

NW_GERICHTE 32612 vom 27. März 2023

NW Gerichte, 2023-03-27, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/nw_gerichte_32612

FR: NW_GERICHTE 32612 du 27 mars 2023

IT: NW_GERICHTE 32612 del 27 marzo 2023

Regeste

Grundstückgewinnsteuer (ST 22 7)

Erwägungen

E. 1.1

Angefochten ist der Einspracheentscheid vom 27. September 2022, mit welchem die Einsprache der Beschwerdeführer betreffend eine Grundstücksteuerveranlagung abgewiesen wurde. Als Rechtsmittel gegen einen Einspracheentscheid der Veranlagungsbehörde ist die Beschwerde an das Verwaltungsgericht gegeben (Art. 206 Abs. 1 StG [NG 521.1]). Die Beschwerde muss einen Antrag und eine Begründung enthalten. Beschwerdelegitimiert ist die steuerpflichtige Person (Art. 206 Abs. 1 StG). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Einspracheentscheid offensichtlich berührt und haben ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung, sodass sie beschwerdelegitimiert sind. Da auch die übrigen Prozessvoraussetzungen gemäss Art. 54 VRG (NG 265.1) gegeben sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

E. 1.2

Gemäss Art. 206 Abs. 2 StG (sowie Art. 50 StHG [Steuerharmonisierungsgesetz; SR 642.14]) können mit der Beschwerde alle Mängel des angefochtenen Entscheides und des vorangegangenen Verfahrens gerügt werden. Somit kann das Verwaltungsgericht vorliegend auch die Angemessenheit des angefochtenen Entscheids überprüfen. Eine weitere Besonderheit findet sich in Art. 207 StG, wonach das Verwaltungsgericht bei Beschwerden in Steuersachen nicht an die Begehren der Parteien gebunden ist, sondern ihm die gleichen Befugnisse zustehen wie der Veranlagungsinstanz im Veranlagungsverfahren und nach Anhörung der steuerpflichtigen Person die Veranlagung auch zu ihrem Nachteil abändern kann.

E. 2

Vorab ist festzuhalten, dass die wesentlichen Sachumstände unstrittig sind. Aus den Akten ergibt sich, dass die C. AG den Beschwerdeführern im Verlaufe des Jahres 2018 kaufvertraglich folgende Grundstücke übertrug: – GB-Nrn. S (Stockwerkeigentum; 50/1000 ME an Parz. Nr. mit Sonderrecht an der 3½-Zi-Whg im 4. OG Haus D mit Nebenraum), Grundbuch D., für Fr. 1'450'000.–, – M (Miteigentumsanteil, 1/20 ME an GB-Nr. S, Platz 15 [Autoeinstellhallenplatz]), Grundbuch D., für Fr. 45'000.–,

4■11 – M (Miteigentumsanteil, 1/20 ME an GB-Nr. S, Platz 16 [Autoeinstellhallenplatz]), Grundbuch D., für Fr. 45'000.– und – M (Miteigentumsanteil, 55/1000 ME an Nr. S, Bootsplatz 21), Grundbuch D., für Fr. 470'000.– Der Kaufpreis für die Wohnung, die beiden Parkplätze sowie den Bootsplatz

belieb sich dem- nach auf insgesamt Fr. 2'010'000.– (vi-act. 57-59). Die Autoeinstellhalle, GB-Nr. S__ (60/1000 ME an Parz. Nr. __ mit Sonderrecht an der Autoeinstellhalle im Untergeschoss), sowie die Bootshalle, GB-Nr. S__ (Stockwerkeigentum 240/1000 ME an Parz. Nr. __ mit Sonderrecht an der Bootshalle im Untergeschoss), an welchen die Beschwerdeführer Miteigentumsanteile (GB-Nrn. M__, M__ [Autoeinstellhallenplätze] respektive M__ [Bootsplatz]) erwarben, bilden Einheiten derselben Stockwerkeigentumsgemeinschaft Parz. Nr. __ wie die Wohnung GB- Nr. S__. Dieselben vier Grundstücke verkauften die Beschwerdeführer sodann am 30. September 2021 der E.__ ag (vi-act. 74-102) für den Kaufpreis von Fr. 2'100'000.– (Wohnung GB- Nr. S__: Fr. 1'535'000.–; Bootsplatz GB-Nr. M__: Fr. 470'000.–; Autoeinstellhallenplatz GB- Nr. M__: Fr. 50'000.–; Autoeinstellhallenplatz GB-Nr. M__: Fr. 45'000.–). Steuerwirksam tätigten die Beschwerdeführer im Zusammenhang mit ihrer Liegenschaft in D.__ wertvermehrende Aufwendungen im Umfang von Fr. 36'974.– und es fielen Erwerbs- und Veräusserungskosten von Fr. 30'082.– an (vi-Blatt 3-47). Von den Beschwerdeführern weitergehend geltend gemachte Aufwendungen und Kosten waren vom Steueramt nicht anerkannt worden (vi-Blatt 53, 60), was von den Beschwerdeführern in diesem Beschwerdeverfahren indes nicht mehr moniert wird. Ebenfalls ungerügt bleibt der Umstand, dass im Übrigen aus einer Vorveräusserung ein gemäss Art. 142 f. StG aufgeschobener, dementsprechend bis anhin nicht versteuerter Grundstücksgewinn von Fr. 50'758.– besteht (vi-Blatt 63). Im Kanton F.__ erwarben die Beschwerdeführer sodann am 30. Mai 2022 mit der Liegenschaft Nr. __, __ (1/8 subjektiv-dingliches Miteigentum an Parz. Nr. __), __, Grundbuch G.__, für die Summe von Fr. 1'865'000.– (vi-act. 66-73) ein Ersatzobjekt. Das Ersatzobjekt umfasste eine Einstellgarage und dient den Beschwerdeführern fortan als Wohnsitz.

5■11

E. 3

Umstritten sind die grundstückgewinnsteuerrechtlichen Folgen.

E. 3.1

Mit Verfügung vom 9. Juni 2022 veranlagte das Steueramt aufgrund des Grundstückverkaufs vom 30. September 2021 einen Grundstücksgewinn von Fr. 73'700.–. Bei einer Eigentumsdauer bis 9 Jahre (Steuersatz: 24%) betrage die Grundstückgewinnsteuer Fr. 17'688.–. Ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung sei nicht zu gewähren. Die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft in D.__ betrage Fr. 2'077'056.–. Demgegenüber sei für das Ersatzobjekt im Kanton F.__ lediglich Fr. 1'865'000.– reinvestiert worden. Es seien nur die Anlagekosten und nicht der Grundstücksgewinn reinvestiert worden. Der Grundstücksgewinn sei realisiert worden und stehe zur freien Verfügung, weshalb er der Besteuerung unterliege. Im Einspracheentscheid erläuterte das Steueramt sodann, dass der Verkauf der Stockwerkeigentumswohneinheit (inkl. zwei Einstellhallenplätze) und der Verkauf des Bootsplatzes nicht gesondert zu berücksichtigen seien. Es bestehe ein enger (örtlicher) Zusammenhang zwischen Stockwerkeigentum und dem Bootsplatz. Unter Einbezug des Bootsplatzes und Berücksichtigung von bereits aufgeschobenem Gewinn resultiere vorliegend ein Grundstücksgewinn von Fr. 73'702.–. Es sei nicht der gesamte Verkaufserlös innerhalb von zwei Jahren in ein selbstbewohntes Grundstück reinvestiert worden. Der erzielte Gewinn unterliege der sofortigen Besteuerung und es werde kein Steueraufschub gewährt. Die

Einsprache werde abgewiesen und die Veranlagungsverfügung bestätigt.

E. 3.2

Die Beschwerdeführer stellen sich auf den Standpunkt, die Wohnung ___, die beiden Autoein- stellplätze Nrn. 15 und 16 sowie der Bootsplatz Nr. 21 am ___, D.___, hätten je eigene Grund- buchnummern, seien dementsprechend frei und ohne Einschränkungen handelbar. Es sei dem Zufall geschuldet, dass alle Objekte von derselben Käuferin (E.___ AG) erworben worden seien. Entsprechend seien die Objekte gesondert zu besteuern, womit der hauptsächliche Grundstücksgewinn einzig auf den Verkauf der Wohnung angefallen sei. Mit dem Kauf des Hausteils und der freistehenden Doppelgarage in ___, hätten sie eine mindestens gleichwertige Ersatzbeschaffung vorgenommen und den Grundstücksgewinn aus dem Verkauf der Woh- nung der Einstellplätze vollumfänglich reinvestiert.

6■11

E. 3.3

Die Grundstückgewinnsteuer wird auf dem Gewinn aus Veräusserung von Grundstücken oder Anteilen von solchen erhoben. Der Veräusserung von Grundstücken sind gleichgestellt: Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über ein Grundstück wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken; entgeltliche Belastungen eines Grundstückes mit privatrechtl- chen Dienstbarkeiten oder öffentlichrechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich be- einträchtigen (Art. 141 StG; s. auch Art. 12 StHG). Der Steuer liegt der Gedanke zugrunde, dass alle Gewinne aus der Veräusserung eines Grundstücks besteuert werden sollen (BGE 130 II 202 E. 5.2). Steuerobjekt ist die Veräusserung eines Grundstücks oder Anteilen davon. Der Gewinn bildet die Bemessungsgrundlage (SILVIA HUNZIKER/MORITZ SEILER, in: Zweifel/Beusch [Hrsg.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kan- tone und Gemeinden, 4. A., 2022, N 30 f. zu Art. 12 StHG). Grundstücksgewinn ist der Betrag, um welchen der Veräusserungserlös die Anlagekosten (Erwerbspreis und Aufwendungen) übersteigt (Art. 145 Abs. 1 StG). Als Erwerbspreis gilt der Kaufpreis mit Einschluss aller wei- teren Leistungen der Erwerberin oder des Erwerbers (Art. 147 Abs. 1 StG). Als Aufwendungen sind anrechenbar: 1) Aufwendungen für Bauten, Umbauten, Meliorationen und andere dau- ernde Verbesserungen des Grundstückes, nach Abzug allfälliger Versicherungsleistungen und Beiträge von Bund, Kanton oder Gemeinde; 2) Grundeigentümerbeiträge, wie Strassen-, Trot- toir-, Dolen-, Werkleitungs- oder Perimeterbeiträge; 3) übliche Mäklerprovisionen und Inerti- onskosten für Erwerb und Veräusserung; 4) mit der Veräusserung und dem Erwerb verbun- dene Abgaben; 4a) die entrichtete Mehrwertabgabe gemäss Art. 5 RPG; 5) Baukreditzinsen bei Grundstücken (Art. 148 Abs. 1 Ziffn. 1-5 StG). Als Erlös gilt der Kaufpreis, einschliesslich aller weiteren Leistungen der Erwerberin oder des Erwerbers (Art. 149 StG). Die Steuersätze ergeben sich aus Art. 151 Abs. 1 StG. Wurde das Grundstück aus steueraufschiebender Ver- äusserung erworben, wird für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die letzte Veräusserung abgestellt, die keinen Steueraufschub bewirkt hat oder bewirkt hätte (Art. 151 Abs. 3 StG).

7■11 Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei Handänderungen zum Zwecke der Er- satzbeschaffung von gleich genutzten Liegenschaften in der Schweiz infolge Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft, soweit

der Erlös binnen 2 Jahren vor oder nach der Handänderung zum Erwerb oder zur Überbauung einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 143 Abs. 1 Ziff. 2 StG; s. auch Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG). Unter den Begriff des dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums fällt einzig der Hauptwohnsitz (ausführlicher erläuternd: BGE 143 II 233 E. 2.3 ff.). Der Grundsatz, dass Grundstücksgewinne zu versteuern sind, wird damit insofern durchbrochen, als der Steuerpflichtige im Interesse der Mobilität nicht durch Steuern daran gehindert werden soll, den vollen Veräusserungserlös für eine Ersatzliegenschaft einzusetzen. Übersteigen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel jedoch die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft nicht, so steht die vollständige Besteuerung des Grundstücksgewinns dem Erwerb des Ersatzobjekts und damit der Mobilität nicht entgegen. Die Besteuerung des Veräusserungsgewinns ohne Steueraufschub verringert die zur Ersatzbeschaffung benötigten Mittel in diesem Fall nicht. Zusätzlich zum Ersatzobjekt steht dem Steuerpflichtigen noch der volle Veräusserungsgewinn zur Verfügung; er ist nicht im Ersatzobjekt gebunden. Der Gewinn muss insoweit als realisiert gelten. Somit entfällt in einem solchen Fall der Grund für den Steueraufschub. Die vom Gesetz vorgesehene Besteuerung des Grundstücksgewinns ist nach dem Sinn und Zweck von Art. 12 StHG sofort vorzunehmen, was auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht (BGE 130 II 202 E. 5.3). Zur Anwendung kommt die absolute Methode (auch Abschöpfungsmethode genannt), wonach der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinns gewährt wird, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Drittleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird. Das heisst, der nicht wieder investierte Gewinn gelangt sofort zur Besteuerung (BGE 137 II 419 E. 2.2.1).

E. 3.4

Im Hinblick auf die Beurteilung der Rechtmässigkeit des angefochtenen Einspracheentscheids stellt sich zunächst die Frage nach dem Steuerobjekt: Die Beschwerdeführer waren vorübergehend Eigentümer der Stockwerkeigentumseinheit GB-Nr. S__, des Bootsplatzes GB-Nr. M__ sowie der Autoeinstellhallenplätze GB-Nrn. M__ sowie M__, alle __, Grundbuch D.__. Die Beschwerdeführer kauften und verkauften die vier Grundstücke nicht separat, sondern gemeinsam in je einem Rechtsgeschäft 2018 von einer einzigen Verkäuferin (C.__ AG) und 2021 wieder an eine einzige Käuferin (E.__ AG). Dabei ist es – wie von den Beschwerdeführern zu Unrecht suggeriert wird – kein blosser Zufall, dass die Grundstücke jeweils gemeinsam

811 transferiert wurden. Vielmehr bilden diese faktisch eine sinnvolle Einheit und haben den Beschwerdeführern gesamthaft als Wohnliegenschaft gedient, zumal sowohl die Stockwerkeigentumseinheit (Wohnung) als auch die drei übrigen Miteigentumsanteile (Boots- und Autoeinstellhallenplätze) Bestandteile derselben Überbauung respektive derselben Parzelle Nr. __ (__, Grundbuch D.__) sind. Dabei ist nicht von der Hand zu weisen, dass – nach allgemeiner Lebenserfahrung – Grundstücke für das Abstellen privater Verkehrsmittel (wie hier die GB-Nrn. M__, M__, M__) regelmässig als sinnvolle Ergänzung zu Grundstücken, welche der eigentlichen Wohnnutzung dienen (wie hier die GB-Nr. S__), fungieren. Dabei kann den Beschwerdeführern zwar beigespflichtet werden, wenn sie ausführen, diese vier Grundstücke seien rein sachenrechtlich betrachtet eigenständig und frei handelbar (s. Art. 655 ZGB) gewesen. Dem ist hier aber keine grosse Bedeutung zuzumessen, nachdem in tatsächlicher Hinsicht erstellt ist, dass die einzelnen Grundstücke im Rahmen des (grundstücksteuerrelevanten) Kaufs sowie Verkaufs durch die

Beschwerdeführer eben gerade nicht eigenständig und frei, sondern gemeinsam gekauft und wieder verkauft wurden. Hinsichtlich des sachenrechtlichen Einwands der Eigenständigkeit und freien Handelbarkeit ist ferner zu berücksichtigen, dass Abstellplätze für Boote oder Autos in der Regel keinen abgeschlossenen Raum bilden und entsprechend nicht sonderrechtsfähig sind (s. AMÉDÉO WERMELINGER, ZK-Das Stockwerkeigentum, 2. A., 2019, N 32 ff. zu Art. 712b ZGB). In Mehrfamilienhausüberbauungen mit Stockwerkeigentumseinheiten werden solche deshalb sachenrechtlich zwangsläufig als (selbstständige) Miteigentumsanteile ausgestaltet, obwohl die Abstellplätze faktisch (respektive auch rechtlich, über miteigentumsrechtliche Regelungen) mit den Wohneinheiten zusammenhängen. Gestützt auf die enge örtliche und sachliche Beziehung der vier Grundstücke, die namentlich auch im Rahmen derer gemeinsamen Anschaffung und Veräusserung Ausdruck fand, sind diese auch veranlagungs- respektive grundstückgewinnsteuerrechtlich einheitlich zu betrachten. Das Steuerobjekt ist demnach die Veräusserung der Wohnung (GB-Nr. S__) inklusive des Boots- sowie der Autoeinstellhallenplätze (GB-Nrn. M__, M__, M__). Folglich ist bei der Berechnung des Veräusserungserlöses gemäss Art. 149 StG auch der dem Bootsplatz zugeordnete Teil des Kaufpreises (Fr. 470'000.–) miteinzubeziehen.

9■11 Insoweit das Steueramt unter diesen Voraussetzungen sodann – inklusive aufgeschobenem Gewinn aus Vorveräusserung – einen Grundstücksgewinn von Fr. 73'700.– berechnete, wird dies von den Beschwerdeführern ebenso wenig in Frage gestellt wie die behördliche Festlegung der Anlagekosten auf Fr. 2'077'056.–. Dafür bestand auch kein Anlass, nachdem die Berechnungen des Steueramtes mit der Aktenlage im Einklang stehen (vorne E. 2), mitunter weder in tatsächlicher noch rechtlicher Hinsicht zu Beanstandungen Anlass gäbe:

Bei einem Steuersatz von 24% resultierte hieraus eine Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 17'688.– (Art. 151 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 StG). Zuletzt ist zu beurteilen, ob diese Steuer infolge Ersatzbeschaffung respektive in Anwendung von Art. 143 StG (erneut) aufzuschieben ist: Nach Dargelegtem betragen die Anlagekosten der veräusserten Grundstücke in D.__ Fr. 2'077'056.– (Erwerbspreis: Fr. 2'010'000.– zzgl. wertvermehrende Aufwendungen: Fr. 36'974.–; zzgl. Erwerbs-/Veräusserungskosten: Fr. 30'082.–), wobei die Beschwerdeführer bei einem Veräusserungserlös von Fr. 2'100'000.– einen Grundstücksgewinn von Fr. 22'944.– erzielten. Für ihre gleich genutzte, binnen 2 Jahren erworbene Wohnliegenschaft im Kanton F.__ bezahlten die Beschwerdeführer indes lediglich noch Fr. 1'865'000.–. Mit anderen Worten überstiegen die für das Ersatzobjekt eingesetzten Mittel (Fr. 1'865'000.–) die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft (Fr. 2'077'056.–) nicht. Zusätzlich zum Ersatzobjekt stand den Beschwerdeführern noch der volle Veräusserungsgewinn zur Verfügung, weshalb der Gewinn insoweit als realisiert gelten muss. Rechtsprechungsgemäss entfällt in einem solchen Fall der Grund für den Steueraufschub. Die vom Gesetz vorgesehene Besteuerung des Grundstücksgewinns ist nach dem Sinn und Zweck von Art. 12 StHG (resp. Art. 141 ff. StG) sofort vorzunehmen, was auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht. Demzufolge war und ist kein Steueraufschub zu gewähren.

10■11

E. 4

Die Beschwerde vom 23. Oktober 2022 ist somit unbegründet und vollumfänglich abzuweisen.

E. 5

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens richten sich nach der Verwaltungsrechtspflegegesetzgebung und umfassen die amtlichen Kosten (Gebühren und Auslagen) sowie die Parteientschädigung (Art. 188 StG sowie Art. 144 Abs. 5 DBG i.V.m. Art. 115 Abs. 1 VRG). Für das Beschwerdeverfahren vor dem Verwaltungsgericht beträgt die Gebühr Fr. 100.– bis Fr. 7'000.– (Art. 116 Abs. 3 VRG i.V.m. Art. 17 Abs. 1 Prozesskostengesetz [PKoG; NG 261.2]). Die Gebühr wird vorliegend ermessensweise, nach Massgabe des Umfangs, der Bedeutung und der Schwierigkeit der Streitsache (s. Art. 2 Abs. 1 PKoG), auf Fr. 1'500.– festgelegt. Die Partei hat die amtlichen Kosten im Rechtsmittelverfahren zu tragen, wenn sie unterliegt, auf ihr Rechtsmittel nicht eingetreten wurde oder wenn sie das Rechtsmittel zurückgezogen hat (Art. 188 StG i.V.m. Art. 122 Abs. 1 VRG; Art. 144 Abs. 1 Satz 1 DBG). Ausgangsgemäss wird die Gerichtsgebühr vollumfänglich zu je gleichen Teilen den unterliegenden Beschwerdeführern auferlegt, deren Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen und ist bezahlt. Parteientschädigungen sind keine zu sprechen (Art. 123 Abs. 2 VRG e contrario; Art. 123 Abs. 4 VRG).

11■11

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.