

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____**
vom 25. April 2019
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2017
(Besitzesdauer 23.4.2012 - 6.9.2017)

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Am 23. April 2012 kauften A. und C. als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die in Q. gelegene Liegenschaft Nr. aaa zum Preis von CHF 580'000.00. Im Innenverhältnis waren beide zu 50 % an der Liegenschaft beteiligt.

2.

Mit Auskaufvertrag vom 21. Januar 2015 kaufte A. seine damalige Lebenspartnerin C. an der Liegenschaft Nr. aaa zum Preis von CHF 287'000.00 aus und wurde Alleineigentümer.

3.

Mit Kaufvertrag vom 6. September 2017 verkaufte A. die Liegenschaft Nr. aaa zum Preis von CHF 780'000.00 an D. und E..

4.

Mit Verfügung vom 19. Juni 2018 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2017 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 67'161.00 bei einer Besitzesdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 20'148.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 390'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 287'057.00 und Aufwendungen von CHF 35'782.00 zu Grunde.

5.

Gegen die Verfügung vom 19. Juni 2018 erhob der Vertreter von A. mit Schreiben vom 23. Juli 2018 Einsprache und stellte die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Die definitive Steuerrechnung vom 19. Juni 2018 über Fr. 20'148.00 sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf neu Fr. 6'043.00 festzusetzen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST)."

6.

Mit Entscheid vom 25. April 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

7.

Den Einspracheentscheid vom 25. April 2019 (Zustellung am 15. Mai 2019) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 11. Juni 2019 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Rechtsbegehren:

"

1. Die definitive Steuerrechnung vom 19. Juni 2018 über Fr. 20'148.00 sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer auf neu Fr. 6'043.00 festzusetzen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST)."

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

8.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

9.

Der Vertreter von A. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2017. 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.

Der Rekurrent und C. waren vom 23. April 2012 bis zum 21. Januar 2015 Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft der in Q. gelegenen Liegenschaft Nr. aaa. Im Innenverhältnis waren beide zu 50 % an der Liegenschaft beteiligt (vgl. Auskaufvertrag vom 21. Januar 2015, Ziff. III). Ab dem 22. Januar 2015 bis zum Verkauf am 6. September 2017 war der Rekurrent alleiniger Eigentümer der Liegenschaft. Die Steuerkommission Q. und der Vertreter des Rekurrenten sind sich einig, dass dementsprechend bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu unterscheiden ist zwischen der 1. Besitzesdauer vom 23. April 2012 bis 21. Januar 2015 für den hälftigen Gesamthandsanteil und der 2. Besitzesdauer ab dem 22. Januar 2015 für das Alleineigentum.

2.2.

Streitig ist, ob die Auffassung der Steuerkommission Q. zutreffend ist, dass für den Zeitraum, in welchem der Rekurrent Gesamteigentümer der fraglichen Liegenschaft mit im Innenverhältnis hälftiger Beteiligung war, für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer lediglich die Hälfte der Investitionskosten steuerlich berücksichtigt werden kann. Die Steuerkommission Q. leitet dies von der Regelung betreffend Liegenschaftsunterhalt ab. Als Gegenstück zum steuerbaren Ertrag könnten die Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften abgezogen werden. Voraussetzung dafür sei aber, dass der Steuerpflichtige Eigentümer oder zumindest Nutzniessungs- bzw. Wohnrechtsberechtigter der Liegenschaft sei. Ein Steuerpflichtiger, welcher nicht Eigentümer bzw. Nutzniesser oder Wohnrechtsberechtigter einer Liegenschaft sei, dürfe die Aufwendungen für deren Unterhalt selbst dann nicht in Abzug bringen, wenn er deren Begleichung im Hinblick auf die künftige Eigentumsübertragung auf ihn übernommen habe. Diese Kosten seien vielmehr dem Eigentümer bzw. dem Nutzniesser oder Wohnberechtigten der Liegenschaft im Zeitpunkt ihres Anfalles zuzurechnen. Stehe eine Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum mehrerer Personen (Mit- oder Gesamteigentum), so seien die Unterhaltskosten durch diese Personen im Ausmass ihres Eigentumsanteils geltend zu machen. Das gleiche gelte für die Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Einspracheentscheid, S. 1 f.).

2.3.

Der Vertreter des Rekurrenten macht demgegenüber geltend, der Rekurrent habe alle Investitionen in die Liegenschaft alleine finanziert, was die ehemalige Lebenspartnerin ausdrücklich anerkannt habe. Es könne nicht massgebend sein, dass der Rekurrent im Zeitpunkt der Investitionen in Bezug auf den Anteil seiner ehemaligen Lebenspartnerin weder Eigentümer noch Nutzniessungs- oder Wohnrechtsberechtigter gewesen sei. Massgebend sollte vielmehr alleine sein, dass er eine solche Rechtsposition im Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer innehatte, denn dadurch müsse er auch den gesamten Gewinn versteuern. In Fälle, wie dem vorliegenden, wo kurz nach den erfolgten Investitionen derjenige Eigentümer, welcher diese getätigt habe, den Eigentumsanteil des anderen übernehme, müsse der investierende anteilige Eigentümer gleich behandelt werden wie derjenige, welcher die Investitionen als Alleineigentümer getätigt habe, sonst werde gegen das Gebot der Rechtsgleichheit verstossen. Deshalb müsse der Rekurrent berechtigt sein, alle von ihm bezahlten Kosten bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer in Abzug zu bringen (Rekurs, S. 3 ff.).

3.

3.1.

Steuerbar sind als Erträge aus unbeweglichem Vermögen, insbesondere der Mietwert von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen, die der steuerpflichtigen Person auf Grund von Eigentum oder eines unentgeltlichen Nutzungsrechtes für den Eigengebrauch zur Verfügung stehen (§ 30 Abs. 1 lit. b StG).

3.2.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden. Diesen sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV).

3.3.

3.3.1.

Wer für den Ertrag einer Liegenschaft steuerpflichtig ist, ist auch berechtigt, die entsprechenden Gewinnungskosten zum Abzug zu bringen (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 21. Juni 2005 [2A.693/2004]). Steuerpflichtig für Liegenschaftsertrag ist, wem die Einkünfte oder die Eigennutzung zugutekommen, somit der Eigentümer (jedenfalls wenn ihm zusammen mit dem Eigentum auch die Nutzung zusteht, was in aller Regel der Fall ist), der Nutzniesser sowie der Nutzungsberechtigte. Bei Liegenschaften im gemeinschaftlichen Eigentum sind die Erträge und Unterhaltskosten anteilmässig im Verhältnis zu den Eigentumsquoten zu verteilen (StE 2011

B 25.6 Nr. 59). Der Abzug für Gebäudeunterhalt kann nur für jenen Anteil an der Liegenschaft beansprucht werden, welcher tatsächlich im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht und deren Eigenmietwert diese versteuert (ASA 84 S. 249; SGE vom 22. Februar 2018 in Sachen M. + M.M. [3-RV.2017.181]; RGE vom 20. September 2012 in Sachen M.B. [3-RV.2012.89]). Wer für den Liegenschaftsertrag nicht steuerpflichtig ist, kann keine Liegenschaftsunterhaltskosten geltend machen, selbst wenn er sie selber getragen hat (VGE vom 5. Dezember 2003 in Sachen E. + B.F. [BE.2002.00411]). Steht eine Liegenschaft im gemeinschaftlichen Eigentum mehrerer Personen (Mit- oder Gesamteigentümer), so sind die Unterhaltskosten durch diese Personen anteilmässig (im Ausmass ihres Eigentumsanteils respektive ihrer Eigentumsquote gemäss Grundbucheintrag) geltend zu machen. Ein Mit- oder Gesamteigentümer ist bezüglich des seine Eigentumsquote übersteigenden Anteils weder Eigentümer noch Nutzniesser oder Wohnberechtigter, weshalb die die Eigentumsquote übersteigenden Kosten nicht zum Abzug zugelassen werden können (Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Steueramtes des Kantons Aargau, Stand 1. Juli 2020, Ziff. 9). Dem hälftigen Miteigentümer steht lediglich der Unterhaltsabzug dieser einen Hälfte zu, wenngleich er die gesamten Kosten getragen hat (Urteil des Bundesgerichts vom 24. April 2020 [2C_216/2020]).

3.3.2.

Diese Rechtsprechung betrifft zwar die (werterhaltenden) Unterhaltskosten einer Liegenschaft, muss aber analog auch für die (wertvermehrenden) Investitionen gelten, da diese beiden Kostenarten in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen. Wenn mangels Eigentum an einer Liegenschaft steuerlich keine Unterhaltskosten abgezogen werden können, dann kann aus steuerlicher Sicht in diese Liegenschaft auch nicht investiert werden. Dabei sind entgegen der Auffassung des Vertreters des Rekurrenten nicht die Eigentumsverhältnisse im Zeitpunkt der Veranlagung, sondern im Zeitpunkt der Aufwendungen massgebend (analog RGE vom 30. August 1995 in Sachen Y.H. [RV.95.50035]). Die Steuerkommission Q. hat daher richtig erkannt, dass für den Zeitraum, in welchem der Rekurrent Gesamteigentümer der fraglichen Liegenschaft mit im Innenverhältnis hälftiger Beteiligung war, für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer lediglich die Hälfte der Investitionskosten berücksichtigt werden kann.

3.4.

Der Rekurs erweist sich somit in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

4.

4.1.

Der Vertreter des Rekurrenten bemängelt weiter, die Steuerkommission Q. habe die Kosten von CHF 45'617.05 für den Erwerb einer Küche im Jahr

2012 bei der Grundstückgewinnsteuer nur zu einem Drittel mit CHF 15'053.63 zum Abzug zugelassen. Dies sei nicht nachvollziehbar, weil es sich dabei um eine neue Küche handle, welche im Vergleich zur alten einen viel höheren Standard aufweise. Es sei quasi ein neuer Bauteil erstellt worden. Die neue Küche sei auch nie als Unterhaltskosten geltend gemacht worden (Rekurs, S. 4).

4.2.

Gemäss den Ausführungen des Gemeindesteueramtes Q. in der Vernehmlassung vom 5. August 2019 wurde von den Kosten der fraglichen Küche 1/3 als Investitionskosten ausgeschieden und von den als Unterhaltskosten qualifizierten 2/3 dem damaligen Eigentumsanteil des Rekurrenten entsprechend 50 % bei dessen Steuerveranlagung 2012 zum Abzug zugelassen (vgl. definitive Steuerveranlagung 2012 vom 21. November 2013). Diese Veranlagung ist in Rechtskraft erwachsen. Aufwendungen, die als werterhaltende Unterhaltskosten vom Einkommen in Abzug gebracht worden sind, können später nicht als wertvermehrende Investition vom Grundstückgewinn abgezogen werden (BVR 1999 S. 368).

4.3.

Gemäss der "Abweichungsbegründung 2017" zur Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer ist der Investitionsanteil von 33 % bzw. CHF 15'053.63 im Total der "Investitionskosten 1. Besitzesdauer" von CHF 39'253.25 enthalten. Dieser Betrag wurde gemäss den obigen Ausführungen zu Recht zur Hälfte zum Abzug zugelassen.

4.4.

Der Rekurs erweist sich somit auch in diesem Punkt als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent 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.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebür von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'210.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
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, 21. Januar 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic