Urteilskopf

141 II 207

15. Auszug aus dem Urteil der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung i.S. A.C. und B.C. gegen Gemeinde U. (Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten) 2C_583/2014 vom 9. Februar 2015

Regeste (de):
Art. 12 Abs. 3 StHG; steuerliche Behandlung des realisierten Grundstückgewinns im Fall einer Aufschubkette (hier: Ersatzbeschaffung selbstgenutzten Wohneigentums mit anschliessendem Eigentumswechsel infolge Erbvorbezugs unter Nutzniessungsvorbehalt).

Die Besteuerung der Grundstückgewinne ist weitgehend bundesrechtlich geregelt (E. 2). Praxis des Kantons Zürich zur Abfolge von Aufschubtatbeständen (E. 3). Das bundesrechtliche System des Steueraufschubs sieht keine dahingehende Tatbestandsbindung vor, dass die Grundeigentum veräussernde Person wieder Grundeigentum zu erwerben und dieses selbst zu bewohnen hat, um dadurch eine lückenlose Aufschubkette herbeizuführen. Ebenso wenig besteht eine Mindesthaltedauer (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 12 al. 3 LHID; traitement fiscal des gains immobiliers en cas d'impositions différées successives (ici: acquisition en remploi par des contribuables pour leur propre usage d'un logement, qui est ensuite transféré à titre d'avancement d'hoirie grevé d'un usufruit).

L'imposition des gains immobiliers est dans une large mesure réglée par le droit fédéral (consid. 2). Pratique du canton de Zurich relative aux cas d'impositions différées successives (consid. 3). Le système d'imposition différée prévu par le droit fédéral n'exige pas que l'aliénateur acquière un nouveau bien immobilier et l'occupe lui-même pour qu'une succession ininterrompue de reports d'imposition soit admise. Il n'existe pas non plus de durée minimale de détention (consid. 4).

Regesto (it):
Art. 12 cpv. 3 LAID; trattamento fiscale dell'utile immobiliare realizzato nel caso di una successione di differimenti (qui: acquisto sostitutivo di una proprietà d'abitazione per uso proprio con successivo trapasso di proprietà a seguito di un anticipo ereditario con riserva di usufrutto).

L'imposizione degli utili immobiliari è regolata in larga misura dal diritto federale (consid. 2). Pratica del Canton Zurigo relativa alla successione di fattispecie di differimento (consid. 3). Il sistema di differimento dell'imposizione previsto dal diritto federale non subordina il riconoscimento di una successione ininterrotta di differimenti al fatto che chi aliena l'immobile acquisti un nuovo immobile e lo occupi egli stesso. Non sussiste nemmeno una durata minima di possesso (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 208

BGE 141 II 207 S. 208

A. Die Eheleute A.C. und B.C. erwarben am 19. April 2002 als Miteigentümer in der Gemeinde U./ZH für Fr. 1'350'000.- eine Stockwerkeinheit (4½ Zimmer) und zwei Einstellhallenplätze. Das Objekt diente den Ehe-

leuten als eheliche Wohnung. Am 15. Dezember 2003 erstanden sie gleichenorts und ebenfalls im Miteigentum ein Grundstück, das sie am 24. März 2006 parzellierten (durch Begründung von Stockwerkeigentum). Sie liessen ein Mehrfamilienhaus mit fünf Wohneinheiten erstellen, wovon sie deren drei veräusserten. Zwei Stockwerkeinheiten (mit je 3 ½ Zimmern) und fünf Einstellhallenplätze behielten sie ein, um diese künftig selbst zu nutzen. Die Eheleute bezogen den Neubau im Januar 2007. In der Folge verkauften sie am 9. Mai 2007 ihr bisheriges Objekt für Fr. 2'015'000.-.

B. Am 12. April 2010 veranlagte die Kommission für Grundsteuern der Gemeinde U./ZH die Grundstückgewinnsteuer. Bei Anlagekosten von Fr. 1'547'494.- und einem Erlös von Fr. 2'015'000.- ergab sich ein steuerbarer Grundstückgewinn von Fr. 467'506.- bzw. eine Grundstückgewinnsteuer von Fr. 167'580.-. Die Kommission schloss auf das Vorliegen einer steueraufschiebenden Ersatzbeschaffung. Da sich die Reinvestition in die beiden Stockwerkeinheiten und die fünf Einstellhallenplätze auf rund 3,7 Mio. Franken belief, konnte die

Besteuerung des realisierten Grundstückgewinns vollumfänglich aufgeschoben werden.

C. Die Eheleute C. übertrugen am 12. Dezember 2011 die beiden neuen Stockwerkeinheiten und die Einstellhallenplätze auf ihre gemeinsame Tochter. Das Rechtsgeschäft erfolgte als Vorbezug (Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft), wobei die Eltern sich die lebenslange Nutzniessung vorbehielten. Daraufhin widerrief die kommunale Kommission am 17. September 2012 den von ihr am 12. April 2010 ausgesprochenen Steueraufschub und auferlegte sie den Eheleuten C. die Grundstückgewinnsteuer von Fr. 167'580.- zur Bezahlung (zuzüglich Zins ab 9. Mai 2007).

D. Die dagegen erhobenen kantonalen Rechtsmittel blieben erfolglos. Gegen den zuletzt ergangenen Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 16. April 2014 erheben die Eheleute C. (nachfolgend: die Steuerpflichtigen) beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten mit dem Antrag, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei die Grundstückgewinnsteuerveranlagung aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Steueraufschub nicht zu widerrufen sei. Das Bundesgericht heisst die Beschwerde gut.
(Zusammenfassung)

Erwägungen

Aus den Erwägungen:

2.

2.1 Streitig und zu prüfen ist, ob die veranlagende Gemeinde unter den gegebenen Umständen auf den ursprünglich gewährten Steueraufschub zurückkommen durfte. Die Steuerpflichtigen rügen primär eine Verletzung von Bundesrecht (durch unrichtige Anwendung 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]), subsidiär eine willkürliche Anwendung kantonalen Rechts.

2.2

2.2.1 Ein Grundstückgewinn im Sinne von Art. 12 StHG ergibt sich, soweit der bei Veräusserung eines Grundstücks erzielte Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" führt Art. 12 StHG nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinns einen wenn auch beschränkten Spielraum (BGE 131 II 722

BGE 141 II 207 S. 210

E. 2.1 S. 723 f. [Kanton SZ]; Urteile 2C_128/2014 vom 25. Juli 2014 E. 1.2.2 [Kanton ZH], in: ASA 83 S. 139; 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.3 [Kantone LU/NW], in: RDAF 2013 II 350, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368; 2C_705/2011 vom 26. April 2012 E. 1.5.3 und 4.3.2 [Kanton ZH], in: ASA 82 S. 163, StE 2012 B 44.12.3 Nr. 6, StR 67/2012 S. 522).

2.2.2 Im Kanton Zürich erheben die politischen Gemeinden die Grundstückgewinnsteuer auf den Gewinnen, die sich bei Handänderungen an Grundstücken oder Anteilen von solchen ergeben (§ 205 in Verbindung mit § 216 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Zürich vom 8. Juni 1997 [LS 631.1; nachfolgend: StG/ZH]). Die Steuer fällt ungeachtet dessen an, ob es sich um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt (monistisches System; BGE 140 I 114 E. 2.2.1 S. 117; BGE 139 II 373 E. 3.5 S. 380).

2.2.3 Harmonisierungsrechtlich wird die Besteuerung eines realisierten Grundstückgewinns insbesondere aufgeschoben bei: - Eigentumswechsel durch Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis), Erbvorbezug oder Schenkung (Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG bzw. § 216 Abs. 3 lit. i StG/ZH); - Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bzw. § 216 Abs. 3 lit. a StG/ZH, wobei dort von den Ersatzliegenschaften "im Kanton" die Rede ist).

2.2.4 Das Bundesgericht hat sich zu verschiedenen Aspekten des Aufschubs der Grundstückgewinnsteuer bereits äussern können. Der vollen bundesgerichtlichen Kognition, da bundesrechtlich geregelt, unterliegen danach beispielsweise: - die Steueraufschubtatbestände als solche; der Positivkatalog von Art. 12 Abs. 3 StHG ist abschliessend gehalten, weshalb die Tatbestände bundesrechtlicher Natur sind und den Kantonen kein Spielraum verbleibt (Urteil 2C_497/2011 vom 15. März 2012 E. 4.3, nicht publ. in: BGE 138 II 105 E. 4.3, aber in: RDAF 2012 II 252; BGE 130 II 202 E. 3.2 S. 206 ff.); - die Frage, ob ein Ehepaar gesamthaft als Veräusserer bzw. Erwerber zu betrachten ist (Urteil 2C_277/2011 vom 17. Oktober

BGE 141 II 207 S. 211

2011, in: RDAF 2011 II 522, StE 2012 B 42.38 Nr. 34, StR 67/2012 S. 351); - der Begriff der Ersatzinvestition (BGE 137 II 419 E. 3.2 S. 423; BGE 130 II 202 E. 3.2 S. 206 f.); - der Begriff des dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums ("ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur");

darunter fällt einzig der Hauptwohnsitz, während ein sekundäres Domizil (so etwa ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung, ein Objekt für die Dauer auswärtigen Wochenaufenthalts) den Tatbestand nicht erfüllt (BGE 138 II 105 E. 6.3.1 S. 108 ff.); - der Begriff des selbst bewirtschafteten Ersatzgrundstücks im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG (Urteil 2C_308/2009 vom 14. Oktober 2009 E. 1.3 und 2.5); - die Vorgehensweise, welche bei bloss teilweiser Reinvestition des Erlöses in ein Ersatzobjekt zu beachten ist; nach der absoluten Methode bleibt ein nicht reinvestierter Gewinnanteil vom Aufschubprivileg ausgenommen und gelangt er damit sofort zur Besteuerung (BGE 137 II 419 E. 2.2.1 S. 422; BGE 130 II 202 E. 3.2 S. 206 f.); - im interkantonalen Verhältnis die Anwendung der Einheitsmethode (Erfassung des gesamten latenten Steuersubstrats am Ort der letztveräusserten Ersatzliegenschaft), was für die Zerlegungsmethode (Erfassung je nach den tatsächlichen Anteilen im Wegzugskanton und im Zuzugskanton) keinen Platz lässt (Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.4, in: RDAF 2013 II 350, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368).

2.2.5 Demgegenüber sind die Kantone befugt, die Dauer der "angemessenen Frist" (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; der Zeitraum zwischen zwei Handänderungen) eigenständig festzulegen (BGE 138 II 105 E. 5.1 S. 107). Insoweit beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.4, in: RDAF 2013 II 350, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368; SCHERER/RÖSLI, Die Harmonisierung der steuerneutralen Ersatzbeschaffung, Schweizer Treuhänder [ST]75/2001 S. 257, insb. 261; BERNHARD ZWAHLEN, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Zweifel/Athanas [Hrsg.], in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, 2. Aufl. 2002, N. 75 zu Art. 12 StHG).

BGE 141 II 207 S. 212

3.

3.1 Es stellt sich die Rechtsfrage nach Voraussetzungen, Rechtsfolgen und insbesondere Widerruf des Aufschubtatbestands im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e bzw. lit. a StHG (§ 216 Abs. 3 lit. i und a StG/ZH). Die Prüfung hat mit voller Kognition zu erfolgen (nicht publ. E. 1.2.2 und vorne 2.2.4).

3.2

3.2.1 Die Vorinstanz stützt sich bei ihren Überlegungen auf das Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 19. November 2001 an die Gemeinden "über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (§ 217 Abs. 3 lit. i, § 226a und § 229 Abs. 2 lit. c StG/ZH)". Unter dem Titel "Steuerfolgen bei Veräusserung des Ersatzgrundstücks - innerkantonales Ersatzgrundstück - Veräusserung innert fünf Jahren" trägt Ziff. 20 des Rundschreibens folgenden Wortlaut: "Wird ein innerkantonales Grundstück innert fünf Jahren seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv zweckentfremdet oder veräussert, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet, kommt die Wegzugsgemeinde (...) auf ihren Entscheid über den Steueraufschub zurück und veranlagt die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer im Nachsteuerverfahren, samt Zins ab dem 91. Tag nach der Handänderung am ursprünglichen Grundstück (...)." Diesfalls wird angenommen, die steuerpflichtige Person habe von Anbeginn weg keine Absicht gehabt, eine Ersatzbeschaffung im Sinne des Steuergesetzes vorzunehmen. Dies soll dadurch zum Ausdruck kommen, dass die steuerpflichtige Person den Tatbeweis für die dauernde Selbstnutzung des Ersatzgrundstücks schuldig geblieben ist.

3.2.2 Im Unterschied dazu gilt der Tatbeweis als erbracht, soweit die Selbstnutzung während mindestens fünf Jahren angedauert hat. Wird das Ersatzgrundstück anschliessend ohne weitere Ersatzbeschaffung veräussert, ist

der auf beiden Grundstücken angefallene Gewinn gesamthaft zu besteuern. Wiederum anders verhält es sich, soweit die funktionsgemässe Nutzung (Selbstnutzung zu Wohnzwecken) ohne mitlaufende Handänderung aufgegeben wird. In solchen Fällen unterbleibt eine Nachbesteuerung (dazu RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 290, 294 und 296 zu § 216 StG/ZH; FELIX RICHNER,

Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum, Teil III, ZStP 2011 S. 3 ff.; ders ., Steuern bei Ersatzbeschaffung von Grundstücken [imFolgenden: 2004], ZBGR 85/2004 S. 77, insb. 86).

3.2.3 Die Vorinstanz erachtet die im Rundschreiben vertretene Meinung grundsätzlich als gesetzmässig. Sie hat allerdings im Jahr 2012 bei einer Kaskadenersatzbeschaffung (unter Vorbehalt des Rechtsmissbrauchs) selbst bei kürzerer als fünfjähriger Selbstnutzung einen neuerlichen Steueraufschub gewährt, dies mit der Begründung, aus Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG lasse sich keine Fünfjahresfrist herleiten (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2011. 00154 vom 14. März 2012 E. 2.3; dazu MARTIN BYLAND, Ersatzbeschaffung bei selbstbewohntem Wohneigentum - Aktuelle Rechtsprechung, TREX 2012 S. 362 f.). Auf die Beschwerde gegen diesen Entscheid ist das Bundesgericht aus formellen Gründen nicht eingetreten (Urteil 2C_460/2012 vom 2. November 2012). Demgegenüber lehnt die Vorinstanz die Übertragung der neuen Praxis auf die vorliegende Konstellation ab. Ihre Argumentation geht dahin, es finde eine Zweckentfremdung ohne gleichzeitige Ersatzbeschaffung statt und die Mobilität (deren Nichtbehinderung das eigentliche Ziel von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sei) erfahre keine Einschränkung. Bei der Veräusserung vom 12. Dezember 2011 an die Tochter habe es sich um eine privilegierte, zum Steueraufschub Anlass gebende Handänderung gehandelt. Die Grundstückgewinnsteuer wäre so lange aufzuschieben gewesen, als die Tochter das Grundstück ihrerseits dauernd und ausschliesslich selbst bewohnt. Die Tochter habe das Objekt aber gar nie bezogen. Die Steuerpflichtigen hätten das Ersatzobjekt ab Januar 2007 bewohnt und im Dezember 2011 veräussert, womit die Fünfjahresfrist unterschritten sei. Deshalb rechtfertige sich ein Zurückkommen auf die Aufschubverfügung.

3.3

3.3.1 Die Steuerpflichtigen erklären, für eine nachträgliche Besteuerung aufgrund einer Nutzungsänderung fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Im Unternehmenssteuerrecht falle bei nachträglicher Nutzungsänderung des Ersatzobjekts - unter Vorbehalt einer Steuerumgehung - keine nachträgliche Besteuerung an. Dasselbe müsse im Recht der Grundstückgewinnsteuer gelten. Es sei auch nicht ersichtlich, weshalb für Nutzungsänderungen etwas anderes gelten sollte als für Kaskadenersatzbeschaffungen. Die von der Vorinstanz praktizierte Fünfjahresfrist sei harmonisierungswidrig, zumal gar keine Nutzungsänderung vorliege. Da die Nachbesteuerung

einer gesetzlichen Grundlage entbehre, verletze der angefochtene Entscheid auch Art. 127 Abs. 1 BV und sei willkürlich (Art. 9 BV).

3.3.2 Ergänzend bringen die Steuerpflichtigen vor, ihre Tochter wohne ebenfalls in der streitbetroffenen Liegenschaft. Unter prozessualen Gesichtspunkten handelt es sich dabei um ein echtes Novum (Art. 99 Abs. 1 BGG). Ein solches ist nicht zu hören, zumal die behauptete Sachlage für die weitere Beurteilung von keiner Bedeutung ist.

4.

4.1 Es ist damit davon auszugehen, dass das streitbetroffene Objekt von den - nicht mehr Eigentümer darstellenden - Eheleuten bewohnt und spiegelbildlich von der neuen Eigentümerin nicht bewohnt wird.

4.2

4.2.1 Die Steueraufschubtatbestände gemäss Art. 12 Abs. 3 StHG sind nach dem klaren Wortlaut nicht als Steuerbefreiungstatbestände ausgestaltet. Ihre Wirkung beschränkt sich darauf, dass die Besteuerung eines Grundstückgewinns, deren Voraussetzungen vollständig vorliegen, aufgeschoben wird, bis die privilegierenden Umstände entfallen (vgl. Urteil 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 2.1 mit Hinweisen, in: StR 67/2012 S. 54; ZWAHLEN, a.a.O., N. 61 zu Art. 12 StHG; SCHERER/RÖSLI, a.a.O., S. 258; RICHNER, 2004, a.a.O., S. 79; ders., Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil II], ZStP 2010 S. 280 f.). Aufgrund des Steueraufschubs ergibt sich eine Lage, als ob die Realisation des Grundstückgewinns nie erfolgt wäre (BGE 100 Ia 209 E. 2c S. 212).

4.2.2 Bei dieser Konzeption entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Grund für den Steueraufschub, kommt es zur Besteuerung, und bildet der "gesamte Gewinn" das Steuerobjekt (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 83). Realisiert und besteuert wird damit - auch - das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dannzumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage etc.) anwendbar sind (zum Ganzen Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.4, in: RDAF 2013 II S. 350, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368; ZWAHLEN, a.a.O., N. 61 zu Art. 12 StHG; KLÖTI-WEBER/BAUR, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], 3. Aufl. 2009, Bd. 2, N. 1 zu § 97 StG/AG und N. 1 zu § 98 StG/AG;

THOMAS P. WENK, in: Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Nefzger/Simonek/Wenk [Hrsg.], 2004, N. 2 und 53 zu § 73 StG/BL). Es handelt sich dabei nicht um einen Nachsteuertatbestand im Sinne von Art. 53 StHG. Das Entfallen des Steueraufschubs begründet keine Tatsache im Sinne von Art. 53 Abs. 1 bzw. Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG (Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.6, in: RDAF 2013 II S. 350, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368), was Konsequenzen in Bezug auf die Verzinsung hat (SCHERER/RÖSLI, a.a.O., S. 258).

4.3

4.3.1 Die Vorinstanz geht übereinstimmend mit dem Rundschreiben vom 19. November 2001 davon aus, dass der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zu widerrufen ist, - falls innerhalb von fünf Jahren, gerechnet ab dem Eintritt der Voraussetzungen des Steueraufschubs, - entweder eine Veräusserung oder eine Zweckent-

fremdung/Nutzungsänderung erfolgt (vorne E. 3.2.2). Der so umrissene Auflösungsgrund beruht auf einem zeitlichen und einem funktionsbezogenen Element. In Auslegung von Art. 12 Abs. 3 StHG ist zu prüfen, ob die kantonale Lesart vor dem Bundesrecht standhält.

4.3.2 Die Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer (BBl 1983 III 1 ff., insb. 103) sah beim Ersatz von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum noch keinen Steueraufschub vor. Der ergänzende Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG wurde erst durch die Eidgenössischen Räte eingefügt (Urteil 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 2.4, in: RDAF 2013 II S. 350, StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368). Der Botschaft lässt sich damit nichts entnehmen. Ebenso wenig hat sich das Bundesgericht bislang mit der Frage befasst, wie es sich mit der Fortdauer des Steueraufschubs verhält, wenn dem ersten Tatbestand ein andersartiger Aufschubtatbestand nachfolgt.

4.4

4.4.1 Aus den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG) und aus den Akten (Art. 105 Abs. 2 BGG) geht hervor, dass die Steuerpflichtigen das Ursprungsobjekt am 19. April 2002 erwarben und am 9. Mai 2007 gewinnbringend veräusserten. Am 15. Dezember 2003 kauften sie ein

Grundstück, um dieses am 24. März 2006 zu parzellieren und zwei der fünf Wohneinheiten für die Eigennutzung vorzusehen. Im Januar 2007 bezogen die Eheleute das neue Wohneigentum. Dabei wurde der gesamte Grundstückgewinn reinvestiert. Am 12. Dezember 2011 kam es zur Abtretung der beiden Stockwerkeinheiten an die gemeinsame Tochter. Diese übernahm die Objekte auf Rechnung künftiger Erbschaft und unter Nutzniessungsvorbehalt zugunsten der Eltern.

4.4.2 Unstreitig begründete das Erwerbsgeschäft vom 15. Dezember 2003 zusammen mit dem Veräusserungsgeschäft vom 9. Mai 2007 einen Aufschubtatbestand. Dieser stellt sich als vorweggenommene Ersatzbeschaffung dar. Auch die gegenüber der regelmässig anzutreffenden nachträglichen Ersatzbeschaffung "umgekehrte" Abfolge fällt unter Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG (MARKUS LANGENEGGER, in: Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Leuch/Kästli/Langenegger [Hrsg.], Bd. 2, 2011, N. 28 zu Art. 134StG/BE; RICHNER/FREI/KAUFMANN/ME a.a.O., N. 280 zu § 226 StG/ZH; KLÖTI-WEBER/BAUR, a.a.O., N. 5 zu § 98 StG/AG; ZWAHLEN, a.a.O., N. 72 zu Art. 12 StHG [allerdings zu lit. d]). In beiden Ausprägungen ist ein hinreichender Zusammenhang zwischen Verkauf des Ursprungsobjekts und Ankauf des Ersatzobjekts zu verlangen (vgl. LANGENEGGER, a.a.O., N. 15 zu Art. 134 StG/BE).

4.4.3 Die Vorinstanz erwägt zutreffend, die Eigentümerin oder der Eigentümer müsse sowohl das veräusserte Ursprungsobjekt als auch das erworbene Ersatzobjekt dauernd und ausschliesslich selber bewohnen. Vorausgesetzt wird unter anderem das Bestehen eines zivilrechtlichen oder steuerrechtlichen Wohnsitzes am Ort der gelegenen Sache (vgl. Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates vom 19. Januar 2010 zur Parlamentarische Initiative 04.450 "Ersatzbeschaffung von Wohneigentum. Förderung der beruflichen Mobilität", BBl 2010 2585 ff., insb. 2593 f. Ziff. 2.3.2). Demgemäss schliesst Fremdnutzung einen Steueraufschub im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG von vornherein aus, es sei denn, es handle sich um eine kurze Dauer (Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3). Zu denken ist etwa an den vorübergehenden Unterbruch des Selbstbewohnens (KLÖTI-WEBER/BAUR, a.a.O., N. 6 zu § 98 StG/AG; BASTIEN VERREY, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, 2011, S. 199 f.). Fehlen die gesetzlichen Voraussetzungen, kommt ein (erstmaliger oder weiterer) Steueraufschub nicht infrage

und wird der Grundstückgewinn im Zeitpunkt seines Anfallens besteuert.

BGE 141 II 207 S. 217

4.4.4 Nach der Einschätzung der Vorinstanz hat die Selbstnutzung im Januar 2007 eingesetzt und knapp vor Ablauf von fünf Jahren ein Ende gefunden. Auch wenn die Handänderung vom Dezember 2011 ihrerseits einen Steueraufschubtatbestand erfülle, habe sie innerhalb der Fünfjahresfrist eine Zweckentfremdung bewirkt. Ausschlaggebend hierfür sei das Auseinanderfallen von Nutzung und Eigentum. Dies rechtfertige, so die Vorinstanz weiter, ein Zurückkommen auf den Steueraufschub. Eine Handänderung wirke sich grundsätzlich (nur) dann nicht auf die aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer aus, wenn die neuerliche Handänderung wiederum einen vollständigen Steueraufschub begründe und gleichzeitig zu keiner Nutzungsänderung führe (vorne E. 3.2.1).

4.5

4.5.1 Die vorinstanzlichen Überlegungen scheinen auf der Annahme zu beruhen, dem System der Steueraufschubtatbestände wohne eine Tatbestandsbindung inne. Dies überzeugt nicht: Dem Bundesrecht ist keine Bestimmung des Inhalts zu entnehmen, dass ein bestehender Aufschubtatbestand zwingend durch einen gleichartigen ersetzt werden muss, ansonsten der gewährte Steueraufschub zu entfallen hat. Insbesondere kann es nicht darauf ankommen, ob die veräussernde Person danach wieder Grundeigentum erwirbt und dieses selbst bewohnt.

4.5.2 Der Positivkatalog von Art. 12 Abs. 3 StHG ist abschliessend gehalten (Botschaft StHG/DBG, BBl 1983 III 102), weshalb die Tatbestände bundesrechtlicher Natur sind und folglich den Kantonen kein Spielraum verbleibt (vorne E. 2.2.4). Unter den fünf Tatbeständen folgen zwei, wenn auch mit unterschiedlichen Vorzeichen, dem Ersatzbeschaffungsmodell (lit. d und e). Weitere zwei Konstellationen beruhen auf familien- und erbrechtlichen Konstellationen (lit. b und a), wobei der bisherigen Eigentümerschaft keine Gegenleistung zukommt (Erbrecht) oder die Handänderung zwecks Schuldentilgung erfolgt (Familienrecht). Unter lit. c fallen Konstellationen weitgehend fremdbestimmter Handänderungen.

4.5.3 Was allgemein die Staffelung der fünf Tatbestandsgruppen bzw. die Frage betrifft, ob ein Tatbestand durch einen andern abgelöst werden kann, ohne dass ein Unterbruch im Steueraufschub eintritt, enthält das Harmonisierungsrecht keine ausdrücklichen Anordnungen. Dies muss nicht zwangsläufig für einen kantonalen Gestaltungsspielraum sprechen. Gegenteils gilt es zu bedenken, dass das

BGE 141 II 207 S. 218

System des Steueraufschubs weitestgehend bundesrechtlich normiert ist. Als solches belässt es den Kantonen in ausgewählten Bereichen zwar gewisse, aber aufgrund des Gebots der horizontalen und vertikalen Harmonisierung ohnehin stark eingeschränkte Gestaltungsräume. Zu denken ist etwa an die technische Konkretisierung der Begriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" (vorne E. 2.2.1) oder an die Konkretisierung der "angemessenen" Frist (vorne E. 2.2.5), auch dies ein eher technischer Gesichtspunkt. Bei den bundesrechtlich nicht (abschliessend) geregelten Aspekten handelt es sich um durchaus wesentliche, aber nicht systemtragende Fragen. Wo es um konzeptionelle Weichenstellungen geht, hat der Bundesgesetzgeber seine verfassungsmässige Kompetenz (Art. 129 BV) ausgeschöpft (vorne E. 2.2.4; nicht abschliessende Aufzählung). Voraussetzungen,

Bestand und Widerruf der Steueraufschubtatbestände sind Fragestellungen grundsätzlichen Charakters. Der Positivkatalog ist abschliessend gehalten und ruft nach einer schweizweit einheitlichen Anwendung. Vor diesem Hintergrund erweist sich die aufgeworfene Frage als eine solche des Bundesrechts.

4.5.4 Das harmonisierungsrechtliche Konzept steht einer ununterbrochenen Abfolge verschiedenartiger Aufschubtatbestände jedenfalls nicht von vornherein entgegen. Denkbar ist etwa, dass eine Person Wohneigentum unterhält und zunächst ein Ersatzobjekt erwirbt (lit. e), bald darauf verstirbt, wobei das Eigentum auf einen Erben übergeht (lit. a), dessen Ehe später geschieden wird, worauf das Wohneigentum in Abgeltung güterrechtlicher Ansprüche auf die Ehefrau übergeht (lit. b). Die Liste liesse sich verlängern. Dem klassischen Erbgang und der güterrechtlichen Auseinandersetzung wohnt zwar eine unwillkürliche Komponente inne, indem der Tatbestand weitgehend unfreiwillig ausgelöst wird. Darin besteht der wesentliche Unterschied zur vorliegenden Konstellation. Hier haben sich die Eltern aus freien Stücken entschlossen, lebzeitig ihre beiden Stockwerkeinheiten und die Einstellhallenplätze als Vorempfang (auf Rechnung künftiger Erbschaft; Art. 475, Art. 527 Ziff. 1 und Art. 626 ZGB) und unter Nutzniessungsvorbehalt (Art. 245 OR per analogiam in Verbindung mit Art. 7 ZGB und Art. 745 ff. ZGB) auf die gemeinsame Tochter zu übertragen. Bei wirtschaftlicher Betrachtung führt der Nutzniessungsvorbehalt zu keinem wesentlich anderen Ergebnis, als wenn das Eigentum erst im Todesfall übergegangen wäre. Entscheidend ist jedoch, dass Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG ausdrücklich erbrechtliche Vorgänge unter Lebenden

(”Erbvorbezug”) und selbst eine schuldrechtliche Schenkung mitumfasst. Die Liberalität reicht damit recht weit.

4.5.5 Konzeptionell steht der unterbruchfreien Anknüpfung eines neuen an den bisherigen Steueraufschubtatbestand auch dann nichts entgegen, wenn die steuerpflichtige Person bewusst und nach freiem Willen von einer Tatbestandsgruppe zur andern übergeht. Für eine Tatbestandsbindung, wie sie der Vorinstanz vorschwebt, fehlt eine gesetzliche Grundlage, wogegen das übergeordnete Ziel des Steueraufschubs klar zum Ausdruck kommt. Es ist denn auch möglich, dass eine steuerpflichtige Person hinsichtlich ihres Grundeigentums nacheinander verschiedenartige Steueraufschubtatbestände verwirklicht. Die sich daraus ergebende Aufschubkette ist bundesrechtlich abgestützt. Nichts daran ändert, dass der Tatbestand von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ursprünglich mit der Förderung der beruflichen Mobilität begründet wurde. Es ist notorisch, dass die Pendlerdistanzen laufend anwachsen und der Stellenantritt in einem andern Landesteil nicht zwingend einen Umzug erfordert. Der Mobilitätsaspekt stellt bei Auslegung und Anwendung der Norm heute kein vorrangiges Merkmal mehr dar.

4.5.6 Zwangsläufig führt dies dazu, dass von der Beachtung oder Nichtbeachtung der ”angemessenen” Frist nichts abhängen kann. Besteht im Bundesrecht schon für eine Tatbestandsbindung kein Anhaltspunkt, darf die Auswechslung des Tatbestands nicht an einer Frist scheitern, die kantonal ohnehin uneinheitlich gehandhabt wird. Der Frist gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. d und e StHG kommt auch eine dämpfende, der Spekulation entgegenwirkende Funktion zu. Begibt sich jemand freiwillig seines Grundeigentums, um damit eine lebzeitige Zuwendung vorzunehmen (lit. a), wird eine Spekulationsabsicht von vornherein auszuschliessen sein. Ebenso wenig ist damit ein Verlust von Steuersubstrat verbunden: Der aufgeschobene Grundstücksgewinn kann in solchen Fällen auch später noch erfasst werden. Vorliegend geht die latente Steuerlast auf die Tochter über und wird zu besteuern sein, sobald diese das Grundstück dereinst veräussert, ohne dass erneut ein Steueraufschubtatbestand vorliegt.

4.6 Die streitbetroffene Verfügung vom 17. September 2012, mit welcher der am 12. April 2010 ausgesprochene Steueraufschub widerrufen wird, verletzt damit Bundesrecht.