

68 Grundstücksgewinnsteuer; Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung (§ 98 Abs. 1 StG).

- Wird eine Liegenschaft, welche sich im Alleineigentum eines Steuerpflichtigen befand, durch einen hälftigen Miteigentumsanteil an einer Liegenschaft ersetzt, ist in analoger Anwendung von § 44 StGV bei der Festsetzung der Anlagekosten der ersatzbeschafften Liegenschaft der Miteigentumsanteil gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag bzw. Grundbucheintrag massgebend, selbst wenn im internen Verhältnis bei der Finanzierung der Liegenschaft davon abgewichen wurde.

24. Juli 2008 in Sachen U.S., 3-RV.2007.137

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Der Rekurrent verkaufte mit Kaufvertrag vom 8. Juli 2005 seine Liegenschaft GB R. Nr. X zum Preis von CHF 349'000.00 an F. + C.T.

2.2.

Mit Kaufvertrag vom 14. Juli 2005 kauften der Rekurrent und M.H. als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ und unter solidarischer Haftbarkeit die Liegenschaft GB W. Nr. Y zum Preis von CHF 525'000.00.

2.3.

Mit Verfügung vom 3. Februar 2006 veranlagte die Steuerkommission R. den Rekurrenten für einen im Jahr 2005 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 51'012.00. Der von ihm beantragte Steueraufschub wurde nicht gewährt, weil die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft von CHF 297'988.00 die auf den Rekurrenten entfallenden anteiligen Anlagekosten der neu erworbenen Liegenschaft von CHF 262'500.00 ($\frac{1}{2}$ von CHF 525'000.00) übersteigen würden. Unter diesen Umständen gelte der Gewinn als realisiert.

2.4.

Der Rekurrent beantragt, er habe nicht nur 50 % (entsprechend seinem Miteigentumsanteil gemäss Kaufvertrag vom 14. Juli 2005 und Grundbucheintrag), sondern 76 % der Eigenmittel der neu gekauften Liegenschaft eingebracht. Er reichte diesbezüglich eine Stellungnahme der Neuen Aargauer Bank vom 9. Februar 2006 betreffend "Finanzierung einer ETW in Wettingen" ein. Es sei auf den von ihm effektiv reinvestierten Erlös abzustellen, womit er Anspruch auf einen Steueraufschub habe.

3.

3.1.

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 in der bis Ende 2006 geltenden Fassung).

3.2.

Vorliegend sind die Höhe der Anlagekosten für die verkaufte Liegenschaft und der bei der Veräusserung erzielte Gewinn nicht umstritten. Es ist auch unbestritten, dass die Anforderung des dauernden Selbstbewohnens sowohl der verkauften als auch der gekauften Liegenschaft erfüllt und die Ersatzbeschaffungsfrist eingehalten ist.

Ein vollständiger Steueraufschub ist aber nur möglich, wenn der gesamte Veräusserungserlös zur Reinvestition in eine selbst bewohnte Liegenschaft verwendet wird. Liegt der Kaufpreis (bzw. vorliegend der auf den Rekurrenten entfallende Anteil) unter dem Veräusserungserlös, wird die Grundstückgewinnsteuer nur anteilmässig aufgeschoben. Es stellt sich folglich die Frage nach dem Umfang des Steueraufschubs. Weder das StG noch das StHG enthalten eine diesbezügliche Regelung.

Es gibt grundsätzlich zwei verschiedene Methoden. Nach der absoluten Methode wird der bei der Veräusserung erzielte Grundstücksgewinn so weit nicht besteuert, als der Veräusserungserlös für

das Ersatzobjekt verwendet wird. Demgegenüber wird bei der proportionalen Methode der Gewinn im Verhältnis der Reinvestition zum gesamten Veräusserungserlös aufgeteilt und anteilmässig aufgeschoben (vgl. dazu Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 98 StG N 15 ff.).

Mit Entscheid vom 2. März 2004 (BGE 130 II 202 ff. = StE 2004 B 42.38 Nr. 24) stellte das Bundesgericht fest, dass nur die absolute Methode harmonisierungskonform sei. Die relativen Berechnungen würden zu einer ungerechtfertigten, durch Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG nicht gedeckten Privilegierung führen. Gestützt auf diesen Entscheid hat das Kantonale Steueramt beschlossen, dass grundsätzlich sofort von der proportionalen zur absoluten Methode gewechselt wird (vgl. dazu RGE vom 17. März 2005 in Sachen R.S.).

3.3.

3.3.1.

Bei der absoluten Methode wird der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinnes gewährt, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Drittleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird. Ein Steueraufschub ist also nur zu gewähren, wenn und soweit der in die Ersatzliegenschaft reinvestierte Erlös höher ist als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft (BGE 130 II 202 ff.).

3.3.2.

Die Anlagekosten der verkauften Liegenschaft belaufen sich auf CHF 297'988.00. Weil der gemäss dem Kaufvertrag vom 14. Juli 2005 entsprechend seinem hälftigen Miteigentumsanteil auf den Rekurrenten entfallende Kaufpreisanteil von CHF 262'500.00 die Anlagekosten der vom Rekurrenten verkauften Liegenschaft von CHF 297'988.00 nicht übersteigt, ist für die Frage der Gewährung eines Steueraufschubes entscheidend, ob der Auffassung des Rekurrenten folgend zu berücksichtigen ist, dass er nicht nur 50 %, sondern 76 % der Eigenmittel für den Kauf der Ersatzliegenschaft eingebracht hat.

3.3.3.

§ 44 Abs. 1 StGV lautet wie folgt:

"Bei Miteigentum wird die Ersatzbeschaffung auf dem Erlösanteil gewährt, der dem im Grundbuch eingetragenen Miteigentumsanteil entspricht;

bei Gesamteigentum auf dem Erlösanteil, welcher der Quote des Innenverhältnisses entspricht."

Aus den Materialien ergibt sich, dass damit die Fälle von Liegenschaftsverkäufen infolge Scheidung und darauffolgende Ersatzbeschaffungen von einem oder von beiden geschiedenen Eheleuten geregelt werden sollten. Bei bisherigem Miteigentum wird die Ersatzbeschaffung im Verhältnis der im Grundbuch eingetragenen Miteigentumsanteile gewährt. Bei bisherigem Gesamteigentum wird die Ersatzbeschaffung gemäss der bisherigen inneren Quote gewährt, was im Regelfall einer proportionalen Aufteilung "nach Köpfen" entspricht (bereinigter Bericht zum Entwurf StGV vom 15. August 2000, S. 18).

Der vorliegende Fall, in welchem der Rekurrent eine Liegenschaft, welche sich in seinem Alleineigentum befand, durch eine Liegenschaft mit hälftigem Miteigentumsanteil ersetzte, wird durch § 44 StGV nicht explizit geregelt.

Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts bringt der Verordnungsgeber mit § 44 StGV jedoch klar zum Ausdruck, dass bei Miteigentum im Bereich der Ersatzbeschaffung bei der Grundstücksgewinnsteuer auf den Eintrag im Grundbuch abzustellen ist. Diese Bestimmung lässt bei Miteigentum keinen Raum für die Berücksichtigung von "internen" Abmachungen, welche nicht mit dem Eintrag im Grundbuch übereinstimmen. Es ist daher der vom Rechtsdienst des Kantonalen Steueramtes vertretenen Auffassung zuzustimmen, dass in analoger Anwendung von § 44 StGV auch bei der Festsetzung der Anlagekosten der ersatzbeschafften Liegenschaft der Miteigentumsanteil gemäss dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag bzw. Grundbucheintrag massgebend ist, selbst wenn, wie vorliegend, im internen Verhältnis bei der Finanzierung der neuen Liegenschaft davon abgewichen wurde. Der Rekurrent kann, entgegen seiner Auffassung, aus dem erwähnten BGE 130 II 202 ff. nichts für sich ableiten, weil beim vom Bundesgericht beurteilten Sachverhalt sowohl die verkaufte als auch die ersatzweise gekaufte Liegenschaft im Allein- und nicht im Miteigentum der betroffenen Steuerpflichtigen stand. Da sich die vorliegend streitige Frage in jenem Fall gar

nicht stellte, kann den Ausführungen des Bundesgerichts dazu auch nichts entnommen bzw. daraus nichts abgeleitet werden.

Die Vorinstanz ist also zu Recht von anteiligen Anlagekosten des Rekurrenten von CHF 262'500.00 ausgegangen und hat dementsprechend richtigerweise keinen Steueraufschub gewährt.

3.3.4.

Der Rekurrent wirft die Frage auf, ob eine Anpassung des Grundbucheintrages im Sinne der effektiven Finanzierung (Rekurrent 76 % / M.H. 24 %) am Ergebnis etwas ändern würde, "denn die zur Ersatzbeschaffung geltende Frist von 3 Jahren ist erst Mitte nächsten Jahres verstrichen" (Replik, S. 2).

Bei der steuerlichen Beurteilung ist vom tatsächlichen und nicht von einem hypothetischen Sachverhalt auszugehen. Im vorliegenden Fall sind der Rekurrent und M.H. aufgrund des Kaufvertrages vom 14. Juli 2005 als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ im Grundbuch eingetragen. Das ist für die Beurteilung des vorliegenden Falles massgebend. Eine allenfalls rein aus steuerlichen Gründen später vorgenommene Grundbuchänderung ist für die steuerliche Beurteilung des vorliegenden Falles nicht relevant.

69 Ausstand (§ 169 StG).

- Wird gegen Mitarbeitende des Kantonalen Steueramtes ein Ausstandsbegehren eingereicht, darf die davon betroffene Person bis zur Erledigung des Ausstandsverfahrens am Veranlagungs- bzw. Einspracheverfahren nicht mehr mitwirken. Im Zuwiderhandlungsfall wird die Angelegenheit vom Steuerrekursgericht zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens an die Vorinstanz zurückgewiesen.