

mit den unselbstständig Erwerbstätigen erreicht. Da die versicherte Leistung des Rekurrenten unter dem für unselbstständig Erwerbstätige maximal versicherbaren Verdienst liegt, kann offen bleiben, ob die vom Verwaltungsgericht vorgeschlagene Limitierung (vgl. Erw. 2.4.) zu berücksichtigen ist.

Die Unfallversicherungsprämien der mitarbeitenden Ehefrau sind damit ebenfalls als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu gewähren.

61 Abzüge vom Reineinkommen; Kosten des Liegenschaftsunterhalts; mehrere Gebäude auf der gleichen Parzelle (§ 39 Abs. 2 StG).

- Bei mehreren Gebäuden auf dem gleichen Grundstück kann für jedes Gebäude einzeln zwischen dem Abzug der effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten und dem Pauschalabzug gewählt werden.

15. November 2006 in Sachen S. + I.M., 3-RV.2006.31/K 9280

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Die Rekurrenten sind Eigentümer der (zum Privatvermögen gehörenden) Parzelle Nr. 113 in B. Auf diesem Grundstück befinden sich die folgenden Gebäude (Beschrieb gemäss Rechnung des Aargauischen Versicherungsamtes vom 27. Dezember 2001):

Nr. 52: Werkstatt und Lagerhalle, Schopfanbau

Nr. 53: Einfamilienhaus

Nr. 160: Wohnung, Schreinerei

Das Gebäude Nr. 53 wird von der Mutter des Rekurrenten bewohnt. Im oberen Teil des Gebäudes Nr. 160 wohnen die Rekurrenten. Die Wohnungen sind miteinander verbunden. Im unteren Teil des Gebäudes Nr. 160 befindet sich die vom Rekurrenten betriebene Schreinerei M. GmbH. Beim Gebäude Nr. 52 handelt es sich um eine grosse Halle, welche an die Schreinerei M. GmbH vermietet ist.

2.2. Die Rekurrenten haben in der Steuererklärung 2002 effektive Liegenschaftsunterhaltskosten von Fr. 38'695.-- geltend ge-

macht, welche vollumfänglich zum Abzug zugelassen wurden. Im Einspracheverfahren machte die Vertreterin der Rekurrenten geltend, es sei nebst den gewährten effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten (für die Gebäude Nr. 53 und 160) zusätzlich für die Produktionshalle ein Pauschalabzug von Fr. 5'184.-- (20 % von Fr. 25'920.-- [Mietzinseinnahmen]) zu gewähren. Die Vorinstanz hat diesen Antrag abgelehnt, weil nach ihrer Auffassung für alle Gebäude, welche sich auf dem gleichen Grundstück befinden, einheitlich entweder die effektiven Liegenschaftsunterhaltskosten zum Abzug zuzulassen oder Pauschalabzüge zu gewähren seien.

3.

3.1. Bei Liegenschaften im Privatvermögen können u.a. die Unterhaltskosten abgezogen werden (§ 39 Abs. 2 Satz 1 StG). Die Steuerpflichtigen können in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und dem Pauschalabzug wählen (§ 39 Abs. 6 StG).

3.2. Streitig ist, ob bei zwei (oder mehr) Gebäuden, welche auf der gleichen Parzellen stehen, für das eine Gebäude die effektiven Unterhaltskosten und für das andere Gebäude die Pauschale gemäss § 39 Abs. 5 StG zum Abzug zugelassen werden können, oder ob für beide Gebäude entweder die effektiven Unterhaltskosten oder die Pauschalen zu gewähren sind. Es geht also um die Frage, was mit dem Begriff „Liegenschaft“ in § 39 Abs. 6 StG gemeint ist. Diese Bestimmung ist somit auszulegen.

3.3. Gemäss der Rechtsprechung bildet in erster Linie der Wortlaut den Ausgangspunkt jeder Auslegung (wörtliche oder grammatikalische Auslegung). Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden. Dabei müssen alle Auslegungselemente, wie namentlich die Gesetzesmaterialien (historische Auslegung), der Zweck der Regelung, der Sinnzusammenhang sowie die dem Text zu Grunde liegenden Wertungen beachtet werden. In gewissen Fällen ist auch das geschützte Interesse (teleologische Auslegung) oder auch das Verhältnis zu anderen Gesetzesbestimmungen (systematische Auslegung) zu beachten. Sind mehrere Auslegungen zulässig, so ist derjenigen der Vorzug zu geben, welche verfassungskonform ist.

Auch wenn das Bundesgericht die Bundesgesetze nicht auf ihre Verfassungskonformität hin überprüfen kann (Art. 191 BV), so geht es immerhin davon aus, dass der Gesetzgeber keine mit der Verfassung unvereinbare Lösungen vorschlägt, ausser das Gegenteil ergebe sich eindeutig aus dem Wortlaut oder dem Sinn des Gesetzes.

Die Gesetzesauslegung kann zur Feststellung einer Lücke führen. Die Annahme einer echten Lücke (oder einer Lücke im eigentlichen Sinn) setzt voraus, dass der Gesetzgeber es unterlassen hat, einen Punkt zu regeln, welchen er an sich hätte regeln sollen, und dass sich weder aus dem Text noch aus der Gesetzesauslegung eine Lösung ergibt. Wenn der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet hat, eine Situation zu kodifizieren, welche nicht unbedingt sein Tätigwerden verlangte, so handelt es sich bei dessen Passivität um ein qualifiziertes Schweigen. Eine Lücke im uneigentlichen Sinne (unechte Lücke) charakterisiert sich durch die Tatsache, dass das Gesetz zwar eine Antwort gibt, diese jedoch nicht befriedigend ist. Gemäss der Rechtsprechung verlangt einzig das Vorhandensein einer Lücke im eigentlichen Sinne nach dem Eingreifen des Richters, während es diesem aufgrund des traditionellen Konzepts grundsätzlich untersagt ist, unechte Lücken zu füllen, ausser wenn die Anrufung des als massgeblich geltenden Sinnes der Norm einem Rechtsmissbrauch, beziehungsweise einer Verfassungsverletzung gleichkommt. Diese Grundsätze gelten auch im Steuerrecht, wo ebenfalls einzig echte Lücken gefüllt werden können, wobei auch hier die Fälle von Rechtsmissbrauch - namentlich unter Einschluss der Situationen von Steuerumgehungen - vorbehalten bleiben (Pra 95 [2006] Nr. 90 = BGE 131 II 562).

3.4. Dem Wortlaut von § 39 Abs. 6 StG lässt sich nicht entnehmen, wie der Begriff „Liegenschaft“ zu verstehen ist. Auch die Materialien geben dazu, soweit ersichtlich, keine Auskunft. Der Inhalt der Norm ist daher aufgrund der weiteren Auslegungskriterien zu ermitteln.

3.5. § 39 Abs. 6 StG stimmt inhaltlich mit Art. 3 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer vom 24. August 1992 überein. Das Ziel der Einführung von § 39 Abs. 6 StG (historisches Element) war

daher offensichtlich, dass der Kanton Aargau die gleiche Regelung wie bei der Direkten Bundessteuer treffen wollte. Das Steuerrekursgericht hat deshalb die Eidgenössische Steuerverwaltung ersucht, sich zur streitigen Frage zu äussern. In ihrer Stellungnahme vom 15. September 2006 führt diese aus, dass die Arbeitsgruppe „Liegenschaftsunterhalt“ die vorliegende Problematik nicht erkannt und deswegen auch nicht diskutiert habe. Es liegt somit kein qualifiziertes Schweigen des Ordnungsgebers vor, sondern es handelt sich um eine echte Lücke. Diese Unvollständigkeit der Verordnung ist vom Richter zu schliessen (vgl. VGE vom 24. Februar 2005 in Sachen U.B.).

3.6. Eine Gesetzeslücke ist vom Richter „in der Art des Gesetzgebers“ zu füllen (BGE 119 Ib 322). Daher kommt der Stellungnahme der Eidgenössischen Steuerverwaltung, deren Verfasser auch Mitglied der Arbeitsgruppe „Liegenschaftsunterhalt“ war, eine massgebliche Bedeutung zu. Die Eidgenössische Steuerverwaltung äussert sich zur vorliegend umstrittenen Frage wie folgt:

„2. Das Steuerrecht geht bei der Beantwortung der Frage, was ein Grundstück ist, vom zivilrechtlichen Begriff in Art. 655 ZGB aus (vgl. Agner, Jung, Steinmann, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkten Bundessteuern, Art. 4 N. 7). In Art. 32 verwendet das DBG die Begriffe ‚Liegenschaften‘ (Abs. 2) und ‚Grundstücke‘ (Abs. 4). Die Verwendung dieser Begriffe im Zusammenhang mit dem Privatvermögen scheint nicht konsequent zu sein. Während sich Art. 32 Abs. 2 DBG offensichtlich auf blosse Liegenschaften beschränkt, kann in Abs. 4 aufgrund der zivilrechtlichen Begriffsbestimmung ein selbständiges Recht, ein Bergwerk oder sogar ein Miteigentumsanteil gemeint sein.

Die Verordnung dagegen stellt u.a. in Berücksichtigung von Art. 655 ZGB den Miteigentumsanteil an Grundstücken ausdrücklich einer Liegenschaft gleich. Das ZGB definiert in Art. 712a das Stockwerkeigentum als ‚Miteigentumsanteil an einem Grundstück, der dem Miteigentümer das Sonderrecht gibt, bestimmte Teile eines Gebäudes ausschliesslich zu benutzen und innen auszubauen‘. Der Begriff ‚Liegenschaft‘ umfasst zivilrechtlich den Begriff des Gebäudes, weshalb sich Artikel 3 der Verordnung also zumindest auf Gebäude erstreckt, die im

Miteigentum stehen. Man könnte nun folgern, dass mit dem Begriff ‚Liegenschaft‘ generell auch Gebäude gemeint sind, auch wenn es sich nicht um Miteigentumsanteile handelt. Es stellt sich die Frage, ob dieser Schluss zulässig ist, da dieser auf einer extensiven Auslegung beruht.

3. Eine extensive Auslegung des Begriffs ‚Liegenschaft‘ lässt sich u.E. einerseits mit grundbuchrechtlichen Überlegungen begründen. Wenn ein Eigentümer auf ein und derselben Parzelle zwei oder mehrere Gebäude erstellt, ist dies im Grundbuch mit einem Liegenschaftsverzeichnis (Plan) und in einer entsprechenden Liegenschaftsbeschreibung festzuhalten. Faktisch nimmt damit das Grundbuchamt eine Parzellierung vor, auch wenn die Gebäude primär auf einem einzigen Hauptblatt erscheinen. Wirtschaftlich macht daher es keinen Unterschied, ob die Gebäude auf einer einzigen grossen Parzelle oder entsprechend in mehreren kleinen Parzellen eingetragen sind. Eine allfällige Parzellierung hat höchstens Einfluss auf die Behandlung der Grundlasten (Hypotheken, Dienstbarkeiten). Ein blosses Abstellen auf den Grundbucheintrag würde die Eigentümer, die ihre Liegenschaft nicht parzelliert haben, gegenüber den anderen, die diesen Schritt bereits getan haben, benachteiligen. Ein solches Abstellen wäre auch formalistisch. Die objektmässige Betrachtungsweise lässt sich daher auch mit dem Gebot der Gleichbehandlung rechtfertigen.

In diesem Zusammenhang haben Sie auf die Gefahr allfälliger Missbräuche aufmerksam gemacht. Diesen kann aber mit geeigneten Kontrollen begegnet werden. Erfahrungsgemäss werden die effektiven Unterhaltskosten geltend gemacht, wenn alte Teile eines Gebäudes ersetzt werden müssen. Abgesehen davon, dass der Steuerpflichtige ohnehin die Kosten nachweisen muss, sind Abklärungen vorzunehmen, ob u.a. wertvermehrende Investitionen getätigt wurden. In der Regel verschafft ein Augenschein dabei Klarheit. Ein solcher müsste selbst dann vorgenommen werden, wenn die Gebäude des Steuerpflichtigen auf seinen benachbarten Parzellen stehen. Auch in diesem Fall wäre es möglich, dass ein Teil der für ein Gebäude geltend gemachten effektiven Unterhaltskosten in Tat und Wahrheit das Gebäude auf der benachbarten Parzelle betreffen, für das der Pauschalabzug gewählt

wurde. Somit erlauben auch verfahrensrechtliche Überlegungen eine extensive Auslegung des Begriffs ‚Liegenschaft‘.

4. Aber auch Bedenken betr. verfassungsmässigen Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erlauben eine extensive Auslegung. Die grundbuchrechtliche Betrachtungsweise wird diesem Grundsatz nicht gerecht, weil u.U. effektiv angefallene Kosten verweigert werden können. Das Steuerrecht folgt dem Grundsatz, tatsächlich angefallene und bewiesene Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Pauschalen dienen der administrativen Vereinfachung wie aber auch der beweismässigen Erleichterung für den Steuerpflichtigen. Falls es bekannt würde, dass Eigentümern mit mehreren Gebäuden auf einer einzigen Parzelle das Wahlrecht verweigert wird, werden diese versucht sein, grundbuchliche Parzellierungen vorzunehmen. Dann müssten wir die entsprechende Wahl in einem künftigen Zeitpunkt anerkennen, weshalb wir aus fiskalischer Sicht mit einer jetzigen Verweigerung der Wahl eigentlich nicht viel gewinnen.“

Die Eidgenössische Steuerverwaltung vertritt also die Auffassung, dass der Begriff „Liegenschaft“ so zu verstehen ist, dass bei mehreren Gebäuden auf dem gleichen Grundstück für jedes Gebäude einzeln zwischen dem Abzug der effektiven Unterhaltskosten und dem Pauschalabzug gewählt werden kann. Da der aargauische Gesetzgeber bezüglich Wahlrecht beim Liegenschaftsunterhalt, wie bereits ausgeführt, die bundessteuerrechtliche Regelung übernehmen wollte, ist die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung vertretene Auffassung, welche schlüssig und nachvollziehbar ist, unter den vorliegenden Umständen auch bei der Auslegung von § 39 Abs. 6 StG heranzuziehen. Unterschiedliche Lösungen zwischen Bund und Kanton wären auch aus der Sicht der angestrebten Steuerharmonisierung nicht wünschenswert und für die Steuerpflichtigen nicht verständlich.

3.7. Es ist somit antragsgemäss für die Halle ein Pauschalabzug von Fr. 5'184.-- zu gewähren.

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