

WBE.2010.2227 / MM / jb

(3-RV.2008.201)

Art. 58

Urteil vom 28. Juli 2011

Besetzung Verwaltungsrichter Berger, Präsident
Verwaltungsrichter Bolleter
Verwaltungsrichterin Gersbach
Gerichtsschreiber Michel

Beschwerde-
führer **V. Z.,**
vertreten durch
gegen

Kantonales Steueramt, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat E.,

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2001;
Jahressteuer

Entscheid des Steuerrekursgerichts vom 27. Mai 2010

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

V. Z. (geb. 1941) war Eigentümer der Wohn- und Gewerbeliegenschaften Parzellen Nr. 594 und 595 in E., Inhaber des Einzelunternehmens "V. Z." (bis zum 29. Oktober 2001: "Zimmerei Z.") sowie Verwaltungsratspräsident der heutigen "F. AG" (bis 29. Oktober 2001: "P. AG"), in deren Eigentum sich die an die Parzellen Nr. 594 und 595 angrenzende Parzelle Nr. 1675 befand. Im Rahmen der allgemeinen Neuschätzung per 1. Januar 1999 wurde der Steuerwert der Parzelle Nr. 594 auf Fr. 643'800.00 und derjenige der Parzelle Nr. 595 auf Fr. 700.00 festgesetzt. Die Parzelle Nr. 595 wurde im Rahmen dieser Schätzung fälschlicherweise nach landwirtschaftlichen Kriterien geschätzt.

2.

Per 1. Mai 2001 erfolgte die Überführung der Parzellen Nr. 594 und 595 vom Geschäfts- ins Privatvermögen, nachdem V. Z. seine Zimmerei per 30. April 2001 aufgab.

Diesbezüglich schlossen die "Zimmerei Z." und die "P. AG" mit W. P. und P. A. sowie den in Gründung stehenden Firmen "Z. GmbH" und "FM AG B." am 26. März 2001 einen Geschäftsübernahmevertrag ab. Darin übernahmen die Käufer die operative Tätigkeit der Firmen "Zimmerei Z." und "P. AG", ohne unmittelbar das Grundeigentum zu übernehmen. Die Verkäufer gewährten den Käufern zudem während der festen Mietdauer von 5 Jahren ein Kaufrecht auf die Grundstücke (Parz. Nr. 594, 595 und 1675) und Gebäude zum Festpreis von Fr. 1'150'000.00, wobei sich der Käufer verpflichtete, einen Viertel der total bezahlten Mietkosten von der Kaufsumme in Abzug zu bringen, wenn der Kauf innert der auf fünf Jahre ausgerichteten Mietdauer stattfindet. Von diesem Kaufrecht machten die Käufer in der Folge keinen Gebrauch.

3.

Am 8. Februar 2007 setzte die Gemeindeschätzungskommission den neuen Steuerwert (gültig ab Steuerperiode 2006) für die Parzelle Nr. 594 auf Fr. 504'700.00 und für die Parzelle Nr. 595 auf Fr. 211'300.00 fest. Im Rahmen der Rechtsmittelverfahren (bis zum Rekursverfahren) wurden die Steuerwerte auf Fr. 394'733.00 (Parz. 594) und Fr. 139'002.00 (Parz. 595) reduziert.

4.

Infolge der Geschäftsaufgabe veranlagte die Steuerkommission E. V. Z. am 12. März 2007 zu einer Jahressteuer 2001 mit einem steuerbaren Einkommen (Kapitalgewinn) von Fr. 486'000.00. Die Berechnung des Überführungsgewinns (vom Geschäfts- ins Privatvermögen) basierte auf einem Verkehrswert der Parzellen Nr. 594 und 595 von Fr. 860'000.00.

5.

Am 24. Mai 2007 verkaufte V. Z. die Parzellen Nr. 594 und 595 zu einem Preis von Fr. 580'000.00 an D. M., B. R. und H. S. (Gesamteigentümer). Die F. AG verkaufte zugleich die Parzelle Nr. 1675 zu einem Preis von Fr. 370'000.00 an dieselben Käufer.

B.

Die gegen die Jahresteuerveranlagung 2001 erhobene Einsprache des Steuerpflichtigen hiess die Steuerkommission am 9. Juni 2008 teilweise gut und reduzierte den steuerbaren Kapitalgewinn um Fr. 75'600.00 auf Fr. 410'400.00. Dabei ging sie von einem Verkehrswert der Parzellen Nr. 594 und 595 von (gerundet) Fr. 776'000.00 aus.

C.

Auf Rekurs von V. Z. hin entschied das Steuerrekursgericht am 27. Mai 2010:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahren, bestehend aus einer StaatsgebOhr von CHF 1'500.00, der Kanzleigebohr von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'780.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Dagegen liess V. Z. am 22. Juli 2010 beim Verwaltungsgericht Beschwerde erheben mit dem Rechtsbegehren:

Das Urteil des Steuerrekursgerichts vom 27. Mai 2010 ist aufzuheben und der Verkehrswert für die Parzellen E. Nrn 594 und 595 ist per 1. Mai 2001 gesamthaft mit CHF 580'000.00 festzulegen und somit ist die Veranlagung im Zusammenhang mit der Überführung dieser beiden Parzellen ins Privatvermögen aufgrund dieses Verkehrswerts vorzunehmen.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolge.

2.

Mit Beschwerdeantwort vom 27. August 2010 beantragte das Kantonale Steueramt (KStA), die Beschwerde abzuweisen. Der Gemeinderat und das Steuerrekursgericht verzichteten auf die Erstattung einer Beschwerdeantwort bzw. Vernehmlassung.

3.

Am 25. März 2011 reichte der Beschwerdeführer dem Verwaltungsgericht aufforderungsgemäss den Vertrag betreffend Verkauf der Parz. Nr. 1675 in E. ein.

4.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 28. Juli 2011 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des kantonalen Steuerrekursgerichts in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] iV.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des 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).

II.

1.

Unbestritten ist, dass die Überführung der Grundstücke GB E. Parzellen Nr. 594 und 595 vom Geschäfts- ins Privatvermögen mit der Geschäftsaufgabe des Beschwerdeführers per 1. Mai 2001 erfolgt ist und dass dies zu einer Besteuerung mit einer Jahressteuer 2001 im Sinne von § 45 Abs. 1 lit. f StG führt.

2.

2.1.

Umstritten ist einzig die Festsetzung des Verkehrswerts der Parzellen Nr. 594 und 595 im Zeitpunkt der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen des Beschwerdeführers per 1. Mai 2001.

Die Vorinstanzen setzten diesen Wert im Einsprache- und Rekursverfahren auf Fr. 776'585.00 fest. Dabei stützten sie sich auf Verkehrswertschätzungen des Kantonalen Steueramts, welches Berechnungen mit dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert gemäss § 12 Abs. 2 lit. c VBG vornahm (Schätzung KStA vom 1. November 2006 [Verkehrswert Fr. 860'000.00] und Korrektur dieser Schätzung vom 25. Februar 2008 [Verkehrswert Fr. 776'585.00]). Daraus resultierte ein steuerbarer Kapitalgewinn von Fr. 410'400.00.

2.2.

Unter dem Verkehrswert ist im Steuerrecht grundsätzlich derjenige Wert zu verstehen, der einem Vermögensgegenstand bei der Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zukommt (so auch für Wertpapiere: Urteil des Bundesgerichts vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], Erw. 2.2). Der Verkehrswert kann auch als eine Art Oberbegriff für Wert und Preis verstanden werden. Da die beiden Bewertungsansätze Wert und Preis im Einzelfall stark voneinander abweichen können, muss entschieden werden, ob der Verkehrswert durch den Wert oder den Preis bestimmt werden soll. Dabei geniesst der Bewertungsansatz des Preises grundsätzlich Priorität (vgl. MARTINA FIERZ, Der Verkehrswert von Liegenschaften aus rechtlicher Sicht, Zürich 2001, S. 122). Der effektiv bezahlte Preis und der Wert eines Gegenstands können somit durchaus auseinanderfallen.

2.3.

Zur Ermittlung des Verkehrswerts eines Grundstücks existieren verschiedene Methoden.

Die Vergleichswert- bzw. Vergleichspreismethode ermittelt den Wert einer Immobilie aufgrund eines Vergleichs mit Handänderungen, die in naher Vergangenheit bzw. aktuell im massgebenden Zeitpunkt getätigt wurden. Sie wird bei der Liegenschaftenschätzung vorrangig angewendet, da sie in der Regel bessere Resultate liefert als die Hilfsmethoden (z.B. Lageklassenmethode, Methode der Rückwärtsrechnung), die nur beim Fehlen von genügenden Vergleichspreisen herangezogen werden (Urteil des Bundesgerichts vom 12. September 2002 [2A.512/2001], Erw. 3.3). Nach der Praxis der Verwaltungsgerichte ist zur Ermittlung der Verkehrswerts in erster Linie darauf zurückzugreifen, vorausgesetzt, es stehen Vergleichspreise in genügender Zahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheidungen [AGVE] 2000, S. 134).

2.4.

Mangels vergleichbarer Objekte kann die Vergleichspreismethode bezüglich der überbauten Parzellen Nr. 594 und 595 nicht zur Anwendung gelangen. Dies wird vom Beschwerdeführer zu Recht auch nicht verlangt.

3.

3.1.

Der Beschwerdeführer beantragt indes, der Verkehrswert per 1. Mai 2001 sei [übereinstimmend mit dem Kaufpreis gemäss Vertrag vom 24. Mai 2007] auf Fr. 580'000.00 festzusetzen.

3.2.

Soweit sich der Beschwerdeführer damit auf § 12 Abs. 2 lit. a der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG; SAR 651.212) beruft, wonach der Verkehrswert primär durch Gleichsetzung mit dem Kaufpreis festgesetzt wird, ist in Übereinstimmung mit der Vorinstanz (vgl. vorinstanzlicher Entscheid Erw. 7.2) dazu festzuhalten, dass dieser erzielte Kaufpreis schon aufgrund der erheblichen zeitlichen Differenz zwischen dem Überführungszeitpunkt per 1. Mai 2001 und dem Verkauf (24. Mai 2007) nicht massgebend sein kann. Dazu kommt, dass der Beschwerdeführer, weil das Unternehmen - nach seiner eigenen Darstellung - heruntergewirtschaftet wurde, nach dem Erlöschen der Preisbindung am 30. April 2006 (zur "Preisbindung" bzw. zum entsprechenden Kaufrecht: siehe vorne lit. A/2) keinen Mieter mehr fand und schnellstmöglich nach Käufern Ausschau halten musste (vgl. Eingabe des Beschwerdeführers vom 20. April 2010 an das Steuerrekursgericht). Steht die für einen normalen Verkauf erforderliche Zeit nicht zur Verfügung, liegt der erzielbare Verkaufspreis in der Regel tiefer als bei normalen Fristen mit sorgfältigen Verkaufsbemühungen (vgl. auch FRANCESCO CANONICA, Die Immobilienbewertung, Schweizerischer Immobilienschätzer-Verband, 2009, S. 444).

4.

4.1.

Nachdem sich der fachkundig vertretene Beschwerdeführer während des gesamten Einsprache- und Rekursverfahrens weder ausdrücklich auf die von ihm im Zusammenhang mit den Grundstückschätzungen per 1. Januar 2006 in Auftrag gegebene Verkehrswertschätzung vom 30. September 2006 (Schätzung E.) berufen hatte, noch diese als Beweismittel bezeichnete, kam das Steuerrekursgericht zum Schluss, dass der Rekurrent selbst nicht auf die von ihm in Auftrag gegebene Verkehrswertschätzung abstellen möchte (vgl. auch vorinstanzlicher Entscheid, Erw. 2.1.5.).

Dem scheint der Beschwerdeführer mit seiner Beschwerde nun sinngemäss zu entgegnen (vgl. Beschwerdebegründung Ziff. 2), dass trotzdem auf die Schätzung E. abgestellt werden solle.

4.2.

Zu dieser Verkehrswertschätzung ist schon grundsätzlich anzumerken, dass einem Privatgutachten wie der Schätzung E., selbst wenn sie - wie hier - von einem Schätzer stammt, welcher für die Aargauische Gebäudeversicherung (AGV) tätig ist, die erforderliche Unparteilichkeit fehlt, da sie im Auftrag einer Partei erstellt wurde. Ein Parteigutachten ist folglich als blosser Parteibehauptung zu betrachten (vgl. MARTIN ZWEIFEL/HUGO CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zürich-Basel-Genf 2008, § 14 N 39; vgl. auch CHRISTOPH AUER in CHRISTOPH AUER, MARKUS MÜLLER, BENJAMIN SCHINDLER [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Art. 12 N 59).

4.3.

Wie der Beschwerdeführer zutreffenderweise selbst bestätigt (Beschwerde Ziff. 4), ist auf den Schätzungsstichtag 1. Mai 2001 abzustellen. Die Schätzung E., welche auf den 30. September 2006 als Schätzungsstichtag abstellt, kann ebenfalls schon aufgrund der fehlenden zeitlichen Nähe (über 5 Jahre) zum hier massgebenden Schätzungsstichtag nicht für die Berechnung des Verkehrswerts massgebend sein. Dies gilt umso mehr, weil - wie der Beschwerdeführer, wie bereits erwähnt (siehe vorne Erw. 3.2), im Rekursverfahren selbst ausgeführt hatte - das Unternehmen seit der Geschäftsaufgabe hinuntergewirtschaftet worden war. Insofern ist auch zweifelhaft, ob die wertbildenden Faktoren im Überführungszeitpunkt und im Schätzungszeitpunkt vergleichbar waren. Die Gültigkeit der Schätzung E. beschränkte sich im Übrigen auch auf den in der Schätzung genannten Auftrag und Zweck (Bewertung für Steueranlagung) mit Stichtag 27. September 2006. Bei anderweitiger Verwendung der Schätzung lehnte der Schätzer jegliche Haftungsansprüche ab (Schätzung E. S. 11). Zu bedenken ist diesbezüglich weiter, dass die Bewertung vom Steuerpflichtigen für eine Steueranlagung in Auftrag gegeben wurde (siehe Zweck der Schätzung: Schätzung E. S. 2). Dass ein Steuerpflichtiger in Bezug auf von ihm zu versteuernde Vermögenswerte ein Interesse an möglichst tiefen Werten hat, versteht sich von selbst. Insofern vermag auch nicht zu erstaunen, dass die Schätzung sogar noch tiefer ausgefallen ist als der acht Monate später effektiv realisierte Kaufpreis.

5.

5.1.

Im Gegensatz zur Schätzung E. stellen die Schätzungen des KStA betreffend die Parzellen Nr. 594 und 595 auf den hier massgebenden Überführungszeitpunkt ab. Auch wenn ihnen nicht das Gewicht von gerichtlichen Gutachten zukommt, kann darauf abgestellt werden, wenn eine Überprüfung unter Beachtung der Vorbringen der Steuerpflichtigen keine ernsthaften Zweifel am Resultat hervorbringt.

Auch die amtlichen Gutachten unterliegen als Beweismittel der freien Beweiswürdigung (§ 17 Abs. 2 VRPG). Die Prüfung durch die Rechtsmittelinstanzen kann sich indessen darauf beschränken, ob das Gutachten auf der zutreffenden Rechtsgrundlage beruht, klar, vollständig und widerspruchsfrei ist und der Gutachter über hinreichende Sachkenntnis verfügt (vgl. hierzu auch ALFRED BÜHLER/ANDREAS EDELMANN/ALBERT KILLER, Kommentar zur aargauischen Zivilprozessordnung, Aarau 1998, N 1 zu § 259 ZPO). Dies ist hier, wie nachfolgend aufzuzeigen ist, gegeben.

5.2.

Vorab ist zu den Schätzungen KStA festzuhalten, dass die Sachverständigen des KStA die Verkehrswerte der beiden Parzellen aus dem gewichteten Mittel aus Ertrags- und Realwert ermittelt haben, was als Methode anerkannt und verbreitet ist (BGE 134 III 42, Erw. 4, m.w.H.).

5.3.

5.3.1.

Der Beschwerdeführer beanstandet die Schätzungen KStA (und die entsprechende Überprüfung im vorinstanzlichen Entscheid) inhaltlich in Bezug auf die Ermittlung der Ertragswerte und insbesondere der Mietwerte. Er macht diesbezüglich geltend, dass KStA und das Steuerrekursgericht hätten zu Unrecht die Auffassung vertreten, dass es sich beim effektiven Mietzins von Fr. 21'600.00 um einen Vorzugsmietzins gehandelt habe.

5.3.2.

Bei der Schätzung des Verkehrswerts ist grundsätzlich auf den am Markt nachhaltig erzielbaren Ertrag - also auf den Mietwert - abzustellen. Der Mietwert und der Mietzins sind in der Praxis häufig deckungsgleich. Entsprechen hingegen die Mietzinse nicht dem Markt, sind sie durch (marktkonforme, nachhaltig erzielbare) Mietwerte zu ersetzen (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, Bewertung von Immobilien 2005, Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstückbewertungsexperten und Schweizerische Schätzungsexperten-Kammer/Schweizerischer Verband der Immobilienwirtschaft [Schätzerhandbuch], S. 62, 106 ff.; vgl. auch § 16 Abs. 2 VBG).

5.3.3.

Der Schätzer des KStA kam zum Schluss, dass die Mietzinse (Fr. 21'600.00) nicht marktkonform waren, sodass eine Berechnung des (Norm-)Mietwerts erforderlich wurde. Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden, da aufgrund der vorherigen, langjährigen Selbstnutzung und der Umstände der Geschäftsübergabe der vereinbarte Mietzins nicht von vornherein als marktkonform betrachtet werden konnte. Im Übrigen kam auch der - vom Beschwerdeführer beauftragte - Schätzer E. für den Stichtag 30. September 2006 zum gleichen Schluss, sodass auch

er nicht vom vereinbarten Mietzins ausging, sondern eine eigene Mietwertberechnung vorgenommen hat (Schätzung E. S. 11).

5.4.

5.4.1.

Weiter rügt der Beschwerdeführer die Mietwertberechnung durch das Steuerrekursgericht. Es sei nicht auf generelle, wohl für die ganze Schweiz angeblich geltende m²-Preise aus einer Schätzungsanleitung (Nägeli/Wenger) abzustellen, sondern es sei auf den konkreten Fall unter Beachtung des Standorts und der wirtschaftlichen Situation einzugehen (Beschwerde Ziff. 3c).

5.4.2.

Diesbezüglich verkennt der Beschwerdeführer, dass es sich bei der Mietwertberechnung durch das Steuerrekursgericht einzig um eine Kontrollrechnung zur detaillierten Mietwertberechnung des KStA gehandelt hat. Die Schätzung KStA hat demgegenüber eine konkrete Schätzung gestützt auf die VBG unter Berücksichtigung der örtlichen Besonderheiten vorgenommen. Die (allgemeine) Kontrollrechnung vermochte indes das Ergebnis der detaillierten Berechnung des KStA in Bezug auf die Parzellen Nr. 594 und 595 nicht in Frage zu stellen, sodass daran festgehalten werden konnte.

Die vom KStA vorgenommene Bewertung ergab einen Mietwert für beide Parzellen von Fr. 52'636.00 (Parz. Nr. 594: Fr. 38'191.00 und Parz. Nr. 595: Fr. 14'445.00). Den Normmietwert für die Wohnung bestimmte der Schätzer aufgrund des örtlichen Mietpreisniveaus (E.: Ortskategorie 9 gem. Anhang 1 VBG) und der individuell nach Objekt zu bestimmenden Faktoren wie Grösse der Wohnung, Ausbau, Anordnung Heizung, Bauweise, Stockwerklage, wirtschaftliches Baujahr, Wohnlage sowie zusätzliche Einbauten und Anlagen (vgl. § 16 Abs. 4 VBG). Diese Schätzung führte zu einem Mietwert für die Wohnung von Fr. 14'251.00, was nachvollziehbar und schlüssig ist. Die einzelnen Faktoren werden vom Beschwerdeführer zudem - wie bereits im Rekursverfahren - nicht substantiiert in Frage gestellt, sodass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen.

5.4.3.

Der Beschwerdeführer wendet sich weiter gegen die Festsetzung des Landwerts auf Fr. 400.00 pro m². Wie bereits das Steuerrekursgericht dargelegt hat, legte das KStA seiner Schätzung nicht durchwegs einen Landwert von Fr. 400.00 zu Grunde. Vielmehr setzte es den absoluten Landwert von Fr. 400.00 einzig für 590 m² bei der Bewertung der Parzelle Nr. 595 ein. Den Mehrrumschwung (148 m²) bewertete es hingegen mit Fr. 200.00. Diese Werte sind in dieser Höhe nicht zu beanstanden. Hinsichtlich der Parzelle Nr. 594 verwendete der Schätzer im Übrigen nicht

den absoluten Landwert, sondern er ermittelte den Landwert mit der La-geklassenmethode.

6.

Weitere substantiierte Rügen erhebt der Beschwerdeführer nicht und Fehler in der Schätzung KStA sind darüber hinaus nicht ersichtlich.

Da sich die Schätzung KStA damit auch insgesamt betrachtet als schlüs-sig erweist, ist darauf abzustellen. Die Festsetzung des Überführungswerts auf Fr. 776'585.00 ist demzufolge nicht zu beanstanden. Auf die An-ordnung einer gerichtlichen Expertise ist zudem zu verzichten, zumal der fachkundig vertretene Beschwerdeführer keinen entsprechenden Antrag gestellt hat und ohnehin fraglich ist, ob nach der unterdessen erfolgten Neuüberbauung der Grundstücke eine solche überhaupt noch möglich wäre.

7.

Zusammenfassend ist die Beschwerde damit vollumfänglich abzuweisen.

III.

Bei diesem Verfahrensausgang wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 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. 1'800.00 sowie der Kanzleigebühr und den Ausla-gen von Fr. 282.00, gesamthaft Fr. 2'082.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.