

**WBE.2022.393 / ek / we**

(3-RV.2020.171)

Art. 62

**Urteil vom 2. August 2023**

Besetzung      Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz  
Verwaltungsrichter Blocher  
Verwaltungsrichterin Klöti  
Gerichtsschreiberin William

Beschwerde-  
führer 1      **A.**\_\_\_\_\_

Beschwerde-  
führerin 2      **B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch Dr. Balsiger & Partner AG, Pfistergasse 38,  
4800 Zofingen

**gegen**

***Kantonales Steueramt***, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

***Stadtrat Q.***\_\_\_\_\_

Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer 2016

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 1. September 2022

---

**Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

**A.**

**1.**

A. und B. erwarben am 17. Oktober 2000 von der Gönnervereinigung der Schweizerischen C.-Stiftung in Q. die Liegenschaft X-Gasse 19, Parzelle aaa, im Halte von 5'900 m<sup>2</sup>, zum Preis von F 1'812'843.00. Der Kaufpreis beruhte auf dem Mittelwert von zwei von der Verkäuferschaft in Auftrag gegebenen Verkehrswertschätzungen, welcher mit Einholung der Zustimmung der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht die Drittmarktkonformität bestätigt erhielt.

**2.**

Im Rahmen der Neuschätzung des Vermögenssteuerwertes der Liegenschaft bestätigte das angerufene Steuerrekursgericht (heute Spezialverwaltungsgericht Steuern) den bezahlten Kaufpreis als (steuerlichen) Verkehrswert (Urteil 3-RV.2004.50334 vom 24. Januar 2007, Erw. 5.1.).

**3.**

Im Jahre 2014 parzellierten A. und B. 2'200 m<sup>2</sup> vom bestehenden Grundstück in die neue Parzelle bbb ab. 2015 kam es zur Rückübertragung von 200 m<sup>2</sup> auf die vorbestehende Parzelle aaa und zur Einräumung eines Kaufrechts zugunsten der Falkeisenmatte AG zum Preis von Fr. 1'400'000.00 an der neu 2'000 m<sup>2</sup> umfassenden Parzelle bbb. Das Kaufrecht wurde am 1. Februar 2016 zum vereinbarten Preis ausgeübt.

**4.**

Die Steuerkommission Q. veranlagte A. und B. am 18. Juli 2017 zu einem steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 915'477.00. In Abweichung von der Selbstdeklaration mit Anlagekosten für das Land von 1'740 m<sup>2</sup> à Fr. 440.00 und 260 m<sup>2</sup> à Fr. 100.00, total Fr. 791'600.00, berücksichtigte sie für die Gesamtfläche von 2'000 m<sup>2</sup> solche von lediglich Fr. 210.00 pro m<sup>2</sup>, insgesamt Fr. 420'000.00.

**B.**

Gegen die Veranlagung vom 18. Juli 2017 erhoben die Eheleute A. und B. mit Eingabe vom 18. August 2017 Einsprache, welche die Steuerkommission Q. mit Entscheid vom 23. September 2020 teilweise guthiess und den steuerbaren Grundstücksgewinn auf Fr. 885'477.00 reduzierte. Als Anlagekosten für das Land wurden Fr. 225.00 pro m<sup>2</sup>, insgesamt Fr. 450'000.00 berücksichtigt.

**C.**

Den Einspracheentscheid vom 23. September 2020 zogen die Eheleute A. und B. mit Rekurs vom 18. November 2020 weiter an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, welches am 1. September 2022 entschied:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der steuerbare Grundstücksgewinn wird auf CHF 915'477.00 festgesetzt.

3.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 4'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 4'290.00, zu bezahlen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

**D.**

1.

Den Rekursentscheid vom 1. September 2022 zogen A. und B. mit Beschwerde vom 3. Oktober 2022 an das Verwaltungsgericht weiter und stellten folgendes Begehren:

"Der Erwerbspreis (Teilanlagewert) für die am 1.2.2016 verkaufte Landparzelle bbb im Halte von 2'000 m<sup>2</sup> sei mit CHF 420/m<sup>2</sup> bzw. insgesamt mit CHF 840'000 einzusetzen.

Der Teilanlagewert sei nach dem Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung unter Beachtung des Kongruenzprinzips zu ermitteln.

Berücksichtigung der Kosten- und Entschädigungsfolgen."

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 6. Oktober 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung.

3.

Das Kantonale Steueramt (KStA) erstattete am 20. Dezember 2022 eine Stellungnahme und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

4.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 2. August 2023 beraten und entschieden.

---

## **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **I.**

#### **1.**

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG, § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

#### **2.**

Die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

### **II.**

#### **1.**

Streitig ist die Aufteilung des seinerzeitigen Kaufpreises als Anlagekosten der einbehaltenen Parzelle aaa bzw. der abgespaltenen und veräusserten Parzelle bbb. Während sich die Vorinstanz auf den Durchschnittswert des Mehrumschwungs gemäss den Grundlagen des Kaufpreises bildenden beiden Verkehrswertschätzungen abstützte, bestreiten die Beschwerdeführer die Massgeblichkeit der Schätzungen für die Bestimmung des Teilerwerbspreises von Parzelle bbb. Sie machen geltend, der Kaufvertrag enthalte keine Hinweise auf Teilwerte und die Liegenschaft sei gestützt auf einen unausgeschiedenen Gesamtkaufpreis erworben worden. Der Entscheid der Vorinstanz verletze sowohl das Kongruenzprinzip wie auch den Grundsatz der gesonderten Gewinnermittlung.

#### **2.**

##### **2.1.**

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen gemäss § 95 StG der Grundstückgewinnsteuer. Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 StG). Als Anlagekosten fällt namentlich der Erwerbspreis in Betracht (§ 103 StG).

##### **2.2.**

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 (vgl. zum Ganzen PHILIPP ZEHNDER/MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DANIEL SCHUDEL/PATRIK SCHWARB [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl., Muri-Bern 2023, N. 4 zu § 108 m.w.H.).

### **2.3.**

Unbestritten ist die Höhe des Gesamterwerbspreises von Fr. 1'812'843.00, streitig dagegen, ob sich daraus zuverlässig auch der massgebliche Teilerwerbspreis der neuen Parzelle bbb ermitteln lässt.

#### **2.3.1.**

Den Beschwerdeführern ist darin zuzustimmen, dass dem Kaufvertrag vom 17. Oktober 2000 keinerlei Hinweise für die Wertaufteilung auf einzelne Grundstückteile zu entnehmen sind. Allerdings beruht der Kaufpreis auf dem arithmetischen Mittel von zwei fachkundig erstellten Verkehrswertschätzungen vom 12. bzw. 21. Juli 2000. Auf diese Methode der Kaufpreisermittlung hatten sich die Vertragsparteien im Voraus geeinigt und sie fand mit Blick auf die als erforderlich erachtete objektive Ermittlung des Verkehrswertes bzw. der Drittmarktkonformität auch die Zustimmung der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht. Der so ermittelte Kaufpreis fand Zustimmung von allen Beteiligten, namentlich auch der Beschwerdeführer als Käufer. Die erwähnten beiden Verkehrswertschätzungen können deshalb ohne weiteres zur Ermittlung des massgeblichen Teilanlagewertes herangezogen werden.

#### **2.3.2.**

In beiden Schätzungen wurde der Mehrumschwung separat vom überbauten Teil des Grundstücks beurteilt und bewertet. Berücksichtigt wurde der Minderwert infolge geschützter Parkanlage bzw. die damals von den Erwerbern (Beschwerdeführer) geltend gemachte privatrechtliche Vereinbarung, wonach das bestehende Gebäude nicht eliminiert und keine Wohnüberbauung realisiert werden dürfe. Die Schätzung D. gelangte für das Reservebauland auf einen m<sup>2</sup>-Preis von Fr. 420.00 abzüglich Fr. 150.00 Minderwert geschützte Parkanlagen, somit auf Fr. 270.00 pro m<sup>2</sup>. E. demgegenüber ermittelte einen diesbezüglichen Wert von Fr. 150.00 pro m<sup>2</sup>. Auf die abparzellierte und veräusserte Fläche bezogen ergibt dies

einen (Teil-)Anlagewert von Fr. 540'000.00 bzw. Fr. 300'000.00. Die Vorinstanz hat daraus den Durchschnitt von Fr. 420'000.00, entsprechend Fr. 210.00 pro m<sup>2</sup>, als massgeblichen Teilanlagewert errechnet (Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 1. September 2022, Erw. 5.3.4 bzw. 5.3.5.).

### **2.3.3.**

Die Beschwerdeführer wenden dagegen ein, die Parteien hätten sich auf einen unausgeschiedenen Gesamtkaufpreis geeinigt, nicht aber auf einzelne Teilwerte. Dies trifft nicht zu. Mit Anerkennung des Gesamtschätzwertes haben sich die Beschwerdeführer auch deren Grundlagen anrechnen zu lassen. Inwiefern diese nicht zutreffend ermittelt und bewertet worden sein sollen, liegt nicht auf der Hand und wird von ihnen auch nicht gerügt.

### **2.3.4.**

Die Beschwerdeführer berufen sich des Weiteren darauf, bereits anfangs 2000 sei gestützt auf das Gutachten KPMG (Gutachten vom 15. Oktober 1999 zuhanden der Gönnervereinigung der Schweizer C.-Stiftung) ein Kaufpreis von Fr. 1'800'000.00 vereinbart gewesen, für die 'Villa' Fr. 800'000.00, für das Bauland Fr. 1'000'000.00 (Variante 5.4, vgl. Beschwerde Ziff. 2.1 b, Rz. 22). Der tatsächlich vereinbarte Preis knüpfte indes gerade nicht an die im Gutachten KPMG genannten Preise an, sondern orientierte sich an den beiden Gutachten D. und E., die entgegen den Beschwerdeführern keineswegs einen reinen Kontrollcharakter für den Gesamtkaufpreis hatten. Schon deshalb geht die Berufung auf das Gutachten KPMG fehl, so dass die darin getroffenen Annahmen für den Ausgang des vorliegenden Verfahrens ohne Bedeutung bleiben. Nur der Vollständigkeit halber sei im Übrigen darauf hingewiesen, dass der im Gutachten KPMG ermittelte Quadratmeterpreis nicht etwa auf Untersuchungen betreffend (reale) für Bauland bezahlte Preise fusst, sondern methodisch auf einer Rückwärtsrechnung betreffend die Rentabilität eines allfälligen Immobilienprojekts auf dem veräusserten Grundstück beruht (vgl. Gutachten KPMG, S. 5 f.); auch deshalb kann auf das Gutachten KPMG nicht abgestellt werden.

### **2.3.5.**

Die Gutachten D. und E. waren die massgebliche Grundlage für die Bestimmung des Kaufpreises und dienten nicht bloss der Überprüfung eines angeblich bereits zuvor vereinbarten Gesamtkaufpreises. Bei den Gutachten handelt es sich nicht wie behauptet um Pauschalbeurteilungen, sondern um durchaus detaillierte Bewertungen aller massgeblichen Liegenschaftsfaktoren, die Grundlage der Ermittlung des Gesamtwertes und damit des Kaufpreises bildeten.

#### **2.3.6.**

Die Vorinstanz hat auf die von den Schätzern ermittelten Landwerte abgestellt, daraus den Durchschnitt errechnet und diesen als massgeblichen Teilanlagewert bestimmt. Den Beschwerdeführern ist darin zuzustimmen, dass für die Ermittlung des Gesamtwertes der Liegenschaft (Verkehrswert) der Realwert, von welchem das Land Bestandteil bildet, nur teilgewichtet worden ist (Beschwerde Ziff. 2.1 d). In der Schätzung D. erfolgte eine Gewichtung von Realwert und Ertragswert im Verhältnis 1:2, bei der Schätzung E. von 1:0.75. Die durch die Vorinstanz ungewichtete Berücksichtigung des Landwertes ergibt einen höheren Teilanlagewert und erfolgte damit jedenfalls nicht zum Nachteil der Beschwerdeführer, im Gegenteil. Wegen des Verbots der reformatio in peius (§ 199 Abs. 2 StG) kann damit offen bleiben, ob der Teilanlagewert der veräusserten Parzelle tatsächlich nicht sogar tiefer liegt.

#### **2.3.7.**

Soweit die Beschwerdeführer eine Verletzung des Kongruenzprinzips erblicken, gehen sie fehl. Richtig ist zwar, dass bei der Bewertung für die Ermittlung des Erwerbspreises der Wertbeeinträchtigung durch die geschützte Parkanlage bzw. der damals von den Beschwerdeführern geltend gemachten privatrechtlichen Vereinbarung, das bestehende Gebäude dürfe nicht eliminiert und keine Wohnüberbauung realisiert werden, Rechnung getragen wurde, mithin infolge des reduzierten Landwerts ein tieferer Kaufpreis resultierte. Beim Verkauf bestanden diese Einschränkungen offensichtlich nicht mehr. Gleichwohl ist darin keine Verletzung des Kongruenzprinzips zu erblicken, wenn die Differenz zwischen (Teil-)Anlagewert und Verkaufspreis der Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Die erfolgte rechtliche Verbesserung – Wegfall der Einschränkungen – unterliegt der vollen Grundstückgewinnsteuer, jedoch können die für die Wertzunahme getätigten Aufwendungen als (zusätzliche) Anlagekosten geltend gemacht werden (PHILIPP ZEHNDER/MARIANNE KLÖTI-WEBER, a.a.O., N. 7 zu § 101). Alle von den Beschwerdeführern als Anlagekosten im Sinne von § 104 StG geltend gemachten Aufwendungen wurden nun aber akzeptiert, weshalb eine Verletzung des Kongruenzprinzips nicht zu erkennen ist.

#### **2.3.8.**

Die Beschwerdeführer erblicken des Weiteren eine Verletzung des Grundsatzes der gesonderten Gewinnermittlung. Sie bestreiten das Vorliegen einer zweifelsfreien Parteiabrede über den Erwerbspreis der unterschiedlichen Grundstücksteile. Sie verlangen eine gesonderte Schätzung der Verkehrswerte der veräusserten und des zurückbehaltenen Grundstücksteils zwecks korrekter Aufteilung des Erwerbspreises gemäss effektivem Wertverhältnis. Dem kann nicht zugestimmt werden. Wie bereits dargelegt, wurden in beiden Schätzungen die Baulandreserven separat bewertet und bildeten unbeanstandete Grundlage des ermittelten Kaufpreises. Im Verfahren um Festsetzung des Steuerwertes der Liegenschaft beriefen sich die

Beschwerdeführer mit dem beurkundeten Kaufpreis ausdrücklich auf das Vorliegen eines echten Marktpreises, was das Steuerrekursgericht (heute Spezialverwaltungsgericht Steuern) mit Entscheid vom 24. Januar 2007 (3-RV.2004.50334, Erw. 5.1.) denn auch ausdrücklich bestätigte.

### **2.3.9.**

Ein Teilanlagewert für 2'000 m<sup>2</sup> Bauland von Fr. 540'000.00 im Vergleich zum verbleibenden Wert von Fr. 1'135'000.00 für ein renoviertes herrschaftliches Haus mit 3'700 m<sup>2</sup> Umschwung (Schätzung D.) bzw. Fr. 300'000.00 für das Land und Fr. 1'650'000.00 für den überbauten Teil (Schätzung E.) erscheint wesentlich plausibler wie das von den Beschwerdeführern behauptete Wertverhältnis. Übertragen auf die Schätzung D. würden bei den von den Beschwerdeführern geltend gemachten massgeblichen Fr. 420.00 pro m<sup>2</sup> (total Fr. 840'000.00) für den überbauten Teil mit wesentlich mehr Umschwung gerade noch ein Wert von Fr. 835'000.00 verbleiben. Bei der Schätzung E. fiel auf den überbauten Teil ein Wert von Fr. 1'110'000.00.

### **3.**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen.

### **III.**

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG, § 31 Abs. 2 VRPG), wobei die solidarische Haftbarkeit angeordnet wird (§ 33 Abs. 3 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG, § 32 Abs. 2 VRPG).

---

## **Das Verwaltungsgericht erkennt:**

### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

### **2.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 4'500.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 176.00, gesamthaft Fr. 4'676.00, sind von den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

### **3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.



---

Zustellung an:  
die Beschwerdeführer (Vertreterin)  
das Kantonale Steueramt  
den Stadtrat Q.  
die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:  
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

**Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 2. August 2023

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

William