

Inhaltsverzeichnis

B

Stichwortverzeichnis

11

7.3 § 191 Abs. 1 lit. b StG

Regeste:

§ 191 Abs. 1 lit. b StG – Anspruch auf Steueraufschub. Die kurzfristige Fremdvermietung von deutlich weniger als zwei Jahren schliesst die Annahme einer Ersatzbeschaffung nicht aus. Der Entscheid für eine vorübergehende Fremdnutzung muss durch aussenstehende Gründe wie fehlende Angebote, sofortiger Wegzug des Eigentümers aus beruflichen oder gesundheitlichen Gründen bedingt sein. Nach einer 21 Monate dauernden Fremdvermietung sind hier die Voraussetzungen aufgrund der besonderen familiären Situation erfüllt.

Aus dem Sachverhalt:

A. Mit Kaufvertrag vom 21. März 2013 verkauften A. und B. M. das Einfamilienhaus, GS Nr. 111 (inklusive der Nutzung am Parkplatz Nr. 45 in der Tiefgarage), in S. an X. Y. Z. zu einem Kaufpreis von Fr. 1'200'000.–. Bereits am 19. Februar 2013 hatten die Verkäufer bei der Grundstückgewinnsteuer-Kommission (im Folgenden als Kommission bezeichnet) um Aufschub der Grundstückgewinnsteuer ersucht. Mit Veranlagungsentscheid vom 16. Juli 2013 lehnte die Kommission das Gesuch um Steueraufschub ab und setzte den Grundstücksgewinn mit Fr. 286'274.– fest. Gegen diese Veranlagung reichten A. und B. M. am 13. August 2013 bei der Kommission Einsprache ein und ersuchten um eine nochmalige Prüfung des Gesuchs. Mit Einspracheentscheid vom 23. Oktober 2013 hielt die Kommission an ihrem Entscheid fest und wies das Gesuch erneut ab. Die Kommission führte zur Begründung aus, sie habe durchaus Verständnis für die tatsächlich spezielle Situation der Einsprecher. Es liege aber aufgrund des klaren Wortlauts und der bisherigen ständige Praxis nicht in der Kompetenz der Kommission, ohne klare Vorgaben im Einzelfall eigenständig eine Praxisänderung zu beschliessen, ansonsten die Grundsätze der rechtsgleichen Behandlung und der Rechtssicherheit tangiert würden.

B. Gegen diesen Einspracheentscheid liessen A. und B. M. am 15. November 2013 Rekurs einreichen und beantragen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben und es sei den Rekurrenten der Aufschub der Grundstückgewinnsteuer zu gewähren, unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Kommissio. Zur Frage der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung lassen die Rekurrenten in der Begründung ausführen, Steueraufschub setze ausschliesslich selbstbewohntes Wohneigentum voraus. Sowohl die veräusserte Liegenschaft wie auch das Ersatzobjekt müssten vom Steuerpflichtigen selbst bewohnt sein. Die Kommission argumentiere im Einspracheentscheid, der von ihnen geltend gemachte Ermessensspielraum beziehe sich ausschliesslich auf die Zweijahresfrist für die Wiederinvestition, nicht jedoch auf die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung. Diese Sichtweise sei nicht zutreffend. Strittig sei vorliegend die Frage, ob die Wohnung trotz der kurzfristigen Vermietung «selbst bewohnt» worden sei. Diese Frage könne nur aufgrund eines gewissen Ermessensspielraums beantwortet werden, und dieses Ermessen habe die Kommission im Rahmen der Veranlagung auszuüben.

C. Mit Vernehmlassung vom 29. Januar 2014 beantragt die Kommission die Bestätigung ihres Entscheides und die Abweisung des Rekurses unter entsprechender Kosten- und Entschädigungsfolge.

Aus den Erwägungen:

(...)

2. 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 Ersatzliegenschaft 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. Weder der Begriff «dauernd» noch der Begriff «ausschliesslich selbstbenutzt» wird im StHG näher definiert, d.h. es bleibt den Kantonen ein Ermessenspielraum, den sie auszufüllen haben (vgl. hierzu Bernhard Zwahlen, in: Zweifel/Athanas [Hg.], Kommentar zum Schweizer Steuerrecht I/1, 2. A., Zürich 2002, Art. 12 StHG N 75).

a) Voraussetzungen für die Anerkennung eines Steueraufschubes wegen Ersatzbeschaffung sind: Subjektidentität zwischen dem Eigentümer der Veräusserung und dem Eigentümer der Ersatzbeschaffung, Reinvestition des Veräusserungserlöses in das Ersatzobjekt, dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung des veräusserten Eigenheims und des Ersatzobjekts, Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist und Ersatzbeschaffung in der Schweiz. Aus dem Wortlaut von § 191 Abs. 1 lit. b StG ergibt sich klar, dass sich die Formulierung «(...), soweit der Veräusserungserlös in der Regel innert 2 Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird», nur auf den Zeitpunkt der Wiederverwendung des Veräusserungserlöses bezieht und nichts mit der Frage zu tun hat, ob die weitere Voraussetzung des «dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums am Wohnsitz der steuerpflichtigen Person» ebenfalls erfüllt ist. Zu beurteilen ist im vorliegenden Fall nur, ob vor der Veräusserung eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung des 4 1/2-Zimmer-Reihenhauses durch die Eigentümer vorgelegen hat oder nicht.

b) Der Steueraufschub setzt – wie erwähnt – zunächst ein ausschliesslich selbstbewohntes Wohneigentum voraus, d.h. sowohl das bisherige Eigenheim wie auch das Ersatzobjekt müssen von der steuerpflichtigen Person (und/oder ihrer Familie) ausschliesslich selbstbewohnt gewesen sein. Verlangt wird ein eigenes tatsächliches Bewohnen durch die steuerpflichtige Person. Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. in dem Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbstbewohnt sein, d.h. die steuerpflichtige Person muss am fraglichen Ort ihren zivil- und steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt haben (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter [Hg.], Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013, § 216 N 331). Wird Grundeigentum fremdgenutzt und dient es demnach durch seinen Erlös als Anlagevermögen, so darf keine Selbstnutzung angenommen werden (Entscheidung des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 26. März 2007, Erw. 2.3.1, in: StE 2007, B 42.38 Nr. 31).

c) Beim Erfordernis, dass der Steuerpflichtige die veräusserte Liegenschaft als Eigenheim selber bewohnt haben muss, stellt sich die Frage, ob dieses auch erfüllt ist, wenn die Liegenschaft zwischen dem Auszug und der Veräusserung vermietet worden ist. Mit jeder Ersatzbeschaffung ist zwangsläufig immer ein Wohnsitzwechsel verbunden, wobei in der Regel der (neue) Wohnsitz im Ersatzobjekt dem (alten) Wohnsitz im veräusserten Objekt folgt. Von diesem üblichen Ablauf kann es aber auch Abweichungen geben, so dass die beiden Wohnsitze durch einen Drittwohnsitz «kurz» unterbrochen werden. Dies kann z. B. der Fall sein, 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 nicht bezogen werden kann. Ein Steueraufschub wegen Ersatzbeschaffung eines Eigenheims kann nach Lehre und Rechtsprechung dann nicht verwehrt werden, wenn die Zeitspanne zwischen Aufgabe der Selbstnutzung und der Handänderung im Verhältnis zur gesamten Besitzesdauer und für sich genommen massvoll oder – sofern darüber hinausgehend – durch besondere Gründe gerechtfertigt ist. Entscheidend ist, dass die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist. Als angemessen gelten nach der Gerichtspraxis Fristen von z. B. 1 1/4 Jahre (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 N 332); ein Jahr (Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau vom 29. Dezember 1994, Erw. 2 b, in: StE 1996, B 42.38 Nr. 15; und Urteil des Verwaltungsgerichts Bern, a.a.O., Erw. 2.3.1, in: StE 2007, B 42.38 Nr. 31). Sicher nicht mehr angemessen ist – ganz besondere Umstände vorbehalten – eine Vermietungsdauer von über zwei Jahren (BGer vom 21. August 2008, 2C_215/2008, Erw. 4.3). Verlangt wird jeweils, dass der Entscheid für eine vorübergehende Fremdnutzung durch aussenstehende Gründe bedingt ist, z. B. fehlende Angebote trotz genügender Verkaufsbemühungen, sofortiger Wegzug des Eigentümers aus gesundheitlichen oder beruflichen Gründen. Dabei handelt es sich um in der Person des Steuerpflichtigen liegende Zwangsgründe, welche eine kurze Fremdvermietung erforderlich machen (ein Leerstand wird dabei der Fremdnutzung gleichgestellt). Liegt ein befristeter Mietvertrag vor, insbesondere bei bereits bekanntem Verkaufszeitpunkt, so gilt diese Fremdnutzung als kurzfristige Übergangsregelung. «Unbefristete Mietverträge ohne entsprechenden Vorbehalt auf den Verkauf hin sowie überjährige Mietverhältnisse verhindern in der Regel den Steueraufschub» (Urteil

des Verwaltungsgerichts Bern, a.a.O., Erw. 2.3.1, in: StE 2007, B 42.38 Nr. 31). Liegen Mietverhältnisse von einem aber weniger als zwei Jahren vor, sind zusätzliche, subjektiv zwingende Gründe nachzuweisen. Solche können berufliche oder gesundheitliche Gründe sein, welche die Eigentümerin oder den Eigentümer zu einem sofortigen Auszug veranlassen, und zwar verbunden mit der Unmöglichkeit, auf einen früheren Zeitpunkt einen angemessenen Verkauf zu realisieren. Dauert die Vermietung mehr als zwei Jahre, kann ein Steueraufschub nur noch in Ausnahmefällen gewährt werden; im Regelfall soll die Fremdvermietung nicht länger als ein Jahr dauern, ansonsten der Steueraufschub – abgesehen von besonderen Gründen – nicht mehr gewährt werden kann (Urteil des Verwaltungsgerichts Bern, a.a.O., Erw. 2.3.1, in: StE 2007, B 42.38 Nr. 31).

3. Wendet man die in Erwägung 2 aufgeführten Grundsätze auf den vorliegenden Fall an, so ergibt sich Folgendes:

a) Am 28. November 2008 kauften A. und B. M. das 4 1/2-Zimmer-Reiheneinfamilienhaus mit Garten, GS Nr. 111, in S., zu einem Kaufpreis von Fr. 630'000.-. Am 5. Mai 2009 erwarben sie zusätzlich einen Einstellhallenplatz für Fr. 32'000.-. Am 26. August 2009 kam die Tochter E. zur Welt, und am 27. Juli 2011 folgten die Zwillinge F. G. Im Frühjahr 2011 entschlossen sich die Rekurrenten auf einen Zeitpunkt vor der Geburt der Zwillinge eine grössere Wohnung zu mieten und ihre «alte», zu kleine Wohnung vorläufig an Dritte zu vermieten. Aus diesem Grund wurde am 19. Mai 2011 mit R. und S. T. ein Mietvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen (zu einem Mietzins von monatlich Fr. 3'490.-). Der Grund, warum sie sich nicht direkt um den Kauf eines Ersatzobjektes bemühten, war derjenige, dass man mit den Nachbarn an der Zugerstrasse 1 in S., einem älteren Ehepaar, nach einer Lösung in Form einer nachbarschaftlichen Erweiterung des Reiheneinfamilienhauses verhandelte. Am 19. November 2012 kauften A. und B. M. an der Meierstrasse 14 in S. ein Einfamilienhaus mit Doppelgarage für den Betrag von Fr. 1'730'000.- (Antrittstag mit Übergang von Nutzen und Schaden per 1. Dezember 2012). Bereits im Oktober 2012 und sehr intensiv ab Januar 2013 bemühten sich die Rekurrenten um den Verkauf des 4 1/2-Zimmer-Reiheneinfamilienhauses, welches per 21. März 2013 verkauft werden konnte. Unmittelbar nach dem Kauf der Ersatzliegenschaft wurde der Mietvertrag mit R. und S. T. gekündigt. Diese bestätigten mit Schreiben vom 13. Dezember 2012 ihren Auszug aus dem Mietobjekt per 31. März 2013.

b) Zum Zeitpunkt, als die Rekurrenten am 1. Juli 2011 die Wohnung in S. an Dritte vermieteten, hatten sie diese vom 28. November 2008 bis zum 1. Juli 2011, d.h. während zwei Jahren und sieben Monaten als Familienwohnung selbst genutzt. Vom 1. Juli 2011 bis zum 31. März 2013, d.h. während insgesamt eines Jahres und neun Monaten wurde die Wohnung an Dritte vermietet und damit die Selbstnutzung aufgegeben. Rein vom Zeitablauf her befinden wir uns damit in einem Bereich, bei dem an sich nicht mehr von einer «kurzfristigen Fremdnutzung» gesprochen werden kann, welche die Gewährung des Ersatzbeschaffungsprivilegs noch rechtfertigen würde. Wir befinden uns mit einer solchen Fremdnutzung in zeitlichen Bereichen (fast zwei Jahre), welche es eigentlich nicht mehr zulassen, dass man – auch an-

gesichts der heutigen Lehre und Rechtsprechung – noch von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum sprechen kann. Es ist daher weiter zu prüfen, ob zusätzliche, subjektiv zwingende Gründe vorgelegen haben, welche die Eigentümer veranlasst haben, die selbst genutzte Wohnung rasch zu verlassen, und mit dem Verkauf der Wohnung etwas länger zuzuwarten.

c) Besonderheiten weist der vorliegende Fall insofern auf, als die Rekurrenten kurz nach dem Kauf des 4 1/2 Zimmer-Reiheneinfamilienhauses von einem zweimaligen Zuwachs ihrer Familie überrascht wurden, nachdem ihnen die Ärzte zuvor eine mutmassliche Kinderlosigkeit attestiert hatten. Als sich nach der Geburt der ersten Tochter auch noch die beiden Zwillinge ankündigten, waren die Rekurrenten mit einem erheblichen Platzproblem konfrontiert, welchem sie mit der Miete einer grösseren Wohnung begegneten. Dass sie sich nicht bereits im Sommer 2011 nach dem Kauf eines Ersatzobjekts umsahen, erklären sie nachvollziehbar dadurch, dass sie nach einer Lösung mit den Eigentümern der Nachbarliegenschaft suchten. Nachdem sich im Laufe des Jahres 2012 dann aber zeigte, dass die Lösung mit der Nachbarliegenschaft nicht realisiert werden konnte, machten sich die Rekurrenten umgehend an den Kauf einer Ersatzliegenschaft, was mit dem Kauf des Einfamilienhauses an der Meierstrasse 14 in S. gelang. Bereits im Oktober 2012 und vermehrt dann im Januar/Februar 2013 (diverse Anzeigen im Amtsblatt des Kantons Zug und bei Immoscout) bemühten sie sich intensiv um den Verkauf der alten Liegenschaft in S., was mit dem Verkauf im März 2013 denn auch rasch gelang. Bereits im Dezember 2012 kündigten sie den Mietvertrag mit dem Ehepaar R. und S.T. auf Ende März 2013. Damit sind nach der Meinung des Gerichts die Voraussetzungen erfüllt, damit hier ausnahmsweise – auch bei einer Fremdnutzung von 21 Monaten – noch die Voraussetzungen für einen Steueraufschub bejaht werden können. Das Gericht legt aber Wert auf die Feststellung, dass dies nicht der Regelfall ist. Der Regelfall ist es vielmehr, dass bei einer mehr als ein Jahr dauernden Fremdnutzung die Voraussetzungen von § 191 Abs. 1 lit. b StG (dauernd und ausschliesslich selbst genutztes Wohneigentum) nicht mehr erfüllt sind, d.h. in einem solchen Fall fällt das Ersatzbeschaffungsprivileg üblicherweise dahin.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 26. März 2014 A 2013 / 32

B

Stichwortverzeichnis

B Stichwortverzeichnis

Ersatzbeschaffung, 5

Grundstuuml;ckgewinnsteuer, 5

Steueraufschub, 5