

3-RV.2024.81

P 156

Urteil vom 18. Dezember 2025

Besetzung Präsident Heuscher
Richter Wick
Richter Biondo
Gerichtsschreiberin Betsche

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch [...]

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
vom 10. Juni 2024
betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2019 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 224'000.00 und zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Vermögen von CHF 106'000.00 veranlagt. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von A._____ wurde dabei um CHF 79'075.00 erhöht, da dieser C._____ eine Liegenschaft zu einem unter dem geschätzten Verkehrswert liegenden Preis verkauft habe.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2022 liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 13. Mai 2022 Einsprache erheben. Sie beantragten, es sei auf die Aufrechnung von CHF 79'075.00 zu verzichten.

3.

Am 15. Januar 2024 fand eine Besprechung mit Augenschein statt.

4.

Mit Einspracheentscheid vom 10. Juni 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 10. Juni 2024 (Zustellung am 12. Juni 2024) haben A._____ und B._____ mit Rekurs vom 8. Juli 2024 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen, es sei zur Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft ein Landpreis von CHF 550.00/m² einzusetzen.

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

6.

Das Gemeindesteueramt Q._____ sowie das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

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

8.

Das Spezialverwaltungsgericht hat zusätzliche Abklärungen beim KStA, Sektion Grundstückschätzung (KStA GS), sowie beim Departement Finan-

zen und Ressourcen, Abteilung Landwirtschaft Aargau, Sektion Strukturverbesserungen und Raumnutzung, vorgenommen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent war in der Steuerperiode 2019 selbständig erwerbstätig. Mit Vertrag vom tt.mm. 2019 verkaufte er die Parzelle Nr. aaa an C. _____. Die verkaufte Parzelle war gleichzeitig durch Abparzellierung eines Teils der Parzelle Nr. bbb entstanden (vgl. Bewilligung des Departements Finanzen und Ressourcen, Abteilung Landwirtschaft Aargau, Sektion Strukturverbesserungen und Raumnutzung vom tt.mm. 2019).

2.2.

Die Steuerkommission Q. _____ erachtete den Verkaufspreis der Liegenschaft von CHF 184'500.00 gestützt auf eine Stellungnahme des KStA GS als unter dem Verkehrswert liegend. Deshalb erhöhte sie in der Veranlagung für die Steuerperiode 2019 das Einkommen des Rekurrenten aus selbständiger Erwerbstätigkeit um die Differenz von CHF 79'075.00 zwischen Verkaufspreis und geschätztem Verkehrswert von CHF 263'575.00.

2.3.

Diese Aufrechnung ist vorliegend umstritten. Zwar machen die Rekurrenten im Rekurs geltend, sie hätten nicht verlangt, dass die gesamte Aufrechnung von CHF 79'075.00 zu streichen sei. Vielmehr beantragten sie eine Festsetzung des Verkehrswertes der Liegenschaft anhand eines Bodenpreises von CHF 550.00/m². Dies spielt – abgesehen von der Kostenverteilung – insofern keine Rolle, als das Spezialverwaltungsgericht die Höhe des Verkehrswertes frei prüft und nicht an den Antrag der Rekurrenten gebunden ist.

2.4.

Nachfolgend ist nach Darlegung des Sachverhalts bzw. der Parteivorbringen (Erw. 3. bis 5.) sowie der Rechtsgrundlagen (Erw. 6.) zu prüfen, ob die Aufrechnung in dieser Höhe zu Recht erfolgt ist (Erw. 7.).

3.

3.1.

Nach einer Besichtigung vom tt.mm. 2018 wurde am tt.mm. 2018 eine von den Rekurrenten in Auftrag gegebene Marktwertermittlung (nachfolgend:

Schätzung D._____) des noch von der Parzelle Nr. bbb abzutrennenden Teils vorgenommen. Für die 410 m² umfassende neue Parzelle wurde ein Marktwert von CHF 150'000.00 geschätzt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, für Land in Q._____ werde im Jahr 2018 ein Quadratmeterpreis von CHF 500.00 bis CHF 600.00 erzielt, wobei es sich um Preise für erschlossenes Bauland handle.

Vorliegend handle es sich um eine teilerschlossene, baureife Parzelle am Rande des Baugebietes an leicht erhöhter Lage. Die Zufahrt erfolge über eine Privatstrasse, die teilweise schon erstellt sei. Kanalisation und elektrische Leitungen befänden sich in unmittelbarer Nähe der Parzelle, die im Übrigen durch ein Fusswegrecht belastet sei. Die Parzelle sei kleinflächig aber aufgrund des Näherbaurechts dennoch überbaubar. Die Wohnlage sei als mittel einzustufen. Vor diesem Hintergrund sei ein Quadratmeterpreis von CHF 450.00 marktkonform.

Davon seien aufgrund des Fusswegrechts CHF 30.00/m² abzuziehen. Nach zusätzlichem Abzug der auf CHF 22'200.00 geschätzten Erschliessungskosten ergebe sich ein Marktwert von CHF 150'000.00 (410 m² x CHF 420.00 ./ CHF 22'200.00)

3.2.

Die Schätzung D._____ wurde mit Schreiben vom 22. Oktober 2018 (vgl. Betreff des Schreibens vom 24. Oktober 2018 des KStA GS) an das KStA GS weitergeleitet. Mit Schreiben vom 24. Oktober 2018 nahm das KStA GS dazu Stellung und führte aus, mangels aktuellem Grundbuchauszug könne nicht überprüft werden, ob der vorliegend geschätzte Wert von CHF 150'000.00 marktkonform sei. Der Quadratmeterpreis von CHF 450.00 sei sicherlich zu tief angesetzt, zumal in der Schätzung D._____ von Richtwerten zwischen CHF 500.00 und CHF 600.00 ausgegangen werde, was zu einem Mittelwert von CHF 550.00 führe. Auch sei nicht nachvollziehbar, wie die Wertminderungen infolge Fusswegrecht und Erschliessung berechnet worden seien.

3.3.

Am tt.mm. 2019 erfolgte in Ergänzung der Schätzung D._____ ein Kurzkomentar zur Marktwertschätzung (vgl. Rekursbeilage 0). Dabei wurde der Quadratmeterpreis (neu) mit Hinweis auf die (geringe) Parzellengrösse, die fehlende Weitsicht, die eingeschränkte Besonnung und das Fusswegrecht auf CHF 450.00 festgelegt, Zusätzlich seien Erschliessungskosten von mindestens CHF 22'200.00. preismindernd zu berücksichtigen.

3.4.

Mit Vertrag vom tt.mm. 2019 verkaufte der Rekurrent C. _____ das abparzellerte Grundstück Nr. aaa zum Preis von CHF 184'500.00. Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass die künftige Erschliessung der Parzelle Nr. aaa entlang der neuen Erschliessungsstrasse auf der Parzelle Nr. bbb erstellt werden solle. Die Kosten der Erschliessung für Strassen, Versorgungs- und Entsorgungsleitungen auf der Parzelle Nr. bbb seien vom Verkäufer (somit vom Rekurrenten) zu tragen. Allein die Feinerschliessungskosten ab Grundstücksgrenze gingen zulasten des Käufers.

3.5.

In der Steuererklärung 2019 deklarierten die Rekurrenten ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 185'687.00. Darin enthalten war ein ausserordentlicher Gewinn aus der Veräusserung der Parzelle Nr. aaa von CHF 184'295.00. Der Gewinn berechnete sich aus dem Verkaufspreis von CHF 184'500.00 abzüglich der Anlagekosten von CHF 205.00.

3.6.

Mit Schreiben vom 25. Juni 2021 äusserte sich das KStA GS zum Marktwert der Baulandparzelle Nr. aaa. Es führte aus, die Parzelle Nr. aaa sei gemäss Kaufvertrag voll erschlossen in baureifem Zustand verkauft worden. Die Ausnützungsziffer könne auch für die mit dem Fusswegrecht belastete Fläche der Parzelle Nr. aaa in Anspruch genommen werden. Deshalb sei es sachgerecht, das Fusswegrecht mit einem Minderwert von 50 % zu berücksichtigen. Aufgrund von Vergleichspreisen für ähnliche Grundstücke zwischen CHF 517.00 und CHF 709.00/m² erachte man für das Grundstück Nr. aaa einen Wert in der Höhe von CHF 650.00/m² als marktkonform. Damit ergebe sich ein Marktwert von CHF 263'575.00 (410 m² x CHF 650.00 abzüglich 9 m² x CHF 325.00 [50 % von CHF 650.00]).

3.7.

Mit Veranlagungsvorschlag vom 28. September 2021 wurde den Rekurrenten die aus der Differenz zwischen dem Marktwert und dem Verkaufspreis resultierende Aufrechnung von CHF 79'075.00 in Aussicht gestellt. Das Schreiben des KStA GS vom 25. Juni 2021 wurde den Rekurrenten weitergeleitet und sie wurden um eine Stellungnahme zum Veranlagungsvorschlag ersucht.

3.8.

Mit Schreiben vom tt.mm. 2021 liessen die Rekurrenten zum Veranlagungsvorschlag Stellung nehmen. Sie brachten zum Ausdruck, dass sie mit der Aufrechnung von CHF 79'075.00 nicht einverstanden seien. Ihrer Ansicht nach sei der vom KStA GS geschätzte Verkehrswert von CHF 263'575.00 zu hoch angesetzt.

Der Verkauf der Parzelle Nr. aaa an C._____ sei zu einem Preis von CHF 450.00/m² erfolgt. Dieser Wert sei aufgrund der Schätzung D._____ festgelegt worden.

Die Grundstücke, deren Verkaufspreise vom KStA GS als Vergleichswerte herangezogen worden seien, wiesen andere Merkmale auf als das hier interessierende Grundstück. Sie verfügten teilweise über eine höhere Ausnutzung oder seien überbaut, weshalb sie nicht mit der vorliegenden Parzelle vergleichbar seien.

Zudem habe das KStA GS die besonderen Verhältnisse der Parzelle Nr. aaa nicht berücksichtigt. Einerseits seien weder Besonnung noch Lage gut. Es bestehe keine Weitsicht und die Besonnung sei durch das angrenzende Mehrfamilienhaus eingeschränkt. Andererseits erfolge die Zufahrt zur Parzelle Nr. aaa über eine Privatstrasse, welche von der Käuferin unterhalten werden müsse, was auch den Winterdienst einschliesse. Schliesslich sei die Parzelle Nr. aaa nicht vollständig erschlossen übertragen worden. Die Käuferin habe eine Wasserleitung auf einer Länge von [...] Metern auf eigene Kosten erstellen müssen. Der Verkaufspreis von CHF 184'500.00 entspreche somit einem angemessenen Verkehrswert.

3.9.

Mit der Veranlagung hielt die Steuerkommission Q._____ an der gemäss Veranlagungsvorschlag angekündigten Aufrechnung von CHF 79'075.00 fest.

In der Abweichungsbegründung wurde ausgeführt, der von den Rekurrenten eingesetzte Verkaufspreis von CHF 450.00/m² entspreche nicht dem Marktwert. Es werde an dem vom KStA GS geschätzten Verkehrswert festgehalten, zumal Baulandparzellen zwischenzeitlich noch rarer geworden und die Preise kontinuierlich gestiegen seien.

Der mit C._____ vereinbarte Verkaufspreis stelle einen Vorzugspreis dar. Aus diesem Grund sei von einer vor dem Verkauf erfolgten Privatentnahme und einer anschliessenden gemischten Schenkung an C._____ auszugehen. Die Privatentnahme habe zum Marktwert zu erfolgen, weshalb die Differenz zwischen Marktwert und Buchwert Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit darstelle. An der Aufrechnung der Differenz zwischen Marktwert und Verkaufspreis werde festgehalten.

4.

4.1.

In der Einsprache wiederholten die Rekurrenten ihre bisherigen Argumente. Der vom KStA GS berechnete Verkehrswert berücksichtige die besonderen Verhältnisse der Parzelle Nr. aaa, insbesondere Zufahrt und Er-

schliessung, nicht. Hingegen sei die spezielle Lage in der von ihnen in Auftrag gegebenen Schätzung D.____, die auf einen Verkehrswert von CHF 450.00/m² geschlossen habe, eingepreist worden. Deshalb entspreche der auf dieser Grundlage berechnete Verkaufspreis von CHF 184'500.00 dem Verkehrswert. Die Aufrechnung von CHF 79'075.00 werde vor diesem Hintergrund nicht akzeptiert.

4.2.

Mit Schreiben vom 23. Januar 2024 nahm das KStA GS unter Bezugnahme auf die Besprechung vor Ort vom 15. Januar 2024 erneut zum Verkehrswert der Parzelle Nr. aaa Stellung.

Es führte aus, bei der von den Rekurrenten vorgebrachten Schätzung D.____ sei als Schätzungsgrund "Festlegung Marktwert / Verkauf [...]" angegeben. Bei einem Verkauf [...] werde in der Regel ein Marktwert in der unteren Spannweite ermittelt, was nicht unbedingt dem im freien Handel erzielbaren Marktwert entspreche. In der von den Rekurrenten in Auftrag gegebenen Schätzung D.____ seien der Landwert zu tief und die Abzüge für Erschliessung und Fusswegrecht nicht sachgerecht eingesetzt worden.

Die Zufahrt zur Parzelle Nr. aaa führe über die Parzelle Nr. bbb. Die Erschliessungsstrasse sei rund [...] Meter lang. Die Unterhalts-, Betriebs- und allfälligen Erneuerungskosten der gemeinsamen Erschliessungsstrasse würden von den Eigentümern der Parzellen Nr. bbb und Nr. aaa gemeinsam nach Massgabe der Grundstückflächen der beiden Parzellen getragen. Da die Parzelle Nr. aaa am Ende der Erschliessungsstrasse liege, fielen keine Immissionen durch allfälligen Durchgangsverkehr an. Die genannten Vor- und Nachteile der Zufahrt würden sich wertmässig gegenseitig aufheben.

Bezüglich Erschliessung halte der Kaufvertrag vom tt.mm. 2019 fest, dass der Käufer die Parzelle Nr. aaa als voll erschlossene Baulandparzelle erwerbe. Alle Erschliessungskosten gingen zu Lasten des Verkäufers. Sollte der Käufer gemäss interner Vereinbarung zwischen den Parteien doch einen Teil der Erschliessungskosten bezahlt haben, so wären diese Kosten von einer Drittperson nicht getragen worden, weshalb sie im Rahmen einer Marktwertermittlung nicht zu berücksichtigen seien.

Die Parzelle Nr. aaa befinde sich an erhöhter und bevorzugter Lage. Aussicht und Besonnung seien gut. Die Form und die Grösse der Parzelle erlaubten den Bau eines nach Südwesten ausgerichteten Gebäudes. Zwischenzeitlich sei darauf auch das Gebäude Nr. ppp erstellt worden.

Das Fusswegrecht entlang der Parzellengrenze schränke die Bebaubarkeit der Parzelle Nr. aaa zwar nicht weiter ein, zumal der Weg sich innerhalb des Grenzabstandes befinde und seine Fläche für die Berechnung der

Ausnutzung herangezogen werden könne. Dennoch müsse für den Bereich des Fusswegrechts eine Wertminderung berücksichtigt werden. Jedoch sei diese nicht, wie in der von den Rekurrenten eingereichten Schätzung D._____, auf der ganzen Parzellenfläche, sondern lediglich für die Fläche des Fussweges zu berücksichtigen. Diese betrage gemäss öffentlich-rechtlichem Vertrag vom tt.mm. 2010 22 x 0.4 m, was gerundet 9 m² ergebe. Dafür sei eine Wertminderung von 50 % des Landpreises von CHF 650.00/m² (9 x CHF 325.00) einzusetzen.

Insgesamt erweise sich ein Landwert von CHF 650.00/m² als marktkonform. Damit betrage der Verkehrswert der Parzelle Nr. aaa CHF 263'575.00 (410 m² x CHF 650.00 abzüglich 9 m² x CHF 325.00).

4.3.

Mit Schreiben vom tt.mm. 2024 liessen sich die Rekurrenten zur Stellungnahme des KStA GS vernehmen. Sie führten aus, in der von ihnen in Auftrag gegebenen Schätzung D._____ sei trotz Verkaufs [...] kein zu tiefer Marktwert ermittelt worden.

Die Zufahrt berge keine Vorteile, sondern nur Nachteile. Eine Parzelle in einem Quartier habe schliesslich auch keinen Durchgangsverkehr. Die Schneeräumung sei eine zusätzliche Last und auch die Bebauung werde durch die Zufahrt erschwert, da die Parzelle Nr. aaa allein über die Parzelle Nr. bbb zugänglich sei, weshalb während der Bauzeit temporäre bauliche Massnahmen hätten ergriffen werden müssen, um die Zufahrtsstrasse nicht zu beschädigen.

Zwar befinde sich das Grundstück an erhöhter Lage, jedoch sei die Aussicht keinesfalls unverbaubar, sondern könne jederzeit durch eine Bebauung der Parzelle Nr. ccc stark eingeschränkt werden.

Das Fusswegrecht mindere den Wert des gesamten Grundstücks. Ein öffentlicher Weg durch eine Parzelle mit einem Einfamilienhaus sei immer ein Einschnitt in die Privatsphäre der Bewohner, auch wenn sie sich gerade nicht auf den 9 m² des öffentlichen Weges aufhalten würden.

Zwischen 2017 und 2019 seien in unmittelbarer Nähe der Parzelle Nr. aaa, an der R-Strasse in Q._____, Verkäufe vollzogen worden, die einen Landpreis von CHF 650.00/m² als unverhältnismässig und nicht nachvollziehbar erscheinen liessen. Zudem hätten auch die finanzierenden Banken einen Landpreis zwischen CHF 450.00 und CHF 500.00/m² ermittelt.

4.4.

Im Einspracheentscheid hielt die Steuerkommission Q._____ daran fest, dass der Veräusserungserlös der Baulandparzelle Nr. aaa um

CHF 79'075.00 zu erhöhen sei. Die erneute Überprüfung der Schätzung, eine Besichtigung des Grundstücks vor Ort sowie die Würdigung aller Fakten aus den bereits vorhandenen Unterlagen habe zu keinem anderen Ergebnis geführt. Für die detaillierte Begründung werde auf den Bericht des KStA GS vom 23. Januar 2024 verwiesen, der integrierender Bestandteil des Einspracheentscheides sei. Die Stellungnahme der Rekurrenten zu diesem Bericht habe keine neuen Tatsachen enthalten. Die Steuerkommission Q._____ schliesse sich den Ausführungen im Bericht des KStA GS vom 23. Januar 2024 an. Die Einsprache werde abgewiesen.

5.

5.1.

Im Rekurs brachten die Rekurrenten erneut die von ihnen in Auftrag gegebene Schätzung D._____ vor. Zudem reichten sie ergänzende Bemerkungen des von ihnen beauftragten Schätzers vom tt.mm. 2024 ein.

Darin wurde ausgeführt, der Schätzungsstichtag für die damals durchgeführte Schätzung D._____ liege im Jahr 2018. Die im Jahr 2017 erfolgten Handänderungen seien dem Schätzer zum Zeitpunkt der Schätzung nicht bekannt gewesen. Im Übrigen habe der Schätzungsgrund "Festlegen Marktwert / Verkauf [...]" keinen Einfluss auf die Wertfestsetzung und reflektiere keinen unter dem effektiven Marktwert angesetzten Quadratmeterpreis.

Die Rekurrenten brachten zudem vor, 2015 und 2019 seien weitere Liegenschaften an der R-Strasse in Q._____ verkauft worden: Am tt.mm. 2015 die Liegenschaft Nr. ggg zu einem Preis von CHF 450.00/m² (Kaufpreis CHF 225'000.00, Parzellengrösse 501 m²) und am tt.mm. 2019 die Liegenschaft Nr. fff zu einem Preis von CHF 650.00/m² (Kaufpreis CHF 956'150.00, Parzellengrösse 1471 m²). Letztere Liegenschaft sei sogar mit einem bezugsbereiten Haus an leicht erhöhter Lage mit Weitsicht bebaut gewesen. Zu dieser Liegenschaft liege eine Marktwertberechnung vor, mit der der Landwert (900 m²) auf CHF 525.00/m² und der Mehrumschwung (571 m²) auf CHF 175.00/m² geschätzt worden seien. Dies ergebe einen mittleren Wert von CHF 390.00/m².

Weiter führten die Rekurrenten aus, sie hätten nicht verlangt, dass die Aufrechnung von CHF 79'075.00 ersatzlos zu streichen sei. Jedoch seien das Fusswegrecht und die Zufahrt über ein fremdes Grundstück zu berücksichtigen. Zudem hätten sich die Arbeiten während der Bauphase aufgrund der kleinen Parzelle als schwierig gestaltet und es hätten zusätzliche bauliche Massnahmen, Rückbauten und eine Rekultivierung durchgeführt werden müssen. Vor diesem Hintergrund hätte kein Käufer für diese Parzelle CHF 650.00/m² bezahlt. Vielmehr werde ein Preis von CHF 550.00/m² als realistischer Marktwert erachtet.

5.2.

In der Vernehmlassung vom 5. August 2024 verwies das Gemeindesteueraamt Q. _____ auf den Einspracheentscheid und führte zum Rekurs aus, bisher hätten die Rekurrenten immer eine vollständige Streichung der Aufrechnung von CHF 79'075.00 verlangt.

5.3.

Das KStA GS legte in seiner Stellungnahme vom 26. August 2024 dar, seiner Bewertung vom 25. Juni 2021 hätten vier Vergleichsgeschäfte zugrunde gelegen. Die dabei verkauften Parzellen seien bezüglich Lage mit der Parzelle Nr. aaa, welche in der Bauzone W 1 liege, vergleichbar. Es handle sich um folgende Geschäfte:

Verkaufsdatum	Parzellennummer	Bauzone (Stand 2019)	Verkaufspreis/m ²
tt.mm.2015	hhh	W 2	517
tt.mm.2017	ddd	W 1	617
tt.mm.2017	kkk	W 1	617
tt.mm.2020	jjj	W 3	709

Aus diesen Zahlen lasse sich eine lineare Trendlinie erstellen, die leicht ansteigend sei. Der Quadratmeterpreis von CHF 650.00 liege per Stichtag tt.mm. 2019 leicht unter dieser Trendlinie.

Zusätzlich sei die Liste der in den Jahren 2015 bis 2020 in Q. _____ unter unabhängigen Dritten vollzogenen Vergleichsgeschäfte wie folgt ergänzt worden:

Datum öffentl. Beurkundung	Parzellennummer	Bauzone (Stand 2019)	Kaufpreis	Abbruchkosten (grob geschätzt)	Kaufpreis inkl. Abbruchkosten	m ² *	m ² **	Preis/m ²
tt.mm.2015	hhh	W 2	170'000			391		435
tt.mm.2015	ggg	W 2	225'000			501		449
tt.mm.2016	iii	WG 2	153'120			314	34	463
tt.mm.2016	mmm	WG 2	153'120			314	34	463
tt.mm.2017	nnn	Z	4'472'539	120'000	4'592'539	8'339		551
tt.mm.2017	kkk	W 1	348'557			565		617
tt.mm.2017	ddd	W 1	271'443	25'000	296'443	440		674
tt.mm.2020	jjj	W 3	360'000			508		709

* Fläche vollwertiges Bauland

** Fläche Baulandwert 50 % infolge Wegrecht

Auch aus diesen Zahlen lasse sich eine ansteigende lineare Trendlinie erstellen, wobei der Quadratmeterpreis von CHF 650.00 erneut unter der Trendlinie liege. Bei der Parzelle Nr. ddd seien neu Abbruchkosten von CHF 25'000.00 berücksichtigt worden, was den Preis/m² entsprechend erhöht habe. Bei der ersten Bewertung vom 25. Juni 2021 sei nicht berücksichtigt worden, dass auf diesem Grundstück ein abzubrechendes Einfamilienhaus stand.

Auf der Parzelle Nr. eee (die von den Rekurrenten irrtümlicherweise als Parzelle Nr. fff bezeichnet worden sei) stehe ein Einfamilienhaus, welches nach dem Verkauf nicht abgebrochen worden sei. Dieses Geschäft könne deshalb mit dem vorliegenden Verkauf von Bauland nicht verglichen werden, zumal unbekannt sei, wie der Verkaufspreis zustande gekommen und inwiefern dieser vom Gebäudezustand beeinflusst worden sei.

Vor diesem Hintergrund werde die Bewertung der Parzelle Nr. aaa mit CHF 263'575.00 als korrekt und marktkonform erachtet.

6.

6.1.

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 27 Abs. 1 StG). Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen dabei auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (§ 27 Abs. 2 StG). Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen sind zum Verkehrswert abzurechnen (§ 7 Abs. 4 StGV).

6.2.

Eine unentgeltliche Übertragung von Geschäftsvermögensgegenständen setzt als ersten Schritt eine Privatentnahme des selbstständig Erwerbenden voraus. Bilden die so übertragenen Wirtschaftsgüter beim Erwerber Privatvermögen, wird über die stillen Reserven abgerechnet. Erfolgt der Verkauf von Geschäftsvermögen an einen Käufer in dessen Privatvermögen *teilweise* unentgeltlich, d. h. zu einem Vorzugspreis, erfolgt im Umfang des Differenzbetrags zwischen dem Verkehrswert und dem Vorzugspreis eine Privatentnahme (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 27 StG N 91).

6.3.

Als Verkehrswert eines Grundstückes gilt der Preis, welcher im Geschäftsverkehr mit Dritten erzielbar ist, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse (§ 12 Abs. 1 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 in der bis zum 31. Dezember 2024 gültigen Fassung [VBG]). Der Verkehrswert wird grundsätzlich festgelegt durch Gleichsetzung mit dem Kaufpreis (§ 12 Abs. 2 lit. a VBG). Fehlt ein Kaufpreis oder entspricht dieser nicht dem Verkehrswert, wird der Verkehrswert durch mittelbaren oder unmittelbaren Preisvergleich festgesetzt (§ 12 Abs. 2 lit. b VBG).

6.4.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung entspricht der Verkehrswert dem Marktwert und damit dem Preis, der bei einer Veräusserung des Vermögensobjekts im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unabhängiger Dritter unter normalen Umständen zu bezahlen bereit wäre. Der Verkehrswert bildet keine mathematisch punktgenau bestimmbare Grösse, sondern ist in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (Urteil des Bundesgerichts vom 21. Dezember 2021, 2C_418/2020, Erw. 4.4.3., mit zahlreichen Hinweisen).

In der Rechtsprechung zum Enteignungsrecht hat das Bundesgericht festgehalten, dass der Verkehrswert in der Regel in erster Linie anhand von Vergleichspreisen festzulegen ist. Was eine unbestimmte Vielzahl von Kaufinteressenten auf dem freien Markt für das Grundstück bezahlt hätte, lässt sich am zuverlässigsten aufgrund der tatsächlich gehandelten Preise für vergleichbare Liegenschaften, also nach der Vergleichs- oder statistischen Methode ermitteln (BGE 115 Ib 408, Erw. 2.b).

Allerdings führt diese Methode nur zu richtigen Resultaten, wenn Vergleichspreise in genügender Zahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen. An diese Voraussetzung dürfen jedoch nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden. So erfordert die Vergleichbarkeit nicht, dass in Bezug auf Lage, Grösse, Erschliessungsgrad und Ausnutzungsmöglichkeit praktische Identität besteht. Unterschieden der Vergleichsgrundstücke kann durch Preiszuschläge oder -abzüge Rechnung getragen werden. In der Regel lässt sich selbst aus vereinzelt Vergleichspreisen auf das allgemeine Preisniveau schliessen. Sind nur wenige Kaufpreise bekannt, müssen diese besonders sorgfältig untersucht und können sie nur zur Entschädigungsbestimmung verwendet werden, wenn dem Vertragsabschluss nicht unübliche Verhältnisse zugrunde liegen. Nur wenn überhaupt keine Vergleichspreise vorhanden sind, dürfen sich die Schätzungsbehörden auf die ausschliessliche Anwendung von Methoden beschränken die – wie die Lageklassenmethode oder die Methode der Rückwärtsrechnung – auf blosse Hypothesen abstellen und bei denen das Ergebnis selbst durch kleinere Erhöhungen oder Reduktionen der Ausgangswerte fast beliebig verändert werden kann (BGE 122 I 168, Erw. 3.a).

7.

7.1.

Vorab ist festzuhalten, dass die Parzelle Nr. aaa gemäss Bewilligung des Departements Finanzen und Ressourcen, Abteilung Landwirtschaft Aargau, Sektion Strukturverbesserungen und Raumnutzung vom tt.mm. 2019 aus dem Geltungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (BGBB) entlassen wurde. Der beim Verkauf erzielte Gewinn gilt somit vollumfänglich als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dies ist zwischen den Parteien unbestritten.

7.2.

Da es sich vorliegend um ein Geschäft zwischen A. _____ und C. _____ handelt, muss der beim Verkauf der Parzelle Nr. aaa erzielte Preis nicht – wie bei unabhängigen Dritten – dem Verkehrswert entsprechen. Vor diesem Hintergrund hat das Gemeindesteueramt Q. _____ zu Recht überprüft, was der auf dem Markt erzielbare Preis für die Parzelle Nr. aaa ist.

In den Berichten des KStA GS, auf die sich die Steuerkommission Q. _____ in seiner Beurteilung stützt, wird das Bauland auf der Basis von Vergleichspreisen bewertet. Damit wurde die richtige Methode zur Ermittlung des Verkehrswertes des Grundstückes gewählt. In der seitens der Rekurrenten vorgebrachten Schätzung D. _____ werden zwar auch "Erhebungen" genannt, wonach der Baulandpreis in Q. _____ im Jahr 2018 CHF 500.00 bis 600.00/m² betrage. Jedoch liegen zu diesen Erhebungen keine konkreten Daten vor, weshalb die genannten Preise nicht überprüft werden können. Demgegenüber bringen die Rekurrenten in ihren Eingaben (Schreiben vom tt.mm. 2024, Rekurs) ebenfalls konkrete Vergleichspreise vor.

7.3.

Was die vom KStA GS ins Feld geführten Vergleichspreise betrifft, so ist festzuhalten, dass sich die verkaufte Parzelle Nr. aaa in der Bauzone W 1 befindet. Die zu Vergleichszwecken herangezogenen Parzellen befinden sich in den Bauzonen W 1, W 2, W 3, WG und Z.

Gemäss Bau- und Nutzungsordnung der Gemeinde Q. _____ vom tt.mm. jfff dienen die Wohnzonen W 1, W 2 und W 3 vorwiegend dem Wohnen, wobei nicht störende Gewerbe- und Dienstleistungsbetriebe zugelassen sind (§ 6). Die Wohnzonen W 1 und W 2 unterscheiden sich lediglich in der Ausnutzungsziffer (W 1: 0.40 / W 2: 0.50) und der maximalen Gebäudelänge (W 1: 25.00 m / W 2: 30.00 m). Die übrigen Merkmale sind identisch. Die Wohnzone W 3 weist demgegenüber zusätzlich zur höheren Ausnutzungsziffer (0.60) eine höhere maximale Gebäudehöhe (9.50 m statt 7.00 m) sowie andere Grenzabstände (kleiner Grenzabstand: 5.00 m statt 4.00 m / grosser Grenzabstand: 8.00 m statt 6.00 m) und eine höhere maximale Gebäudelänge (40.00 m) auf (§ 5).

Die Wohn- und Gewerbezone WG ist für Wohnbauten, mässig störende Gewerbe-, Produktions- und Dienstleistungsbetriebe sowie Landwirtschaftsbetriebe bestimmt (§ 7). Sie hat eine Ausnutzungsziffer von 0.60 (maximaler Anteil Wohnen: 0.50), eine maximale Gebäudehöhe von 7.50 m, die gleichen Grenzabstände wie die Wohnzonen W 1 und W 2 (4.00 und 6.00 m) und die gleiche maximale Gebäudelänge wie die Wohnzone W 3 (40.00 m).

Die Zentrumszone Z umfasst schliesslich den historischen Dorfkern sowie Flächen für bestehende und zukünftige Nutzungen, welche den Zentrums-

charakter fördern. Zulässig sind Wohnbauten sowie mässig störende Gewerbe- und Dienstleistungsbetriebe. Die Ausnutzungsziffer liegt bei 0.70 (maximaler Anteil Wohnen: 0.60), die maximale Gebäudehöhe bei 10.00 m. Die Grenzabstände betragen 5.00 und 8.00 m.

7.4.

Die in der Stellungnahme des KStA GS vom 26. August 2024 zum Vergleich herangezogenen Parzellen Nrn. kkk und ddd befinden sich in der Wohnzone W 1 in unmittelbarer Nachbarschaft der Parzelle Nr. aaa. Sie betreffen Handänderungen vom tt.mm. 2017. Während das KStA GS in seinem Bericht vom 25. Juni 2021 für beide Parzellen einen Quadratmeterpreis von CHF 617.00 aufführte, ging es in der Stellungnahme vom 26. August 2024 aufgrund hinzugerechneter Abbruchkosten von CHF 25'000.00 bei der Parzelle Nr. ddd von einem Quadratmeterpreis von CHF 674.00 aus. Dies unter der Annahme, dass ein Käufer, der gewillt ist, für eine Parzelle zusätzliche Abbruchkosten in Kauf zu nehmen, den Marktpreis des Baulandes entsprechend höher bewertet. Aufgrund der Lage der Grundstücke, der Zuordnung zur selben Bauzone sowie der zeitlichen Nähe der Geschäfte können die dabei erzielten Preise zum direkten Vergleich herangezogen werden. Somit lag der Preis für erschlossenes Bauland in der Wohnzone W 1 im gleichen Quartier wie die Parzelle Nr. aaa im Jahr 2017 bei CHF 617.00 bis CHF 674.00/m².

Ebenfalls in der Nähe der Parzelle Nr. aaa befindet sich die Parzelle Nr. ggg. Diese Parzelle wird auch von den Rekurrenten zu Vergleichszwecken genannt (Rekurs, S. 1). Die Parzelle Nr. ggg gehört der Bauzone W 2 an. Bei der Handänderung vom tt.mm. 2015 wurde ein Quadratmeterpreis von CHF 449.00 erzielt. Die Wohnzone W 2 unterscheidet sich nur bezüglich Ausnutzung (0.50 statt 0.40) und der maximalen Gebäudelänge von der Wohnzone W 1. Letztere spielt vorliegend aufgrund der geringen Ausmasse der Parzellen für die Vergleichbarkeit keine Rolle. Während die tiefere Ausnutzung der Wohnzone W 1 einen leicht geringeren Preis der Parzelle Nr. aaa rechtfertigt, ist die Lage der Parzelle Nr. aaa im ruhigen Wohnquartier verglichen mit der Parzelle Nr. ggg in unmittelbarer Nähe der Hauptstrasse deutlich vorteilhafter, was auf einen höheren Preis schliessen lässt. Zudem führt auch der Zeitablauf von rund vier Jahren zwischen den Handänderungen aufgrund der Teuerung der Baulandpreise zu einem weiteren Preisanstieg bei der Parzelle Nr. aaa. Die mit etwa 25 % überwiegenden Vorteile der Parzelle Nr. aaa (30 % Lage + 5 % Teuerung ./ 10 % Ausnutzung) würden demnach einen Quadratmeterpreis von rund CHF 560.00 rechtfertigen, wobei eine Vergleichbarkeit nur eingeschränkt vorliegt.

Die Parzelle Nr. hhh, die ebenfalls in der Stellungnahme des KStA GS vom 26. August 2024 genannt wird, liegt in der Wohnzone W 2, jedoch auf der gegenüberliegenden Seite von Q._____. Ganz in der Nähe liegen die

Parzellen Nr. iii und mmm, die der Wohn- und Gewerbezone WG angehören. Dazwischen liegen die Parzellen Nr. jjj (W 3) und Nr. nnn (Z). Da sich diese Parzellen sowohl bezüglich Bauzone als auch Lage sowie Datum der Handänderung von der hier interessierenden Parzelle Nr. aaa unterscheiden, fehlt die notwendige Vergleichbarkeit. Demgegenüber liegen mit den vorgenannten Parzellen grundsätzlich vergleichbare Grundstücke vor. Damit spielt auch keine Rolle, dass der Quadratmeterpreis der Parzelle Nr. hhh in der Aufstellung des KStA GS vom 25. Juni 2021 mit CHF 517.00 aufgeführt wurde, während er in der Stellungnahme vom 26. August 2024 (korrekt) mit CHF 435.00 berechnet wurde.

7.5.

Die Rekurrenten nennen zu Vergleichszwecken zusätzlich die Parzelle Nr. fff (Rekurs, S. 1). Dabei handelt es sich um eine grosse Parzelle in der Arbeitszone A 2. Wie das KStA GS richtig gefolgert hat, besteht ein Irrtum bezüglich der Parzellenummer. Richtigerweise handelt es sich bei der von den Rekurrenten ins Feld geführten Liegenschaft um die Parzelle Nr. eee, auf der anlässlich des Verkaufs im Jahr 2019 ein Einfamilienhaus stand. Wie das KStA GS zutreffend festgestellt hat, kann ein bebautes Grundstück grundsätzlich nicht zum Vergleich mit einer Baulandparzelle herangezogen werden. Deshalb braucht der Auszug aus der Marktwertberechnung jener Parzelle nicht weiter geprüft zu werden, zumal sich daraus nicht ergibt, auf welcher Grundlage bzw. nach welcher Methodik die Schätzung des Landwertes erfolgte.

7.6.

Was die Besonnung und die Aussicht der Parzelle Nr. aaa betrifft, so wurden anlässlich des Augenscheins vom 15. Januar 2024 Fotos aufgenommen. Diese zeigen eine erhöhte Lage mit guter Aussicht und Besonnung. Die diesbezüglichen Einwände der Rekurrenten (Schreiben vom tt.mm. 2021 und vom tt.mm. 2024) treffen nicht zu.

7.7.

Das von den Parteien mehrfach angesprochene Fusswegrecht führt an der Grenze der Parzelle Nr. aaa entlang. Richtig ist, dass dieses die Bebaubarkeit nicht einschränkt, da ohnehin ein Grenzabstand zu wahren ist und die Ausnützung dadurch nicht gemindert wird. Faktisch ist dennoch von einer kleineren nutzbaren Grundstückfläche auszugehen, zumal dann, wenn die Grundstücksgrenze durch Bepflanzung oder Einzäunung markiert werden sollte. Dies ist eine durchaus übliche Einschränkung und trifft beispielsweise auch Grundeigentümer, die einen Strassenabstand einzuhalten haben.

Das KStA GS hat die daraus folgende Wertminderung richtigerweise auf die davon betroffene Fläche beschränkt. Es ist nicht nachvollziehbar, wieso sich eine nur teilweise nutzbare Fläche darüber hinaus auf das ganze

Grundstück wertmindernd auswirken sollte. Die von den Rekurrenten vorgebrachte fehlende Privatsphäre trifft jedenfalls jeden Grundeigentümer an seiner Grundstücksgrenze, zumindest an der Strassenseite. Da die Parzelle Nr. aaa an keiner anderen Seite an eine öffentliche Strasse angrenzt, ist der durch das Fusswegrecht entstehende Nachteil als gewöhnlich zu bewerten und vermag keinen (weiteren) Preisnachlass zu rechtfertigen.

Vor diesem Hintergrund ist das KStA GS korrekt vorgegangen, als es den Quadratmeterpreis der vom Fusswegrecht betroffenen Fläche halbiert hat.

7.8.

Mit Bezug auf die Erschliessung hat das KStA GS zutreffend festgehalten, dass die Parzelle Nr. aaa gemäss Kaufvertrag voll erschlossen verkauft wurde und alle Erschliessungskosten zu Lasten des Verkäufers gingen. Ebenso geht aus den Akten und dem Kaufvertrag hervor und ist auch ohne Weiteres aus den Plänen ersichtlich, dass die Parzelle Nr. aaa aufgrund des fehlenden Strassenanschlusses über die Parzelle Nr. bbb mit einer Erschliessungsstrasse erschlossen werden musste. Die dafür anfallenden Kosten von CHF 30'000.00 hat der Rekurrent dem Erfolg seiner Einzelunternehmung gemäss Abschluss 2019 als ausserordentlichen Aufwand ("rrr Ausserordentliche Rückstellungen Erschliessungskosten") bereits belastet. Diese Buchung ist von der Steuerkommission Q. _____ nicht beanstandet worden. Bei der Schätzung des Verkehrswertes der Parzelle Nr. aaa kann damit von einer vollerschlossenen Parzelle ausgegangen werden.

7.9.

Zusammenfassend liegen die zeitnah erzielten direkten Vergleichspreise (Parzellen Nrn. kkk und ddd) im Bereich von CHF 617.00 bis CHF 674.00/m². Der Vergleich mit einer in der Nähe liegenden, früher verkauften Parzelle in der Wohnzone W 2 (Nr. ggg / 2015) ergibt anhand der unterschiedlichen Merkmale und der damit in Verbindung stehenden Zu- und Abschläge für die Parzelle Nr. aaa einen geschätzten Quadratmeterpreis von rund CHF 560.00.

Da die Handänderungen der Parzellen Nrn. kkk und ddd zeitlich näher (2017) zum hier interessierenden Geschäft erfolgten und zudem aufgrund der praktisch identischen Lage und der gleichen Bauzone keine (geschätzten) Zu- und Abschläge erforderlich sind, stellen die dabei erzielten Preise eine bessere Vergleichsgrundlage als der Quadratmeterpreis der Parzelle Nr. ggg dar. Die übrigen von den Parteien ins Feld geführten Parzellen sind noch weniger bzw. nicht vergleichbar, so dass nicht darauf abzustellen ist.

Die Lage, die Besonnung und die Aussicht der Parzelle Nr. aaa rechtfertigen keinen Preisnachlass. Das Fusswegrecht wurde vom KStA GS mit der Hälfte des Quadratmeterpreises auf der Fläche des Weges korrekt be-

rücksichtigt. Zudem gilt die Parzelle Nr. aaa als voll erschlossen, weil die (anfallenden) Erschliessungskosten im Geschäftsabschluss des Rekurrenten bereits erfolgsmindernd berücksichtigt wurden.

Vor diesem Hintergrund erscheint der durch das KStA GS auf CHF 650.00 geschätzte Quadratmeterpreis als angemessen. Der Marktwert der Parzelle Nr. aaa wurde mit CHF 263'575.00 (410 m² x CHF 650.00 abzüglich 9 m² x CHF 325.00 [Minderwert Fusswegrecht]) korrekt geschätzt.

Damit ist der Rekurs abzuweisen

8.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Gerichtsgebühr von CHF 900.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
den Vertreter der Rekurrenten
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, 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, 18. Dezember 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Betsche