

3-RV.2020.159

P 45

Urteil vom 24. März 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richterin Sramek Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
	vertreten durch B._____, Q._____

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 25. August 2020 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 16. November 2018 verkaufte A. die Liegenschaften Q. aaa und bbb zum Preis von CHF 160'000.00 an D..

2.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2019 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2018 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 114'792.00 bei einer Besitzesdauer von 34 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 5'739.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 160'000.00 sowie ein Erwerbspreis von CHF 45'208.00 zu Grunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2019 erhob der Vertreter von A. mit Schreiben vom 15. Januar 2020 Einsprache und stellte die folgenden Anträge:

- "1. Die Kosten für den Architekt seien zum Abzug zuzulassen.
2. Die Pauschalkosten für die Doppelgarage CHF 10'000 seinen (recte: seien) als Abzug zu genehmigen."

4.

Mit Entscheid vom 25. August 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 25. August 2020 (Zustellung am 24. September 2020) hat der Vertreter von A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 23. Oktober 2020 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt die folgenden Anträge:

- "1. Die Kosten für den Architekt seien als Abzug zuzulassen.
2. Die Pauschalkosten für die Doppelgarage CHF 10'000 seinen (recte: seien) als Abzug zu genehmigen."

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

6.

Das Regionale Steueramt S. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

Der Vertreter von A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstücksgewinnsteuer 2018. 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 Vertreter der Rekurrentin beantragt, es seien die Kosten für den Architekten zum Abzug zuzulassen. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, Bauland sei erst Bauland, wenn eine rechtskräftige Baubewilligung bestanden habe. Daher hätten Architekturausgaben getätigt werden müssen, zumal das Bauland an eine kantonal geschützte Kapelle grenze. Nur so hätten sie und auch die Käuferin sicher sein können, dass Baulandqualität gegeben sei. Normalerweise gelte, dass alles, was mit dem Boden fest verbunden sei, zum Grundstück gehöre. Dazu würden auch Projekte und Baubewilligungen gehören, die ohne das Grundstück weder Sinn, noch Zweck hätten. Selbstverständlich sei das Projekt mündlich als Bestandteil des Kaufpreises vereinbart worden. Geradezu willkürlich und ohne jeden Beweis würde die Steuerkommission Q. behaupten, die nachträglich eingereichte Vereinbarungsbestätigung vom 11. März 2020 sei eine Gefälligkeitsbescheinigung ohne Aussagekraft.

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat die geltend gemachten Kosten, analog einem Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, nicht als Anlagekosten berücksichtigt, weil der Kaufvertrag vom 16. November 2018 keine Bestimmung enthalte, ob und wie allenfalls ein Projekt im Kaufpreis enthalten sei. Die im Einspracheverfahren nachträglich eingereichte Vereinbarungsbestätigung vom 11. März 2020 erachtet die Steuerkommission Q., wiederum analog einem Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, als Gefälligkeitsbescheinigung ohne Aussagekraft, da der Käuferschaft durch die Unterzeichnung kein Rechtsnachteil erwachse (vgl. Einspracheentscheid).

3.

3.1.

Von Bundesrechts wegen unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

Der Bundesgesetzgeber hat die prägenden Elemente des Tatbestandes von Art. 12 StHG als unbestimmte Rechtsbegriffe ausgestaltet. Die Bestimmung führt die Begriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinnes einen, wenn auch eingeschränkten Spielraum.

Art. 12 StHG führt insbesondere nicht aus, welche Kosten beim Grundstücksgewinn als Aufwendungen anrechenbar sind. So können die Kantone selber bestimmen, welche Auslagen sie anrechnen lassen und welche Kosten sie als mit dem An- und Verkauf der Liegenschaft zusammenhängend erachten wollen. Der den Kantonen bei der Umschreibung des Steuerobjektes und dessen Bemessung zustehende Freiraum ist indessen nur ein beschränkter. Insbesondere kann die Auslegung der Rechtsbegriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Aufwendungen" im Rahmen von Art. 12 Abs. 1 StHG nicht harmonisierungsautonom erfolgen. Soweit die bundessteuerrechtliche und harmonisierungsrechtliche Regelung dem Sinn nach übereinstimmen, ist aus Gründen der vertikalen Steuerharmonisierung eine identische Auslegung geboten. Dabei hat das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung aus Art. 12 Abs. 1 StHG in verschiedener Hinsicht bundesrechtlich gebotene Inhalte des Begriffs der "Anlagekosten" abgeleitet. Insbesondere hat das Bundesgericht festgestellt, dass "Anlagekosten" von Bundesrechts wegen immer dann anzunehmen sind, wenn der Veräusserer selbst wertvermehrende Aufwendungen getätigt hat, die mit der Veräusserung des massgeblichen Grundstücks untrennbar verbunden sind. Damit eine Aufwendung mit dem Erwerb oder der Veräusserung als untrennbar verbunden gelten kann, muss diese in einem direkten sachlichen Zusammenhang mit dem Eigentumswechsel stehen (vgl. Bundesgerichts-urteil vom 19. Februar 2018 [2C_419/2017] = StE 2018 B 44.13.4 Nr. 4).

3.2.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 96 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (§ 102 StG) die Anlagekosten (§ 103 f. StG) übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG).

Als Aufwendungen anrechenbar sind unter anderem die Kosten für Planung, Bauten, Umbauten und andere Investitionen sowie die Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind (§ 104 Abs. 1 lit. a und c StG).

3.3.

Das Spezialverwaltungsgericht hat im von der Vorinstanz erwähnten Urteil vom 20. Juni 2019 (3-RV.2018.207) das Folgende ausgeführt:

"3.4.

Kaufverträge, die ein Grundstück zum Gegenstand haben, bedürfen ihrer Gültigkeit der öffentlichen Beurkundung (Art. 216 Abs. 1 OR). Über die Frage, wie viel zu beurkunden ist, bestehen verschiedene Meinungen. Es erübrigt sich an dieser Stelle auf diese zivilrechtliche Frage näher einzugehen, denn aus grundstückgewinnsteuerlicher Sicht sind neben dem öffentlich beurkundeten Kaufvertrag auch die weiteren Parteivereinbarungen zu beachten, und zwar sowohl die im Kaufvertrag erwähnten als auch die ausseramtlich getroffenen Abmachungen (GVP 1981 Nr. 62). Es ist daher unerheblich, ob Projektkosten in den Kaufvertrag über das Grundstück einbezogen oder separat behandelt werden (M. Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer, Muri/Bern 2002, Art. 142 Rz. 31). So hat auch das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) schon einmal einen Teilbetrag des Liegenschafts Kaufpreises als Entschädigung für Bauprojekte anerkannt, obwohl aus dem Kaufvertrag nicht ersichtlich war, dass im Kaufpreis Bauprojektkosten enthalten sind. Die Anerkennung beruhte einerseits auf einer Bestätigung der Käufer des fraglichen Grundstückes, 'dass beim Kauf der Parzelle X von Herr Y die Projektkosten für zwei Einfamilienhäuser im Kaufpreis eingeschlossen waren' und andererseits auf der aktenkundigen Schlussrechnung des Architektenhonorars, dass beim in Rechnung gestellten Architektenhonorar die im Landpreis inbegriffenen Projektkosten angerechnet werden. Ausserdem wurden die beiden Bauprojekte schlussendlich realisiert (RGE vom 14. September 2000 [RV.1998.50038]).

3.5.

Der Kaufvertrag vom 16. April 2018 enthält keinen Hinweis auf eine Mitveräusserung eines Bauprojekts. Die Vertragsparteien des Kaufvertrages, d.h. die Rekurrenten und X AG als Käuferin, haben jedoch am 30. Oktober 2018 die folgende Vereinbarung unterzeichnet:

'Projektstudien Liegenschaft O.

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit diesem schreiben, bestätigt die X AG, O. vertreten durch Herr Y, die in den Jahren 2014/2015 von uns veranlassten Projektstudien/Machbarkeitsstudie für Liegenschaft O. von total CHF 30133.55 war ein Bestandteil des Verkaufspreises, die, die X AG für ein eigenes Bauprojekt weiterverwenden kann.'

3.6.

Die Verwaltungsrekurskommission des Kantons St. Gallen hat in ihrem Urteil vom 25. Mai 1981 betreffend bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigende Projektierungskosten das Folgende ausgeführt (GVP 1981 Nr. 62):

'1. [...] Nicht von ungefähr enthält der im übrigen sehr ausführliche Kaufvertrag vom 1. März 1979 nicht den geringsten Hinweis auf eine Mitveräusserung von Bauprojekten, und auch die Handänderungsanzeige erwähnt das behauptete Rechtsgeschäft nirgends. Dagegen ist mit der lakonischen Bestätigung von B., der Kaufpreis enthalte neben dem Land auch sämtliche von A. früher erstellten Bebauungsprojekte sowie diverse Situationspläne über Servitute usw., nicht aufzukommen. Diese Bestätigung wurde während der Einsprachefrist angefertigt und trägt alle Merkmale eines Gefälligkeitsattests. Sie ist damit nicht geeignet, den Beweis für den Verkauf der umstrittenen Bauprojekte zu erbringen.'

3.4.

Da nebst der Bestätigung nichts darauf hindeutete, dass im Kaufpreis der Liegenschaft auch die Projektstudie enthalten ist, hat das Spezialverwaltungsgericht in Anbetracht aller Umstände nicht auf die Vereinbarung, sondern auf den Kaufvertrag abgestellt. Diese Rechtsprechung ist auch bei der Beurteilung des vorliegenden Falles zu beachten.

4.

4.1.

Die Rekurrentin und die Käuferin der fraglichen Liegenschaften haben am 11. März 2020 die folgende "Vereinbarungsbestätigung bezüglich Kaufvertrag vom 16. November 2018 [...] betr. Lieg. Q. / aaa und Q. / bbb" abgeschlossen:

"Die Unterzeichneten bestätigen hiermit, dass vor der Vertragsunterzeichnung vom 16.11.2018 mündlich vereinbart wurde, dass das am 15. Mai 2000 bewilligte Doppeleinfamilienhaus-Projekt mit entsprechenden Planunterlagen und Baubewilligung vom 15. Mai 2000 im Kaufpreis von CHF 160'000.00 inbegriffen ist und mit der Unterzeichnung des Kaufvertrages ins Eigentum der Käuferin übergeht. Nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages vom 16.11.2018 wurden die entsprechenden Dokumente der Käuferin überreicht."

4.2.

Der Kaufvertrag vom 16. November 2018 enthält keinen Hinweis auf eine Mitveräusserung eines bewilligten Bauprojekts. Gegenstand des Kaufvertrages bilden vielmehr ausschliesslich die Liegenschaften Q. aaa und bbb. Diese beiden Liegenschaften weisen gemäss dem Kaufvertrag Grundstückflächen von 236 m² bzw. 282 m², total also 518 m² auf. Bei einem Kaufpreis von CHF 160'000.00 resultiert ein Preis von (gerundet) CHF 309.00/m², was dem Marktwert von Bauland in Q. im Verkaufszeitpunkt entspricht.

4.3.

Gemäss der Aufstellung "Erwerbspreis und Berechnungen der Aufwendungen analog Einsprache-Entscheid vom 15.02.2007 (EE) sowie Veranlagungsverfügung vom 09.10.2006", welche mit der Steuererklärung für Grundstückgewinne 2018 betreffend "Verkauf GB aaa und bbb" eingereicht

wurde, belaufen sich die Aufwendungen für nicht ausgeführte Projekte des Architekten E. für die Parzelle aaa auf CHF 45'767.00 (294.75 m² [236 m² + Anteil Parzelle ccc von 58.75 m²] à CHF 155.276) und für die Parzelle bbb auf CHF 52'910.00 (340.75 m² [282 m² + Anteil Parzelle ccc von 58.75m²] à CHF 155.276), total also CHF 98'677.00. Wenn im Kaufpreis von CHF 160'000.00 Architekturkosten in dieser Grössenordnung enthalten wären, würde der Kaufpreis pro Quadratmeter massiv unter CHF 200.00 fallen, was augenscheinlich nicht dem Marktwert von Bauland in Q. im Jahr 2018 entspricht.

4.4.

In Anbetracht dieser Umstände kommt das Spezialverwaltungsgericht zum Schluss, dass die Vorinstanz zu Recht nicht auf die (erst während des Einspracheverfahrens abgeschlossene) "Vereinbarungsbestätigung" vom 11. März 2020, sondern auf den Inhalt des Kaufvertrages vom 16. November 2018 abgestellt hat, und die Kosten für den Architekten nicht zum Abzug zuliess.

4.5.

Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

5.

5.1.

Der Vertreter der Rekurrentin beantragt weiter, es seien pauschal CHF 10'000.00 für die Doppelgarage zum Abzug zuzulassen. Diese sei zur ausschliesslichen Nutzung für die Parzellen aaa und bbb erstellt worden (vgl. Steuererklärung für Grundstückgewinne 2018).

5.2.

Die Vorinstanz hat den Abzug wegen Fehlens eines entsprechenden Beleges, trotz einer gemäss der Rechtsprechung über 10 Jahre hinaus bestehender Aufbewahrungspflicht, nicht gewährt (vgl. Einspracheentscheid; Bemerkungen zur Steuerveranlagung). Sie verweist überdies auf § 46 StGV, wonach Grundstücke mit Fahrnisbauten, deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung sei, als nicht überbaut gelten. Die Garage stelle in den Augen der Steuerkommission Q. eine solche Baute dar (vgl. Vernehmlassung vom 20. November 2020).

5.3.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die steuerpflichtige Person für die anrechenbaren Aufwendungen als steuermindernde Tatsache die Beweislast. Dabei kann von einer Liegenschaftseigentümerin erwartet werden, dass sie die Zahlungsbelege erheblich länger als 10 Jahre aufbewahrt (SGE vom 23. April 2020 [3-RV.2019.140] mit Hinweis auf den VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.449]).

5.4.

Der Vertreter der Rekurrentin hat keinen Beleg für die Doppelgarage eingereicht. Gemäss seinen Ausführungen hat er bei der Aufgabe seines Büros in T. verschiedene Akten, welche älter als 10 Jahre waren, entsorgt, darunter auch die Belege für die Kosten der Doppelgarage (vgl. E-Mail vom 3. April 2020). Es liegt also eine selbstverschuldete Beweisschwierigkeit vor.

5.5.

5.5.1.

Üblicherweise wird der Nachweis der behaupteten Investitionen durch entsprechende Belege erbracht. Da das Steuergesetz aber keine Bestimmung darüber enthält, welche Anforderungen an den Beweis gestellt werden, d.h. ob ein strikter Nachweis erbracht werden muss oder ob es ausreicht, einen bestimmten Sachverhalt glaubhaft zu machen, kommt den Behörden bei der Beurteilung, ob ein Beweismittel erheblich oder tauglich ist, ein weiterer Ermessensspielraum zu. In Ausübung dieses Spielraumes hat das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) in einem Fall aufgrund der den Akten beiliegenden Fotos, welche den Zustand der fraglichen Liegenschaft vor und nach der vorgenommenen Renovation zeigten, Anlagekosten akzeptiert, obwohl sie belegmässig nicht nachgewiesen waren. Dabei erfolgte die Anerkennung zurückhaltend, weil die betroffenen Steuerpflichtigen auf keinen Fall besser fahren durften, als ein Steuerpflichtiger, welcher den ihm obliegenden belegmässigen Nachweis der Investitionen erbringen kann (RGE vom 19. Oktober 2000 [RV.1999.50170] betreffend Grundstückgewinnsteuer).

5.5.2.

Auch nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung sind wertvermehrnde Aufwendungen zu berücksichtigen, soweit sie der Veranlagungsbehörde bekannt sind, aber über den genauen Umfang Ungewissheit besteht. Der Wert dieser Aufwendungen ist durch Schätzung zu ermitteln (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2011.61] mit Hinweis auf den Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 104 StG N 5a).

5.6.

Es sind Fotos der Doppelgarage aktenkundig und deren Existenz wird von der Vorinstanz im Grundsatz auch nicht bestritten. Überdies ist die Wahrscheinlichkeit sehr gering, dass die Rekurrentin diese Garage vollkommen kostenlos erhalten hat. Es kommt hinzu, dass die Auffassung der Vorinstanz, dass es sich bei der Garage um eine Fahrnisbaute handle, für welche das Akzessionsprinzip im Sinne von Art. 667 Abs. 2 ZGB unwirksam bleibt, nicht zutrifft, denn nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind vorfabrizierte Garagen, die sich zwar ohne Zerstörung, jedoch nur mit unverhältnismässigem Aufwand von ihrem Standort lostrennen und entfernen lassen, keine Fahrnisbauten (BGE 105 II 264 ff., zitiert in: H. Rey, Die

Grundlagen des Sachenrechts und das Eigentum, Grundriss des schweizerischen Sachenrechts, Band I, 3. Auflage, Bern 2007, Ziff. 547, sowie Schmid/Hürlimann-Kaup, Sachenrecht, 5. Auflage, Luzern/Freiburg 2017, Ziff. 905). Diese Rechtsprechung lässt sich ohne weiteres auf die vorliegende Doppelgarage übertragen.

Unter diesen Umständen würde es das Spezialverwaltungsgericht in Analogie zur erwähnten Rechtsprechung als sachgerecht erachten, für die Doppelgarage trotz fehlender Belege ermessensweise festzusetzende Anschaffungskosten zu berücksichtigen.

5.7.

Gemäss der Aufstellung "Erwerbspreis und Berechnungen der Aufwendungen analog Einsprache-Entscheid vom 15.02.2007 (EE) sowie Veranlagungsverfügung vom 09.10.2006", welche mit der Steuererklärung für Grundstückgewinne 2018 betreffend "Verkauf GB aaa und bbb" eingereicht wurde, befindet sich die Doppelgarage auf der Parzelle ccc (vgl. auch Replik vom 17. Dezember 2020). Mit dem Kaufvertrag vom 16. November 2018 wurden jedoch die Liegenschaften Q. aaa und bbb verkauft. Die Parzelle ccc bildet nicht Gegenstand dieses Vertrags. Es können demzufolge auch keine diesbezüglichen Anlagekosten berücksichtigt werden, denn es gilt das Kongruenzprinzip (auch als Grundsatz der "vergleichbaren Verhältnisse" bezeichnet), d.h. die Grundstückgewinnermittlung muss sich auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück beziehen (SGE vom 24. April 2014 [3-RV.2013.112]). Der Umstand, dass die Doppelgarage behauptungsweise zur ausschliesslichen Nutzung für die Parzellen aaa und bbb erstellt wurde, vermag keine Berücksichtigung der Kosten der Doppelgarage zu rechtfertigen.

5.8

Der Rekurs ist auch in diesem Punkt abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin 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.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 545.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt S.

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, 24. März 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic