

62 Grundstücksgewinnsteuer; Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung (§ 98 Abs. 1 StG).

- **Ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung ist auch zu gewähren, wenn die ersatzbeschaffte Liegenschaft im Rahmen einer Erbteilung erworben wurde.**

11. Oktober 2006 in Sachen E. + S.S., 3-RV.2005.50299/K 04 012

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Mit Kaufvertrag vom 5. Mai 2004 verkaufte der Rekurrent die selbst bewohnte Liegenschaft GB D. Nr. 1389 zum Preis von Fr. 650'000.--. Zwecks Steueraufschub machte der Rekurrent als Ersatzbeschaffung den Kauf der Liegenschaft GB D. Nr. 1810 geltend (Kaufvertrag vom 24. Juni 2004). Diese Liegenschaft stammt aus einer Erbengemeinschaft, welcher der Rekurrent selber als Mitglied angehörte. Es wurden ihm daher Fr. 140'000.-- als Erbteil am Kaufpreis von Fr. 700'000.-- angerechnet, so dass eine Kaufpreisrestanz von Fr. 560'000.-- verblieb, welche er seinen Miterben bezahlte.

2.2. Die Vorinstanz hat betreffend der veräusserten Liegenschaft GB D. Nr. 1389 einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 260'000.-- (Veräusserungserlös Fr. 650'000.-- abzüglich pauschalierte Anlagekosten von Fr. 390'000.--) errechnet und darauf eine Grundstücksgewinnsteuer zum Satz von 5 % erhoben. Sie hat mit folgender Begründung keinen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung gewährt (Einspracheentscheid vom 13. Juli 2005):

„Der § 97 regelt die Steueraufschubstatbestände. Es gibt zwei Arten von steuerlicher Privilegierung. Bei einer Gruppe tritt eine Steuerfreiheit ein, bei der anderen Gruppe ein Steueraufschub. Das heisst, die Steuer wird aufgeschoben, bis zur nächsten steuerbaren Handänderung; der bis zur fraglichen Handänderung entstandene Gewinn wird dabei (nur) im Augenblick noch nicht besteuert.

Das bedeutet nicht nur, dass der Veräusserer keine Grundstücksgewinnsteuer zu entrichten hat, sondern hat für den Erwerber zur Folge, dass

bei der Gewinnermittlung und Steuerberechnung nicht auf die Handänderung abgestellt wird, bei welcher er selber das Grundstück erworben hat, sondern auf die vorhergehende Handänderung. Der neue Grundeigentümer tritt somit in die Fussstapfen seines Rechtsvorgängers und übernimmt den während dessen Besitzesdauer aufgelaufenen Gewinn und die darauf lastende latente Steuerlast (aber auch die lange Besitzesdauer).

Der Kauf der Ersatzliegenschaft über Fr. 700'000 führt gemäss § 97 Abs. 1 lit. a StG zu keiner Steuerabrechnung, da eine steueraufschiebende Veräusserung vorliegt. Wird bei dieser Veräusserung der Steueraufschub in Anspruch genommen, ist dadurch aufgrund der vorstehenden Ausführungen automatisch eine Ersatzbeschaffung in diese Liegenschaft ausgeschlossen. Es wird wohl ein Teil des Kaufpreises von Fr. 560'000 an die vier Miterben ausbezahlt, dies führt jedoch infolge Steueraufschub gemäss § 97 Abs. 1 lit. a StG zu keinen Steuerfolgen. Somit kann nicht von einer Reinvestition des Verkaufserlöses im Sinne des Steuergesetzes gesprochen werden.

Sofern eine Handänderung zu einem Steueraufschub gemäss § 97 Abs. 1 StG führt, wird diese Handänderung rechtlich so behandelt, als hätte diese Handänderung gar nicht stattgefunden. Bei einem Grundstückskauf, bei welchem dem Veräusserer ein Besteuerungsaufschub gemäss § 97 Abs. 1 StG gewährt wird, resultieren keine grundstückgewinnsteuerrechtlich anerkennbaren Anlagekosten, welche um den Betrag einer (teilweisen) Ersatzbeschaffung reduziert werden könnten. Der grundstückgewinnsteuerrechtlich unbeachtliche Kaufpreis kann somit auch nicht um eine Ersatzbeschaffung vermindert werden.

Die Ersatzbeschaffung in einen Grundstückskauf, welcher dem Veräusserer gemäss § 97 Abs. 1 StG einen gesetzlichen Steueraufschub gewährt, wäre nur möglich, wenn die steuerpflichtige Person gemäss § 97 Abs. 2 StG innert 1 Jahr nach der Veräusserung verlangen würde, dass die Grundstückgewinnsteuer erhoben wird.

Wenn der Gesetzgeber eine andere Lösung angestrebt hätte, hätte er eine entsprechende Regelung im Gesetz verankern müssen.“

Der Vertreter beantragt, es sei festzustellen, dass der Rekurrent auf den Fr. 560'000.-- keine Grundstückgewinnsteuer zu bezahlen habe.

3.

3.1. Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 StG). Die Grundstückgewinnsteuer wird auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Beteiligung mit Sondernutzungsrecht), soweit der dabei erzielte Erlös innert 1 Jahr vor oder 3 Jahren nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 98 Abs. 1 StG).

3.2. Vorliegend ist unbestritten, dass sowohl die vom Rekurrenten mit Kaufvertrag vom 5. Mai 2004 verkaufte, als auch die mit Kaufvertrag vom 24. Juni 2004 ersatzweise gekaufte Liegenschaft selbst bewohnt waren bzw. sind und die gesetzliche Ersatzbeschaffungsfrist eingehalten ist. Streitig ist einzig, ob ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung gewährt werden kann, obwohl die vom Rekurrenten ersatzbeschaffte Liegenschaft im Rahmen einer Erbteilung erworben wurde und der Erbgang gemäss § 97 Abs. 1 lit. a StG einen Steueraufschubtatbestand darstellt, denn gemäss § 103 Abs. 2 StG ist in solchen Fällen jener Erwerbspreis massgebend, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer) zu Grunde lag. Den Materialien zum StG kann dazu, soweit ersichtlich, nichts entnommen werden.

3.3. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts muss (auf Begehren der steuerpflichtigen Person) ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung gewährt werden, wenn alle (abschliessend aufgeführten) Voraussetzungen gemäss § 98 StG („alte“ und „neue“ Liegenschaft selbst bewohnt, Einhaltung Ersatzbeschaffungsfrist, [teilweise] Reinvestition Käuferlös, Ersatzliegenschaft in der Schweiz) erfüllt sind. Die Umstände, unter welchen die ersatzbeschaffte Liegenschaft erworben wurde, dürfen keine Rolle spielen. Hätte der Gesetzgeber bei einer Reinvestition des Verkaufserlöses in eine Liegenschaft, welche im Rahmen einer steueraufschiebenden Veräusserung gemäss § 97 StG erworben wurde, einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung ausschliessen wollen, hätte er dies im Gesetz expli-

zite aufführen müssen. Da § 98 StG keinen solchen Vorbehalt enthält, ist davon auszugehen, dass ein Ausschluss des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung durch eine Liegenschaft, welche im Rahmen einer Erbteilung erworben wurde, nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Diese Sichtweise dürfte auch dem Sinn und Zweck von § 98 StG entsprechen, denn der Gesetzgeber wollte mit der Gewährung des Ersatzbeschaffungsprivilegs verhindern, dass die Mobilität der Steuerpflichtigen erschwert wird und dass derjenige, der seine bisher selbst bewohnte Liegenschaft veräussern möchte, das wegen der Grundstückgewinnsteuer nicht tut (AGVE 1987 S. 398).

Eine Einschränkung des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung unter Berufung auf § 103 Abs. 2 StG ist nicht zulässig. § 103 Abs. 2 StG regelt die Frage, welcher Erwerbspreis bei steueraufschiebenden Veräusserungen und Ersatzbeschaffungen massgebend ist. Diese Bestimmung dient der Berechnung des (steuerbaren) Grundstückgewinnes und kommt erst und nur zur Anwendung, wenn eine steuerbegründende Veräusserung vorliegt (was vorliegend ja gerade umstritten ist). Es darf daraus nicht abgeleitet werden, dass eine Reinvestition des durch den Verkauf der „alten“ Liegenschaft erzielten Erlöses zwingend in eine auf eine grundstückgewinnsteuerrechtlich relevante (also nicht steueraufschiebende) Art erworbene Liegenschaft erfolgen muss. Damit würde nebst den in § 98 StG erwähnten eine zusätzliche Voraussetzung für die Gewährung eines Steueraufschubes infolge Ersatzbeschaffung geschaffen, was abzulehnen ist.

3.4. Zusammenfassend kommt das Steuerrekursgericht somit zum Schluss, dass vorliegend die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steueraufschubs im Sinne von § 98 StG erfüllt sind, weil der Rekurrent innert der gesetzlich vorgeschriebenen Frist eine in der Schweiz liegende Ersatzliegenschaft käuflich erworben hat, welche (wie die ersetzte) selbst bewohnt ist. Mehr verlangt das Gesetz nicht.

63 Grundstückgewinnsteuer; Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung (§ 98 Abs. 1 StG).

- Ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das ersatzbeschaffte