

3-RV.2022.74
P 78

Urteil vom 25. Mai 2023

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

<u>Rekurrentin</u>	A. _____
--------------------	-----------------

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 25. April 2022 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2019
-------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 16. Juli 2019 verkaufte A. ihr Stockwerkeigentum GB Q. Nr. bbb, 4 ½-Zimmerwohnung, sowie ihr Miteigentum an GB Q. Nr. ccc und ddd, zwei Autoeinstellplätze, zum Preis von CHF 645'000.00 an die C. GmbH.

2.

Mit Verfügung vom 23. November 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 80'955.00 bei einer Besitzesdauer von 9 Jahren und einem Steuersatz von 24 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 19'429.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 645'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 558'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 6'045.00 zugrunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2021 erhob A. mit Schreiben vom 26. November 2021 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache und beantragte Folgendes:

"Die Veranlagung ist gemäss effektivem Erwerbspreis von CHF 605'000.00 gemäss beil. Kaufvertrag vom 23. Mai 2016 festzulegen und die Vermittlungsprovision von CHF 17'400.00 sei anzuerkennen.

Dadurch ergibt sich eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 3'973.20."

4.

Mit Entscheid vom 25. April 2022 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 33'955.00. In Abweichung zur Verfügung vom 23. November 2021 ging die Steuerkommission Q. von einem Erwerbspreis von CHF 605'000.00 aus.

5.

Den Einspracheentscheid vom 25. April 2022 (Zustellung am 20. Mai 2022) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 10. Juni 2022 (Postaufgabe am 13. Juni 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt folgende Anträge:

"Der Verlust aus dem Jahre 2016 von CHF 10'000.00 sei anzurechnen und bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen.

Die Notar- und Grundbuchkosten beim Kauf im Jahre 2016 im Betrag von CHF 5'782.90 sei anzurechnen und bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen.

Die Vermittlungsprovision von CHF 17'400.00 sei bei der Grundstückgewinnsteuer zum Abzug zuzulassen."

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

6.

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

7.

A. hat eine 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.

Die Rekurrentin erwarb mit Kaufvertrag vom 23. Mai 2016 von ihrem damaligen Ehemann, D., das Stockwerkeigentum GB Q. Nr. bbb, 4 ½-Zimmerwohnung, sowie das Miteigentum an GB Q. Nr. ccc und ddd, zwei Autoeinstellplätze, zum Preis von CHF 605'000.00. Der Kaufpreis wurde in Höhe von CHF 130'000.00 durch Verrechnung mit güterrechtlichen Ansprüchen der Rekurrentin getilgt.

2.2.

Diese Veräusserung war für D. mit einer Überführung der Grundstücke von seinem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen verbunden, wobei der Rekurrentin und D. für die "unterpreisige Wohnungsübergabe an Ehefrau" Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von D. in Höhe von CHF 10'000.00 aufgerechnet wurden.

2.3.

Mit Kaufvertrag vom 16. Juli 2019 verkaufte die Rekurrentin ihr Stockwerkeigentum GB Q. Nr. bbb, 4 ½-Zimmerwohnung, sowie ihr Miteigentum an GB Q. Nr. ccc und ddd, zwei Autoeinstellplätze, zum Preis von CHF 645'000.00 an die C. GmbH.

2.4.

Mit Entscheid des Familiengerichtspräsidiums am E. vom 9. November 2021 wurde die am tt.mm.jjjj zwischen der Rekurrentin und D. geschlossene Ehe in Gutheissung ihres gemeinsamen Scheidungsbegehrens gestützt auf Art. 111 ZGB geschieden.

2.5.

Mit Einspracheentscheid vom 25. April 2022 setzte die Vorinstanz den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF 33'955.00 und die Grundstücksgewinnsteuer auf CHF 8'149.00 fest. Diesem Entscheid liegen ein Veräusserungserlös von CHF 645'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 605'000.00, Aufwendungen von CHF 6'045.00 sowie eine Besitzesdauer von 9 Jahren zugrunde.

3.

3.1.

3.1.1.

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

3.1.2.

Die Besteuerung wird aufgeschoben bei Eigentumswechsel unter Ehegatten im Zusammenhang mit dem Güterrecht, sowie zur Abgeltung ausserordentlicher Beiträge eines Ehegatten an den Unterhalt der Familie (Art. 165 des Zivilgesetzbuches) und scheidungsrechtlicher Ansprüche, sofern beide Ehegatten einverstanden sind (Art. 12 Abs. 3 lit. b des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]). Gemäss § 97 Abs. 1 lit. c StG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Rechtsgeschäften unter Verheirateten, auch wenn sie der gegenseitigen Abfindung im Ehescheidungs- oder Ehetrennungsprozess dienen.

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.

3.1.5.

Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen oder dem tatsächlich bezahlten niedrigeren Preis. Ein höherer Preis kann nur angerechnet werden, wenn eine vorbesitzende oder die steuerpflichtige Person für die nach dem damaligen Recht geschuldeten Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuern auf Grund dieses Preises veranlagt worden ist (§ 103 Abs. 1 StG). Der Erwerbspreis ist jedoch nicht massgebend, soweit das Grundstück durch eine steueraufschiebende Veräusserung oder Ersatzbeschaffung erworben worden ist. In solchen Fällen ist jener Erwerbspreis massgebend, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer) zu Grunde lag (§ 103 Abs. 2 StG). Wurde ein Grundstück durch Überführung aus dem eigenen Geschäftsvermögen ins Privatvermögen erworben, gilt derjenige Wert als Erwerbspreis, welcher der Einkommenssteuer zu Grunde lag (§ 103 Abs. 4 StG).

3.2.

Die Parteien sind sich einig betreffend Erlös (CHF 645'000.00).

3.3.

3.3.1.

Die Parteien gehen übereinstimmend von einer Besitzdauer von 9 Jahren aus.

3.3.2.

Gemäss § 48 Abs. 1 StGV unterbricht die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen die Besitzdauer nicht. Die Zeitdauer, während der das Grundstück Geschäftsvermögen darstellte, kann bei der Besitzdauer auch dann angerechnet werden, wenn mit der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen ein Eigentümerwechsel verbunden ist, bei welchem die Voraussetzungen eines Steueraufschubs gegeben sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 110 StG N 30).

3.3.3.

Der Verkauf von D. an die Rekurrentin als seine damalige Ehefrau erfüllt die Voraussetzungen eines Steueraufschubs gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. b StHG bzw. § 97 Abs. 1 lit. c StG (vgl. E. 2.1. und 3.1.2.). Da dieser Verkauf zudem mit einer Überführung der Grundstücke vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen von D. verbunden war, kann sich die Rekurrentin die Besitzdauer seit dem Erwerb der Grundstücke durch D. im Jahr 2011 anrechnen lassen. Die Parteien gehen somit zu Recht von einer Besitzdauer von 9 Jahren aus.

4.

4.1.

Die Rekurrentin beantragt, dass der Verlust aus dem Jahre 2016 von CHF 10'000.00 anzurechnen und beim steuerbaren Grundstücksgewinn zum Abzug zuzulassen sei. Dabei handelt es sich gemessen am Einspracheverfahren um einen neuen Antrag.

4.2.

Das Kantonale Steueramt und die Vorinstanz beantragen die Gutheissung dieses Antrags. Die Vorinstanz führt zur Begründung aus, dass CHF 10'000.00 in Anwendung von § 103 Abs. 1 StG wohl zum Abzug zuzulassen seien, da dieser Betrag aufgrund der unterpreislichen Wohnungsübergabe von D. an die Rekurrentin bei deren Einkommensteuern 2016 aufgerechnet worden sei (vgl. Vernehmlassung).

4.3.

Nach der geltenden Rechtsprechung ist – unter anderem mit Blick darauf, dass das Spezialverwaltungsgericht sowohl zu Gunsten wie zu Lasten der

Steuerpflichtigen über die Parteianträge hinausgehen darf (§ 197 Abs. 2 StG) – auch auf neue Begehren, die vor Abschluss des Behauptungsverfahrens gestellt werden, einzutreten. Bei neuen Begehren wird die Angelegenheit in der Regel an die Vorinstanz zurückgewiesen, damit diese die erstinstanzliche Prüfung der Anträge vornehmen kann (SGE vom 23. November 2022 [3-RV.2021.141]).

4.4.

Auf den im Rekurs neu gestellten Antrag kann somit eingetreten werden. Zudem kann vorliegend auf eine Rückweisung verzichtet werden, da gemeinsame Anträge vorliegen (vgl. SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.70]).

4.5.

Verwaltungsgericht und Spezialverwaltungsgericht betrachten es in langjähriger, konstanter Praxis auch vor dem Hintergrund der Officialmaxime als zulässig, übereinstimmenden Anträgen der Beteiligten zur Erledigung des Verfahrens stattzugeben, sofern sich diese – nach einer summarischen Prüfung – als gesetzmässig erweisen und allfällige Zugeständnisse der Beteiligten innerhalb des Spielraumes bleiben, den das Gesetz ohnehin gewährt (VGE vom 26. September 2022, VGE vom 20. Februar 2004 [BE.2003.00301]; SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.70]). Das ist hier der Fall. Gemäss § 103 Abs. 1, 2 und 4 StG gilt der Wert von CHF 615'000.00, welcher der Einkommenssteuer von D. und der Rekurrentin zugrunde lag (E. 2.2.), als Erwerbspreis.

4.6.

Der Rekurs ist somit in diesem Punkt antragsgemäss gutzuheissen.

5.

5.1.

Die Rekurrentin beantragt ferner, dass die Notar- und Grundbuchkosten beim Kauf im Jahre 2016 im Betrag von CHF 5'782.90 anzurechnen und beim steuerbaren Grundstücksgewinn zum Abzug zuzulassen seien.

5.2.

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 Mäklerprovisionen 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).

5.3.

Auf den gemessen am Einspracheverfahren neu gestellten Antrag kann eingetreten werden (vgl. E. 4.3.). Die Vorinstanz beantragt dessen Abweisung. Mangels gemeinsamer Anträge ist die Angelegenheit in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. E. 4.3. und 4.4.), zumal die erstinstanzliche Beurteilung neuer Anträge nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts ist.

6.

6.1.

Die Rekurrentin beantragt ausserdem, dass eine Vermittlungsprovision von CHF 17'400.00 beim steuerbaren Grundstücksgewinn zum Abzug zuzulassen sei. CHF 17'400.00 entsprechen 2.5 % von CHF 645'000.00 zuzüglich Spesen und Mehrwertsteuer. Zur Begründung verweist die Rekurrentin auf Ziff. IV.4. ("Vermittlungs- und Verkaufsmandat") des Kaufvertrags vom 23. Mai 2016. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

"Sollte die Käuferin die Kaufsobjekte innerhalb der nächsten sieben Jahre weiterveräussern wollen, räumt sie hiermit der F. GmbH, mit Sitz in S., X-Strasse 34 (UID CHE-aaa) das alleinige und exklusive Vermittlungs- und Verkaufsmandat zum Vorzugshonorar von 2½ % exkl. MWST auf die Dauer von sieben Jahren ab Unterzeichnung des Kaufvertrages ein."

Im Weiteren führt die Rekurrentin aus, dass sie die Vermittlungsprovision unabhängig vom tatsächlichen Aufwand der F. GmbH habe bezahlen müssen, und reichte in diesem Zusammenhang diverse Buchhaltungsbelege der F. GmbH ein (vgl. Rekursbeilagen).

6.2.

6.2.1.

Die Berücksichtigung von Vermittler- bzw. Mäklerprovisionen als Aufwendungen gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG erfordert nach der Rechtsprechung und Lehre (kumulativ) die folgenden fünf Voraussetzungen (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 21. August 2019 [2C_891/2017] E. 2.5.; Bundesgerichtsurteil vom 29. Mai 2009 [2C_119/2009] E. 2.3.; SGE vom 25. August 2016 [3-RV.2015.137]; AGVE 1994 S. 322; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 3. Juni 2015 [SB.2015.14; ZStP 2016 S. 89]; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Stadt vom 28. Februar 2018 [StE 2018 B 44.13.5 Nr. 15]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 104 StG N 17):

- Abschluss eines zivilrechtlich gültigen Mäklervertrags im Sinne von Art. 412 OR,
- Abschluss des Vertrags mit einer Drittperson,
- eine in Erfüllung dieses Vertrags zum Grundstückskauf führende Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit des Mäklers,
- die Zahlung des geschuldeten Mäklerlohnes,

- eine Beschränkung der Anrechnung der Maklerprovision auf den üblichen Umfang.

6.2.2.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die Steuerbehörde die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen, während der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen grundsätzlich den Steuerpflichtigen obliegt und sie steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen haben.

Werden im Besteuerungsverfahren Tatsachen streitig, so ist für das Beweismass grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die infrage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde und/oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allgemeinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen.

Für die Bewertung der Beweise gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Die Steuerbehörde und in der Folge die Steuerjustizbehörden sind an keine Regeln über den Wert bestimmter Beweismittel gebunden, und es gibt keine hierarchische Abstufung der zugelassenen Beweismittel nach ihrem Beweiswert. Steuer- und Steuerjustizbehörden messen den Beweisen nach ihrer eigenen, freien Überzeugung ein bestimmtes Gewicht bei (VGE vom 27. Oktober 2020 [WBE.2020.172]; VGE vom 7. März 2012 [WBE.2011.228]; SGE vom 23. Juni 2022 [3-RV.2021.33]).

6.3.

Nach der dargelegten Beweislastregel ist die Rekurrentin für die Erfüllung der Voraussetzungen der behaupteten Maklerprovision beweispflichtig.

6.4.

Die Rekurrentin hat auch unter Berücksichtigung der mit der Replik eingereichten Belege keine Beweismittel eingereicht, aus welchen eine für den Grundstückskauf kausale Nachweis- oder Vermittlungstätigkeit der F. GmbH hervorgeht. Eine solche Tätigkeit war zudem auch gar nicht nötig, da die Rekurrentin im Jahr 2019 die Grundstücke an die C. GmbH verkaufte. Zu diesem Zeitpunkt war der damalige Ehemann der Rekurrentin Gesellschafter und Geschäftsführer sowohl der C. GmbH als auch der F. GmbH. Letzterer wurde im Kaufvertrag vom 23. Mai 2016 ein Vorkaufsrecht eingeräumt (Ziff. IV.3.). Angesichts der Handänderung im Jahr 2019 an eine GmbH, die ausschliesslich dem Ehemann der Rekurrentin als einziger Gesellschafter gehörte, bestand weder Bedarf noch Raum für eine Mäklertätigkeit (vgl. SGE vom 25. August 2016 [3-RV.2015.137]). Die von der Rekurrentin geleistete Zahlung kann somit

nicht als Aufwendung im Sinne von § 104 Abs. 1 lit. c StG berücksichtigt werden.

6.5.

Die Rekurrentin erbringt mit den zusammen mit der Replik eingereichten Belegen wohl den Beweis, dass sie der F. GmbH CHF 17'400.00 bezahlte. Da die genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein müssen (E. 6.2.1.), vermag dies jedoch am Ergebnis nichts zu ändern.

6.6.

Der Antrag, wonach die "Vermittlungsprovision" von CHF 17'400.00 zum Abzug zuzulassen sei, ist somit abzuweisen.

7.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit der steuerbare Grundstücksgewinn von CHF 33'955.00 auf CHF 23'955.00 herabzusetzen.

8.

8.1.

8.1.1.

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt; bei teilweiser Gutheissung des Rekurses sind die Kosten anteilmässig aufzuteilen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.1.2.

Die Rekurrentin obsiegt in einem Punkt (E. 4.), weshalb die diesbezüglichen Kosten grundsätzlich auf die Staatskasse zu nehmen sind. Wird jedoch im Rekursverfahren ein über die Einsprachebegehren hinausgehender Antrag gestellt, sind die Kosten des Rekursverfahrens unabhängig vom materiellen Ausgang des Verfahrens praxisgemäss den Antragstellern zu überbinden (SGE vom 26. August 2020 [3-RV.2020.70]).

8.1.3.

Betreffend Rückweisung der Angelegenheit aufgrund des im Rekursverfahren neu gestellten Antrags (E. 5.) hat ebenfalls die Rekurrentin die Kosten zu tragen (SGE vom 23. November 2022 [3-RV.2021.141]).

8.1.4.

Betreffend den abgewiesenen Rekursantrag, wonach die "Vermittlungsprovision" zum Abzug zuzulassen sei, sind die Kosten der Rekurrentin als unterliegende Partei aufzuerlegen.

8.1.5.

Dementsprechend hat die Rekurrentin die gesamten Kosten des Rekursverfahrens zu tragen.

8.2.

Der Rekurrentin ist aufgrund des Verfahrensausgangs wie auch des Umstands, dass sie nicht durch einen Anwalt, einen Notar oder einen Steuerberater vertreten ist, keine Parteikostenentschädigung auszurichten (vgl. § 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstücksgewinn von CHF 33'955.00 auf CHF 23'955.00 herabgesetzt.

2.

Die Angelegenheit wird betreffend die neu geltend gemachten Notar- und Grundbuchkosten an die Steuerkommission Q. zurückgewiesen.

3.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 745.00, zu bezahlen.

4.

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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs