

treffen, was bei einer separaten Betrachtung der jeweils erfolgten Kapitalauszahlung einen Bruch der Steuerprogression und damit eine erhebliche Steuerersparnis zur Folge hat, ist gestützt auf die obigen Ausführungen von einer Steuerumgehung auszugehen. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass dem Rekurrenten ursprünglich im letzten Beschäftigungsjahr ein 50 %-Arbeitsverhältnis bis zur regulären Pensionierung Ende November 2016 mit Bezug der Ferienguthaben von 10 Monaten aus früheren Jahren zum Ende seiner Tätigkeit, d.h. ab Februar 2016, vorschwebte (vgl. Schreiben vom 17. März 2017). Entscheidend ist, dass er letztlich dem Wunsch der X AG auf reguläre Pensionierung Ende Januar 2016 zugestimmt hat. Aufgrund der zeitlichen Nähe der beiden Schritte der Teilpensionierung ist von einer Steuerumgehung auszugehen, auch wenn der Rekurrent beteuert, dass dieser Zeitplan nicht durch den ihm daraus entstehenden Steuervorteil begründet war (Rekurs, S. 2; Replik).

- 70 Grundstücksgewinnsteuer; Bau und Abbruch einer Baute (§ 104 StG)**
Die Kosten für den Bau einer Schwimmhalle, welche während der Besitzesdauer eines Grundstückes erstellt und wieder abgerissen wird, sind bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes nicht zu berücksichtigen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. Mai 2017 (3-RV.2017.7).

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 1973 kauften A und B als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ die in X gelegenen Liegenschaften IR Nr. a sowie IR Nr. b zum Preis von CHF 350'000.00. In der Folge wurden

die Bauten in mehreren Schritten saniert und erweitert. In den Jahren 1998 und 1999 wurde auf dem Grundstück für ca. 1,5 Mio. Franken eine Schwimmhalle erstellt. Danach brannte die Wohnliegenschaft vollständig ab. Weil der zu diesem Zeitpunkt bereits nicht mehr in X wohnhafte A keinen Käufer fand, welcher das Grundstück mit der Schwimmhalle erwerben und darauf wieder ein Wohnhaus errichten wollte, hat sich A entschieden, das Grundstück mit der Erstellung von vier Mehrfamilienhäusern optimal zu nutzen. Er liess daher die noch nicht einmal zehnjährige, intakte Schwimmhalle im Jahr 2008 abbrechen. Aufgrund des Hinschieds von A im Jahr 2010 wurde die bereits bewilligte Überbauung nicht realisiert. Das Grundstück wurde vielmehr mit Kaufvertrag vom 13. August 2013 zum Preis von 2,4 Mio. Franken an die C AG verkauft. Diese wird in den nächsten Jahren eine Überbauung mit Wohnungen realisieren (vgl. Rekurs, S. 4 ff.).

3.2.

Die Vorinstanz hat den steuerbaren Grundstücksgewinn wie folgt ermittelt:

anrechenbarer Veräusserungserlös	CHF 2'400'000.00
./. Erwerbspreis (5'488 m2 à CHF 40.00)	CHF 219'520.00
./. Aufwendungen	<u>CHF 707'641.00</u>
steuerbarer Grundstücksgewinn	CHF 1'472'839.00

3.3.

Der Erbenvertreter beantragt, es seien zusätzlich die Anlagekosten der Schwimmhalle von CHF 1'591'000.00 zum Abzug zuzulassen, sodass ein steuerbarer Grundstücksgewinn von CHF 0.00 resultiert.

4.

4.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (vgl. § 102 StG) die Anlagekosten (vgl. die §§ 103 und 104 StG) übersteigt (§ 101 StG).

Nebst diesen Gesetzesbestimmungen ist das Kongruenzprinzip zu beachten. Dieses ruft bei der Ermittlung des Grundstücksgewinnes

nach einer Schaffung vergleichbarer Verhältnisse. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Sofern sich die materielle Substanz oder der rechtliche Inhalt des Grundstücks während der massgeblichen Besitzesdauer verändert haben, sind für den Erwerbszeitpunkt oder auf den Veräusserungszeitpunkt durch Zu- oder Abrechnungen vergleichbare Verhältnisse zu schaffen. Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. Arbeit oder Kapital geschaffen wurde (Urteil des Bundesgerichts vom 20. Juli 2016 (2C_198/2016); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 219 StG ZH N 8a).

4.2.

Im Baselbieter Steuerbuch, Band 3 – Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, 75 Nr. 1 (Steuerobjekt Grundstückgewinn) wird zum "Kongruenzprinzip" das folgende, mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbare "Beispiel" aufgeführt (1. Absatz 1):

"P.H. kaufte 1998 ein Grundstück für CHF 300'000 und erstellt darauf ein Fertigelementhaus für CHF 250'000. Im 2010 konnte er zusätzlich die kleine, nicht bebaute Nachbarparzelle für CHF 150'000 erwerben. Er entschied sich, beide Grundstücke mit einem kleinen MFH (4-Einheiten) zu überbauen und das Fertighaus abzubauen. Die Kosten für das MFH betrugen CHF 900'000, der Abbruch CHF 50'000. Er verkaufte 2 Einheiten (500/1000) für je CHF 500'000 (Erlös abzüglich Verkaufskosten) an Dritte.

Lösung (ohne Indexierung)

Erlös abzüglich Verkaufskosten	CHF 1'000'000	
Anlagekosten Boden	CHF -450'000	
Anlagekosten Gebäude	CHF -900'000	
Abbruch	CHF -50'000	
Anteilige Anlagekosten		<u>CHF -700'000</u>
Anteiliger Grundstückgewinn		CHF 300'000"

Die Kosten für das abgebrochene Fertigelementhaus von CHF 250'000.00 werden also nicht als gewinnmindernde Anlagekos-

ten berücksichtigt. Das ist aufgrund des Kongruenzprinzips sachgerecht, weil sich der Erlös nicht auf das abgerissene Fertigelementhaus bezieht. Der Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse wäre verletzt, wenn Aufwendungen für Bauten, die am Handänderungstichtag, d.h. beim Eigentumsübergang, nicht mehr vorhanden sind, den Anlagekosten zugerechnet würden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 219 StG ZH N 20; StE 2001 B 44.1 Nr. 10; StE 2000 B 44.1 Nr. 7; Wegleitung Grundstückgewinnsteuer der Steuerverwaltung des Kantons Schwyz, Anlagekosten allgemein, 3. Grundsatz der vergleichbaren Verhältnisse (Kongruenzprinzip), Kasuistik, S. 4). Da auch die Schwimmhalle vor der Veräusserung des fraglichen Grundstückes abgebrochen wurde, können deren Anlagekosten bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes nicht berücksichtigt werden, denn die Aufwendungen für Gebäude, die nach dem rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien nicht veräussert wurden, sind nicht abzugsfähig.

5.

5.1.

Der Erbenvertreter anerkennt, dass in der Praxis weder das im aargauischen Steuergesetz noch im Steuerharmonisierungsgesetz verankerte Kongruenzprinzip angewendet wird, wonach vergleichbare Verhältnisse durch Zurechnungen bei Substanzvermehrungen und Abrechnungen bei Substanzverminderungen hergestellt werden. Er macht aber geltend, dass gemäss dem Kommentar zum Aargauer Steuergesetz auf die Zu- oder Abrechnung zu verzichten ist, wenn die Substanzvermehrung oder -verminderung die Preisbildung nicht beeinflusst hat. Der Abbruch der intakten Schwimmhalle im Jahr 2008 stelle isoliert betrachtet einen Substanzverlust dar. Mit dem Abbruch sei indessen der Wert des Grundstücks nicht gesunken, sondern gestiegen, weil dadurch die Erstellung von vier anstelle von lediglich zwei Mehrfamilienhäusern möglich sei. Der Substanzverminderung durch den Abbruch der Schwimmhalle stehe ein Substanzgewinn durch den höheren, letztlich auch realisierten Bodenwert gegenüber. Wenn die Substanzverminderung in Form des Abbruchs der Schwimmhalle dazu führe, dass der Liegenschaftseigentümer einen um die Substanzverminderung höheren Verkaufs-

preis für die Veräusserung des unüberbauten Grundstücks erziele, ergebe sich ein korrektes Ergebnis, indem im Vergleich zur Veräusserung der Landparzelle mit der Schwimmhalle ein im Umfang des zerstörten Zeitwertes der Schwimmhalle höherer Landpreis realisiert werden könne (Rekurs, S. 4 ff.).

5.2.

Im vorliegenden Fall wurde die Schwimmhalle nach dem Erwerb des fraglichen Grundstücks durch A und B erstellt und vor der Veräusserung des Grundstücks wieder abgerissen. Das fragliche Grundstück umfasste also weder im Zeitpunkt des Erwerbs, noch im Zeitpunkt des Verkaufs eine Schwimmhalle. Es bestehen also in beiden Zeitpunkten diesbezüglich die gleichen Verhältnisse. Unter diesen Umständen können die Erstellungskosten der Schwimmhalle nicht als gewinnmindernde Aufwendungen berücksichtigt werden. Nach dem Erwerb eines Grundstücks vorgenommene Veränderungen, welche vor der Veräusserung des Grundstücks wieder rückgängig gemacht werden, haben keine Substanzveränderung zur Folge, welche ausgeglichen werden muss (analog Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 219 StG ZH N 13, wonach keine Substanzveränderung vorliegt, wenn der spätere Veräusserer ein Grundstück nach dem Erwerb rechtlich belastet und die Belastung vor der Veräusserung wieder abgelöst hat). Dem vom Erbenvertreter geltend gemachten Umstand, dass für das unüberbaute Land mehr bezahlt wurde, als wenn die Schwimmhalle vor dem Verkauf nicht abgebrochen worden wäre, hat die Vorinstanz durch die Berücksichtigung der Abbruchkosten der Schwimmhalle von CHF 102'000.00 (vgl. Details zur Grundstückgewinnsteuer) Rechnung getragen.

II. Kausalabgaben und Enteignungen

A. Gebäudeversicherungsrecht

- 71 **Pauschalbeitrag Feuerwehrwesen; Nachweis der Fusionswilligkeit bei Beitragskürzung infolge ungenutzten Rationalisierungspotentials**
Die Bereitschaft zur Fusion der eigenen Feuerwehr mit geeigneten Feuerwehrpartnern kann mittels einer Konsultativabstimmung erbracht werden, wenn die möglichen Fusionspartner eine Zusammenarbeit schon auf Stufe Gemeinderat ablehnen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Kausalabgaben und Enteignungen, vom 8. März 2017 in Sachen Einwohnergemeinde A. gegen AGV (4-SV.2016.1).

Sachverhalt

Die AGV führt einen Fonds zur Verhütung und Bekämpfung von Feuerschäden (Feuerfonds), aus welchem sie Beiträge an das Löschwesen der Gemeinden ausrichtet. Sie kürzt die Beiträge, wenn eine Gemeinde das vorhandene Rationalisierungspotential (Zusammenschluss mit anderen Feuerwehren) verweigert. Im Jahr 2009 lehnte die Gemeindeversammlung der Einwohnergemeinde A. eine Feuerwehrfusion mit den Gemeinden B. und C. ab. Daraufhin kürzte die AGV der Einwohnergemeinde A. den jährlichen Pauschalbeitrag Feuerwehrwesen um 30 %.

Aus den Erwägungen

5.4.2.

An der Verhandlung vom 8. März 2017 wurde diskutiert, wie die Fusionswilligkeit einer Gemeinde nachzuweisen sei. Nachdem der Gemeinderat A. im 2009 mit dem Fusionsantrag an der