

# 1. Verwaltungsrecht

3670

**Grundstückgewinnsteuer.** Unterschiedliche Fristen für vorgängige und nachträgliche Ersatzbeschaffung.

Aus den Erwägungen:

2. Nach Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt. Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung eines Grundstücks begründet (Art. 12 Abs. 2 StHG). Die Besteuerung wird 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 (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Die Kantone hatten ihre Gesetzgebung innert acht Jahren nach Inkrafttreten des StHG am 1. Januar 1993 an dieses Gesetz anzupassen (Art. 72 Abs. 1 StHG).

3. In Nachachtung dessen unterliegen im Kanton Appenzell Ausserrhoden die Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden, der Grundstückgewinnsteuer (Art. 122 Abs. 1 Steuergesetz [StG; bGS 621.11]). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit welcher Eigentum an einem Grundstück übertragen wird (Art. 123 Abs. 1 StG). Die Grundstückgewinnsteuer wird u.a. aufgeschoben bei der Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 124 Abs. 1 lit. f StG). Nach Art. 286 Abs. 1 StG erlässt der Regierungsrat die zur Ausführung dieses Gesetzes erforderlichen Verordnungen und beschliesst in den von Gesetz und Verordnung vorgesehenen Fällen.

4.1 In Vollziehung der letztgenannten Vorschrift und in Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs der „angemessenen Frist“ gemäss Art. 124 Abs. 1 lit. f StG kann der Verkaufserlös nach Art. 52 Abs. 1 der Verordnung zum Steuergesetz (StV; bGS 621.111) innert drei Jahren nach Veräusserung zum Erwerb eines Ersatzgrundstücks verwendet werden. Die Frist wird erstreckt, wenn eine Verzögerung durch eine objektive Zwangssituation entstanden ist, die sich auch bei sorgfältigem Vorgehen nicht hätte vermeiden lassen. Erfolgt der Erwerb des Ersatzgrundstücks nach der Veräusserung, so wird die Grundstückgewinnsteuer veranlagt und bezogen. Das Ersatzgrundstück kann nach Art. 52 Abs. 2 StV aber auch innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstücks erworben werden. Auch diese Frist kann unter den bereits erwähnten Voraussetzungen erstreckt werden.

4.2 Ein Vergleich mit anderen Kantonen zeigt vielfältige Lösungen: Während einige Kantone die Fristbestimmung vollständig der Praxis überlassen, haben andere in Ausführungsverordnungen zu den kantonalen Steuergesetzen konkrete Fristen festgelegt. Daneben gibt es Kantone, welche die Frist nicht auf Verordnungs-, sondern auf Gesetzesstufe konkretisiert haben. Bei den Kantonen, welche die Frist konkretisiert haben, reicht die zeitliche Spanne von einem bis zu fünf Jahren. Der Kanton Schwyz beispielsweise nennt im Gesetz zunächst eine angemessene Frist als massgebend und konkretisiert anschliessend, dass die angemessene Frist in der Regel vier Jahre vor oder nach der Veräusserung liegt. Einige Kantone räumen den Steuerpflichtigen ausdrücklich eine Verlängerungsfrist ein, wenn sie nachweisen, dass sie die Verzögerung nicht zu vertreten haben.

Ebenso vielfältig sind die kantonalen Regelungen in Bezug auf die Unterscheidung zwischen vorgängiger und nachträglicher Ersatzbeschaffung. Die Frage ist teils auf Gesetzesstufe behandelt, teils in einer Verordnung oder gar nicht ausdrücklich beantwortet, wobei gewisse Kantone einfach den Wortlaut des Steuerharmonisierungsgesetzes übernommen haben oder diesen leicht modifizierten (Urteil BGer 2A.445/2004, E. 4.3).

4.3 Im Kanton Zürich beispielsweise heisst es betreffend Ersatzbeschaffung in § 216 Abs. 3 lit. i des Steuergesetzes (LS 631.1; Zürcher Steuerbuch [ZStB] Nr. 37/461) lediglich, diese habe innert angemessener Frist zu erfolgen. Welche Frist als angemessen gilt, bemisst sich sowohl bei einer vorgängigen als auch bei einer nachträglichen Ersatzbeschaffung nach den Umständen des Einzelfalles. Für zürcherische Verhältnisse erscheint eine Frist von zwei Jahren im Sinne einer Unbedenklichkeitsregel als angemessen, was auch gemäss Bundesgericht gesamt-schweizerisch vielfach als angemessene Frist erachtet wird (Urteil BGer 2C\_215/2008, E. 3.2 betreffend den Kanton Obwalden, der für vorgängige und nachträgliche Ersatzanschaffungen eine Frist von zwei Jahren kennt, wobei Abweichungen in Ausnahmefällen zulässig sein können). Die Frist kann unter Umständen aber auch länger sein (*Rich-*

*ner/Frei/Kaufmann/Meuter*, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, N 280 zu § 216).

4.4 Im Kanton Aargau gilt für die vorgängige Ersatzbeschaffung eine Frist von zwei Jahren und für die nachträgliche eine solche von drei Jahren (§ 98 Abs. 1 Steuergesetz [StG; SAR 651.100]). Die jeweils ab dem Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags laufende Ersatzbeschaffungsfrist kann nicht verlängert werden und steht insbesondere in der Zeit erfolgloser Verkaufsbemühungen, schwieriger Marktverhältnisse oder Hypothekarzins erhöhungen nicht still. Sie wird jedoch dann gewahrt, wenn die Ersatzbeschaffung vor Fristablauf zwar noch nicht vollendet ist, der Steuerpflichtige aber mit der Vorbereitung derselben innerhalb der Frist begonnen hat, diese aber aus nicht von ihm zu vertretenden Gründen nicht innerhalb der Frist vollenden konnte, z.B. wegen Abwartens der Rechtskraft der Baubewilligung.

Bei vorgängiger Ersatzbeschaffung ist die Frist nur bei tatsächlichen Veräusserungsverboten gewahrt, nicht aber bei blossen Veräusserungsschwernissen, auf die der Steuerpflichtige namentlich durch die Preisgestaltung selbst Einfluss nehmen kann. Der Steuerpflichtige hat das Risiko, dass er seine bisherige Liegenschaft nicht innert der gesetzlichen Ersatzbeschaffungsfrist zum gewünschten Preis veräussern kann, selber zu tragen. Mit der Gesetzesrevision im Jahr 2007 ist die vorgängige Ersatzbeschaffungsfrist von einem auf zwei Jahre verlängert worden, um Härtefälle zu mildern wie beispielsweise einen erzwungenen Wohnungswechsel aus gesundheitlichen oder beruflichen Gründen, wenn innert der bloss einjährigen Frist kein Käufer für die bisherige Liegenschaft gefunden werden konnte (*Marianne Klöti-Weber*, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. A., Muri/Bern 2015, N 3–5 zu § 98).

4.5 Vor diesem Hintergrund erscheint (auch) die vom Kanton Appenzell Ausser Rhoden gewählte Lösung mit unterschiedlichen Fristen für die vorgängige Ersatzbeschaffung, wo die Missbrauchsgefahr als grösser anzusehen ist, da mit der Preisgestaltung Einfluss auf die Zeitdauer genommen werden kann (*Richner/Frei/Kaufmann/Meuter*, a.a.O., N 280 zu § 216), und wo auch eine absolute statt einer verlängerbaren Frist zulässig wäre (Urteil BGer 2A.445/2004, E. 6.3 f.), sowie für die nachträgliche Ersatzbeschaffung als vertretbar. Tendenziell ist dabei die Einhaltung der Frist bei einer Vorausbeschaffung strenger zu handhaben als bei einer nachträglichen Ersatzbeschaffung, weil Reserveanschaffungen im Rahmen einer längerfristigen Bildung oder Umschichtung von Vermögen nicht privilegiert werden sollen (Urteil BGer 2C\_215/2008, E. 4.1).

OGer, 10.05.2016