

**BStP | 2018 | Nr. 10**

| | |
|---------------------|---|
| Betreff: | Grundstückgewinnsteuer, Steueraufschub, Ersatzbeschaffung |
| Instanz: | Verwaltungsgericht des Kantons Basel-Stadt |
| Entscheidungsdatum: | 9. Juli 2018 |
| Verfahrensnummer: | VD.2017.272 |

Bei der Grundstückgewinnsteuer wird die Besteuerung aufgeschoben bei der 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. Hierfür ist erforderlich, dass das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbst bewohnt sein muss. Erforderlich ist ein eigenes tatsächliches Bewohnen. Das veräusserte Grundstück muss sowohl im Zeitpunkt der Handänderung ausschliesslich selbstbewohnt als auch dauernd selbstgenutzt gewesen sein. Das Kriterium der Dauerhaftigkeit ist erfüllt, wenn sich der Wohnsitz im Zeitpunkt der Handänderung im veräusserten Grundstück befunden hat. In casu mangels Vorliegens der hierfür erforderlichen Voraussetzungen keinen Steueraufschub.

Sachverhalt:

Mit Veranlagungsverfügung vom 27. Januar 2016 veranlagte die Steuerverwaltung Basel-Stadt (nachfolgend Steuerverwaltung) A. und B. (nachfolgend Rekurrierende) auf dem Gewinn aus dem per 1. September 2015 erfolgten Verkauf einer Stockwerkeigentumsparzelle der Liegenschaft [...] (Grundbuch Basel, Sektion [...], Parzelle [...]; nachfolgend Eigentumswohnung Y.) einen Steuerbetrag von CHF 29'580.-- und wies den Antrag auf Bewilligung eines Steueraufschubs aufgrund des Erwerbs einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft ab. Eine Einsprache der Rekurrierenden gegen diese Veranlagungsverfügung wies die Steuerverwaltung mit Einspracheentscheid vom 30. November 2016 ab. Den dagegen erhobenen Rekurs wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Stadt (nachfolgend Steuerrekurskommission bzw. Vorinstanz) mit Entscheid vom 28. September 2017 kostenfällig ab.

Gegen diesen Entscheid richtet sich der mit Eingabe vom 6. Dezember 2017 erhobene und begründete Rekurs der Rekurrierenden an das Verwaltungsgericht, mit dem sie im Hauptstandpunkt „die Gewährung des Aufschubs der Besteuerung gemäss § 105 Abs. 1 lit. b StG Basel-Stadt wegen Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz“ und eventualiter die Rückweisung der Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz beantragen. Die Steuerrekurskommission beantragt mit Vernehmlassung vom 25. Januar 2018 unter Verweis auf den angefochtenen Entscheid die kostenfällige Abweisung des Verwaltungsrekurses. Die Steuerverwaltung hat auf eine Stellungnahme verzichtet. Die Rekurrierenden haben in der Folge ebenfalls darauf verzichtet, sich replicando vernehmen zu lassen.

Die Tatsachen und Parteistandpunkte ergeben sich, soweit sie von Bedeutung sind, aus den nachfolgenden Erwägungen. Dieses Urteil ist auf dem Zirkulationsweg ergangen.

Erwägungen:

2. Zwischen den Parteien ist nicht strittig, dass die Rekurrierenden mit dem per 1. September 2015 erfolgten Verkauf der Eigentumswohnung Y. einen nach § 104 StG grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Grundstücksgewinn erzielt haben. Strittig ist zwischen den Rekurrierenden und den Vorinstanzen einzig, ob die Voraussetzungen für einen Aufschub der Besteuerung des Grundstücksgewinns gemäss § 105 Abs. 1 lit. b StG erfüllt sind.

2.1 § 105 Abs. 1 lit. b StG dient der Umsetzung von Art. 12 Abs. 3 lit. e des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG, SR 642.14). Nach diesen gleichlautenden Bestimmungen wird die Besteuerung aufgeschoben bei der 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.

2.2 Unbestritten ist vorliegend, dass die Rekurrentin die Eigentumswohnung Y. am 26. März 2005 durch Erbgang zu Alleineigentum erworben und diese bis zum 15. November 2007 selber bewohnt hat. Belegt ist weiter auch, dass die Rekurrentin die anderen Stockwerkeigentümer anlässlich der Stockwerkeigentümersammlung vom 14. August 2007 darüber informiert hat, dass sie ihre Liegenschaft verkaufen möchte, und Erklärungen der Stockwerkeigentümer, momentan auf ihr Vorkaufsrecht zu verzichten, eingeholt hat (Rekursbegründung, Beilage 3). In der Folge zogen die Rekurrierenden mit ihrer Tochter zu den Eltern der Rekurrentin nach Binningen/BL. Per 10. Februar 2009 erwarben sie eine Baulandparzelle am [...]weg [...] in Biel-Benken/BL (Grundbuch Biel-Benken, Liegenschaft Nr. [...]; nachfolgend Grundstück Z.), auf der sie ein Einfamilienhaus errichteten, in das sie per 26. Mai 2011 eingezogen sind (Rekursbegründung, Beilagen 4–6). Per 1. September 2015 verkauften sie schliesslich die Eigentumswohnung Y.

2.3 Die Vorinstanzen haben sich auf den Standpunkt gestellt, dass die Rekurrierenden mit diesem Sachverhalt die Voraussetzungen für einen Steueraufschub im Sinne von § 105 Abs. 1 lit. b StG nicht erfüllt hätten. Die Steuerrekurskommission hat erwogen, dass das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst werde, selbst bewohnt sein müsse. Erforderlich sei ein eigenes tatsächliches Bewohnen. Das veräusserte Grundstück müsse sowohl im Zeitpunkt der Handänderung ausschliesslich selbstbewohnt als auch dauernd selbstgenutzt gewesen sein. Das Kriterium der Dauerhaftigkeit sei erfüllt, wenn sich der Wohnsitz im Zeitpunkt der Handänderung im veräusserten Grundstück befunden hat. Zwischen dem Einzug auf dem Grundstück Z. im Jahre 2011 und dem Verkauf der Eigentumswohnung Y. am 1. September 2015 lägen aber mehr als vier Jahre, in denen die Rekurrierenden die Liegenschaft in Basel nicht mehr selbst bewohnt hätten. Der Wohnsitz der Rekurrierenden habe sich seit 2011 in Biel-Benken/BL befunden. Damit sei die Voraussetzung der dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Liegenschaft nicht erfüllt, weshalb der Steueraufschub nicht gewährt werden könne. Ob die Frist für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft von zwei Jahren eingehalten worden sei oder ob Umstände vorlägen, die nicht im Einflussbereich der steuerpflichtigen Person lägen und eine Fristverlängerung begründen würden, könne daher offengelassen werden (zum Ganzen angefochtener Entscheid, E. 4).

2.4 Dem halten die Rekurrierenden die Umstände des konkreten Sachverhalts entgegen. Sie machen geltend, nach anfänglich kleineren, lösbaren Konflikten hätten die Auseinandersetzungen unter den Stockwerkeigentümern der entsprechenden Liegenschaft im Verlauf des Jahres 2007 intensivere und länger dauernde Formen angenommen. Eine Miteigentümerpartei habe sich zum "Hausdrachen" entwickelt und die übrigen Bewohner auf vielfältige Weise wiederholt und rücksichtslos schikaniert. Diese nicht in ihrem Einflussbereich liegenden Umstände seien so unerträglich geworden, dass sie im November 2007 „die Flucht ergriffen“ hätten und mit ihrer sechs Monate alten Tochter bei ihren Eltern am [...]weg [...] in Binningen/BL eingezogen seien. Bereits in diesem Zeitpunkt habe der Wille nach einer Ersatzbeschaffung bestanden, welcher durch den am 4. März 2008 unterzeichneten Bauvertrag belegt werde (Rekursbegründung, Bei-

lage 11). Im Verlauf des Jahres 2008 habe die Rekurrentin zunehmend Beschwerden mit ihrem prothetisch versorgten Bein bekommen. Eine Rückkehr in die Eigentumswohnung Y., welche im Dachgeschoss liege und nur über eine leicht geschwungene, bereits etwas ausgetretene Holzterrasse über drei Stockwerke zugänglich sei, sei daher „infrage gestellt“ gewesen. Zudem habe die Gefahr bestanden, dass sie im Treppenhaus auf dem von der genannten Miteigentümerpartei unvorhersehbar geölten Holzboden ausrutschen und sich verletzen könnte. Aufgrund ihrer Krankengeschichte habe sie grosse Angst vor einem Sturz, der zu einer Amputation des Beines oder im schlimmsten Fall zu ihrem Tod führen könnte. Ende des Jahres 2008 sei dann ein Inlay-Bruch festgestellt worden, weshalb die Rekurrentin nur noch mit Krücken gehen könne. Ein später festgestellter Bruch der Prothese habe deren kompletten Einsatz in einer aufwändigen, im Februar 2009 durchgeführten Operation erforderlich gemacht. Aufgrund einer Infektion habe diese Operation im Mai 2009 wiederholt werden müssen. Diese Eingriffe hätten mehrmonatige Aufenthalte im Kantonsspital mit anschliessender Rehabilitation nötig gemacht (Rekursbegründung, Beilagen 12–17). Sie hätten dann per 10. Februar 2009 eine Baulandparzelle in Biel-Benken/BL erwerben können, auf der sie ein hindernisfreies und bedarfsgerechtes Einfamilienhaus hätten errichten können. Zwischen ihrem Auszug aus der Eigentumswohnung Y. und dem Einzug auf dem Grundstück Z. am 1. Juni 2011 sei das Stockwerkeigentum zu keinem Zeitpunkt vermietet und von der Steuerverwaltung als zum Eigenmietwert der selbst genutzten Liegenschaft veranlagt worden (Rekursbegründung, Beilagen 18a–b). Der Verkauf der Wohnung habe sich aber aufgrund der Streitigkeiten mit der erwähnten Miteigentümerpartei äusserst schwierig gestaltet, was bei einer Stockwerkeigentümergeinschaft von gesamthaft lediglich vier Parteien mit entsprechend gravierenden Auswirkungen verbunden gewesen sei. Die Mieterschaft einer weiteren Miteigentümerpartei habe wegen dieser Miteigentümerpartei das Mietverhältnis aufgelöst, wie aus deren Kündigungsschreiben hervorgehe (Rekursbegründung, Beilage 19). Die Streitigkeiten hätten sich bis vor das Zivilgericht hingezogen (Rekursbegründung, Beilage 20). Aus dem von den ausgezogenen Mietern erstellten Ereignisprotokoll (Rekursbegründung, Beilage 21) werde ersichtlich, wie erschreckend die Streitkultur jener Miteigentümerpartei gewesen sei. Zudem habe sich das im Grundbuch eingetragene gegenseitige Vorkaufsrecht (Rekursbegründung, Beilage 22) sehr erschwerend auf die Verkaufsverhandlungen ausgewirkt. Dieses äusserst schwierige Umfeld habe potenzielle Käufer regelmässig abgeschreckt, weshalb sie ihre Verkaufsbemühungen nicht erfolgreich hätten abschliessen können. Selbst das beauftragte Maklerbüro und der Notar hätten erhebliche Schwierigkeiten mit der Vertragsabwicklung gehabt (Rekursbegründung, Beilage 24). Der Kaufvertrag habe mehrmals im Wortlaut abgeändert und der Verkaufstermin verschoben werden müssen. Zwischenzeitlich hätten auch die übrigen beiden Miteigentümerparteien ihre Stockwerkeigentumseinheiten aus den vorgenannten Gründen abgestossen (Rekursbegründung, Beilage 25). Vom Grundsatz, dass das Eigentum im Zeitpunkt der Handänderung resp. der entsprechenden Beschlussfassung selbstbewohnt sein müsse, lasse das Bundesgericht Ausnahmen zu. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz könne daher nicht offengelassen werden, ob die Frist für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in Anbetracht der Umstände, welche nicht im Einflussbereich der steuerpflichtigen Person liegen, als angemessen betrachtet werden kann. Vorliegend lägen im Ablauf in beide Richtungen zeitliche Verzögerungen vor. Es seien beide Merkmale der Absicht des dauernden Verbleibens in Biel-Benken/BL, sowohl das subjektive innere, als auch das objektiv nach aussen erkennbare, durch den schon im Jahr 2008 abgeschlossenen Bauvertrag erfüllt. Damit sei auch erwiesen, dass zwischen der Veräusserung der Eigentumswohnung Y. und der Ersatzbeschaffung ein adäquater Kausalzusammenhang bestehe. Schliesslich hätten zwei Todesfälle in der Familie (Rekursbegründung, Beilagen 28 und 29) zu zeitlichen Absorptionen geführt, welche die Möglichkeiten der Verkaufsbemühungen weiter eingeschränkt hätten (zum Ganzen Rekursbegründung, S. 2 ff.).

3.1 Wie das Bundesgericht in dem von den Rekurrierenden angerufenen Entscheid festgestellt hat, handelt es sich beim Erfordernis „eines dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten“ Wohneigentums um einen in Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bundesrechtlich geregelten Begriff. Demgegenüber sind die Kantone befugt, die Dauer der angemessenen Frist für den Erwerb oder Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft eigenständig festzulegen (BGE 143 II 233 E. 2.3 S. 236). Wie

das Bundesgericht weiter ausgeführt hat, muss das bisherige Eigenheim gemäss dieser Bestimmung im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, grundsätzlich selbstbewohnt sein. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt dabei, 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 worden ist. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln. Mit einer Ersatzbeschaffung ist immer ein Wechsel der Wohnstätte verbunden, wobei normalerweise die neue Wohnstätte im Ersatzobjekt der alten Wohnstätte im veräusserten Grundstück folgt. Ausnahmen im Einzelfall sind so zulässig; z.B. können die beiden Wohnstätten durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht, infolge Bau oder Umbau aber noch nicht bezogen werden kann. Entscheidend ist letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist (zum Ganzen BGE 143 II 233 E. 2.4 S. 236 f., m.H. auf Richner et al., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 216 N 331 f.). Entsprechend der Regelung in anderen Kantonen gilt als angemessene Frist für den Erwerb einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft ein Zeitraum von zwei Jahren seit der Veräusserung des dauernd selbstgenutzten Grundstücks (§ 87 Abs. 2 StV; vgl. auch BGer 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3 und Wenk, in: Nefzger et al. [Hrsg.], Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, § 73 N 47). In jedem Fall muss aber ein kausaler Zusammenhang zwischen der Veräusserung und dem Erwerb von Wohneigentum vorhanden sein (Zwahlen/Nyffenegger, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2016, Art. 12 N 75), geht es beim Aufschubtatbestand von § 105 Abs. 1 lit. b StG doch um die Privilegierung einer Reinvestition eines Grundstückgewinns in ein anderes dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Grundeigentum (BGer 2C_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 3.3). Ein solcher Zusammenhang und ein Anspruch auf Steueraufschub bestehen nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nicht mehr, wenn die Eigentümerschaft das veräusserte Eigenheim über sieben Jahre vor dessen Veräusserung verlassen hat. In einem solchen Fall würde durch die Gewährung eines Steueraufschubes das Erfordernis der Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist seiner Substanz entleert (zum Ganzen BGE 138 II 105 E. 5 f. S. 107 ff.). Möglich ist zwar ein vor dem Verkauf des dauerhaft selbstbewohnten Wohneigentums erfolgter Erwerb einer Ersatzliegenschaft. In diesem Fall müssen aber die Voraussetzungen des kausalen Zusammenhangs zwischen Veräusserung und Erwerb in gleicher Weise erfüllt sein (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 N 75a). Dazu gehört auch die Einhaltung der angemessenen Frist zwischen den Verfügungsgeäften und den Wohnnutzungen.

3.2 Die Voraussetzungen eines Steueraufschubs gemäss § 105 Abs. 1 lit. b StG stellen steuermindernde Tatsachen dar, für welche die steuerpflichtige Person in sinngemässer Anwendung von Art. 8 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (SR 210) die objektive Beweislast, d.h. die Folgen der Beweislosigkeit trägt (VGE VD.2015.149 und 150 vom 10. April 2017 E. 4.2.2.2; VGE 663/2007 vom 16. Juni 2008 E. 2.2; 649/2003 vom 20. April 2004 E. 3a; vgl. Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil, Art. 102–222 DBG, Basel 2015, Einführung zu Art. 122 ff. N 36; Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht (dargestellt am Beispiel der direkten Bundessteuer), in: ASA 56 [1987/1988], S. 577, 624 ff.; Zweifel et al., Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. Auflage, Zürich 2018, § 13 N 3; BGE 140 II 248 E. 3.5, 121 II 257 E. 4c/aa). Die steuerpflichtige Person hat daher den Veranlagungsbehörden der beteiligten Kantone im interkantonalen Verhältnis Auskunft über den gesamten Ablauf der Ersatzbeschaffung zu erteilen und die entsprechenden Belege zu edieren (Zwahlen/Nyffenegger, a.a.O., Art. 12 N 74).

3.3 Vorliegend ist mit einem eingereichten Auszug aus dem Protokoll der Stockwerkeigentümersversammlung vom 14. August 2017 (Rekursbegründung, Beilage 3) belegt, dass sich die Rekurrierenden bereits im Zeitpunkt ihres Auszuges aus der zuvor selbstgenutzten Eigentumswohnung Y. am 15. November 2007 zu deren Verkauf entschlossen hatten. Belegt ist auch, dass die Rekurrierenden rund vier Monate nach dem Auszug am 4. bzw. 7. März 2008 einen Bauvertrag zur Erstellung eines Einfamilienhauses auf dem Grundstück Z. abgeschlossen (Rekursbegründung, Beilage 11), per 10. Februar 2009 die entsprechende Baulandparzelle erworben (Rekursbegründung, Beilage 4) und die neu erstellte Baute per 26. Mai 2011 bezogen haben (Wohnsitzbescheinigung; Rekursbegründung, Beilage 5). Schliesslich erfolgte der Verkauf der früher selbstgenutzten Wohnliegenschaft per 1. September 2015. Daraus folgt, dass zwischen dem Auszug der Rekurrierenden aus der selbstgenutzten Eigentumswohnung Y. und deren Verkauf trotz der bereits vor dem Auszug dokumentierten Verkaufsabsicht fast acht Jahre und zwischen dem Bezug des neuen selbstgenutzten Einfamilienhauses auf dem Grundstück Z. und dem Verkauf der Eigentumswohnung Y. deutlich mehr als vier Jahre liegen. Diese Dauer erscheint grundsätzlich zu lange, um den notwendigen Kausalzusammenhang zwischen Auszug, Bezug neuen Wohneigentums und Veräusserung zur Finanzierung der neuen Investition zu belegen. Sie überschreitet aber auch deutlich die hier analog anwendbare Frist von zwei Jahren zwischen den Verfügungsgeschäften.

3.4 Entgegen der Auffassung der Rekurrierenden liegen im vorliegenden Fall auch keine ausreichenden besonderen Gründe für eine Ausnahme von diesem erforderlichen zeitlichen Zusammenhang vor.

3.4.1 Dies gilt zunächst für den geltend gemachten Konflikt mit einer der drei anderen Miteigentumsparteien. Mit den eingereichten Unterlagen belegen die Rekurrierenden zwar die Spannungen zwischen dieser Stockwerkeigentümerpartei und den Bewohnern der übrigen drei Wohnungen. So haben die Mieter einer Wohnung gegenüber dem vermietenden Stockwerkeigentümer die Kündigung gemäss der nicht unterzeichnet eingereichten Kopie ihres Kündigungsschreibens mit wiederholt rücksichtslosem, schikanösem und rechthaberischen Gebaren der einen Miteigentümerschaft begründet (Rekursbegründung, Beilage 19). Erstellt ist im Weiteren, dass es im Jahr 2014 zu einem Schlichtungsverfahren zwischen jener Miteigentümerschaft und den übrigen Miteigentümern gekommen ist. Der Gegenstand dieses Verfahrens wird von den Rekurrierenden aber nicht genannt (Rekursbegründung, Beilage 20). Schliesslich geht aus einem von den vorgeannten Mietern erstellten Protokoll hervor, dass sich diese zwischen Dezember 2012 und Mitte 2014 durch distanzloses (ungefragtes Duzen), übergriffiges (Verstellen von Velos, Beleidigungen etc.) und störendes Verhalten (Rauchen im Treppenhaus, laute Musik, Tannennadeln im Treppenhaus, Grillieren auf Balkon) der einen Miteigentümerschaft und deren Tochter erheblich gestört sahen (Rekursbegründung, Beilage 21). Diese Umstände sind zwar geeignet, den Verkauf der Eigentumswohnung Y., wie von den Rekurrierenden geltend gemacht, zu erschweren. Massgebend erscheint aber, dass sie keine solchen Bemühungen zwischen den Jahren 2007 und 2015 nachweisen. Erst für Mai 2015 legen sie eine kurz vor dem Fertigungstermin erfolgte Korrespondenz mit dem instrumentierenden Notar ins Recht. Daraus gehen zwar erneut gewisse Unstimmigkeiten im Verkehr mit der einen Miteigentümerschaft hervor (Rekursbegründung, Beilage 24). Wie die eingereichte E-Mail dieser Miteigentümerschaft vom 6. Mai 2015, in welchem diese eine Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung ihres Vorkaufsrechts im Umfang von 10% des Verkaufspreises geltend gemacht hat (Rekursbegründung, Beilage 23), den Verkauf über acht Jahre verzögert haben soll, ist daraus allerdings nicht ersichtlich. Dies gilt umso mehr, als die im Mai 2015 dokumentierten Unstimmigkeiten den per 1. September 2015 erfolgten Verkauf der Eigentumswohnung Y. nicht zu beeinträchtigen vermochten.

3.4.2 Den zeitlichen Ablauf ebenfalls nicht hinreichend zu begründen vermögen die geltend gemachten und dokumentierten gesundheitlichen Beeinträchtigungen der Rekurrierenden. Diese machen zwar verständlich, dass sie ihre Wohnung aus gesundheitlichen Gründen nicht mehr nutzen können und wollen. Vorliegend ist jedoch zu beachten, dass die Rekurrierenden ihre Wohnung bis zu deren Veräusserung fast acht Jahre nicht mehr selber genutzt haben. Beachtet

man, dass nach der in der Literatur vertretenen Auffassung auch ein Selbstbewohnen selbst dann verneint wird, wenn sich der Veräusserer „während Jahren aus gesundheitlichen Gründen in einem Pflegeheim aufgehalten hat“ (Richner et al., a.a.O., § 216 N 324), so muss dies auch im vorliegenden Fall gelten. Schliesslich ist auch nicht erklärlich, weshalb trotz der gesundheitlichen Einschränkungen der Rekurrentin der Erwerb und die durch Einsprachen und Bauabsprachen erschwerte Bebauung des Grundstücks Z., nicht aber der ursprünglich intendierte Verkauf der Eigentumswohnung Y. möglich gewesen sein soll.

3.5 Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass im Zeitpunkt des Auszuges aus der selbstbewohnten Eigentumswohnung Y. ein in angemessener Zeit die Tat umgesetzter Entschluss zu deren Veräusserung nicht belegt werden kann, diese im Zeitpunkt ihrer Veräusserung längst nicht mehr bewohnt worden ist und schliesslich auch der Zeitraum zwischen dem Erwerb des Grundstücks Z. und der Veräusserung der früher selber bewohnten Eigentumswohnung Y. zu gross ist, um noch von einer direkten Investition eines Veräusserungsgewinns aus der ererbten Liegenschaft in das selber gebaute Einfamilienhaus sprechen zu können. Daraus folgt, dass die Voraussetzungen für einen Aufschub der Grundstückgewinnsteuer nach § 105 Abs. 1 lit. b StG nicht erfüllt sind und der Rekurs abzuweisen ist.

4. Diesem Ausgang des Verfahrens entsprechend tragen die Rekurrierenden in solidarischer Verbindung dessen Kosten mit einer Gebühr von CHF Diese wird mit dem geleisteten Kostenvorschuss verrechnet.

Demgemäss wird erkannt:

Der Rekurs wird abgewiesen.