

3-RV.2021.140

P 145

Urteil vom 20. Oktober 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Schatzmann Richter Herzog Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrent A. _____

vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____**
vom 26. Mai 2021
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2016

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 erwarben A., C., D. und E. als Miteigentümer zu je einem Viertel die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Parzelle ccc, 691 m², Hausplatz und Garten, Y-Weg, Wohnhaus mit Werkstatt und Garage Nr. ddd, zum Preis von CHF 580'000.00 von der F. AG.

2.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2016 zufolge Überführung in das Geschäftsvermögen erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 49'487.00 bei einer Besitzesdauer von 5 Jahren und einem Steuersatz von 32 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 15'835.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 153'920.00, ein Erwerbspreis von CHF 97'518.00 sowie Aufwendungen von CHF 6'915.00 zugrunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 17. Dezember 2020 liess A. mit Schreiben vom 14. Januar 2021 Einsprache erheben und folgenden Antrag stellen:

"Die Veranlagung ist mangels Rechtsgrund aufzuheben."

4.

Am 12. Mai 2021 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

5.

Mit Entscheid vom 26. Mai 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 (Zustellung am 28. Juni 2021) liess A. – unter Berücksichtigung des Fristenstillstands vom 15. Juli bis und mit dem 15. August 2021 – mit rechtzeitigem Rekurs vom 26. August 2020 (recte: 26. August 2021; Postaufgabe am 27. August 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er lässt die folgenden Anträge stellen:

"1. Der Einsprache-Entscheid vom 26. Mai 2021 und die Veranlagungsverfügung vom, 17.12.2020 seien vollumfänglich aufzuheben.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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

7.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A. liess eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 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.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 erwarben der Rekurrent, C., D. und E. als Miteigentümer zu je einem Viertel die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Parzelle ccc, 691 m², Hausplatz und Garten, Y-Weg, Wohnhaus mit Werkstatt und Garage Nr. ddd, zum Preis von CHF 580'000.00 von der F. AG.

2.2.

Mit partiellem Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 wurde die Erbengemeinschaft von G. betreffend die Liegenschaft GB Q. Nr. eee, Plan-Nr. bbb, Parzelle fff, 840 m², Wohnhaus und Garage Nr. ggg, aufgelöst und diese dem Rekurrenten, C., D. und E. zu Miteigentum zu je einem Viertel zugewiesen.

2.3.

Die Ehefrau des Rekurrenten teilte dem Gemeindesteueramt Q. mit Schreiben vom 10. September 2012 unter anderem Folgendes mit:

"In der Beilage erhalten Sie eine Kopie unserer Steuererklärung.

Wie erwähnt wurde die Erbengemeinschaft am tt.mm. aufgelöst und die Besitzer der Liegenschaft, Parzelle Nr. fff sind nun als Gebrüder H. eingetragen.

Zudem erwarben die Gebrüder H. am tt.mm. 2011 die Nachbar-Liegenschaft, Parzelle Nr ccc, Y-Weg 22.

Beide Einfamilienhäuser werden abgebrochen und eine Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus wurde erteilt."

2.4.

Per tt.mm. 2015 wurde die Parzelle ccc mit der Parzelle fff vereinigt (neu: Parzelle fff mit einer Fläche von 1'531 m²).

3.

3.1.

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). Den Veräusserungen gleichgestellt ist unter anderem die Überführung eines Grundstückes sowie von Anteilen daran vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person (§ 96 Abs. 2 lit. b 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).

3.2.

Die Parteien haben unterschiedliche Ansichten betreffend den Zeitpunkt, ab welchem die Parzelle ccc als Geschäftsvermögen des Rekurrenten zu qualifizieren ist.

3.3.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass der Rekurrent in den Steuererklärungen des Kanton (primäres Steuerdomizil) für das Jahr 2011 und die Folgejahre die Parzelle ccc als "immeuble privé", also als Privatliegenschaft, deklariert habe und entsprechend veranlagt worden sei. Für das Steueramt Q. sei nicht erkennbar gewesen, dass es sich bei der Parzelle ccc – wie vom Rekurrenten behauptet – seit dem Erwerb um eine Geschäftliegenschaft handeln sollte. Das erwähnte Schreiben vom 10. September 2012 (E. 2.3.) sei der Veranlagungsbehörde bekannt gewesen. In diesem verlange der Rekurrent jedoch nicht, dass eine Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen vorzunehmen sei. Das geschilderte geplante Vorgehen mit erteilter Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus habe die Steuerbehörde ohne ausdrücklichen Antrag nicht verpflichtet, von Amtes wegen eine Überführung vorzunehmen. Bis zur Realisierung des Mehrfamilienhauses mit anschliessendem Verkauf befinde sich das Projekt in einem Schwebezustand. Zum einen sei unklar, ob das Projekt so oder überhaupt realisiert werde. So sei denkbar, dass die geplante Umsetzung an der Finanzierung oder an Bauvorschriften scheitere. Zum anderen könne sich der Steuerpflichtige auch umentscheiden und das Projekt sistieren, das Land mitsamt dem Projekt veräussern oder die erstellten Wohnungen vermieten oder auch selbst nutzen. In dieser Zeitspanne lege sich die Veranlagungsbehörde eine gewisse Zurückhaltung auf. Erst wenn klar ersichtlich sei, dass ein Realisierungstatbestand – eine Überführung der Liegenschaft vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen – gegeben sei, werde eine Grundstücksgewinnsteuererklärung zugestellt. Dies sei vorliegend im Jahr 2016 nach Begründung und dem Verkauf von Stockwerkeigentumseinheiten an Dritte erfüllt gewesen.

3.4.

Der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) ist der Ansicht, dass Letzterer bereits beim Kauf der Parzelle ccc eine selbstständige Erwerbstätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler ausgeübt

habe. Die Parzelle ccc habe daher vom Erwerb an Geschäftsvermögen dargestellt, was einen Überführungstatbestand ausschliesse. Für Baufachleute sei klar, dass ein professionelles Mehrfamilienhausprojekt nicht erst mit dem Baubeginn der Neubaute, auch nicht mit dem Abbruch der vorbestehenden Altbauten, sondern mit der vorangehenden Planung beginne, in welcher definiert werde, was abgerissen werde und was stehen bleibe. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liege gewerbsmässiges Handeln vor, wenn eine Tätigkeit die schlichte Vermögensverwaltung übersteige. Der von der Vorinstanz geltend gemachte Schwebezustand habe mit dem Abschluss der Erbteilung im Jahre 2011 sein Ende gefunden, denn der Rahmen einer privaten Liegenschafts- und Erbschaftsverwaltung wäre nicht überstiegen worden, wenn die ererbte Liegenschaft ohne weitere bauliche Massnahmen an Dritte veräussert worden wäre. Stattdessen hätten sich die Beteiligten mit dem Kauf der Nachbarparzelle ccc zu einem Bauprojekt entschieden, das den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung eindeutig übersteige, zumal damit die Aufnahme von Fremdkapital in Form einer Hypothek nötig geworden sei. Gemäss Lehre übe ein Mitglied eines als einfache Gesellschaft zu qualifizierenden Baukonsortiums eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, wenn die Tätigkeit der Gesellschaft bzw. ihrer sämtlichen Mitglieder als solche zu beurteilen sei. Vorliegend sei der Erwerb der Parzelle ccc durch eine einfache Gesellschaft unter Beteiligung von Baufachleuten und mit der schon 2012 kommunizierten Absicht, die Parzellen ccc und fff zu vereinen und ein Mehrfamilienhaus zu erstellen, dessen Stockwerkeinheiten an Dritte verkauft würden, erfolgt. Den aargauischen Steuerbehörden sei somit bereits bei Einreichung der Steuererklärung 2011 klar gewesen, dass dieses Grundstück nicht zum privaten Gebrauch, sondern zum Zwecke der Überbauung und des Verkaufs im Rahmen einer einfachen Gesellschaft erworben worden sei. Dass der Kauf 2011 zum einzigen Zweck der Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus erfolgt sei, ergebe sich in aller Klarheit aus dem Umstand, dass bereits 2012 eine erste Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus eingeholt worden sei (vgl. Rekurs).

4.

4.1.

4.1.1.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 27 Abs. 2 Satz 3 StG).

4.1.2.

Steuerbarer gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel im Sinne einer selbstständigen Erwerbstätigkeit liegt gemäss bundesgerichtlicher Praxis dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung vornimmt. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb

gerichtet ist. Als Indizien kommen in Betracht: Die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzesdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte, die Verwendung der erzielten Gewinne bzw. deren Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände oder die Realisierung der Gewinne im Rahmen einer Personengesellschaft (Bundesgerichtsurteil vom 21. April 2022 [2C_702/2020] E. 2.2.; VGE vom 30. Juni 2021 [WBE.2020.405]).

4.2.

Die Parteien stufen die Tätigkeit des Rekurrenten aufgrund des systematischen und planmässigen Vorgehens (gemeinsamer Kauf der Parzelle ccc mit drei Brüdern, Vereinigung der Parzellen ccc und fff, Bau eines Mehrfamilienhauses, Begründung von Stockwerkeigentum, Verkauf von Stockwerkeinheiten) sowie des engen Zusammenhangs mit dessen beruflichen Tätigkeit und unter Einsatz spezieller Fachkenntnisse (der Rekurrent war als Architekt an der Planung und Erstellung des Mehrfamilienhauses beteiligt) zu Recht als gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel ein.

4.3.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel des Rekurrenten bereits mit dem Kauf der Parzelle ccc im Jahr 2011 oder erst mit der Begründung von Stockwerkeigentum und dem Verkauf von Stockwerkeinheiten im Jahr 2016 begann.

4.4.

4.4.1.

Das Bundesgericht stufte in seinem Urteil vom 11. Juni 2019 (2C_551/2018) die Tätigkeit des Beschwerdeführers, welcher 2007 ausschliesslich mit Fremdmitteln ein Grundstück kaufte, in insgesamt sechs Stockwerkeigentumseinheiten aufteilte und diese per 1. Juni 2012 veräusserte, als gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel ein. Den Beginn des gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels sah das Bundesgericht im Erwerb der Liegenschaft im Jahr 2007 (E. 2.2.4.).

4.4.2.

Vorliegend wiesen bereits der Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 sowie der partielle Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 auf eine beabsichtigte Vereinigung der Parzellen ccc und fff hin (vgl. Nachtrag zum vorstehenden Kaufvertrag, I. Vorbemerkungen). Zudem war am tt.mm. 2012 ein erstes Baugesuch für ein Mehrfamilienhaus mit sieben Eigentumswohnungen auf

beiden Parzellen eingereicht worden, welches der Rekurrent für sich und die Gebrüder H. sowie als zuständiger Architekt unterzeichnet hatte. Dieses wurde am tt.mm. 2012 genehmigt. Sodann liess der Rekurrent der Vorinstanz das erwähnte Schreiben vom 10. September 2012 einreichen, in welchem auf die Erbteilung betreffend die Parzelle fff, den Erwerb der Nachbarparzelle ccc sowie die bereits erteilte Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus hingewiesen wurde (E. 2.3.). Diese zeitliche Abfolge sowie das systematische und planmässige Vorgehen hinsichtlich Erbteilung der Parzelle fff und Kauf der Parzelle ccc lassen auf einen bereits beim Erwerb der Parzelle ccc bestehenden Willen, diese beiden Parzellen mit einem Mehrfamilienhaus zu überbauen und Stockwerkeinheiten davon gewinnbringend zu verkaufen, schliessen. In Übereinstimmung mit dem aufgeführten bundesgerichtlichen Urteil sowie der Auffassung des Vertreters begann die Tätigkeit des Rekurrenten als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler daher bereits mit dem Erwerb der Parzelle ccc im Jahr 2011.

4.5.

Ferner ist gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gewerbsmässiger Liegenschaftenshandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit dann zu vermuten, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen in einem Baukonsortium (einfache Gesellschaft) verbinden und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufes beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen (Bundesgerichtsurteil vom 30. Oktober 2020 [2C_1021/2019] E. 6.4.; Bundesgerichtsurteil vom 31. Oktober 2011 [2C_948/2010] E. 3.). Vorliegend hat sich der Rekurrent im Rahmen seines Berufes als Architekt zusammen mit seinen drei Brüdern an einem Baukonsortium beteiligt und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit diesen besorgt. Der Rekurrent und seine drei Brüder bildeten bereits für den Kauf der Parzelle ccc im Jahr 2011 ein Baukonsortium, weshalb in Übereinstimmung mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. E. 6.4. des Urteils vom 30. Oktober 2020 und E. 3.1.2 des Urteils vom 31. Oktober 2011) und der Auffassung des Vertreters dieser Zeitpunkt für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler relevant ist.

4.6.

Das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) führt in seinem Urteil vom 25. Februar 2010 (3-RV.2008.54) aus, für die Qualifikation als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler sei entscheidend, dass der Erwerb ursprünglich in der Absicht, das Grundstück zu überbauen, erfolgt sei, auch wenn die Überbauung aus unbekannten Gründen in der Folge nicht realisiert worden sei und das Grundstück stattdessen als Pferdewiese gedient habe. Gemäss dieser Rechtsprechung lässt vorliegend ebenfalls bereits der im Jahr 2011 erfolgte Erwerb der Parzelle ccc in der Absicht,

diese zu überbauen, auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel schliessen. Gleiches ergibt sich aus dem Urteil des Steuerrekursgerichts vom 20. Dezember 2012 (3-RV.2012.80), in welchem Folgendes ausgeführt wird:

"Die Handelstätigkeit eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers beginnt mit der ersten diesbezüglichen Handlung (Von Ah, Die Besteuerung des Liegenschaftenhandels und Ermittlung des Grundstückgewinns bei Geschäftsgrundstücken, in: Best of zsis, Steuerrecht 2007, Zürich/Basel/Genf 2007, S. 127 mit weiteren Hinweisen).

Der Rekurrent hat in den Jahren 1992 bis 1994 auf dem Grundstück Grundbuch S. Nr. hhh, Plan iii, Parzelle jjj (im Folgenden: 'Parzelle jjj') eine Überbauung mit fünf Reiheneinfamilienhäusern erstellt und die Parzelle jjj anschliessend in die Parzellen kkk bis mmm unterteilt (Grundbuchmeldung vom tt.mm. 1994). Die Parzellen kkk und lll hat er bereits im Jahre 1994 verkauft. Dies legt den Schluss nahe, dass der Rekurrent die Parzelle jjj gekauft hat, um seinem Unternehmen Arbeit zu verschaffen und um die auf der Parzelle jjj erstellten Reiheneinfamilienhäuser gewinnbringend zu verkaufen. Der Rekurrent ist somit beim Erwerb der Parzelle jjj, beim Bau und auch den Verkäufen der Parzellen kkk und lll systematisch und planmässig vorgegangen. Es kommt hinzu, dass er durch die Erstellung der Reiheneinfamilienhäuser eine wesentliche Wertvermehrung der Parzelle jjj bzw. der parzellierten Grundstücke herbeigeführt hat. Ein solches Vorgehen sprengt den Rahmen der schlichten Verwaltung des privaten Vermögens, selbst wenn bis im Jahre 1994 lediglich zwei Parzellen verkauft und die restlichen Parzellen für eine Dauervermietung zurückbehalten wurden (analog Urteil des Bundesgerichts vom 13. April 2005 [2A.433/2004], E. 3.3).

Daraus folgt, dass der Rekurrent bereits im Jahre 1992 als Liegenschaftenhändler tätig war."

4.7.

Der Vertreter verweist auf ein im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz aufgeführtes Urteil der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 19. Oktober 2000 (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 27 StG N 36; StE 2001 B 23.1 Nr. 49). Gemäss diesem bilden ererbte Grundstücke eines Metzgermeisters, auf denen sich unter anderem das zuvor als Metzgerei genutzte, danach nur noch zu Wohnzwecken dienende Gebäude befindet, Geschäftsvermögen eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers ab dem Zeitpunkt, in welchem der Entschluss zur Überbauung gefasst bzw. mit der Abklärung der Überbaumöglichkeiten begonnen wird. Der Vertreter macht geltend, dass sich die Erbengemeinschaft zwischen 2006 und 2011 nach dem Tod von I. mit den verschiedensten Möglichkeiten einer Nutzung der Liegenschaft auseinandergesetzt habe. In dieser Phase wäre eine Weiternutzung durch einen Erben als privat genutzte Liegenschaft weiterhin eine mögliche Option gewesen. Diese sei jedoch verworfen worden und die Beteiligten

seien zum Schluss gekommen, dass eine effizientere Nutzung gemäss der von Behördenseite geförderten verdichteten Bauweise alleine mit der Stammparzelle fff schwierig sei, weshalb es als sinnvoll erschienen sei, die Nachbarparzelle ccc zu erwerben. Aus dem Umstand, dass bereits 2012 eine erste Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus eingeholt worden sei, ergebe sich in aller Klarheit, dass der Kauf 2011 zum einzigen Zweck der Überbauung mit einem Mehrfamilienhaus erfolgt sei. Diese zutreffenden Ausführungen lassen ebenfalls auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftshandel des Rekurrenten seit dem Erwerb der Parzelle ccc im Jahr 2011 schliessen.

4.8.

Aus den vorangehenden Erwägungen folgt, dass der Rekurrent hinsichtlich der Parzelle ccc seit deren Erwerb im Jahr 2011 als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler zu qualifizieren ist. Die nachfolgenden Ausführungen der Vorinstanz vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern.

4.9.

Die Vorinstanz ist der Meinung, dass sich ein Bauprojekt bis zur Realisierung des Mehrfamilienhauses mit anschliessendem Verkauf in einem Schwebezustand befinde. Eine Überführung vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen finde erst statt, wenn ein Realisierungstatbestand klar ersichtlich gegeben sei. Dies sei vorliegend im Jahr 2016 nach der Begründung von Stockwerkeigentum und dem Verkauf von Stockwerkeinheiten an Dritte erfüllt gewesen. Diese Ansicht widerspricht der Rechtsprechung, für welche bei einem schon beim Erwerb einer Liegenschaft geplanten Bau eines Mehrfamilienhauses mit Verkauf von Stockwerkeinheiten der gewerbsmässige Liegenschaftshandel im Zeitpunkt des Kaufs der Liegenschaft beginnt (E. 4.4. ff.).

4.10.

Die Vorinstanz weist darauf hin, dass der Rekurrent die Parzelle ccc seit dem Erwerb in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre an seinem primären Steuerdomizil (Kanton) als "immeuble privé" (recte: "immeuble à prépondérance privée"), also als Privatliegenschaft, deklariert habe. Gemäss Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts ist die ausdrückliche Zuweisung zu Geschäfts- oder Privatvermögen durch den Steuerpflichtigen in seiner Steuererklärung als verbindlich zu betrachten, sofern sie mit den objektiven Gegebenheiten vereinbar ist (AGVE 2001 S. 201; VGE vom 20. Januar 2006 [WBE.2005.230]). Vorliegend ist entscheidend, dass die Vorinstanz nicht nur um den Inhalt des Schreibens vom 10. September 2012 wusste (E. 2.3.), sondern auch zeitnah Kenntnis hatte vom Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011 und partiellen Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 sowie vom am tt.mm. 2012 genehmigten ersten Baugesuch (vgl. § 185 Abs. 3 StG und § 63 StGV [in den altrechtlichen bis Ende 2015 in Kraft gewesenen Versionen] sowie

Grundbuchmeldungen und Grundstücksschätzungen, Leitfaden für Gemeindesteuerämter [Version 1.0 / 18. August 2021] S. 35). Dem Baugesuch 2012 ist zu entnehmen, dass die vier Gebrüder H. auf den Parzellen ccc und fff ein Mehrfamilienhaus mit sieben Eigentumswohnungen bauen wollten. Die Qualifikation der Parzelle ccc als Privatvermögen in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre durch den Rekurrenten war nicht mit den der Vorinstanz aus dem Baugesuch 2012, dem Kaufvertrag vom tt.mm. / tt.mm. 2011, dem partiellen Erbteilungsvertrag vom tt.mm. 2011 sowie dem Schreiben vom 10. September 2012 bekannten objektiven Gegebenheiten vereinbar. Letztere liessen auf einen gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel seit dem Erwerb der Parzelle im Jahr 2011 und somit auf deren Zuteilung zum Geschäftsvermögen schliessen. Daraus folgt, dass die durch den Rekurrenten in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre erfolgte Zuweisung nicht verbindlich ist.

4.11.

4.11.1.

Die Vorinstanz bringt weiter vor, dass sich der Rekurrent widersprüchlich verhalten habe und ein widersprüchliches Verhalten keinen Rechtsschutz finden dürfe. Der Rekurrent habe die Liegenschaft ccc seit dem Erwerb 2011 als Privatliegenschaft in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre deklariert und sich nie gegen die Veranlagung als Privatliegenschaft gewehrt oder kritisch nachgefragt.

4.11.2.

Als Verbot widersprüchlichen Verhaltens und des Rechtsmissbrauchs untersagt der Grundsatz von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 BV) sowohl den Behörden wie auch den Privaten, sich in ihren öffentlichrechtlichen Rechtsbeziehungen widersprüchlich oder rechtsmissbräuchlich zu verhalten. Er gebietet staatlichen Organen und Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung findet der Grundsatz von Treu und Glauben im Steuerrecht vor allem auf das Verfahren Anwendung sowie dort, wo den Steuerpflichtigen ein gewisser Ermessensspielraum eingeräumt ist. Als Beispiele werden die Bewertung von Bilanzposten, die Wahl der Abschreibungsmethoden oder die Zuweisung von Vermögensgegenständen zum Privat- oder Geschäftsvermögen genannt. Das Hauptanwendungsgebiet namentlich des Verbots widersprüchlichen Verhaltens liegt bei den fortgesetzt erhobenen Steuern und dem bei diesen den Steuerpflichtigen nach dem Gesetz zustehenden Ermessen. Entsprechend ist eine Sachdarstellung, die von einem Steuerpflichtigen über Jahre hinweg in gleicher Art und Weise vertreten wurde, schwerer zu gewichten als die Abgabe einer Erklärung in einem bestimmten Zeitpunkt (Bundesgerichtsurteil vom 21. August 2020 [2C_240/2020] E. 7.1.).

4.11.3.

Vorliegend hat der Rekurrent die Parzelle ccc an seinem primären Steuerdomizil über Jahre hinweg als Privatliegenschaft deklariert und wurde auch entsprechend veranlagt. Der Vertreter führt diesbezüglich allerdings zutreffend aus, dass es für die Steuererklärung und die Festlegung von Einkommens- und Vermögenssteuern am Wohnsitz keine Rolle gespielt habe, ob diese Liegenschaft als Privat- oder Geschäftsvermögen gekennzeichnet gewesen sei, da die Liegenschaft vom Erwerb bis zum Verkauf ohnehin mit dem Vermögenssteuerwert einzusetzen gewesen sei. Dementsprechend sei diesem Gesichtspunkt bei der Überprüfung der Steuerauscheidung in den Steuerveranlagungen auch keine Bedeutung zugemessen worden, zumal der Rekurrent durch die Bezeichnung mit Privat- oder Geschäftsliegenschaft nicht beschwert gewesen sei. Eine Einsprache wäre daher mangels Beschwer gar nicht möglich gewesen. Hinzu kommt, dass die Zuweisung der Parzelle ccc zum Privatvermögen nicht mit den der Vorinstanz bekannten objektiven Gegebenheiten vereinbar war (E. 4.10.). Ausserdem handelt es sich bei der vorliegend zu beurteilenden Grundstückgewinnsteuer auch nicht um eine fortgesetzt erhobene Steuer. Angesichts der dargelegten Umstände ist es nicht widersprüchlich, wenn der Rekurrent im vorliegenden Verfahren trotz seiner Deklarationen in den Steuererklärungen 2011 und Folgejahre im vorliegenden Verfahren eine andere rechtliche Auffassung vertritt.

4.11.4.

Auch darin, dass der Rekurrent im vorliegenden Grundstückgewinnsteuerungsverfahren nicht bereits zusammen mit der Grundstückgewinnsteuererklärung geltend machte, die Parzelle ccc stelle seit dem Erwerb Geschäftsvermögen dar, kann kein widersprüchliches Verhalten gesehen werden. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz erhob der damalige Vertreter des Rekurrenten diesen Einwand nicht erstmal an der Besprechung vom 12. Mai 2021, sondern bereits in der Einsprache vom 14. Januar 2021. So dann macht eine steuerpflichtige Person, wenn sie gegen eine Veranlagung Einsprache erhebt oder, wie vorliegend, von einem Vertreter erheben lässt, lediglich von ihr zustehenden Verfahrensrechten Gebrauch. Würden im Rahmen der Einsprache erstmals vorgebrachte Einwände als widersprüchlich qualifiziert, käme dies einer vom Gesetzgeber nicht gewollten massiven Einschränkung dieses Rechtsmittels zu, welches der steuerpflichtigen Person einen Rechtsanspruch auf uneingeschränkte Überprüfung der Veranlagungsverfügung und auf Behebung der festgestellten Mängel verleiht.

4.12.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent hinsichtlich der Parzelle ccc seit deren Erwerb im Jahr 2011 als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler gilt. Aufgrund dieser Qualifikation stellt die Parzelle ccc seit dem Jahr 2011 Geschäftsvermögen des Rekurrenten dar.

4.13.

Stellt die Parzelle ccc seit dem Erwerb im Jahr 2011 Geschäftsvermögen dar, fehlt es an deren Überführung vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen des Rekurrenten im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. b StG.

5.

In Gutheissung des Rekurses sind somit der Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 und die Verfügung vom 18. November 2020 aufzuheben.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

Ausserdem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 10'736.90.

6.3.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281; SGE vom 22. September 2022 [3-RV.2021.26]).

6.4.

Die Kostennote des Vertreters basiert auf einem Streitwert von CHF 49'487.00 (vgl. Kostennote vom 26. Oktober 2022). Dabei handelt es sich um den steuerbaren Grundstückgewinn. Den Streitwert bildet jedoch die Grundstückgewinnsteuer von CHF 15'835.00. Bei diesem Streitwert, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand wird die Entschädigung auf CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden der Einspracheentscheid vom 26. Mai 2021 und die Verfügung vom 18. November 2020 aufgehoben.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 3'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) 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, 20. Oktober 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs