

3-RV.2021.29

P 63

Urteil vom 25. April 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Senn Richter Lämmli Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrent **A.**_____

vertreten durch lic. iur. Dieter Egloff, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____**
vom 18. November 2020
 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2015

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Baurechtsvertrag vom tt.mm.2015 räumte A._____ (als Eigentümer, Baurechtsgeber und Dienstbarkeitsbelasteter) B._____ (als Baurechtsnehmer und Dienstbarkeitsberechtigter) ein dauerndes, selbständiges Baurecht auf dem Grundstück GB R._____ Nr. aaa, [...] m², ein. Das Baurecht beinhaltet das Recht, auf einer Teilfläche von (...) das Gewerbehaus Nr. bbb beizubehalten und zu erneuern. B._____ hatte für die Einräumung des Baurechts nebst dem periodisch geschuldeten Baurechtszins eine einmalige Entschädigung von CHF 480'000.00 für das in sein Eigentum übergehende Gewerbehaus Nr. bbb an A._____ zu bezahlen.

2.

(...)

3.

Mit Verfügung vom 4. Oktober 2018 veranlagte die Steuerkommission R._____ A._____ für einen im Jahr 2015 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 344'740.00 bei einer Besitzesdauer von 8 Jahren und einem Steuersatz von 26 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 89'632.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 480'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 132'010.00 sowie Aufwendungen von CHF 3'250.00 zugrunde.

4.

Gegen die Verfügung vom 4. Oktober 2018 erhob A._____ mit Schreiben vom 18. Oktober 2018 Einsprache und beantragte mit Verweis auf die Stellungnahme seines Vertreters vom 5. Oktober 2018 sinngemäss,

dass mangels Gewinns keine Grundstücksgewinnsteuer erhoben werde.

5.

Das Kantonale Steueramt, Grundstückschätzung, verfasste am 27. Mai 2020 eine Stellungnahme zu jener des Vertreters von A._____. Letzterer wurde mit Schreiben vom 18. Juni 2020 aufgefordert, weitere in der Stellungnahme vom 5. Oktober 2018 erwähnte Kosten bis am 18. Juli 2020 nachzuweisen. Der Vertreter von A._____ kam dieser Aufforderung innert erstreckter Frist mit Schreiben vom 18. August 2020 nach.

6.

Mit Entscheid vom 18. November 2020 reduzierte die Steuerkommission R._____ in teilweiser Gutheissung der Einsprache den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF 313'000.00. In Abweichung zur Verfügung vom

4. Oktober 2018 wurden weitere Aufwendungen von CHF 31'740.00 berücksichtigt.

7.

Den Einspracheentscheid vom 18. November 2020 (Zustellung an den Vertreter am 18. Dezember 2020) hat A._____ mit, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, rechtzeitigem Rekurs vom 29. Januar 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Anträge:

- "1. Es seien Anlagekosten in Höhe von CHF 494'990 (= CHF 460'000 + CHF 34'990) zu berücksichtigen und infolgedessen der Grundstückgewinn mit CHF 0.00 festzusetzen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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

8.

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

9.

A._____ liess eine Replik erstatten.

10.

10.1.

Mit Schreiben vom 5. Oktober 2023 wies das Spezialverwaltungsgericht die Parteien darauf hin, dass sich die Frage stelle, ob vorliegend überhaupt eine Veräusserung, welche die Grundstückgewinnsteuer begründe, gegeben sei.

10.2.

Zu dieser Frage nahmen das Kantonale Steueramt am 1. November 2023 und der Vertreter von A._____ am 31. Januar 2024 schriftlich Stellung.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstücksgewinnsteuer 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent erwarb mit Kaufvertrag vom tt.mm.2007 die Liegenschaft GB R._____ Nr. aaa, [...] m², von der C._____ AG zum Preis von CHF 1'650'000.00.

2.2.

Der Rekurrent schloss als Eigentümer der Liegenschaft GB R._____ Nr. aaa, Baurechtsgeber und Dienstbarkeitsbelasteter mit B._____ als Baurechtsnehmer und Dienstbarkeitsberechtigter am tt.mm.2015 folgenden Baurechtsvertrag ab:

"(...)

II. Einräumung eines Baurechts

A. Rechtseinräumung

4. Der Baurechtsgeber räumt hiermit dem Baurechtsnehmer ein dauerndes, selbständiges Baurecht auf dem nachbeschriebenen Grundstück ein:

(...)

B. Inhalt und Umfang des Baurechts

5. Das Baurecht beinhaltet das Recht, auf der im Mutationsplan Nr. ccc der Gemeinde R._____ vom 3. Juni 2015 ausgeschiedenen Teilflächen von (...) der LIG R._____ / aaa das folgende Gebäude beizubehalten und zu erneuern:

- **Gewerbehaus Nr. bbb**

Der Baurechtsgeber erklärt hiermit, dass das Gebäude Nr. bbb statisch gesehen eine eigenständige Baute darstellt. (...)

C. Dauer und Verselbständigung des Baurechts

6. Das Baurecht ist übertragbar und vererblich und wird bis zum 31. Dezember 2091 eingeräumt. Es beginnt mit der Eintragung im Grundbuch.

Dieses Baurecht wird verselbständigt unter SDR R. _____ / ddd.

D. Grundbucheintrag

7. Das Baurecht ist wie folgt auf LIG R. _____ / aaa einzutragen:

Selbständiges und dauerndes Baurecht für die Beibehaltung und Erneuerung des Gewerbehauses Nr. bbb bis zum 31. Dezember 2091

Verselbständigung unter SDR R. _____ / ddd

8. Dieses Baurecht ist als Grundstück mit folgendem Beschrieb in das Grundbuch aufzunehmen:

SDR R. _____ / ddd

Selbständig und dauerndes Baurecht. Dasselbe umfasst die Beibehaltung und Erneuerung des Gewerbehauses Nr. bbb und ist befristet bis 31. Dezember 2091.

Dieses Baurecht ist als Dienstbarkeit z.L. aaa eingetragen.

(...)

F. Kaufpreis für das Gebäude

11. Für die Einräumung des Baurechts schuldet der Baurechtsnehmer dem Baurechtsgeber nebst dem periodisch geschuldeten Baurechtszins gemäss Ziffer VII. hiernach eine einmalige Entschädigung von CHF 480'000.00 (Schweizer Franken vierhundertachtzigtausend) für das ins Eigentum des Baurechtsnehmers übergehende Gewerbehaus Nr. bbb.

(...)"

3.

3.1.

3.1.1.

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).

3.1.2.

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 Belastung eines Grundstückes mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen, wenn diese die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen und dafür ein Entgelt entrichtet wird (§ 96 Abs. 2 lit. c StG; Art. 12 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes über

die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

3.1.3.

Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (§ 102 StG) die Anlagekosten (§ 103 f. StG) übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen.

3.2.

3.2.1.

Das Baurecht ist eine Dienstbarkeit, mit der der Grundeigentümer (Baurechtsgeber) einem Dritten (Baurechtsnehmer) das Recht einräumt, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu errichten oder beizubehalten (vgl. Art. 779 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Mit diesem Recht kann das Eigentum am Grundstück vom Eigentum an den darauf errichteten Bauten getrennt werden (vgl. Art. 667 ZGB e contrario), in dem Sinne, dass der Baurechtsnehmer Eigentümer der Gebäude und anderen Bauten auf (oder unter) der Bodenfläche wird, während der Baurechtsgeber Eigentümer des Bodens bleibt. Das Baurecht wird in der Regel gegen Zahlung einer Gegenleistung in Form einer einmaligen oder, häufiger, wiederkehrenden Vergütung gewährt, die der Bodenrente entspricht (BGE 141 II 326 E. 6.1 m.w.H. = Pra 105 [2016] Nr. 12).

3.2.2.

Wird mit der Einräumung des Baurechts ein bereits bestehendes Gebäude übertragen, ist dafür in der Regel eine zusätzliche Entschädigung geschuldet. Dies wurde auch vorliegend vereinbart, hatte B._____ dem Rekurrenten für das Gewerbehaus Nr. bbb doch CHF 480'000.00 zu bezahlen (E. 2.2.).

3.2.3.

Ist das Baurecht selbständig und dauernd, so kann es als Grundstück in das Grundbuch aufgenommen werden (Art. 779 Abs. 3 ZGB in Verbindung mit Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 3 ZGB). Ein Baurecht gilt gemäss Zivilrecht als dauernd, wenn es auf wenigstens 30 Jahre oder auf unbestimmte Zeit begründet ist (Art. 655 Abs. 3 Ziff. 2 ZGB). Das Baurecht kann als selbständiges Recht auf höchstens 100 Jahre begründet werden (Art. 779 Abs. 1 ZGB). Das vorliegende Baurecht wurde für 76 Jahre eingeräumt und als Grundstück im Grundbuch aufgenommen (E. 2.2.).

4.

4.1.

Die Parteien gehen von einem unterschiedlichen Erwerbspreis aus. Dabei ist strittig, wie viel des vom Rekurrenten für die Liegenschaft GB R._____

Nr. aaa bezahlten Kaufpreises von CHF 1'650'000.00 auf das Gewerbehäus Nr. bbb fällt. Der Rekurrent macht geltend, dass der Erwerbspreis CHF 460'000.00 betrage, was zur Folge hätte, dass kein Grundstücksgewinn anfielen.

4.2.

Vorab ist zu prüfen, ob die einmalige Entschädigung von CHF 480'000.00 für die Einräumung des Baurechts mit Übergang des Gewerbehäuses Nr. bbb (E. 2.2.) unter die Grundstückgewinnsteuer fällt. Soweit dies mangels Veräusserung oder Dauerhaftigkeit oder Wesentlichkeit der Beeinträchtigung ausser Betracht fällt, unterliegt die Entschädigung der Einkommenssteuer (§ 25 Abs. 1 StG; VGE vom 27. Januar 2010 [WBE.2009.239]; VGE vom 7. Dezember 2007 [WBE.2007.79]; SGE vom 26. Juni 2014 [3-RV.2013.98]; RGE vom 28. Mai 2009 [3-RV.2008.26]; RGE vom 24. Januar 2007 [3-RV.2006.29]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 96 StG N 42) und stellt keinen steuerfreien Kapitalgewinn dar, weil – im Gegensatz zum Recht der direkten Bundessteuer – nur Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen steuerfrei sind (vgl. § 33 Abs. 1 lit. i StG).

4.3.

Die vorliegende Einräumung eines Baurechts stellt betreffend das Gewerbehäus Nr. bbb keine zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von § 96 Abs. 1 StG dar. Zum einen fehlt es an der Eigentumsübertragung an einem Grundstück, da das Baurecht erst durch die Aufnahme im Grundbuch überhaupt zu einem Grundstück gemäss Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 ZGB wird und die Eigentumsübertragung am Gewerbehäus Nr. bbb lediglich Folge der Einräumung der Baurechtsdienstbarkeit (welche eine Durchbrechung des Akzessionsprinzips bewirkt) ist. Zum anderen ist die Eigentumsübertragung am Gewerbehäus Nr. bbb nicht dauernd, sondern zeitlich auf die Baurechtsdauer von 76 Jahren beschränkt (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 6 N 32, 112 und 117; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 96 StG N 2-23, 41a und 46; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 216 StG N 135).

4.4.

4.4.1.

Das Steuerharmonisierungsgesetz definiert das Erfordernis der "dauernden und wesentlichen Beeinträchtigung" (Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG; § 96 Abs. 2 lit. c StG) nicht näher, was den Kantonen einen gewissen Entscheidungsspielraum eröffnet (BGE 141 II 326 E. 6.2 = Pra 105 [2016] Nr. 12; Bundesgerichtsurteil vom 21. Oktober 2014 [2C_1049/2013, 2C_1079/2013, 2C_1080/2013] E. 3.; Bundesgerichtsurteil vom 1. Mai 2014 [2C_704/2013] E. 4.3.).

4.4.2.

Nach der Lehre, Rechtsprechung und Praxis sowie dem Willen des historischen Gesetzgebers im Kanton Aargau ist "dauernd" gemäss § 96 Abs. 2 lit. c StG nur gegeben, wenn keine zeitliche Begrenzung festgelegt wurde oder die Belastung mehr als 100 Jahre beträgt (Y. Yildirim/M. Klöti-Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 96 StG N 46; D. Egloff, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 30 StG N 109; Botschaft des Regierungsrates vom 24. Mai 1983 zum Steuergesetz, S. 22; SGE vom 25. August 2016 [3-RV.2016.88]; VGE vom 28. März 2012 [WBE.2011.291]; AGVE 1966 S. 42; Merkblatt "Grundstückgewinnsteuer" des Kantonalen Steueramtes, Änderungen vom 1. Juli 2023, gültig ab 2001, Ziff. 3.2). Da ein Baurecht für höchstens 100 Jahre begründet werden kann (vorliegend wurde eine Dauer von 76 Jahren vereinbart; E. 2.2.), ist "dauernd" gemäss der im Kanton Aargau vertretenen Meinung nicht gegeben. Nachfolgend ist zu prüfen, ob daran festgehalten werden kann.

4.4.3.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann die Begründung eines Baurechts eine Belastung eines Grundstücks im Sinne von Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG bewirken (Bundesgerichtsurteil vom 1. Mai 2014 [2C_704/2013] E. 4.3. = StR 2014 S. 544 f.). In diesem Urteil wird zudem Folgendes ausgeführt:

"4.4. § 216 Abs. 2 lit. b StG/ZH übernimmt Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG wörtlich. Nach der zürcherischen Praxis löst die Errichtung eines als Grundstück ver selbständigten Baurechts die Grundstückgewinnsteuer dennoch nicht aus. Das als Grundstück eingetragene Baurecht ist zwar 'selbständig' und 'dauernd' (Art. 655 Abs. 3, 779 Abs. 3 ZGB) und kann am Rechtsverkehr teilnehmen. Es kann aber auf höchstens 100 Jahre begründet werden, weshalb es nach der zürcherischen Rechtsprechung an der Voraussetzung der Dauerhaftigkeit (i.S. einer unbeschränkten Dauer) fehlt. Ein Entgelt bei der Begründung des Baurechts unterliegt daher im Kanton Zürich nicht der Grundstückgewinnsteuer, sondern ist allenfalls mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer zu erfassen. Das gilt nach dieser Praxis auch dann, wenn mit der Einräumung des Baurechts ein bereits bestehendes Gebäude übertragen wird (zum Ganzen ausführlich Richner et al., a.a.O., N. 121 und 134 ff. zu § 216 StG/ZH, mit Hinweisen zur Praxis; Urteil des Bundesgerichts 2P.99/1994 vom 26. April 1996 E. 4f, in: ZBGR 80/1999 S. 41; so bereits Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Band IV, 1966, N. 70 zu § 161 aStG/ZH).

Ist hingegen das Baurecht als Grundstück im Grundbuch aufgenommen, gilt es ab diesem Zeitpunkt als Grundstück. Wird es veräussert, ist daher nach der zürcherischen Praxis von einer zivilrechtlichen Handänderung an einem Grundstück auszugehen und unterliegt der Vorgang der Grundstückgewinnsteuer (Urteile des Zürcher Verwaltungsgerichts vom 2. Februar 1994 E. 2, in: StE 1994 B 42.21 Nr. 8, und vom 27. März 1996 E. 1, in: StE 1996 B 42,1 Nr. 4; vgl. Richner et al., a.a.O., N. 139 f. zu § 216 StG/ZH mit weiteren Hinweisen). Angesichts des den Kantonen in dieser Frage zustehenden Entscheidungsspielraums

(soeben E. 4.3) ist das nicht zu beanstanden. Das muss zwangsläufig auch gelten, wenn Miteigentum und namentlich Stockwerkeigentum an einem Baurechtsgrundstück veräussert wird."

Mit der bisherigen Lösung schöpft der Kanton Aargau demnach seinen ihm zustehenden Entscheidungsspielraum aus.

4.4.4.

In der Lehre wird "dauernd" im Sinne von Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG mehrheitlich als zeitlich unbegrenzt definiert (E. 4.4.2.; Basler Kommentar zum StHG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 12 StHG N 70; M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, a.a.O., § 3 N 91, § 6 N 111 f.; vgl. auch die Wiedergabe der verschiedenen Meinungen im BGE 141 II 326 E. 7. = Pra 105 [2016] Nr. 12). Gleiches gilt auch gemäss der Rechtsprechung im Kanton Zürich (Urteil des Verwaltungsgerichts vom 16. Dezember 2009 = StE 2022 B 23.46.1 Nr. 2).

4.4.5.

In der Lehre wird ebenfalls die Meinung vertreten, dass es zwar durchaus sachgerecht sei, als Abgrenzungskriterium zwischen Grundstückgewinnsteuer und Einkommens- bzw. Gewinnsteuer die Zeitdauer zu wählen. Es sei allerdings nicht einzusehen, weshalb der Begriff der Dauerhaftigkeit im Recht der Grundstückgewinnsteuer anders zu interpretieren sei als im Zivilrecht, wo er gemäss Art. 655 Abs. 3 Ziff. 2 ZGB 30 oder mehr Jahre bedeutet (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 216 StG N 122; F. Richner, Das Baurecht und sein Heimfall im Privatvermögensbereich, ZStP 2023 S. 175 ff., S. 186 ff.; M. Seiler, Grenzen des kantonalen Gestaltungsspielraums bei der Grundstückgewinnsteuer, StR 2020, S. 725 ff., S. 732 f.). Diesbezüglich wird jedoch zutreffend eingewendet, dass der Normzweck nicht derselbe ist. Die zivilrechtlich verlangte Mindestdauer von 30 Jahren legt das zeitliche Erfordernis für die Aufnahme der Baurechtsdienstbarkeit im Grundbuch fest (Art. 779 Abs. 3 ZGB in Verbindung mit Art. 655 Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 3 ZGB). Im Grundstückgewinnsteuerrecht ist die Dauer in Bezug zur "Referenzveräusserung", das heisst zur zivilrechtlichen Veräusserung (Eigentumsübertragung) zu setzen, welche zeitlich unbegrenzt wirkt (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, a.a.O., § 3 N 91, § 6 N 111 f.). Hinzu kommt, dass gemäss Seiler die vorliegende Entschädigung von CHF 480'000.00 dennoch nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegt; wegen des klaren Wortlauts von Art. 21 Abs. 1 lit. c des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; § 30 Abs. 1 lit. c StG lautet gleich), welcher aufgrund der vertikalen Harmonisierung auch für Art. 7 Abs. 1 StHG gelten müsse, seien sämtliche Entgelte aus Baurechten mit der Einkommenssteuer zu erfassen (M. Seiler, a.a.O., S. 725 ff., S. 733 f.).

4.4.6.

Das Kantonale Steueramt führt in der Stellungnahme vom 1. November 2023 sinngemäss aus, dass gemäss seiner Praxis die Begründung eines Baurechts keine dauernde Beeinträchtigung im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. c StG darstelle.

4.4.7.

Der Vertreter des Rekurrenten bringt in seiner Stellungnahme vom 31. Januar 2024 vor, dass die Frage, ob ein für die Dauer von 76 Jahren eingeräumtes, ins Grundbuch aufgenommenes Baurecht an einem überbauten Grundstück unter § 96 Abs. 2 lit. c StG bzw. Art. 12 Abs. 2 lit. c StHG falle, in der Lehre, Praxis und Rechtsprechung unterschiedlich beantwortet werde. Mit Blick auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung dürfte es zulässig sein, den harmonisierungsrechtlichen Begriff der "Dauerhaftigkeit" mit zeitlicher Unbegrenztheit gleichzusetzen. Im Kanton Aargau seien in der Vergangenheit zu der aufgeworfenen Frage unterschiedliche Urteile der kantonalen Steuergerichte ergangen. Das Spezialverwaltungsgericht habe im Rahmen des Rekursverfahrens zu entscheiden, ob das Aargauer Steuerrecht immer noch an einer selbständigen steuerrechtlichen Auslegung des Begriffs "dauernd" festhalte.

Dass im Kanton Aargau in der Vergangenheit unterschiedliche Urteile zur aufgeworfenen Frage ergangen seien, trifft nicht zu. Bis anhin hat sich kein aargauisches Gericht dahingehend geäußert, dass ein Entgelt für die *Einräumung* eines Baurechts mit Übergang eines Gebäudes der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Es wurde einzig entschieden, dass *der Verkauf* von im Baurecht erstellten Stockwerkeinheiten und Miteigentumsanteilen der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (VGE vom 13. Juni 2016 [WBE.2015.393]). Bei einem im Grundbuch eingetragenen Baurecht handelt es sich um ein eigenes Grundstück (Baurechtsgrundstück). Dass dessen Verkauf, bei dem das Eigentum (oder Miteigentum) am Baurechtsgrundstück übertragen wird, eine zivilrechtliche Veräusserung im Sinne von § 96 Abs. 1 StG darstellt, ist unbestritten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 96 StG N 46; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 216 StG N 139; M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterheld, a.a.O., § 6 N 113; E. 4.4.3. oben).

4.4.8.

Aus den gemachten Ausführungen ergeben sich keine hinreichenden Gründe, um den Begriff der "Dauerhaftigkeit" gemäss § 96 Abs. 2 lit. c StG anders als bisher auszulegen. Demnach ist "dauernd" gemäss § 96 Abs. 2 lit. c StG nur gegeben, wenn keine zeitliche Begrenzung festgelegt wurde oder die Belastung mehr als 100 Jahre beträgt. Dies hat zur Folge, dass die für die Einräumung des auf 76 Jahre beschränkten Baurechts mit Übergang des Gewerbehauses Nr. bbb bezahlte Entschädigung von CHF 480'000.00 nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fällt. Ein daraus

allfällig resultierender Gewinn unterliegt viel mehr der Einkommenssteuer (E. 4.2.). Der Gewinn ist nach einkommenssteuerrechtlichen Grundsätzen zu ermitteln.

5.

5.1.

Die Veranlagung der Einkommenssteuer erstinstanzlich vorzunehmen, ist nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts (RGE vom 20. Dezember 2012 [3-RV.2012.80]). Die Angelegenheit ist deshalb zur Festsetzung der Höhe des steuerbaren Gewinnes aus der Einräumung des Baurechts mit Übergang des Gewerbehauses Nr. bbb der Steuerkommission Q._____ zu überweisen.

5.2.

Sofern sich im ordentlichen Veranlagungsverfahren eine Erhöhung des für die Einräumung des Baurechts mit Übergang des Gewerbehauses Nr. bbb entfallenden Steuerbetrags gegenüber dem Einspracheentscheid vom 18. November 2020 ergeben sollte, muss dem Rekurrenten die Gelegenheit eingeräumt werden, dies durch einen nachträglichen Rekursrückzug zu vermeiden, damit die Rückweisung nicht zur Ausschaltung der zugunsten des Steuerpflichtigen aufgestellten Schutzbestimmung von § 197 Abs. 3 StG führt (SGE vom 21. Dezember 2023 [3-RV.2022.120]).

6.

6.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen des Rekurrenten auszugehen (SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.26]). Die Kosten des Rekursverfahrens sind demnach auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

6.2.1.

Ausserdem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters des Rekurrenten für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 14'323.25. Diese basiert auf einem angenommenen Streitwert von CHF 89'632.00 (Steuern gemäss Veranlagung).

6.2.2.

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 21. März 2024 [3-RV.2023.52]).

6.2.3.

Bei einem Streitwert von CHF 81'380.00 (Steuern gemäss Einspracheentscheid), einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem erhöhten Aufwand wird die Parteikostenentschädigung auf CHF 7'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Verfügung vom 4. Oktober 2018 und der Einspracheentscheid vom 18. November 2020 werden aufgehoben und die Angelegenheit zur Neu-
beurteilung im Sinne der Erwägungen an die Steuerkommission Q._____
überwiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 7'500.00 (inkl. MWSt)
ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt R._____

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, Obere Vorstadt 37, 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, 25. April 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs