

3-RV.2023.154

P 143

Urteil vom 19. September 2024

Besetzung	Präsident Fischer Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 13. November 2023 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2021
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2023 veranlagte die Steuerkommission Q._____ A._____ und B._____ für einen im Jahr 2021 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 407'696.00 bei einer Besitzesdauer von 11 Jahren und einem Steuersatz von 20 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 81'539.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 876'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 430'716.00 sowie Aufwendungen von CHF 37'588.00 zugrunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2023 erhoben A._____ und B._____ mit Schreiben vom 1. Mai 2023 Einsprache und beantragten sinngemäss,

dass von einem Erwerbspreis von CHF 576'408.00 ($1'752 \text{ m}^2 \times \text{CHF } 329.00 / \text{m}^2$) auszugehen sei;

dass die zwei Architekturbüros für Projektstudien bezahlten Pauschalentschädigungen von je CHF 7'000.00 als zusätzliche Aufwendungen von CHF 14'000.00 zu berücksichtigen seien.

3.

Mit Entscheid vom 13. November 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 13. November 2023 (Zustellung am 15. November 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 27. November 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen sinngemäss,

dass von einem Erwerbspreis von CHF 576'408.00 ($1'752 \text{ m}^2 \times \text{CHF } 329.00 / \text{m}^2$) auszugehen sei;

dass die zwei Architekturbüros für Projektstudien bezahlten Pauschalentschädigungen von je CHF 7'000.00 als zusätzliche Aufwendungen von CHF 14'000.00 zu berücksichtigen seien.

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

5.

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

6.

A._____ und B._____ haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Mit Kaufvertrag vom 10. August 2011 erwarben die Rekurrenten als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft GB Q._____ Nr. eee, Plan aaa, Parzelle bbb, 3'004 m², [...], zum Preis von CHF 547'000.00 von der Erbengemeinschaft von C._____.

2.2.

Von der Parzelle bbb wurden am 9. März 2021 die Parzelle ccc im Halte von 1'752 m² und die Parzelle ddd im Halte von 779 m² abparzelliert. Die verbliebene Fläche der Parzelle bbb beträgt 473 m².

2.3.

Mit Kaufvertrag vom 23. Dezember 2021 verkauften die Rekurrenten die Liegenschaft GB Q._____ Nr. ccc, 1'752 m², [...], zum Preis von CHF 876'000.00 an die D._____ AG und E._____ AG als Gesamteigentümerinnen infolge einfacher Gesellschaft.

2.4.

Mit Verfügung vom 20. April 2023 veranlagte die Steuerkommission Q._____ die Rekurrenten für einen im Jahr 2021 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 407'696.00 bei einer Besitzesdauer von 11 Jahren und einem Steuersatz von 20 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 81'539.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 876'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 430'716.00 sowie Aufwendungen von CHF 37'588.00 zugrunde.

2.5.

Die Rekurrenten beantragen, dass von einem Erwerbspreis von CHF 576'408.00 (1'752 m² x CHF 329.00 / m²) auszugehen sei, und dass die zwei Architekturbüros für Projektstudien bezahlten Pauschalentschädigungen von je CHF 7'000.00 als zusätzliche Aufwendungen von CHF 14'000.00 zu berücksichtigen seien.

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). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG).

3.1.2.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG).

3.1.3.

Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen.

3.1.4.

Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen (§ 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG).

3.2.

Der Erlös beträgt vorliegend unstrittig CHF 876'000.00 (vgl. E. 2.3. und E. 3.1.2.).

4.

4.1.

Strittig ist der Erwerbspreis der Parzelle ccc. Dieser hängt davon ab, wie der Kaufpreis der ursprünglichen Parzelle bbb (3'004 m²) von CHF 547'000.00 auf die Parzellen ccc, ddd sowie die verbliebene Parzelle bbb (473 m²) aufgeteilt wird.

4.2.

Aus dem Einspracheentscheid bzw. dessen Ausführungen, dass sich der Erwerbspreis (CHF 430'716.00) aus dem Anteil Quadratmeter der Parzelle ccc des Kaufpreises vom tt.mm. 2011 (Datum der Grundbucheintragung) zusammensetze, lässt sich nicht nachvollziehen, wie die Vorinstanz den Erwerbspreis berechnet. Einzig aus einer Handnotiz der Vorinstanz ergibt sich, dass diese den Kaufpreis von CHF 547'000.00 durch die Flächen der Parzelle ccc (1'752m²) sowie der verbliebenen Parzelle bbb (473 m²) teilte ($\text{CHF } 547'000.00 / 2'225.00 \text{ m}^2 = \text{CHF } 245.842 / \text{m}^2$) und den so erhaltenen Preis / m² mit der Fläche der Parzelle ccc multiplizierte ($\text{CHF } 245.842 \times 1'752.00 = \text{CHF } 430'716.00$ [gerundet]).

4.3.

Die Rekurrenten beantragen, dass auf den Quadratmeterpreis für Bauland von CHF 329.00 gemäss Verkehrswertschätzung von F._____, [...], vom 14. Juli 2010 abzustellen sei. Dies ergebe einen Erwerbspreis von CHF 576'408.00 ($1'752 \text{ m}^2 \times \text{CHF } 329.00 / \text{m}^2$).

4.4.

Wird ein Grundstück in verschiedenen Teilen veräussert, ist der Erwerbspreis nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des massgebenden Erwerbs auf die einzelnen Teile anzurechnen (§ 108 Abs. 1 StG). Hierfür ist vom Erwerbspreis der auf die veräusserte Teilparzelle entfallende, nach objektiven Grundsätzen ermittelte Teilanlagewert im Erwerbszeitpunkt zu eruieren. In der Regel ist dafür der Verkehrswert der veräusserten Parzelle sowie der zurückbehaltenen Parzelle gesondert zu schätzen. Der Gesamterwerbspreis wird danach im Verhältnis der Verkehrswerte aufgeteilt. Diese Methode gelangt zur Anwendung, wo Ungewissheit über die Wertverhältnisse der einzelnen Teilparzellen im Erwerbszeitpunkt besteht. Steht demgegenüber fest, welchen Wert die Vertragsparteien den Grundstückteilen anlässlich des Erwerbs beimassen, ist dieser Wert für die Festsetzung des Teilerwerbspreises massgebend (VGE vom 2. August 2023 [WBE.2022.393]; SGE vom 26. Januar 2023 [3-RV.2022.20]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 108 StG N 4).

4.5.

G._____ liess im Hinblick auf den beabsichtigten Verkauf der Parzelle bbb durch die Erbengemeinschaft von C._____ eine Verkehrswertschätzung von F._____, [...], erstellen. In dieser Schätzung vom 14. Juli 2010 wird ausgeführt, dass die Parzelle total 30.04 Aren messe. Ca. 18.5 Aren seien der Bauzone W2 zugeordnet, ca. 7.7 Aren befänden sich in der Landwirtschaftszone und ca. 3.84 Aren seien als Hecke (Felswand) eingetragen. Das Gutachten kommt auf folgenden Verkehrswert:

Bauland ($1'850 \text{ m}^2 \times \text{CHF } 329.00 / \text{m}^2$)	CHF 609'000.00
Geschätzte Abbruchkosten best. Gebäude	CHF -76'902.00
Wiesland ($770 \text{ m}^2 \times \text{CHF } 20.00 / \text{m}^2$)	CHF 15'400.00
Hecke und Felswand ($384 \text{ m}^2 \times \text{CHF } 0.00 / \text{m}^2$)	<u>CHF 0.00</u>
Total Verkehrswert im heutigen Zustand	CHF 547'000.00

4.6.

Entgegen den Ausführungen im Einspracheentscheid stammt die Verkehrswertschätzung nicht aus dem Jahr 2018, sondern datiert vom 14. Juli 2010. Im Weiteren wurde der Verkehrswert aus dieser Schätzung als Kauf-

preis für die Parzelle bbb (3'004 m²) übernommen (E. 2.1.). Die Vertragsparteien erachteten die Verkehrswertschätzung dementsprechend als relevant für den Kaufpreis von CHF 547'000.00. Daraus folgt, dass sich die Vertragsparteien auch auf den Wert, welchen die Verkehrswertschätzung den einzelnen Grundstückteilen beimass, einigten. Darauf ist gemäss Rechtsprechung und Lehre abzustellen (E. 4.4.). Die verkaufte Parzelle ccc (1'752 m²) besteht ausschliesslich aus Bauland. Gemäss Verkehrswertschätzung ergibt dies für die Parzelle ccc bei einem Baulandpreis von CHF 329.00 / m² grundsätzlich einen Erwerbspreis von CHF 576'408.00. Davon sind die anteilmässigen Abbruchkosten von CHF 72'828.00 (1'752 m² [Parzelle ccc] / 1'850 m² [gesamtes Bauland der ursprünglichen Parzelle bbb] x CHF 76'902.00) abzuziehen, da diese gemäss Verkehrswertschätzung den Wert des Baulands vermindern. Der Erwerbspreis beträgt demnach CHF 503'580.00 (CHF 576'408.00 ./. CHF 72'828.00).

4.7.

Auf die Methode der Vorinstanz bei der Berechnung des Erwerbspreises kann nicht abgestellt werden, da diese nicht dem Vorgehen gemäss Rechtsprechung und Lehre entspricht (vgl. E. 4.4. und E. 4.6.). Im Weiteren kann der Gesamterwerbspreis nur dort flächenmässig aufgeteilt werden, wo die Wertgleichheit der Gesamtfläche in allen Teilen feststeht (AGVE 2007 S. 261 f.). Dies ist vorliegend nicht der Fall, da die ursprüngliche Parzelle bbb drei Teilflächen (Bauzone W2, Landwirtschaftszone sowie Hecke) mit unterschiedlichem Quadratmeterwert umfasst. Dementsprechend konnte die Vorinstanz den Gesamterwerbspreis von CHF 547'000.00 nicht auf die Flächen der verbliebenen Parzelle bbb (473 m²; hauptsächlich Hecke) sowie der Parzelle ccc (1'752 m²; Bauland) aufteilen. Bei ihrem Vorgehen lässt die Vorinstanz schliesslich auch den anteilmässigen Erwerbspreis für die Parzelle ddd (779 m²; Wiesland) unberücksichtigt.

4.8.

Der Erwerbspreis beträgt somit CHF 503'580.00. Demzufolge ist der Rekurs in diesem Punkt teilweise gutzuheissen.

5.

5.1.

Unstrittig sind Aufwendungen von CHF 37'588.00 anrechenbar. Die Rekurrenten beantragen, dass an die Architekturbüros H. _____ AG und I. _____ bezahlte Pauschalentschädigungen von je CHF 7'000.00 für das Einreichen und die Präsentation einer Projektstudie zusätzlich als Aufwendungen zu berücksichtigen seien.

5.2.

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 veräuserten Teil betreffen (§ 108 Abs. 2 Satz 1 StG).

5.3.

5.3.1.

Die Vorinstanz hat die Kosten für die beiden Projektstudien von insgesamt CHF 14'000.00 nicht zum Abzug zugelassen, da die nachgereichten Belege der beiden Honorare erst im Jahr 2023 im Auftrag der Rekurrenten erstellt worden seien.

5.3.2.

Aus den von den Rekurrenten zusammen mit dem Rekurs eingereichten Belegen geht hervor, dass ab dem Konto des Rekurrenten bei der PostFinance am 26. Juli 2018 je CHF 7'000.00 an die Architekturbüros H._____ AG und I._____ überwiesen wurden.

5.4.

5.4.1.

Kosten für Bauprojekte, welche von der veräussernden Person nicht ausgeführt werden, können nur dann als Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden, wenn diese an die erwerbende Person mitveräussert werden bzw. im Kaufpreis enthalten sind (SGE vom 1. September 2022 [3-RV.2021.54]; SGE vom 24. März 2022 [3-RV.2020.159]; SGE vom 20. Juni 2019 [3-RV.2018.207]).

5.4.2.

Die Rekurrenten haben selber kein Bauprojekt ausgeführt, sondern ein solches mitveräussert. Im Kaufvertrag vom 23. Dezember 2021 ist nämlich ein Bauprojekt explizit erwähnt, allerdings nicht die Projektstudien der H._____ AG und von I._____, sondern jenes der J._____ AG, für welches bei Abschluss des Kaufvertrags eine rechtskräftige Baubewilligung für ein Mehrfamilienhaus vorlag. Für das Bauprojekt der J._____ AG wurde, zusätzlich zum Kaufpreis von CHF 876'000.00 für das Bauland, eine weitere Entschädigung geleistet (vgl. Ziff. IV.6. des Kaufvertrags). Der Kaufvertrag enthält hingegen keine Hinweise, dass die beiden Projektstudien mitveräussert wurden bzw. im Kaufpreis von CHF 876'000.00 enthalten sind. Vielmehr geht aus dem Kaufvertrag (Ziffer. III.1. und 8.) explizit hervor, dass sich der Kaufpreis auf erschlossenes Bauland von CHF 500.00 / m² (1'752 m² x CHF 500.00) bezieht. Die beiden Projektstudien wurden somit nicht an die erwerbenden Personen mitveräussert bzw. sind nicht im Kaufpreis enthalten. Die Kosten für die Projektstudien sind deshalb nicht als Aufwendungen anrechenbar.

5.5.

Der Rekurs ist demnach in diesem Punkt abzuweisen.

6.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist der steuerbare Grundstücksgewinn von CHF 407'696.00 auf CHF 334'832.00 (Erlös: CHF 876'000.00; Erwerbspreis: CHF 503'580.00; Aufwendungen: CHF 37'588.00) herabzusetzen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu rund 45 %. Sie haben daher 55 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 2 StG).

7.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 334'832.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'300.00, der Kanzleigebühr von CHF 120.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'520.00, zu 55 % mit CHF 1'386.00, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt 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, 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, 19. September 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs