

17. Juli 2008 wird ebenfalls vorbehalt- und ausnahmslos die Auffassung vertreten, ein Vorbezug von Geldern der gebundenen Selbstvorsorge könne "alle fünf Jahre geltend gemacht" werden (S. 8 Ziff. 6.2.b).

4.6.2.

Die Kreisschreiben (wie Wegleitungen, Merkblätter, Richtlinien, Rundschreiben und Weisungen) gehören weder zum Bundesrecht noch zum kantonalen Recht. Sie vermögen deshalb keine Rechte oder Pflichten der Bürger zu begründen und binden die rechtsanwendenden Behörden sowie die Gerichte nicht. Derartige "Vorschriften" dienen einer einheitlichen Anwendung des Gesetzes; ihnen kommt der Stellenwert einer Meinungsäusserung der Verwaltung über die Auslegung des anwendbaren Bundesrechts bzw. kantonalen Rechts zu (vgl. BGE 131 II 1 Erw. 4.1; VGE vom 1. Dezember 2008 in Sachen B. + T.S. [WBE.2008.89]).

4.6.3.

Im Sinne der vorstehenden Erwägungen (Erw. 4.1 bis 4.5) erweist sich das KS Nr. 18 ESTV bzw. die darin zum Ausdruck kommende Rechtsauffassung bezüglich der vorliegenden Streitfrage als gesetzeskonform und ist folglich nicht zu beanstanden.

59 Grundstückgewinnsteuer; Ersatzbeschaffung (§ 98 Abs. 1 StG; § 44 Abs. 2 StGV).

Steueraufschub beim Erwerb von je einer Wohnliegenschaft durch die Ehegatten aus dem Verkaufserlös der bisher gemeinsam bewohnten, sich im Alleineigentum eines Ehegatten befindenden Liegenschaft.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 24. Juni 2010 in Sachen M. + B.S. (3-RV.2009.217)

Aus den Erwägungen

3.2.2.

Bei Miteigentum wird die Ersatzbeschaffung auf dem Erlösanteil gewährt, der dem im Grundbuch eingetragenen Miteigentums-

anteil entspricht; bei Gesamteigentum auf dem Erlösanteil, welcher der Quote des Innenverhältnisses entspricht (§ 44 Abs. 1 StGV). Erfolgt die Veräusserung der Wohnliegenschaft durch den einen und der Erwerb der Ersatzliegenschaft durch den anderen Ehegatten, so gelten die veräussernde und die erwerbende Person als identisch und es kann, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, die Ersatzbeschaffung beansprucht werden (§ 44 Abs. 2 StGV). § 44 Abs. 2 StGV reduziert somit die Anforderungen an den Steueraufschub bei der Ersatzbeschaffung von Wohneigentum durch Ehegatten (RGE vom 25. September 2008 in Sachen T.D.).

(...)

4.

4.1.

Vorliegend steht die Auslegung von § 44 Abs. 2 StGV zur Diskussion. Es ist zu prüfen, ob mit dem Veräusserungserlös der Wohnliegenschaft, die im Alleineigentum eines Ehegatten steht, beide Ehegatten je eine Ersatzliegenschaft erwerben und hierfür die Ersatzbeschaffung gemäss § 98 StG beanspruchen können.

4.2.

4.2.1.

Sowohl der Wortlaut von § 98 Abs. 1 StG wie auch von § 44 Abs. 2 StGV spricht nur von der Veräusserung und vom Erwerb einer Liegenschaft.

4.2.2.

4.2.2.1.

§ 44 Abs. 2 StGV entspricht im Wesentlichen § 38 aStGV (vgl. Bereinigter Bericht zum Entwurf StGV vom 15. August 2000 S. 18). § 33 des Entwurfs zur aStGV (= § 38 aStGV) sah noch vor, dass das Ersatzbeschaffungsprivileg "auch dann gewährt" wird, "wenn der Erwerber einer Ersatzliegenschaft nicht mit dem Eigentümer der veräusserten Wohnliegenschaft identisch ist, die Identität aber durch ein steueraufschiebendes Rechtsgeschäft im Sinne von § 69 vorgängig hätte herbeigeführt werden können". Das aargauische Verwaltungsgericht brachte in seiner Stellungnahme vom 13. Juni 1984 zum "Entwurf Verordnung zum Steuergesetz" zu § 33 aStGV-Entwurf Vorbehalte gegen diese Bestimmung vor. Sie könnte "zur

Folge haben, dass die Ersatzbeschaffung auch Steuerpflichtigen gewährt werden müsste, welche sonst (...) nie auf den Gedanken gekommen wären, sie zu beanspruchen. Es wäre sogar denkbar, dass mehrere Erwerber von Ersatzliegenschaften (z.B. Kinder des Eigentümers der veräusserten Wohnliegenschaft) gleichzeitig das Ersatzbeschaffungsprivileg beanspruchen würden. Die Ersatzbeschaffung würde ausufern". Gestützt auf diese Bedenken wurde die Privilegierung auf Ehegatten beschränkt (7. Protokoll der Arbeitsgruppe "Verordnung zum neuen Steuergesetz" vom 18. Juni 1984).

4.2.2.2.

Zu beachten ist, dass sich bis zum Inkrafttreten des neuen Eherechts am 1. Januar 1988 der Wohnsitz der Ehefrau automatisch nach demjenigen des Ehemannes richtete und ungetrennte Ehegatten nicht getrennte Wohnsitze nehmen konnten. Die Konstellation, dass aus dem Erlös des Verkaufs der ehelichen Wohnliegenschaft je eine Wohnliegenschaft an den verschiedenen Wohnsitzen der ungetrennten Ehegatten erworben werden könnte, war deshalb bei der Legiferierung von § 38 aStGV noch nicht absehbar.

§ 3 Abs. 2 aStGV kannte hingegen bereits die tatsächliche Trennung der Ehe, "wenn der gemeinsame Haushalt aufgehoben ist und zwischen den Ehegatten keinerlei Gemeinschaftlichkeit der Mittel für Wohnung und Unterhalt mehr besteht". Es kann kein Zweifel bestehen, dass es der gesetzgeberischen Absicht entsprach, dass § 44 Abs. 2 aStG nur bei intakten Ehen, d.h. nicht (faktisch und rechtlich) getrennten Ehegatten, greifen konnte.

4.2.2.3.

Aus der Entstehungsgeschichte von § 44 StGV bzw. § 38 aStGV ergibt sich somit zum einen, dass es sich um eine Norm mit Ausnahmecharakter handelt, die deshalb grundsätzlich nur zurückhaltend anzuwenden ist (VGE vom 9. Januar 2001 in Sachen R. + A.F. [BE.1999.00248]). In der erwähnten Stellungnahme des aargauischen Verwaltungsgerichts kann zum andern ein Indiz dafür gesehen werden, dass das Ersatzbeschaffungsprivileg beim Verkauf einer Wohnliegenschaft nur einer Ersatzliegenschaft zuteil werden soll.

4.2.2.4.

Für eine restriktive Auslegung von § 44 Abs. 2 StGV spricht auch der Rechtsvergleich mit der Regelung anderer Kantone. Beispielsweise wird in den Kantonen Zürich, Bern und St. Gallen der Verkauf einer Wohnliegenschaft durch den einen Ehegatten, der Alleineigentümer ist, und der Kauf der Ersatzliegenschaft durch den anderen Ehegatten zu Alleineigentum nicht als Ersatzbeschaffung akzeptiert (Richner/Frei/Kaufmann/ Meuter, a.a.O., § 216 StG N 336; Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri/Bern 2002, Art. 134 StG N 2; BVR 1995 S. 439 ff.; GVP 1999 Nr. 29).

4.2.3.

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass gemäss dem Wortlaut und der gesetzgeberischen Absicht von § 98 Abs. 1 StGV in Verbindung mit § 44 Abs. 2 StGV grundsätzlich aus dem Verkaufserlös einer Liegenschaft, die sich im Alleineigentum eines Ehegatten befindet, auch nur eine Liegenschaft ersatzbeschafft und § 44 Abs. 2 StGV nur mit Bezug auf intakte, d.h. (faktisch und rechtlich) ungetrennte Ehen angewendet werden kann.

4.2.4.

4.2.4.1.

§ 44 Abs. 2 StG geht einerseits von der Fiktion der Identität der Eheleute aus, verlangt andererseits aber gleichzeitig, dass auch "die übrigen Voraussetzungen gegeben sind".

4.2.4.2.

Die "übrigen Voraussetzungen" ergeben sich aus § 98 Abs. 1 StG (in Übereinstimmung mit Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Verlangt wird die "Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft" und die Verwendung des Erlöses innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist von zwei Jahren vor oder drei Jahren nach der Veräusserung "zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz". Mit "gleich genutzt" ist die dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung gemeint. Statt von "selbst genutzt" wäre allerdings besser die Rede von "selbst bewohnt". Eine Selbstnutzung im Sinne von § 98 Abs. 1 StG liegt nämlich nur vor, wenn die (veräusserte) Liegenschaft durch den

Steuerpflichtigen selbst dauernd und ausschliesslich zu Wohnzwecken genutzt wird (RGE vom 25. Juni 2009 in Sachen S.H.). Das Ersatzbeschaffungsprivileg gemäss § 98 Abs. 1 StG gilt also nur für selbstbewohntes Grundeigentum. Sowohl die veräusserte als auch die Ersatzliegenschaft müssen von der steuerpflichtigen Person ganzjährig selbst und tatsächlich bewohnt werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 6; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 StG N 333).

4.2.4.3.

Im RGE vom 21. Juni 2001 in Sachen P.P. hat das Steuerrekursgericht Folgendes ausgeführt:

"Für einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung (§ 70 aStG) wird in jedem Fall vorausgesetzt, dass sowohl die veräusserte wie auch die erworbene Liegenschaft vom Steuerpflichtigen selber bewohnt wird. Der Rekurrent hat die verkaufte Liegenschaft in B. nie selber bewohnt. Der Wille, in B. zu wohnen, reicht allein nicht aus (RGE vom 31. Mai 1995 in Sachen S. mit Verweis auf den VGE vom 29. Dezember 1994 in Sachen G.). Der Rekurrent kann somit das Ersatzbeschaffungsprivileg nicht beanspruchen."

4.2.4.4.

§ 44 Abs. 2 StGV basiert wie gesagt auf der rechtlichen Fiktion der Einheit (Identität) der Eheleute. Es spielt infolge dieser Fiktion keine Rolle, ob der die bisherige eheliche Wohnliegenschaft veräussernde Ehepartner selber die neue eheliche Wohnliegenschaft erwirbt oder ob der Erwerb durch den anderen Ehepartner erfolgt. Die Fiktion der Einheit bringt es gleichzeitig auch mit sich, dass die von § 98 Abs. 1 StG vorausgesetzte dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung der bisherigen wie auch der neuen Wohnliegenschaft von beiden Ehepartnern erfüllt sein muss, damit § 44 Abs. 2 StG zur Anwendung kommen kann (vgl. Basellandschaftliche Steuerpraxis XII S. 376 [die steuerfreie Ersatzbeschaffung von Wohneigentum verlangt, dass die erworbene Liegenschaft von den Ehegatten ausschliesslich und dauernd bewohnt wird; es genügt nicht, wenn lediglich die Ehefrau zeitweise ein Zimmer des betreffenden Hauses belegt]). Ein Steueraufschub kann hingegen grundsätzlich nicht gewährt werden, wenn der die bisherige eheliche Liegenschaft veräussernde Ehegatte eine durch den anderen Ehegatten erworbene

neue Liegenschaft nicht ebenfalls dauernd und ausschliesslich benutzt. Ein allfälliger Wille zur dauernden und ausschliesslichen Benutzung genügt nicht.

4.2.5.

Es bestehen vorliegend keine Anhaltspunkte dafür, dass die Rekurrentin die von ihrem Ehemann am 15. Mai 2008 gekaufte Liegenschaft in U. bis zu ihrem Wegzug nach R. per 1. September 2008 (bzw. gemäss der Wohnsitzbestätigung der Einwohnerkontrolle B. per 30. September 2008) jemals bewohnt hat, wobei eine solche kurze Zeitspanne auch nicht als "dauernd" qualifiziert werden könnte. Dagegen sprechen die in den drei Kaufverträgen vereinbarten Termine des Eigentumsantritts bzw. des Übergangs von Nutzen und Gefahr. Die Liegenschaften in U. (15. Mai 2008) und R. (25. Juni 2008) wurden nicht nur vor dem Verkauf der ehelichen Liegenschaft in B. (11. Juli 2008) erworben, sondern auch der Übergang von Nutzen und Gefahr erfolgte bei den neu erworbenen Liegenschaften in U. (1. Mai 2008) und R. (14. Juli 2008) deutlich vor demjenigen der veräusserten ehelichen Liegenschaft in B. (1. September 2008). Dadurch konnten die direkten Umzüge der Rekurrentin von der ehelichen Liegenschaft in B. in ihre neue Wohnung in R. und ihres Ehegatten in seine neue Liegenschaft in U. gewährleistet werden.

Von der Rekurrentin wird auch nicht geltend gemacht, die Liegenschaft in U. sei (als eheliche Wohnung) als Ersatz für die eheliche Liegenschaft in B. gekauft worden. Zwar kann gemäss Art. 162 ZGB ein Ehepaar grundsätzlich über mehrere eheliche Wohnungen an verschiedenen Orten verfügen. Vorausgesetzt wird jedoch auch in diesem Fall, dass die Ehegatten zumindest mit einer gewissen Regelmässigkeit in diesen Wohnungen zusammenwohnen (Honsell/Vogt/Geiser, Zivilgesetzbuch I, Art. 1-456 ZGB, 3. Auflage, Basel 2006, Art. 162 ZGB N 7). Dies trifft bei den Rekurrenten auf ihre Wohnungen in U. und R. nicht zu.

Gemäss den eigenen Angaben der Rekurrentin erfolgte der Verkauf des gemeinsam bewohnten Einfamilienhauses in B. und der Erwerb der Liegenschaften in U. und R. im Hinblick auf die Trennung. Eine gemeinsame Nutzung beider Ersatzliegenschaften wie auch eine

Nutzung als eheliche Wohnung waren nie vorgesehen. Selbst wenn die Rekurrentin anfänglich den Willen gehabt hätte, die Liegenschaft in U. mitzubewohnen, würde dies gemäss dem zitierten RGE vom 21. Juni 2001 in Sachen P.P. nicht ausreichen, um hinsichtlich des Kaufes der Liegenschaft in U. durch ihren Ehemann einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung zu gewähren.

60 Ermessensveranlagung (§ 191 Abs. 3 StG).

Bei einer nicht ordnungsgemäss geführten Buchhaltung kann zur Bemessung des Erfolgs die Bruttogewinnmarge herangezogen werden.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 21. Januar 2010 in Sachen T. GmbH (3-RV.2008.199)

Aus den Erwägungen

6.2.

Die Ermessensveranlagung basiert auf einer Schätzung des Umsatzes. Der mutmassliche (Bar-)Umsatz wurde dabei durch einen Vergleich des Warenaufwandes und der Bruttogewinnmarge bestimmt. Im Einspracheentscheid wurde dazu ausgeführt:

"Aufgrund der nicht ordnungsgemäss geführten Kasse kann kein direkter Vergleich des Umsatzes mit Vorjahren vorgenommen werden, da ja just der Umsatz aufgrund der nicht ordnungsgemässen Kassa nicht korrekt ist. Ein Vergleich des Jahresumsatzes mit der vorgenommenen Aufrechnung ergibt aus den gleichen Gründen keine logische Bezugsgrösse, da ja wiederum der Umsatz als Vergleichsgrösse herangezogen werden muss. Als korrekte Bezugsgrösse kann der Warenaufwand herangezogen werden, da dieser durch die nicht ordnungsgemäss geführte Kasse nicht tangiert ist. Im Geschäftsjahr 2004 wurde ein Warenaufwand von Fr. 671'681 ausgewiesen. Der Warenaufwand eignet sich daher als Ausgangspunkt für eine Vergleichsrechnung. Aufgrund der Überlegung, dass sich das durch die Steuerpflichtige betriebene Geschäft nicht grundlegend von Jahr zu Jahr komplett verändert und daher eine gewisse Kontinuität bietet, eignet sich als weitere Bezugsgrösse die Bruttogewinnmarge. Unsere Schätzung der mutmassli-