

VERWALTUNGSGERICHT DES KANTONS FREIBURG

STEUERGERICHTSHOF

Entscheid vom 23. Juni 2006

In der Beschwerdesache **(4F 06 54)**

Ehepaar X,

Beschwerdeführer

gegen

die Kantonale Steuerverwaltung, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Freiburg

Beschwerdegegnerin,

betreffend

**Grundstückgewinnsteuer; Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung
(Einspracheentscheid vom 3. Februar 2006)**

hat sich ergeben:

- A. Mit Kaufvertrag vom 2. September 1998, welcher am 27. Oktober 1998 eingetragen wurde, erwarb das Ehepaar X die Liegenschaften Art. 10041 (61/1000), 50036 (1/39), 50038 (1/37) und 50039 (1/37) des Grundbuches der Gemeinde A (nachfolgend: die Liegenschaft in A) zum Preis von 257'000 Franken. Es handelt sich dabei um eine 4 ½-Zimmer-Wohnung (Stockwerkeigentumseinheit), welche von den Steuerpflichtigen selbst benutzt wurde.

Ab 1. Juli 1998 hielten sich die Eheleute X beruflich bedingt im Ausland auf, behielten jedoch gemäss eigenen Angaben ihr Domizil bzw. ihre "Zweitwohnung" im Kanton Freiburg. Am 1. Oktober 1999 trat Herr X in ... eine neue Stelle an, welche er jedoch nach wenigen Tagen wieder aufgab. Nach kurzer Arbeitslosigkeit und einem militärischen Wiederholungskurs begann er Ende 1999 eine neue Erwerbstätigkeit in Basel. In der Folge mieteten die Eheleute X per 1. Februar 2000 in Basel eine Wohnung, bevor sie dann mit Kaufvertrag vom 13. Juli 2001, welcher am 30. Juli 2001 im Grundbuch eingetragen wurde, die Liegenschaft C (nachfolgend: die Liegenschaft in Basel) zum Preis von 750'000 Franken erwarben und noch umfassend renovierten. Angesichts ihrer Wohnsitznahme in Basel hatten die Eheleute X seit dem Steuerjahr 2001 im Kanton Freiburg nur noch ein Nebensteuerdomizil wegen des Liegenschaftsbesitzes in B.

Ende Juni 2004 zogen die Eheleute X - wiederum aus beruflichen Gründen - nach D, wo sie am 8. Januar 2004 die Liegenschaft Art. ... des Grundbuches der Gemeinde Solothurn zum Preis von 490'000 Franken erworben hatten. Die Liegenschaft in Basel wurde mit Kaufvertrag vom 19. Februar 2004, dessen Eintrag im Grundbuch am 2. Juli 2004 erfolgte, zum Preis von 940'111 Franken weiterveräussert.

Bereits unmittelbar nach ihrer Wohnsitznahme in Basel bemühten sich die Eheleute X um den Verkauf ihrer Liegenschaft in A. Trotz der erfolglosen Suche nach einem Käufer wurde diese Wohnung anscheinend jedoch nicht vermietet, sondern weiterhin selber benutzt. In der Folge veräusserten die Eheleute X diese Liegenschaft dann mit Kaufvertrag vom 22. Januar 2004, welcher am 12. März 2004 im Grundbuch eingetragen wurde, zum Preis von 315'000 Franken an Y.

- B. Aus den Akten ergibt sich, dass die Eheleute X im Rahmen des Veranlagungsverfahrens betreffend den Grundstückgewinn aus dem Liegenschaftsverkauf in Basel am 25. Juli 2004 einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung geltend machten.

Die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt setzte den steuerbaren Grundstücksgewinn mit Verfügung vom 6. September 2004 auf 130'465 Franken fest. Den verlangten Steueraufschub lehnte sie ab, weil der Erwerbspreis der Liegenschaft in Solothurn unter den Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft in Basel lag. Eine gegen diese Verfügung erhobene Einsprache wurde mit Entscheid vom 16. Januar 2006 abgewiesen. Ein später angehobenes Begehren um Revision verschiedener zusammenhängender Veranlagungen der Basler Behörden blieb ebenfalls erfolglos.

- C. In der "Kantonalen Steuererklärung über die Grundstücksgewinne", welche sie am 1. November 2004 in Freiburg einreichten, deklarierten die Eheleute X einen Grundstücksgewinn von 26'019 Franken. Gleichzeitig beanspruchten sie jedoch einen Steueraufschub gemäss Art. 43 lit. e DStG. Zur Begründung wiesen die Eheleute darauf hin, dass am 8. Januar 2004 in Solothurn eine Ersatzliegenschaft erworben worden sei, welche dauernd und ausschliesslich selbst genutzt werde.

Im Rahmen des Veranlagungsverfahrens unterbreitete die Kantonale Steuerverwaltung den Eheleuten X am 3. Mai 2005 einen Veranlagungsvorschlag, welcher im Begleitschreiben kurz erläutert wurde. Dabei wurde insbesondere auch dargelegt, dass Art. 43 lit. e DStG einen Steueraufschub nur vorsehe, soweit bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft der erzielte Erlös innert einem Jahr vor oder nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde. Zudem schliesse die gesetzliche Regelung Zweitwohnungen von der Ersatzbeschaffungsmöglichkeit aus. In der Folge unterbreitete die Kantonale Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen im Anschluss an zwei telefonische Besprechungen am 23. Mai 2005 einen berichtigten Vorschlag für die Festsetzung des steuerbaren Grundstücksgewinnes. Daraufhin nahmen die Eheleute X mit Schreiben vom 4. Juni 2005 erneut Stellung. Darin anerkannten sie zwar an sich den nun ermittelten Gewinn, hielten jedoch an ihrem Anspruch auf Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung fest. Sie machten insbesondere noch geltend, beim Nachweis lückenloser Verkaufsbemühungen könne eine Ausdehnung der Jahresfrist gerechtfertigt sein. Nötigenfalls könne auch die Frage der Wohnsitznahme noch genau bewiesen werden. In ihrer Antwort vom 14. Juni 2005 wies die Kantonale Steuerverwaltung vor allem noch auf die Voraussetzung der "hauptsächlichen Wohnstätte" hin, welche in der Regel am steuerlichen Wohnsitz erfüllt sei. Im vorliegenden Fall sei dies seit dem 1. Februar 2000 klarerweise Basel-Stadt.

Mit Veranlagung vom 5. August 2005 wurde der steuerbare Grundstücksgewinn wie bereits angekündigt auf 30'310 Franken festgelegt (geschuldete Kantonssteuer: 5'455.80 Franken).

- D. Am 5. September 2005 erhoben die Eheleute X gegen diese Veranlagung Einsprache. Unter Bezugnahme auf die geführte Korrespondenz rügten sie, die Kantonale Steuerverwaltung sei in ihrer Verfügung mit keinem Wort darauf eingegangen, welche tatsächlichen und/oder rechtlichen Argumente dazu führen sollten, den von ihnen ausführlich begründeten Steueraufschub abzulehnen. Art. 43 lit. e DStG habe über die eidgenössische Steuerharmonisierung Eingang ins Freiburger Steuerrecht gefunden, weshalb die in anderen Kantonen entwickelte Lehre, Praxis und Judikatur heranzuziehen sei.

Diese Einsprache wurde mit Entscheid vom 3. Februar 2006 abgewiesen. Zur Begründung legte die Kantonale Steuerverwaltung - nach Hinweis auf die bereits früher gegebenen ausführlichen Erläuterungen - nochmals dar, weshalb ihres Erachtens die Voraussetzungen für den beanspruchten Steueraufschub nicht erfüllt seien. Dabei hob sie insbesondere hervor, dass ein "dauerndes Selbstbewohnen" verlangt werde. Bei Fremdnutzung oder längerem Leerstehen des Veräusserungsobjektes sowie bei Wohnsitzwechsel vor dem Verkauf liege keine Selbstnutzung mehr vor. Eine Wohnliegenschaft gelte als dauernd selbst genutzt, wenn sie von der steuerpflichtigen Person und ihrer Familie ohne grössere zeitliche Unterbrechungen ganzjährig als hauptsächliche Wohnstätte gebraucht werde. Diese Voraussetzung sei in der Regel am steuerlichen Wohnsitz erfüllt. Für Zweit- und Ferienwohnungen sei ein Steueraufschub von Gesetzes wegen ausgeschlossen. Gemäss Einwohnerkontrolle der Gemeinde A hätten sich die Steuerpflichtigen noch im Monat des Liegenschaftserwerbs (im September 1998) ins Ausland abgemeldet. Im Liegenschaftsfragebogen für die Ermittlung des Miet- und Steuerwerts sei dann - angesichts des Auslandsdomizils - die Liegenschaft als Zweitwohnung deklariert worden. Die Rückkehr aus dem Ausland sei erst per 1. Februar 2000 erfolgt, wobei die Steuerpflichtigen ab diesem Datum im Kanton Basel-Stadt Wohnsitz genommen hätten und dort unbeschränkt steuerpflichtig geworden seien. Die im Jahre 2001 erworbene Liegenschaft in Basel habe ohne jeglichen Zweifel als hauptsächliche Wohnstätte der Familie X gedient, was auch durch die Unterlagen der dortigen Veranlagungsbehörden bestätigt werde. Somit hätten die Steuerpflichtigen hinsichtlich des Erwerbs des Ersatzobjektes in Solothurn ausschliesslich einen Steueraufschub für die veräusserte Liegenschaft in Basel beantragen können. Eine entsprechende Rückfrage bei der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt habe ergeben, dass die Eheleute X dort tatsächlich ein entsprechendes Gesuch gestellt hätten. Dieses sei jedoch abgelehnt worden, weil der Erwerbspreis der Liegenschaft in Solothurn tiefer gewesen sei als die Anlagekosten der Liegenschaft in Basel.

- E. Mit Eingabe vom 4. März 2006 reichten die Eheleute beim Verwaltungsgericht gegen den Einspracheentscheid Beschwerde ein mit dem Antrag, ihr Gesuch um Steueraufschub gutzuheissen (unter Zusprechung einer

Parteientschädigung). Subsidiär beantragen die Beschwerdeführer, im Falle einer Abweisung der Beschwerde ganz oder zumindest teilweise von einer Kostenerhebung abzusehen, weil die Vorinstanz das Beschwerdeverfahren durch die mangelnde Würdigung des geltenden Sachverhalts und dessen Rechtsfolgen (mit-)verursacht habe. Auf die einzelnen Rügen und die weitschweifigen Ausführungen wird, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

In ihrer Beschwerdeantwort vom 22. bzw. 23. März 2006 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde. Auf die näheren Ausführungen wird ebenfalls, soweit notwendig, im Rahmen der rechtlichen Erwägungen eingegangen.

In ihren Gegenbemerkungen vom 26. April 2006 halten die Beschwerdeführer an ihrem Standpunkt fest.

Der Steuergerichtshof zieht in Erwägung:

1. a) Gemäss Art. 41 lit. a des Gesetzes vom 6. Juni 2000 über die direkten Kantonssteuern (DStG) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder von Anteilen daran ergeben. Auch Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) sieht vor, dass Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens ergeben, der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Dementsprechend umschreibt Art. 46 Abs. 1 DStG den Veräusserungsgewinn als den Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt. Als Veräusserungserlös gelten alle Leistungen des Erwerbers (Art. 47 Abs. 1 DStG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller weiteren Leistungen des Erwerbers (Art. 48 Abs. 1 DStG). Art. 49 DStG umschreibt die anrechenbaren Aufwendungen.
- b) Die Steuerpflicht wird grundsätzlich durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (Art. 42 Abs. 1 DStG; Art. 12 Abs. 2 StHG). Die Art. 43 DStG und 12 Abs. 3 StHG sehen jedoch bei gewissen Tatbeständen einen Steueraufschub vor. Aufgeschoben wird die Besteuerung neuerdings insbesondere bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in

der Schweiz verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Der freiburgische Gesetzgeber hat diese zwingende Harmonisierungsvorschrift in Art. 43 lit. e DStG übernommen und den Begriff der angemessenen Frist dahingehend präzisiert, dass die Ersatzbeschaffung innert einem Jahr vor oder nach der Veräusserung erfolgen muss.

Das Bundesgericht hat zunächst in einem Grundsatzentscheid vom 2. März 2004 erkannt, dass bei bloss teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses in eine Ersatzliegenschaft die Anwendung der absoluten (anstatt der in gewissen Kantonen vorgesehenen proportionalen) Methode harmonisierungsrechtlich vorgegeben sei. Danach wird ein Steueraufschub nur gewährt, wenn und soweit der in das Ersatzgrundstück reinvestierte Erlös höher ist als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft (BGE 130 II 202). Dies ist insofern sachgerecht, als nicht einzusehen ist, weshalb ein realisierter Mehrwert, welcher dem Steuerpflichtigen trotz der Ersatzbeschaffung frei zur Verfügung steht, nicht unverzüglich besteuert werden soll. Noch offen gelassen hat das Bundesgericht in diesem Urteil (Erw. 5.4) die Frage des zeitlichen Rahmens, innerhalb dessen eine Ersatzbeschaffung stattfinden kann (vgl. dazu URS R. BEHNISCH, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 2004, ZBJV 2006, 208 f.).

In einem jüngeren Urteil vom 7. Juni 2005 (StE 2005 B23.1 Nr. 11) hat das Bundesgericht Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG im Lichte der Materialien und in Übereinstimmung mit der Lehre nun so ausgelegt, dass er den Kantonen einen Freiraum lasse, den Begriff der "angemessenen Frist" für die (vorgängige oder nachträgliche) Ersatzbeschaffung selbstständig zu definieren. Die unterschiedlichen Ausgestaltungen der zeitlichen Beschränkung lägen im harmonisierungsrechtlichen Gestaltungsspielraum. Gleichzeitig stellte es fest, dass die zeitliche Spanne bei den Kantonen, welche die Frist konkretisiert haben, von einem bis zu fünf Jahren reiche. Zudem wies es bei der Beschreibung der vielfältigen Regelungen darauf hin, dass gewisse Kantone den Steuerpflichtigen ausdrücklich eine Verlängerungsfrist einräumen, wenn diese nachweisen, dass sie die Verzögerung nicht zu vertreten haben. Es liess jedoch keineswegs durchblicken, dass sich allenfalls eine solche "Gnadenfrist" harmonisierungsrechtlich aufdränge. Dieser Grundsatzentscheid wurde kürzlich noch ausdrücklich und vorbehaltlos bestätigt (Urteile 2A.107/2006 vom 2. März 2006, Erw. 3.1, und 2A.490/2005 vom 26. April 2006, Erw. 2.3).

Aufgrund dieser Rechtsprechung ist davon auszugehen, dass die vom Freiburger Gesetzgeber in Art. 43 lit. e statuierte Jahresfrist, obwohl sie ohne Zweifel sehr kurz ist, nicht gegen das Steuerharmonisierungsgesetz verstösst.

2. a) Im vorliegenden Fall ist zunächst festzustellen, dass der Erwerb der Liegenschaft in Basel (im Juli 2001), welche offensichtlich als Ersatz für die Wohnung in A gedient hat, deshalb keinen Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung zu rechtfertigen mag, weil bis zum Verkauf der Eigentumswohnung mehr als 2 ½ Jahre vergangen sind. Insofern wurde die gesetzliche Jahresfrist erheblich überschritten. Unter diesen Umständen kann auch offen bleiben, ob und unter welchen Voraussetzungen in der Praxis allenfalls zumindest kurze unverschuldete Fristüberschreitungen geduldet werden könnten.

Die Beschwerdeführer wenden allerdings ein, es sei zu berücksichtigen, dass ihre unverzüglichen, lückenlosen und intensiven Verkaufsbemühungen seit dem Jahre 2000 erfolglos geblieben seien, was ihnen angesichts der beruflich bedingten Wohnortswechsel nicht zum Nachteil gereichen dürfe. Damit vermögen sie jedoch nicht durchzudringen. Im Lichte der dargelegten Rechtsprechung besteht harmonisierungsrechtlich keine Pflicht, für solche Fälle eine Verlängerungsfrist vorzusehen. Somit steht es dem Steuergerichtshof auch nicht zu, korrigierend in den klaren Willen des Gesetzgebers einzugreifen. Dies wäre höchstens möglich, wenn sich die freiburgische Regelung als verfassungswidrig erweisen sollte, was vorliegend nicht dargetan ist. Aus dem gleichen Grund ist auch bedeutungslos, dass - wie die Beschwerdeführer unter Berufung auf die einschlägige Lehre und Rechtsprechung geltend machen - andere Kantone eine grosszügigere Lösung getroffen haben.

Beigefügt kann werden, dass das Bundesgericht im bereits erwähnten Urteil vom 7. Juni 2005 die Luzerner Regelung, wonach - nur, aber immerhin - für die vorgängige Ersatzbeschaffung eine nicht erstreckbare Jahresfrist gilt, ausdrücklich bestätigt hat. Gleichzeitig hat es auch betont, aus wirtschaftlicher Sicht habe der Eigentümer eines Eigenheims ein Interesse, das zu ersetzende Objekt möglichst rasch abzustossen. Umgekehrt lasse eine längere Haltedauer darauf schliessen, dass es nicht um den Ersatz eines Objekts gehe, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt. In einem solchen Fall stelle das neue Objekt nicht Ersatz für das alte dar. Vielmehr werde im Rahmen längerfristigen Vermögensumbaus eine Reserve gebildet für den Fall, dass sich auf dem Markt eine gute Verkaufsgelegenheit für das alte Objekt biete.

- b) Der Erwerb der Liegenschaft in Solothurn vermag den vorliegend beantragten Steueraufschub deswegen nicht zu rechtfertigen, weil dieses zuletzt erworbene Haus Ersatzobjekt für die Liegenschaft in Basel, nicht für die Eigentumswohnung in A ist. Die Beschwerdeführer haben denn auch im Kanton Basel-Stadt einen entsprechenden Steueraufschub verlangt. Dass dieser verweigert wurde, ist nicht auf die Verneinung der Ersatzbeschaffung, sondern einzig und allein auf die Anwendung der absoluten Methode (wegen bloss teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses) zurückzuführen,

wie dies gemäss dem bereits erwähnten BGE 130 II 202 geboten ist. Der entsprechende Einspracheentscheid ist übrigens in Rechtskraft erwachsen.

Wenn die Beschwerdeführer nun erstmals im Rekursverfahren geltend machen, sie hätten ihren Wohnsitz weiterhin in A gehabt und seien in Basel nur Wochenaufenthalter gewesen, so vermag diese Behauptung nicht zu überzeugen. Wie die Vorinstanz zu Recht betont hat, haben die Beschwerdeführer ihr Hauptsteuerdomizil verbindlich nach Basel verlegt. Es ist auch nicht einzusehen, weshalb die Beschwerdeführer den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen in der verhältnismässig bescheidenen Eigentumswohnung in A belassen haben sollen, nachdem sie am Arbeitsort eine erheblich teurere, neu renovierte und entsprechend komfortablere Liegenschaft zur Verfügung hatten. Somit hatte die Liegenschaft in A im Zeitpunkt ihres Verkaufs längst nicht mehr den Charakter der hauptsächlich selbst genutzten Wohnliegenschaft (vgl. zu diesem Begriff auch das Urteil des VGer GE vom 13.9.2005 *in* RDAF 2006 II 87), was den Steuerrauschub infolge Ersatzbeschaffung ausschliesst.

3. Dem Ausgang des Verfahrens entsprechend (Art. 131 Abs. 1 VRG) sind die Kosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen.

Entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer besteht auch kein Anlass, auf eine Kostenerhebung ganz oder teilweise zu verzichten. Die Vorinstanz hat ihren Standpunkt wiederholt und durchaus klar dargetan. Insofern kann also nicht die Rede davon sein, dass sie das vorliegende Rekursverfahren durch eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör der Steuerpflichtigen verschuldet haben soll.

Die Gebühr wird auf 450 Franken festgesetzt.

406.20;406.28