

3-RV.2018.143
P 100

Urteil vom 24. Juni 2021

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Lämmli
 Richter Hess
 Gerichtsschreiberin Bernhard

Rekurrentin **A.** _____

 vertreten durch B. _____, X-Strasse 40b, Q. _____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.** _____
 vom 5. Juli 2018
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2013 (Liquidationsgewinn)

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Juni 2017 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2013 zu einem (privilegiert) steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 1'627'290.00 veranlagt. Dabei wurden Gewinne aus der Veräusserung und Überführung von Grundstücken in Q. (LIG Q. / aaa; Bauland "P"; nachfolgend Parzelle Nr. aaa), S. LIG S. / bbb; Zweifamilienhaus mit Bauland; nachfolgend Parzelle Nr. bbb) und T. (LIG T. / ccc und ddd; Landwirtschaftsland, nachfolgend Parzellen Nrn. ccc und ddd) erfasst.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Juni 2017 liess A. mit Schreiben vom 19. Juni 2017 (am 20. Juli 2017 am Schalter des Steueramtes Q. abgegeben) Einsprache erheben. Sie stellte den Antrag:

"Bei der Preisberechnung sind die obigen Abschläge für den Baulandpreis gebührend zu berücksichtigen, insbesondere die bundesgerichtliche Rechtsprechung bzgl. Verkehrs- und Marktwert. Im Rahmen der erbrachten Schätzung des Kantonalen Schätzers bzw. des HEV sind die obgenannten Punkte zu berücksichtigen und in die Bewertung einzubeziehen. Die Einsprecherin erachtet ein Preis von ca. CHF 900,-- pro m2 für mehr als angemessen.

Die Veranlagung 2013 zum privaten Liquidationsgewinn ist entsprechend zu ändern."

3.

Mit Entscheid vom 5. Juli 2018 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 5. Juli 2018 (am 9. Juli 2018 zugestellt) hat A. mit Rekurs vom 8. September 2018 (Postaufgabe am 10. September 2018) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen.

Sie stellt folgende

"Anträge:

1. Der Einspracheentscheid der Steuerkommission der Gemeinde Q. vom 5.7.18 sei aufzuheben.
2. Der Wert für das Grundstück Parzelle aaa Q. sei auf CHF 900/m2 festzulegen.

3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Steuerkommission Q.."

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

5.

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

6.

A. hat eine Replik erstatten lassen.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Steuerakten der Jahre 2011 bis 2013 (ordentliche Veranlagungen) von A. und die Akten der Grundstückschätzung der Parzelle Nr. aaa beigezogen.

8.

A. wurde vom Spezialverwaltungsgericht mit Schreiben vom 14. Mai 2021 ersucht, weitere Angaben und Unterlagen einzureichen. Gleichzeitig wurden ihr eine Kopie der Bewertungsprotokolle der Parzelle Nr. aaa sowie die Schätzung des KStA, Grundstückschätzung (GS) vom 18. November 2016 zugestellt.

9.

Mit Schreiben vom 18. Mai 2021 hat das KStA aufforderungsgemäss eine Aufstellung von Vergleichspreisen für den Zeitraum vom 13. Juni 2013 bis 12. Juni 2016 eingereicht.

10.

Die Rekurrentin hat mit Schreiben vom 20. Juni 2020 Stellung genommen, jedoch keine weiteren Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2013. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Umstritten ist die Besteuerung eines im Jahr 2013 erzielten Liquidationsgewinnes.

2.2.

Der Ehemann der Rekurrentin, E., ist am 22. März 2006 verstorben. Im Verfahren betreffend Erbbescheinigung wurde vom Gerichtspräsidium U. mit Urteil vom 23. Juni 2006 bescheinigt, dass keine Verfügung von Todes wegen vorliegt. Als einzige Erbinnen wurden die Ehefrau A. sowie die Töchter F., G., B. und I. anerkannt. Diese traten kraft Universalsukzession in die Rechtsstellung des Verstorbenen ein.

2.3.

2.3.1.

Es ist unbestritten, dass E. sel. zu Lebzeiten als Liegenschaftenhändler im Nebenerwerb tätig war. Im Rahmen dieser Tätigkeit war E. selig insbesondere Eigentümer der folgenden Liegenschaften:

- LIG S. / bbb, 1'402 m², Zweifamilienhaus
- LIG T. / ddd, 1'696 m², Acker, Wiese, Weide
- LIG T. / ccc, 951 m², Acker Wiese, Weide
- LIG Q. / aaa, 768 m², Bauland

2.3.2.

Mit der Vereinbarung "Erbfolgevermerk und Partielle Erbteilung" vom 2./27. November 2012/14. Dezember 2012/3. Juni 2013 wurde vorerst zur Erbfolge vermerkt, dass das Alleineigentum des E. sel. an der Parzelle Nr. aaa an seine gesetzlichen Erbinnen zu Gesamteigentum zufolge Erbengemeinschaft übergegangen ist. In der Folge wurde die Parzelle Nr. aaa von der Erbengemeinschaft des E. sel. infolge partieller Erbteilung auf die Tochter B. zu Alleineigentum übertragen (Grundbucheintrag vom 12. Juni 2013 und Beginn Schaden Nutzen per 12. Juni 2013).

2.3.3.

Mit Kaufvertrag vom 20. Juni 2016 wurde die Parzelle Nr. bbb (S.), von A., F., G., B. und I. als Gesamteigentümerinnen zufolge einfacher Gesellschaft für CHF 1.845 Mio. verkauft.

2.3.4.

Die Parzellen Nr. ccc und ddd (T.) sind im Grundbuch unverändert auf E. sel. als Eigentümer eingetragen, stehen mithin ohne Nachführung im Grundbuch im Gesamteigentum der Erbengemeinschaft.

3.

3.1.

Die Rekurrentin reichte am 19. Juli 2016 (Eingangsstempel) den Fragebogen für Kapitalgewinne vom 17. Juni 2016 ein. Mit diesem wurde den Steuerbehörden die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Liegenschaftshandel) und die Überführung von Geschäftsvermögen in Privatvermögen per 31. Dezember 2013 angezeigt. Gleichzeitig wurde die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinnes in Anwendung von § 45 Abs. 1 lit. f StG und für die Liegenschaften in S. (Y-Strasse 3) und das Land in T. für den Wertzuwachs der Liegenschaften ein Steueraufschub beantragt.

3.2.

Am 19. April 2017 wurde der Rekurrentin nach Prüfung des Fragebogens für Kapitalgewinne mit verschiedenen Korrekturen/Aufrechnungen ein Veranlagungsvorschlag unterbreitet. Die Vorinstanz hat den privilegiert zu steuernden Kapitalgewinn wie folgt berechnet (Abweichungsbegründung zur Steuerveranlagung 2013):

Überführung ins Privatvermögen, Verkehrswerte	in CHF
Marktwert = Veräusserungswert per 31.12.2013 der Baulandparzelle Nr. aaa "P. X-Strasse 40B, Q. in CHF	920'000
Marktwert = Kaufpreis (Veräusserungserlös) per 20.6.2016 der Liegenschaft S., Zweifamilienhaus mit Bauland, Grundstück Nr. bbb, S.	1'845'000
Liquidationserlös aus Überführung ins Privatvermögen des Landwirtschaftslandes, M, T., Parzellen Nr. ccc und ddd	1
Total Verkaufserlös = Überführungswert	2'765'001
Abzüglich Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)	
Erwerbspreis per 8.10.1979 der Baulandparzelle Nr. aaa "P", X-Strasse, Q. in CHF	-115'200
Buchwert per 31.12.2014 (= Einkommenssteuerwert) der Liegenschaft S., Zweifamilienhaus mit Bauland, Grundstück Nr. bbb, S.	-841'700
Total Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)	-956'900

Abzüglich Verkaufs- und Liquidationskosten	-
Im Liquidationsjahr realisierte Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht	1'808'101
Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn (10%)	-180'810
Steuerbarer Liquidationsgewinn (...)	1'627'291

Bei der Bestimmung des Marktwertes der Parzelle Nr. aaa stellte die Vorinstanz auf eine Schätzung des KStA GS vom 18. November 2016 mit einem geschätzten Verkehrswert von CHF 920'000.00 ab.

3.3.

Mit E-Mail vom 4. Mai 2017 liess die Rekurrentin zum Veranlagungsvorschlag Stellung nehmen. Dabei wurde eine Schätzung des Hauseigentümerverbandes Aargau (nachfolgend Schätzung HEV) vom 13. Mai 2013 mit einem geschätzten Verkehrswert für die Parzelle Nr. aaa von CHF 820'000.00 (CHF 1'068.00/m²) sowie ein Auszug aus der Einladung der Gemeinde Q. zur Einwohnergemeindeversammlung vom 24. November 2016 mit dem Ausweis eines Mindestpreises für Land bezüglich Ausarbeitung eines Gestaltungsplans für das "Zentrum Q." von CHF 780.00 m² eingereicht. Es wurde um Überprüfung des Veranlagungsvorschlages gebeten.

3.4.

In der Folge wurde die Veranlagung am 21. Juni 2017 gemäss dem Veranlagungsvorschlag vorgenommen.

3.5.

Am 6. Juli 2017 fand eine Besprechung auf dem Gemeindesteueramt Q. statt, an der die Vertreterin im Rekursverfahren und ihr Ehemann teilnahmen. Diskutiert wurde dabei insbesondere der Marktwert von Bauland in Q. (Aktennotiz vom 6. Juli 2017 auf der E-Mail vom 30. Juni 2017 betreffend Terminvereinbarung).

3.6.

In der Einsprache wurde geltend gemacht, die Schätzung der Parzelle Nr. aaa beruhe auf der unzutreffenden Annahme, dass das Grundstück einfach zu überbauen sei. Vom Schätzer nicht beachtete Besonderheiten führten jedoch zu einem Minderwert. Der vom kantonalen Schätzer angenommene Preis für Bauland von CHF 1'200.00/m² liege über dem Marktwert. Die an der Besprechung vom 5. Juli 2017 von den Steuerbehörden angeführten Vergleichspreise seien nicht nachvollziehbar.

Der steuerliche Verkehrswert sei der Tochter B. im Jahr 2013 mit CHF 403'661.00 mitgeteilt worden. Es sei nicht plausibel, weshalb der Marktpreis mehr als das Doppelte des steuerlichen Verkehrswertes betragen sollte.

Zu Unrecht sei in der Verkehrswertschätzung des KStA nicht beachtet worden, dass erst das zum Nachbargrundstück Parzelle Nr. eee neu verhandelte Grenzbaurecht (Dienstbarkeitsvertrag vom 28. März 2014) eine bessere Überbaubarkeit ermöglicht habe. Dieses Grenzbaurecht sei daher bei der Bewertung per 2013 nicht zu berücksichtigen. Ebenso sei gegenüber dem Nachbargrundstück Parzelle Nr. fff eine privatrechtliche Vereinbarung getroffen worden, welche ein Gartenhaus auf dem Grundstück Nr. fff auf der Grundstücksgrenze ermöglicht habe (Nachbarrechtliche Vereinbarung vom 7. Oktober 2014). Auch führten nicht eingetragene Cablecom Leitungen auf dem Grundstück zu einer Wertminderung. Entgegen der Auffassung des Gutachters bestehe auf der Parzelle Nr. aaa keine unverbaubare Aussicht. Aufgrund von Hochstammbäumen an der unteren Grundstücksgrenze habe im Zeitpunkt der Überführung keine Fernsicht bestanden. Es habe kein rechtlicher Anspruch darauf bestanden, die Bäume zu fällen. Auch der felsige Untergrund hätte bei der Überbauung zu Mehrkosten und dementsprechend zu einer Preisminderung beim Land geführt.

Die Vergleichsmethode für unüberbaute Grundstücke müsse sich auch tatsächlich auf vergleichbare Grundstücke abstützen lassen. Die Gemeinde Q. habe in 300 m Entfernung Bauland für CHF 780.00/m² (Arealüberbauung "Zentrum Q.") gemäss Beschluss der Gemeindeversammlung zu verkaufen. In 400 m Entfernung seien Grundstücke mit unverbaubarer Aussicht für CHF 914.00/m² und CHF 940.00/m² verkauft worden. Der Leiter der Bauabteilung der Gemeinde Q. habe einen Preis von CHF 900.00/m² als realistisch bestätigt.

3.7.

Mit Schreiben vom 10. Mai 2018 nahm das KStA GS zu den einsprache-weise vorgebrachten Einwendungen gegen die Verkehrswertschätzung vom 18. November 2016 Stellung. Aufgrund des Eigentumsübergangs per 12. Juni 2013 wurde der Bewertungsstichtag auf dieses Datum korrigiert. Zum steuerlichen Verkehrswert wurde ausgeführt, dass dieser auf dem Stichtag vom 1. Mai 1998 beruhe und daher nicht mit den Verhältnissen im Jahr 2013 vergleichbar sei. Zum Grenzbaurecht wurde festgehalten, dass dieses bereits vor der Nachverhandlung bestanden habe. Ebenso seien die am 7. Oktober 2014 unterzeichnete nachbarrechtliche Vereinbarung für die Schätzung im Jahr 2013 sowie die im Baugebiet weit verbreiteten Cablecom-Leitungen ohne Relevanz. Der Schätzer des KStA GS sei auch nicht von einer unverbaubaren Aussicht ausgegangen. Bei einer Tiefe des normalen Baugrundes von ca. sieben Metern müsse nicht mit Mehrkosten

gerechnet werden. Die für die Verkehrswertschätzung beigezogenen Vergleichspreise seien repräsentativ. Sie zeigten einen Durchschnittspreis von CHF 1'163.00/m². Aufgrund der bevorzugten Hanglage sei der in der Schätzung des KStA GS eingesetzte Landpreis nicht zu beanstanden. Beim in der Einsprache genannten Landpreis von CHF 780.00/m² handle es sich um einen Mindestpreis. Die Auskunft zum Landpreis eines dafür nicht zuständigen Mitarbeiters der Gemeinde Q. sei für die Steuerbehörden nicht verbindlich.

3.8.

Gestützt auf die Beurteilung des KStA GS vom 10. Mai 2018 – diese wurde "zum integrierenden Bestandteil der Einsprache" (recte: des Einspracheentscheides) erklärt – wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab. Am für die Parzelle Nr. aaa ermittelten Marktwert von CHF 920'000.00 wurde festgehalten.

3.9.

Mit dem Rekurs wurde im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einsprache verwiesen. Zur Ergänzung wurde erklärt, auf den in der Einsprache angeführten Entscheid des Bundesgerichtes zur Schätzung von Grundstücken sei gar nicht eingegangen worden. Es sei nicht nachvollziehbar und willkürlich, dass dieser vorliegend ignoriert worden sei. Dort werde ausgeführt, dass die steuerliche Verkehrswertschätzung dem Marktpreis entspreche. Der vom KStA mit der Grundstückschätzung vom 17. April 2014 zugestellte steuerliche Verkehrswert entspreche daher dem Marktwert. Ein in unmittelbarer Nähe der Parzelle Nr. aaa liegendes Grundstück im Halte von 2'865 m² könne seit Jahren nicht zum gewünschten Preis von CHF 1'290.00/m² verkauft werden. Trotz persönlicher Nachfrage sei das verlangte Protokoll zur Grundstückschätzung nicht zugestellt worden, womit § 30 der VBG verletzt worden sei.

Ebenso seien die auf der Parzelle Nr. aaa lastenden Dienstbarkeiten zu Unrecht nicht berücksichtigt worden. Es wurde wiederum auf das Grenzbaurecht zur Parzelle Nr. eee hingewiesen. Die Neuverhandlung des Grenzbaurechtes sei mit hohen Kosten für Zusagen der Nachbarn verbunden gewesen (Neubau einer Treppe für rund CHF 15'000.00; Abdichtung des bestehenden Nachbarhauses für rund CHF 20'000.00; Abtrennung der Gärten mit einem Aufwand von über CHF 10'000.00). Im ursprünglichen Dienstbarkeitsvertrag sei es unterlassen worden, die Details bezüglich Kosten für die Ausübung des Grenzbaurechtes zu regeln. Ohne die finanziellen Zusagen sei die Realisierung des heutigen Einfamilienhauses nicht möglich gewesen.

Ebensowenig sei nachvollziehbar, weshalb eine privatrechtliche Vereinbarung, die erst nach deren Abschluss zu einer Wertsteigerung des Grundstückes geführt habe, für die Festsetzung des Marktwertes unbeachtlich

sein solle. Der Nachbar habe rechtswidrig den Anbau eines Gartenhauses direkt auf der Grenze zur Parzelle Nr. aaa errichtet. Die Vereinbarung mit dem Nachbarn erhöhe den Grundstückspreis, da es ohne Vereinbarung zu einer Preisminderung gekommen wäre. Ein unabhängiger Dritter hätte ein Bauwerk im Unterabstand nicht toleriert. Es bestünde genau dadurch eine wertvermindernde Last auf dem Grundstück.

Neben den Leitungen der Cablecom bestehe auch eine Swisscom-Leitung auf dem Grundstück. Wegen der Leitungen sei mit Mehrkosten bei der Bebauung des Grundstückes zu rechnen. Es bestehe damit eine wertmindernde Last. Der Cablecom und der Swisscom müsse zudem jederzeit der Zugang zum Grundstück gewährt werden, was ebenfalls eine Wertminderung darstelle.

Die vom KStA GS als vergleichbar bezeichneten Grundstücke seien nicht zum Vergleich geeignet. So hätten die als "vergleichbar" bezeichneten Grundstücke alle eine unverbaubare Aussicht in ganz unterschiedlicher Ausprägung. Im Zeitpunkt des Verkaufes im Jahr 2013 habe eben gerade wegen einer sehr grossen Atlaszeder und einer riesigen Birke keine Fernsicht bestanden. Rechtlich habe die Entfernung der Bäume nicht verlangt werden können. Ein dritter Käufer hätte wegen der fehlenden Aussicht einen weit tieferen Preis bezahlt.

Auch die ungünstige Bodenbeschaffenheit habe zu einer Reduktion des Kaufpreises geführt. Das auf der Parzelle Nr. aaa erstellte Wohnhaus verfüge genau deswegen über keinen Keller.

Die Auskunft des Bauchefs der Gemeinde Q. sei keinesfalls unbeachtlich. Dieser sei bezüglich des Preises verbindlich angefragt worden. Die Differenz zwischen der Preisangabe des ortskundigen Bauchefs der Gemeinde und diejenige des Schätzers des KStA GS liege bei 40 %, was nicht erklärbar sei.

Die vom KStA GS zum Preisvergleich angeführten Parzellen seien aus verschiedenen Gründen (Parzelle Nr. ggg: andere Wohnzone mit höherer Ausnützung, bessere Lage; Parzelle Nr. hhh: ruhigere, günstigere Lage; Parzelle Nr. iii: Spekulationskauf ["Preisausreisser"], ruhigere Lage; Parzelle Nr. jjj: für die Realisierung einer Einfahrt notwendiger Zukauf) zum Vergleich ungeeignet. Vergleichbar seien jedoch drei Grundstücksgeschäfte (Parzellen Nr. kkk und Nr. ll zu Preisen von CHF 941.00/m² und CHF 914.00/m²), welche nach dem Kauf der Parzelle Nr. aaa abgeschlossen worden seien. Weiter seien die von der Gemeindeversammlung Q. genehmigten Grundstückverkäufe (Parzellen Nrn. mmm, nnn und ooo) mit Preisen von CHF 780.00/m² beachtlich. Diese Preise beruhten gemeinde-seits auf einer Verkehrswertschätzung. Aus diesen Grundstückstransaktionen ergebe sich ein Durchschnittspreis von CHF 878.33/m².

3.10.

In der Vernehmlassung wird geltend gemacht, massgeblich seien die in der Landpreiserhebung des KStA GS für den Zeitraum vom 12. Juni 2010 bis zum 12. Juni 2013 aufgezeigten Grundstücksgeschäfte. Weitere Grundstücksgeschäfte mit unüberbauten Baulandparzellen lägen nicht vor. Am Marktwert von CHF 920'000.00 wurde festgehalten.

3.11.

Mit der Replik wurde an den bisherigen Ausführungen festgehalten. Wenn der Argumentation des KStA GS gefolgt würde, wären die Preise nach 2013 um rund 30 % gesunken, was die Schätzung des KStA GS als willkürlich erscheinen lasse.

3.12.

Nachfolgend ist vorerst auf die formellen Einwände und anschliessend auf die materiellen Beanstandungen einzugehen.

4.

4.1.

4.1.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

4.1.2.

Die Rekurrentin lässt geltend machen, in der Begründung des Einspracheentscheides, welcher im Wesentlichen auf die Stellungnahme des KStA GS verweise, sei nicht auf den in der Einsprache angeführten Bundesgerichtsentscheid eingegangen worden. In der Einsprache wurde auf eine Definition des steuerlichen Verkehrswertes auf der Homepage des Departementes Finanzen und Ressourcen (eingesehen am 9. Juli 2017) verwiesen. Zitiert wurde folgende Aussage:

"Gemäss bundesgerichtlicher Definition ist der Verkehrswert, ... der Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend unter normalen Verhältnissen verkauft werden. Er entspricht definitionsgemäss dem Marktpreis, den die Mehrheit einer objekttypischen Käufergruppe zu bezahlen bereit wäre. Verkehrswert und Marktwert sind dasselbe."

Im Rekurs wurde ohne Angabe des konkreten Entscheides erneut auf einen Bundesgerichtsentscheid betreffend Schätzung von Grundstücken verwiesen, der ebenfalls auf der Website des Kantons Aargau publiziert und zwischenzeitlich wieder entfernt worden sei. Angeführt wird als Kernaussage, dass "die steuerliche Verkehrswertschätzung dem Marktpreis entspricht."

4.1.3.

Aufgrund der Angaben der Vertreterin der Rekurrentin ist nicht klar, auf welche bundesgerichtlichen Entscheide sie sich in der Einsprache und im Rekurs bezieht. Entgegen der Auffassung der Rekurrentin hat sich die Vorinstanz unter Verweis auf die Stellungnahme des KStA GS vom 10. Mai 2018 und die Verkehrswertschätzung vom 18. November 2016 eingehend zum Verkehrswert der Parzelle Nr. aaa geäussert. Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt damit nicht vor. Ob die Beurteilung in materieller Hinsicht richtig ist, ist in den materiellen Erwägungen zu prüfen.

4.1.4.

Unbedenklich ist in formeller Hinsicht sodann, dass sich das KStA GS im Veranlagungs- und Einspracheverfahren mehrfach geäussert hat. Das gilt insbesondere deshalb als die Steuerkommission Q. und nicht das KStA GS im Einspracheverfahren entscheidende Behörde war. Erst im Rekursverfahren vertritt das KStA die Interessen der Steuerbehörden. Die Stellungnahme des KStA GS im Rekursverfahren erfolgte damit kompetenzgemäss.

4.2.

4.2.1.

Die Rekurrentin lässt erstmals im Rekurs eine Verletzung von § 30 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke (VBG) vom 4. November 1985 geltend machen. Danach sind die Grundstückseigentümer und die

steuerpflichtigen Personen berechtigt, in das Bewertungsprotokoll Einsicht zu nehmen.

4.2.2.

Vorerst ist festzuhalten, dass es sich beim vorliegenden Verfahren nicht um ein laufendes, der VBG unterstehendes Grundstückschätzungsverfahren handelt. Ein Anspruch auf Einsicht in das Bewertungsprotokoll kann damit nicht gestützt auf die VBG geltend gemacht werden. Aus den Akten ergibt sich sodann auch kein Begehren um Edition des oder Akteneinsicht in das Bewertungsprotokoll. Dass der Rekurrentin die für die Schätzung des KStA GS vom 18. November 2016 massgeblichen Daten nicht bekannt gemacht wurden, findet in den Akten keine Stütze. Das Recht auf Akteneinsicht wurde damit nicht verletzt.

Anzumerken ist, dass die für die Grundstückschätzung der Parzelle Nr. aaa verwendeten Landwerte ohnehin der Wertbasis Mai 1998 entsprechen und daher nur sehr bedingt aussagekräftig sein können.

4.2.3.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die Akten der Grundstückschätzung beigezogen und der Rekurrentin zur Kenntnisnahme gebracht. Ihrem Antrag auf Akteneinsicht wurde damit entsprochen.

Wenn mit der Eingabe vom 20. Juni 2021 geltend gemacht wird, die übrigen Steuerakten hätten bis heute nicht eingesehen werden können, bleibt das ohne Belang. Ein Antrag auf Einsicht in weitere Steuerakten wurde im bisherigen Verfahren ausweislich der Akten nicht gestellt.

5.

5.1.

Es ist unbestritten dass die Parzelle Nr. bbb (S.), Parzelle Nr. ddd T., Parzelle Nr. ccc (T.), und Parzelle Nr. aaa (Q.) im Zeitpunkt des Todes von E. sel. zu seinem Geschäftsvermögen gehörten. In der Folge traten seine Erben kraft Universalsukzession entsprechend der gesetzlichen Erfolge (vgl. Urteil des Gerichtspräsidiums U. vom 23. Juni 2006 und Erbenbescheinigung der Gemeinde Q. vom 8. Mai 2006) in seine Rechtsstellung ein. Die Liegenschaften gehörten dementsprechend im Jahr 2013 unverändert zum Geschäftsvermögen. Mit dem Fragebogen Kapitalgewinne wurde die Überführung in das Privatvermögen verlangt.

5.2.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger

Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt (§ 27 Abs. 2 StG). Die Überführung hat zum Verkehrswert zu erfolgen.

5.3.

5.3.1.

Im Rekursverfahren ist einzig der Überführungswert (Verkehrswert) der Parzelle Nr. aaa umstritten. Unbestritten ist dabei, dass auf Vergleichspreise abgestellt werden kann. Umstritten ist hingegen, welche Grundstückstransaktionen als vergleichbar gelten können.

5.3.2.

Das Bundesgericht hat sich hinsichtlich Liquidation von Geschäftsvermögen zum Begriff "Verkehrswert" in seinem Urteil vom 22. März 2021 (2C_662/2020) wie folgt geäußert:

"2.2.2. Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt werden kann, eine Tatfrage ist (vgl. BGE 122 I 168 E. 2c S. 173; Urteile 2C_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3, je m.H.). Dabei entspricht der Verkehrswert dem Preis, welcher bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu bezahlen bereit ist (Urteile 2C_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4 und 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.1; vgl. auch Urteile 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3). Der Verkehrswert ist keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (Urteile 2C_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4, 2C_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3 m.H.).

Dementsprechend unterliegt auch die von den kantonalen Behörden vorgenommene Schätzung des Verkehrswerts nur einer eingeschränkten Überprüfung durch das Bundesgericht. Abgesehen davon, dass mit Bezug auf die Schätzung des Verkehrswerts von Grundstücken stets ein Spielraum von Schätzerermessen zu berücksichtigen ist, in den die Gerichte nicht einzugreifen haben (vgl. BGE 142 II 136 E. 7.8), rechtfertigt sich ein Eingreifen des Bundesgerichts nur, wenn der Schätzung ein offensichtlich unrichtiger oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhender Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, allgemein anerkannte Schätzungsmethoden klar verletzt oder unrichtig angewendet worden sind oder gesamthaft gesehen ein offensichtlich falsches Schätzungsergebnis resultiert (vgl. BGE 141 I 113 E. 6.2, Urteil 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2)."

Der Verkehrswert entspricht demnach dem Marktwert, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt. Es handelt sich um denjenigen Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre. Massgebend ist somit eine technische

bzw. rechtlich-objektive und nicht eine subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise (Bundesgerichtsurteil vom 28. August 2015 [2C_94/2014], Erw. 3.2.). Im gleichen Sinn äussern sich die § 12 Abs. 1 und § 12 Abs. 2 lit. a VBG, wo für die Verkehrswertbestimmung vor dem mittelbaren und unmittelbaren Preisvergleich und der formelhaften Bewertung von Grundstücken der Verkehrswert mit dem Kaufpreis gleichgesetzt wird. Vorbehalten bleiben ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse.

5.4.

5.4.1.

Von der Rekurrentin wurde die Verkehrswertschätzung des HEV Aargau vom 13. Mai 2013 eingereicht, mit der der Verkehrswert der Parzelle Nr. aaa bei einem Landpreis von CHF 1'068.00/m² auf CHF 820'000.00 geschätzt wurde. Die Vorinstanz hat demgegenüber gestützt auf die Verkehrswertschätzung des KStA GS vom 18. November 2016 einen Landpreis von CHF 1'200.00/m² und einen Verkehrswert von CHF 920'000.00 ermittelt. Die Rekurrentin erachtet einen Landpreis von CHF 900.00/m² (Verkehrswert der Parzelle dementsprechend CHF 691'200.00 für 768 m²) – insbesondere auch unter Verweis auf eine Auskunft des Bauchefs der Gemeinde Q. – als angemessen.

5.4.2.

Es liegen zwei Parteigutachten vor. Parteigutachten kommt im Streitfall nicht die Bedeutung von Beweismitteln, sondern von Parteivorbringen zu (BGE 132 III 83; VGE vom 30. September 2010 [WBE.209.370]). Weder der Schätzung des KStA GS noch der Schätzung des HEV Aargau ist nach dem Gesagten ohne Prüfung der Vorrang zu geben. Immerhin ist festzustellen, dass auch die amtlichen Gutachten als Beweismittel der freien Beweiswürdigung unterliegen. 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 (VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2010.227], mit Verweisen; VGE vom 30. März 2011 [WBE.2010.234]). Auch wenn den Schätzungen des KStA GS nicht das Gewicht von gerichtlichen Gutachten zukommt, kann somit darauf abgestellt werden, wenn eine Überprüfung unter Beachtung der Vorbringen der Steuerpflichtigen keine ernsthaften Zweifel am Resultat hervorbringt.

5.5.

5.5.1.

Vorab ist festzuhalten, dass die Vergleichsmethode zur Bestimmung des Verkehrswertes der im Zeitpunkt der Überführung unbebauten Parzelle Nr. aaa zweifellos zur Verkehrswertermittlung geeignet ist. Das wird den von der Rekurrentin zu Recht nicht bestritten. Es ist somit auf die der Schätzung des KStA GS zugrundeliegenden Vergleichsgeschäfte einzugehen. Dabei sind die von der Rekurrentin angeführten Grundstücksgeschäfte und

ihre Bemerkungen zu den Schätzungen des KStA GS in die Überlegungen miteinzubeziehen.

5.5.2.

Die Verkehrswertschätzung des KStA GS stützt sich auf folgende vier Grundstücksgeschäfte (Zonen W1 und W2) im Zeitraum vom 12. Juni 2010 bis zum 12. Juni 2013 ab:

Parz. Nr.	öffentl. Beurkundung	Preis/m ²
ggg	1. Oktober 2010	CHF 1'250.00
hhh	15. Juli 2011	CHF 950.00
iii	9. September 2011	CHF 1'450.00
jjj	26. April 2012	CHF 1'000.00

Das KStA GS ermittelte daraus einen Baulandpreis von CHF 1'200.00/m².

5.5.3.

Die Rekurrentin erachtet die folgenden Vergleichsgeschäfte als massgeblich:

Parz. Nr.	öffentl. Beurkundung	Preis/m ²
kkk	27. April 2016	CHF 941.00
lll	27. April 2016	CHF 914.00
mmm	gemäss Einladung GV	CHF 780.00
nnn	gemäss Einladung GV	CHF 780.00
ooo	gemäss Einladung GV	CHF 780.00
yyy	14. August 2014	CHF 900.00

Die Rekurrentin ermittelte daraus einen Durchschnittspreis von CHF 878.33/m². Weiter wird auf den Verkauf der Parzelle Nr. yyy verwiesen, wo ein Preis von CHF 900.00/m² bezahlt worden sei.

5.5.4.

Aufforderungsgemäss reichte das KStA GS für den Zeitraum vom 13. Juni 2013 bis zum 12. Juni 2016 die folgende Aufstellung mit Vergleichspreisen ein:

Parz. Nr.	öffentl. Beurkundung	Preis/m ²
ppp	23. Mai 2014	CHF 1'343.00
qqq	21. August 2014	CHF 1'435.00
rrr	22. Dezember 2015	CHF 1'442.00
sss	24. März 2016	CHF 1'218.00
kkk	27. April 2016	CHF 941.00
lll	27. April 2016	CHF 915.00
ttt	12. Mai 2016	CHF 1'492.00

Bei den im Zeitpunkt des Verkaufes überbauten Parzellen Nr. ppp, sss und ttt wurden die von der Kaufpartei zusätzlich aufzubringenden Abbruchkosten berücksichtigt.

5.5.5.

Die Rekurrentin lässt geltend machen, das KStA habe keine vollständige Auflistung der getätigten Grundstücksgeschäfte vorgelegt. Das Grundbuchamt U. habe für das Jahr 2013 mehr als 20 Handänderungen bestätigt, welche sicherlich auch die Zonen W1 und W2 betreffen. Konkret wurden keine zu Unrecht nicht beachteten Grundstücksgeschäfte genannt.

Es bestehen entgegen der Behauptung der Rekurrentin keine Anhaltspunkte dafür, dass das KStA GS die Aktenauflage des Spezialverwaltungsgerichtes vom 12. Mai 2021 nicht erfüllt hätte, wurden doch korrekterweise nur unüberbaute Grundstücke und Grundstücke, bei welchen die bestehenden Gebäude kurz nach dem Kauf einem Neubau weichen mussten, aufgelistet. Das Spezialverwaltungsgericht hat insofern keine Veranlassung, weitere Abklärungen vorzunehmen.

5.5.6.

Zu den in der Eingabe des KStA GS vom 18. Mai 2021 aufgeführten Vergleichspreisen hat die Rekurrentin Stellung nehmen lassen. Dabei wurde zum einen daran festgehalten, dass die Parzellen Nrn. kkk und III mit Preisen von CHF 941.00/m² und CHF 914.00/m² sowie die Parzellen Nrn. mmm, nnn und ooo (Preis gemäss Gemeindeversammlungsbeschluss CHF 780.00/m²) allein vergleichbar seien. Der Durchschnittspreis wurde mit CHF 878.33/m² angegeben. In Bezug auf die Parzelle Nr. aaa wurde erneut auf die bei der Überbauung zusätzlich aufzubringenden Kosten verwiesen.

Zur Parzelle Nr. qqq wurde erklärt, der Verkäufer habe die Umzonung und Erschliessung bezahlt. Diese Kosten seien mit dem Kaufpreis abgegolten worden. Das Grundstück befinde sich an der Zonengrenze. Es gebe keine Durchgangsstrasse. Die Aussicht sei unverbaubar. Der Verkauf sei als spekulativer Glücksfall für den Verkäufer zu qualifizieren.

Die Parzelle Nr. rrr sei vom Verkäufer für die geplante Überbauung vorbereitet worden (Fällen von Bäumen). Weiter habe der Verkäufer dem Käufer ein Vorkaufsrecht an der Nachbarsliegenschaft eingeräumt. Dieses sei mit dem Kaufpreis ebenfalls abgegolten worden. Zudem sei die Liegenschaft mitsamt Bauprojekt verkauft worden. Die Parzelle Nr. rrr sei nicht von Durchgangsverkehr belastet. Die Aussicht sei unverbaubar.

Die weiteren Parzellen, insbesondere die Parzelle Nr. ppp, seien bei der Handänderung mit einer bewohnbaren Liegenschaft überbaut gewesen.

Die Abbruchkosten seien zu tief eingesetzt worden. Die Liegenschaft liege an einer Sackgasse.

Die Parzellen Nrn. uuu, vvv, www und xxx hätten erst jetzt aufgrund eines konkreten Bauprojektes teilweise verkauft werden können.

5.5.7.

In seinem Urteil vom 16. April 2021 (WBE.2020.426), Erw. 2.3.3., hat das Verwaltungsgericht zu den Landpreisen in Q., wenn auch bezogen auf das Jahr 2010, das Folgende festgehalten:

"Der Schätzung vom 26. September 2011, S. 3, ist zu entnehmen, dass sich die Bodenpreise in Q. per 11. November 2010 (Bewertungstichtag) im Bereich von Fr. 800.00/m² bis Fr. 1'250.00/m² bewegten. Ähnliche Werte weist die Landpreiserhebung der Sektion Grundstückschätzung auf, welche für Liegenschaftsverkäufe in Q. für die Jahre 2008 – 2010 Preise von Fr. 662.00/m² bis Fr. 1'256.00/m² dokumentiert."

5.6.

5.6.1.

Vorab ist festzuhalten, dass es sich beim von der Rekurrentin angeführten Preis der Parzellen Nr. mmm bis ooo von CHF 780.00/m² um einen von der Gemeindeversammlung Q. festgelegten Mindestverkaufspreis handelt. Die Parzellen wurden bisher nicht zu diesem Preis verkauft. Selbst nach den von der Rekurrentin angeführten Vergleichsgeschäften beträgt der im Jahr 2016 bezahlte Preis für Baulandparzellen in Q. deutlich mehr als CHF 780.00/m². Insofern fehlt bezüglich der Parzellen Nrn. mmm – ooo die Vergleichbarkeit.

5.6.2.

Auch der in der Einsprache gemachte Verweis auf den Verkauf der Parzelle Nr. yyy in Q. für CHF 900.00 stösst ins Leere, da es sich dabei um eine Abparzellierung von 76 m² ohne Preisangabe handelt. Die verbleibende (neue) Parzelle Nr. qqz wurde dagegen am 21. August 2014 für CHF 1'435.00/m² verkauft. Dieser Wert wird von der Rekurrentin – nachdem zuvor unter der (unzutreffenden) Annahme eines tieferen Preises als vergleichbar erachtet – in der Eingabe vom 20. Juni 2021 als "spekulativer Glücksfall" für den Verkäufer betrachtet.

5.6.3.

Gegen die im Rekursverfahren vertretene Auffassung der Rekurrentin spricht sodann das von ihr eingereichte Gutachten des HEV Aargau, mit dem im Jahr 2013 ein Landpreis von CHF 1'068.00/m² geschätzt wurde. Der von der Rekurrentin im Rekursverfahren aus Verkäufen im Jahr 2016 abgeleitete Preis von CHF 900.00/m² entspricht offensichtlich nicht dem Verkehrswert im Jahr 2013. Hinzu kommt, dass die Rekurrentin trotz ausdrücklicher Aufforderung unter Hinweis auf die Folgen der Verletzung der

Mitwirkungspflicht nicht das vollständige Gutachten des HEV Aargau eingereicht hat. Daraus muss geschlossen werden, dass neben dem genannten Preis von CHF 1'068.00/m² im Gutachten weitere preiserhöhende Faktoren genannt werden, da das vollständige Gutachten im umgekehrte Fall zweifellos ins Recht gelegt worden wäre.

Es ist denn auch nicht von einem Preiszerfall auszugehen. Dagegen sprechen die vom KStA GS für die Jahre 2014 bis zum 12. Juni 2016 ausgewiesenen Vergleichspreise von bis zu CHF 1'442.00/m² (Parzelle Nr. rrr) und ebenso die Ausführungen des Verwaltungsgerichtes im Urteil vom 16. April 2021 (WBE.2020.426), mit welchen eine klare Tendenz in der Preisentwicklung gezeigt werden.

5.6.4.

Nicht abgestellt werden kann sodann auf eine von einem Gemeindemitarbeiter abgegebene allgemeine Preisangabe von CHF 900.00/m², die nicht weiter substantiiert ist. Es fehlt ohnehin an einer rechtlich verbindlichen Aussage (fehlender Vertrauensschutz bei der Aussage einer nicht zuständigen Behörde; vgl. zu den Voraussetzungen: VGE vom 13. Februar 2020 [WBE.2019.214], Erw. 1.3.).

5.7.

5.7.1.

Die vom KStA GS in der Verkehrswertschätzung verwendete Methode ist nicht zu beanstanden, was – wie ausgeführt – auch von der Rekurrentin anerkannt wird. Die Vergleichswertmethode wird insbesondere für die Landbewertung von unüberbauten Grundstücken verwendet. Die Vergleichswertmethode führt dann zu richtigen Resultaten, wenn Vergleichspreise in genügender Anzahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen (Schweizerischer Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten [SVKG, Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch [nachfolgend: Schätzerhandbuch 2019], 5. Aufl., 2019, S. 100, Ziff. 3.2.2.). Das Bundesgericht hat dazu ausgeführt (Bundesgerichtsurteil vom 1. Oktober 2019 [2C_321/2019], Erw. 3.2.2.): "Es genügt vielmehr, wenn Vergleichspreise in genügender Anzahl für Objekte ähnlicher Beschaffenheit zur Verfügung stehen, wobei das Bundesgericht mehrfach festgestellt hat, dass an diese Voraussetzungen nicht allzu hohe Anforderungen zu stellen sind (BGE 122 I 168 E. 3a S. 173 f.; Urteil 5A_304/2007 vom 7. August 2007 E. 4; siehe zur Vergleichswertmethode oder statistischen Methode auch Urteil 2C_790/2008 vom 18. November 2009 E. 4.2)."

Der Preisvergleich für die Bewertung von Bauland stellt sodann den verlässlichsten Gradmesser dar. Der Verkehrswert ist weder vergangenheitsbezogen, noch zukunftsbezogen, sondern einzig stichtagsbezogen. Dabei darf ein gewisser Beobachtungszeitraum herangezogen werden, solange nur die Verhältnisse gleichbleibend sind. Die Vergleichswertmethode als

statistische Methode setzt voraus, dass Objekte mit weitgehend ähnlichen Eigenschaften vorliegen (Bundesgerichtsurteil vom 22. Februar 2021 [2C_68/2021], Erw. 3.3.6). Die Vorinstanz konnte somit den direkten Vergleich mit in zeitlicher und sachlicher Hinsicht geeigneten Objekten anstellen.

5.7.2.

Die Schätzung des KStA GS stellt auf vier Verkäufe im Zeitraum vom 1. Oktober 2010 bis zum 26. April 2012 ab. Das entspricht dem Auftrag der Vorinstanz, die Werte aus den drei Vorjahren zur Beurteilung beizuziehen. Dass zeitnahe Verkäufe nach dem Juni 2013 nicht berücksichtigt wurden, wird – obwohl die Vergleichswertmethode vor allem stichtagsbezogen sein soll – dem vorliegenden Fall, da insbesondere die Rekurrentin Vergleichsgeschäfte nach dem 12. Juni 2013 geltend macht, nicht gerecht.

Die vom KStA GS aufforderungsgemäss eingereichten zusätzlichen Vergleichspreise für den Zeitraum vom 13. Juni 2013 bis zum 12. Juni 2016 zeigen für vier Käufe von unüberbautem Bauland einen Durchschnittspreis von CHF 1'183.00/m². Werden drei weitere Geschäfte mit überbauten Parzellen (zum Abbruch vorgesehene Bauten) berücksichtigt, erhöht sich der Durchschnittspreis auf CHF 1'305.00/m².

Die von der Rekurrentin dagegen vorgebrachten Einwände vermögen an diesem Ergebnis nichts zu ändern. Wird wie bei der Parzelle Nr. ppp ein überbautes Grundstück erworben, das Wohnhaus zeitnah abgerissen und ein Neubau erstellt, ist der Landpreis abzüglich Abbruchkosten preisbildend (CHF 900'000.00 für 693 m² = CHF 1299.00/m²). Für ein unüberbautes Grundstück wie die streitbetroffene Parzelle Nr. aaa muss dementsprechend ein höherer Landpreis pro m² eingesetzt werden. Entgegen der Auffassung der Rekurrentin, welche die vom KStA GS eingesetzten CHF 30'480.00 Abbruchkosten wegen Umweltschutzauflagen als zu tief bezeichnet, führen höhere Abbruchkosten zu einem höheren Landpreis als die vom KStA GS ermittelten CHF 1'343.00/m² für unüberbaute Grundstücke. Die Argumentation der Rekurrentin ist in diesem Punkt nicht stichhaltig.

Beim Verkauf der Parzelle Nr. rrr könnten – wenn überhaupt – nicht ausschliesslich die von der Rekurrentin behaupteten preiserhöhenden Faktoren (Fällen von Bäumen/Vorkaufsrecht/Bauprojekt) berücksichtigt werden. So wären in gleichem Umfang auch die Einschränkungen wie die privatrechtlich vereinbarte "Baubeschränkungs"-Dienstbarkeit (Ziff. 4 der weiteren Vertragsbestimmungen) sowie die schriftliche Zustimmung des Verkäufers zum Bauprojekt (Ziff. 5 der weiteren Vertragsbestimmungen des Kaufvertrages) in die Überlegungen miteinzubeziehen. Dass ein Bauprojekt mitverkauft worden wäre, lässt sich dem Kaufvertrag nicht entnehmen. Das

Vorkaufsrecht wurde sodann gegenseitig – und damit "wertneutral" – vereinbart (Ziff. 10 der weiteren Vertragsbestimmungen). Die von der Rekurrentin gezogenen Schlüsse betreffend Vergleichbarkeit lassen sich demnach nicht ziehen.

Wie für die vorstehend behandelten Parzellen lässt die Rekurrentin auch die Vergleichbarkeit des für die Parzelle Nr. qqq bezahlten Preises bestreiten. Der vereinbarte Kaufpreis entspricht jedoch gemäss Kaufvertrag dem "heutigen Erschliessungsstand des Kaufobjektes". Inwiefern der bezahlte Kaufpreis nicht als Vergleichspreis für die Bestimmung des Verkehrswertes der Parzelle Nr. aaa herangezogen werden kann, erschliesst sich dementsprechend nicht.

Die Ausführungen betreffend die "Parzellennummer Rekurs Seite 2" sind unbestimmt. Verwiesen wird auf die Parzellen Nrn. uuu, vvv, www und xxx, die nach den Angaben der Rekurrentin erst teilweise "jetzt" verkauft wurden. Tatsächlich wurden die genannten Liegenschaften im Zeitraum vom 14. Februar 2019 bis 8. September 2020 veräussert. Die Liegenschaftstransaktionen liegen ausserhalb des massgeblichen Vergleichszeitraumes und sind nicht zu berücksichtigen.

5.7.3.

Entgegen der Auffassung der Rekurrentin ist das Preisniveau für Bauland in Q. deutlich über den von ihr begehrten CHF 900.00/m² anzusetzen. Der vom KStA GS eingesetzte Landpreis von CHF 1'200.00/m² ist zweifellos vertretbar.

5.8.

5.8.1.

Die von der Rekurrentin in Rekurs und Replik sowie in der Stellungnahme vom 20. Juni 2021 gegen die Vergleichbarkeit vorgebrachten Einwände sind nicht stichhaltig.

Es ist betreffend Parzelle Nr. aaa mit dem KStA GS davon auszugehen, dass der Baugrund und die geltend gemachten Cablecom und Swisscom-Leitungen gebietstypisch sind und sich generell nicht im Verkehrswert niederschlagen. Erschliessungsbauten beeinflussen den Verkehrswert von Grundstücken regelmässig in vergleichbarem Umfang. Eine massgebliche (ausserordentliche) Beeinflussung des Verkehrswertes bezüglich der Parzelle Nr. aaa liegt nicht vor.

Dasselbe gilt bezüglich der privatrechtlichen Vereinbarung mit den Nachbarn in Bezug auf das Grenzbaurecht. Wie die Rekurrentin selber ausführen lässt, bestand dieses bereits deutlich vor dem Überführungszeitpunkt. Die "Nachverhandlungen" durch die Vertreterin als Erwerberin der Parzelle

Nr. aaa fanden nach der Überführung der Liegenschaft in das Privatvermögen statt. Die Überbaubarkeit wurde damit nicht verändert. Die behauptete Wertbeeinflussung ist unter diesen Umständen nicht nachgewiesen.

Ebenso ist dem geschlossenen Dienstbarkeitsvertrag betreffend unbeschränktem Grenzbaurecht nicht die von der Vertreterin behauptete Wirkung beizumessen. Das Grenzbaurecht wurde lediglich geringfügig angepasst (Höhenkote).

5.8.2.

Auch die Fernsicht ist nicht wesentlich eingeschränkt, was die vom Schätzer des KStA GS am 16. Oktober 2016 anlässlich des Augenscheines aufgenommenen Fotos zeigen. Hinsichtlich der Lage ist eine sehr gute Ausrichtung der Liegenschaft gegen Süden festzustellen. Generell ist festzuhalten, dass die Liegenschaften an der X-Strasse ruhig liegen, was – Sackgasse hin oder her – auch für die Parzelle Nr. aaa gilt.

5.8.3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der von der Steuerkommission Q. gestützt auf die Verkehrswertschätzung des KStA GS eingesetzte Quadratmeterpreis für Bauland von CHF 1'200.00 angemessen ist. Der Rekurs ist somit in diesem Punkt abzuweisen.

6.

6.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, in welchem Umfang die Rekurrentin den Liquidationsgewinn zu versteuern hat. Vorerst ist dabei festzustellen, dass die Geschäftsliegenschaften des verstorbenen E. infolge erb- und steuerrechtlicher Universalsukzession im Gesamteigentum der Rekurrentin (Anteil $\frac{1}{2}$) und der gemeinsamen vier Nachkommen (Anteil je $\frac{1}{8}$) standen. In Abweichung von diesen eigentumsrechtlichen Verhältnissen deklarierte jedoch ausschliesslich die Rekurrentin die im Geschäftsvermögen stehenden Liegenschaften und die Erträge jeweils in ihrer Steuererklärung (vgl. Steuererklärungen 2011, 2012 und 2013). Damit kam ihr offensichtlich die Nutzung/Nutzniessung der geschäftlichen Liegenschaften zu.

6.2.

Die zivilrechtliche Begründung der Nutzniessung an Grundstücken erfolgt mittels öffentlich beurkundetem Vertrag und Grundbucheintrag (Art. 657 Abs. 1 und Art. 746 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB]).

Eine faktische Nutzniessung kann jedoch ausreichen, damit in steuerlicher Hinsicht Nutzniessung angenommen wird. Praxis und Rechtsprechung zur "faktischen Nutzniessung" entwickelten sich anhand von Fällen, bei welchen ein Ehemann und Liegenschaftseigentümer verstarb, Ehefrau und

Kinder hinterliess, die Erbschaft nicht geteilt wurde und die überlebende Ehefrau auch keine ausdrückliche Wahlerklärung zwischen Eigentumsviertel und Nutzniessungshälfte abgab (Art. 462 Abs. 1 ZGB in der vor 1988 geltenden Fassung), aber in der Liegenschaft wohnen blieb. In einem solchen Fall wurde die Ehefrau bezüglich der Vermögenssteuer und dem Vermögensertrag als faktische Nutzniesserin behandelt, und diese Werte wurden ihr zugerechnet, zuerst auf Grundlage einer aus den wirtschaftlichen Gegebenheiten abgeleiteten Vermutung, sie habe zivilrechtlich die Nutzniessung gewählt (AGVE 1980, S. 482 ff.), in einem späteren Fall mit einer rein steuerrechtlichen Begründung aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten (AGVE 1985, S. 446 ff.). Eine generelle Ausdehnung der Anerkennung faktischer Nutzniessung auf andere Sachverhalte zwischen Verwandten lässt sich jedoch nicht auf diese Rechtsprechung abstützen. Faktische Nutzniessungen sind in der Veranlagungspraxis nur dann anzunehmen, wenn klare entsprechende Vereinbarungen vorliegen und/oder es müssen langjährige, unveränderte Sachverhalte zu Grunde liegen, die erst streitig wurden, nachdem sie steuerlich während Jahren seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden waren (VGE vom 24. Februar 2010 [WBE.2009.110], mit Hinweis auf den VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152]; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.383]).

6.3.

6.3.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat sich mit Urteil vom 24. September 2015 (3-RV.2015.23) zum Verkauf von geschäftlichem Nutzniessungsvermögen wie folgt geäussert:

"Bei einem Nutzniessungsverhältnis steht dem Nutzniesser kein Eigentumsrecht am Nutzniessungsvermögen zu. Er kann daher über das Nutzniessungsvermögen in der Regel (wenn keine Verfügungsnutzniessung gegeben ist) nicht wie ein Eigentümer verfügen. Deshalb ist beim Verkauf einer nutzniessungsbelasteten Liegenschaft des Geschäftsvermögens der Kapitalgewinn im Grundsatz nicht vom Nutzniesser, sondern vom Eigentümer zu versteuern (RGE vom 4. September 1996 [RV.96.50060]; vgl. auch RGE vom 22. Mai 2008 [3-R.2006.83] betreffend Forderungsverzicht durch eine Bank im Zusammenhang mit einer nutzniessungsbelasteten Liegenschaft [dieser Entscheid wurde mit VGE vom 17. Juni 2009 {WBE.2008.279} im Ergebnis bestätigt, wobei allerdings festgehalten wurde, dass eine Abänderung des Urteils zu Ungunsten der Beschwerdeführerin nicht zulässig sei und daher nicht geprüft werden müsse)."

Das Spezialverwaltungsgericht hat sich weiter dafür ausgesprochen, aufgrund der Prinzipien des Vertrauensschutzes, bei jahrelanger faktischer Nutzniessung mit jahrelanger Steuerdeklaration eine vollumfängliche Besteuerung der Liquidation des Geschäftsvermögens bei der faktischen Nutzniesserin vorzunehmen.

6.3.2.

Das Verwaltungsgericht hat mit Entscheid vom 22. April 2016 (WBE.2015.444) den vorstehenden Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes nur im ersten Punkt bestätigt, nicht jedoch hinsichtlich Vertrauensschutz:

3.

Als berechtigt erweist sich dagegen die Kritik der Beschwerdeführerin am angefochtenen Entscheid, soweit damit der gesamte Gewinn aus der Veräusserung der drei im Eigentum der Mitglieder der Erbengemeinschaft des E. B. stehenden Liegenschaften in O. allein der Beschwerdeführerin zugerechnet wurde.

3.1.

Mit dem Spezialverwaltungsgericht ist zwar davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die tatsächliche Nutzniessung an der gesamten Erbschaft hatte. Dementsprechend war aus steuerlicher Sicht auch grundsätzlich nichts dagegen einzuwenden, dass die Beschwerdeführerin jeweils allein das Nutzniessungsvermögen und dessen Ertrag deklarierte sowie versteuerte. Das Spezialverwaltungsgericht hat sodann zutreffend ausgeführt, dass dem Nutzniesser kein Eigentum am Nutzniessungsvermögen zusteht, er daher darüber nicht wie ein Eigentümer verfügen kann und deshalb beim Verkauf einer nutzniessungsbelasteten Liegenschaft des Geschäftsvermögens der Kapitalgewinn im Grundsatz nicht vom Nutzniesser, sondern vom Eigentümer zu versteuern sei (angefochtener Entscheid, Erw. 4.4.1). In der Folge ist das Spezialverwaltungsgericht indessen aufgrund des Deklarationsverhaltens der Beschwerdeführerin, die jeweils – auch im Zusammenhang mit den in den Jahren 2006 und 2009 erfolgten Verkäufen – die entsprechenden Vorgänge allein in ihrer Steuererklärung aufführte, zum Ergebnis gelangt, dieses Deklarationsverhalten verstosse gegen Treu und Glauben, weshalb die Beschwerdeführerin dabei zu behaften sei und dementsprechend sie allein die Gewinne aus der Veräusserung der drei Liegenschaften zu versteuern habe.

3.2.

Dieser letzten, auf das Deklarationsverhalten der Beschwerdeführerin gestützten Überlegung des Spezialverwaltungsgerichts kann nicht gefolgt werden. Zwar fand sich in der Steuererklärung der Beschwerdeführerin (vgl. z.B. Steuererklärung 2007, S. 5) jeweils die Bemerkung, dass sie die Nutzniessung am gesamten Vermögen des am 3. Mai 2003 verstorbenen E. B. ausübe und keine detaillierte Ausscheidung der Vermögenswerte erfolge. Dementsprechend war der Steuererklärung jeweils eine Bilanz und Erfolgsrechnung der Gesamterbschaft einschliesslich der zu dieser gehörenden Liegenschaften beigelegt. In dieser Aufstellung wurde denn auch im Jahr 2006 im Zusammenhang mit dem Verkauf der Parzelle Nr. 8 eine Ersatzbeschaffungsrückstellung von Fr. 1'100'000.00 gebildet. In der der Steuererklärung 2009 beigelegten Aufstellung finden sich sodann keine Angaben, die auf die beiden Grundstückverkäufe am 7. Dezember 2009 schliessen lassen; der Buchwert der beiden veräusserten Parzellen war freilich auch nahezu zu vernachlässigen (vgl. Gewinnberechnung in den Akten, wonach der Buchwert für beide Grundstücke zusammen Fr. 256.00 betrug). Allein aus diesem Deklarationsverhalten lässt sich nicht ableiten, dass die Beschwerdeführerin auch die Gewinne aus der Veräusserung der drei Grundstücke als Bestandteil ihrer Einkünfte aus der Erbschaft hätte deklarieren wollen. Es führt daher zu weit, wenn das Spezialverwaltungs-

gericht der Beschwerdeführerin ihr Deklarationsverhalten als derart treuwidrig vorwirft, dass sich daraus ein Abweichen von der eigentlich als richtig erkannten Besteuerung rechtfertigen würde.

3.3.

Als Ergebnis sind, wie vom Spezialverwaltungsgericht im Grundsatz richtig erkannt, die im Jahr 2006 und 2009 erzielten Veräusserungsgewinne bzw. die wegen Ablaufs der Dreijahresfrist gemäss § 37 Abs. 1 StG aufzulösende Ersatzbeschaffungsrückstellung bei der Beschwerdeführerin steuerlich (nur) entsprechend ihrer Erbquote zu erfassen. Nichts anderes ergibt sich auch im Licht des Urteils des Bundesgerichts vom 2. November 2011 (2C_380/2011). In diesem Urteil wurden zwar im Zusammenhang mit der Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen zu besteuern sog. wiedereingebrachte Abschreibungen allein bei der Nutzniesserin erfasst. Diese Lösung überzeugt denn auch durchaus, soweit es um Abschreibungen geht, welche vorher vom Nutzniesser jeweils vollumfänglich steuerlich geltend gemacht und bei ihm steuermindernd berücksichtigt worden sind. Es ist nur konsequent, dass der Nutzniesser, der vorher bei Vornahme der Abschreibungen steuerlich profitiert hat, nunmehr auch die aus der Wiedereinbringung der Abschreibungen resultierende Steuerlast allein zu tragen hat. Anders verhält es sich hingegen dann, wenn wie hier überhaupt keine wieder eingebrachten Abschreibungen in Betracht fallen oder diese gegenüber dem Wertzuwachsgewinn gering ausfallen. In einem solchen Fall führt kein Weg an der quotalen Besteuerung der einzelnen Mitglieder der Erbengemeinschaft vorbei. Die Überbindung der – erheblichen – Steuerlast aufgrund der Veräusserung der mit einer faktischen Nutzniessung belasteten Vermögensgegenstände würde hier zu einer offensichtlichen Verzerrung der Steuerlast zulasten der Beschwerdeführerin im Verhältnis zu den übrigen Mitgliedern der Erbengemeinschaft führen."

Das Bundesgericht hat sich mit Urteil vom 3. Dezember 2020, Erw. 3.4.2. (StE 2021 B 23.47.2 Nr. 27), mit Bezug auf die anteilige Besteuerung bei Nutzniessung gleich geäußert.

6.4.

Im Überführungszeitpunkt lag – so ist aufgrund der Steuerdeklarationen der Rekurrentin zu schliessen – eine faktische Nutzniessung vor. Daraus folgt, dass die Liegenschaftsfaktoren während der Nutzungsdauer zu Recht der Rekurrentin zuzuordnen und von ihr zu versteuern waren (§ 30 Abs. 1 lit. a StG: Einkünfte aus Nutzniessung; § 46 Abs. 2 StG: Nutzniessungsvermögen wird der nutzniessenden Person zugerechnet). Das wurde von den Steuerbehörden – und den weiteren Erbinen – jahrelang akzeptiert. Hingegen konnte die Rekurrentin nur im Umfang ihrer hälftigen Eigentumsquote über das der faktischen Nutzniessung unterliegende geschäftliche Liegenschaftsvermögen verfügen. Insoweit kann ihr nur der halbe Liquidationsgewinn zur Besteuerung zugewiesen werden, zumal – in Anwendung der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung – nicht von einem treuwidrigen Verhalten der Rekurrentin, welches zu einer vollumfänglichen Besteuerung des Gewinnes bei ihr führen müsste, ausgegangen werden kann.

6.5.

Der steuerbare Liquidationsgewinn ist somit von CHF 1'627'291.00 auf CHF 813'645.00 herabzusetzen.

7.

Für die nicht bei der Rekurrentin erfasste Hälfte des Liquidationsgewinnes sind die weiteren Erbinnen/Gesamteigentümerinnen anteilmässig steuerpflichtig. Die Steuerkommission Q. wird diese der Eigentumsquote entsprechend zu besteuern haben.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin gemessen an ihren Anträgen zu 50 %. Sie hat daher 50 % der Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

8.2.1.

Nach § 189 Abs. 2 StG wird der obsiegenden steuerpflichtigen Person für die Vertretung durch eine Anwältin, eine Notarin oder durch eine Steuerberaterin eine angemessene Entschädigung zugesprochen. Gemäss der Rechtsprechung werden jedoch nur Parteikosten ersetzt, die durch den Beizug einer Vertreterin der obsiegenden steuerpflichtigen Person tatsächlich erwachsen sind. Zu ersetzende Vertretungskosten fallen beispielsweise dann nicht an, wenn die Rechtsvertreterin in eigener Sache prozessiert oder gefälligkeitshalber bzw. aus familiären oder persönlichen Gründen tätig wird. Eine Parteientschädigung kann auch dann entfallen, wenn der Aufwand der Rechtsvertreterin gering war (VGE vom 24. Januar 2007 [WBE.2006.352]; RGE vom 19. November 2009 [3-RV2009.17]).

8.2.2.

Die Rekurrentin wird im Rekursverfahren durch ihre Tochter B. vertreten. Diese ist als Anwältin und Notarin im Kanton Zug tätig.

8.2.3.

Der Rekurs vom 8. September 2018 wurde von B. im Auftrag ihrer Mutter erhoben. Der Rekurs wurde von der Rekurrentin mitunterzeichnet. Die Eingabe enthält aber keinerlei Hinweise auf eine anwaltliche Vertretung durch die Tochter B.. So wurde insbesondere nicht – wie einzig mit dem Schreiben vom 9. Juni 2021, mit dem um Fristerstreckung ersucht wurde – ein für Anwaltskanzleien übliches Briefpapier verwendet. Als Absender wird denn auch die private Wohnadresse der Vertreterin in Q. angegeben. Die Postsendung wurde auf der Poststelle V. aufgegeben. Gleiches gilt für die Replik vom 22. Januar 2017, wo als Absender ebenfalls die Privatadresse von B. angegeben wird. Da auf dem Anwaltsschreiben vom 9. Juni 2021 kein Geschäftsdomizil in Q., sondern nur dasjenige in W. vermerkt wird, ist

ebenfalls nicht auf eine berufsmässige Vertretung der Rekurrentin durch B. abzustellen. Vielmehr sprechen diese Umstände bereits klar dafür, dass die Tochter B. für die Rekurrentin aus familiären Gründen tätig geworden ist.

Hinzu kommt, dass die Vertreterin B. als Erwerberin des im vorliegenden Rekursverfahren streitbetroffenen Grundstückes auch persönliche Interessen an dessen Preisfestsetzung hat, zumal das Grundstück von ihr aus Erbteilung übernommen wurde. Insofern müsste für ein anwaltliches Mandatsverhältnis von einer (wohl unzulässigen) Interessenkollision ausgegangen werden, was nicht zu Lasten der Vertreterin anzunehmen ist. Auch das spricht gegen eine berufsmässige Vertretung.

8.2.4.

Mit Schreiben vom 9. Juni 2020 (recte: 2021) machte die Vertreterin sodann, nachdem sie vom Spezialverwaltungsgericht zur Einreichung von Abrechnungen über die der Mutter in Rechnung gestellt Honorare mit Zahlungsnachweis aufgefordert worden war, geltend, sie habe der "Mutter bis zum endgültigen Abschluss des gerichtlichen Verfahrens noch keine Kostennote gestellt." Der Verzicht auf jeglichen Vorschuss und auf Akonto-Zahlungen ist unüblich und spricht gegen eine Vertretung.

8.2.5.

Zusammenfassend ist von einer Vertretung aus familiären und persönlichen Gründen auszugehen. Dementsprechend ist keine Parteientschädigung zuzusprechen.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen (privilegierter Liquidationsgewinn) auf CHF 813'645.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 2'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 300.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 2'400.00, zu 50 % mit CHF 1'200.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)
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, Laurenzenvorstadt 9, 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, 24. Juni 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard