

3-RV.2021.142

P 169

Urteil vom 22. Dezember 2022

<u>Besetzung</u>	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
------------------	---

<u>Rekurrent 1</u>	A. _____
--------------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 6. Oktober 2021 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2015
-------------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 18. März 2015 verkauften A. und B. als Miteigentümer je zu $\frac{1}{2}$ ihr Stockwerkeigentum GB Q. Nr. aaa, 4 $\frac{1}{2}$ -Zimmerwohnung Nr. 2.2, mit Nebenraum, sowie ihr Miteigentum an GB Q. Nr. bbb und ccc, zwei Autoeinstellplätze, zum Preis von CHF 573'635.00 an E. und F..

2.

Mit Verfügung vom 21. Februar 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2015 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 0.00 bei einer Besitzesdauer von 5 Jahren und einem Steuersatz von 32 %. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 573'635.00, ein Erwerbspreis von CHF 510'835.00, Aufwendungen von CHF 2'327.00 und ein Grundstücksgewinn von CHF 60'473.00 zu Grunde. Infolge einer Ersatzbeschaffung von CHF 600'000.00 wurde die Besteuerung aufgeschoben.

3.

Gegen die Verfügung vom 21. Februar 2020 erhob A. mit E-Mail vom 24. März 2020 (Postaufgabe am 25. März 2020) Einsprache und beantragte, es seien der Erneuerungsfonds von CHF 2'476.00 und die separat erworbenen Möbel/Einrichtung von CHF 2'500.00 nicht als "Gewinn" zu betrachten und zu besteuern.

4.

4.1.

Mit Entscheid vom 14. Oktober 2020 trat die Steuerkommission Q. infolge Verspätung der Einsprache und mangels Nachweis von Hinderungsgründen sowie wegen fehlender Beschwerde nicht auf die Einsprache ein.

4.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hiess einen gegen diesen Entscheid gerichteten Rekurs mit Urteil vom 25. März 2021 gut, hob den Einspracheentscheid vom 14. Oktober 2020 auf und wies die Angelegenheit zur materiellen Beurteilung der Einsprache vom 25. März 2020 an die Steuerkommission Q. zurück.

5.

Mit Entscheid vom 6. Oktober 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 6. Oktober 2021 (Zustellung am 13. Oktober 2021) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 8. November 2021

(Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen folgende Anträge:

- "1. Der von den Rekurrenten geltend gemachte Saldo des Erneuerungsfonds im Wert von CHF 2'476 sei bei der Veranlagung der Grundstücksgewinnsteuer 2015 erwerbspreismindernd zu berücksichtigen.
2. Der aufzuschiebende Grundstücksgewinn 2015 sei auf CHF 57'997 festzusetzen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Rekursgegners."

Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

7.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A. und B. haben keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 18. März 2015 (nachfolgend: Kaufvertrag) verkauften die Rekurrenten als Miteigentümer je zu $\frac{1}{2}$ ihr Stockwerkeigentum GB Q. Nr. aaa, 4 $\frac{1}{2}$ -Zimmerwohnung Nr. 2.2, mit Nebenraum, sowie ihr Miteigentum an GB Q. Nr. bbb und ccc, zwei Autoeinstellplätze, zum Preis von CHF 573'635.00 an E. und F..

2.1.2.

Ziff. III. ("Kaufpreis") 1. des Kaufvertrags lautet wie folgt:

"Der Kaufpreis beträgt

-	für die 4 $\frac{1}{2}$ -Zimmerwohnung Haus F, WHG 2.2 (Franken fünfhundertsechzehntausendsechshundertfünfunddreissig)	CHF	516'635.00
-	für die Autoeinstellplätze Nr. ddd und eee total (Franken siebenundfünfzigtausend)	CHF	57'000.00

Total-Kaufpreis

CHF 573'635.00

(Franken fünfhundertdreiundsiebzigtausendsechshundertfünfunddreissig)"

2.1.3.

Ziff. IV. ("Verschiedene Bestimmungen") 7. ("Erneuerungsfonds") des Kaufvertrags hat folgenden Inhalt:

"Alle Rechte der Verkäuferschaft am Erneuerungsfonds der Stockwerkeigentümergeinschaft und der Miteigentümergeinschaft werden der Käuferschaft übertragen. Der Erneuerungsfonds ist im Kaufpreis inbegriffen."

2.2.

Mit Verfügung vom 21. Februar 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. die Rekurrenten für einen im Jahr 2015 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 0.00 bei einer Besitzesdauer von 5 Jahren und einem Steuersatz von 32 %. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 573'635.00, ein Erwerbspreis von CHF 510'835.00, Aufwendungen von CHF 2'327.00 und ein Grundstückgewinn von

CHF 60'473.00 zu Grunde. Infolge einer Ersatzbeschaffung von CHF 600'000.00 wurde die Besteuerung aufgeschoben.

2.3.

Die Rekurrenten beantragen, dass der Anteil am Erneuerungsfonds per 31. Juli 2015 von CHF 2'476.00 erwerbspreismindernd (recte: erlösmindernd) zu berücksichtigen und der aufzuschiebende Grundstücksgewinn 2015 auf CHF 57'997.00 festzusetzen seien. Zur Begründung führen sie im Rekurs aus, das Steuerobjekt der Grundstückgewinnsteuer sei der Gewinn, der aus der Veräusserung eines Grundstückes realisiert werde. Bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer sei es von zentraler Bedeutung, die nichtliegenschaftlichen Werte von den liegenschaftlichen Werten abzugrenzen. Erstere dürften von den Kantonen nicht mittels Grundstückgewinnsteuer ins Recht gefasst werden. Sofern im öffentlich beurkundeten Kaufpreis nichtliegenschaftliche Werte inbegriffen seien, wirke sich dies erwerbspreis- (und erlösmindernd) aus. Im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag werde in Ziff. IV.7. explizit festgehalten, dass der anteilige Saldo der Rekurrenten am Erneuerungsfonds im Kaufpreis inbegriffen sei. Dieses Recht am Erneuerungsfonds werde sowohl im Gesetz als auch wortwörtlich in der Steuerliteratur als erwerbspreis- (und erlösmindernder) nichtliegenschaftlicher Wert definiert.

3.

3.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 96 Abs. 1 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 2 Jahren 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). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG).

3.2.

Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG).

3.3.

Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen. Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen (§ 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG).

3.4.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG). In der Regel bildet der öffentlich beurkundete Verkaufspreis den massgebenden Erlös (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 102 StG N 13). Nicht zum Erlös gehören alle Leistungen, die nicht kausal mit der Grundstückveräußerung zusammenhängen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 10; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 220 [des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997, ZH StG] N 73 in Verbindung mit § 222 ZH StG N 2). Entschädigungen, die für nichtliegenschaftliche Werte ausgerichtet werden, gehören nicht zum Erlös (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 10) bzw. sofern im öffentlich beurkundeten Kaufpreis nichtliegenschaftliche Werte inbegriffen sind, wirkt sich dies erlösmindernd aus (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 220 ZH StG N 74 in Verbindung mit § 222 ZH StG N 2). Zu den nichtliegenschaftlichen Werten gehören z.B. Mobiliar sowie der Anteil am Erneuerungsfonds einer Stockwerkeigentümergeinschaft (Bundesgerichtsurteil vom 27. Januar 2000 [2P.126/1998] = StR 2000 S. 334; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 10; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 220 ZH StG N 75 in Verbindung mit § 222 ZH StG N 2; M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, S. 346; Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2011, Art. 138 [des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000] N 5). In der Praxis wird beim Verkauf von Stockwerkeigentum der Tatsache des Bestehens eines Erneuerungsfonds und dessen Höhe allerdings kaum je Bedeutung zugemessen. Faktisch unterbleibt die Ausscheidung dieses Anteils vom Erlös (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 10). Grundsätzlich sind für die Bewertung der nichtliegenschaftlichen Werte die vertraglichen Vereinbarungen der Parteien massgeblich. Ist nur ein Gesamtpreis festgelegt, muss die Preisaufteilung für die liegenschaftlichen und nichtliegenschaftlichen Werte durch die Steuerbehörde vorgenommen werden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 101 StG N 4; M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, a.a.O., S. 346 f.; RGE vom 20. November 2003 [RV.2001.50217]).

4.

4.1.

Den Rekurrenten ist insofern zuzustimmen, dass, sofern im öffentlich beurkundeten Kaufpreis von CHF 573'635.00 ein Anteil am Erneuerungsfonds der Stockwerkeigentümergeinschaft als nichtliegenschaftlicher Wert inbegriffen ist, sich dies erlös- bzw. grundstückgewinnmindernd auswirkt.

4.2.

Ziel der Vertragsauslegung ist es, in erster Linie den übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien festzustellen (vgl. Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht [OR]). Unter den Auslegungsmitteln hat der klare Wortlaut den Vorrang, es sei denn, er erweise sich aufgrund anderer Vertragsbedingungen, des von den Parteien verfolgten Zwecks oder weiterer Umstände als nur scheinbar klar. Den wahren Sinn einer Vertragsklausel erschliesst zudem erst der Gesamtzusammenhang, in dem sie steht (Bundesgerichtsurteil vom 28. Juli 2017 [5A_924/2016] E. 4.3.).

4.3.

Gemäss dem klaren Wortlaut von Ziff. III.1. des Kaufvertrags setzt sich der "Total-Kaufpreis" von CHF 573'635.00 aus CHF 516'635.00 für die 4 ½-Zimmerwohnung und aus CHF 57'000.00 für die Autoeinstellplätze Nr. ddd und eee zusammen (E. 2.1.2.). Bei diesen beiden Positionen handelt es sich offensichtlich um liegenschaftliche Werte. Dass mit dem Kaufpreis von CHF 573'635.00 auch nichtliegenschaftliche Werte wie der Anteil am Erneuerungsfonds entschädigt wurden, lässt sich Ziff. III.1. des Kaufvertrags hingegen nicht entnehmen. Der zweite Satz von Ziff. IV.7. des Kaufvertrags ("Der Erneuerungsfonds ist im Kaufpreis inbegriffen") lässt sich im Gesamtzusammenhang bzw. in Verbindung mit Ziff. III.1. des Kaufvertrags und aufgrund des klaren Wortlauts letzterer Bestimmung nur dahingehend auslegen, dass die Vertragsparteien für den Anteil am Erneuerungsfonds als nichtliegenschaftlichen Wert kein zusätzliches Entgelt abmachten bzw. dieser für die Höhe des Kaufpreises von CHF 573'635.00 ohne Bedeutung war. Dies erscheint angesichts dessen, dass der Anteil am Erneuerungsfonds gemäss den Rekurrenten per 31. Juli 2015 nur CHF 2'476.00 betrug und bei einem Kaufpreis von über CHF 570'000.00 nicht ins Gewicht fällt, auch plausibel. Da sich nur liegenschaftliche Werte, das heisst die 4 ½-Zimmerwohnung und die zwei Autoeinstellplätze, im Kaufpreis von CHF 573'635.00 niederschlugen, wirkt sich der Anteil am Erneuerungsfonds – entgegen der Ansicht der Rekurrenten – nicht erlösmindernd aus. Der Erlös entspricht somit dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis von CHF 573'635.00.

5.

Da der Erlös CHF 573'635.00 beträgt und weder der Erwerbspreis von CHF 510'835.00 noch die Aufwendungen von CHF 2'327.00 noch der Umstand, dass eine Ersatzbeschaffung vorliegt, bestritten sind, hat die Vorinstanz den aufgeschobenen Grundstücksgewinn zu Recht mit CHF 60'473.00 beziffert. Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebühr von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 510.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 22. Dezember 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs