

die Zukunft gerichtet (vgl. BGE 122 I 203). Vorliegend ist kein Grund ersichtlich, der die rückwirkende Gewährung der unentgeltlichen Rechtspflege rechtfertigen würde, zumal der Kammervorsitzende das Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege und unentgeltlichen Rechtsbeistand vom 15. September 2008 zu Recht abgewiesen hat. Vielmehr wäre es Pflicht des Rechtsvertreters des Beschwerdeführers gewesen, rechtzeitig notwendige Belege in Bezug auf die Bedürftigkeit des Beschwerdeführers selber anzufordern und dem Gericht zusammen mit den Formularen bei-zubringen oder anzukündigen. Die Beschwerde vom 28. November 2008 ist folglich auch als neues Gesuch um unentgeltliche Rechtspflege und unentgeltlichen Rechtsbeistand zu betrachten. Damit ist der Anspruch des Beschwerdeführers auf unentgeltliche Prozessführung und Verbeiständung im Hauptverfahren zu bejahen, allerdings erst ab Einreichung der Beschwerde gegen die Verfügung vom 27. Oktober 2008, demnach ab 28. November 2008.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 29. Dezember 2008

S 2008/215

5. Steuerrecht

§ 191 Abs. 1 Bst. b StG – Steueraufschub. Was ist unter der Formulierung «..., soweit der Veräusserungserlös in der Regel innert zwei Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird » zu verstehen ?

Aus dem Sachverhalt:

Mit Kaufvertrag vom 3. Mai 2007 verkaufte A.B. einen Miteigentumsanteil von 138/1000 am Grundstück GS Nr. ..., Sonderrecht an einer 5-Zimmer-Wohnung, an C. D. und E.F. zu einem Kaufpreis von Fr. 749'000.-. Am 5. August 2007 reichte er bei der Grundstückgewinnsteuer-Kommission der Gemeinde X. (im Folgenden Kommission genannt) die Steuererklärung ein und machte neben einem Verkaufserlös von netto Fr. 738'518.80 Anlagekosten im Betrag von Fr. 629'998.50 geltend. Insgesamt wies er einen Grundstücksgewinn von Fr. 108'520.30 aus. Gleichzeitig stellte er ein Gesuch um Gewährung eines Steueraufschubs infolge Ersatzbeschaffung. Mit Veranlagungsentscheid vom 27. September 2007 korrigierte die Kommission die Anlagekosten auf den Betrag von Fr. 625'658.- und setzte den Grundstücksgewinn mit Fr. 112'861.- fest. Der Grundstücksgewinnsteuerbetrag wurde auf Fr. 11'286.- festgesetzt. Bezüglich des Gesuchs um Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung stellte die Kommission fest, dass dieser Steueraufschub nicht

gewährt werden könne. Gegen diesen Veranlagungsentscheid reichte A. B. am 23. Oktober 2007 bei der Kommission Einsprache ein, welche mit Einspracheentscheid vom 4. Juli 2008 abgewiesen wurde. Gegen diesen Einspracheentscheid reichte A. B. am 30. Juli 2008 beim Verwaltungsgericht Rekurs ein und beantragte, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, das Gesuch um Steueraufschub sei zu bewilligen und die bereits bezahlte Grundstückgewinnsteuer sei zurückzuerstatten. Zur Begründung führte er aus, es habe sich rechtlich und ökonomisch stets um eine Ersatzbeschaffung gehandelt, denn er habe immer beabsichtigt, die Wohnung wegen des Hauskaufs in K. zu verkaufen. Weiter sei es der Stiftung Z. als Mieterin gar nicht möglich gewesen, die Wohnung zu kaufen. Zudem habe es sich bei ihr um eine steuerbefreite soziale Institution gehandelt, wobei diese Komponente bei der Beurteilung seines Gesuchs ausser Betracht gelassen worden sei. Mit Vernehmlassung vom 23. September 2008 lässt die Kommission die vollumfängliche Abweisung des Rekurses beantragen.

Aus den Erwägungen:

1. ...

2. Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens oder von Anteilen an solchen erzielt werden (§ 189 Abs. 1 StG). Gemäss § 191 Abs. 1 Bst. b StG besteht Anspruch auf Steueraufschub bei Handänderungen zum Zwecke der Ersatzbeschaffung von gleich genutzten Liegenschaften in der Schweiz infolge Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum am Wohnsitz der steuerpflichtigen Person, soweit der Veräusserungserlös in der Regel innert zwei Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Diese Formulierung des StG, welche durch die Änderung vom 30. März 2006 (Inkrafttreten am 1. Januar 2007) gegenüber der alten Fassung etwas flexibler gestaltet wurde, steht im Einklang mit Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern vom 14. Dezember 1990 (StHG, SR 642.14). Gemäss dieser Bestimmung wird die Besteuerung aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung), soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird. Die Begriffe «dauernd und ausschliesslich selbstbewohnt» werden vom Bundesgesetzgeber nicht näher definiert, so dass den Kantonen ein breiter Ermessensspielraum bleibt, den sie mit ihrer Gesetzgebung ausfüllen können.

a) Grundvoraussetzung für einen Steueraufschub im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ist, dass es sich um eine Ersatzbeschaffung handelt, bei der ein Grundstück veräussert wird, und adäquat kausal mit dieser Veräusserung zusammenhängend ein Ersatzobjekt mit derselben wirtschaftlichen Funktion durch den Veräusserer erworben wird (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 2006, § 216 Rz 264 f., 266). Da das Ersatzgrundstück nach zugerischem Steuergesetz auch bereits vor dem Verkauf des bisherigen Eigentums erworben worden sein kann – es gilt eine Frist von in der Regel zwei Jahren vor oder nach der Handänderung gemäss § 191 Abs. 1 lit. b StG – setzt der Steueraufschub nicht direkt voraus, dass der tatsächlich erzielte Erlös für die ersatzweise Beschaffung eines Grundstücks verwendet wird, sondern es können somit auch eigene Mittel berücksichtigt werden, die bereits vor der Veräusserung vorhanden waren und adäquat-kausal für den Erwerb des Ersatzgrundstückes eingesetzt worden sind (vgl. auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, § 216, N. 271 und zur Praxis des Zürcher Verwaltungsgerichtes RB 1990 Nr. 54, RB 1992 Nr. 48).

b) Der Kanton Zug kannte vor der Revision des § 191 Abs. 1 Bst. b StG eine absolute Frist von zwei Jahren. Auf Antrag der vorberatenden Kommission vom 24. Oktober 2005 (Vorlage: 1341.5; Laufnummer: 11'864 ff.) wurde der Wortlaut wie folgt geändert: «..., soweit der Veräusserungserlös in der Regel innert 2 Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird». Dieser Antrag wurde im Kantonsrat diskussionslos angenommen, so dass dieser ins Gesetz Eingang fand. Aus dem Bericht der vorberatenden Kommission lässt sich hierzu entnehmen, dass bereits im Rahmen der Steuergesetzrevision im Jahr 2000 die Meinung vertreten worden sei, dass eine Ersatzbeschaffung «in der Regel innerhalb von zwei Jahren» vorzunehmen sei. Man wollte aber eine exakte Festlegung der Fristen der Praxis der Grundstücksgewinnsteuerämter überlassen und verzichtete damals auf den Zusatz «in der Regel». Da aber die Grundstücksgewinnsteuerämter die zweijährige Frist – unabhängig davon, ob die Ersatzbeschaffung vor oder nach der Handänderung geschah – aufgrund des klaren Gesetzeswortlautes absolut anwendeten, erfüllte sich die von der damaligen Kommission bezweckte Flexibilisierung dieser Frist nicht, weshalb man wieder zur ursprünglich vorgesehenen Formulierung des Gesetzeswortlauts zurückkehren wollte. Ausdrücklich heisst es im Bericht und Antrag der vorberatenden Kommission weiter, «eine Ausdehnung der Zweijahresfrist dürfe nur in Spezialfällen zur Anwendung kommen, und nicht die Regel werden» (S. 19).

c) Für den Eigentümer bedeutet die vorzeitige Anschaffung des Ersatzgutes eine finanzielle Doppelbelastung. In dieser Zeit muss er beide Güter unterhalten bzw.

finanzieren. In Bezug auf das Eigenheim ist damit namentlich an die doppelte Hypothekarbelastung 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 Objekts, sondern vielmehr um das Ausnutzen von Marktchancen für das zu verkaufende Objekt geht. In einem solchen Fall stellt das neue Objekt nicht Ersatz für das Alte dar, sondern bildet im Rahmen längerfristigen Vermögensumbaus eine Reserve. Die Problematik liegt darin, dass der Übergang von bloss noch vorübergehendem Halten des Verkaufsobjektes zum gezielten Halten zwecks Ausnutzung von Marktchancen fliessend ist und auch die der anfänglichen Handlung des Steuerpflichtigen zu Grunde liegende Absicht sich wandeln kann. Es ist darum legitim, wenn der kantonale Gesetzgeber, gerade weil die Missbrauchsgefahr bei der vorgängigen Ersatzbeschaffung höher ist als bei der nachträglichen Ersatzbeschaffung, Fristen dafür einführt. Aus diesem Blickwinkel ist auch der Erlass von fixen, nicht verlängerbaren oder gar sehr kurzen Fristen legitim, wird doch dadurch nicht zuletzt eine gewisse Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen erreicht und Missbräuchen vorgebeugt (vgl. BGE 2A.445/2004 vom 7. Juni 2005, Ziff. 6.1 ff., Steuerrevue Nr. 10/2005, S. 777 f.). Der Kanton Zug verzichtete in der seit 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Revision des Steuergesetzes auf eine absolute Fixierung der Fristen in § 191 Abs. 1 lit. b StG, dies vornehmlich aus Flexibilisierungsüberlegungen und zur Milderung von Härtefällen. Der Gesetzgeber machte denn aber auch kund, dass diese Flexibilisierung über die zweijährige Frist hinaus nur sehr zurückhaltend gewährt werden solle und keines Falles zur Regel werden dürfe.

3. a) Im vorliegenden Fall macht der Rekurrent geltend, dass er das Verpassen der zweijährigen Frist nicht bestreite. Dies sei aber nur aufgrund seiner sozialen Einstellung zur Stiftung Z., welcher er seine Wohnung seit dem 1. Juni 2004 zwecks Realisierung einer betreuten Wohngemeinschaft vermietet habe, eingetreten. Der Rekurrent bestreitet vehement, dass er nach seinem Auszug aus der Wohnung am 8. April 2004 eine Vermietung der Wohnung angestrebt habe. Aus den Akten ergibt sich, dass der Rekurrent nach dem Kauf der Ersatzliegenschaft in Y. am 13. Februar 2003 (welche erst am 10. April 2004 bezugsbereit war), die L. GmbH am 10. Juli 2003 mit dem Verkauf der 5-Zimmer-Wohnung beauftragte, worauf die Wohnung von August 2003 bis Januar 2004 im Internet zum Verkauf angeboten wurde. Aus den Monatsreporten der L. GmbH ergibt sich, dass sich verschiedene Interessenten meldeten, dass es aber nicht zum Abschluss eines Kaufvertrages kam (vgl. hierzu z.B. Monatsrechnung für den Monat November 2003). Von Januar bis März 2004 versuchte die Firma P. die Wohnung – vorwiegend mit Hilfe von Inseraten im Amtsblatt – zu verkaufen. Ende April 2004 kam es zu Kontakten mit der Stiftung Z.

betreffend Abschluss eines Mietvertrages. Per 1. Juni 2004 einigte man sich auf ein unbefristetes Mietverhältnis mit einem Netto-Mietzins von Fr. 2'400.– für die Wohnung plus einen separaten Bastelraum. Im Mai 2004 liess der Rekurrent durch die Firma K. in der Wohnung neue Parkettböden verlegen (Rechnung vom 26. Mai 2004 im Betrag von Fr. 12'346.80). Nach dem Abschluss des Mietvertrages sind bis Januar 2007 keine Verkaufsbemühungen mehr dokumentiert. Am 12. Januar 2007 schloss der Rekurrent mit O. B. einen Mäklervertrag ab. Die anschliessenden Bemühungen führten rasch zum Ziel, indem am 3. Mai 2007 der hier zu beurteilende Kaufvertrag abgeschlossen werden konnte. Der Mietvertrag mit der Stiftung Z. wurde per 30. September 2007 gekündigt und per 1. Oktober 2007 erfolgte der Eigentumsübergang auf die neuen Eigentümer mit Rechten und Pflichten sowie Nutzen und Gefahr. Aus diesen Fakten ergibt sich, dass der Rekurrent anfänglich den raschen Verkauf der Wohnung ins Auge fasste, dann aber – nach dem Abschluss des Mietvertrages mit der Stiftung Z. – für längere Zeit von jeglichen Verkaufsbemühungen Abstand nahm.

b) Während acht Monaten hat der Rekurrent in den Jahren 2003 und 2004 Verkaufsbemühungen unternommen und verschiedene Makler mit dem Verkauf beauftragt. Weil diese Verkaufsbemühungen ohne Erfolg blieben, entschied er sich, die Wohnung auf unbefristete Zeit zu vermieten. Mit wem er diesen Mietvertrag abgeschlossen hat, spielt aus der Sicht der Grundstückgewinnsteuer keine Rolle. Entscheidend ist vielmehr, dass er es während mehr als zweieinhalb Jahren (April 2004 bis Januar 2007) unterliess, irgendwelche weiteren Verkaufsbemühungen zu unternehmen. Es wäre stets in seiner Macht gelegen, die Wohnung zu verkaufen. Die Frist von § 191 Abs. 1 Bst. b StG ist bei Weitem überzogen. Zwischen den beiden Verkäufen liegen mehr als vier Jahre. Selbst wenn man den Zeitpunkt des Bezuges des neuen Hauses in Y. berücksichtigt, so sind immer noch mehr als drei volle Jahre verstrichen. Durch das unbefristete Vermieten der Wohnung an die Stiftung Z. und die vollumfängliche Einstellung der Verkaufsbemühungen, kann nicht mehr von einer unbeeinflussbaren Situation von Seiten des Beschwerdeführers gesprochen werden. Es kann nicht von einem unbeeinflussbaren «Verpassen» der zweijährigen Frist gesprochen werden, sondern es muss von einem eigenverantwortlichen und nicht zuletzt ökonomisch motivierten Verstreichen der Frist gesprochen werden. Unter diesen Umständen kann nicht von einem Spezialfall im Sinne von § 191 Abs. 1 Bst. b StG gesprochen werden. Das Gericht ist auch der Meinung, dass der Netto-Mietzins von Fr. 2'250.– für das Gebiet von K. durchaus marktkonform war.

c) Zu beachten gilt es noch Folgendes: Die Gesetzesbestimmung von § 191 Abs. 1 Bst. b StG verlangt eine Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbst ge-

nutztem Wohneigentum. Davon kann aber nicht mehr die Rede sein, wenn die fragliche Wohnung vom 1. Juni 2004 bis zum 30. September 2007 an Dritte vermietet war und nur noch bis zum 10. April 2004 effektiv «selbst bewohnt» wurde. Die Kausalität zwischen der Veräusserung eines Objekts und der Beschaffung eines Ersatzobjekts ist hier durch den Zeitablauf und die Tatsache der Drittvermietung unterbrochen worden. Je länger die frühere Wohnung nach dem Kauf eines Ersatzobjekts nicht verkauft wird, desto mehr muss darauf geschlossen werden, dass man beim alten Objekt die Markchancen ausloten und mit dem Verkauf zuwarten wollte. Wird dabei die Frist von zwei Jahren deutlich überschritten, fällt die Möglichkeit des Steueraufschubs wegen Ersatzbeschaffung dahin. Das Gericht zweifelt nicht an der Äusserung des Rekurrenten, dass es stets sein Wille gewesen sei, die Wohnung zur Finanzierung der neuen Wohnung zu verkaufen. Allerdings hat er dabei zu lange zugewartet. Von einem Spezialfall könnte man nur dann reden, wenn z.B. die Wohnung in Y. während längerer Zeit nicht bezugsbereit gewesen wäre. Dies trifft hier aber offensichtlich nicht zu.

Urteil des Verwaltungsgerichts vom 18. Dezember 2008

A 2008/21

6. Sozialversicherung

Alters- und Hinterlassenenversicherung: Beitragsrechtlicher Status einer Dienstleistungserbringenden (Reinigungskraft)

Sachverhalt:

Mit Verfügung vom 14. Februar 2007 lehnte die Ausgleichskasse Zug die Aufnahme von A in das Register der Selbständigerwerbenden mit der Begründung ab, aus der Gesamtheit der Umstände ergebe sich, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht erfüllt seien. Die dagegen erhobene Einsprache wies die Ausgleichskasse Zug mit Einspracheentscheid vom 24. Juli 2007 ab. Zur Begründung führte sie im Wesentlichen aus, vorliegend seien die charakteristischen Merkmale einer selbständigen Erwerbstätigkeit nicht erfüllt. Mit Urteil vom 27. Dezember 2007 hiess das Verwaltungsgericht die dagegen erhobene Beschwerde insofern gut, als A als selbständig Erwerbende zu qualifizieren sei. Zur Begründung wies es im Wesentlichen darauf hin, in Berücksichtigung der gesamten Umstände sei eine betriebswirtschaftliche bzw. arbeitsorganisatorische Abhängigkeit von A zu verneinen. Betreffend den von ihr ausgeführten Reinigungsarbeiten sowie den leichten Garten- und Betreuungsarbeiten würden die