

LU_GERICHTE A 11 35_1 vom 8. Februar 2012

LU Gerichte, 2012-02-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/lu_gerichte_A_11_35_1

FR: LU_GERICHTE A 11 35_1 du 8 février 2012

IT: LU_GERICHTE A 11 35_1 del 8 febbraio 2012

Regeste

Mit der Rechtskraft eines Grundstückgewinnsteuer-Aufschubentscheides kann eine nachträgliche Steuerveranlagung zugunsten der Gemeinde grundsätzlich nur noch über ein Nachsteuerverfahren erfolgen (E. 2). Einem Revisionsvorbehalt kommt regelmässig nur deklaratorischer Charakter zu. Ein Nachsteuerverfahren ist schriftlich zu eröffnen. Kein Verfahrensmangel, wenn der Betroffene mit der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechnen musste (E. 6). Wenn das Ersatzobjekt innert fünf Jahren veräussert wird, fehlt es vermutungsweise an der Absicht einer dauernden Reinvestition. Diese Vermutung wird vorliegend nicht widerlegt (E. 4c, d) und ein Steueraufschub wegen Erbvorbezugs entfällt mangels Nachweis eines erheblichen Schenkungsanteils (E. 4a, b). | Grundstückgewinnsteuer

Erwägungen

E. 1

(Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs wegen ungenügender Begründung verneint).

E. 2

a) Ein formrichtig gegenüber dem Steuerpflichtigen mitgeteilter Entscheid der zuständigen Behörde wird formell rechtskräftig (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. A., Zürich 2002, § 28 I, S. 395). Da das Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer (GGStG; SRL Nr. 647) keinen speziellen gesetzlichen Revisionsvorbehalt zur Nachbesteuerung im Fall von nachträglich wegfallenden Steueraufschubtatbeständen beinhaltet, kommt einem Vorbehalt im Dispositiv der Aufschubverfügung, nach welchem die Steuerbehörde unter gewissen Umständen auf ihre Verfügung zurückkommen werde, grundsätzlich nur deklaratorischer Charakter zu. Nach Eintritt der Rechtskraft kann eine nachträgliche Steuerveranlagung zugunsten der Gemeinde grundsätzlich nur noch über ein Nachsteuerverfahren erfolgen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. A., Zürich 2006, N 17 zu § 210 StG-ZH, mit Hinweis auf das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 6.7.1988 [SR-15/1988]). b) Für das Verfahren bei der Nachbesteuerung von Grundstückgewinnen sind im Kanton Luzern gemäss § 38a Abs. 1 GGStG die Bestimmungen des Steuergesetzes (StG; SRL Nr. 620) anwendbar. Ergibt sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismittel, die der zuständigen Steuerbehörde nicht bekannt waren, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, wird die nicht erhobene Steuer samt Zins nachgefordert (§ 174 Abs. 1 StG). Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt zehn Jahre nach der steuerbegründenden Veräusserung, für welche eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben ist oder keine rechtskräftige Veranlagung vorgenommen wurde (§ 38a Abs. 3 GGStG). Zuständig für die Durchführung des Nachsteuerverfahrens ist die Gemeinde (§

38a Abs. 1 i.V.m. § 25 Abs. 1 GGStG). c) Der Nachsteuertatbestand muss sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln ergeben, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren. Entsprechende Tatsachen sind Zustände oder Vorgänge (Ereignisse), die den gesetzlichen Steuertatbestand betreffen. Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung geht es in der Regel um Fakten oder Beweismittel, die erst nach der rechtskräftigen Veranlagung entdeckt worden sind, d.h. um sog. neue Tatsachen (vgl. Vallender, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14], 2. A., Basel 2002, N 7 zu Art. 53 StHG). Waren der Veranlagungsbehörde die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit des Sachverhaltes bereits bekannt, fehlen die gesetzlichen Voraussetzungen zur Nachsteuer (LGVE 1992 II Nr. 23). Die Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel für die Durchführung eines Nachsteuerverfahrens vorliegen, ist im Licht der von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben und dem Wissen der Veranlagungsbehörde zu entscheiden (BG-Urteil 2P.166/2001 vom 25.2.2002, E. 6). Auf jeden Fall setzt ein Nachsteuerverfahren voraus, dass zu einem früheren Zeitpunkt eine Unterbesteuerung erfolgte.

E. 3

a) Das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden schreibt den Kantonen u.a. vor, eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben (Art. 2 Abs. 1 lit. d StHG). Gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG unterliegen der Grundstückgewinnsteuer namentlich Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens sowie von Anteilen daran ergeben. Das StHG folgt damit in seinem Grundsatz dem dualistischen System, wonach Gewinne auf im Geschäftsvermögen liegenden Grundstücken zu den ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuern gezahlt werden (Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N 5 zu Art. 12 StHG). Der Kanton Luzern und die Einwohnergemeinden erheben gemeinsam die bundesrechtlich vorgeschriebene Grundstückgewinnsteuer gestützt auf § 1 Abs. 3 GGStG. Gemäss § 1 Abs.1 GGStG unterliegen Gewinne aus Veräusserungen von Grundstücken oder von Anteilen an solchen der Grundstückgewinnsteuer; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von Geschäftsvermögen, die der Einkommens- oder Gewinnsteuer unterliegen. Als steuerbegründende Veräusserung gilt der Übergang des Eigentums an einem Grundstück (§ 3 Ziff.1 GGStG). Im Grundstückgewinnsteuerrecht sind zwei Arten steuerlicher Privilegierung auseinanderzuhalten. Bei der einen Gruppe von im Gesetz genannten Handänderungen tritt eine Steuerbefreiung ein (§ 5 GGStG) und bei der anderen Gruppe wird die Grundstückgewinnsteuer in den in Art. 12 Abs. 3 StHG und § 4 Abs. 1 GGStG genannten Fällen aufgeschoben. Der Steueraufschub bedeutet lediglich einen momentanen Verzicht auf eine Besteuerung, weil der Gesetzgeber bei einer derartigen Veräusserung den Gewinn nicht als realisiert betrachtet. Die Besteuerung und damit die Steuerpflicht wird allerdings nicht aufgehoben, sondern nur bis zur späteren endgültigen Veräusserung aufgeschoben (Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri-Bern 2002, N 8 zu Art. 133 StG-BE; Weidmann/Grossmann/Zigerlig, Wegweiser durch das st. gallische Steuerrecht, 6. Aufl., Muri-Bern 1999, S. 227; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 153 zu § 216 StG-ZH). Ein Steueraufschub bedingt aus steuersystematischer Sicht den Fortbestand der Besteuerungsmöglichkeit des aufgeschobenen Gewinns. b) Gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG wird die Besteuerung aufgeschoben "bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung mit Ausnahme von Ferien-

und Zweitwohnungen), soweit der Veräusserungserlös ein Jahr vor oder zwei Jahre nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird". Ein Steueraufschub kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das als Ersatz erworbene oder gebaute Grundstück dauernd und ausschliesslich vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt wird (Richner, Steuern bei Ersatzbeschaffungen von Grundstücken, in: ZBGR 85/2004, S. 83). Die im Gesetzeswortlaut verwendete Wendung "gleich genutzt" bezieht sich sowohl auf die Begriffe "dauernd" und "ausschliesslich selbstgenutzt" als auch auf die Gleichartigkeit der Nutzung der Ersatzliegenschaft (wirtschaftliche Funktionalität).

aa) Gesetzliche Voraussetzung für den Aufschub ist die Investition des Veräusserungserlöses in eine Ersatzliegenschaft. Wie sich aus dem Begriff der Ersatzbeschaffung ergibt, muss es sich beim Veräusserer und beim Erwerber des Ersatzobjektes um denselben Steuerpflichtigen handeln (Richner, a.a.O., S. 80). Da der Steueraufschub aus steuersystematischer Sicht den Fortbestand des aufgeschobenen Gewinns bedingt, ist ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nicht zulässig, wenn das Ersatzgrundstück beispielsweise nur gepachtet oder vom Ehepartner der veräussernden Person (zu Alleineigentum) erworben wird (VGE vom 23.3.2005; StR 2001 S. 294).

bb) Weder der Begriff "dauernd" noch "ausschliesslich selbstgenutzt" werden im Gesetz näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft grundsätzlich nur dann als "ausschliesslich selbstgenutzt", wenn sie vom Steuerpflichtigen, eventuell zusammen mit seinen Familienangehörigen (Ehemann/-frau, Partner/-in, Kinder, [Schwieger-] Eltern, Lebenspartnerin oder Lebenspartner) tatsächlich selbst bewohnt wird (vgl. Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hrsg.], a.a.O., N 72 zu Art. 12 StHG). Veräussert eine Person, die das Alleineigentum an der von ihr und ihren Familienangehörigen bewohnten Liegenschaft besitzt, und erwirbt sie eine unverändert von ihr und ihren Familienangehörigen weiterbewohnte Ersatzliegenschaft unter Mitbeteiligung der Familienangehörigen zu Gesamt- oder Miteigentum, ist für die Berechnung des Steueraufschubs weiterhin von voller Selbstnutzung auszugehen. Die Selbstnutzung muss zudem "dauerhaft" sein, d.h. die Verhaftung des aufgeschobenen Veräusserungsgewinnes im Ersatzobjekt soll eine bestimmte minimale Zeit andauern, damit von einer Ersatzbeschaffung im Sinn der Aufschubsnorm gesprochen werden kann. In der Veranlagungspraxis wird deshalb von einer gesetzlich nicht normierten minimalen Reinvestitionsdauer von fünf Jahren ausgegangen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 16.5.2007 [SB 2007.00002, E. 3.2]; Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen GGStG, § 4 Abs. 1 Ziff. 7, N 47).

c) Auch wenn die Voraussetzungen einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung im Veräusserungszeitpunkt erfüllt sind, bedeutet dies nicht, dass dieser Vorgang keine Steuern auslöst. Vielmehr wird vom Steuerpflichtigen noch der Tatbeweis dafür verlangt, dass er tatsächlich eine Ersatzbeschaffung vornehmen wollte und nicht bloss ein Objekt verkauft und ein anderes gekauft hat. Dieser Nachweis wird in Lehre und Rechtsprechung als erfüllt betrachtet, wenn der Steuerpflichtige das Ersatzobjekt auch noch nach fünf Jahren nach der Veräusserung des ursprünglichen Objekts funktionsgemäss nutzt (Richner, a.a.O., S. 86). Wenn das Ersatzgrundstück innert fünf Jahren veräussert und der von der Ursprungsgemeinde aufgeschobene Gewinn nicht oder nur teilweise in ein Ersatzgrundstück reinvestiert wird (Kaskadenersatzbeschaffung), ist von der Vermutung auszugehen, dass der Steuerpflichtige gar nie eine Ersatzbeschaffung vornehmen wollte. Die Voraussetzungen für den Steueraufschub wären in diesem Fall - wie der Zeitablauf zum Ausdruck bringt - von Anfang an nicht erfüllt gewesen, da das Ersatzgrundstück nicht dauernd selbst genutzt wurde. In der Praxis wird dann angenommen, der Steuerpflichtige

habe gar nie die Absicht gehabt, eine Ersatzbeschaffung im Sinn des GGStG vorzunehmen. Demnach hat er den Tatbeweis für die dauernde Selbstnutzung des Ersatzgrundstücks nicht erbracht, wenn er es weniger als fünf Jahre selbst nutzte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 290 zu § 216 sowie N 9 zu § 226a StG-ZH). Die Gemeinde, in der sich das ursprünglich veräusserte Grundstück befand, kann auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurückkommen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 290 zu § 216 StG-ZH; Luzerner Steuerbuch, a.a.O., N 47) und die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren veranlagern (Richner, a.a.O., S. 86). Die Grundstückgewinnsteuer wird dabei so berechnet, wie wenn es keine Ersatzbeschaffung gegeben hätte (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 292 zu § 216 StG-ZH).

E. 4

Im vorliegenden Fall ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung fehlten und der Grundstücksgewinn nachträglich besteuert werden muss.

a) Damit eine Ersatzbeschaffung im Sinn von § 4 Abs.1 Ziff. 7 GGStG vorliegt, muss zwischen den beiden Handänderungen eine adäquate Kausalität bestehen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 266 zu § 216 StG-ZH). Grundvoraussetzung für den Steueraufschub ist, dass ein Grundstück veräussert und kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktionalität erworben wird (Richner, a.a.O., S. 80). Wird also ein unüberbautes Grundstück veräussert, darf auch das Ersatzobjekt nur ein unüberbautes Grundstück sein; hingegen ist die Verwendung des Erlöses für die Erstellung eines Neubaus ausgeschlossen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 269 zu § 216 StG-ZH). Ein Aufschub bei der Veräusserung von unüberbautem Land und die Reinvestition in ein vom Veräusserer bewohntes Eigenheim stellt demnach keine Ersatzbeschaffung im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG dar. Hierfür wäre ein eigenes tatsächliches Bewohnen des veräusserten Grundstücks erforderlich (Richner, a.a.O., S. 83). Der Beschwerdeführer investierte den Erlös aus dem Verkauf der nicht überbauten Landfläche (...) in den Neubau seines Wohnhauses (...), das er zusammen mit seiner Familie bewohnt. Die Beschwerdegegnerin veranlagte aus diesem Verkauf im Feststellungsentscheid vom (...) 2008 einen Grundstücksgewinn von Fr. (...) und schob die daraus resultierende Grundstückgewinnsteuer auf. Wenn sie die Reinvestition des Grundstücksgewinns als Ersatzbeschaffung im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG beurteilte und dessen Besteuerung mit Entscheid vom (...) 2008 aufschob, erfolgte dieser Aufschub aber zu Unrecht. Ein zu Unrecht von Anfang an gewährter Aufschub ist ein Fehler in der Rechtsanwendung. Dafür steht das Nachsteuerverfahren jedoch nicht zur Verfügung (vgl. E. 5).

b) Der Beschwerdeführer veräusserte das selbst bewohnte Wohnhaus per (...) 2009 für Fr. (...) an seinen Sohn und liess sich als Gegenleistung ein lebenslangliches Wohnrecht für sich und seine Ehefrau einräumen. Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass er die Liegenschaft an seinen Sohn verkauft habe, um in erbrechtlicher Hinsicht klare Verhältnisse zu schaffen und weil ohne die Investition des Sohnes kein Aus- und Wiederaufbau des Wohnhauses möglich gewesen wäre. Auch würde die Familie, zusammen mit dem Sohn als neuem Eigentümer, das Wohnhaus weiterhin dauernd und ausschliesslich selber nutzen. Die Voraussetzungen für einen steueraufschiebenden Erbvorbezug gemäss § 4 Abs. 1 Ziff. 1 GGStG sind vorliegend nicht erfüllt. Ein solcher ist dort anzunehmen, wo der mutmassliche Erblasser dem zukünftigen Erben einen Vermögensvorteil durch Übertragung eines Grundstücks zukommen lässt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 182 ff. zu § 216 StG-ZH; LGVE 2000 II Nr. 28). Damit ein Schenkungscharakter angenommen wird, muss zwischen dem Verkehrswert

des Grundstücks und der Gegenleistung des zukünftigen Erben deshalb ein offensichtliches Missverhältnis (praxisgemäss eine Abweichung von mindestens 25 % des Verkehrswerts) bestehen (Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., N 185 zu § 216 StG-ZH; vgl. VG-Urteil A 11 42 vom 25.11.2011, E. 3). Insofern dürfte die Gegenleistung für die übertragenen Grundstücke 75 % von deren Verkehrswert nicht übersteigen. Den Kaufpreis bezahlte der Sohn des Beschwerdeführers durch Übernahme der Schuldpflicht des Hypothekendarlehens von Fr. (...), die Anrechnung des von ihm in das umgebaute Wohnhaus investierten Betrags von Fr. (...) und die Gewährung eines Wohnrechtsdarlehens vom Verkäufer an seinen Sohn für die Gewährung des Wohnrechts an seine Eltern (vgl. öffentliche Urkunde vom [...] 2009, Ziff. 1 und 2). Beim Wohnrechtsdarlehen handelt es sich um ein unverzinsliches Darlehen, das in jährlichen Raten à Fr. (...) getilgt wird. Dieser Betrag gilt als jährliche Entschädigung für das eingeräumte Wohnrecht. Die Katasterschätzung für das Grundstück Nr. (...) lag zum Zeitpunkt der Veräusserung bei Fr. (...). Der Verkehrswert der Liegenschaft musste vom Käufer folglich voll entschädigt werden. Ein steueraufschiebender Erbvorbezug, der einer Nachbesteuerung entgegenstehen würde, liegt somit nicht vor. Soweit der Beschwerdeführer sich auf den Steueraufschubtatbestand gemäss § 4 Abs. 1 GGStG berufen will, vermag er daraus nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. c) Der gesetzliche Steueraufschub im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG verlangt nicht nur die tatsächliche dauerhafte Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft, sondern auch die Eigentümerstellung am Ersatzobjekt während derselben Minimaldauer. Wer eine Ersatzliegenschaft kauft, kommt deshalb nur dann in den Genuss eines Steueraufschubs zufolge Ersatzbeschaffung, wenn er die wirtschaftliche Verbindung des investierten Kapitals mit dem Wohneigentum aufrecht erhalten will und dies - wie zuvor - als langfristige Investition behandelt. Die Privilegierung der ursprünglichen Ersatzbeschaffung setzt eine dauernde Reinvestition dieses Gewinns in ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion voraus. Deshalb ist es sachgerecht und mit der Gesetzeslage im Einklang, im Sinn eines Zeitnachweises für diese dauernde Reinvestition eine Selbstnutzung beim Ersatzobjekt für einen längeren Zeitraum zu verlangen (Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich vom 16.5.2007 [SB 2007.00002, E. 3.2]; Luzerner Steuerbuch, a.a.O., N 47). Die in den Weisungen der Dienststelle Steuern stipulierte Frist von fünf Jahren ist deshalb nicht zu beanstanden (Luzerner Steuerbuch, a.a.O., N 47). Kommt es vor Ablauf einer minimalen Haltedauer zu einer Veräusserung und damit zu einem Subjektwechsel, wird der reinvestierte Gewinn realisiert und bleibt somit nicht länger im Ersatzobjekt gebunden. Wer innert fünf Jahren das Ersatzobjekt weiterveräussert, zeigt, dass er nicht die Absicht einer dauernden Reinvestition des Gewinns hatte, es sei denn, es gelingt ihm, den Nachweis zu erbringen, dass er diese Intention hatte, der Veräusserungsentscheid aber von Umständen beeinflusst wurde, die er nicht im Voraus beeinflussen konnte. Dabei muss es sich um Umstände handeln, die ihn auch ohne Ersatzbeschaffung getroffen hätten. d) Im vorliegenden Fall erfolgte die Veräusserung bereits 19 Monate nach der Reinvestition des Grundstückgewinns. Zwar nutzt der Verkäufer aufgrund eines Wohnrechts das Ersatzobjekt weiterhin selbst, indessen wird damit die aufschubrelevante Selbstnutzungsdauer nicht fortgesetzt. Vielmehr bewirkt der Eigentümerwechsel eine Realisation des im Ersatzobjekt bis dann gebundenen, reinvestierten Gewinns. Dabei spielt es keine Rolle, dass der Veräusserungspreis u.a. durch ein in jährlichen Raten rückzahlbares Darlehen (für das Wohnrecht) getilgt wird. Umstände, welche die beim Aufschubentscheid angenommene Absicht des Beschwerdeführers, den Gewinn auf Dauer anzulegen, nicht ersichtlich waren und den Veräusserungsentscheid provozierten, wurden nicht geltend gemacht. Es gelingt

dem Beschwerdeführer deshalb vorliegend nicht, die Vermutung zu widerlegen, dass die Absicht einer dauernden Reinvestition des Grundstückgewinns von Anfang an fehlte. Die gewährte steuerliche Privilegierung rechtfertigt sich daher nach einer - wie im vorliegenden Fall - nur kurzen Haltedauer rückwirkend nicht mehr. Da der Aufschubgrund der Ersatzbeschaffung damit von Anfang an nicht gegeben war, ist eine Besteuerung des Grundstückgewinns fälschlicherweise unterblieben und es ist zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Nachbesteuerung erfüllt sind.

E. 5

a) Der auf dem veräusserten Grundstück erzielte Grundstückgewinn wurde von der Gemeinde zwar auf Fr. (...) festgesetzt, die Grundstückgewinnsteuer jedoch zu Unrecht nicht veranlagt, sondern aufgeschoben. Die Aufschubsverfügung vom (...) 2008 ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Da der Aufschubgrund der Ersatzbeschaffung von Anfang an nicht gegeben war, ist der Entscheid vom (...) unter den gesetzlichen Voraussetzungen des Nachsteuerverfahrens von § 38a GGStG i.V.m. Art. 174 Abs. 1 StG zu prüfen. Im Dispositiv der Verfügung hielt die Beschwerdegegnerin in einem Revisionsvorbehalt zusätzlich fest, dass der Entscheid revidiert und die Grundstückgewinnsteuer im Nachhinein veranlagt werde, falls die Selbstnutzung der Ersatzliegenschaft im Sinn von § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG innert fünf Jahren seit dem Bezug aufgegeben wird. Wie bereits dargelegt wurde (E. 2), ist dieser Revisionsvorbehalt deklaratorischer Natur. Der im Dispositiv einer Steuerverfügung angebrachte Vorbehalt, die Steuerbehörde werde unter gewissen Umständen auf ihre Verfügung zurückkommen, ist insbesondere in jenem Fall unbeachtlich, in dem die gesetzlichen Voraussetzungen für eine Nachsteueranlagung erfüllt sind. b) Die Zulässigkeit der Nachbesteuerung einer fälschlicherweise aufgeschobenen Steuer hängt davon ab, ob und seit wann der Veranlagungsbehörde bekannt war, dass die Voraussetzungen für einen privilegierten Steueraufschub nicht mehr gegeben waren. Die ungenügende Einschätzung der Gemeinde muss demnach auf einer unzutreffenden Sachverhaltsfeststellung beruhen, die darauf zurückzuführen ist, dass der veranlagenden Behörde im Zeitpunkt der Einschätzung rechtserhebliche Tatsachen nicht bekannt gewesen sind (StE 2000 B 97.41 Nr. 13, 13a). c) Aufgrund der Aktenlage ist nicht zu erkennen, dass der Veranlagungsbehörde zum Zeitpunkt des ursprünglichen Feststellungsentscheides (...) bekannt war, dass das Ersatzobjekt innert nur 19 Monaten nach der gewährten steueraufschiebenden Reinvestition weiterveräussert wird. Die fehlende Absicht des Beschwerdeführers, an der Ersatzbeschaffung dauerhaft festzuhalten, war für die Steuerbehörden weder ersichtlich noch feststellbar, zumal es sich bei der Intention um eine innere Tatsache handelt. Es ist nicht erkennbar und wird vom Beschwerdeführer auch nicht geltend gemacht, dass es die Gemeinde trotz offenkundiger Anzeichen versäumt habe, vor dem Aufschubentscheid die notwendigen Abklärungen zu treffen. Es liegt demnach kein Veranlagungsfehler seitens der Gemeinde vor, der auf dem Weg des Nachsteuerverfahrens nicht berichtigt werden könnte (LGVE 1992 II Nr. 24 E. 2c und 2d). Die fehlende Absicht des Beschwerdeführers, eine dauerhafte Ersatzbeschaffung vorzunehmen, stellt für die Steuerbehörde vielmehr eine neue Tatsache dar, die sie zur Durchführung eines Nachsteuerverfahrens gemäss § 38a GGStG i.V.m. Art. 174 Abs. 1 StG berechtigt.

E. 6

a) Ein Nachsteuerverfahren ist gemäss § 176 Abs. 1 StG schriftlich zu eröffnen. Dabei handelt es sich nicht um eine blosser Formvorschrift. Dem Steuerpflichtigen muss in der

Eröffnungsmitteilung zur Kenntnis gebracht werden, worauf sich die Untersuchung bezieht (Gründe für das Nachsteuerverfahren) und für welche Steuerperiode resp. welches Steuerereignis er mitzuwirken hat (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009, N 11 zu Art. 153 DBG). Die Verfahrenseinleitung ist oft an bestimmte Voraussetzungen geknüpft (z.B. Rechtskraft der Veranlagung und v.a. das Vorliegen neuer Tatsachen). Durch die Eröffnungsmitteilung soll der Steuerpflichtige in die Lage versetzt werden, bereits zu Verfahrensbeginn Kenntnis vom Vorliegen der von der Steuerbehörde angenommenen neuen Tatsachen zu erlangen. Erst diese frühe Kenntnis ermöglicht es ihm nämlich abzuschätzen, ob und inwieweit er sich auf das Verfahren einlassen muss und in welchem Umfang seine Mitwirkungspflichten für das Nachsteuerverfahren wieder aufleben. Dies soll insbesondere verhindern, dass er Gefahr läuft, im Nachsteuerverfahren nach pflichtgemäßem Ermessen veranlagt zu werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar, a.a.O., N 12 zu Art. 153 DBG). Nicht jede Verfahrensverletzung durch die Steuerbehörden führt jedoch zwingend zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung, können doch nicht besonders schwer wiegende Verletzungen im Rechtsmittelverfahren geheilt werden, sofern der Rechtsmittelbehörde die volle Überprüfungsbefugnis zusteht (vgl. VG-Urteil A 11 117 vom 5.1.2012, E. 2c/aa; LGVE 1998 II Nr. 2 E. 3c). b) Im vorliegenden Fall eröffnete die Beschwerdegegnerin dem Beschwerdeführer bereits im Rechtsspruch des Steueraufschubentscheides, dass auf den Aufschub zurückgekommen werde, wenn er das Grundstück vor Ablauf der Frist von fünf Jahren veräußere. Demnach musste der Beschwerdeführer mit der Einleitung eines Nachsteuerverfahrens rechnen. Im Rahmen des Einspracheverfahrens konnte er ausserdem zu den Nachsteuergründen Stellung nehmen. Dadurch, dass das Nachsteuerverfahren direkt mit dem sog. Revisionsentscheid eröffnet worden war, erlitt der Beschwerdeführer keinen Rechtsnachteil, da insbesondere keine Mitwirkung im Nachsteuerverfahren erforderlich war, eine Ermessensveranlagung ebenfalls nicht in Aussicht stand und ihm auch kein Steuerstrafverfahren droht. Indem die Beschwerdegegnerin die Grundstückgewinnsteuer direkt nachbesteuerte, leitete sie zwar das Nachsteuerverfahren nicht ordentlich ein, doch führte diese Verfahrensverletzung vorliegend nicht zu einem Rechtsverlust beim Steuerpflichtigen. Selbst wenn die unterbliebene Mitteilung eine Verletzung des Gehörsanspruchs bewirkt hätte, wäre der Mangel aufgrund des anschliessenden Einspracheverfahrens ohne Nachteile für den Beschwerdeführer behoben worden.

E. 7

Nach dem Gesagten ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den im ursprünglichen Feststellungsentscheid vom (...) 2008 aufgeschobenen Grundstücksgewinn nachbesteuerte. Gegen die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer bringt der Beschwerdeführer keine Einwände vor. Es sind auch keine Anzeichen ersichtlich, inwiefern der Steuerbetrag in masslicher Hinsicht nicht korrekt ermittelt worden wäre. Die Grundstückgewinnsteuerveranlagung über Fr. (...) ist daher zu bestätigen und die Beschwerde abzuweisen.

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