

3-RV.2019.36
P 168

Urteil vom 22. Dezember 2022

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Mazzocco
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiberin Kurmann

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Urs Vögele, Schützenhausstrasse 18,
5314 Kleindöttingen

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 5. November 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (ordentliche Veranlagung) zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 52'200.00 und einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'463'000.00 veranlagt.

1.2.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2018 liessen A. und B. mit Schreiben vom 9. Mai 2018 Einsprache erheben. Sie stellten den Antrag, der Verkaufserlös sei nicht per 31. Dezember 2016 dem Vermögen zuzurechnen. Eventualiter wurde die Berücksichtigung von Steuerschulden und AHV-Beiträgen als Schulden verlangt.

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2016 zu einem privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn von CHF 465'677.00 veranlagt.

2.2.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für einen "1. Grundstückgewinn" (Parz. Nrn. aaa, bbb, ccc und ddd) von CHF 291'297.00 bei einer Besitzesdauer von 28 Jahren zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 14'564.00 veranlagt.

2.3.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für einen "2. Grundstückgewinn" (Parz. Nrn. eee, fff, ggg, hhh und iii) von CHF 346'177.00 bei einer Besitzesdauer von 26 Jahren zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 17'308.00 veranlagt.

2.4.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2018 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für einen "3. Grundstückgewinn" (Parz. Nrn. jjj und kkk) von CHF 62'140.00 bei einer Besitzesdauer von 10 Jahren zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 13'670.00 veranlagt.

2.5.

Gegen die Verfügungen vom 19. Februar 2018 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016 (privilegiert besteuert Liquidationsgewinn) und

die drei Grundstückgewinnsteuern 2016 liessen A. und B. mit Schreiben vom 20. März 2018 Einsprache erheben. Sie stellten die Anträge

- "1. Es sei gemäss eingereichter Steuererklärung Grundstückgewinn und Fragebogen Kapitalgewinn als Basis der Veranlagung Grundstückgewinn als Basis der Veranlagung Kapitalgewinn zu nehmen.
2. Es sei die Ersatzbeschaffung in den Wohnungsankauf mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung abzurechnen
3. Es seien die Aufstellungen betreffend Berechnung des Kapitalgewinnes und der Grundstückgewinnsteuer anzuerkennen.
4. Vorladung und Besprechung."

3.

Am 5. November 2018 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

4.

Mit Entscheid vom 5. November 2018 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprachen gegen die ordentliche Steuerveranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016, den privilegiert besteuerten Liquidationsgewinn 2016 sowie die Grundstückgewinnsteuern 2016 teilweise gut. Es wurde wie folgt entschieden:

"Ordentliche Veranlagung

Das steuerbare Einkommen bleibt unverändert bei CHF 52'243. Das steuerbare Vermögen reduziert sich von CHF 1'462'290 um CHF 57'537 auf CHF 1'405'753.

Privilegierter Liquidationsgewinn

Der privilegierte Liquidationsgewinn reduziert sich von CHF 465'677 um CHF 109'284 auf CHF 356'393.

Grundstückgewinnsteuern

Die Grundstückgewinnsteuer reduziert sich von gesamthaft CHF 45'542 um CHF 10'760 auf CHF 34'782."

5.

Den Einspracheentscheid vom 5. November 2018 (Zustellung am 23. Januar 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 28. Januar 2019 (Postaufgabe am 29. Januar 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen folgende Anträge:

- "1) Es sei festzustellen, dass aus dem Verkaufserlös der Parzellen Nr. kkk und Nr. mmm kein Gewinn entstanden ist.
- 2) Es sei der Gesamtgewinn unter Ausschluss der Parzellen Nr. kkk und Nr. mmm vorzunehmen. Ebenso unter Ausschluss des Inventarverkaufs im Sinne der nachfolgenden Begründungen.
- 3) Der Gewinn sei aufzuteilen in

- a) Kapitalgewinn Fr. 356'870.00
- b) Grundstücksgewinn vor Ersatzbeschaffung Fr. 342'979.00

4) Es sei der Kapitalgewinn wie folgt zu bereinigen:

- Kapitalgewinn gemäss Berechnung unter Begehren 3 Fr. 356'870.00
- zusätzlich Kapitalgewinn aus Inventar, Erlös Fr. 50'000.00
- Buchwert Maschinen + Geräte Fr. 12'650.00

ergibt Kapitalgewinn Inventar Fr. 37'350.00

ergibt Total Kapitalgewinn Fr. 394'220.00

abzüglich AHV-Sonderbeitrag Fr. 38'240.00

ergibt steuerpflichtiger Kapitalgewinn Fr. 355'980.00

Dieser Gewinn ist abzurechnen nach § 45, Abs. 1 lit. f respektive Artikel 37 b

5) Der Grundstücksgewinn sei gemäss Ziffer 3 vorstehend mit Fr. 342'979.00 festzulegen und es sei hierfür für Ersatzbeschaffung Wohnhaus die gesetzlich zulässige Ersatzbeschaffung zu gewähren.

6) Gegen die ordentliche Steuerveranlagung 2006 [recte: 2016] wird keine Einsprache erhoben. Ausgenommen zu den Bemerkungen der Steuerveranlagung, diese Bemerkungen sind vollumfänglich zu streichen, da von Gesetzes wegen die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit mit einer separaten Jahressteuer zu erfassen ist und dass die Ersatzbeschaffung Wohnhaus nach § 98 Steuergesetz im Umfang des Erlöses und nicht im Umfang des Grundstücksgewinnes zu erfolgen hat. Zudem wurden der Veranlagung des Kapitalgewinnes die Auflistungen des Kantonalen Steueramtes zu Grunde gelegt, was anerkannt ist. Ebenso anerkannt ist die Aufhebung des veranlagten Gewinns aus den Parzellen Nr. kkk und Nr. mmm.

Zu beurteilen ist die Berechnung des Grundstücksgewinns. Beantragt wird die Ersatzbeschaffung / Steueraufschub.

7) Es seien sämtliche Kosten des Verfahrens auf die Staatskasse zu nehmen und es sei eine angemessene Parteientschädigung auszusprechen."

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

7.

A. und B. haben eine Replik erstatten lassen. Es wurde beantragt,

"den Rekurs [...] mit einem steuerpflichtigen Grundstücksgewinn von Fr. 500'889.00 und einem Steueraufschub für die angekaufte Wohnung in S. von Fr. 341'700.00 zu genehmigen."

8.

Das Gemeindesteueramt Q. hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. 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 Steuerkommission Q. hat vorliegend fünf Veranlagungsverfügungen, sämtliche betreffend das Jahr 2016, erlassen (ordentliche Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016, Veranlagung eines im Jahr 2016 erzielten, privilegiert besteuerten Liquidationsgewinnes sowie drei Veranlagungen betreffend im Jahr 2016 erzielte Grundstückgewinne). In der Folge haben die Rekurrenten zwei Einsprachen – eine gegen die ordentliche Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2016 sowie eine gegen die restlichen Veranlagungsverfügungen (drei Grundstückgewinnsteuerveranlagungen und die Veranlagung des privilegiert besteuerten Liquidationsgewinnes) erhoben. Die Steuerkommission Q. hat in einem Einspracheentscheid sämtliche Einsprachen und damit sämtliche Veranlagungsverfügungen beurteilt. Sie hat damit eine Verfahrensvereinigung vorgenommen. Zur Begründung wurde ausgeführt, "[a]us Verfahrensgründen werden die Einsprachen zusammengelegt, da die Werte sich gegenseitig beeinflussen."

2.2.

Für eine Verfahrensvereinigung spricht der allen Veranlagungsverfügungen und dem Einspracheentscheid zu Grunde liegende, einheitlich zu beurteilende Sachverhalt. Die Rechtsmittelverfahren basieren sodann auf einer einheitlichen Rechtsgrundlage und umfassen die gleichen Beteiligten. Weiter bestehen im Fall einer Liquidation eines Landwirtschaftsbetriebes zwischen der Grundstückgewinnsteuererhebung und der Erfassung eines Liquidationsgewinnes direkte Abhängigkeiten. Eine Verfahrensvereinigung durfte in diesem Einzelfall vorgenommen werden. Insofern ist auf den Rekurs insgesamt einzutreten.

2.3.

In den Abweichungsbegründungen der einzelnen Veranlagungsverfügungen wurde jeweils (in formeller Hinsicht) ausgeführt, die eine "Einsprache gegen 1 der 5 Verfügungen (Liquidationsgewinn, ordentliche Veranlagungen, 3 x Grundstückgewinn) gilt für sämtliche Verfügungen!"

Ob die Anfechtung einer Verfügung tatsächlich als Anfechtung aller Verfügungen gelten kann, mag zwar bezweifelt werden, kann hier aber offen

bleiben, da die Rekurrenten sämtliche Verfügungen mit Einsprache angefochten haben. Wie ausgeführt wurden die Verfahren vereinigt.

3.

3.1.

Die Rekurrenten verkauften mit Kaufvertrag vom 13. Dezember 2016 (Datum der öffentlichen Beurkundung) ihren Landwirtschaftsbetrieb für CHF 1.75 Mio. an E.. Im Kaufpreis inbegriffen waren alle landwirtschaftlichen Maschinen, welche mit CHF 50'000.00 als im Kaufpreis enthalten bewertet wurden. Für die Grundstücke/Liegenschaften wurden dementsprechend CHF 1.7 Mio. bezahlt. Der Besitzesantritt in Rechte und Pflichten, Nutzen und Gefahr wurde auf den 1. Januar 2017 festgesetzt. Vereinbart wurde sodann ein bis zum 30. Juni 2017 befristetes unentgeltliches Wohnrecht der Verkäufer "in den von ihnen bewohnten Räumlichkeiten im 1. Stock des Wohnhauses". Im Kaufvertrag wurde festgehalten, dass es sich bei den Vertragsobjekten um ein landwirtschaftliches Gewerbe gemäss Art 7 BGGB handelt.

3.2.

3.2.1.

Die Rekurrenten haben mit dem Fragebogen Kapitalgewinne Landwirtschaft vom 16. Juni 2017 für das Jahr 2017 bei Anlagekosten von CHF 885'020.00 einen Liquidationsgewinn auf den Liegenschaften und den Anlagen von CHF 357'110.00 (nach Abzug der AHV von CHF 38'360.00) deklariert und den Antrag auf privilegierte Besteuerung gestellt.

3.2.2.

Am 16. Juni 2017 wurde die Steuererklärung für Grundstückgewinne 2017 auf den Veräusserungsobjekten "GB Q. Nr. aaa-ddd, Plan nnn Total 89'858 m²", "GB Q. Nr. jjj, Plan ooo, 5'305 m²" und "GB Q. Nr. kkk, Plan nnn, 27'325 m²" unter Beilage des Kaufvertrages und einer "Rechnung des Notars F." eingereicht. Bei einem Veräusserungserlös von CHF 1.7 Mio. und Aufwendungen von CHF 838'422.00 (Buchwert Immobilien per 31. Dezember 2016 von CHF 478'150.00 + kumulierte Abschreibungen von CHF 356'870.00 = Total Anlagekosten von CHF 835'020.00 zuzüglich ½- Anteil Rechnung Grundbuchamt T. von CHF 3'402.00) wurde ein Grundstückgewinn vor Ersatzbeschaffung von CHF 861'578.00 ermittelt. Weiter wurde eine Steuerreduktion infolge Ersatzbeschaffung im Umfang von CHF 690'000.00 geltend gemacht. Der steuerbare Grundstückgewinn wurde mit CHF 171'578.00 angegeben.

3.3.

3.3.1.

Der LE KStA erstattete zu Handen der Steuerkommission Q. im Einspracheverfahren zwei Berichte. Im Bericht vom 11. April 2018 wurde von einer Liquidation im Jahr 2016 mit einem Liquidationsgewinn von

CHF 465'677.00 (kumulierte Abschreibungen von CHF 478'168.00 + Liquidationsgewinn aus dem Verkauf von Maschinen CHF 38'600.00 - anteilige Verkaufskosten von CHF 1'354.00 = CHF 515'414.00 - CHF 49'737.00 persönliche AHV-Beiträge) ausgegangen. Ausgehend vom Verkaufspreis von CHF 1.7 Mio. und von Anlagekosten von CHF 976'319.00 sowie anteiligen Verkaufskosten von CHF 2'048.00 wurde der Grundstücksgewinn mit CHF 721'633.00 ermittelt. Es wurde ein Steueraufschub von CHF 22'019.00 gewährt. Der verbleibende Grundstücksgewinn wurde entsprechend der Haltedauer aufgeteilt. Zusätzlich wurden die Steuerbeträge von CHF 92'622.00 als Schulden berücksichtigt.

3.3.2.

Nach Einreichung weiterer Unterlagen erstattete der LE KStA im Einspracheverfahren den Bericht vom 13. Juni 2018. Dabei wurden die Anlagekosten der Liegenschaften neu berechnet. Der Buchwert per 13. Dezember 2016 wurde auf CHF 498'151.00, die Anlagekosten wurden auf CHF 855'019.00 und die kumulierten Abschreibungen auf CHF 356'868.00 festgesetzt (vgl. Beilage "Steuerbilanz" zum Bericht vom 6. Juni 2018). Für die Berechnung der Kapitalgewinne wurden die Anlagekosten und der Erlös auf die Objekte im Verhältnis der Verkehrswerte aufgeteilt. Der Kaufpreis für den Boden wurde auf CHF 673'684.00 und für die Gebäude auf CHF 1'026'316.00 festgesetzt. Der Grundstücksgewinn für das Wohnhaus (zwei Wohnungen) wurde bei anteiligen Anlagekosten von CHF 224'632.00 und einem anteiligen Verkaufserlös von CHF 350'961.00 mit CHF 126'329.00 ermittelt. Auf die selbstbewohnte Wohnung wurden jeweils die halben Beträge angerechnet (Anlagekosten: CHF 112'316.00; Verkaufserlös: CHF 175'481.00; Grundstücksgewinn: CHF 63'165.00). Für den Grundstücksgewinn von CHF 63'165.00 wurde ein Steueraufschub gewährt. Der zu besteuernde Grundstücksgewinn wurde nach Abzug des Steueraufschubes auf CHF 779'424.00 festgesetzt. Dieser wurde den verschiedenen Parzellen entsprechend der Haltedauer wie folgt zugeteilt:

- Parzellen aaa, bbb, ccc und ddd (Besitzesdauer 28 Jahre: CHF 225'494.00;
- Parzellen eee, fff, ggg, hhh, iii (Besitzesdauer über 25 Jahre): CHF 540'594.00 (nach Abzug Steueraufschub von CHF 63'165.00);
- Parzellen jjj und kkk (Besitzesdauer 10 Jahre): CHF 13'336.00.

Der Liquidationsgewinn wurde mit CHF 356'393.00 errechnet (Anlagekosten der Liegenschaften von CHF 855'019.00 - Buchwert Liegenschaften von CHF 498'151.00 + Verkaufspreis Inventar von CHF 50'000.00 - Buchwert Maschinen von CHF 11'400.00).

Die Schulden wurden um die veränderten AHV- und Steuerbeträge angepasst (total CHF 365'915.00).

3.3.3.

Die Steuerkommission Q. hat bei der Berechnung der der Einkommens- bzw. Grundstückgewinnsteuer unterliegenden Gewinne im angefochtenen Einspracheentscheid festgestellt, dass die wiedereingebrachten Abschreibungen mit CHF 356'393.00 sowie die Anlagekosten von CHF 855'019.00 anerkannt worden seien. Neu berechnet wurden die in der ordentlichen Veranlagung 2016 zusätzlich zu berücksichtigenden Schulden von CHF 107'274.00 (total CHF 359'460.00).

3.3.4.

Mit dem Einspracheentscheid wich die Steuerkommission Q. von der Berechnung des LE KStA insofern ab, als eine Verteilung des entfallenden Kaufpreises anstatt proportional nach dem Verkehrswert, proportional nach dem Ertragswert auf die Grundstücke/Liegenschaften aufgeteilt wurde. Daraus ergab sich folgende Aufteilung des Verkaufspreises im Verhältnis zum Ertragswert:

	Ertragswert	Buchwert	Anlagekosten	Verkaufspreis
Wohnhaus Nr. ppp	110'128	102'597	224'632	518'538
davon Wohnung selbstbenutzt			112'316	259'269
davon Wohnung vermietet			112'316	259'269
Wagenschopf und Stall Nr. qqg	25'333	23'600	51'673	119'280
Stall Nr. qqg	58'966	54'933	120'276	277'642
Stall Nr. ppp	21'707	20'222	44'277	102'207
Stall Nr. rrr	105'913	98'669	216'035	498'692
Acker, Wiese, Wald	39'002	198'130	198'130	183'641
	361'049	498'151	855'023	1'700'000

Weiter wurden die Bodenwerte der einzelnen Parzellen (Wald, Wiese und Wald) wie folgt detailliert:

Parz.	Fläche	Gebäude	Anlagekosten		Verkaufspreis
aaa	13'360		4'764	Wald	20'030
eee	19'978		7'124	Wald	29'952
bbb	15'085		5'379		22'616
fff	3'276		1'168		4'912
ccc	2'268		809		3'400
ggg	10'511	qqg,sss	3'748		15'759
hhh	567		202		850
iii	11'550	ttt	4'119		17'3165
ddd	13'263		4'730		19'885
jjj	5'305		27'003		7'954
kkk	27'325		139'085		40'967
Total	122'488		198'131		183'641

Die Grundstückgewinnsteuer wurde wie folgt berechnet:

Haltedauer	Parz.	Gewinn	Satz	Steuer
ab 5.1.1989				
	aaa	15'266		
	bbb	17'237		
	ccc	2'591		
	ddd	15'155		
ab 23.12.1991 (Aufschub Vater)				
	eee	22'828		
	fff	3'744		
	ggg	441'867 (abzgl. Ersatzbeschaffung)		
	hhh	648		
	iii	295'854		
ab 22.12.2006				
	jjj	- 19'049		
	kkk	- 98'118		
Verkaufskosten		- 2'392		
		695'631	5 %	34'781.55

Der aufgeschobene Grundstückgewinn wurde auf CHF 146'953.00 (Verkaufspreis der Wohnung von CHF 259'269.00 - Anlagekosten von CHF 112'316.00) festgesetzt.

3.4.

3.4.1.

Mit Rekurs und Replik haben die Rekurrenten festgestellt, dass beim Verkauf der Parzellen Nr. kkk und Nr. mmm (bzw. jjj) bei Anlagekosten von CHF 166'088.00 und einer Verteilung des Veräusserungserlöses gemäss § 107 StG auf die einzelnen Grundstücke kein Grundstückgewinn entstanden sei. Bei der Parzelle Nr. kkk handelt es sich um das unbebaute Grundstück "XY", mit einer Fläche von insgesamt 27'325 m² (Acker, Wiese, Weide: 27'212 m²; fliessendes Gewässer: 113 m²). Die Parzelle Nr. jjj "XZ" (Acker, Wiese, Weide) umfasst 5'305 m².

3.4.2.

In der Folge wurde der Gesamtgewinn unter Ausschluss der Parzellen Nr. kkk und Nr. mmm berechnet.

"Total wurde ein Kaufpreis realisiert von	Fr. 1'750'000.00
Dabei beinhaltet sind Inventar	Fr. 50'000.00
Verkaufserlös Landwirtschaftsbetrieb	Fr. 1'700'000.00
abzüglich Verkauf und Ankauf Parzellen Nr. kkk + Nr. mmm	<u>Fr. 166'088.00</u>
Ergibt aufteilbarer Kaufpreis des Betriebes ohne Parzellen Nr. kkk und Nr. mmm und ohne Inventar von	Fr. 1'533'912.00
Bei einem Erlös aus Liegenschaft von	Fr. 1'533'912.00
Abzüglich Kosten	<u>Fr. 3'912.00</u>
ergibt noch einen Nettoerlös von	<u>Fr. 1'530'000.00"</u>

Weiter wurden vom Gesamterlös die Anlagekosten der Immobilien "gemäss Liste der Steuerkommission vom 20. November 2017" berechnet:

"Boden ohne Parzelle Nr. mmm + Parzelle Nr. kkk	Fr.	32'043.00
Gebäude	Fr.	759'808.00
Feste Einrichtungen	Fr.	<u>18'300.00</u>
Anlagekosten gemäss Liste KSTA	Fr.	<u>810'151.00"</u>

Hinzugerechnet wurden "Aufrechnungen im Jahre 1994 gemäss damaliger Veranlagung" von CHF 20'000.00. Dementsprechend wurde von Anlagekosten von insgesamt CHF 830'151.00 ausgegangen. Es wurde ein Gewinn von CHF 699'849.00 ermittelt. Der so realisierte Gewinn wurde wie folgt aufgeteilt:

"Kapitalgewinne (unbestritten)	Fr.	356'870.00
Grundstückgewinn vor Ersatzbeschaffung	Fr.	342'979.00
<u>Gewinnaufteilung</u>		
Die kumulierten Abschreibungen errechnen sich wie folgt:		
- Auf dem Betriebsgebäude	Fr.	339'190.00
- mechanische Einrichtungen	Fr.	17'680.0
- Boden	Fr.	<u>0.00</u>
<u>Kapitalgewinn/Kumulierte Abschreibungen</u>		
Liegenschaft	Fr.	356'870.00"

Der Grundstückgewinn wurde als Differenz zwischen dem "Totalgewinn" von CHF 699'849.00 und den kumulierten Abschreibungen von CHF 356'870.00 mit CHF 342'979.00 berechnet.

In der Folge wurde der der Jahressteuer nach § 45 Abs. 1 lit. f StG unterliegende Kapitalgewinn auf CHF 355'980.00 "bereinigt", gleichzeitig jedoch aufgrund der Geringfügigkeit der Abweichung der von der Steuerkommission Q. veranlagte Kapitalgewinn von CHF 356'393.00 akzeptiert. Festgehalten wurde ausdrücklich, dass die Veranlagung des Kapitalgewinnes in diesem Umfang nicht angefochten werde.

Es wurde sodann die Ersatzbeschaffung gemäss § 98 Abs. 1 StG beantragt. Dabei wurde der auf die selbstbewohnte Wohnung in der verkauften Hofliegenschaft entfallende Erlösanteil mit CHF 341'700.00 berechnet, dies gestützt auf folgende prozentuale Ausscheidung in Anwendung der gestützt auf die von der Abteilung Landwirtschaft am 19. Februar 2015 genehmigten Ertragswerte von gesamthaft CHF 384'000.00:

	Ertragswert	Erlös
Steuerwert/Ertragswert/Kaufpreis	384'000.00	1'700'000.00
Wohnhaus Nr. ppp (uuu) **	<u>145'630.00</u>	644'700.00
Aufteilung Parterre 47 %	68'458.00	303'000.00
Aufteilung OG 53 %	77'172	341'700.00
Remise Nr. qqg 9.4 %	36'306.00	160'280.00
Stall Nr. ppp 4 %	15'370.00	68'000.00
Stall Nr. rrr/qqg 35 %	133'900.00	592'780.00
Acker /Wiese 11.5441 13 %	50'320.00	222'770.00
Wald 0.3270 .006 %	2'500.00	11'070.00
		1'699'600.00
	Gerundet	1'700'000.00

Beantragt wurde als Folge der Ersatzbeschaffung eine Veranlagung mit einem Grundstücksgewinn von CHF 0.00.

4.

4.1.

Von den Rekurrenten wird der Zeitpunkt der Realisierung des Liquidationsgewinnes und der Grundstücksgewinne im Jahr 2016 zu Recht nicht mehr beanstandet. Auf den Realisationszeitpunkt ist somit nachfolgend nicht mehr einzugehen. Ebenso wurde der Einspracheentscheid hinsichtlich der ordentlichen Veranlagung 2016 nicht weiter gerügt. Akzeptiert wurden sodann die Anlagekosten von CHF 855'019.00 und der privilegiert zu besteuernde Liquidationsgewinn von CHF 356'393.00. Darauf ist nachfolgend ebenfalls nicht mehr zurückzukommen.

4.2.

Umstritten sind im vorliegenden Rekursverfahren somit noch, die Berechnung des steuerbaren Grundstücksgewinnes sowie der Umfang des Steuerzuschubes infolge Ersatzbeschaffung.

5.

5.1.

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen gleichgestellt (§ 27 Abs. 2 StG).

5.2.

Ist ein Grundstück land- und /oder forstwirtschaftlicher Natur, so ist der Veräusserungsgewinn aus Grundstückverkäufen den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zuzurechnen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG und diesem entsprechend § 27 Abs. 4 StG i.V.m. § 106 StG). Insofern handelt es sich um wiedereingebrachte Abschreibungen (Differenz Buchwert zu Anlagekosten). Nach § 7 Abs. 3 StGV sind die Einkommenssteuerwerte (Anlagekosten abzüglich Abschreibungen) von Grundstücken des Geschäftsvermögens in der Bilanz bzw. in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen. Der konjunkturelle Mehrwert unterliegt dagegen der Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG und diesem entsprechend § 27 Abs. 4 StG i.V. mit § 105 StG). Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106 StG.

5.3.

5.3.1.

Mit Urteil vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011 = BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012 S. 137) entschied das Bundesgericht, dass zur Beurteilung, ob ein land- und/oder forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG gegeben ist, grundsätzlich auf die Regelung gemäss Art. 2 des Bundesgesetzes über das bürgerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) abzustellen sei. Von einem steuerlich privilegierten Grundstück könne nur gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien.

5.3.2.

Es ist unumstritten, dass es sich bei den verkauften Grundstücken um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt (Leiturtel des Bundesgerichtes vom 2. Dezember 2011 [2C_11/2011 = BGE 138 II 32 = StE 2012 B 23.47.2 Nr. 14 = StR 2012 S. 137]; Bundesgerichtsurteil vom 17. Juli 2018 (2C_948/2017); Bundesgerichtsurteil vom 18. Juni 2020 [2C_247/2020]; Bundesgerichtsurteil vom 24. Mai 2017 (2C_561/2016 = StE 2017 B 41.13 Nr. 1). Insofern ist bei den verkauften Grundstücken nach § 27 Abs. 4 StG i.V.m. § 95 ff. StG vorzugehen.

6.

6.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Die Grundstückgewinnsteuer ist als Objektsteuer ausgestaltet, d.h. für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung wird grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück sowie die da-

mit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen abgestellt. Massgeblich ist allein der auf der Liegenschaft erzielte Mehrwert (Bundesgerichtsurteil vom 22. Februar 2018 [2C_357/2017], Erw. 2.2).

Werden zu verschiedenen Zeiten erworbene Grundstücke oder Anteile an solchen zusammen veräussert, sind Gewinn und Besitzesdauer für jede Fläche gesondert zu ermitteln. Dabei ist der Erlös nach den Wertverhältnissen im Zeitpunkt der Veräusserung zu verteilen. Die Anlagekosten werden nach Objekten aufgeteilt. Unausscheidbare Aufwendungen werden gleichmässig auf die Fläche der veräusserten Grundstücke verteilt (§ 107 Abs. 1 StG). Bilden jedoch die Grundstücke im Zeitpunkt der Veräusserung eine wirtschaftliche Einheit, wird der Gewinn gleichmässig auf die Fläche der veräusserten Grundstücke verteilt, wobei die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Veräusserung zu berücksichtigen sind. Die Besitzdauer wird für jede Fläche gesondert ermittelt (§ 107 Abs. 2 StG).

7.

7.1.

7.1.1.

Es ist unbestritten, dass der Kaufpreis der Maschinen/Inventar CHF 50'000.00 bei einem Buchwert derselben von CHF 11'400.00 beträgt. Der Buchgewinn von CHF 38'600.00 ist Bestandteil des unbestrittenen privilegiert zu besteuernde Liquidationsgewinnes von CHF 356'393.00 (Rekurs, Ziff. 4, S. 5).

7.1.2.

Der Kaufpreis für die Liegenschaften beträgt CHF 1.7 Mio. und umfasst die Anlagekosten und den Kapitalgewinn derselben. Bei anerkannten Anlagekosten von CHF 855'019.00 (vgl. dazu das vom Vertreter der Rekurrenten unterzeichnete Protokoll der Verhandlung vom 5. November 2018 und die Replik, Ziff. 1) entspricht der mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassende Grundstücksgewinn (Kapitalgewinn auf Liegenschaften) brutto CHF 844'981.00. Davon sind die auf die Kapitalgewinne entfallenden Aufwendungen von CHF 2'392.00 in Abzug zu bringen. Dieser Gewinn ist den einzelnen Parzellen zuzuordnen.

7.1.3.

Nicht einzusehen ist vorab, weshalb die Parzellen Nr. mmm und Nr. kkk mit unbestrittenen Anlagekosten von CHF 166'088.00 einer von den übrigen Parzellen losgelösten Gewinnberechnung unterliegen sollten. Weshalb die Rekurrenten die Anlagekosten dieser beiden Parzellen dem Erlösanteil gleichsetzen wollen, ist nicht nachvollziehbar. Die Aufteilung des auf die Liegenschaften entfallenden Erlöses ist nach einheitlichen Kriterien vorzunehmen. Die Rekurrenten und die Steuerkommission Q. sind sich dabei einig, dass Massstab für die Verteilung der Ertragswert sein soll.

7.2.

7.2.1.

Die Rekurrenten haben für den für die Aufteilung der Anlagekosten und des Kaufpreises auf einen von der Landwirtschaft Aargau genehmigten Ertragswert vom 19. Februar 2015 von CHF 384'000.00 abgestellt. Das KStA hat demgegenüber einen Ertragswert von insgesamt CHF 361'049.00 aufgrund der steuerlichen Bewertung der Grundstücke ("grüne" Schätzung vom 25. Juli 2008) als massgeblich erachtet.

7.2.2.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes lässt es sich zwar rechtfertigen, auf den Ertragswert für die Bestimmung des auf die einzelnen Objekte/Parzellen anfallenden Erlösanteils abzustellen. Dabei kann aber nicht auf einen von der Abteilung Landwirtschaft "bewilligten" (nicht nachgewiesenen) Ertragswert abgestellt werden. Solches lässt sich auch nicht aus dem von den Rekurrenten angeführten Urteil des Spezialverwaltungsgerichtes vom 20. September 2018 (3-RV.2018.13) ableiten, ging es dort doch um Fragen der Bilanzberichtigung bzw. Bilanzänderung.

Die Steuerkommission hat zu Recht den der steuerlichen Bewertung entsprechenden Ertragswert der einzelnen Parzellen für massgeblich erachtet. Die von den Rekurrenten im Rekurs (Ziff. 5, S. 7 oben) propagierte Aufteilung ist daher abzulehnen. Dementsprechend ist im Grundsatz für die weitere Berechnung auf die im Einspracheentscheid, Ziff. 3, vorgenommene Aufteilung abzustellen.

7.2.3.

Die Rekurrenten machen geltend, eine hälftige Aufteilung der Anlagekosten auf die selbstbewohnte Wohnung im Obergeschoss und die vermietete Wohnung im Untergeschoss lasse sich nicht rechtfertigen. Die Wohnung im Obergeschoss sei renoviert (Replik, Ziff. 4) worden. Die Rekurrenten gehen in ihrer – wie bereits ausgeführt – nicht relevanten Aufstellung im Rekurs von einer Verteilung von 53 % (OG) zu 47 % (UG) aus. Die Steuerkommission hat auf die Ausführungen im Bericht des LE KStA vom 13. Juni 2018 abgestellt, wonach die Wohnungen in etwa gleich gross seien (OG: 3 Zimmer, 73 m²; UG: 3 Zimmer, 65 m²).

7.2.4.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichtes lässt sich eine hälftige Aufteilung der Werte für die Wohnungen rechtfertigen, auch wenn sich bei einem Abstellen auf die Flächen der beiden Wohnungen ein Verhältnis von 53 % (OG) zu 47 % (UG) ergibt. Die rein flächenmässigen Unterschiede sind für eine andere Verteilung zu gering. Vielmehr sind die Vorteile einer Parterrewohnung gegenüber einer Wohnung im 1. Stock ebenfalls zu gewichten.

7.3.

Im Ergebnis ist die Berechnung der anteiligen Grundstücksgewinne und insbesondere der auf die selbstbewohnte Wohnung entfallende Grundstücksgewinn von CHF 146'953.00 nicht zu beanstanden.

8.

8.1.

Die Grundstücksgewinnsteuer wird auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Beteiligung mit Sondernutzungsrecht), soweit der dabei erzielte Erlös innert 2 Jahren vor oder 3 Jahren nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 98 Abs. 1 StG). Der Steueraufschub wird nur für denjenigen Teil des Gewinnes gewährt, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird, mithin nur soweit der reinvestierte Erlös höher ist als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft (BGE 130 II 202, Erw. 4.3; sog. absolute Methode). Das Verwaltungsgericht hat in seinem Entscheid vom 21. April 2010 (WBE.2009.365) für die Berechnung folgende Formel aufgestellt:

Veräusserungserlös

/./ Anlagekosten

diese beinhalten:

- Erwerbspreis gemäss § 103 StG

- Aufwendungen gemäss § 104 StG

Grundstücksgewinn

Ersatzbeschaffung

/./ Anlagekosten

aufgeschobener Grundstücksgewinn

/./ aufgeschobener Grundstücksgewinn

steuerbarer Grundstücksgewinn

Wird der gesamte Gewinn in das neue Objekt reinvestiert, bleibt der gesamte Gewinn (vorderhand) unbesteuert.

8.2.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrenten die Wohnung im Obergeschoss der Wohnung in Q. gleich wie die mit Kaufvertrag vom 9. März 2017 erworbene 4 ½-Zimmerwohnung in S. selbst bewohnten bzw. bewohnen insofern ist dem Gesuch um Steueraufschub von der Steuerkommission Q. zu Recht entsprochen worden.

8.3.

Wie in Erw. 7.3. ausgeführt, beträgt der Grundstücksgewinn aus dem Verkauf der selbst bewohnten Wohnung in Q. CHF 146'953.00. In diesem Umfang ist der Gewinn aufzuschieben.

8.4.

Der steuerbare Grundstücksgewinn beträgt damit nach Abzug des aufzuschiebenden Grundstücksgewinnes wie mit dem Einspracheentscheid verfügt CHF 695'631.00.

9.

Die Steuerkommission Q. ist korrekterweise von einem Steuersatz von 5 % und damit vom minimalen Steuersatz ausgegangen. Weiter hat sie die auf dem Verkauf der Parzellen Nrn. jjj und kkk erzielten "Verluste" (unabhängig davon, dass es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine Objektsteuer handelt) berücksichtigt.

10.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der steuerbare Grundstücksgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaften sowie der aufzuschiebende Grundstücksgewinn korrekt ermittelt wurden. Im Ergebnis ist der Rekurs daher vollumfänglich abzuweisen.

11.

Bei diesem Ausgang des Rekursverfahrens haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 2 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs.2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'500.00, den Kanzleigebühren von CHF 245.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 2'845.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
die Rekurrenten
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, 22. Dezember 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann