

2132

Grundstückgewinnsteuer. Die Aufteilung des Erwerbspreises bei der teilweisen Veräusserung eines ursprünglich einheitlichen Grundstückes ist nach Art. 60 Abs. 2 StG grundsätzlich sowohl in bezug auf die ausscheidbaren als auch die unausscheidbaren Aufwendungen **wertmässig** und nicht flächenmässig **vorzunehmen**.

1. Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage nach der Ermittlung der anteiligen Anlagekosten bei der Veräusserung eines Teiles oder, wie es hier der Fall ist, mehrerer Teile eines ursprünglich einheitlichen Grundstückes. Gemäss Art. 59 Abs. 1 StG wird mit der Grundstückgewinnsteuer der Betrag erfasst, um den der Veräusserungserlös die Summe aus Erwerbspreis und Aufwendungen (Anlagekosten) übersteigt. Wird nur ein Teil des Grundstückes veräussert, so berechnen sich nach Art. 60 Abs. 2 StG dessen Anlagekosten nach Massgabe seines wertmässigen Anteils an den Gesamtanlagekosten. Gestützt auf diese Bestimmung stellen sich die Rekurrenten auf den Standpunkt, dass bei parzellenweiser Veräusserung eines Grundstückes grundsätzlich der Gesamterwerbspreis aufgrund der Verhältnisse im Zeitpunkt des Erwerbs nach objektiven Grundsätzen auf die veräusserten Parzellen einerseits und auf die zurückbehaltenen Parzellen andererseits aufgeteilt werden müsse, wobei im Einzelfall diesem Grundsatz in der Weise nachgelebt werde, dass der Verkehrswert der veräusserten Parzellen und derjenige der zurückbehaltenen Parzellen nach der Marktlage im Zeitpunkt des Erwerbes gesondert geschätzt würden. In gleicher Weise wie die Verkehrswerte zueinander stünden, würde anschliessend der Gesamterwerbspreis (und die weiteren unausscheidbaren Anlagekosten) aufgeteilt. Diese Ansicht scheint auch von der kantonalen Steuerverwaltung geteilt zu werden, wobei sie den Beizug eines Gutachters namentlich dann für geboten hält, wenn anlässlich des Kaufes oder der späteren amtlichen Schätzung einer Liegenschaft keinerlei Anhaltspunkte über deren Verwendungsmöglichkeit bzw. deren Zoneneinteilung bestanden hätten, der Kauf also in Unkenntnis der künftigen Nutzungsmöglichkeiten getätigt worden sei. Im vorliegenden Fall hätten die Rekurrenten aber unbestritten von allem Anfang an gewusst, wie die zu erwerbende Gesamt-

parzelle genutzt werden könnte. Zonierung und Überbaumöglichkeiten seien im Zeitpunkt des Kaufes bekannt gewesen, womit es den Parteien ohne weiteres möglich gewesen wäre, entsprechend unterschiedliche Bewertungen der verschiedenen zu nutzenden Parzellenteile vorzunehmen oder wenigstens anlässlich der amtlichen Schätzung vom 9. März 1989 zu verlangen. Dass sie dies nicht getan hätten, müssten sie sich selber zuschreiben. Diese Auffassung kann von der Steuerrekurskommission indes nicht geteilt werden. ...

2. Ausgangspunkt für die nachfolgende Beurteilung bildet die Feststellung, dass die Zuteilung der Anlagekosten, die eindeutig auf ein bestimmtes Grundstück oder eine bestimmte Parzelle bezogen werden können, keine Probleme aufwirft, indem sie **objektmässig** verteilt werden. Daneben gibt es aber auch Aufwendungen, die ursprünglich das ganze Grundstück betroffen haben und bei einer anschliessenden parzellenweisen Veräusserung desselben nicht objektmässig verlegt werden können. Diese sogenannten **ausscheidbaren Anlagekosten** müssen jedoch bei der Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer ebenfalls verteilt werden, wobei jener Methode der Vorzug einzuräumen ist, die, ohne den Gesichtspunkt der Praktikabilität zu vernachlässigen, möglichst wirklichkeitsnah ist. Für die Verteilung der unausscheidbaren Anlagekosten gelangen in der Praxis zwei Methoden zur Anwendung. Die erste sieht eine wertmässige Verlegung vor, bei der die unausscheidbaren Aufwendungen aufgrund der wertmässigen Verhältnisse zwischen Gesamtgrundstück und Parzelle verteilt werden. Bei der zweiten Methode erfolgt die Verlegung der unausscheidbaren Anlagekosten flächenmässig, das heisst im Verhältnis der Fläche der einzelnen Grundstücksteile zu dessen Gesamtfläche. In der Lehre und Rechtsprechung wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine flächenmässige Verteilung zwar die Einfachheit der Berechnungsmethode für sich beanspruchen kann, dass aber andererseits, wenn es darum geht, bei Teilveräusserungen das Wertverhältnis der einzelnen Parzellen zum ursprünglichen Gesamtgrundstück zu ermitteln, diese Methode nur dann zu einem sachgerechten Ergebnis führt, wenn das Grundstück in allen seinen Teilen gleichwertig ist, was aber, selbst bei unüberbautem Land, nur selten der Fall sein dürfte. Ist diese Gleichwertigkeit nicht gegeben, lässt sich eine zuverlässige Bewertung der

einzelnen Grundstückteile nur mit einer wertmässigen Verlegung der unausscheidbaren Anlagekosten vornehmen.

3. Bei dem hier zu beurteilenden Grundstück hat es sich ursprünglich um eine Parzelle mit einer Fläche von 20'601 m² gehandelt, die von den Rekurrenten im Jahre 1984 im Hinblick auf den Erlass des Quartierplanes O. erworben wurde. Nach Inkrafttreten des Quartierplanes im Jahre 1986 wurde das Grundstück in 19 einzelne Parzellen aufgeteilt, wobei vorgängig für den Bau der Strasse eine Teilfläche von 1'316 m² an die politische Gemeinde H. abgetreten worden war. Von den verbleibenden 19'285 m² befinden sich 6'337 m² in der Einfamilienhauszone (Ausnützungsziffer 0.33), 3'609 m² in der Mehrfamilienhauszone I (Ausnützungsziffer 0.42) und 6'620 m² in der Mehrfamilienhauszone II (Ausnützungsziffer 0.56). Die restliche Fläche von 2'719 m² liegt ausserhalb des Baugebietes. Die am 25. Januar bzw. 28. September 1989 der K. + Co. sowie der B. veräusserten Grundstücke bzw. Grundstückteile gehören mehrheitlich der Zone für Mehrfamilienhäuser II an. Nicht überbaubar ist ein Teil der Parzelle Nr. 4199 mit einer Fläche von 1'306 m². Je nach Zonenzugehörigkeit ermittelten die Rekurrenten in der Folge für die einzelnen Parzellen unterschiedliche Preise pro m², die sich nach der möglichen Ausnützung bzw. Bruttogeschossfläche richten. Dabei errechneten sie folgende m²-Preise:

Zone: Wiese/Wald	Fr. 10.-- pro m ²
Zone: Einfamilienhäuser	Fr. 70.-- pro m ²
Zone: Mehrfamilienhäuser I	Fr. 90.-- pro m ²
Zone: Mehrfamilienhäuser II	Fr. 120.-- pro m ²

Nicht bewertet wurde das unentgeltlich für den Bau der Strasse an die politische Gemeinde H. abgetretene Land.

Die kantonale Steuerverwaltung stellt sich zu Recht nicht gegen den von den Rekurrenten für die Bewertung der einzelnen Grundstückteile zur Anwendung gebrachten Massstab. Ausnützungsziffern geben das Verhältnis zwischen den (ober- und unterirdischen) Geschossflächen zur massgeblichen Grundfläche wieder. Mit den dadurch zum Ausdruck gebrachten baulichen Möglichkeiten in einer bestimmten Zone bewirkt daher eine steigende Ausnützungsziffer im allgemeinen auch eine Zunahme des Landwertes. Dies gilt auch hier, wo sich die einzelnen Parzellen hinsichtlich ihrer Lage und Beschaffenheit

ansonsten nur unwesentlich voneinander unterscheiden, so dass deren Wert wesentlich von der zulässigen Baudichte mitbestimmt wird. Was im übrigen von der kantonalen Steuerverwaltung gegen die wertmässige Verteilung der Anlagekosten eingewendet wird, vermag nicht zu überzeugen. Diese stellt sich zunächst auf den Standpunkt, dass es den Rekurrenten offengestanden hätte, beim Erwerb der Liegenschaft für die Teilflächen mit verschiedenen Ausnutzungsmöglichkeiten die Preise unterschiedlich hoch festzusetzen und sich damit im Hinblick auf die Ermittlung der anrechenbaren Anlagekosten im Verkaufsfall zu binden. Wenn die Rekurrenten dies jedoch unterlassen hätten, rechtfertige es sich, die Anlagekosten einheitlich flächenmässig auf die einzelnen Verkäufe aufzuteilen. Dagegen wird von den Steuerpflichtigen eingewendet, eine unterschiedliche Bewertung von Teilflächen beim Erwerb einer Gesamtparzelle sei nutzlos, weil die Gemeindesteuerbehörde solchen Bewertungen regelmässig die rechtsgeschäftliche Bedeutung absprechen und demzufolge nicht darauf abstellen würde. Zudem wäre der Steuerumgehung Tür und Tor geöffnet, wenn im Zusammenhang mit Landerwerbsverträgen verbindliche Landwerte für Teilflächen festgelegt werden könnten. Ausgangspunkt für die Bestimmung der massgeblichen Teilerwerbspreise bildet die bereits vorne getroffene Feststellung, dass grundsätzlich auf objektive Grundsätze im Zeitpunkt des Erwerbs abzustellen ist (vgl. auch AGVE 1986, 427). Diese Methode muss immert dort zur Anwendung gelangen, wo Ungewissheit über die Wertverhältnisse der einzelnen Parzellen eines als Ganzes erworbenen Grundstückes besteht (vgl. *Bauer/Klöti-Weber/Koch/Meyer/Ursprung*, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Bern 1991, 771). Lässt sich darüber hinaus zuverlässig feststellen, welchen Wert die Vertragsparteien selbst den Grundstücksteilen anlässlich des Erwerbs beimassen, selbst wenn solche Erklärungen nicht zum notwendigen Inhalt des Kaufvertrages gehören, können sich daraus weitere Anhaltspunkte für die Wertermittlung ergeben. Die Anwendung eines objektiven Massstabes für die Wertermittlung trägt auch den Befürchtungen der kantonalen Steuerverwaltung Rechnung, dass es andernfalls in das Belieben des Grundeigentümers gestellt werde, bei Teilveräusserungen Werte nach eigenem Gutdünken als anrechenbare Anlagekosten einzusetzen. Lässt sich die vom Pflichtigen vorgenommene Kostenaufteilung aufgrund des damaligen Kenntnis-

standes vernünftigerweise nicht nachvollziehen, muss ihr zwangsläufig auch die steuerliche Anerkennung versagt bleiben und stattdessen die Verteilung der unausscheidbaren Anlagekosten nach anderen Grundsätzen erfolgen, sei es, dass die Verkehrswerte der veräusserten und derjenigen der zurückbehaltenen Grundstücke gesondert geschätzt werden, sei es aufgrund von Wertquoten bei Stockwerkeinheiten oder, wie hier, aufgrund der unterschiedlichen Nutzungsmöglichkeiten der eingegebenen Teilflächen.

4. Nachdem aufgrund der vorstehenden Ausführungen feststeht, dass die Aufteilung des Erwerbspreises wertmässig vorzunehmen ist, ist diese Methode auch bei der Verteilung der unausscheidbaren Aufwendungen anzuwenden, soweit diese bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen sind (vgl. *H. Guhl*, Die Spezialbesteuerung der Grundstücke in der Schweiz, Diss. Zürich 1953, 279). Aus der vorliegenden Berechnung zur Grundstückgewinnsteuer geht jedoch hervor, dass die unausscheidbaren übrigen Anlagekosten in der Höhe von Fr. 1'268'611.-- flächenmässig verteilt wurden, was entsprechend der veräusserten Teilfläche von 43.11 % der Gesamtparzelle einen Betrag von Fr. 546'898.-- ausmacht. Da der angefochtene Einspracheentscheid ohnehin aufzuheben ist, wird die Veranlagungsbehörde auch die Verteilung der unausscheidbaren Aufwendungen im Sinne der Erwägungen neu vorzunehmen haben.

StRK 3.11.1994 (Nr. 588)