



2C_254/2022

Urteil vom 27. Dezember 2022

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,
Bundesrichter Beusch,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Seiler.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
Beschwerdeführerin,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Marco Möhr,

gegen

Steuerverwaltung des Kantons Graubünden,
Steinbruchstrasse 18, 7001 Chur.

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer des Kantons Graubünden,
Steuerperiode 2019,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts
des Kantons Graubünden, 4. Kammer, vom
15. Februar 2022 (A 21 24).

Sachverhalt:

A.

A. _____ verkaufte am 17. Juni 2019 (Eigentumsübertragung am 3. Juli 2019) für Fr. 2'250'000.-- eine Liegenschaft in U. _____ /GR, die sie am 26. November 2010 für Fr. 1'000'000.-- gekauft hatte. Im Jahre 2018 hatte A. _____ aus dem Nachlass ihrer Mutter ein Wohnhaus an der V. _____ strasse xxx in W. _____ erworben, wohin sie ihren Wohnsitz verlegte. Bis dahin war A. _____ polizeilich in der früheren Familienwohnung an der X. _____ strasse yyy in W. _____ gemeldet, obschon diese mit Scheidungsurteil vom 24. Oktober 2011 ihrem Ehemann B. _____ zugesprochen worden war.

B.

Am 13. Juli 2020 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden A. _____ für die Veräusserung der Liegenschaft in U. _____ bei einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 1'072'327.- mit einer Grundstückgewinnsteuer von Fr. 321'698.10. Mit Einsprache vom 11. August 2020 machte A. _____ unter anderem Ersatzbeschaffung geltend, weil es sich um eine am Wohnsitz dauernd selbstbewohnte Erstliegenschaft handle. Die Steuerverwaltung des Kantons Graubünden wies die Einsprache mit Einspracheentscheid vom 21. April 2021 ab, weil A. _____ in W. _____ gewohnt habe. A. _____ erhob am 21. Mai 2021 Beschwerde, die das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden mit Urteil vom 15. Februar 2022 abwies.

C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beantragt A. _____, das Urteil des Verwaltungsgerichts Graubünden aufzuheben und die Angelegenheit zur Ermittlung der Höhe der Ersatzbeschaffung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Das Verwaltungsgericht und die Kantonale Steuerverwaltung Graubünden verzichten auf eine Vernehmlassung.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90 BGG; Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]).

1.2. Nach Art. 42 Abs. 1 BGG hat die Beschwerde ein oder mehrere Begehren zu enthalten. Da die Beschwerde an das Bundesgericht ein reformatorisches Rechtsmittel ist (Art. 107 Abs. 2 BGG), dürfen sich Beschwerdeführer grundsätzlich nicht darauf beschränken, die Aufhebung des angefochtenen Beschlusses zu beantragen; sie müssen einen Antrag in der Sache stellen (**BGE 147 I 89** E. 1.2.5; **137 II 313** E. 1.3; **136 V 131** E. 1.2; **134 III 379** E. 1.3; **133 III 489** E. 3.1; vgl. allerdings auch **BGE 133 II 409** E. 1.4.1). Grundsätzlich ist ein materieller Antrag erforderlich; Anträge auf Rückweisung der Sache an die Vorinstanz zu neuer Entscheidung oder blosser Aufhebungsanträge genügen nicht und machen die Beschwerde unzulässig. Ein blosser Rückweisungsantrag reicht aber ausnahmsweise aus, wenn das Bundesgericht im Falle der Gutheissung in der Sache nicht selbst entscheiden könnte, weil die erforderlichen Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz fehlen (**BGE 134 III 379** E. 1.3; **133 III 489** E. 3.1; Urteile 5A_968/2019 vom 20. Mai 2020 E. 1.2; 4A_202/2019 vom 11. Dezember 2019 E. 1), oder wenn sich bei einer Gutheissung weitere Fragen stellen würden, die das Bundesgericht andernfalls gleich einer ersten Instanz beurteilen müsste (**BGE 147 I 89** E. 1.2.5). Weder die Vorinstanz noch die Beschwerdegegnerin

haben sich zur Höhe des aufschiebbaren Grundstücksgewinns geäußert. Aus der Begründung der Beschwerde, die zur Interpretation der Rechtsbegehren beigezogen werden kann (vgl. statt vieler **BGE 137 II 313 E. 1.3**), sowie dem angefochtenen Entscheid ergibt sich immerhin zweifelsfrei, dass die Beschwerdeführerin eine Reduktion der Grundstückgewinnsteuer anstrebt, soweit diese infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben werden kann. Die genauen Steuerfolgen wären im Falle einer Gutheissung ohnehin von der Steuerbehörde noch zu ermitteln. Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

2.1. 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 substantizieren (Art. 106 Abs. 2 BGG; vgl. **BGE 147 I 73 E. 2.2**).

2.2. 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 73 E. 2.1**; **143 II 283 E. 1.2.2**).

3.

In formeller Hinsicht rügt die Beschwerdeführerin, dass die Vorinstanz in doppelter Hinsicht ihren Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt habe. Erstens habe sie trotz Rüge nicht geprüft, ob bereits die Steuerverwaltung den Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt hatte. Zweitens habe sie wesentliche Tatsachen - namentlich das Konkubinatsverhältnis der Beschwerdeführerin - bei der Beurteilung nicht berücksichtigt. Diese Rügen sind unbegründet.

3.1. Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführerin hat die Vorinstanz sehr wohl zur Kenntnis genommen, dass der Konkubinatspartner der Beschwerdeführerin in U._____ wohnhaft war (vgl. etwa angefochtenes Urteil E. 8). Ebensovienig hat sie bezweifelt, dass die Beschwerdeführerin sich regelmässig zusammen mit ihrem Konkubinatspartner in U._____ aufgehalten hat. Jedoch hat die Vorinstanz in ihrer rechtlichen Beurteilung diesen Tatsachen nicht das Gewicht beigezessen, das der Beschwerdeführerin vorschwebt. Darin liegt allenfalls eine unzutreffende Rechtsanwendung, aber keine falsche Sachverhaltsfeststellung und schon gar keine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör.

3.2. Was sodann die angebliche Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör durch die Steuerverwaltung betrifft, wäre diese im Verfahren vor der Vorinstanz geheilt worden, zumal die Verletzung jedenfalls nicht besonders schwer wog, die Beschwerdeführerin sich im Rechtsmittelverfahren äussern konnte und die Vorinstanz den Sachverhalt wie auch die Rechtslage frei überprüfen konnte (vgl. **BGE 145 I 167 E. 4.4**; **142 II 218 E. 2.8.1**; **137 I 195 E. 2.3.2**). Die angebliche Gehörsverletzung durch die Steuerverwaltung ist daher im bundesgerichtlichen Verfahren nicht mehr von Bedeutung. Relevant könnte einzig die Verletzung der Begründungspflicht sein, welche die Beschwerdeführerin der Vorinstanz vorwirft, weil sie sich nicht mit ihrer Gehörsrüge auseinandergesetzt habe. Allerdings wäre diese allfällige (erneute) Gehörsverletzung wiederum im Rechtsmittelverfahren - in diesem Fall im Beschwerdeverfahren vor Bundesgericht - geheilt worden, zumal darin eine Rechtsfrage zu sehen ist, die das Bundesgericht frei überprüfen kann, und der Beschwerdeführerin hieraus kein Nachteil erwächst (vgl. zur Heilung von Gehörsverletzungen im bundesgerichtlichen Verfahren **BGE 147 IV 340 E. 4.11.3**; **146 III 97 E. 3.5.2**; **144 III 394 E. 4.4**).

4.

4.1. Der Grundstückgewinnsteuer des Kantons Graubünden unterliegen unter anderem Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens (Art. 41 Abs. 1 lit. a des Steuergesetzes des Kantons Graubünden vom 8. Juni 1986 [StG/GR; BR 720.000]; vgl. auch Art. 12 Abs. 1 StHG). Nach Art. 44 Abs. 1 lit. a StG/GR wird die Grundstückgewinnsteuer auf Gesuch hin ohne Zins zurückerstattet, soweit der Erlös aus der Veräusserung der am Wohnsitz dauernd selbstbewohnten Erstliegenschaft innert zwei Jahren zum Erwerb eines in der Schweiz liegenden Ersatzgrundstückes mit gleicher Verwendung benützt wird (Art. 44 Abs. 1 lit. a StG/GR). Diese Bestimmung dient der Umsetzung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, wonach die Besteuerung aufgeschoben wird bei 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.

4.2. Der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" in Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ist bundesrechtlich geregelt und unterliegt der vollen bundesrechtlichen Kognition. Unter diesen Begriff ("ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur") 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 143 II 233 E. 2.3**). Diese Sichtweise deckt sich mit dem Wortlaut des hier einschlägigen Art. 44 Abs. 1 lit. a StG/GR, wonach einzig für die "am Wohnsitz dauernd selbstbewohnte Erstliegenschaft" vom Aufschub profitiert werden kann.

Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein. 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. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln (**BGE 143 II 233 E. 2.4**).

5.

5.1. Vorliegend einzig streitig ist, wo die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung bzw. in den Jahren davor ihren Wohnsitz hatte. Die Beschwerdeführerin macht geltend, dass sie in den Jahren 2011 bis 2018 mit ihrem Konkubinatspartner in der - im Jahr 2010 gekauften und im Jahre 2018 veräusserten - Liegenschaft in U._____ wohnte und dort ihren Lebensmittelpunkt hatte. Die Steuerverwaltung stellt sich dagegen auf den Standpunkt, dass die Beschwerdeführerin ihren Wohnsitz, den sie vor 2011 unstrittig in W._____ hatte, nie aufgegeben habe.

5.2. Nach Art. 6 Abs. 2 StG/GR, der Art. 3 Abs. 2 StHG umsetzt, hat eine Person dort steuerlichen Wohnsitz, wo sie sich mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält oder wo ihr das Bundesrecht einen gesetzlichen Wohnsitz zuweist. Nach ständiger bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist das Kriterium der Absicht dauernden Verbleibens in Art. 23 Abs. 1 ZGB, Art. 3 Abs. 2 DBG und Art. 3 Abs. 2 StHG - und damit auch Art. 6 Abs. 2 StG/GR - nicht so zu verstehen, als dass es auf den inneren Willen des Steuerpflichtigen ankäme. Der Wohnsitz bestimmt sich vielmehr alleine nach der Gesamtheit der objektiven, für Dritte erkennbaren Tatsachen, in denen sich eine Absicht dauernden Verbleibens der betroffenen Person manifestiert (vgl. grundlegend **BGE 97 II 1** E. 3; vgl. auch **BGE 148 II 285** E. 3.2.2; **143 II 233** E. 2.5.2; **138 II 300** E. 3.2; **137 II 122** E. 3.6; **136 II 405** E. 4.3; **133 V 309** E. 3.1; **120 III 7** E. 2a). Der Wohnsitz liegt demnach dort, wo sich im Lichte dieser Tatsachen objektiv betrachtet der Mittelpunkt der Lebensinteressen - der Lebensmittelpunkt - der betroffenen Person befindet. Ob sich die relevanten äusseren Tatsachen verwirklicht haben, ist eine Tatfrage; die Bestimmung des Lebensmittelpunktes und damit des Wohnsitzes auf Basis der festgestellten Tatsachen ist hingegen eine Rechtsfrage (**BGE 148 II 285** E. 3.2.2; **136 II 405** E. 4.3; **120 III 7** E. 2a; **97 II 1** E. 3; Urteile 2C_211/2021 / 2C_212/2021 vom 8. Juni 2021 E. 5.2.2; 2C_473/2018 vom 10. März 2019 E. 4.3, in: StR 74/2019 S. 356; 2C_678/2013 vom 28. April 2014 E. 3.3, in: StR 69/2014 S. 714).

5.3. Zugunsten eines Wohnsitzes in W._____ wertete die Vorinstanz, dass die Beschwerdeführerin sich bei der Stadt W._____ nie abgemeldet und sich in U._____ nie angemeldet habe und dass sie sodann in W._____ jährlich die Steuererklärung (als kraft Wohnsitzes unbeschränkt Steuerpflichtige) eingereicht habe, während sie aufgrund der Liegenschaften in Y._____ und in U._____ in Graubünden lediglich beschränkt steuerpflichtig sei. Des Weiteren stellte das Verwaltungsgericht aufgrund von Bargeldbezügen an Bancomaten und Bankkartenabrechnungen der UBS, der Graubündner Kantonalbank und der Zürcher Kantonalbank aus den Jahren 2011-2019 insgesamt mehr Aufenthalte in W._____ (total 932 Karten-Transaktionen) als in U._____ (total 526 Transaktionen) fest. Neben der überwiegenden Anzahl Kontobezüge im Kanton W._____ spreche trotz des Konkubinatsverhältnisses auch die familiäre Situation in W._____ mit der Pflege der Mutter (bis zu deren Tod im Jahr 2017), dem Wohnsitz der beiden Töchter und der Beistandschaft für den Neffen im Sinne einer Gesamtbetrachtung für einen Lebensmittelpunkt in W._____.

5.4. Die Beschwerdeführerin bemängelt, dass die Vorinstanz den Bargeldbezügen an Bancomaten im Hinblick auf die Ermittlung des Lebensmittelpunktes ein zu grosses Gewicht zugemessen habe, und stellt die Wohnverhältnisse in den Vordergrund: In U._____ habe sie zusammen mit dem Konkubinatspartner im eigenen, grosszügigen Haus gelebt, während sie in W._____ bloss bei ihrer Mutter habe übernachtet können. In erster Linie stützt sich die Beschwerdeführerin auf drei schriftliche Bestätigungen: C._____ bestätigt, in der Zeit von 2011 bis 2018 mit der Beschwerdeführerin in deren Haus in U._____ in einem Konkubinatsverhältnis gelebt und dort den "gemeinsamen Lebensmittelpunkt (Familien und Freunde)" gehabt zu haben. Ihr Ex-Ehemann B._____ und ihr Bruder D._____ bestätigen, dass die Beschwerdeführerin nach der Trennung im Jahr 2010 nach U._____ umgezogen sei, wo sie seither den Lebensmittelpunkt gehabt und gelebt habe. Aus den drei Bestätigungen geht deutlich hervor, dass die drei Personen die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin teilen, wonach sie vom Jahr 2010 respektive 2011 bis ins Jahr 2018 in U._____ gewohnt habe.

5.5. Die Beschwerdeführerin bringt zwar einige gewichtige Anhaltspunkte für einen Wohnsitz in U._____ vor. Für die laufenden Steuern haben die involvierten Steuerbehörden den Wohnsitz der Beschwerdeführerin jedoch stets in W._____ verortet, was diese nicht nur hingenommen, sondern mit ihren Steuererklärungen aktiv gefördert hat. Die Beschwerdeführerin verhält sich widersprüchlich, wenn sie nunmehr im Rahmen der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer geltend macht, in Wahrheit in all den Jahren die ganze Zeit ihren Wohnsitz in U._____ gehabt zu haben. Solches Verhalten verdient keinen Schutz. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz gestützt auf ihre eigenen Feststellungen davon ausgegangen ist, die Beschwerdeführerin habe ihren Wohnsitz in W._____ und nicht in U._____ gehabt. Dies hat zur Konsequenz, dass die Beschwerdeführerin das Wohnsitzerfordernis für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nach Art. 44 Abs. 1 lit. a StG/GR nicht erfüllt. Das Urteil der Vorinstanz ist demgemäss bundes- und insbesondere harmonisierungsrechtlich nicht zu beanstanden.

6. Die Beschwerde ist abzuweisen. Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Gerichtskosten von Fr. 7'000.-- werden der Beschwerdeführerin auferlegt.
3. Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden, 4. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung mitgeteilt.

Lausanne, 27. Dezember 2022

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: Seiler