

§ 191 Abs. 1 lit. b StG – Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung. Entscheidendes Kriterium für die Annahme eines Steueraufschubs ist, ob es sich bei der neu erworbenen Ersatzliegenschaft wieder um ein dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum handelt. Eine Kaskadenersatzbeschaffung ist somit nicht zum Vorneherein ausgeschlossen.

Aus dem Sachverhalt.

A. Am 22. Mai bzw. 5. Juni 2003 verkaufte A. zwei Stockwerke seiner Liegenschaft GS Nr. 000, in Z., an C. D. und K. M. zu einem Kaufpreis von insgesamt Fr. 1'620'000.–. Da er einen Teil dieses Veräusserungserlöses in eine Ersatzliegenschaft in Flims investierte, gewährte ihm die Grundstückgewinnsteuerkommission Z. mit Entscheid vom 25. Juni 2007 einen Steueraufschub im Umfang von Fr. 17'505.–. Bereits am 12. Juni 2006 veräusserte er jedoch die Liegenschaft in Flims zum Preis von Fr. 1'330'000.– an X. Y. weiter und erwarb für Fr. 1'400'000.– am 15. Juni 2006 die Liegenschaft GS Nr. 000 in Walenstadt. Mit Entscheid vom 13. Dezember 2007 stellte die Grundstückgewinnsteuerkommission fest, dass die Ersatzliegenschaft in Flims innert fünf Jahren nach der Handänderung veräussert worden war, weshalb der Steueraufschub nicht aufrecht erhalten werden könne und die aufgeschobene Steuer im Umfang von Fr. 17'505.– fällig werde. Gegen diese Veranlagung reichte A. am 25. Januar 2008 Einsprache ein, welche mit Einspracheentscheid vom 14. April 2008 von der Grundstückgewinnsteuerkommission vollumfänglich abgewiesen wurde. Die Kommission stellte sich auf den Standpunkt, die Veräusserung der Liegenschaft in Flims sei innerhalb von fünf Jahren seit Rechtskraft des Entscheids für den Steueraufschub erfolgt. Gegen diesen Einspracheentscheid reichte A.B. am 14. Mai 2008 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei der Steueraufschub unter Berücksichtigung der Reinvestition der Anlagekosten Z. in Walenstadt zu gewähren. Die Grundstückgewinnsteuerkommission Z. beantragt mit Vernehmlassung vom 21. Mai 2008 die Abweisung des Rekurses.

Aus den Erwägungen:

2. a) Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 189 Abs. 1 StG). Gemäss § 191 Abs. 1 lit. b StG besteht Anspruch auf Steueraufschub bei Handänderungen zum Zwecke der Ersatzbeschaffung von gleich genutzten Liegenschaften in der Schweiz infolge Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum am Wohnsitz der steuerpflichtigen Person, soweit der Veräusserungserlös in der Regel innert zwei Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzlie-

genschaft in der Schweiz verwendet wird. Diese Formulierung des StG, welche durch die Änderung vom 30. März 2006 (Inkrafttreten am 1. Januar 2007) gegenüber der alten Fassung etwas flexibler gestaltet wurde, steht im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14). Gemäss dieser Bestimmung wird die Besteuerung aufgeschoben 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. Die Begriffe «dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt» werden vom Bundesgesetzgeber nicht näher definiert, so dass den Kantonen ein breiter Ermessensspielraum bleibt, den sie mit ihrer Gesetzgebung ausfüllen können.

b) Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ist, dass es sich um eine Ersatzbeschaffung handelt, bei der ein Grundstück veräussert wird, und adäquat kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktion durch den Veräusserer erworben wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, § 216 Rz 264 f., 266). Da das Ersatzgrundstück nach zugerischem Steuergesetz auch bereits vor dem Verkauf des bisherigen Eigentums erworben worden sein kann (vgl. die Frist von in der Regel zwei Jahren vor oder nach der Handänderung gemäss § 191 Abs. 1 lit. b StG), setzt der Steueraufschub nicht direkt voraus, dass der tatsächlich erzielte Erlös für die ersatzweise Beschaffung eines Grundstücks verwendet wird, sondern es können somit auch eigene Mittel berücksichtigt werden, die bereits vor der Veräusserung vorhanden waren und adäquat-kausal für den Erwerb des Ersatzgrundstückes eingesetzt worden sind (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216, N. 271 und zur Praxis des Zürcher Verwaltungsgerichtes RB 1990 Nr. 54, RB 1992 Nr. 48).

3. Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob der Rekurrent den ihm aufgrund seines Erwerbs einer Ersatzliegenschaft in Flims gewährten Aufschub für die Grundstückgewinnsteuer endgültig verwirkt hat, als er besagte Ersatzliegenschaft in der Folge wieder veräusserte.

a) Vorauszuschicken ist, dass hier nicht umstritten ist, dass es sich bei der vom Rekurrenten im Jahr 2003 erworbenen Liegenschaft in Flims um eine Ersatzliegenschaft im Sinne der obengenannten gesetzlichen Bestimmungen handelte, macht doch die Rekursgegnerin an keiner Stelle geltend, dass die erforderlichen Kriterien der Dauerhaftigkeit und des ausschliesslichen Selbstbewohnens nicht erfüllt ge-

wesen seien. Dementsprechend hat sie dem Rekurrenten den Steueraufschub auch gewährt, weshalb sich diesbezüglich jegliche Weiterungen erübrigen. Uneinigkeit besteht zwischen den Parteien jedoch im Bezug auf die Rechtsfolgen der nachmaligen Veräusserung dieser Ersatzliegenschaft. Wie die Rekursgegnerin zu Recht anführt, ist diese Frage gesetzlich nicht direkt geregelt, finden sich doch weder auf bundesrechtlicher noch auf kantonaler Ebene im StG oder in der zugehörigen Verordnung zum Steuergesetz vom 30. Januar 2001 (VStG; BGS 632.11) verbindliche gesetzliche Regelungen zur Frage, was zu geschehen hat, wenn der Steuerpflichtige den ursprünglich reinvestierten Gewinn wieder auslöst, indem er die Ersatzliegenschaft weiterverkauft. Bevor auf den konkret zu beurteilenden Fall einzugehen sein wird, ist daher an dieser Stelle zu eruieren, wie diese Gesetzeslücke in sinnvoller Art und Weise geschlossen werden kann.

b) (Ausführungen zum Begriff der Lückenfüllung)

c) Die Wertungen und Zielsetzungen, welche den Bestimmungen zum Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung von Wohneigentum gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sowie § 191 Abs. 1 lit. b StG zugrunde liegen, sind in erster Linie die Vermeidung unbilliger Härtefälle, welche entstehen können, wenn jemand in kurzer Abfolge sein Eigenheim veräussert und neues Wohneigentum kauft. Wenn nämlich der Verkaufserlös gleich wieder investiert wird, entsteht de facto gar kein Gewinn, weshalb auch dessen Besteuerung nicht angemessen wäre. Anders präsentiert sich die Situation natürlich, wenn diese Ersatzliegenschaft daraufhin wieder veräussert wird. In Ermangelung einer gesetzlichen Regelung dieser Problematik hat die Rekursgegnerin ihre Praxis bezüglich § 191 Abs. 1 lit. b StG analog zu derjenigen diverser Zuger Gemeinden dahingehend festgelegt, dass ein Zurückkommen auf den Steueraufschub dann gegeben sei, wenn die ersatzweise beschaffte Liegenschaft innert fünf Jahren seit der Feststellungsverfügung, mit der die Ersatzbeschaffung anerkannt worden sei, wieder veräussert werde. Diese Regelung ist ohne Zweifel sinnvoll, da in diesen Fällen der Grundstücksgewinn der Erstliegenschaft wieder zur Verfügung steht und demzufolge auch zu versteuern ist. Fraglich bleibt jedoch, ob dies auch zu gelten hat, wenn zwar die Ersatzliegenschaft veräussert wird, jedoch unmittelbar darauf erneut eine Ersatzbeschaffung stattfindet.

d) Genau dies ist hier der Fall. Der Rekurrent veräusserte am 12. Juni 2006 die Ersatzliegenschaft in Flims und erwarb am 15. Juni 2006 eine Liegenschaft in Walenstadt, in welcher er alsdann mit seiner Frau Domizil bezog. Er macht nun geltend, die Ersatzbeschaffung sei im ersten Anlauf nicht gelungen, weil seine Frau mit dem Klima in Flims gesundheitlich nicht zu Recht gekommen sei. Dass er nun eine wei-

tere Liegenschaft habe erwerben müssen, ändere aber nichts daran, dass er seinen ursprünglichen Grundstücksgewinn wieder investiert und somit Anrecht auf einen Steueraufschub habe.

e) Dieser Argumentation ist im Grunde nichts hinzuzufügen. Es ist nicht ersichtlich, weshalb jemand, der – aus welchem Grund auch immer – erneut eine Ersatzliegenschaft erwerben muss, einem begründeten Anspruch auf Steueraufschub nachträglich verlustig gehen sollte, wenn der Veräusserungserlös der ersten Liegenschaft mindestens im selben Masse in die zweite Ersatzliegenschaft reinvestiert worden ist; immer vorausgesetzt natürlich, dass auch diese dem ausschliesslichen und dauerhaften Wohnzweck dient. Eine solche Rechtsauslegung würde der ratio legis von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sowie § 191 Abs. 1 lit. b StG widersprechen und somit jeglicher gesetzlicher Grundlage entbehren. Es muss unterschieden werden zwischen Fällen, in welchen eine erneute Ersatzbeschaffung erfolgt und Fällen, in welchen der Verkaufserlös nicht in eine Ersatzliegenschaft reinvestiert wird. Verschiedene Kantone haben diese Differenzierung auf Verordnungsstufe oder in der Praxis bereits vorgenommen und festgestellt, dass dann auf den Entscheid über den Steueraufschub zurückzukommen und die aufgeschobene Grundstücksteuer zu veranlagern sei, wenn ein Ersatzgrundstück innert gewisser Zeit (meist fünf Jahre) seit der Handänderung am ursprünglichen Grundstück definitiv veräussert werde, ohne dass erneut eine Ersatzbeschaffung stattfinde (vgl. z.B. Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürich an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer und die Befreiung des Veräusserers von der Handänderungssteuer bei der Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft vom 19. November 2001, S. 4 ff. (ZH) oder Steuerrevue Nr. 1/2005, S. 82 (TG)). Obwohl die Steuerbehörden des Kantons Zug natürlich nicht an die einzelnen Regelungen anderer Kantone gebunden sind, muss diese Differenzierung auch in der Zuger Steuerpraxis vorgenommen werden, entspricht sie doch dem Sinn und Zweck der Bestimmung zum Steueraufschub in § 191 Abs. 1 lit. b StG.

f) Die Vorbringen der Rekursgegnerin vermögen an den vorstehenden Ausführungen nichts zu ändern. Sie verweist in erster Linie auf ihre Praxis, nämlich das Zurückkommen auf den Steueraufschub bei Veräusserung der Ersatzliegenschaft innert fünf Jahren, woran es – wie bereits ausgeführt – grundsätzlich nichts auszusetzen gibt. Eine den Wertungen und Zielsetzungen der gesetzlichen Bestimmungen zum Steueraufschub Rechnung tragende Rechtsanwendung muss jedoch berücksichtigen, dass diese Praxis dann nicht zum Tragen kommen kann, wenn der aufgeschobene Grundstücksgewinn in mindestens demselben Umfang erneut in eine Ersatz-

liegenschaft investiert wird. Unbehelflich ist der Verweis auf die Rechtsgleichheit, welche gerade im Steuerrecht unbedingt gewahrt bleiben müsse. Diese sei – nach Meinung der Rekursgegnerin – verletzt, wenn in einem Fall Steueraufschub zu Recht in Anspruch genommen werde, wo die Ersatzliegenschaft beim Steuerpflichtigen verbleibe, im anderen Fall aber diese Ersatzliegenschaft binnen Kurzem wieder die Hand ändere, so dass der Steuerpflichtige zwar den Steueraufschub habe beanspruchen können, jedoch die Konsequenzen, für einen veränderten Sachverhalt, der auch zu einem anderen Steuerbescheid geführt hätte, nicht tragen müsse. Natürlich ist die Rechtsgleichheit im Steuerrecht von überragender Bedeutung. Im vorliegenden Fall ist sie jedoch – wie bereits ausgeführt – gar nicht tangiert, da es eine neue Situation ist, wenn der Erlös aus dem Verkauf der Ersatzliegenschaft in ein weiteres Ersatzobjekt investiert wird. Der Steuerpflichtige hat in diesem Fall – anders als wenn er kein neues Objekt mehr kauft – wiederum den Grundstücksgewinn des ersten Objekts in ein Eigenheim investiert. Hier ist dem Grundsatz, Ungleiches ist nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln, Folge zu leisten. Der Rechtsgleichheit wäre vielmehr dann nicht entsprochen, wenn ein Steuerpflichtiger, welcher ein Ersatzgrundstück veräussert, das Geld aber sodann unmittelbar in ein weiteres Ersatzgrundstück im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen investiert, nicht gleich gestellt wäre, mit demjenigen, welcher eine Ersatzliegenschaft erwirbt und diese danach dauerhaft bewohnt. Schliesslich sind diese beiden im Bezug auf den Grundstücksgewinn der ursprünglich veräusserten Liegenschaft insofern gleich gestellt, als dass jeder von ihnen diesen in neues Wohneigentum investiert hat.

4. a) Nachdem also festgestellt worden ist, dass eine Veräusserung der Ersatzliegenschaft einen Steueraufschub grundsätzlich nicht ausschliesst, sofern der Erlös wiederum zum Erwerb einer Ersatzliegenschaft verwendet wird, bleibt noch zu prüfen, ob der Rekurrent diesen Anspruch auch im konkret zu beurteilenden Fall geltend machen kann. Dies ist offenkundig nur dann möglich, wenn er für die zweite Ersatzliegenschaft mindestens die selben finanziellen Aufwendungen erbringen musste, wie für die erste, da sich andererseits ja ein geringerer Betrag ergäbe, in dessen Umfang die Steuer aufzuschieben wäre. Andererseits muss es sich natürlich auch bei der zweiten Ersatzliegenschaft um eine Liegenschaft im Sinne von § 191 Abs. 1 lit. b. StG handeln, sie muss also zum ausschliesslichen und dauerhaften Wohnzweck erworben und genutzt werden.

b) Beide Kriterien sind vorliegend nachweislich und unbestrittenermassen erfüllt. Der Rekurrent brachte für die erste Ersatzliegenschaft in Flims insgesamt Fr. 1'200'000.– auf (Kaufpreis von Fr. 1'000'000.– sowie belegte Renovationskosten

von Fr. 200'000.–). Bei der zweiten Ersatzliegenschaft betrug alleine der Kaufpreis schon Fr. 1'400'000.–, weshalb auf allfällige Renovationskosten gar nicht erst eingegangen werden muss. Ferner wird auch an keiner Stelle angezweifelt, dass der Rekurrent die Liegenschaft in Walenstadt erwarb, um dort mit seiner Frau ausschliessliches und dauerhaftes Domizil zu beziehen, was er denn auch umgehend getan hat.

c) Der Vollständigkeit halber ist noch festzuhalten, dass vorliegend auch die zweijährige Frist eingehalten worden ist, binnen welcher die Ersatzliegenschaft gemäss § 191 Abs. 1 lit. b StG in der Regel erworben oder gebaut werden muss, obwohl der Rekurrent die zweite Ersatzliegenschaft in Walenstadt an sich erst drei Jahre nach der ursprünglichen Handänderung erwarb. Dies deshalb, weil der Beschwerdeführer schon im Jahre 2003 und somit innert Frist die Ersatzliegenschaft in Flims erworben hat, wodurch ihm ein rechtmässiger Anspruch auf teilweisen Steueraus Schub zustand. Im Sinne der obigen Ausführungen wäre ihm dieser Anspruch nachträglich nur abzusprechen, wenn er innert fünf Jahren seit der ersten Handänderung die Ersatzliegenschaft ohne erneute Ersatzbeschaffung verkaufen würde, da er nur in diesem Fall den Veräusserungserlös wieder zur freien Verfügung hätte. Mit der erneuten Ersatzbeschaffung ist dieser Grundstücksgewinn ja wieder im Sinne von § 191 Abs. 1 lit. b StG gebunden.

Urteil des Verwaltungsgerichts 26. November 2009

A 2008/17

Art. 9 BV; § 202 Abs. 2 StG – Bei dem «Depot» in der Höhe des mutmasslichen Grundstückgewinnsteuerbetrages handelt es sich um ein Instrument des Steuerbezuges, das im Interesse der Gemeinde (kein gesetzliches Grundpfand für die Steuer) liegt und andererseits dem Schutz der an sich nicht steuerpflichtigen, aber gleichwohl solidarisch haftenden Käufer dient. Aufgrund dieser spezifischen Sicherungsfunktion lässt sich aus dem «Depotbetrag» von der Natur der Sache her keine Vertrauensgrundlage bezüglich des definitiven Steuerbetrages ableiten.

Aus dem Sachverhalt.

Die Erbengemeinschaft P.U. verkaufte am 23. Juni 2005 ein grosses Stück Land an eine Immobilienfirma, welche hierauf anschliessend eine Vielzahl von Einfamilienhäusern erstellte. Der mutmassliche Grundstückgewinnsteuerbetrag wurde vom