

3-RV.2022.69
P 64

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Biondo Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 17. Mai 2022 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2019
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 24. Mai 2019 verkaufte A. die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Einfamilienhaus, zum Preis von CHF 1'200'000.00 an C. und D. als Miteigentümer zu je ½.

2.

Mit Verfügung vom 20. April 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 230'302.00 bei einer Besitzesdauer von 20 Jahren und einem Steuersatz von 11 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 25'333.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'200'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 168'210.00 sowie Aufwendungen von CHF 801'488.00 zugrunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2021 erhob A. mit Schreiben vom 26. April 2021 Einsprache und beantragte darin sowie mit E-Mail vom 4. Mai 2022 sinngemäss, dass die Grundstückgewinnsteuer unter Berücksichtigung weiterer Aufwendungen neu zu berechnen sei. Zusätzlich seien zum einen Kosten für Bauten, Umbauten und Investitionen von CHF 95'953.00 und zum anderen im Zusammenhang mit zwei Festen Vorschüssen bezahlte Zinsen von CHF 29'488.65 sowie Vorfälligkeitsentschädigungen von CHF 25'767.30 zu berücksichtigen.

4.

Mit Entscheid vom 17. Mai 2022 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 134'349.00 und die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 14'778.00. In Abweichung zur Verfügung vom 20. April 2021 ging die Steuerkommission Q. von weiteren Anlagekosten (Aufwendungen) von CHF 95'953.00 aus.

5.

Den Einspracheentscheid vom 17. Mai 2022 (Zustellung am 20. Mai 2022) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 7. Juni 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragt sinngemäss,

dass im Zusammenhang mit zwei Festen Vorschüssen bezahlte Zinsen von CHF 29'488.65 sowie Vorfälligkeitsentschädigungen von CHF 25'767.30 zusätzlich als Aufwendungen zu berücksichtigen seien.

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

6.

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

7.

A. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstücksgewinnsteuer 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Mit Kaufvertrag vom 24. Mai 2019 verkaufte die Rekurrentin die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Einfamilienhaus, zum Preis von CHF 1'200'000.00 an C. und D. als Miteigentümer zu je ½. Der Antritt der Liegenschaft mit Übergang von Rechten und Pflichten sowie Nutzen und Schaden auf die Käuferschaft erfolgte per 31. Dezember 2019. Mit Kaufvertrag vom 24. Oktober 2019 hat die Rekurrentin die Liegenschaft GB S. Nr. ccc, Plan-Nr. ddd, zum Preis von CHF 290'000.00 erworben.

2.2.

Im Hinblick auf den Verkauf der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa wurde das Darlehensverhältnis zwischen der Rekurrentin und der E. von zwei Festhypotheken von CHF 320'000.00 und CHF 319'000.00 in zwei Feste Vorschüsse (Lombarkredite) umgewandelt. Der diesbezügliche Kreditvertrag datiert vom 19. Dezember 2019. Die Umwandlung erfolgte zum einen, damit die Rekurrentin keine Vorfälligkeitsentschädigung bezahlen musste (die Kosten [Zinsen] für einen Lombarkredit sind tiefer als jene für die Auflösung einer Festhypothek; <https://hub.hslu.ch/immobilienblog/2016/04/04/vermeidbare-vorfaelligkeitsentschaedigung-bei-hypothecken/>), und zum anderen, weil die Rekurrentin beabsichtigte, eventuell eine neue Liegenschaft zu erwerben bzw. die bereits erworbene (GB S. Nr. ccc) zu überbauen.

2.3.

Die Rekurrentin bezahlte betreffend den Festen Vorschuss über CHF 319'000.00, welcher gemäss Vertrag bis am 8. April 2025 gelaufen wäre, für den Zeitraum vom 20. Dezember 2019 bis 20. April 2022 Zinsen von CHF 15'099.30. Sie löste diesen Festen Vorschuss per 20. April 2022 vorzeitig auf und musste der E. dafür eine Vorfälligkeitsentschädigung von CHF 13'631.75 entrichten.

2.4.

Die Rekurrentin bezahlte betreffend den Festen Vorschuss über CHF 320'000.00, welcher gemäss Vertrag bis am 25. Oktober 2024 gelaufen wäre, für den Zeitraum vom 20. Dezember 2019 bis 20. April 2022 Zinsen von CHF 14'389.35. Sie löste diesen Festen Vorschuss per 20. April

2022 vorzeitig auf und musste der E. dafür eine Vorfälligkeitsentschädigung von CHF 12'135.55 entrichten.

2.5.

Mit Einspracheentscheid vom 17. Mai 2022 setzte die Vorinstanz den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF 134'349.00 fest. Diesem Entscheid liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'200'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 168'210.00 sowie Aufwendungen von CHF 897'441.00 zugrunde.

3.

3.1.

3.1.1.

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

3.1.2

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG).

3.1.3.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG).

3.1.4.

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 StG erster Teilsatz).

3.2.

Die Parteien sind sich einig betreffend Erlös (CHF 1'200'000.00) und Erwerbspreis (CHF 168'210.00).

4.

Die Rekurrentin beantragt, dass im Zusammenhang mit zwei Festen Vorschüssen bezahlte Zinsen von CHF 29'488.65 und Vorfälligkeitsentschädigungen von CHF 25'767.30 zusätzlich als Aufwendungen zu berücksichtigen seien.

5.

5.1.

Gemäss § 104 Abs. 2 lit. a StG sind Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden können, nicht anrechenbar. Bei der Einkommenssteuer werden die privaten Schuldzinsen im Umfange der nach den §§ 29, 29a und 30 steuerbaren Vermögenserträge und weiterer CHF 50'000.00 von den Einkünften abgezogen (§ 40 Abs. 1 lit. a StG).

5.2.

Die Schuldzinsen über CHF 29'488.65 im Zusammenhang mit den Festen Vorschüssen konnten bei der Einkommenssteuer abgezogen werden bzw. hätten bei dieser abgezogen werden können (vgl. § 40 Abs. 1 lit. a StG). Gemäss § 104 Abs. 2 lit. a StG sind sie somit nicht als Aufwendungen anrechenbar, weshalb der Rekurs in diesem Punkt abzuweisen ist.

6.

6.1.

6.1.1.

Das Bundesgericht hat sich zur steuerlichen Berücksichtigung von Vorfälligkeitsentschädigungen wie folgt geäußert (BGE 143 II 382):

"4.2 Entsprechend den horizontalen und vertikalen, zwingenden Vorgaben des Harmonisierungsgesetzes hat die bundesgerichtliche Praxis die hier massgeblichen Begriffe in mehrfacher Hinsicht präzisiert:

4.2.1 Der Begriff der 'Anlagekosten' gemäss **Art. 12 Abs. 1 StHG** bzw. **§ 219 Abs. 1 StG/ZH** bezieht sich auf wertvermehrnde Aufwendungen. Diese sind namentlich von den Unterhaltskosten abzugrenzen, die dazu dienen, die Liegenschaft in ihrem Wert zu erhalten, und bei der Einkommenssteuer in Abzug gebracht werden können (**Art. 9 Abs. 3 StHG**; vgl. Urteil 2C_674/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3 u. 3.4, in: ASA 83 S. 614; zum Spezialfall von Aufwendungen zum Zweck des Energiesparens oder des Umweltschutzes: Urteil 2C_674/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.3, in: ASA 83 S. 614; zur Frage von sog. Aufgeschobenem Unterhalt bei einer vom Voreigentümer vernachlässigten Liegenschaft: Urteil 2C_398/2009 vom 16. November 2009 E. 2.4; zur Beweislast dafür, wertvermehrnde Aufwendungen vorgenommen zu haben: Urteil 2C_288/2007 vom 19. Dezember 2007 E. 5, in: RtiD 2008 I S. 971).
(...)

4.2.2 Damit Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernd geltend gemacht werden können, ist darüber hinaus erforderlich, dass es sich um solche wertvermehrnde Kosten handelt, welche der Veräusserer effektiv aufgewendet hat (vgl. u.a. Urteil 2C_77/2013 vom 6. Mai 2013 E. 4.2, in: StE 2013 B 44.12.3 Nr. 7). (...)

4.2.3 Wenn es sich in **Art. 12 Abs. 1 StHG** bzw. **§ 219 Abs. 1 StG/ZH** um solche wertvermehrnde Aufwendungen handelt, die der Veräusserer effektiv geleistet hat, dann umfasst das aber auch Aufwendungen des Grundeigentümers für rechtliche Verbesserungen des Grundstückes. Die

Wertvermehrung kann nicht nur körperlicher, sondern auch rechtlicher Natur sein, indem insbesondere ein beschränktes dingliches Recht zugunsten des Grundstücks begründet oder eine solche Belastung abgelöst wird. Der Wegfall obligatorischer Rechte kann ebenfalls eine Wertvermehrung des Grundstücks bewirken, so z.B. die Entschädigung für den Verzicht auf die Ausübung eines Kaufrechts (vgl. das Urteil 2C_44/2008 vom 28. Juli 2008 E. 2.1 u. 2.2, in: RDAF 2008 II S. 497 m.w.H., insbesondere auf die Lehre).

4.3 Neben dem Erfordernis effektiver Kosten und einer durch den Veräusserer selber geschaffenen Wertvermehrung wird weiter darauf abgestellt, ob die als gewinnmindernd geltend gemachten Kosten in Zusammenhang mit dem veräusserten Grundstück stehen und zudem im Hinblick auf die spätere Veräusserung der Liegenschaft getätigt worden sind.

4.3.1 Dieses Erfordernis steht in Zusammenhang mit dem im monistischen System wesentlichen Grundsatz der gesonderten, spezifischen Gewinnermittlung und der konkret objektbezogenen Kostenanrechnung (vgl. dazu schon oben E. 2.3.2 u. 2.4; siehe zudem zum sog. Kongruenzprinzip u.a. die Urteile 2C_817/2014 vom 25. August 2015 E. 2.2.2, in: ASA 84 S. 331; 2C_674/2014 vom 11. Februar 2015 E. 3.2, in: ASA 83 S. 614).

4.3.2 Dementsprechend beziehen sich 'Anlagekosten' gemäss **Art. 12 Abs. 1 StHG** bzw. **§ 219 Abs. 1 StG/ZH** notwendigerweise auf solche Aufwendungen, die mit dem Erwerb und insbesondere der Veräusserung des massgeblichen Grundstücks untrennbar verbunden sind (vgl. dazu schon oben E. 3.2). Eine solche besondere Verbundenheit mit der Veräusserung ist verneint worden in Bezug auf die für den Rückzug einer Baueinsprache bezahlte Entschädigung (vgl. **BGE 139 II 363** E. 2.5 S. 368 f.). Bejaht worden ist ein Zusammenhang, wohl nicht mit der Veräusserung, aber mit dem Erwerb der Liegenschaft, im Fall der Rückzahlung eines Grundverbilligungsvorschusses (vgl. Urteil 2C_44/2008 vom 28. Juli 2008 E. 3.2, in: RDAF 2008 II S. 497). Im Rahmen der Zürcher Regelung der Grundstücksgewinnsteuer erachtet **§ 221 Abs. 1 StG/ZH** den Zusammenhang für die in diesem Absatz genannten Einzelbeispiele als gegeben.

4.4 Unabhängig von der Aufzählung in **§ 221 Abs. 1 StG/ZH** sind 'Anlagekosten' gemäss **Art. 12 Abs. 1 StHG** bzw. **§ 219 Abs. 1 StG/ZH** somit immer dann anzunehmen, wenn der Veräusserer selber wertvermehrende Aufwendungen getätigt hat (vgl. oben E. 4.2), die mit der Veräusserung des massgeblichen Grundstücks untrennbar verbunden sind (vgl. oben E. 4.3).

(...)

5.

5.1 In Anwendung von **Art. 12 StHG** und **§ 216 ff. StG/ZH** hat das Verwaltungsgericht erwogen, dass die Vorfälligkeitsentschädigung nicht sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Grundstücksgewinnsteuer zum Abzug zugelassen werden könne. Von ihrer Rechtsnatur her sei eine solche Entschädigung zwar nicht vollumfänglich der Kategorie der Schuldzinsen zuzurechnen, hier rechtfertige sich indessen eine Gleichbehandlung. Deshalb hätte die entrichtete Entschädigung an sich gesamthaft (d.h. im Betrag von Fr. 2'415'083.-) bei der Einkommenssteuer abgezogen werden können; im konkreten Fall sei aber nur eine Berücksichtigung im Umfang des steuerbaren Einkommens der Witwe (Fr. 517'400.-) möglich gewesen.

Unter dem Gesichtspunkt der Grundstückgewinnsteuer lasse sich die Entschädigung nicht als gewinnmindernd geltend machen, weil sie unter keine der Einzelkategorien der abschliessenden Aufzählung von **§ 221 Abs. 1 StG/ZH** falle. Ebenso wenig rechtfertige es sich, die Entschädigung als eine negative 'zusätzliche Leistung' des Erwerbers (im Sinne von **§ 222 StG/ZH**) zu verstehen, welche zu einem Abzug Anlass geben könnte.

5.2 An der Beurteilung der Vorinstanz ist sicher zutreffend, dass ein Abzug nicht sowohl bei der Einkommens- als auch bei der Grundstückgewinnsteuer möglich ist. Dieser Grundsatz stimmt mit dem Harmonisierungsge-
setz und der bundesgerichtlichen Praxis überein (vgl. dazu oben E. 4.1.2; siehe jedoch unten E. 5.3.3 u. 5.4).

5.3 Im Weiteren könnte sich die Auffassung der Vorinstanz als richtig erweisen, wenn hier eine andere Variante der Vorfälligkeitsentschädigung zu prüfen wäre. Zwischen den verschiedenen Varianten unterscheidet **BGE 143 II 396**. Dort haben Grundstückeigentümer für zwei Hypotheken Vorfälligkeitsentschädigungen zu entrichten und beantragen erfolglos, diese Entschädigungen als Schuldzinsen im Sinne von **Art. 33 Abs. 1 lit. a DBG** von ihrem steuerbaren Einkommen abziehen zu können. Im Urteil stellt das Bundesgericht die zur allfälligen Gleichstellung zwischen Vorfälligkeitsentschädigungen und Schuldzinsen in einzelnen Kantonen jeweils befolgten Praktiken dar (vgl. dort E. 2.2) und befasst sich dann mit den bestehenden Lehrmeinungen (E. 2.3), bevor es zwischen drei Hypothesen unterscheidet:

5.3.1 Die Gleichsetzung ist in einer ersten Hypothese gerechtfertigt, wenn sich nämlich die Frage im Rahmen eines weiter bestehenden und nur hinsichtlich der Konditionen (insb. Zinssatz, evtl. auch Kredithöhe) umgestalteten Darlehensverhältnisses stellt (z.B. bei Ablösung der Festhypothek und Umwandlung in ein anderes Modell bei demselben Kreditgeber; vgl. E. 2.3 des zit. Urteils). Bei einer derartigen blossen Umschuldung wird das vorherige Schuldverhältnis nicht beendet oder abgelöst, sondern nur verändert. Dann ist nicht die einzelne Hypothek massgeblich, vielmehr ist das Kreditverhältnis als Ganzes ins Auge zu fassen. Handelt es sich weiterhin um den gleichen Gläubiger, bei lediglich angepassten Vertragsmodalitäten, so ist die für eine Qualifikation als Schuldzins notwendige Verbindung zwischen der Darlehenshingabe und der dafür ausgerichteten Vergütung auch in Bezug auf eine allfällige Vorfälligkeitsleistung gegeben. Wie ein Kreditzins ist die Entschädigung (primär) als Entgelt und nicht als Schadenersatz oder Konventionalstrafe einzustufen. Sie kann also vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden.

5.3.2 Die zweite vom Bundesgericht diskutierte Fallgestaltung betrifft eine neue Hypothek, die bei einem anderen Kreditgläubiger eingegangen wird (vgl. E. 2.3 und 3 des zit. Urteils). In einem solchen Fall rechtfertigt sich eine Gleichstellung mit Schuldzinsen nicht, da der Darlehensgeber nicht mehr derselbe ist und deshalb nicht gesagt werden kann, die Entschädigung habe innerhalb des weiter bestehenden, gleichen Schuldverhältnisses primär Entgelt-Charakter.

5.3.3 Die dritte - und im besagten Fall zu beurteilende - Hypothese betrifft Vorfälligkeitsentschädigungen, die Grundstückeigentümer im Hinblick auf den Verkauf ihrer Liegenschaft zu entrichten haben, wenn das Darlehensverhältnis nicht - mit dem gleichen Kreditgeber - bloss umgestaltet, sondern beendet wird (vgl. dort E. 2.4 u. 3). Das Urteil hält dazu fest, dass eine

Gleichstellung mit Schuldzinsen dann - wie in der gerade erwähnten zweiten Hypothese (vgl. oben E. 5.3.2) - ebenfalls nicht in Frage kommt und somit auch kein Abzug bei der Einkommenssteuer, allenfalls eine Berücksichtigung bei der Grundstückgewinnsteuer, die aber nicht Verfahrensgegenstand ist.

5.4 Die im besagten Urteil vorgenommene Unterscheidung zwischen den drei Hypothesen ist auch der hier massgeblichen Beurteilung zugrunde zu legen. Wie dort ist vorliegend die dritte Hypothese gegeben, allerdings unter umgekehrten Voraussetzungen: Es stellt sich die Frage, ob die geleistete Vorfälligkeitsentschädigung bei der Grundstückgewinnsteuer gewinnmindernd berücksichtigt werden kann. Nicht Gegenstand des Verfahrens bildet dagegen ein Abzug bei der Einkommenssteuer. Wenn ein solcher gegenüber der Witwe gewährt worden ist, so ist darauf in der Folge nicht mehr einzugehen.

5.5 Hier ist also - wie gerade erwähnt (vgl. oben E. 5.4) - eine Vorfälligkeitsentschädigung zu beurteilen, die im Rahmen der unmittelbar vor dem Verkauf der Liegenschaft erfolgten endgültigen und vollumfänglichen Auflösung der zuvor bestehenden Festhypothek zu bezahlen war, ohne dass vom bisherigen Schuldner - beim gleichen oder einem anderen Darlehensgeber - ein neues Schuldverhältnis eingegangen worden wäre. Diese Ausgestaltung der Entschädigung erfüllt - zumindest in deren konkret zu prüfender Ausgestaltung - kumulativ die oben (vgl. E. 4.2 u. 4.3) genannten Voraussetzungen für die Annahme von 'Anlagekosten' gemäss **Art. 12 Abs. 1 StHG** bzw. **§ 219 Abs. 1 StG/ZH**.

5.5.1 Die vollumfängliche Auflösung der Festhypothek geschah unbestrittenermassen im Hinblick auf die geplante Veräusserung der Liegenschaft. Die dabei entrichtete Vorfälligkeitsentschädigung war somit mit dieser Veräusserung untrennbar verbunden (vgl. oben E. 4.3).

5.5.2 Zudem geht es um effektive und durch die Veräusserer getätigte Aufwendungen (vgl. oben E. 4.2.2). Die Beschwerdeführer haben überzeugend dargetan, dass die Erben gesamthaft - und nicht nur die Witve - die Vorfälligkeitsentschädigung zu entrichten hatten. Unter Berücksichtigung des schon gegenüber der Witve bei der Einkommenssteuer zugelassenen Abzugs beantragen sie eine gewinnmindernde Anrechnung ihrer Aufwendungen im Umfang von Fr. 1'897'683.- (Fr. 2'415'083.- minus Fr. 517'400.-).

5.5.3 Im Übrigen sind Aufwendungen zu beurteilen, die wertvermehrenden Charakter hatten. Nur der Wegfall der Hypotheken ermöglichte es, die Liegenschaft zum vereinbarten Preis zu verkaufen. Insofern ist die Situation mit den oben in E. 4.2.3 erwähnten Fällen vergleichbar, in denen es ebenfalls nicht um eine körperliche Wertvermehrung geht, sondern um rechtliche Verbesserungen, insbesondere bei der Aufhebung schuldrechtlicher Verpflichtungen und Belastungen."

6.1.2.

Vorliegend sind Vorfälligkeitsentschädigungen zu beurteilen, welche die Rekurrentin aufgrund von zwei vorzeitig aufgelösten Festen Vorschüssen zahlen musste, ohne dass sie - beim gleichen oder einem anderen Darlehensgeber - ein neues Schuldverhältnis einging. Nachfolgend ist zu prüfen, ob diesbezüglich im Sinne der dritten Hypothese der bundesgerichtlichen

Rechtsprechung von Anlagekosten (Aufwendungen) gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG auszugehen ist.

6.1.3.

In tatsächlicher Hinsicht unterscheidet sich der vorliegende Fall von der dritten Hypothese dahingehend, dass nicht Vorfälligkeitsentschädigungen im Zusammenhang mit der vorzeitigen Auflösung von Festhypotheken, sondern von Festen Vorschüssen zu beurteilen sind.

6.1.4.

Die Darlehensschuld der Rekurrentin gegenüber der E. war aufgrund der Umwandlung der beiden Festhypotheken in zwei Feste Vorschüsse nicht mehr länger durch die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa gesichert. Als Sicherheit dienten der Gläubigerin künftig anderweitig vorhandene Mittel der Rekurrentin auf dem Konto oder in einem Wertschriftendepot (vgl. <https://www.myhausverkauf.ch/moeglichkeiten-der-finanzierungsablosung/>). Mit der Umwandlung ging deshalb der unmittelbare sachliche Zusammenhang zur Liegenschaft GB Q. Nr. aaa verloren. Angesichts dessen sind die bei der Rekurrentin für die vorzeitige Auflösung der Festen Vorschüsse angefallenen Vorfälligkeitsentschädigungen nicht untrennbar mit der Veräusserung der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa verbunden und fallen somit nicht unter die Anlagekosten (Aufwendungen) gemäss Art. 12 Abs. 1 StHG.

6.1.5.

Hinzu kommt, dass es zwischen der Veräusserung der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa und den Vorfälligkeitsentschädigungen auch am notwendigen zeitlichen Zusammenhang fehlt. Die Vorfälligkeitsentschädigungen für die zwei Festen Vorschüsse fielen mit deren vorzeitigen Auflösung per 20. April 2022 und damit erst über zwei Jahre nach Veräusserung der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa (Übergang von Nutzen und Schaden am 31. Dezember 2019) an. Es handelt sich deshalb nicht um "im Hinblick auf die spätere Veräusserung der Liegenschaft" getätigte Aufwendungen.

6.1.6.

Ausserdem waren die Vorfälligkeitsentschädigungen zu entrichten, weil sich die Rekurrentin über zwei Jahre nach Veräusserung der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa entschied, die Mittel aus den Festen Vorschüssen weder für den Bau einer Ersatzliegenschaft auf dem erworbenen Grundstück GB S. Nr. ccc noch für den Kauf einer anderen Liegenschaft zu verwenden und deshalb die Darlehensverhältnisse mit der E. zu beenden. Die Vorfälligkeitsentschädigungen sind also aus Gründen, die in der Person der Rekurrentin lagen, zu bezahlen gewesen, was die Vorfälligkeitsentschädigungen als nichtliegenschaftlich erscheinen lässt (vgl. Richner, Auch die Grundstückgewinnsteuer unterliegt einem ständigen Wandel, ZStP 2017, S. 95, 114).

6.1.7.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die von der Rekurrentin bezahlten Vorfälligkeitsentschädigungen weder in einem direkten sachlichen noch zeitlichen Zusammenhang mit der Veräusserung der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa stehen und daher nicht untrennbar mit dieser verbunden sind. Deshalb fallen die Vorfälligkeitsentschädigungen nicht unter die Anlagekosten (Aufwendungen) im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG.

6.2.

6.2.1.

Gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG sind Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, als Aufwendungen anrechenbar. Lediglich die unmittelbar durch den Erwerb und die Veräusserung des Grundstückes bedingten ausgewiesenen Kosten wie Auslagen für die Beurkundung und den Grundbucheintrag, die üblichen Maklerprovisionen und Inserate sowie bei unentgeltlich erworbenen Liegenschaften die darauf bezahlten Erbschafts- und Schenkungssteuern zählen zu den anrechenbaren Aufwendungen (§ 45 Abs. 1 Satz 1 StGV). Nicht anrechenbar sind die eigenen Kaufs- bzw. Verkaufsbemühungen und die dabei anfallenden Unkosten der steuerpflichtigen Person (§ 45 Abs. 1 Satz 2 StGV).

6.2.2.

Aus den gleichen, wie bereits unter E. 6.1.4. – 6.1.7. genannten Gründen sind die Vorfälligkeitsentschädigungen auch nicht als mit der Veräusserung des Grundstücks GB Q. Nr. aaa verbundene Kosten bzw. Aufwendungen gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit § 45 Abs. 1 StGV anrechenbar. Dies steht im Einklang mit den Ausführungen des Bundesgerichts zu Art. 142 Abs. 1 des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000 (welche Bestimmung eine ähnliche Formulierung wie § 104 Abs. 1 lit. c StG enthält), wonach Aufwendungen nur dann mit dem Erwerb oder der Veräusserung untrennbar verbunden seien, wenn diese mit dem Eigentumswechsel in einem direkten sachlichen Zusammenhang stünden (Bundesgerichtsurteil vom 19. Dezember 2018 [2C_ 419/2017] = StE 2018 B 44.13.4 Nr. 4).

6.3.

Der Rekursantrag, wonach Vorfälligkeitsentschädigungen von CHF 25'767.30 zusätzlich als Aufwendungen zu berücksichtigen seien, ist somit ebenfalls abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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 Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 155.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 755.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
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, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs