

# **OW\_GERICHTE VVGE 2007/08 Nr. 34 vom 28. Januar 2008**

OW Obergericht, 2008-01-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow\\_gerichte\\_VVGE\\_2007\\_08 Nr. 34](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ow_gerichte_VVGE_2007_08_Nr_34)

FR: OW\_GERICHTE VVGE 2007/08 Nr. 34 du 28 janvier 2008

IT: OW\_GERICHTE VVGE 2007/08 Nr. 34 del 28 gennaio 2008

## **Regeste**

VVGE 2007/08 Nr. 34, S. 135: Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG; Art. 145 Bst. e StG; Art. 35 VV StG Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung einer selbstgenutzten Wohnliegenschaft. Zeitliche Begrenzung der Ersatzbeschaffung. Beweislast des Steuerpfl

## **Erwägungen**

### **E. 2**

Unbestritten ist, dass es sich - soweit es um den Verkauf des Einfamilienhauses auf der Wohn- und Gewerbeliegenschaft "S." geht - um die Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft handelt. Ebenso wenig streitig ist die Tatsache, dass der Verkauf der "Altliegenschaft" 3 Jahre und 11 1/2 Monate nach dem Kauf der Ersatzliegenschaft erfolgte und somit die gesetzliche Zweijahresfrist nach Art. 35 VV StG in Verbindung mit Art. 145 Bst. e StG klar überschritten wurde. Streitig und zu prüfen ist indessen, ob sich aufgrund der konkreten Umstände die Annahme eines Ausnahmefalles nach Art. 35 VV StG mit entsprechend längerer Frist rechtfertigt.

### **E. 3**

Die Beschwerdeführer machen geltend, die speziellen zeitlichen Umstände des Kaufs des Ersatzobjektes sowie die Umstände des darauf folgenden Verkaufs des angestammten Einfamilienhauses seien im Rahmen der Beurteilung einer Ausnahmesituation zu berücksichtigen. Der Nutzen und Schaden betreffend das Ersatzobjekt sei gemäss vertraglicher Vereinbarung erst am 1. Juli 2001 übergegangen, da die vorherige Eigentümerin solange in der Wohnung verblieben sei. Erst ab diesem Datum habe mit der Planung und den viermonatigen Umbauarbeiten begonnen werden können, was den Umzug in die Ersatzwohnung erst am 1. Dezember 2001 möglich gemacht habe. Unter Berücksichtigung dieses Umbaus hätten somit zwischen dem Erwerb der Ersatzliegenschaft und dem Verkauf des Einfamilienhauses faktisch nur etwa zwei Jahre gelegen. Im Weiteren seien auch die Umstände des Verkaufs des angestammten Einfamilienhauses mitverantwortlich gewesen für die Überschreitung der zweijährigen Frist. Die Grösse und der Preis der Liegenschaft (2'600 m<sup>2</sup> / ca. Fr. 2'400'000.-) sowie die Spezialität, dass das Wohnhaus nur zusammen mit der Werkstatt und dem Hofraum zu verkaufen gewesen sei (Geschäftsliegenschaft), habe das Feld von Kaufinteressenten beträchtlich eingeschränkt, weshalb die Liegenschaft nur schwer vermittelbar gewesen sei. Nach etlichen Bemühungen hätten sie einen Kaufinteressenten gefunden, wobei sich der Verkaufsabschluss infolge der Komplexität der Kaufabwicklung bis zum 15. März 2004 verzögert habe. Ihre Absicht eines frist- und gesetzeskonformen Verkaufs sei jederzeit vorhanden gewesen, womit ihnen kein Missbrauch der Vorschriften und die Absicht einer Reserveanschaffung angelastet werden könne. Die Ausnahmeregelung in Art. 35 VV StG wolle genau solchen Umständen Rechnung tragen, weshalb diese im vorliegenden Fall greifen müsse.

#### E. 4

Die zeitliche Begrenzung der Ersatzbeschaffung dient vor allem dazu, dass innert vernünftiger Frist über die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer entschieden werden kann (Thomas P. Wenk, in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N. 47 zu § 73, mit Hinweis). Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführer bezweckt Art. 35 VV StG somit nicht ausschliesslich das Verhindern von Missbräuchen, weshalb die Verweigerung des Steueraufschubes, selbst wenn kein missbräuchliches Verhalten vorliegt, nicht ohne weiteres unverhältnismässig zu sein braucht. Damit von einem Ersatz die Rede sein kann, muss zwischen Kauf und Verkauf ein direkter zeitlicher Zusammenhang bestehen (StE 1995, B 42.38, Nr. 13, Erw. 1). Erforderlich ist mit anderen Worten, dass zwischen den beiden Handänderungen ein adäquater Kausalzusammenhang besteht. Ein solcher ist regelmässig umso eher anzunehmen, je näher die beiden Handänderungen zeitlich aufeinander folgen. Zu berücksichtigen sind jedoch darüber hinaus sämtliche Umstände des Einzelfalls sowie die konkreten Verhältnisse des Steuerpflichtigen, die zu einer Durchbrechung oder umgekehrt zu einer Verstärkung des adäquaten Kausalzusammenhangs beitragen könnten (vgl. dazu Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2004.00089 vom 9. März 2005, Erw. 3.2). a) Nach der im Steuerrecht geltenden, allgemeinen Beweislastregel trägt die Veranlagungsbehörde im Allgemeinen die objektive Beweislast für steuerbegründende, der Steuerpflichtige dagegen für steuermindernde Tatbestandsmerkmale des Steueranspruchs, wenn trotz Untersuchung von Amtes wegen der rechtserhebliche Sachverhalt ungewiss geblieben ist (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, N. 91 zu § 132; Martin Zweifel, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum StHG, Basel 2002, N. 24 f. zu Art. 46, mit Hinweisen). Somit ist der Steuerpflichtige für die Einhaltung der angemessenen Frist behauptungs- und beweisbelastet; es obliegt ihm, die Tatsachen, welche dem adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der steuerauslösenden Handänderung und dem Erwerb einer Ersatzliegenschaft zugrunde liegen, nachzuweisen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich SB.2004.00089 vom 9. März 2005, Erw. 3.3, mit Hinweis). Bei einer längeren Frist hat er in der Regel seine ständigen Verkaufsbemühungen nachzuweisen; lässt er seine Verkaufsbemühungen während längerer Zeit (in der Regel ein Jahr) ruhen, wird damit häufig der Kausalzusammenhang zwischen Veräusserung und Ersatzbeschaffung unterbrochen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., N. 280 zu § 216, mit Hinweis). b) Die Beschwerdeführer behaupten lediglich, sie hätten sich intensiv um den Verkauf ihrer alten Liegenschaft bemüht. Sie haben es indessen sowohl im Einspracheverfahren als auch im Rekursverfahren vor der Vorinstanz unterlassen, ihre geltend gemachten Verkaufsbemühungen mittels aussagekräftiger Beweismittel zu belegen. Aussagen, welche die befragte Partei in der persönlichen Befragung zu eigenen Gunsten macht, bilden jedoch keinen Beweis (Art. 181 Abs. 2 der Verordnung über den Zivilprozess [Zivilprozessordnung] vom 9. März 1973 [ZPO; GDB 240.11] in Verbindung mit Art. 15 der Verordnung über das Verwaltungsgerichtsverfahren vom 9. März 1973 [VGV; GDB 134.14]). Dies muss umso mehr für schriftliche Aussagen gelten, welche eine Partei im Rahmen ihrer Beschwerdeschrift vorbringt. Bei den Ausführungen der Beschwerdeführer betreffend ihre Anstrengungen im Zusammenhang mit dem Verkauf der Wohn- und Geschäftliegenschaft "S." handelt es sich somit um blosser Parteibehauptungen, weshalb es den Beschwerdeführern nicht gelingt, ihre geltend gemachten Verkaufsbemühungen rechtsgenügend nachzuweisen. c) Darüber hinaus wird in der Rechtsprechung und Lehre

die Auffassung vertreten, bei vorgängiger Ersatzbeschaffung - wo die Einhaltung der Frist am ehesten daran scheitert, dass nach dem Erwerb der neuen Liegenschaft die alte nicht rechtzeitig verkauft werden kann - sei die Ersatzbeschaffungsfrist nur bei tatsächlichen Veräusserungsverboten gewahrt. Blosser Veräusserungerschwernisse, auf die der Steuerpflichtige namentlich durch die Preisgestaltung selbst Einfluss nehmen kann, genügen hingegen nicht (Marianne Klöti-Weber/Jürg Baur, in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, Muri-Bern 2004, N. 4 zu § 98, mit Hinweisen; AGVE 1994, 339 ff., Erw. 2b f.; KSGE 1999, Nr. 8, Erw. 4). So wird beispielsweise auch im Kanton St. Gallen die gesetzliche Frist nur erstreckt, wenn die Verzögerung durch Umstände bedingt ist, die nicht im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegen (vgl. Art. 66 Abs. 1 Satz 2 der Steuerverordnung des Kantons St. Gallen vom 20. Oktober 1998; sGS 811.11). d) Im Übrigen stellt die vorzeitige Anschaffung des Ersatzgutes für den Eigentümer - wie die Beschwerdeführer selber darauf hinweisen - eine Doppelbelastung dar. In dieser Zeit muss er beide Güter unterhalten bzw. finanzieren. In Bezug auf das Eigenheim ist damit namentlich an die doppelte Hypothekbelastung zu denken. Aus wirtschaftlicher Sicht hat der Eigentümer deshalb ein Interesse, das zu ersetzende Objekt möglichst rasch abzustossen. Umgekehrt lässt eine längere Haltedauer darauf schliessen, dass es nicht um den Ersatz eines Objektes geht, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt. In einem solchen Fall stellt das neue Objekt nicht Ersatz für das alte dar, sondern bildet im Rahmen längerfristigen Vermögensumbaus eine Reserve, für den Fall, dass sich auf dem Markt eine gute Verkaufsgelegenheit für das alte Objekt bietet (Urteil des Bundesgerichts 2A.455/2004 vom 7. Juni 2005, Erw. 6.2). Wie den Steuererklärungen der fraglichen Jahre zu entnehmen ist, war das Wohnhaus "S." ab dem 1. Dezember 2001 vermietet. Auch dieser Umstand weist darauf hin, dass es den Beschwerdeführern nicht um eine möglichst rasche Ersatzbeschaffung ging, sondern dass sie gezielt günstige Marktchancen für den Verkauf des alten Objektes ausnutzen wollten. e) Was die Umstände des Kaufs des Ersatzobjektes in H. betrifft, ist darauf hinzuweisen, dass die Frist für die Ersatzbeschaffung in der Regel mit dem Abschluss des schuldrechtlichen Veräusserungsvertrages, d.h. des Verpflichtungsgeschäfts beginnt. Auch bei Grundstückveräusserungsverträgen entsteht die Kaufpreisforderung bereits mit Abschluss des öffentlich beurkundeten Kaufvertrages, weshalb bei der Fristberechnung auf das Datum der öffentlichen Beurkundung abzustellen ist (vgl. AGVE 1987, 407 f., Erw. 5c, mit Hinweisen). So begann die Ersatzbeschaffungsfrist vorliegend am 30. März 2000 zu laufen. Die Tatsache, dass Nutzen und Schaden gemäss vertraglicher Vereinbarung erst am 1. Juli 2001 auf die Beschwerdeführer übergegangen sind, vermag daran nichts zu ändern. Gleiches gilt für den anschliessenden Umbau, der den Umzug in die neue Eigentumswohnung um weitere vier Monate verzögerte. Dabei handelt es sich um Umstände, die den Beschwerdeführern bereits bei Vertragsschluss bekannt waren und auf die sie selber mittels Ausgestaltung der Kaufbedingungen Einfluss nehmen konnten. Es wäre ihnen frei gestanden - wenn auch womöglich nur unter Inkaufnahme finanzieller Nachteile - einen früheren Übergang von Nutzen und Schaden auszuhandeln oder aber die Vertragsunterzeichnung hinauszuzögern. Lediglich der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass zwischen dem Abschluss der Umbauarbeiten am 8. November 2001 und dem Verkauf der Wohn- und Geschäftsliegenschaft "S." mit Kaufvertrag vom 15. März 2004 noch über 2 1/3 Jahre liegen und somit die gesetzliche Zweijahresfrist selbst bei Annahme eines Fristenbeginns erst bei tatsächlicher Verfügbarkeit der Ersatzliegenschaft noch überschritten worden wäre.

f) Aus dem Gesagten folgt, dass sich aufgrund der konkreten Umstände die Annahme eines Ausnahmefalles nach Art. 35 VV StG nicht rechtfertigt. So haben es die Beschwerdeführer insbesondere unterlassen, ihre allfälligen intensiven Verkaufsbemühungen rechtsgenügend nachzuweisen. Stattdessen haben sie die alte Liegenschaft vermietet. Zudem beginnt die Frist für die Ersatzbeschaffung ungeachtet der verzögerten faktischen Verfügbarkeit der Ersatzliegenschaft mit Abschluss des öffentlich beurkundeten Kaufvertrages zu laufen. Es handelt sich dabei um Umstände, auf welche die Beschwerdeführer selber Einfluss nehmen konnten. Weitere Faktoren, die ausnahmsweise eine Verlängerung der gesetzlichen Zweijahresfrist aufdrängen würden, sind sodann weder geltend gemacht worden noch ersichtlich.

#### **E. 5**

Entgegen den Ausführungen der Beschwerdeführer haben die Beschwerdegegnerin und die Vorinstanz den Sachverhalt hinreichend gewürdigt und sich nicht von sachfremden Erwägungen und Motiven leiten lassen. So wies die Beschwerdegegnerin im Einspracheentscheid vom 28. April 2005 ausdrücklich darauf hin, in der mit der Einsprache eingereichten Steuererklärung betreffend Grundstückgewinnsteuer seien keine Verkaufsbemühungen in Form von Inseratekosten usw. ausgewiesen. Die Vorinstanz würdigte sodann den Kauf der Wohnung in H. und den Verkauf der Wohn- und Geschäftliegenschaft in Sarnen als unabhängige Geschäftsvorgänge und verneinte gestützt darauf einen direkten Zusammenhang zwischen diesen beiden Handänderungen. Von einem schlichten Abstellen auf die verflossene Frist kann somit keine Rede sein. Unter diesen Umständen haben die Beschwerdegegnerin und die Vorinstanz ihr Ermessen einwandfrei ausgeübt, als sie das Vorliegen einer Ausnahme im Sinne von Art. 35 VV StG verneinten und gestützt darauf zum Schluss kamen, mangels Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist könne kein Steueraufschub gewährt werden.

#### **E. 6**

Da es sich vorliegend nicht um einen Ausnahmefall handelt, der eine Verlängerung der gesetzlichen Zweijahresfrist nach Art. 35 VV StG rechtfertigen würde, erfolgte die Ersatzbeschaffung nach 3 Jahren und 11 1/2 Monaten demzufolge nicht innert angemessener Frist. Die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steueraufschubes nach Art. 145 Bst. e StG sind somit nicht gegeben, weshalb die Beschwerdegegnerin die Grundstückgewinnsteuer zu Recht veranlagt hat. ...

#### **E. 8**

Zusammenfassend ist die Beschwerde abzuweisen und der Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission Obwalden vom 12. Juli 2006 zu bestätigen. (Eine gegen dieses Urteil erhobene Beschwerde wies das Bundesgericht mit Urteil vom 21. August 2008 ab, soweit darauf einzutreten war). de| fr | it Schlagworte umstände beschwerdeführer ersatzbeschaffung frist steuerpflicht kanton kauf alter angemessene frist einfamilienhaus grundstückgewinnsteuer steueraufschub gesetz vorinstanz grundstück Mehr Deskriptoren anzeigen Normen Bund ZPO: Art.181 StG: Art.144 Art.145 StHG: - StHG: Art.12 VGV: Art.15 AGVE 1994, S.339 1987, S.407 Weitere Urteile BGer 2A.455/2004 VVGE 2007/08 Nr. 34