

**Art. 113 Abs. 1 lit. b StG; Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG. Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung einer Wohnliegenschaft (OGE 66/2005/2 vom 2. September 2005)**

Keine Veröffentlichung im Amtsbericht.

*Im Rahmen der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 geltenden Regelung besteht ein Anspruch auf Aufschub der Grundstückgewinnsteuer für diejenigen Investitionen auf der Ersatzliegenschaft, die innerhalb der einjährigen Ersatzbeschaffungsfrist vor der Veräusserung der bisherigen Wohnliegenschaft getätigt wurden.*

Die Eheleute W. erwarben am 30. Mai 2002 mehrere Stockwerkeinheiten, die am 31. Oktober 2003 bezugsbereit sein sollten. Am 28. November 2003 veräusserte W. die bisherige Wohnliegenschaft. Die Eheleute W. beantragten in der Folge den Aufschub der Grundstückgewinnbesteuerung zufolge Ersatzbeschaffung. Die Steuerbehörden lehnten den Steueraufschub jedoch ab und veranlagten die Grundstückgewinnsteuer. Das Obergericht hiess einen Rekurs der Eheleute W. gegen den entsprechenden Einspracheentscheid teilweise gut.

*Aus den Erwägungen:*

4.– Gemäss der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 geltenden Fassung von Art. 113 Abs. 1 lit. b des Gesetzes über die direkten Steuern vom 20. März 2000 (StG, SHR 641.100) wird die Grundstückgewinnsteuer auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös *innert einem Jahr vor oder innert dreier Jahre nach* der Veräusserung zur *Beschaffung* einer gleich genutzten Liegenschaft verwendet wird, bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung). Demgegenüber betrug vor dem 1. Januar 2001 die Frist für die Ersatzbeschaffung drei Jahre vor bzw. nach der Veräusserung; gleiches gilt wiederum ab 1. Januar 2004.

a) Die vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 geltende Regelung steht im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14), gemäss welchem die Besteuerung auf-

geschoben wird bei 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. Was unter einer angemessenen Frist zu verstehen ist, wird nicht näher definiert. Die Kantone haben somit einen breiten Ermessensspielraum, den sie ausfüllen können.

b) Unbestritten ist, dass das Grundstück ... am 28. November 2003 veräussert wurde. Die Rekurrenten hätten somit, um den Aufschub der Besteuerung verlangen zu können, die Ersatzliegenschaft frühestens am 28. November 2002 beschaffen dürfen. Die Steuerkommission stellt sich auf den Standpunkt, dass für die Beurteilung der Frage, ob die Ersatzbeschaffungsfrist eingehalten wurde, vorliegend auf den Grundbucheintrag abzustellen sei. Beim Bau auf bereits den Rekurrenten gehörendem Land wäre zwar auf den Baubeginn abzustellen, jedoch läge dieser auch mehr als ein Jahr zurück. Die einjährige Frist für die Ersatzbeschaffung sei somit in jedem Fall klar überschritten. Der beantragte Steueraufschub könne nicht gewährt werden. Dieses Ergebnis befriedigt indes nicht:

Die vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 geltende Fassung von Art. 113 Abs. 1 lit. b StG mit einer relativ kurzen Frist für die Vorausbeschaffung wurde entsprechenden Regelungen anderer Kantone, insbesondere Aargau und Luzern, nachgebildet. So beträgt gemäss § 98 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau die Ersatzbeschaffungsfrist ebenfalls ein Jahr vor oder drei Jahre nach der Veräusserung. Der Kanton Aargau geht hierbei praxisgemäss jedoch von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise aus und bejaht zumindest dann, wenn auf einer bereits früher erworbenen Landparzelle gebaut wird, für diejenigen Investitionen, die innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist getätigt werden, einen Anspruch auf Steueraufschub (vgl. die Entscheide des Steuerrekursgerichts des Kantons Aargau vom 2. Oktober 2003 sowie vom 12. Februar 1998 i.S. O.W. bzw. W.B.). Ist aber die Regelung mit verkürzter Frist – wie dargelegt – von Kantonen übernommen worden, welche von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgehen, rechtfertigt es sich – jedenfalls für die Zeit der Geltung dieser Regelung – auch für den Kanton Schaffhausen, von einer entsprechenden Betrachtungsweise auszugehen, zumal andernfalls der gesetzgeberische Zweck, typische Ersatzbeschaffungen zu privilegieren, im Fall der Vorausbeschaffung in Frage gestellt und in vielen Fällen sogar praktisch verunmöglich würde.

Die Rekurrenten haben zwar nicht auf einer bereits ihnen gehörenden Landparzelle gebaut, sondern kauften Stockwerkeigentum in einer noch zu erstellenden Baute. Hierauf kann es jedoch nicht ankommen. Wirtschaftlich betrachtet ist in beiden Fällen eine Ersatzbeschaffung gewollt, weshalb es sich

nicht rechtfertigt, diese unterschiedlich zu behandeln. Demnach ist auch im vorliegenden Fall für die Frage, ob die Ersatzbeschaffungsfrist eingehalten wurde, auf den Zeitpunkt der Vornahme der einzelnen baulichen Massnahmen abzustellen. Der Umstand, dass der Grundbucheintrag für die Berechnung der Besitzesdauer massgebend ist (Art. 119 Abs. 1 und 4 StG), spielt keine Rolle, zumal der Lauf dieser ganz unterschiedlichen Fristen durchaus verschieden geregelt werden kann und wohl auch beim Bauen auf eigenen Grund differenziert werden muss. Im übrigen trifft es zwar zu, dass diejenigen Baukosten, die während der Ersatzbeschaffungsfrist angefallen sind, nicht immer einfach ausgeschieden werden können. In den meisten Fällen kann jedoch auf Arbeitsrapporte und Rechnungen abgestellt werden. Im übrigen sind die jeweiligen Kostenanteile zu schätzen.

Auf den Zeitpunkt der Zahlungsraten des Kaufpreises allein kann es demgegenüber – entgegen der Auffassung der Rekurrenten – nicht ankommen, könnten doch diese von den Vertragsparteien entsprechend vorteilhaft vereinbart werden. Ebenso wenig kann auf den Bezug der Wohnung abgestellt werden.

c) Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im Rahmen der vom 1. Januar 2001 bis 31. Dezember 2003 geltenden Regelung ein Anspruch auf Steueraufschub für diejenigen Investitionen besteht, die innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist getätigt wurden.

Der Rekurs erweist sich demnach als teilweise begründet. Damit ist der Einspracheentscheid ... aufzuheben und die Sache zur Ausscheidung der Baukosten an die Steuerkommission zurückzuweisen. ...