

# **AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.144 vom 23. November 2022**

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2022-11-23, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag\\_spezialverwaltungsgericht\\_3-RV.2021.144](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2021.144)

FR: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.144 du 23 novembre 2022

IT: AG\_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.144 del 23 novembre 2022

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Mit Kaufvertrag vom 6. Juli 2017 verkauften B., C., D. und E., Gesamteigentümer infolge Erbengemeinschaft, die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, 1'139 m<sup>2</sup>, X-Strasse, Gebäude 319 m<sup>2</sup> (Wohnhaus: 117 m<sup>2</sup>, Nr. ccc; Scheune und Scheunenanbau: 157 m<sup>2</sup>, Nr. ddd; Schopf, Anbau Garage: 45 m<sup>2</sup>, Nr. eee), Gartenanlage 490 m<sup>2</sup>, Weg 330 m<sup>2</sup>, zum Preis von CHF 680'000.00 an die J. AG.

### **E. 2**

Mit Verfügung vom 20. September 2019 veranlagte die Steuerkommission Q. die Erben von A. für einen im Jahr 2017 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 461'570.00 bei einer Besitzesdauer von 57 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 23'078.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 680'000.00 und Anlagekosten von CHF 218'430.00 zugrunde.

### **E. 3**

Gegen die Verfügung vom 20. September 2019 (Versand gleichentags) erhoben C. und L. namens der Erben von A. mit Schreiben vom 7. Oktober 2019 Einsprache und stellten folgenden Antrag: "Die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer soll der eingereichten Steuererklärung entsprechend mit Gewährung der Pauschalierung der Anlagekosten gemäss § 105 StG auf die gesamthaft verkaufte Parzelle aaa mit den Gebäuden ccc, ddd und eee (X-Strasse 13) vorgenommen werden."

#### **E. 3.1**

Obwohl die verkaufte Liegenschaft im Gesamteigentum des Beschwerdegegners und seiner Ehefrau stand und beide am 25. September 2006 gemeinsam die Liegenschaft veräusserten, wurde die Veranlagungsverfügung am 14. Oktober 2008, nachdem die Ehefrau inzwischen am 3. Juni 2008 verstorben war, lediglich gegenüber dem Beschwerdegegner eröffnet. Nach dem Tod der Ehefrau traten jedoch ihre Erben an deren Stelle (gemäss dem vom Beschwerdegegner eingereichten Erbenverzeichnis vom 10. Dezember 2008 waren neben dem Beschwerdegegner auch noch drei Nachkommen gesetzliche Erben). Die Veranlagung hätte somit auch an die übrigen Erben eröffnet werden müssen.

#### **E. 3.2**

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts ist die normale Folge der Fehlerhaftigkeit von Verfügungen ihre Anfechtbarkeit und nur ausnahmsweise ist auf Nichtigkeit zu schliessen (vgl. AGVE 2000, S. 159). In der Lehre wird unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich die Auffassung

vertreten, Steuerveranlagungen, welche nicht allen Steuerpflichtigen eröffnet werden, seien nichtig (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., § 217 N 20 mit Nachweisen; Rechenschaftsbericht [RB] 1976, S. 88 f.). Unabhängig von der solidarisches Haftung der Gesamteigentümer für die geschuldete Steuer, steht es nicht im Belieben der Steuerbehörde, sich an einen (zahlungskräftigen) Gesamteigentümer zu halten und nur ihm gegenüber ein Veranlagungsverfahren durchzuführen, hingegen gegenüber dem (oder den) anderen beteiligten Gesamteigentümer(n) kein Veranlagungsverfahren einzuleiten. Andernfalls wäre die geschuldete Steuer – trotz der gesetzlich vorgesehenen Solidarität (§ 100 Abs. 2 StG) – nur gegenüber dem allein ins Recht gefassten Gesamteigentümer durchsetzbar. Zum andern müsste der allein ins Recht gefasste Gesamteigentümer definitiv allein die geschuldete Steuer tragen, ohne eine Möglichkeit, den auf den (oder die anderen) Gesamteigentümer entfallenden Teil der Steuer von ihnen zu verlangen. Ob die Steuerveranlagung vorliegend als nichtig anzusehen ist, kann offengelassen werden, da sie ohnehin

- 6 - angefochten wurde und die Fehlerhaftigkeit der Verfügung zu deren Aufhebung führt. (...)"

### **E. 3.3**

In der Veranlagungsverfügung und im Einspracheentscheid werden als Veräusserer bzw. Steuerpflichtige die "Erben A." und als deren Vertreterin C. genannt.

### **E. 3.4**

Steuersubjekte sind vorliegend die einzelnen Gesamteigentümer, das heisst B., C., D. und E.. Die Veranlagungsverfügung und der Einspracheentscheid erweisen sich als fehlerhaft, da sie als Veräusserer bzw. Steuerpflichtige nur die "Erben A." und nicht alle vier Gesamteigentümer namentlich aufführen (vgl. E. 3.2. und AGVE 1970 S. 329 ff.).

### **E. 3.5.1**

Ferner ist zu prüfen, ob die Veranlagungsverfügung und der Einspracheentscheid allen Gesamteigentümern bzw. Rekurrenten eröffnet wurden.

### **E. 3.5.2**

Von der Veranlagungsverfügung und vom Einspracheentscheid wurden je ein Exemplar C. zugestellt (vgl. Aktennotiz vom 8. November 2022 und Kurzbrief vom 18. August 2021 mit dem Einspracheentscheid als Beilage).

### **E. 3.5.3**

Die steuerpflichtige Person kann sich vor den mit dem Vollzug dieses Gesetzes betrauten Behörden vertraglich vertreten lassen, soweit ihre persönliche Mitwirkung nicht notwendig ist (§ 176 Abs. 1 StG). Zur Vertretung wird zugelassen, wer handlungsfähig ist. Die Behörde kann eine schriftliche Vollmacht einfordern (§ 176 Abs. 2 StG). Wird die Einsprache von einer Vertreterin oder einem Vertreter eingereicht, ist eine Vollmacht beizubringen. Wird sie nicht eingereicht, ist der Vertreterin oder dem Vertreter unter gleichzeitiger Kenntnissgabe an die steuerpflichtige Person eine Frist zu deren Beibringung anzusetzen (§ 67 Abs. 1 StGV). Diese Vorschrift gilt auch für das Rekurs- und das Beschwerdeverfahren (§ 67 Abs. 2 StGV). Der Nachweis, dass ein wirksames Vertretungsverhältnis besteht und gegenüber den Steuerbehörden auch gehörig bekanntgegeben wurde, obliegt nach allgemeinen Beweisregeln dem Steuerpflichtigen

(VGE vom

#### **E. 3.5.4**

Die Einsprache unterzeichneten "Namens der Erben A." C. (Vertreter: fff) und L. (Miterbe). Eine schriftliche Vollmacht von B., D. und E. an C. findet sich nicht in den Akten. Gemäss § 67 Abs. 1 StGV hätte die Steuerkommission Q. C. unter Kenntnissgabe an B., D. und E. eine Frist zu deren Beibringung ansetzen müssen. Da die Steuerkommission Q. darauf verzichtete, muss das Vertretungsverhältnis gemäss Rechtsprechung als bestehend angesehen werden. Nichts anderes kann für das Veranlagungsverfahren gelten, zumal für dieses gemäss § 176 Abs. 2 StG auf das Einholen einer schriftlichen Vollmacht verzichtet werden konnte.

#### **E. 3.5.5**

Die Veranlagungsverfügung und der Einspracheentscheid hätten daher C. grundsätzlich auch als Vertreterin der übrigen Gesamteigentümer eröffnet werden müssen. C. hätten aber insgesamt je vier Exemplare – eines für sie selber und je eines zuhanden der anderen drei Gesamteigentümer – zugestellt werden müssen. Dies war nicht der Fall (E. 3.5.2.). Daraus folgt, dass die Veranlagungsverfügung und der Einspracheentscheid den Rekurrenten B., D. und E. nicht eröffnet wurden.

#### **E. 3.6**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügung und der Einspracheentscheid fehlerhaft sind; zum einen, weil sie nicht alle Gesamteigentümer bzw. Rekurrenten aufführen und zum anderen, weil sie nicht allen Rekurrenten bzw. deren Vertreterin eröffnet wurden.

#### **E. 3.7.1**

Die Sache wäre gemäss der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichts grundsätzlich an die Steuerkommission Q. zur erneuten Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zurückzuweisen. Dabei wäre die Vorinstanz anzuweisen, eine Veranlagungsverfügung zu erlassen, in welcher alle Gesamteigentümer als steuerpflichtige Veräusserer aufgeführt sind, und diese Veranlagungsverfügung allen Gesamteigentümern zu er-

- 8 - öffnen. Anzufügen ist, dass das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) in seinem Urteil vom 26. August 2004 [RV.2004.50218]) anders entschied und die Steuerkommission anwies, jedem Mitglied der Erbengemeinschaft eine separate Veranlagungsverfügung für seinen Anteil zu eröffnen. Letzteres Vorgehen verunmöglicht oder erschwert zumindest, dass die gesamte Steuer im Sinne der gesetzlich vorgesehenen Solidarität (§ 102 Abs. 2 Satz 2 StG) gegenüber allen Gesamteigentümern durchsetzbar ist.

#### **E. 3.7.2**

Auf eine Rückweisung ist vorliegend jedoch zu verzichten, da sich die Rekurrenten mit dem formellen Vorgehen der Vorinstanz im Veranlagungs- und Einspracheverfahren einverstanden erklärt haben. 4.

#### **E. 4**

Mit Entscheid vom 23. April 2021 reduzierte die Steuerkommission Q. in teilweiser Gutheissung der Einsprache den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 406'026.00 und die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 20'301.00. In Abweichung zur Verfügung vom 20.

September 2019 ging die Steuer- kommission Q. von Anlagekosten von CHF 273'974.00 aus.

#### **E. 4.1**

Die Vorinstanz berechnete den steuerbaren Grundstückgewinn in der Veranlagungsverfügung wie folgt: Total überbautes Grundstück unüberbautes Grundstück Parz. aaa Parz. ggg (neu) Grundstücksfläche inkl. Geb. Nr. ccc inkl. Geb. Nr. ddd + eee 1'139 m2 Grundstücksfläche Grundstücksfläche 388 m2 751 m2 (CHF 490.00/m2) Veräusserungserlös CHF 680'000.00 CHF 312'010.00 CHF 367'990.00 Effektive Anlagekosten Kaufpreis CHF 2.00/m2 CHF -1'502.00 CHF -1'502.00 Gebäude Nr. ddd und eee gem. Vertrag vom 09.12.1960 CHF -12'100.00 CHF -12'100.00 Notariatskosten CHF 3'066.40 / 1'139 m2 x 751 m2 CHF -2'022.00 CHF -2'022.00 Pauschalierte Anlagekosten Besitzdauer > 25 be- gonnene Jahre = 65 % CHF -202'806.50 CHF -202'806.50 Steuerbarer Grundstückgewinn CHF 461'569.50 CHF 109'203.50 CHF 352'366.00 Steuerberechnung Massgebende Besitz- Dauer > 25 Jahre = 5 % CHF 23'078.50 CHF 5'460.20 CHF 17'618.30 In der Abweichungsbegründung hält die Vorinstanz fest, dass gemäss dem Wortlaut von § 46 Abs. 1 StGV Grundstücke mit nicht mehr nutzbaren Ab- bruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw. als nicht überbaut gelten

- 9 - würden. Im vorliegenden Fall sei somit eine Grundstücksfläche von 751 m2 (neue Parzelle ggg) als nicht überbaut zu qualifizieren. Für diese seien da- her nicht pauschalierte, sondern die effektiven Anlagekosten gewährt wor- den.

#### **E. 4.2**

Die Vorinstanz berechnete den steuerbaren Grundstückgewinn im Ein- spracheentscheid wie folgt: Total Überbautes Grundstück Unüberbautes Grundstück Grundstücksfläche inkl. Geb. Nr. ccc inkl. Geb. Nr. ddd + eee 1'139 m2 Grundstücksfläche Grundstücksfläche 565 m2 574 m2 Veräusserungserlös CHF 680'000.00 CHF 398'740.00 CHF 281'260.00 Effektive Anklagekosten Kaufpreis CHF 2.00/m2 CHF 1'148.00 CHF 1'148.00 Geb. Nr. ddd und eee CHF 12'100.00 CHF 12'100.00 gem. Vertrag vom 09.12.1960 Notariatskosten CHF 1'545.00 CHF 1'545.00 CHF 3'066.40 / 1'139 m2 x 574 m2 Pauschalierte CHF 259'181.00 CHF 259'181.00 Anlagekosten Besitzesdauer > 25 be- gonnene Jahre = 65 % Steuerbarer Grundstückgewinn CHF 406'026.00 CHF 139'559.00 CHF 266'467.00 Grundstücksteuer Massgebende Besitzes- dauer > 25 Jahre = 5 % CHF 20'301.30 CHF 6'977.95 CHF 13'323.35 Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass die Rekurrenten das Grundstück Nr. aaa inkl. Gebäude Nr. ddd, eee und ccc an die J. AG verkauft hätten, welche auf dem Grundstück eine neue Überbauung geplant habe. Das Gebäude Nr. ccc stehe unter Denkmalschutz und dürfe daher nicht nach Belieben umgebaut bzw. renoviert werden. Die J. AG habe das Grundstück Nr. aaa abparzellierte. So sei das neue Grundstück Nr. ggg im Halte von 751 m2 entstanden. Die Grundstücksfläche für das verbleibende Grundstück Nr. aaa – mit dem Gebäude Nr. ccc (Einfamilienhaus unter Denkmalschutz) – betrage somit noch 388 m2. Die Restparzelle aaa mit dem Gebäude Nr. ccc gelte als überbaut, weshalb diesbezüglich pauschalierte Anlagekosten gewährt würden. Im Veranlagungsverfahren sei hingegen die neue Parzelle ggg mit den Abbruchobjekten Nr. ddd (Scheune und Scheunenabau) und Nr. eee (Schopf, Anbau Garage) als nicht überbaut qualifiziert worden. Die von der J. AG vorgenommene Abparzellierung ergebe für die Restparzelle aaa keinen angemessenen Umschwung. Diese werde daher auf einen üblichen

- 10 - Umschwung erweitert. Die überbaute Grundstücksfläche betrage somit neu 565 m<sup>2</sup>. Für die steuerliche Ausscheidung des anteiligen Verkaufserlöses für die nicht überbaute Grundstücksfläche von 574 m<sup>2</sup> sei ein Landpreis von CHF 490 / m<sup>2</sup> eingesetzt worden.

### **E. 4.3**

Die Vertreterin macht geltend, dass die Vorinstanz mit der wirtschaftlichen Abbruchreife argumentiere. Gemäss Rechtsprechung des Spezialverwaltungsgerichts sei die Auslegung, ob es sich um ein Abbruchobjekt handle, jedoch aufgrund einer technischen (nicht wirtschaftlichen) Betrachtungsweise vorzunehmen. Die Gebäude Nr. ddd und eee seien seit jeher ordentlich unterhalten und ihrem Zweck entsprechend genutzt worden. Demzufolge handle es sich dabei nicht um Abbruchobjekte. Somit gelte das gesamte verkaufte Grundstück Nr. aaa mit einer Fläche von 1'139 m<sup>2</sup> als überbaut und die Anlagekosten seien hinsichtlich des ganzen Veräusserungserlöses zu pauschalieren (vgl. Rekurs). 5.

#### **E. 4.3.1**

Von einem Abbruchobjekt kann grundsätzlich in zweierlei Hinsicht gesprochen werden. Ein Abbruchobjekt liegt zunächst dann vor, wenn ein Gebäude technisch abbruchreif ist. Wann dieser Zustand erreicht ist, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern nur aufgrund von Indizien ermitteln. Für technische Mängel sprechen beispielsweise schwere Mängel der Bausubstanz. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig unbewohnt. Hingegen erlaubt das Alter eines Bauwerks keinen Schluss auf seine restliche Lebensdauer (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 220 StG N 170 f., mit Hinweisen; vgl. Christian Mäder, Vorfragen aus dem Umwelt-, Bau- und Planungsrecht im Steuerrecht, PBG 2001, S. 12). Anzumerken ist, dass die Rechtsprechung zur Grundstückgewinnsteuer nur mit Zurückhaltung auf ein Abbruchobjekt schliesst (StE 2000 B 44.1 Nr. 7). Im Gegensatz zur technischen Abbruchreife als Begriff aus der Architektur und dem Ingenieurwesen steht die wirtschaftliche Abbruchreife als ökonomischer Begriff. Wirtschaftlich abbruchreif ist ein Gebäude - ungeachtet seines Zustands - stets dann, wenn der Eigentümer durch seinen Abbruch und einen nachfolgenden Neubau oder eine andere Nutzung des Bodens eine höhere Rendite erzielen kann, wenn also der absolute Landwert höher ist als der Verkehrswert des Grundstücks im Rahmen der vorhandenen Überbauung. Die Annahme, dass ein wirtschaftliches Abbruchobjekt vorliegt, ergibt sich erst aufgrund einer Renditeberechnung. Als Hinweis gilt immerhin, dass nach gut vierzig Jahren statistisch bei einem Gebäude die wirtschaftliche Abbruchreife vorliegt. Eine natürliche Vermutung spricht dafür, dass eine Neuüberbauung nur dann erfolgt, wenn damit - unter Berücksichtigung eines Risikozuschlags - eine höhere Rendite erzielt werden kann als mit der Beibehaltung des Altbaus (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 220 StG N 172, mit Hinweisen). Bei der Grundstückschätzung entfällt die Berücksichtigung des Miet- und Realwertes. Es wird nach den Richtlinien für unüberbaute Grundstücke bewertet (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 105 StG N 8).

#### **E. 4.3.2**

Gemäss dem klaren Wortlaut von § 46 Abs. 1 StGV gilt ein überbautes Grundstück unter anderem dann als nicht überbaut, wenn es sich bei der Baute um ein nicht mehr nutzbares Abbruchobjekt (bzw. Fahrnisbaute, Schuppen usw.) handelt. Der Verordnungstext spricht somit nicht nur von einem Abbruchobjekt, sondern verlangt, dass dieses auch nicht mehr nutzbar ist. Dies spricht für eine restriktive Auslegung dessen, was als Abbruchobjekt zu

qualifizieren ist, und für eine Beschränkung auf die technische Abbruchreife als Beurteilungskriterium. Ob mit der Nutzbarkeit eine beliebige, im Rahmen der geltenden Gesetzesordnung zulässige Nutzung oder nur die der Baute ursprünglich zuge dachte bestimmungsgemässe Nutzung gemeint ist, lässt sich dem Wortlaut hingegen nicht entnehmen.

- 13 - Auf jeden Fall sind dem Gesetzeswortlaut (und der Gesetzessystematik) keine Hinweise darauf zu entnehmen, dass ein Grundstück auch aufgrund einer (ausschliesslich) ökonomischen Betrachtungsweise als unüberbaut zu gelten hat.

#### **E. 4.3.3.1**

Im Merkblatt 'Wann ist ein Grundstück i.S. von § 76 Abs. 1 überbaut?' des Kantonalen Steueramtes vom 14. Februar 1982 wurde unter anderem das Folgende ausgeführt: '2. Was heisst überbaut? § 76 bezweckt in erster Linie, Steuerpflichtige und Steuerbehörden vom Nachweis weit zurückliegender Anlagekosten zu entbinden. Dieser Nachweis fällt vor allem bei überbauten Grundstücken schwer; beim unüberbauten Land lässt sich der Anlagewert leichter feststellen, weil er meistens in einer öffentlichen Urkunde festgehalten wird. In Anlehnung an die heute massgebenden Schätzungsvorschriften beurteilt sich die Frage, ob ein Grundstück überbaut ist, nach einem wirtschaftlichen Kriterium. Als überbaut gilt ein Grundstück, für dessen Wert die Baute nicht bloss von untergeordneter Bedeutung ist. Beeinflusst die Baute den Wert des Grundstückes erheblich, so ist es überbaut. Dies trifft für ein Einfamilienhaus, für eine Geschäftsliegenschaft, für eine moderne Lagerhalle oder für ein Ferienhaus in der Regel zu. Von untergeordneter Bedeutung für den Wert eines Grundstückes sind dagegen in der Regel Fahrnisbauten, Abbruchobjekte, alte Schuppen usw.; solche Liegenschaften gelten nicht als überbaut.' Zu diesem Merkblatt bzw. zu dieser Definition wurden weder in der 'Grossratskommission für die Revision des (alten) Steuergesetzes' noch im Grossen Rat Bemerkungen gemacht. Es scheint dafür zu sprechen, dass der Gesetzgeber (auch) die wirtschaftliche Abbruchreife berücksichtigt haben wollte.

#### **E. 4.3.3.2**

Im Merkblatt wurde auch ein möglicher Verordnungstext formuliert, der wie folgt lautete: '1 Als überbaut gelten Grundstücke, für deren Wert die Baute im Zeitpunkt der Veräusserung nicht bloss von untergeordneter Bedeutung ist. Grundstücke mit Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw., deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut. 2 ...' Der erste Satz rückt den Wert der Baute als wirtschaftliches Beurteilungskriterium in den Vordergrund, während im zweiten Satz der Vorrang der technischen Abbruchreife eingeräumt wird und der Wert der Baute allenfalls als ein Hilfskriterium für die Beurteilung, ob ein Abbruchobjekt vorliegt, verstanden werden kann.

- 14 -

#### **E. 4.3.3.3**

In den Entwürfen der Verordnung zum Steuergesetz vom 17. April 1984 und 3. Juli 1984 wurde einerseits der erste Satz des erwähnten Verordnungstextes weggelassen und andererseits im zweiten Satz der Begriff der Abbruchobjekte auf die 'nicht mehr nutzbaren' eingeeengt. Diese Präzisierung fand in der Folge Eingang in § 40 Abs. 1 aStGV, welcher mit § 46 StGV übereinstimmt (vgl. Erw. 4.1).

#### **E. 4.3.3.4**

Die Entstehungsgeschichte von § 40 aStGV bzw. § 46 StGV spricht dafür, dass man den Begriff des Abbruchobjekts eng verstanden wissen wollte, und stützt somit die sich bereits aus dem Wortlaut ergebende Beschränkung auf die Abbruchreife im technischen Sinn. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber andernfalls auch die Abbruchreife im wirtschaftlichen Sinn mit hinreichender Bestimmtheit im Verordnungstext definiert hätte, beispielsweise mit der Formulierung 'Grundstücke mit nicht mehr nutzbaren Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw. oder mit nutzbaren Bauten, deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut'.

#### **E. 4.3.4**

Die Beschränkung auf die Abbruchreife im technischen Sinn erweist sich auch unter teleologischen Gesichtspunkten als richtig. Die Entwicklung auf dem Immobilienmarkt vermag dies zu illustrieren. Aufgrund der Tendenz der vergangenen Jahre zu verdichtetem Bauen und höherer Ausnutzung des Bodens als eines nur begrenzt verfügbaren Gutes ist davon auszugehen, dass zahlreiche intakte und (noch) gut nutzbare Gebäude bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise als Abbruchobjekte bezeichnet werden müssten. Eine derartige Ausweitung des Begriffes des Abbruchobjekts entsprach kaum der Absicht des Gesetzgebers. Einer gegebenenfalls schlechten baulichen Ausnutzung eines Grundstücks wird mit der Differenzierung in normalen und übernormalen Umschwung einer Baute, der als nicht überbaut gilt, hinreichend Rechnung getragen. Es ist überdies kaum denkbar, dass sich die Abbruchreife im wirtschaftlichen Sinn ohne fachliche Abklärungen und Liegenschaftsschätzungen beurteilen lässt. Den damit verbundenen Schwierigkeiten kann mit der Beschränkung auf die Abbruchreife im technischen Sinn weitgehend begegnet werden." Es besteht kein Grund, von dieser Rechtsprechung, nach welcher die "nicht mehr nutzbaren Abbruchobjekte" auf abbruchreife Objekte im technischen Sinn zu beschränken sind, abzuweichen. Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass im erwähnten Entscheid im Sinne einer Eventualbegründung auch die wirtschaftliche Abbruchreife des fraglichen Gebäudes summarisch geprüft und verneint wurde.

#### **E. 5**

Den Einspracheentscheid vom 23. April 2021 (Zustellung am 21. August 2021) liessen die Erben von A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 13. September 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie lassen die folgenden Anträge stellen: "1. Der Einspracheentscheid vom 23. April 2021 sei aufzuheben. 2. Die für die Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinn massgeblichen Anlagekosten sind gestützt auf § 105 StG AG vom Verkaufspreis

- 3 - des Grundstückes zu berechnen und im Umfang von CHF 442'000 (statt CHF 273'974) zum Abzug zuzulassen. Der steuerbare Grundstückgewinn sei auf CHF 238'000 (statt CHF 406'026) festzusetzen. 3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates." Auf die Begründung wird, soweit für die Entscheidung erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

#### **E. 5.1**

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Mehrere Steuerpflichtige

haben die Steuer entsprechend ihren Anteilen zu entrichten. Bei Gesamteigentum haften sie solidarisch (§ 100 Abs. 2 StG).

### **E. 5.2**

Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen. Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen (§ 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG). Als Aufwendungen sind unter anderem anrechenbar die Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind (§ 104 Abs. 1 lit. c StG).

### **E. 5.3**

Ist das Grundstück im Zeitpunkt der Veräusserung überbaut und besass es die steuerpflichtige Person länger als 10 vollendete Jahre, werden die Anlagekosten pauschaliert. Die Pauschale wird in Prozenten des Veräusserungserlöses bemessen (§ 105 Abs. 1 StG).

### **E. 5.4**

Die Besteuerung wird unter anderem bei Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) aufgeschoben (§ 97 Abs. 1 lit. a StG). Ist das Grundstück auf Grund einer steueraufschiebenden Veräusserung erworben worden, wird

- 11 - die Besitzdauer ab der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer oder gleichartige ausserkantonale Steuer) berechnet (§ 110 Abs. 2 Satz 1 StG). 6.

## **E. 6**

Das Gemeindesteueramts Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

### **E. 6.1**

Unbestritten ist die Besitzdauer von zehn vollendeten Jahren als Voraussetzung für eine Pauschalierung der Anlagekosten. Ebenfalls einig sind sich die Parteien, dass vom verkauften Grundstück GB Q. Nr. aaa zumindest eine Teilfläche von 565 m<sup>2</sup> mit dem Wohnhaus Nr. ccc als überbaut gilt und diesbezüglich pauschalierte Anlagekosten zum Abzug zuzulassen sind. Strittig ist hingegen, ob es sich auch betreffend die übrige Teilfläche von 574 m<sup>2</sup> mit den Gebäuden Nr. ddd (Scheune und Scheunenannbau) und Nr. eee (Schopf, Annbau Garage) um ein grundstücksgewinnsteuerrechtlich überbautes Grundstück handelt.

#### **E. 6.2.1**

§ 46 StGV definiert den Begriff des überbauten Grundstückes im Sinne von § 105 Abs. 1 StG folgendermassen: "1 Als überbaut gelten Grundstücke, auf denen im Zeitpunkt der Veräusserung feste, mit dem Boden verbundene Gebäude stehen. Grundstücke mit nicht mehr nutzbaren Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw., deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut. 2 Als überbaut gilt auch der im Ort oder Quartier übliche Umschwung einer Baute. 3 Nicht als überbaut gilt der überrnormale Umschwung einer Baute, sofern er zu einer Überbauung oder Arrondierung verwendet werden könnte und sofern diese zusätzliche Nutzung ohne wesentliche Beeinträchtigung des überbauten Teils möglich wäre." § 7 Abs. 2 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke (VBG) vom 4. November 1985 verweist für den Begriff des

überbauten Grundstückes sinngemäss auf den § 40 der Verordnung vom 13. Juli 1984 zum Steuer- gesetz (aStGV). Diese Bestimmung lautete gleich wie § 46 der geltenden StGV.

### **E. 6.2.2**

Im RGE vom 26. März 2009 ([3-RV.2008.9] = AGVE 2009 S. 317 ff.; vgl. auch RGE vom 25. Februar 2010 [3-RV.2009.78] und RGE vom 29. April 2010 [3-RV.2009.201]) hat das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) in Auslegung von § 46 Abs. 1 StGV unter anderem folgende Ausführungen gemacht:

- 12 - "4.3.

### **E. 6.2.3**

Technische Abbruchreife ist ein Begriff aus der Architektur und dem Inge- nieurwesen (Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom

- 15 - 30. November 2021 [1 GR.2021.15]). Wann sie erreicht ist, lässt sich nicht allgemein sagen, sondern nur aufgrund von Indizien ermitteln. Für techni- sche Abbruchreife sprechen einmal schwere Mängel der Bausubstanz, wel- che die Statik eines Gebäudes beeinträchtigen oder den gesetzlichen An- forderungen an die Wohnhygiene – wie Kälte- und Hitzedämmung, Schall- isolation, Abwehr von Feuchtigkeit, gesundheitsverträgliche Bausubstan- zen – zuwiderlaufen. Liegen derartige Mängel vor, ist ein Gebäude häufig unbewohnt. Das Alter eines Bauwerks allein lässt hingegen keinen Schluss auf seine restliche Lebensdauer zu (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 26. August 2009 [SB.2009.16] = ZStP 2010 S. 180; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 220 N 171 [§ 220 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 105 StG N 8a). Solange ein Gebäude noch genutzt und ein Mietwert zugerechnet wird, dürfte es regelmässig technisch noch nicht abbruchreif sein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 105 StG N 8a). Ist das Gebäude bautechnisch noch kein Abbruchobjekt, kann nicht von einem solchen ge- sprochen werden, auch wenn der Erwerber das Gebäude später nicht nut- zen, sondern durch einen Neubau ersetzen will und der Verkäufer davon weiss (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 105 StG N 8; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 220 StG N 173).

### **E. 6.2.4**

Beweispflichtig für das Vorliegen eines Abbruchobjekts sind die Steuerbe- hörden (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 105 StG N 8; RGE vom 26. März 2009 [3-RV.2008.9] = AGVE 2009 S. 317 ff.; RGE vom 25. Februar 2010 [3-RV.2009.78] und RGE vom 29. April 2010 [3-RV.2009.201]; Entscheid des Steuerrekursgerichts des Kantons Zürich vom 30. November 2021 [1 GR.2021.15]).

### **E. 6.2.5**

Werden im Besteuerungsverfahren Tatsachen streitig, so ist für das Be- weismass grundsätzlich vom Vollbeweis auszugehen. Das bedeutet, dass die infrage stehende Tatsache erst dann als nachgewiesen gilt, wenn ein so hoher Grad an Wahrscheinlichkeit für deren Vorhandensein spricht, dass keine vernünftigen Zweifel bleiben. Die Wahrheitsüberzeugung der Behörde und / oder des Gerichts muss auf konkreten Gründen, der allge- meinen Lebenserfahrung und der praktischen Vernunft beruhen. Das Be- weismass kann aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung herabge- setzt sein (so etwa bei der Ermessensveranlagung). Beweiserleichterun- gen greifen nach Lehre und

Rechtsprechung aber auch dann, wenn ein strikter Beweis nach der Natur der Sache nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Blosser Beweisschwierigkeiten im konkreten Einzelfall, weil der beweis- belasteten Partei die Beweismittel fehlen, führen indessen nicht zu Beweiserleichterungen.

- 16 - Für die Bewertung der Beweise gilt der Grundsatz der freien Beweiswürdigung. Die Steuerbehörde und in der Folge die Steuerjustizbehörden sind an keine Regeln über den Wert bestimmter Beweismittel gebunden, und es gibt keine hierarchische Abstufung der zugelassenen Beweismittel nach ihrem Beweiswert. Steuer- und Steuerjustizbehörden messen den Beweisen nach ihrer eigenen, freien Überzeugung ein bestimmtes Gewicht bei. Die Steuer- bzw. die Steuerjustizbehörde muss sachlich begründen können, weshalb sie einen Beweis als erbracht bzw. als nicht stichhaltig betrachtet (VGE vom 4. November 2009 [WBE.2009.18], mit zahlreichen Hinweisen auf Lehre und Rechtsprechung).

### **E. 6.3.1**

Die fraglichen Gebäude Nr. ddd (Scheune und Scheunenanbau) und Nr. eee (Schopf, Anbau Garage) wurden zwischenzeitlich abgebrochen. Eine Expertise betreffend den bautechnischen Zustand und / oder ein gerichtlicher Augenschein sind folglich nicht mehr möglich. Soweit ersichtlich hat auch die Vorinstanz weder eine Begutachtung dieser Gebäude vorgenommen noch ein Gutachten erstellen lassen. Diese allfälligen (nachträglichen) Beweisschwierigkeiten ändern indes nichts daran, dass grundsätzlich der volle Beweis für das Vorliegen von Abbruchobjekten erbracht werden muss. Das Spezialverwaltungsgericht hat deshalb in Anwendung der pflichtgemässen Beweiswürdigung für die Beurteilung, ob Abbruchobjekte vorliegen bzw. vorlagen, auf die vorgebrachten Argumente und aktenkundigen Unterlagen abzustellen. Allfällige Beweisschwierigkeiten infolge des Umstandes, dass die Gebäude bereits abgerissen wurden (was allenfalls ein Indiz für die bautechnische Abbruchreife sein kann), wirken sich zu Lasten der Vorinstanz als beweisbelasteter Partei aus.

### **E. 6.3.2**

Bis zumindest kurz vor seinem Ableben im März 2013 bewohnte A. das Wohnhaus Nr. ccc und nutzte die Gebäude Nr. ddd und eee teils selber und stellte diese teilweise anderen kostenlos als Einstellräume zur Verfügung. Die Scheune und Garage dienten ihm als Werkstatt und Aufbewahrungsort für etliche Maschinen und Werkzeuge, als Holzlager für die Heizung des Wohnhauses, als Garage für das eigene Fahrzeug sowie als Einstellplatz für diverse Fahrzeuge und Festmobiliar örtlicher Vereine (u.a. Jagd- und Musikgesellschaft). Bis zu seinem Tod versteuerte A. für die selbstgenutzte Liegenschaft an der X-Strasse 13 in Q. einen Eigenmietwert (vgl. Steuererklärung 2012; Rekurs). Gemäss den Rekurrenten sei die uneingeschränkte Nutzung aller Gebäude bis zum Verkauf der Liegenschaft gegeben gewesen. Diese seien ununterbrochen genutzt, unterhalten sowie mit Elektrizität versorgt worden und hätten eine makellose Bedachung aufgewiesen (vgl. Einsprache).

- 17 - Die Vorinstanz bringt vor, der Umstand, dass die Gebäude Nr. ddd und eee teilweise auch ohne Abschluss eines Mietvertrages Dritten kostenlos als Einstellräume zur Verfügung gestellt worden seien, weise auf eine untergeordnete Bedeutung hin. Zudem seien für die genannten Gebäude in den letzten fünf Jahren (2013 bis 2017) weder Mietzinseinnahmen noch Eigenmietwerte versteuert worden (vgl. Einspracheentscheid). Diese Tatsachen erweisen sich hinsichtlich der rechtlich relevanten Frage, ob die beiden

Gebäude technisch abbruchreif sind, als unerheblich. Der Vertreter weist ausserdem darauf hin, es sei zumindest über einen gewissen Zeitraum mangels Selbstnutzung richtig und entspreche auch gängiger Veranlagungspraxis im Kanton Aargau, dass den Erben bis zur Entscheidung, wie mit einem Grundstück weiterverfahren werde (z.B. Übernahme durch Erbe, Erbteilung, Verkauf an Dritte), kein Eigenmietwert aufgerechnet werde. Dem haben weder die Vorinstanz noch das Kantonale Steueramt in ihren Vernehmlassungen widersprochen.

### **E. 6.3.3**

Die Fotos der Gebäude Nr. ddd und eee lassen nicht auf Abbruchobjekte im technischen Sinn schliessen. Vielmehr sind auf diesen, zumindest dem äusseren Anschein nach, intakte Bedachungen und Fassaden zu erkennen.

### **E. 6.3.4**

Im Kaufvertrag vom 6. Juli 2017 gibt es keine Hinweise dafür, dass (nur) die Grundstücksfläche Basis für die Festsetzung des Pauschalpreises durch die Vertragsparteien war. Abgesehen davon lässt sich auch aus der Kaufpreisbildung grundsätzlich kein zwingender Schluss auf den Zustand eines Gebäudes ziehen. Ebenso hat das Wissen der Verkäuferschaft um allfällige Abbruch- und Überbauungsabsichten der Käuferschaft keine Bedeutung hinsichtlich der Beurteilung des baulichen Zustandes eines Gebäudes (E. 6.2.3.).

### **E. 6.3.5**

Die Vorinstanz führt in der Einspracheentscheidung aus, dass sich bei einem Vergleich des vertraglich festgelegten Verkaufspreises von CHF 680'000.00 und der verkauften Gesamtfläche von 1'139 m<sup>2</sup> ein Preis von CHF 597.00 / m<sup>2</sup> für Land und Gebäude ergebe. Demgegenüber würden die im Zeitraum von 2012 bis 2017 in Q. gehandelten Baulandpreise zwischen CHF 446.00 und CHF 570.00 / m<sup>2</sup> liegen. Das von den Rekurrenten verkaufte Land liege in der Kernzone der Gemeinde Q. und gehöre mit Sicherheit in die oberste Preisklasse. Es sei somit nachgewiesen, dass sämtliche Gebäude, vom finanziellen Standpunkt her betrachtet, von untergeordneter Bedeutung seien und daher im engeren Sinne nur der Landwert bezahlt worden sei.

- 18 - Diesem Argument kommt allenfalls bei der - vom Spezialverwaltungsgericht verworfenen - wirtschaftlichen Betrachtungsweise eines Abbruchobjekts eine Bedeutung zu. Bei der Beurteilung der technischen Abbruchreife eines Gebäudes ist der Landpreis indes grundsätzlich irrelevant (RGE vom 29. April 2010 [3-RV.2009.201]). Abgesehen davon besteht keine Pflicht der Vertragsparteien, von einem bestimmten Landpreis auszugehen, da auch in dieser Hinsicht die Vertragsfreiheit gilt.

### **E. 6.3.6**

Die Vorinstanz macht in der Einspracheentscheidung weiter geltend, dass die versicherungstechnische Altersentwertung gemäss Daten der Aargauischen Gebäudeversicherung für die abgebrochenen Nebengebäude und den Schuppen bei 66 % und für das auf dem Restgrundstück Nr. aaa verbliebene Einfamilienhaus sogar bei 70 % liegen würde. Dies lasse den Schluss zu, dass es sich generell um abbruchreife Objekte und / oder Gebäude mit untergeordneter Bedeutung handle. Gemäss Daten der Aargauischen Gebäudeversicherung (Schätzung vom

### **E. 6.3.7**

Zusammenfassend handelt es sich bei den Gebäuden Nr. ddd und eee der verkauften Liegenschaft GB Q. Nr. aaa um keine Abbruchobjekte im technischen Sinn. Demzufolge gilt das gesamte Grundstück als überbaut. 7.

## **E. 7**

Die Erben von A. liessen keine Replik erstatten.

- 4 - Das Gericht zieht in Erwägung: 1. Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2017. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV). 2. Mit Kaufvertrag vom 6. Juli 2017 verkauften die Rekurrenten, Gesamteigentümer infolge Erbengemeinschaft, die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, 1'139 m<sup>2</sup>, X-Strasse, Gebäude 319 m<sup>2</sup> (Wohnhaus: 117 m<sup>2</sup>, Nr. ccc; Scheune und Scheunenanbau: 157 m<sup>2</sup>, Nr. ddd; Schopf, Anbau Garage: 45 m<sup>2</sup>, Nr. eee), Gartenanlage 490 m<sup>2</sup>, Weg 330 m<sup>2</sup>, zum Preis von CHF 680'000.00 an die J. AG. 3.

### **E. 7.1**

Der Rekurs erweist sich somit als begründet und ist gutzuheissen.

### **E. 7.2**

Bei einer Besitzdauer von 57 Jahren betragen die pauschalierten Anlagekosten gemäss § 105 Abs. 1 StG 65 %. Dies entspricht bei einem Veräusserungserlös von CHF 680'000.00 einem Betrag von CHF 442'000.00. Der zu besteuernde Grundstückgewinn beläuft sich demnach auf CHF 238'000.00. 8. 8.1. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). 8.2. Ausserdem ist den Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'406.25 und ist angemessen. Es ist in dieser Höhe eine Parteikostenentschädigung auszurichten.

- 20 - Das Gericht erkennt: 1. In Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstückgewinn auf CHF 238'000.00 festgesetzt. 2. Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen. 3. Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 2'406.25 ausgerichtet. Zustellung an: die Vertreterin der Rekurrenten (5) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt 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

## **E. 12**

September 2012 [WBE.2012.224]).

- 7 - Das aargauische Verwaltungsgericht führt in seinem Urteil vom 2. März 1978 (AGVE 1978 S. 143) Folgendes aus: "Zivilrechtlich kann nach Art. 32 ff. OR die Ermächtigung zur Stellvertretung formlos erteilt werden (BGE 84 II 157, 99 II 162). Gemäss § 29 Abs. 2 VVStG hat der vertragliche Vertreter, welcher eine Einsprache einreicht, eine Vollmacht beizubringen; wird sie nicht eingereicht, so ist dem Vertreter eine Frist zu deren Beibringung anzusetzen (vgl. auch § 18 Abs. 2 VRPG). Analog wäre auch im vorliegenden Fall zu verfahren gewesen. Wenn die Steuerbehörde aber die Vollmacht nicht

einverlangte, musste sie das Vertretungsverhältnis als bestehend ansehen (vgl. auch BGE 99 V 181)."

### **E. 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]).

- 21 - Aarau, 23. November 2022 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Fäs

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.