

3-RV.2025.29

P 21

Urteil vom 26. Februar 2026

Besetzung	Präsident Fischer Richter Lämmli Richterin Sramek Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission U. _____ vom 30. Oktober 2024 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2022 (Parzelle aaa; 849 m ²)
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Juni 2024 veranlagte die Steuerkommission U._____ A._____ für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 722'263.00 bei einer Besitzdauer von 23 Jahren und einem Steuersatz von 8 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 57'781.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 5'000'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 164'634.00 sowie Aufwendungen von CHF 4'113'103.00 zugrunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Juni 2024 erhob A._____ mit Schreiben vom 2. Juni 2024 (recte: 2. Juli 2024; Postaufgabe gleichentags) Einsprache. Mit Schreiben vom 19. Oktober 2024 ergänzte A._____ seine Einsprache. Er stellte den Antrag,

dass weitere Aufwendungen von CHF 142'492.00 zu berücksichtigen seien.

3.

Mit Entscheid vom 30. Oktober 2024 rechnete die Steuerkommission U._____ weitere Aufwendungen von CHF 50'330.00 an und reduzierte in teilweiser Gutheissung der Einsprache den steuerbaren Grundstücksgewinn auf CHF 671'933.00.

4.

Den Einspracheentscheid vom 30. Oktober 2024 (Zustellung am 26. November 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 21. Dezember 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt den Antrag,

dass der steuerbare Grundstücksgewinn unter Berücksichtigung weiterer Aufwendungen auf CHF 600'600.00 zu reduzieren sei.

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

5.

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

6.

A._____ hat mit Schreiben vom 7. März 2025 mitgeteilt, dass er die Vernehmlassungen des Gemeindesteueramts sowie des Kantonalen Steueramts zur Kenntnis genommen habe, dem nichts beizufügen habe und bei seinem Antrag bleibe.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2022. 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.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2000 erwarb der Rekurrent das Grundstück Grundbuch U._____ Nr. ddd, Plan bbb, Parzelle aaa, 782 m², Bauland, zum Preis von CHF 160'000.00.

2.1.2.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2001 erwarb der Rekurrent vom Grundstück Grundbuch U._____ Nr. eee, Plan bbb, Parzelle ccc, 130 m², [...], eine abparzellierte Fläche von 89 m² zum Preis von CHF 8'900.00. Diese Fläche vereinigte der Rekurrent mit der Parzelle aaa (782 m² + 89 m² = 871 m²).

2.1.3.

Aufgrund einer Neuvermessung (Grundbucheintragung am tt.mm. 2004) reduzierte sich die Fläche der Parzelle aaa von 871 m² auf 867 m².

2.2.

Der Rekurrent liess auf der Parzelle aaa ein Wohn- und Geschäftshaus (Q-Strasse 1) erstellen.

2.3.

2.3.1.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2022 veräusserte der Rekurrent die Liegenschaft (nachfolgend: LIG) U._____ / aaa, 849 m², Wohn- und Geschäftshaus (Q-Strasse 1, 356 m²), übrige befestigte Fläche (323 m²), Gartenanlage (170 m²), zum Preis von CHF 5'000'000.00 an die B._____ AG, die C._____ AG und die D._____ AG.

2.3.2.

Mit einem weiterem Kaufvertrag vom tt.mm. 2022 veräusserte der Rekurrent eine von der LIG U._____ / aaa abparzellierte Teilfläche, das heisst 18 m² von 867 m², an die C._____ AG und die D._____ AG.

2.4.

Mit Verfügung vom 20. Juni 2024 veranlagte die Steuerkommission U._____ den Rekurrenten für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren

Grundstückgewinn von CHF 722'263.00 bei einer Besitzdauer von 23 Jahren und einem Steuersatz von 8 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 57'781.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 5'000'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 164'634.00 sowie Aufwendungen von CHF 4'113'103.00 zugrunde. Diese Verfügung sowie der vorliegende Rekurs beziehen sich auf den Grundstückgewinn bezüglich LIG U.____ / aaa, 849 m² (E. 2.3.1.).

2.5.

Mit Einspracheentscheid vom 30. Oktober 2024 liess die Steuerkommission U.____ weitere Aufwendungen von CHF 50'330.00 zum Abzug zu und reduzierte den steuerbaren Grundstückgewinn auf CHF 671'933.00.

2.6.

Der Rekurrent beantragt, dass der steuerbare Grundstückgewinn unter Berücksichtigung weiterer Aufwendungen auf CHF 600'600.00 zu reduzieren sei.

3.

3.1.

3.1.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG).

3.1.2.

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).

3.1.3.

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

3.1.4.

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 oder dem tatsächlich bezahlten niedrigeren Preis (§ 103 Abs. 1 Satz 1 StG).

3.1.5.

§ 108 regelt die Teilveräusserung: Wird ein Grundstück in verschiedenen Teilen (Parzellen, Miteigentumsanteile usw.) veräussert, ist der Erwerbspreis nach dem Wertverhältnis im Zeitpunkt des massgebenden Erwerbes auf die einzelnen Teile anzurechnen (Abs. 1). Aufwendungen sind anrechenbar, soweit sie den veräusserten Teil betreffen. Unausscheidbare Aufwendungen sind anteilmässig anzurechnen (Abs. 2).

3.2.

Der Rekurrent erwarb die LIG U.____ / aaa (vor Neuvermessung: 871 m²) für CHF 168'900.00 (E. 2.1.). Den anteiligen Erwerbspreis für die veräusserte LIG U.____ / aaa (849 m²) hat die Vorinstanz gemäss den gesetzlichen Vorgaben von § 103 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 108 Abs. 1 StG korrekt auf CHF 164'634.00 (CHF 168'900.00 : 871 m² x 849 m²) festgesetzt (E. 2.4.). Dieser anteilige Erwerbspreis ist denn auch nicht strittig.

3.3.

Der Erlös von CHF 5'000'000.00 (E. 2.3.1. und E. 2.4.) ist ebenfalls unstrittig.

4.

4.1.

4.1.1.

Als Aufwendungen sind gemäss § 104 Abs. 1 StG unter anderem anrechenbar: Kosten für Planung, Bauten, Umbauten und andere Investitionen (lit. a); Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind (lit. c). Nicht anrechenbar sind Aufwendungen, die bei der Einkommens- oder Gewinnsteuer als Abzüge oder als Aufwand berücksichtigt worden sind oder hätten berücksichtigt werden können (§ 104 Abs. 2 lit. a StG).

4.1.2.

Bei Liegenschaften im Privatvermögen können unter anderem die Unterhaltskosten abgezogen werden. Den Unterhaltskosten sind Investitionen gleichgestellt, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, soweit sie bei der direkten Bundessteuer abziehbar sind (§ 39 Abs. 2 StG). Als Kosten für den Unterhalt von Liegenschaften gelten bloss die werterhaltenden Aufwendungen (§ 24 Abs. 1 StGV). Werterhaltend sind Aufwendungen, welche der Erhaltung der Liegenschaft in dem Zustand dienen, in dem sie die steuerpflichtige Person erworben hat. Aufwendungen, die zu einer Wertvermehrung der Liegenschaft führen (Anlagekosten; § 104 Abs. 1 lit. a StG), können nicht vom Einkommen abgezogen werden (§ 41 lit. d StG).

4.1.3.

Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für die Aufwendungen als steuermindernde Tatsachen (Bundesgerichtsurteil vom 18. November 2021 [2C_686/2021] E. 4.2.2.; SGE vom 23. Oktober 2025 [3-RV.2024.62]; SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.74]). Die steuerpflichtige Person ist zum Nachweis von Aufwendungen berechtigt, nicht aber verpflichtet. Verzichtet sie darauf oder reicht sie nur ungenügende Belege ein, verletzt sie keine Verfahrenspflichten, sondern übt ein ihr zustehendes Recht ungenügend aus. Es be-

steht deshalb kein Raum für eine förmliche Mahnung und auch nicht für eine Ermessenseinschätzung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 104 StG N 5).

4.2.

Die Vorinstanz liess in der Veranlagungsverfügung betreffend das Wohn- und Geschäftshaus an der Q-Strasse 1 in U._____ wertvermehrnde Aufwendungen gemäss § 104 Abs. 1 lit. a StG von CHF 4'070'583.00 sowie Aufwendungen im Sinne von § 104 Abs. 1 lit. c StG in Verbindung mit § 45 StGV von CHF 42'520.00 (Verkaufsprovisionen) zum Abzug zu. Im Einspracheentscheid erhöhte die Vorinstanz die wertvermehrnden Aufwendungen um CHF 50'330.00 auf CHF 4'120'913.25.

4.3.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob – wie vom Rekurrenten beantragt – weitere wertvermehrnde Aufwendungen zu berücksichtigen sind.

5.

5.1.

Der Rekurrent beantragt, dass eine Rechnung des Aargauischen Versicherungsamts (AVA; Aargauische Gebäudeversicherung [AGV]) vom 27. Dezember 2001 über CHF 1'783.20 bei den Anlagekosten aufzurechnen sei. Zur Begründung führt er aus, dass diese Rechnung nachgeliefert worden sei.

5.2.

Dass die Vorinstanz diese Auslagen, wie vom Rekurrenten sinngemäss ausgeführt, mangels Beibringung der Rechnung (fehlender Beleg) nicht berücksichtigt habe, trifft nicht zu. Vielmehr hat die Vorinstanz die dieser Prämie zugrundeliegende Versicherung nicht als Bauzeitversicherung qualifiziert ("RG umfasst Jahresprämie NICHT Bauzeitversicherung"; vgl. Einspracheentscheid, Anhang 1).

5.3.

5.3.1.

Sachversicherungsprämien (Brand-, Wasserschaden-, Glas- Haftpflicht- und Erdbebenversicherung) sind als Liegenschaftsunterhaltskosten abzugsfähig (vgl. § 39 Abs. 2 StG; Merkblatt "Liegenschaftsunterhalt [LUK]" des Kantonalen Steueramtes [nachfolgenden: Merkblatt LUK], Stand 1. Januar 2024, S. 47; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 39 StG N 60). Die Prämie für die AGV-Bauzeitversicherung ist hingegen proportional nach Anteilen auf Anlagekosten und Liegenschaftsunterhaltskosten aufzuteilen (Merkblatt LUK, S. 47).

5.3.2.

Entgegen der handschriftlichen Ergänzung des Rekurrenten auf der Rechnung vom 27. Dezember 2001 sind die Auslagen über CHF 1'783.20 nicht auf eine Bauzeitversicherung zurückzuführen. Denn aus dieser Rechnung geht hervor, dass es sich dabei um die Jahresprämie 2002 der Feuer- und Elementarversicherung für das Wohn- und Geschäftshaus, U.____ fff / Police-Nr. ggg, Q-Strasse 1 (Versichertes Objekt), dessen Versicherungswert im Jahr 2001 auf CHF 4'147'000.00 geschätzt wurde, handelt. Sodann ergibt sich aus dem Beleg Nr. 100 (Rechnung des AVA vom 7. Dezember 2001 über CHF 1'203.25), dass die Bauzeitversicherung für das Gebäude Nr. fff vom tt.mm. 2000 bis am tt.mm. 2001 dauerte. Dass die Versicherungsabdeckung der Bauzeitversicherung bis zur Schätzung des Gebäudes Nr. fff im Jahr 2001 dauerte, geht zudem aus den Erläuterungen zur Bauzeitversicherung der AGV hervor (https://die-agv.ch/media/filer_public/0d/d0/0dd0ba6f-d8c6-4db9-a2e0-7cdcf7243782/erlauterungen_zur_bauzeitversicherung.pdf). Die Prämie gemäss der Rechnung vom 7. Dezember 2001 über CHF 1'203.25 wurde zu Recht als Anlagekosten angerechnet (vgl. Einspracheentscheid, Anhang 1, Beleg Nr. 100). Die Jahresprämie 2002 der Feuer- und Elementarversicherung über CHF 1'783.20 stellt hingegen Liegenschaftsunterhaltskosten dar und ist deshalb nicht als Anlagekosten abzugsfähig.

6.

6.1.

Der Rekurrent verlangt sodann, dass Malerarbeiten gemäss Beleg Nr. 7 (Rechnung von E.____ vom 7. September 2009 über CHF 3'462.00) als Anlagekosten aufzurechnen seien. Nach der Schliessung seines [...] F.____ AG seien die Räumlichkeiten in Wohnungen umgebaut worden, was einen wesentlichen Mehrwert ergeben habe. Diese Rechnung betreffe die Malerarbeiten im Anschluss an den Umbau.

6.2.

6.2.1.

Malerarbeiten auf bestehende Bauteile stellen Liegenschaftsunterhaltskosten dar (Merkblatt LUK, S. 42).

6.2.2.

Der Beleg Nr. 7 bezieht sich auf "Malerarbeiten Q-Strasse 1 2. Stock ex Büro U.____". Dabei wurden "alle Decken", "alle Wände" und "Türzargen" gestrichen; im Hinblick auf das Streichen der Decken wurde zudem der Boden abgedeckt. Decken, Wände und Türzargen waren auch schon bei Benutzung des 2. Stocks als Büro vorhanden. Dementsprechend handelt es sich vorliegend um Malerarbeiten auf bestehende Bauteile. Die diesbezüglichen Positionen von CHF 831.85, CHF 259.95, CHF 1'200.65 und CHF 275.00 (jeweils ohne Mehrwertsteuer) qualifizieren daher als Liegenschaftsunterhaltskosten. Eine Umnutzung vermag daran nichts zu ändern.

6.2.3.

Gemäss Beleg Nr. 7 wurde auch die Küchenfront geschliffen und mit Seidenglanz bestrichen. Dabei handelt es sich um Malerarbeiten an einem neuen Bauteil, da im 2. Stock des Mehrfamilienhauses infolge Umnutzung von Büro- zu Wohnraum eine Küche eingebaut wurde (vgl. Beleg Nr. 10). Letzterem Beleg (Rechnung der G._____ AG vom 15. Juli 2009 für Kücheneinrichtungen) ist zudem zu entnehmen, dass eine gewisse Küchenmöblierung "zum bauseitigen Streichen" geliefert wurde. Die im Zusammenhang mit der Rechnung vom 7. September 2009 stehenden Malerarbeiten an der Küchenfront von aufgerundet CHF 696.00 (CHF 650.00, zuzüglich Mehrwertsteuer von 7.6 %) sind daher als Anlagekosten (wertvermehrnde Aufwendungen) abzugsfähig.

7.

7.1.

Der Rekurrent beantragt ausserdem, dass im Zusammenhang mit von der H._____ AG im Zeitraum vom tt.mm. 2001 bis am tt.mm. 2001 ausgeführten Heizungs-Installationen weitere Anlagekosten von CHF 10'778.00 aufzurechnen seien. Zur Begründung führt er aus, dass die diesbezüglich von der Vorinstanz zugelassenen Anlagekosten von CHF 92'472.00 nur die Akontozahlungen umfassen.

7.2.

7.2.1.

Die H._____ AG bat den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. hhh" vom 2. März 2001 für "Ausgeführte Heizungs-Installationen vom tt.mm. 2001" bzw. für einen gelieferten Öltank um eine erste Akonto-Zahlung von CHF 15'064.00. Dieses Akonto-Gesuch enthält den Stempel "BEZAHLT 16. März 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "Bar 12'064.-" und "WIR 3'000.- Ba 9".

7.2.2.

Die H._____ AG bat den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. iii" vom 25. April 2001 für "Ausgeführte Heizungs-Installationen vom tt.mm. 2001" bzw. für gelieferte und montierte Materialien um eine weitere Akonto-Zahlung von CHF 30'343.20. Dieses Akonto-Gesuch enthält den Stempel "BEZAHLT 09. Mai 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "Bar 24'343.20" und "WIR 6'000.- Ba 17".

7.2.3.

Die H._____ AG bat den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. jjj" vom 18. Juni 2001 für "Ausgeführte Heizungs-Installationen vom tt.mm. 2001" bzw. für gelieferte und montierte Materialien um eine weitere Akonto-Zahlung von CHF 32'064.80. Dieses Akonto-Gesuch enthält den Stempel "BEZAHLT 10. Juni 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "Bar 25'064.80" und "WIR 7'000.- BA 48".

7.2.4.

Auf der "Rechnung Nr. kkk" der H. _____ AG an den Rekurrenten vom 31. Oktober 2001 für "Ausgeführte Heizungs-Installationen vom tt.mm. 2001 bis tt.mm. 2001" steht in Computerschrift Folgendes (Beleg Nr. 115):

"Heizungs-Installation gemäss Werkvertrag vom tt.mm. 2001 netto exkl. MWST	Fr. 91'068.00
Mehrpreis für Heizoeltank 14'000 Liter anstatt 12'500 Liter netto	Fr. 1'650.00
Gussdeckel anstatt Betondeckel netto	Fr. 940.00
Heizoel für provisorische Heizung netto	Fr. 370.00
Mehrpreis für Heizkessel [...] Leistung 63 kW anstatt [...] Leistung 47 kW netto	<u>Fr. 1'930.00</u>
	Fr. 95'958.00
+ 7.6 % MWST	Fr. 7'292.80
Total Heizungs-Installation	<u>Fr. 103'250.80</u>

abz. geleistete Akonto-Zahlungen
16.03.01 Fr. 12'064.00
18.03.01 Fr. 3'000.00 WIR
09.05.01 Fr. 24'343.20
23.05.01 Fr. 6'000.00 WIR
10.07.01 Fr. 25'064.80
20.07.01 Fr. 7'000.00 WIR"

Zudem sind auf dieser Rechnung die Beträge "Fr. 1'930.00" sowie "Fr. 103'250.80" durchgestrichen, und unter der letzten Akonto-Zahlung von "Fr. 7'000.00 WIR" stehen folgende handschriftlichen Ergänzungen:

"8'000
7'000 WIR
92'472.- (Davon 23' WIR)"

7.3.

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass eingereichte Rechnungen sowohl für die steuerpflichtige Person als auch das Steueramt grundsätzlich verbindlich seien. Von Hand notierte zusätzliche Rechnungsbeträge könnten nicht berücksichtigt werden, es sei denn, der effektiv geleistete höhere Betrag sei mittels Zahlungsbeleg nachgewiesen. Diese zutreffenden Ausführungen sind dahingehend zu ergänzen, dass handschriftliche Korrekturen zu berücksichtigen sind, wenn sie zu einem tieferen Rechnungsbetrag führen.

betrag führen. Da auf der Rechnung vom 31. Oktober 2001 der Betrag von CHF 103'250.80 durchgestrichen ist, darauf keine weitere Zahlung im Umfang von CHF 10'778.80 (CHF 103'250.80 ./. CHF 92'472.00) aufgeführt wird und keine Zahlungsbelege bezüglich der H._____ AG eingereicht wurden, vermag der Rekurrent zusätzliche Anlagekosten (wertvermehrende Aufwendungen) von CHF 10'778.00 nicht nachzuweisen (vgl. auch die allgemeinen Ausführungen unter E. 4.1.3.).

8.

8.1.

Der Rekurrent verlangt im Weiteren, dass im Zusammenhang mit von der H._____ AG im Zeitraum vom tt.mm. 2001 bis tt.mm. 2001 ausgeführten Sanitärarbeiten weitere Anlagekosten von CHF 10'780.00 aufzurechnen seien. Zur Begründung führt er aus, dass die diesbezüglich von der Vorinstanz zugelassenen Anlagekosten von CHF 97'909.00 nur die Akontozahlungen umfassen.

8.2.

8.2.1.

Die H._____ AG ersuchte den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. III" vom 9. März 2001 für "Ausgeführte Sanitäre Arbeiten vom tt.mm. 2001" um eine erste Akonto-Zahlung von CHF 15'591.25. Dieses Akonto-Gesuch enthält den Stempel "BEZAHLT 27. März 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "WIR 3'118.25 Ba 11" und "Bar 12'473.-".

8.2.2.

Die H._____ AG ersuchte den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. mmm" vom 9. April 2001 für "Ausgeführte Sanitäre Arbeiten vom tt.mm. 2001" um eine weitere Akonto-Zahlung von CHF 19'077.45. Dieses Akonto-Gesuch enthält den Stempel "BEZAHLT 09. Mai 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "WIR 3'815.50 Ba 14" und "Bar 15'261.95".

8.2.3.

Die H._____ AG ersuchte den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. nnn" vom 18. Mai 2001 für "Ausgeführte Sanitäre Arbeiten vom tt.mm. 2001" um eine weitere Akonto-Zahlung von CHF 20'685.00. Dieses Akonto-Gesuch enthält den Stempel "BEZAHLT 15. Juni 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "WIR Fr. 4'223.- Ba 36" und "Bar Fr. 16'462.-".

8.2.4.

Die H._____ AG ersuchte den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. ppp" vom 27. Juni 2001 für "Ausgeführte Sanitäre Arbeiten vom tt.mm. 2001" um eine weitere Akonto-Zahlung von CHF 10'555.55. Dieses Akonto-Gesuch enthält den Stempel "BEZAHLT 10. Juli 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "WIR 3'000.- BA 47" und "Bar 7'555.50".

8.2.5.

Die H. _____ AG bat den Rekurrenten mit "Akonto-Gesuch Nr. qqq" vom 18. Juli 2001 für "Ausgeführte Sanitäre Arbeiten vom tt.mm. 2001" um eine weitere Akonto-Zahlung von CHF 28'567.80. Letzterer Betrag ist handschriftlich durchgestrichen und mit "20'000.-" überschrieben. Zudem enthält dieses Akonto-Gesuch den Stempel "BEZAHLT 09. August 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "WIR Fr. 5'000.- BA 59" und "Bar 15'000.-".

8.2.6.

Auf der "Rechnung Nr. rrr" der H. _____ AG an den Rekurrenten vom 29. Oktober 2001 steht in Computerschrift Folgendes (Beleg Nr. 116):

"(...)

25 Sanitäre Anlagen

Arbeiten ausgeführt vom tt.mm. 2001 bis tt.mm. 2001
gemäss Werkvertrag vom tt.mm. 2001 und
nachstehender Zusammenstellung.

Netto exkl. MWST	Fr. 101'098.05
+ 7.6 % MWST	Fr. 7'582.35
Total inkl. MWST netto	<u>Fr. 108'680.40</u>

abz. Akonto-Zahlungen		
27.03.01	Fr. 12'473.00	
05.04.01	Fr. 3'118.25	WIR
09.05.01	Fr. 15'261.95	
25.05.01	Fr. 3'815.50	WIR
15.06.01	Fr. 16'462.00	
28.06.01	Fr. 4'223.00	WIR
10.07.01	Fr. 7'555.50	
11.07.01	Fr. 3'000.00	WIR
09.08.01	Fr. 15'000.00	
15.08.01	Fr. 5'000.00	WIR

("...)"

Zudem sind auf dieser Rechnung "netto" sowie der Betrag "Fr. 108'680.40" durchgestrichen, und unter der letzten Akonto-Zahlung von "Fr. 5'000.00 WIR" stehen folgende handschriftlichen Ergänzungen:

"Regie	2'000		
	2'000	WIR	
	5'000		
	<u>3'000</u>	<u>WIR</u>	
	97'909.-	WIR	(Davon 24'156 WIR)"

8.3.

Da auf der Rechnung vom 29. Oktober 2001 der Betrag von CHF 108'680.40 durchgestrichen ist, darauf keine weitere Zahlung im Umfang von CHF 10'771.20 (CHF 108'680.40 ./. CHF 97'909.20) aufgeführt wird und keine Zahlungsbelege bezüglich der H._____ AG eingereicht wurden, vermag der Rekurrent zusätzliche Anlagekosten (wertvermehrnde Aufwendungen) von CHF 10'780.00 (recte: CHF 10'771.20; CHF 108'680.40 ./. CHF 97'909.20) nicht nachzuweisen (vgl. auch E. 4.1.3. und E. 7.3.).

9.

9.1.

Der Rekurrent beantragt ausserdem, dass gestützt auf die Rechnung der Glaserei und Fugenabdichtungen J._____ vom 10. Oktober 2001 CHF 12'849.00 zum Abzug zuzulassen seien. Die Vorinstanz habe diesbezüglich nur Akontozahlungen von CHF 10'520.00 berücksichtigt, weshalb weitere CHF 2'329.00 als Anlagekosten aufzurechnen seien.

9.2.

Aus dem Anhang 1 zum Einspracheentscheid geht hervor, dass die Vorinstanz bezüglich dieser Rechnung (Beleg Nr. 142) CHF 12'850.00 (CHF 2'330.00 mehr als in der Veranlagungsverfügung) zum Abzug zuliess. Diesem Rekursantrag wurde folglich bereits im Einspracheentscheid entsprochen.

10.

10.1.

Der Rekurrent verlangt ferner, dass eine Rechnung der K._____ AG vom 18. Juli 2001 für Wandleuchten von CHF 4'531.70 ([...] Beleg Nr. 224) bei den Anlagekosten aufzurechnen sei. Zur Begründung führt er aus, dass diese Lampen fest eingebaut und beim Büroumbau in der neuen Wohnung als indirekte Beleuchtung weiterverwendet worden seien.

10.2.

Die Vorinstanz rechnete diese Kosten nicht als Anlagekosten an, da sie die Wandleuchten als Mobiliar qualifizierte.

10.3.

10.3.1.

Im Bereich der Grundstückgewinnsteuer gilt die sachenrechtliche Betrachtungsweise, wonach zwischen Grundstückbestandteilen und nicht liegenschaftlichen Bestandteilen (Mobiliar) unterschieden wird (Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Bern 2011, Art. 164 [des Berner Steuergesetzes vom 21. Mai 2000] N 40). Auslagen für Mobiliar stellen dementsprechend keine anrechenbaren Anlagekosten dar (Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Bern vom 15. Februar 2017 [100.2015.221U]).

10.3.2.

Bauteile ohne feste körperliche Verbindung mit einem Gebäude haben aus steuerlicher Sicht Mobiliarcharakter. Damit ein Bauteil nicht Mobiliarcharakter hat, sondern als Teil eines Gebäudes zu betrachten ist, muss eine qualifizierte Verbindung mit dem Gebäude bestehen (SGE vom 24. April 2025 [3-RV.2025.18]).

10.3.3.

Decken- und Wandleuchten sind naturgemäss auf irgendeine Art mit dem Gebäude verbunden, z.B. mit einem Haken an der Decke oder durch Dübel bzw. fest verankerte Seilkonstruktionen etc. Dies genügt aber nicht, um sie aus steuerrechtlicher Sicht als Teil eines Gebäudes zu betrachten. Leuchten sind nur dann Gebäudebestandteil, wenn die Beleuchtungsanlage so eingebaut ist, dass durch deren Entfernung am betroffenen Gebäude objektiv gesehen ein Mangel bzw. Schaden entsteht und dadurch sein Wert (zumindest theoretisch) geschmälert wird. Das ist beispielsweise der Fall bei der Entfernung von bereits bei der Erstellung eines Gebäudes in der Zimmerdecke eingebaute Halogenspots oder der Entfernung einer in einem fest verankerten Einbauschrank integrierten Beleuchtung. Nur bei einer solch engen Verbindung mit dem Gebäude ist der Mobiliarcharakter einer Beleuchtungsanlage zu verneinen. Demgegenüber haben alle Beleuchtungsanlagen, welche bei einem Eigentümer- bzw. Mieterwechsel üblicherweise demontiert und vom bisherigen Eigentümer bzw. Mieter mitgenommen werden, aus steuerrechtlicher Sicht Mobiliarcharakter. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Entfernung dieser Beleuchtungsanlagen am Gebäude häufig gewisse Spuren hinterlässt (z.B. Loch eines Dübels; Schatten an der Decke bzw. Wand etc.). Denn in diesen Fällen fehlt die enge bauliche Verbundenheit zum Gebäude (SGE vom 26. Januar 2023 [3-RV.2021.145]; RGE vom 26. April 2012 [3-RV.2012.31]).

10.4.

Der Rekurrent hat keine Fotos eingereicht, aus welchen die oben beschriebene qualifizierte Verbindung hervorgeht. Im Weiteren ist aus Fotos von [...] zu schliessen, dass bei dieser Art von Lampen generell keine enge bauliche Verbundenheit zum Gebäude besteht. Die Vorinstanz hat die

Wandleuchten [...] daher zu Recht als Mobiliar qualifiziert. Die diesbezüglichen Auslagen sind somit nicht als Anlagekosten abzugsfähig.

11.

11.1.

Der Rekurrent beantragt sodann, dass im Zusammenhang mit von der L._____ AG ausgeführten Fassadenarbeiten und den entsprechenden Materiallieferungen – zusätzlich zu den im Einspracheentscheid zugelassenen CHF 26'000.00 – weitere Anlagekosten (wertvermehrnde Aufwendungen) von CHF 30'000.00 aufzurechnen seien.

11.2.

11.2.1.

Die Teilrechnung der L._____ AG vom 13. August 2001 (Beleg Nr. 195) lautet wie folgt:

"(...)

T._____, 13. August 2001 (...)

Mwst-No. sss

RG-Nr. ttt

4 1 9 4 - TEILZAHLUNGSGESUCH

BKP 215.2 Fassade

Wohn- und Geschäftshaus Q-Strasse 1 - U._____

Guten Tag A._____

Gestützt auf die bereits ausgeführten Fassadenarbeiten und den entsprechenden Materiallieferungen erlauben wir uns Ihnen die

3. Teilrechnung in der Höhe von Fr. 11'000.--

(...)

zustellen. (...)"

Diese Teilrechnung enthält den Stempel "BEZAHLT 05. Sep. 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "WIR 2'000.- Ba 66" und "Bar 9'000.-".

11.2.2.

Die Teilrechnung der L. _____ AG vom 13. August 2001 (Beleg Nr. 196) lautet wie folgt:

"(...)

T. _____, 13. August 2001 (...)

Mwst-No. sss

RG-Nr. uuu

4 1 9 4 - TEILZAHLUNGSGESUCH

BKP 215.5 Fassade

Wohn- und Geschäftshaus Q-Strasse 1 - U. _____

Guten Tag A. _____

Gestützt auf die bereits ausgeführten Fassadenarbeiten und den entsprechenden Materiallieferungen erlauben wir uns Ihnen die

3. Teilrechnung in der Höhe von Fr. 10'000.--

(...)

zustellen. (...)"

Diese Teilrechnung enthält den Stempel "BEZAHLT 17. Sep. 2001" sowie die handschriftlichen Ergänzungen "Bar 8'000.-" und "WIR 2'000.- Ba77".

11.2.3.

Die Teilrechnung der L. _____ AG vom 13. August 2001 (Beleg Nr. 197) lautet wie folgt:

"(...)

T. _____, 13. August 2001 (...)

Mwst-No. sss

RG-Nr. uuu

4 1 9 4 - TEILZAHLUNGSGESUCH

BKP 215.5 Fassade

Wohn- und Geschäftshaus Q-Strasse 1 - U. _____

Guten Tag A. _____

Gestützt auf die bereits ausgeführten Fassadenarbeiten und den entsprechenden Materiallieferungen erlauben wir uns Ihnen die

3. Teilrechnung in der Höhe von Fr. 10'000.--
(...)

zustellen. (...)"

Diese Teilrechnung enthält die handschriftlichen Ergänzungen "Bar 18'000.-" und "WIR 2'000.- Ba79". Zudem sind darauf "13. August 2001", "3." (vor "Teilrechnung") sowie "10'000.--" (nach "Fr.") durchgestrichen und handschriftlich durch "25. Juli 01", "4" sowie "20'000.-" ersetzt.

11.2.4.

Die Teilrechnung der L. _____ AG vom 13. August 2001 (Beleg Nr. 198) lautet wie folgt:

"(...)

T. _____, 13. August 2001 (...)

Mwst-No. sss
RG-Nr. ttt

4 1 9 4 - TEILZAHLUNGSGESUCH
BKP 215.2 Fassade
Wohn- und Geschäftshaus Q-Strasse 1 - U. _____

Guten Tag A. _____

Gestützt auf die bereits ausgeführten Fassadenarbeiten und den entsprechenden Materiallieferungen erlauben wir uns Ihnen die

3. Teilrechnung in der Höhe von Fr. 11'000.--
(...)

zustellen. (...)"

Diese Teilrechnung enthält die handschriftlichen Ergänzungen "WIR 1'000.-" und "Bar 9'000.-". Zudem sind darauf "13. August 2001", "3." (vor "Teilrechnung") sowie "11'000.--" (nach "Fr.") durchgestrichen und handschriftlich durch "15. Juli 01", "5" sowie "10'000.-" ersetzt.

11.2.5.

Die Teilrechnung der L. _____ AG vom 13. August 2001 (Beleg Nr. 199) lautet wie folgt:

"(...)

T. _____, 13. August 2001 (...)

Mwst-No. sss

RG-Nr. vvv

4 1 9 4 - TEILZAHLUNGSGESUCH

BKP 226 Aussendämmung

Wohn- und Geschäftshaus Q-Strasse 1 - U. _____

Guten Tag A. _____

Gestützt auf die bereits ausgeführten Fassadenarbeiten und den entsprechenden Materiallieferungen erlauben wir uns Ihnen die

1. Teilrechnung in der Höhe von Fr. 5'000.--

(...)

zustellen. (...)"

Diese Teilrechnung enthält die handschriftlichen Ergänzungen "WIR 1'000.- Ba 65" und "Bar 4'000.-".

11.3.

Die Vorinstanz liess im Einspracheentscheid gestützt auf die Belege Nr. 195 (E. 11.2.1.), Nr. 196 (E. 11.2.2.) und Nr. 199 (E. 11.2.5.) CHF 26'000.00 als Anlagekosten zum Abzug zu, verweigerte jedoch bezüglich der Belege Nr. 197 (E. 11.2.3.) und Nr. 198 (E. 11.2.4.) den entsprechenden Abzug mit der Begründung "gem. Rechnung, handschriftliche Korrekturen ohne Nachweis, doppelt analog 196" bzw. "gem. Rechnung, handschriftliche Korrekturen ohne Nachweis" (vgl. Einspracheentscheid, Anhang 1).

11.4.

Der Rekurrent führt aus, dass er die Belege Nr. 197 und Nr. 198 handschriftlich angepasst und so bezahlt habe. Bei der L. _____ AG habe aufgrund eines Geschäftsführerwechsels das blanke Chaos geherrscht. Die Zahlungsnachweise seien belegt. Bei der CH W-Zahlung sei es ein detaillierter Nachweis und bei der CHF-Zahlung ein Sammelausweis. Trotz des weit zurückliegenden Datums habe die Bank die Belege noch finden können. Die entsprechende Auskunft der Bank liege ebenfalls bei (vgl. Rekurs).

11.5.

11.5.1.

Auf den Belegen Nr. 197 und Nr. 198 ist der ursprüngliche Rechnungsbetrag durchgestrichen und handschriftlich korrigiert (E. 11.2.3. und E. 11.2.4.). Sodann weisen die Belege Nr. 195 (E. 11.2.1.) und Nr. 198 (E. 11.2.4.) die gleiche Rechnungsnummer (RG-Nr. ttt) auf; Gleiches gilt auch für die Belege Nr. 196 (E. 11.2.2.) und Nr. 197 (E. 11.2.3.) mit der RG-Nr. uuu. Im Weiteren enthält der Beleg 197 (E. 11.2.3.) die handschriftlichen Ergänzungen "25. Juli 01" und "4" (vor Teilrechnung). Dass die 4. Teilrechnung dementsprechend am 25. Juli 2001 (E. 11.2.3.) und vor der 1. Teilrechnung mit dem Datum "13. August 2001" (E. 11.2.5.) erstellt worden sein soll, ist in zeitlicher Hinsicht nicht nachvollziehbar. Gleiches gilt betreffend Beleg Nr. 198 (E. 11.2.4.), welcher aufgrund der handschriftlichen Ergänzungen "15. Juli 01" und "5" (vor Teilrechnung) vor der 1. Teilrechnung (E. 11.2.5.) mit dem Datum "13. August 2001" ausgefertigt worden sein soll. Ausserdem ist in zeitlicher Hinsicht unverständlich, dass die 4. Teilrechnung vom 25. Juli 2001 (Beleg Nr. 197; E. 11.2.3.) nach der 5. Teilrechnung vom 15. Juli 2001 (Beleg Nr. 198; E. 11.2.4.) erstellt worden sein soll. Aufgrund dieser Ungereimtheiten bzw. der ungenügenden Belege Nr. 197 (E. 11.2.3.) und Nr. 198 (E. 11.2.4.) vermag der Rekurrent weitere Anlagekosten (wertvermehrnde Aufwendungen) von CHF 30'000.00 nicht nachzuweisen (vgl. auch E. 4.1.3.).

11.5.2.

Entgegen der Ansicht des Rekurrenten wird der Nachweis weiterer Anlagekosten auch nicht mit dem Auszug aus dem Baukonto www der WIR Bank (Quartalsabschluss per 30. September 2001) erbracht. Zwar geht daraus hervor, dass dem Konto des Rekurrenten mit Valuta am 6. September 2001 WIR-Zahlungen an die L. _____ AG von CHF 2'000.00 und CHF 1'000.00 belastet wurden. Allerdings können sich diese Zahlungen genauso gut auf die Belege Nr. 195 (E. 11.2.1.) und Nr. 199 (E. 11.2.5.) beziehen. Ausserdem gehen aus dem Kontoauszug der WIR-Bank für den Zeitraum vom 12. Juli 2001 bis am 6. September 2001 WIR-Zahlungen an die L. _____ AG von CHF 16'000.00 (12. Juli 2001: CHF 6'000.00; 27. Juli 2001: CHF 7'000.00; 6. September 2001: CHF 2'000.00 und CHF 1'000.00) hervor. Das sind weniger als die von der Vorinstanz im Einspracheentscheid bezüglich der L. _____ AG zugelassenen Anlagekosten von CHF 26'000.00. Schliesslich ist nicht ersichtlich, worauf sich der im Rekurs erwähnte Sammelausweis der CHF-Zahlungen beziehen soll, zumal der Rekurrent für die Barzahlungen an die L. _____ AG keine Quittungen eingereicht hat.

12.

12.1.

Der Rekurrent verlangt schliesslich, dass gestützt auf drei Rechnungen von M. _____, vom 20. Dezember 2001, 15. Januar 2002 und 20. Oktober 2009

weitere Anlagekosten von CHF 58'000.00 aufzurechnen seien. Der Rekurrent hat diese Rechnungen im Einspracheverfahren eingereicht.

12.2.

Aus dem Anhang 1 zum Einspracheentscheid geht hervor, dass die Vorinstanz bezüglich dieser Plattenlegerarbeiten Anlagekosten von CHF 58'000.00 anrechnete. Diesem Rekursantrag wurde folglich bereits im Einspracheentscheid entsprochen.

13.

13.1.

Im Einspracheentscheid wurde der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 722'263.00 um CHF 50'330.00 auf CHF 671'933.00 reduziert. Der Rekurrent bringt vor, dass für ihn nicht nachvollziehbar sei, wie die Vorinstanz auf diesen Betrag von CHF 50'330.00 gekommen sei.

13.2.

Aus dem Einspracheentscheid bzw. aus einem Vergleich von dessen Anhang 1 mit dem Anhang 1 der Veranlagungsverfügung geht hervor, dass die Vorinstanz die wertvermehrenden Aufwendungen von CHF 4'070'583.25 auf CHF 4'120'913.25 erhöhte. Diese um CHF 50'330.00 höheren Anlagekosten führen im gleichen Umfang zu einem tieferen steuerbaren Grundstückgewinn. Zudem ergibt sich aus der Begründung im Einspracheentscheid sowie aus einem Vergleich von dessen Anhang 1 mit dem Anhang 1 der Veranlagungsverfügung, wie sich der Betrag von CHF 50'330.00 zusammensetzt: Einerseits liess die Vorinstanz im Einspracheentscheid zusätzlich Auslagen für Plattenlegerarbeiten von CHF 58'000.00 zum Abzug zu (E. 12.) und erhöhte die Anlagekosten betreffend die Rechnung der Glaserei und Fugenabdichtungen J. _____ vom 10. Oktober 2021 um CHF 2'330.00 (E. 9.). Andererseits reduzierte die Vorinstanz die Anlagekosten betreffend die Rechnungen der L. _____ AG um CHF 10'000.00 (Anhang 1 zur Veranlagungsverfügung, Rechnungen vom 13. August 2001; Anhang 1 zum Einspracheentscheid, Belege Nr. 195-199; E. 11.). CHF 58'000.00 + CHF 2'330.00 ./. CHF 10'000.00 ergeben CHF 50'330.00.

14.

Zusammenfassend ist somit in teilweiser Gutheissung des Rekurses der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 671'933.00 um CHF 696.00 (E. 6.). auf CHF 671'237.00 herabzusetzen.

15.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent gemessen an seinen Anträgen zu weniger als 10 %. Dies ist zu geringfügig, um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (VGE vom 28. Februar 2018 [WBE.2017.372]; SGE vom 22. Mai 2025 [3-RV.2024.47]). Die Kosten des

Rekursverfahrens sind daher vollumfänglich dem Rekurrenten aufzuerlegen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 671'237.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Gerichtsgebühr von CHF 800.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt U. _____

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, 26. Februar 2026

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs