

zite aufführen müssen. Da § 98 StG keinen solchen Vorbehalt enthält, ist davon auszugehen, dass ein Ausschluss des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung durch eine Liegenschaft, welche im Rahmen einer Erbteilung erworben wurde, nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht. Diese Sichtweise dürfte auch dem Sinn und Zweck von § 98 StG entsprechen, denn der Gesetzgeber wollte mit der Gewährung des Ersatzbeschaffungsprivilegs verhindern, dass die Mobilität der Steuerpflichtigen erschwert wird und dass derjenige, der seine bisher selbst bewohnte Liegenschaft veräussern möchte, das wegen der Grundstückgewinnsteuer nicht tut (AGVE 1987 S. 398).

Eine Einschränkung des Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung unter Berufung auf § 103 Abs. 2 StG ist nicht zulässig. § 103 Abs. 2 StG regelt die Frage, welcher Erwerbspreis bei steueraufschiebenden Veräusserungen und Ersatzbeschaffungen massgebend ist. Diese Bestimmung dient der Berechnung des (steuerbaren) Grundstückgewinnes und kommt erst und nur zur Anwendung, wenn eine steuerbegründende Veräusserung vorliegt (was vorliegend ja gerade umstritten ist). Es darf daraus nicht abgeleitet werden, dass eine Reinvestition des durch den Verkauf der „alten“ Liegenschaft erzielten Erlöses zwingend in eine auf eine grundstückgewinnsteuerrechtlich relevante (also nicht steueraufschiebende) Art erworbene Liegenschaft erfolgen muss. Damit würde nebst den in § 98 StG erwähnten eine zusätzliche Voraussetzung für die Gewährung eines Steueraufschubes infolge Ersatzbeschaffung geschaffen, was abzulehnen ist.

3.4. Zusammenfassend kommt das Steuerrekursgericht somit zum Schluss, dass vorliegend die Voraussetzungen für die Gewährung eines Steueraufschubs im Sinne von § 98 StG erfüllt sind, weil der Rekurrent innert der gesetzlich vorgeschriebenen Frist eine in der Schweiz liegende Ersatzliegenschaft käuflich erworben hat, welche (wie die ersetzte) selbst bewohnt ist. Mehr verlangt das Gesetz nicht.

63 Grundstückgewinnsteuer; Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung (§ 98 Abs. 1 StG).

- Ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung kann nur gewährt werden, wenn sowohl das veräusserte als auch das ersatzbeschaffte

Objekt dauernd und ausschliesslich selbst zu Wohnzwecken genutzt wurde bzw. wird und für die Zeit des Selbstbewohnens dieser Liegenschaften von der den Steueraufschub beanspruchenden Person deren Eigenmietwert versteuert wird.

15. November 2006 in Sachen R.E., 3-RV.2006.55/K 9285

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Mit Kaufvertrag vom 22. August 1997 kaufte der Rekurrent von A.H. die Liegenschaft GB Sch. Nr. 930 zum Preis von pauschal Fr. 300'000.--. Mit Kaufvertrag vom 24. September/1. Oktober 2002 verkaufte er diese Liegenschaft für pauschal Fr. 420'000.-- an die X.

2.2. Mit Verfügung vom 11. August 2005 veranlagte die Steuerkommission Sch. den Rekurrenten zu einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 69'196.-- (Veräusserungserlös Fr. 420'000.-- ./, Erwerbspreis Fr. 300'000.-- ./, Aufwendungen Fr. 50'804.--), was bei einer massgebenden Besitzesdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % einen Steuerbetrag von Fr. 20'758.-- ergab. Der Rekurrent beantragt einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung (Bau des heute von ihm selbstbewohnten Einfamilienhauses in D.) im Sinne von § 98 StG. Die Vorinstanz hat keinen Steueraufschub gewährt, weil der Rekurrent seit dem 1. April 1989 bis zum Wegzug nach D. in S. angemeldet war und keine Absicht des dauernden Verbleibens in der Liegenschaft in Sch. bestanden habe.

3.

3.1. Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 StG). Die Grundstückgewinnsteuer wird auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Beteiligung mit Sondernutzungsrecht), soweit der dabei erzielte Erlös innert 1 Jahr vor oder 3 Jahren nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer

gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 98 Abs. 1 StG).

3.2. Der Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung setzt u.a. voraus, dass sowohl das veräusserte als auch das ersatzbeschaffte Objekt dauernd und ausschliesslich selbst zu Wohnzwecken genutzt wurde bzw. wird. Selbstgenutzt ist eine Wohnliegenschaft, wenn sie deren Eigentümer(in) allein oder zusammen mit einer Partnerin/einem Partner oder der eigenen Familie tatsächlich selber bewohnt. In der Literatur und Rechtsprechung wird die Meinung vertreten, dass der Steuerpflichtige am Ort der „alten“ und der „neuen“ Liegenschaft seinen zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt haben bzw. haben muss (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 98 StG N 6; F. Richner/W. Frei/S. Kaufmann/H.U. Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 216 N 324 und 331 f.; StE 2002 B 42.38 Nr. 21; vgl. auch Luzerner Steuerbuch, Bd. 3, Weisungen GGStG, § 4 Abs. 1 Ziff. 7 N 44 ff.). Das Selbstbewohnen beider Liegenschaften berechtigt aber noch nicht zur Gewährung eines Steueraufschubs. Weil gemäss § 30 Abs. 1 lit. b StG der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechts für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen, steuerbar ist, setzt die Gewährung eines Steueraufschubs gemäss § 98 StG immer auch voraus, dass für die Zeit des Selbstbewohnens der Eigenmietwert der selbstbewohnten Liegenschaft von der den Steueraufschub beanspruchenden Person versteuert wird.

3.3. Der Rekurrent war gemäss den unbestritten gebliebenen Angaben der Vorinstanz seit dem 1. April 1989 in S. angemeldet. Dort hatte er seither eine Wohnung am G.-weg 3 gemietet, welche er per 30. September 2005 kündigte, da er ab Herbst 2005 sein neu erstelltes Haus in D. bewohnt (vgl. „Kündigung der Mietwohnung“ vom 20. Juni 2005). Der Rekurrent wurde seit dem Zuzug in S. bis zu seinem Wegzug nach D. immer in S. besteuert, ohne dass er je dagegen opponiert hätte. Diese Tatsachen sprechen für einen ständigen Wohnsitz des Rekurrenten in S. und gegen ein Selbstbewohnen der Liegenschaft in Sch.

Der Rekurrent wendet dagegen ein, er habe ab März 2002 das Erdgeschoss seiner Liegenschaft in Sch. bewohnt, mit der Absicht, nach Beendigung des Umbaus das ganze Zweifamilienhaus zu beziehen, sein Büro in S. in das Obergeschoss zu zügeln und erst dann die Schriften in Sch. zu hinterlegen. Selbst wenn das zutreffen sollte, was offen gelassen werden kann, könnte dem Rekurrenten betreffend dem Verkauf der Liegenschaft in Sch. kein Steueraufschub gemäss § 98 StG gewährt werden, denn er hat es unterlassen, in der Steuererklärung 2002 für den Zeitraum, in welchem er angeblich die Liegenschaft in Sch. selbstbewohnte, einen Eigenmietwert zu deklarieren (vgl. Wegleitung zur Steuererklärung 2002, Ziff. 6.1 [Eigenmietwert Eigenheim]) bzw. die Veranlagungsbehörde um die Festsetzung eines Eigenmietwertes zu ersuchen, weil mit der Neuschätzung vom 8. Januar 1999 (wegen damals fehlendem Selbstbewohnen) kein Eigenmietwert eröffnet wurde. Da der Rekurrent dies unterlassen hat (was ein weiteres Indiz gegen ein Selbstbewohnen ist), wurde bei ihm im Jahr 2002 für die Liegenschaft in Sch. kein Eigenmietwert besteuert. Bei den vom Rekurrenten im Jahr 2002 (fälschlicherweise als Eigenmietwert) deklarierten Fr. 7'200.-- handelt es sich um die jährlichen Mietzinseinnahmen für die vermietete 3 ½-Zimmerwohnung, welche sich in der fraglichen Liegenschaft in Sch. befunden hat (vgl. dazu den „Fragebogen für vermietete Liegenschaften“ vom 22. Mai 1998 sowie das „Liegenschaftsverzeichnis“ der Veranlagungsperiode 1999/2000, in welchem der Rekurrent die Fr. 7'200.-- [bzw. für das Erwerbsjahr 1997 anteilig Fr. 2'400.--] korrekt als „Mietzinseinnahmen Liegenschaft“ deklarierte). Sie wurden von der Vorinstanz richtigerweise als Mietzinseinnahmen besteuert.

3.4. Zusammenfassend kommt das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass dem Rekurrenten kein Steueraufschub im Sinne von § 98 StG zu gewähren ist, weil die Liegenschaft in Sch. infolge fehlender Deklaration und Besteuerung eines Eigenmietwertes aus steuerrechtlicher Sicht nicht als selbstbewohnt gilt.

64 Zustellungsfiktion (§ 175 StG).

- **Als Zeitraum, während welchem die Zustellungsfiktion aufrecht erhalten werden darf, ohne dass verfahrensbezogene Handlungen erfolgen, erscheint ein Jahr noch als vertretbar.**

20. Dezember 2006 in Sachen U. + M.H., 3-RV.2006.147/K 0261

*Aus den Erwägungen***4.**

4.1. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten behördliche Sendungen in Prozessverfahren nicht erst dann als zugestellt, wenn der Adressat sie tatsächlich in Empfang nimmt. Es genügt, wenn die Sendung in den Machtbereich des Adressaten gelangt, so dass er sie zur Kenntnis nehmen kann. Wird der Empfänger einer eingeschriebenen Briefpostsendung oder Gerichtsurkunde nicht angetroffen und wird daher eine Abholeinladung in seinen Briefkasten oder in sein Postfach gelegt, so wird die Sendung in jenem Zeitpunkt als zugestellt betrachtet, in welchem sie auf der Poststelle abgeholt wird. Geschieht dies nicht innert der Abholfrist, die sieben Tage beträgt, wird angenommen, dass die Sendung am letzten Tag dieser Frist zugestellt wurde. Die Zustellfiktion rechtfertigt sich, weil für die an einem Verfahren Beteiligten nach dem Grundsatz von Treu und Glauben die Pflicht besteht, dafür zu sorgen, dass behördliche Akte ihnen zugestellt werden können. Diese Rechtsprechung gilt mithin während eines hängigen Verfahrens und wenn die Verfahrensbeteiligten mit der Zustellung eines behördlichen oder gerichtlichen Entscheides oder einer Verfügung mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit rechnen müssen.

Als Zeitraum, während welchem die Zustellfiktion aufrecht erhalten werden darf, ohne dass verfahrensbezogene Handlungen erfolgen, erscheint nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ein Jahr noch als vertretbar (BGE vom 23. März 2006, in: StE 2006 B 93.6 Nr. 27).