

3-RV.2021.54

P 102

Urteil vom 1. September 2022

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

Rekurrent	A. _____
-----------------	-----------------

vertreten durch lic. iur. Marcel Moser, Fürsprecher, Stadtturmstrasse 17,
Postfach 160, 5401 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 4. März 2021 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2018
------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2018 verkaufte A. die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Parzelle ccc, 843 m², B, zum Preis von CHF 1'264'500.00 an C..

2.

Mit Verfügung vom 15. Dezember 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2018 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 997'962.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'264'500.00, ein Erwerbspreis von CHF 255'429.00 sowie Aufwendungen von CHF 11'109.00 zugrunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 15. Dezember 2020 erhob A. mit undatiertem, der Post am 14. Januar 2021 übergebenem Schreiben Einsprache und beantragte Folgendes:

"Ich beantrage, dass die Projektierungskosten von CHF 250'000.00 als Anlagekosten berücksichtigt werden."

4.

Mit Entscheid vom 4. März 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 4. März 2021 (Zustellung am 15. März 2021) liess A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 14. April 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er lässt die folgenden Anträge stellen:

- "1. Bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuern seien dem Rekurrenten CHF 224'363.55 unter dem Titel 'Aufwendungen gemäss § 104 StG' anzurechnen und gestützt darauf sei die anfallende Grundstückgewinnsteuer neu zu berechnen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Gemeinde Q.."

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

6.

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

7.

A. liess eine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent erwarb mit Kaufvertrag vom 1. Oktober 1985 die Liegenschaft GB Q. Nr. ddd, Plan-Nr. bbb, Parzelle ccc, 1'816 m², Gebäudeplatz und Umgelände, B, Wohnhaus mit Doppelgarage, für CHF 1'100'000.00.

2.2.

Am 21. Dezember 2018 wurde von der Parzelle ccc die Parzelle aaa im Halte von 843 m² abparzelliert. Mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2018 verkaufte A. die Parzelle aaa, 843 m², B, zum Preis von CHF 1'264'500.00 an C..

2.3.

Der Rekurrent plante auf dem Teil der neuen Parzelle aaa den Bau eines Dreifamilienhauses. In diesem Zusammenhang entstanden ihm in den Jahren 2011 bis 2013 Projektierungskosten von CHF 224'363.55 (vgl. "Ermittlung aufgelaufene Planungskosten per 31. Januar 2014" der D. AG). Das Dreifamilienhaus wurde in der Folge nicht realisiert. Stattdessen liess C. auf der Landparzelle aaa ein Einfamilienhaus bauen.

2.4.

Der Rekurrent beantragt, dass Planungskosten von CHF 224'363.55 als Aufwendungen gemäss § 104 Abs. 1 lit. a StG anzurechnen seien. Die Steuerkommission Q. gewährte dafür keinen Abzug.

3.

3.1.

Von Bundesrechts wegen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes 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 Bestim-

mung führt die Begriffe "Erlös", "Anlagekosten" und "Ersatzwert" nicht näher aus. Insofern überlässt der Bund den Kantonen bei der Umschreibung des steuerbaren Gewinnes einen 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 bundessteuergesetzliche 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 die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG). Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen. Als Aufwendungen sind unter anderem Kosten für Planung, Bauten, Umbauten und andere Investitionen anrechenbar (§ 104 Abs. 1 lit. a StG). Bei Teilveräusserung sind Aufwendungen anrechenbar, soweit sie den veräusserten Teil betreffen (§ 108 Abs. 2 Satz 1 StG).

3.3.

Die Kantone sind von Bundesrechts wegen gehalten, bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinns das Kongruenzprinzip zu beachten. Dieses ruft bei der Ermittlung des Grundstückgewinns nach einer Schaffung vergleichbarer Verhältnisse. Demzufolge haben sich Erlös und Anlagewert in der Regel auf das umfänglich und inhaltlich gleiche Grundstück zu beziehen. Substanzzunahmen sind bei der Ermittlung des Gewinns ebenso zu berücksichtigen wie Substanzabnahmen. Grundgedanke des Kongruenzprinzips ist, dass mit der Grundstückgewinnsteuer nur der "unverdiente" Wertzuwachs auf einem Grundstück erfasst werden soll, nicht aber der Mehrwert, welcher durch Investitionen des Veräusserers, d.h. durch Arbeit oder Kapital geschaffen wurde (Bundesgerichtsurteil vom 10. März 2020 [2C_665/2019]).

3.4.

Das Spezialverwaltungsgericht hat in den Urteilen vom 20. Juni 2019 (3-RV.2018.207) und 24. März 2022 (3-RV.2020.159) entschieden, dass Kosten für nicht ausgeführte Bauprojekte nur dann als Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden können, wenn diese an den Erwerber mitveräussert werden bzw. im Kaufpreis enthalten sind.

3.5.

Kaufverträge, die ein Grundstück zum Gegenstand haben, bedürfen zu ihrer Gültigkeit der öffentlichen Beurkundung (Art. 216 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht [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 (Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2011, Art. 142 [des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000] N 113). So hat auch das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) schon einmal einen Teilbetrag des Liegenschaftskaufpreises 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 anderseits 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]).

4.

4.1.

Die Parteien sind sich einig, dass der Erwerbspreis der Parzelle aaa CHF 255'429.00 beträgt und sich der Erlös auf CHF 1'264'500.00 beläuft. Unterschiedliche Ansichten haben sie hingegen hinsichtlich der Aufwendungen.

4.2.

Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass nur die Auslagen für Projekte, Planung und Machbarkeitsstudien, die zusammen mit dem Grundstück verkauft würden (Kongruenzprinzip), als Anlagekosten abzugsfähig seien. Es genüge nicht, wenn diese Aufwendungen lediglich beim Verkäufer angefallen seien, dieser das Projekt jedoch nicht weiterverfolgt und später auch nicht an den Käufer veräussert habe. Weder dem Kaufvertrag noch einer anderen privaten Vereinbarung könne entnommen werden, dass das ursprüngliche Bauprojekt des Dreifamilienhauses mitverkauft worden sei und der Gegenwert im Kaufpreis von CHF 1'264'500.00 enthalten sei (vgl. Einspracheentscheid).

4.3.

Auf die Einwände des Vertreters des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter), weshalb Planungskosten von CHF 224'363.55 als Aufwendungen anrechenbar seien, wird nachfolgend unter E. 5. eingegangen.

5.

5.1.

Wie dargelegt, können gemäss Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts (E. 3.4.) Kosten für nicht ausgeführte Bauprojekte nur dann als Aufwendungen berücksichtigt werden, wenn sie an den Erwerber mitveräussert werden bzw. im Kaufpreis enthalten sind. Es bestehen keine Gründe, von dieser Praxis abzuweichen, zumal andere Kantone vergleichbare Lösungen kennen. So gelten im Kanton Bern die Bauprojektkosten vor dem Baubeginn, unter dem Vorbehalt der Wertzumessung durch den Erwerber, weder als Aufwendungen noch als Erlösbestandteil. Misst der Erwerber den Plänen einen betragsmässigen Wert zu, wird beim Veräusserer der Erlös um diesen Wert herabgesetzt; werden bei der Realisierung des Bauprojekts diese Kosten beim Erwerber als wertvermehrnde Aufwendungen angerechnet, fällt bei fehlender Realisierung jegliches Geltendmachen dieser Kosten im Rahmen der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer dahin. Misst der Erwerber den Plänen keinen betragsmässigen Wert zu, so sind sie für ihn wertlos, und der Veräusserer kann die Kosten weder als wertvermehrnde Aufwendungen noch als Erlösminderung geltend machen (Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, a.a.O., Art. 142 [des

Berner Steuergesetzes] N 108 ff.). Sodann sind in den Kantonen Zürich und Basel-Landschaft die Kosten für unausgeführte Bauprojekte bei den Anlagekosten anrechenbar, wenn das Projekt dem Erwerber rechtsgeschäftlich überlassen wurde und diesem ein objektiver liegenschaftlicher Wert zukommt (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 221 [des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997] N 52; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 18. September 2013 [SB.2013.59] = ZStP 2014 S. 79; Urteil des Steuergerichts Basel-Landschaft vom 16. April 2021, in: StE 2022 B 44.13.7 Nr. 35).

5.2.

Der Kaufvertrag vom 21. Dezember 2018 enthält keine Hinweise auf eine Mitveräusserung eines Bauprojekts. Vielmehr ist in dessen Ziffer I.2. festgehalten, dass der Kaufpreis CHF 1'500.00 pro m² und somit bei 843 m² CHF 1'264'500.00 betrage. Der Rekurrent hat auch keine schriftliche Zusatzvereinbarung, aus welcher hervorgeht, dass Bauprojektkosten im Kaufpreis enthalten gewesen wären, eingereicht. Soweit der Vertreter geltend macht, ohne die Klärungen aufgrund der Planungen in den Jahren 2012 und 2013 hätte das Grundstück nie zu einem Preis von CHF 1'500.00 / m² verkauft werden können, ist dies als Schutzbehauptung zu würdigen. Denn beim Rekurrenten handelt es sich um einen Anwalt, der aufgrund seiner Ausbildung um die Bedeutung von Beweisen in Rechtsverfahren weiss. Angesichts dessen hätte der Rekurrent nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts auf einen Hinweis im Kaufvertrag auf eine Mitveräusserung des Bauprojekts im Wert von CHF 224'363.55 beharrt, oder es wäre zumindest zeitgleich mit dem Abschluss des Kaufvertrags eine entsprechende schriftliche Vereinbarung abgeschlossen worden. Hinzu kommt, dass sich der Erwerber gemäss Ziffer IV.3. des Kaufvertrags vom 21. Dezember 2018 über alle öffentlich-rechtlichen Vorschriften, welche eine Überbauung des Grundstücks tangieren, selbst orientiert. Dies spricht ebenfalls dagegen, dass im Kaufpreis, wie vom Vertreter geltend gemacht, Abklärungen öffentlich-rechtlicher Fragen wie Abstand zum Wald im Osten, Abstand zum Y-Bach, Einschränkungen durch den Schutz der Hecke, Gebäude- und Strassenabstand sowie Einpassung in die Umgebung enthalten waren. Schliesslich führt die Vorinstanz aus, dass in Q. an guter Lage ohne Weiteres ein reiner Landpreis von CHF 1'500.00 / m² Bauland erzielt werden könne. Wenn im Kaufpreis von CHF 1'264'500.00 Projektkosten von CHF 224'363.55 enthalten wären, würde der Kaufpreis pro Quadratmeter auf CHF 1'234.00 fallen, was nicht dem Marktwert von Bauland an vergleichbarer Lage in Q. entspricht.

5.3.

Der Vertreter führt aus, dass gemäss AGVE 1966 S. 121 die Kosten für nicht ausgeführte Bauprojekte zu den Erstellungskosten und damit zu den

Anlagekosten gehörten. Im erwähnten Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission (heute: Spezialverwaltungsgericht) vom 26. Mai 1966 wird Folgendes ausgeführt:

"(...)

Im vorliegenden Fall stellt sich die Frage, ob die Aufwendungen für Projekte unter irgendeinem Titel abzugsfähig seien, obwohl diese Projekte nicht zur Ausführung gelangten und das Grundstück nach einem andern Projekt überbaut worden ist. Wenn alle im Zusammenhang mit dem veräußerten Grundstück stehenden Vorkehren und Geschäfte buchhalterisch separat erfaßt worden wären, hätten die Aufwendungen für die Projektierung, wie die Baukosten, als Erstellungskosten aktiviert werden müssen. Es kann vorkommen, daß das erste Projekt zur Ausführung gelangt. Es ist aber auch möglich, daß es abgeändert werden muß oder daß andere Projekte nötig werden. Alle derartigen Aufwendungen müssen zu den Baukosten gerechnet werden. Die nicht ausgeführten Projekte waren insofern nicht belang- und wertlos, als sie der Bauherrschaft die Entscheidung für die weitere Projektierung und die schließliche Bauausführung ermöglicht haben. Dieser für die buchhalterische Erfassung maßgebende Gesichtspunkt muß auch bei der Ermittlung des steuerbaren Grundstückgewinnes berücksichtigt werden. Steuerrechtlich sind daher die Aufwendungen für Projektierungskosten als Erstellungskosten im Sinne von § 6 GStG zu behandeln. (...)"

Der vorliegende Fall liegt anders als jener gemäss Entscheid der kantonalen Steuerrekurskommission, da in Letzterem vom Veräusserer selber ein Bauprojekt realisiert worden war und sich daraus ergab, dass die früheren, nicht ausgeführten Projekte nicht belang- und wertlos waren. Im zu beurteilenden Fall setzte der Rekurrent selber kein Bauprojekt um, weshalb sich dessen Wert nur daraus ergeben kann, dass der Erwerber diesem einen betragsmässigen Wert zumass bzw. dafür einen Preis bezahlte. Dies ist vorliegend zu verneinen (E. 5.2.).

5.4.

Dem Vertreter ist insofern zuzustimmen, dass gemäss Lehre zu § 104 StG auch Aufwendungen für nicht ausgeführte Projekte zu den Anlagekosten gehören (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 104 StG N 10). Allerdings verweist die Lehre in diesem Zusammenhang auf AGVE 1966 S. 121. Wie dargelegt, unterscheidet sich die vorliegende Konstellation von jenem Entscheid (E. 5.3.). Aus Letzterem kann daher nichts für den zu beurteilenden Fall abgeleitet werden.

5.5.

Der Vertreter macht sodann geltend, die Auffassung der Vorinstanz, Planungskosten nur dann als Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, wenn das Projekt zusammen mit dem Grundstück an den Käufer mitverkauft worden sei, widerspreche dem klaren Wortlaut des Gesetzes. Dem Vertreter

ist insofern zuzustimmen, dass diese Voraussetzung nicht aus dem Wortlaut von § 104 Abs. 1 lit. a und § 108 Abs. 2 Satz 1 StG hervorgeht. Allerdings ergibt sie sich aus dem Kongruenzprinzip (vgl. E. 3.3.). Gemäss diesem können Projektierungskosten, die sich nicht auf den Erlös auswirken, auch nicht als Aufwendungen berücksichtigt werden.

5.6.

Nach Auffassung des Spezialverwaltungsgerichts wäre der Beweis, dass im Kaufpreis Planungskosten enthalten waren, vorliegend durch den öffentlich beurkundeten Kaufvertrag oder eine zeitgleich abgeschlossene schriftliche Zusatzvereinbarung zu erbringen (E. 5.2.). Angesichts dessen erweist sich die vom Vertreter beantragte Expertise, aus welcher sich ergeben soll, dass erst die Planungen in den Jahren 2012 und 2013 zu einem Preis von CHF 1'500.00 / m² geführt hätten, als untaugliches Beweismittel. Der entsprechende Beweisantrag ist daher abzuweisen.

5.7.

Aufgrund der gemachten Ausführungen sind die Planungskosten von CHF 224'363.55 nicht als Anlagekosten (Aufwendungen) zu berücksichtigen.

6.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent 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.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 800.00, der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'045.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung 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, 1. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs