

3-RV.2021.135

P 122

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 23. Juni 2021 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2018
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 7. September 2018 verkaufte A. die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. B, 1'366 m², Strasse, Weg, Acker, Wiese, Weide, zum Preis von CHF 1'225'000.00, wovon CHF 87'500.00 aufschiebend bedingt, an die C. AG.

2.

Mit Verfügung vom 11. Januar 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2018 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 854'645.00 bei einer Besitzesdauer von 72 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 42'732.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'137'500.00, ein Erwerbspreis von CHF 28'034.00 sowie Aufwendungen von CHF 254'821.00 zugrunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 11. Januar 2021 (Versand am 25. Januar 2021) erhob A. mit Schreiben vom 23. Februar 2021 Einsprache und stellte folgenden Antrag:

"Die Steuerkommission wolle explizit für den vorliegenden Fall darlegen, warum die Zahlung von Fr. 133'957.- im Rahmen der Erteilung eine steueraufschiebende Veräusserung nach § 97 a) darstellt."

4.

Mit Entscheid vom 23. Juni 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 23. Juni 2021 (Zustellung am 28. Juni 2021) hat A. – unter Berücksichtigung des Fristenstillstands vom 15. Juli bis und mit dem 15. August 2021 – mit rechtzeitigem Rekurs vom 23. August 2021 (Postaufgabe am 25. August 2021) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt folgenden Antrag:

"Das Spezialverwaltungsgericht wolle entscheiden, dass es sich im vorliegenden Fall gemäss Bundesgesetz der Steuerharmonisierung (StHG) Art. 12, Absatz 3, Buchstabe c um eine Landumlegung der Quartierplanung handelt und der Betrag von Fr. 133'957.- steuerlich über die damals noch bestehende Erbgemeinschaft abgerechnet wurde."

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

6.

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

7.

A. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Mit Kaufvertrag vom 7. September 2018 verkaufte die Rekurrentin die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. B, 1'366 m², Strasse, Weg, Acker, Wiese, Weide, zum Preis von CHF 1'225'000.00, wovon CHF 87'500.00 aufschiebend bedingt, an die C. AG. Der Vater der Rekurrentin, D. (geboren Jahr), hatte diese Liegenschaft am 10. Februar 1947 für CHF 28'034.00 erworben (vgl. Veranlagungsverfügung und Steuererklärung "Grundstückgewinne").

2.2.

2.2.1.

Gemäss Aufstellung vom 16. Oktober 1993, welche Teil der Vereinbarung vom 6. November 1993 zwischen den Mitgliedern der Erbengemeinschaft D. und E. ist, übernahm die Rekurrentin per 31. Dezember 1993 von der Erbengemeinschaft vom Land K sowie S. folgende Parzellen:

Parz. Nr.	Fläche m ²	Übernahmepreis	Erbanteil	Ausgleichs- zahlung
(Land K)				
bbb	715	195'000		
aaa	450	165'000		
ccc	216			
ddd	<u>1'040</u>	<u>375'000</u>		
	2'421	735'000	500'000	235'000
(Land S.)				
eee	647	200'000	0	200'000
fff				

Die Ausgleichszahlung für die Parzellen ccc, bbb und aaa betrug gemäss übereinstimmender Auffassung der Parteien anteilmässig CHF 133'957.00 (vgl. Einspracheentscheid und Steuererklärung "Grundstückgewinne").

2.2.2.

Ziffer 1 der Vereinbarung vom 6. November 1993 lautet wie folgt:

"Mit der per 31.12.93 erfolgenden Landübernahme (gemäss Aufstellung vom 16.10.93, Land K, S., I) und nach Leistung der Zahlungen von total Fr. 925'000.-- sind alle Forderungen und Ausgleichsansprüche der einzelnen Erben abgegolten."

2.2.3.

Die Parzellen ccc, bbb und aaa wurden vor dem Verkauf an die C. AG bzw. im Jahr 2014 zur Parzelle aaa vereinigt.

2.3.

Die Vorinstanz ging von einem im Jahr 2018 aus der Veräusserung der Parzelle aaa erzielten Erlös von CHF 1'137'500.00, einem Erwerbspreis von CHF 28'034.00 und Aufwendungen von CHF 254'821.00 aus.

3.

3.1.

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

3.2.

Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen.

3.3.

Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen (§ 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG). Der Erwerbspreis ist jedoch nicht massgebend, soweit das Grundstück durch eine steueraufschiebende Veräusserung oder Ersatzbeschaffung erworben worden ist. In solchen Fällen ist jener Erwerbspreis massgebend, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer) zu Grunde lag (§ 103 Abs. 2 StG).

3.4.

Gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG können Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, als anrechenbare Aufwendungen vom Veräusserungserlös abgezogen werden.

3.5.

Die Steuer wird in Prozenten des steuerbaren Grundstückgewinnes berechnet. Der Tarif richtet sich nach der Besitzesdauer (vgl. § 109 StG). Ist das Grundstück auf Grund einer steueraufschiebenden Veräusserung erworben worden, wird die Besitzesdauer ab der letzten steuerbegründenden

Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer oder gleichartige ausserkantonale Steuer) berechnet (§ 110 Abs. 2 Satz 1 StG).

4.

4.1.

Strittig ist vorliegend einzig, ob – zusätzlich zu den von der Vorinstanz zugelassenen – weitere Aufwendungen von CHF 133'957.00 anrechenbar sind.

4.2.

Die Vorinstanz führt aus, dass die Rekurrentin die heutige Parzelle aaa im Rahmen einer Erbteilung im Jahr 1993 erworben habe. Eine Grundstückgewinnsteuer sei damals nicht erhoben worden, da es sich bei der Erbteilung gemäss § 97 Abs. 1 lit. a StG um einen steueraufschiebenden Tatbestand handle. Die Anrechnung von im Rahmen eines steueraufschiebenden Erwerbs angefallenen Kosten sei systemwidrig, weil dann entgegen § 103 Abs. 2 StG im Ergebnis nicht der Erwerbspreis der letzten steuerbegründenden Veräusserung, sondern derjenige des steueraufschiebenden Erwerbs berücksichtigt würde. Die im Jahr 1993 für die heutige Parzelle aaa bezahlte Ausgleichszahlung von CHF 133'957.00 falle daher nicht unter § 103 StG. Ebenso wenig lasse sich diese Ausgleichszahlung unter § 104 Abs. 1 lit. c StG subsumieren, da darunter nicht die Kosten im Zusammenhang mit einem Steueraufschub (Erbteilung im Jahr 1993), sondern nur jene für den vorangehenden steuerbegründenden Erwerb (Kauf der heutigen Parzelle aaa im Jahr 1947) fielen (vgl. Einspracheentscheid).

4.3.

Die Rekurrentin ist der Meinung, dass es sich beim im Verhältnis zum Erbanteil im Jahr 1993 für die Parzellen ccc, bbb und aaa bezahlten anteilmässigen Aufgeld von CHF 133'957.00 um Aufwendungen im Sinne von § 104 Abs. 1 lit. c StG handle.

5.

5.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob der Erwerb der Parzellen ccc, bbb und aaa durch die Rekurrentin im Jahr 1993 einen steueraufschiebenden Tatbestand darstellte.

5.2.

5.2.1.

Im Jahr 1993 war das Steuergesetz vom 13. Dezember 1983 (aStG) in Kraft. Gemäss § 79 Abs. 2 aStG wurde ab Beginn des 30. Besitzjahres keine Grundstückgewinnsteuer mehr erhoben. Das aStG wurde mit dem Inkrafttreten des StG per 1. Januar 2001 aufgehoben (§ 259 Abs. 1 lit. a StG i.V.m. § 276 Abs. 1 StG). Mit dem Rechtswechsel entfiel die Steuerfreiheit der Grundstückgewinne nach 30 Jahren Besitzesdauer. Nach § 109

StG ist ab dem 25. Besitzesjahr eine Steuer von 5 % des steuerbaren Grundstückgewinns geschuldet (sog. Endlostarif).

5.2.2.

Übergangsrechtlich sehen sowohl das aStG in § 195 Abs. 1 aStG als auch das StG in § 272 Abs. 1 StG nur vor, dass Veräusserungen, welche nach dem Inkrafttreten des neuen Rechts öffentlich beurkundet worden sind, dem neuen Recht unterstehen. Mehr ist nicht geregelt. Das aargauische Verwaltungsgericht hat im VGE vom 2. Dezember 2009 (WBE.2009.156) und im VGE vom 14. November 2012 (WBE.2012.109/WBE.2012.110) dazu ausgeführt, das Vorliegen von Steueraufschubtatbeständen vor Inkrafttreten des StG sei grundsätzlich nach dem zur Zeit des in Frage stehenden Vorgangs geltenden Recht zu beurteilen. Zum gleichen Schluss kam das Bundesgericht im Urteil vom 20. Juli 2010 (2C_ 797/2009) im Hinblick auf die zeitliche Anwendbarkeit von Art. 12 Abs. 3 lit. a des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).

5.3.

Vorliegend kommt demnach der im Jahr 1993 geltende § 69 Abs. 1 lit. b aStG zur Anwendung, wonach die Besteuerung bei Veräusserungen im Zusammenhang mit Erbvorbezug oder Erbgang (Erbfolge, Erbteilung, Vermächtnis) unter gesetzlichen Erben aufgeschoben wird. § 69 Abs. 1 lit. b aStG ist hinsichtlich Erbgang – abgesehen vom Zusatz "unter gesetzlichen Erben" – identisch mit § 97 Abs. 1 lit. a StG und Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG, weshalb auch auf die Lehre und Rechtsprechung zu letzteren Bestimmungen abgestellt werden kann.

5.4.

Steuerrechtlich umfasst der Erbgang die Erbfolge (Erwerb der Erbschaft mit Aktiven und Passiven, Art. 560-579 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]), die Erbteilung (Art. 602-640 ZGB) sowie die Ausrichtung von Vermächtnissen (Art. 562 ZGB). Jede Handänderung, die ihren Ursprung in der Erbfolge hat, bewirkt einen Steueraufschub, namentlich die Erbteilung. Erbteilung ist die Umwandlung des Gesamteigentums der in einer Zwangsgemeinschaft zusammengeschlossenen Erben in deren Einzeleigentum durch Zuweisung von Nachlasswerten in natura unter Anrechnung auf die einzelnen Erbschaftsquoten. Die Art und Weise der Teilung ist für den Steueraufschub ohne weitere Bedeutung. Ob der Erbe das Grundstück an einer öffentlichen Steigerung erwirbt, es auf Anrechnung an seinen Erbteil unentgeltlich übernimmt oder ob er seine Miterben auskaufen muss und es damit bei einzelnen Erben zur tatsächlichen Realisierung (eines Teils) des Grundstückgewinns kommt, spielt demnach keine Rolle. Entscheidendes Kriterium ist vielmehr, ob Rechtsnachfolger der Erbengemeinschaft ein Erbe – dann Steueraufschub – oder ein Dritter ist (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-

Bern 2015, § 97 StG N 11 und 13; VGE vom 5. Juli 2007 [WBE.2007.58,59]).

5.5.

Das aargauische Verwaltungsgericht hat im Jahr 2012 die Veräusserung eines Grundstückes im Jahr 2006 grundstückgewinnsteuerrechtlich beurteilt, wobei das Grundstück im Rahmen eines Erbvorbezuges im Jahr 1979 erworben worden war. Dabei betrug die der Erwerberin im Zeitpunkt des Erbvorbezuges im Jahr 1979 anrechenbare Besitzesdauer mehr als zehn Jahre. Im Hinblick auf das Zusammenspiel des Steueraufschubes nach § 2 Abs. 2 des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 22. Januar 1962 (aGStG; in Kraft bis am 31. Dezember 1984) infolge des Erbvorbezuges mit der Steuerfreiheit nach § 12 Abs. 2 aGStG aufgrund der Besitzesdauer von mehr als zehn Jahren im Jahr 1979 hat das Verwaltungsgericht Folgendes festgehalten (VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.109/WBE.2012.110]):

"An diesem Ergebnis ändert weiter auch nichts, dass der Vater der inzwischen verstorbenen Ehefrau F. beim Erbvorbezug im Jahr 1979, hätte es sich bei dabei um eine Veräusserung im Sinne des aGStG gehandelt, für diese nicht grundstückgewinnsteuerpflichtig gewesen wäre, da gemäss § 12 Abs. 2 aGStG nach einer Besitzesdauer von mehr als zehn Jahren eine Grundstückgewinnsteuer entfiel. Handelte es sich nämlich wie dargelegt beim Rechtsgeschäft im Jahr 1979 nach damals geltendem Recht im grundstückgewinnsteuerrechtlichen Sinn gerade nicht um eine Veräusserung (sondern um einen Steueraufschubtatbestand), so fällt es auch ausser Betracht, den Erbvorbezug an F. und seine inzwischen verstorbene Ehefrau im Jahr 1979 bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf im Jahr 2006 (im Rahmen der Bestimmung der Anlagekosten) doch als grundstückgewinnsteuerrechtliche Veräusserung zu betrachten."

Diese Rechtsprechung gilt analog auch für das Verhältnis zwischen § 69 Abs. 1 lit. b aStG und § 79 Abs. 2 aStG. Der Steueraufschubtatbestand nach § 69 Abs. 1 lit. b aStG bewirkt demnach auch dann eine Verlängerung der Besitzesdauer, wenn bei einer Handänderung aufgrund einer Besitzesdauer von mehr als 30 Jahren gestützt auf § 79 Abs. 2 aStG keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet ist.

5.6.

5.6.1.

Aus der Vereinbarung vom 6. November 1993 zwischen den Mitgliedern der Erbengemeinschaft D. und E. geht unzweideutig hervor, dass der Rekurrentin im Rahmen der Erbteilung vom Land K per 31. Dezember 1993 die Parzellen ccc, bbb, aaa und ddd im Wert von insgesamt CHF 735'000.00 zugewiesen wurden, wovon CHF 500'000.00 unter Anrechnung an ihren Erbteil (E. 2.2.1. und 2.2.2.). Im Weiteren hält diese Vereinbarung unmissverständlich fest, dass die Rekurrentin an ihre Geschwister, die

gesetzlichen Miterben von D. und E., für die übernommenen Parzellen ccc, bbb, aaa und ddd eine Ausgleichszahlung von CHF 235'000.00 leisten musste (Differenz zwischen dem Wert der ihr zugewiesenen Parzellen ccc, bbb, aaa und ddd von CHF 735'000.00 und ihrem Erbanteil von CHF 500'000.00 [E. 2.2.1. und 2.2.2.]). Die Rekurrentin erwarb daher die Parzellen ccc, bbb und aaa im Wert von CHF 360'000.00 im Rahmen einer Erbteilung per 31. Dezember 1993, wovon anteilmässig CHF 226'043.00 gegen Anrechnung an ihren Erbteil sowie CHF 133'957.00 gegen eine Ausgleichszahlung.

5.6.2.

Soweit die Rekurrentin sinngemäss bestreitet, dass es sich bei der Zahlung von CHF 133'957.00 um eine erbrechtliche Ausgleichszahlung handle, kann ihr nicht gefolgt werden. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung liegt eine erbrechtliche Ausgleichszahlung vor, wenn die einem Erben zugeteilten Erbschaftssachen wertmässig dessen Erbteil überschreiten, so dass dieser einen Ausgleich an die übrigen Erben zu leisten hat (Bundesgerichtsurteil vom 8. Dezember 2003 [5C.214/2003] E. 4.1). Genau dies ist vorliegend der Fall, musste die Rekurrentin doch für die Parzellen ccc, bbb und aaa anteilmässig eine Ausgleichszahlung von CHF 133'957.00 leisten, da der Wert dieser Parzellen von CHF 360'000.00 ihren anteilmässigen Erbanteil von CHF 226'043.00 überschritt. Im Weiteren vermag der Umstand, dass die Ausgleichszahlung für die Ablösung einer Hypothek verwendet wurde, an deren rechtlichen Qualifikation nichts zu ändern.

5.6.3.

Der durch die Rekurrentin im Rahmen der Erbteilung erfolgte Erwerb der Parzellen ccc, bbb und aaa im Jahr 1993 stellt gemäss dem klaren Wortlaut von § 69 Abs. 1 lit. b aStG einen steueraufschiebenden Tatbestand dar. Die Vorinstanz ging diesbezüglich daher zu Recht von einem Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Erbteilung aus. Daran ändert nach der zitierten Rechtsprechung die in § 79 Abs. 2 aStG vorgesehene Steuerfreiheit ab Beginn des 30. Besitzesjahres nichts.

6.

6.1.

Die Rekurrentin macht geltend, dass sie die Parzellen ccc, bbb und aaa im Rahmen einer Landumlegung zwecks Quartierplanung gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG erworben habe. Der Steueraufschub gemäss dieser Bestimmung werde nur gewährt, sofern keine zusätzlichen Ausgleichszahlungen entrichtet würden. Sobald noch ein Aufgeld bezahlt werde, unterliege dieses der Besteuerung. Die Zahlung über CHF 133'957.00 stelle ein solches Aufgeld dar, welches über die damals noch bestehende Erbgemeinschaft abgerechnet worden sei.

6.2.

Das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) führt im Urteil vom 24. März 2011 (3-RV.2009.61) zum Steueraufschub bei Landumlegungen gemäss § 97 Abs. 1 lit. d StG / Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG Folgendes aus:

"4.

4.1.

Gemäss § 97 Abs. 1 lit. d StG wird die Besteuerung aufgeschoben bei Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder drohender Enteignung.

§ 97 Abs. 1 lit. d StG verwendet Begriffe, die aus dem Baurecht stammen. Er lehnt sich an die §§ 172 ff. des Baugesetzes (aBauG) vom 2. Februar 1971 bzw. §§ 72 ff. des Baugesetzes (BauG) vom 19. Januar 1993 an. Gemäss § 172 Abs. 1 aBauG bestehen Landumlegungen im Zusammenlegen und Neuverteilen von Grundstücken in Baugebieten. Sie haben zum Ziel, zweckmässige Grundlagen für die Ortsplanung und die Erschliessung zu schaffen. Grenzbereinigungen bestehen in der zweckmässigen Neufestsetzung von Grundstücksgrenzen. Beiden Vorgängen ist gemeinsam, dass sie das einbezogene Land besser nutzbar machen sollen (E. Zimmerlin, Baugesetz des Kantons Aargau, Kommentar, Aarau 1985, § 172 aBauG N 2 und 7; vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 97 StG N 30).

4.2.

4.2.1.

§ 97 Abs. 1 lit. d StG übernimmt wörtlich die Formulierung von Art. 12 Abs. 3 lit. c StHG. Gegenüber dem bisherigen § 69 Abs. 1 lit. e des bis Ende 2000 geltenden Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983 (aStG) entfällt die Einschränkung 'nach Massgabe des öffentlichen Rechts' bzw. 'von öffentlichem Nutzen'. Der Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat vom 19. August 1998 kann jedoch entnommen werden, dass das bisherige Recht bezüglich des Steueraufschubes bei Landumlegungen weitergeführt wird (S. 49). Es können also die Materialien zum § 69 Abs. 1 lit. e aStG sowie die dazu ergangene Rechtsprechung herbeigezogen werden.

4.2.2.

Im regierungsrätlichen Entwurf zum aStG waren Güterzusammenlegungen, Baulandumlegungen und Grenzbereinigungen in Anlehnung an § 2 Abs. 2 des bisher geltenden Gesetzes vom 22. Januar 1962 über die Grundstückgewinnsteuer (GStG) nur dann als Steueraufschubsgründe anerkannt worden, wenn diese nach Massgabe des öffentlichen Rechts durchgeführt wurden. In der grossrätlichen Kommission für die Schaffung des aStG wurde dann geltend gemacht, dass die Bestimmung die Steuerpflichtigen zwingt, für unbestrittene Baulandumlegungen und Grenzbereinigungen ein unnötiges öffentlich-rechtliches Verfahren einzuleiten, nur um den Steueraufschub zu erhalten. Es wurde jedoch gleichzeitig anerkannt, dass der gewöhnliche Tausch nicht als Steueraufschub angesehen werden könne. Das Kantonale Steueramt wurde

deshalb beauftragt, die Frage zu prüfen (Protokoll der 22. Sitzung vom 26. März 1982, S. 258). In seinem Arbeitspapier vom 19. April 1982 kam dieses zum Schluss, es sei zuzugestehen, dass das Abstellen auf das Kriterium des öffentlich-rechtlichen Verfahrens sich im Einzelfall zu formalistisch auswirken könne. Ein Steueraufschub solle deshalb auch dann gewährt werden, wenn die Grenzbereinigung oder Baulandumlegung von 'öffentlichem Nutzen' sei. Dies könne z.B. dann angenommen werden, wenn eine Landumlegung oder Grenzbereinigung zu einer besseren Ausnützung des Baulandes führe, wenn sie dem Gemeinwesen Erschliessungskosten erspare, wenn sie sich an natürliche Grenzen anlege usw. Ein Indiz dafür könne auch das Mitwirken von mehr als zwei Parteien sein. Diese Öffnung trage den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung. Sie nehme jedoch gleichzeitig Abgrenzungsprobleme in Einzelfällen in Kauf. Die Grossratskommission für die Revision des Steuergesetzes stimmte diesem Arbeitspapier zu und genehmigte den neuen (bis Ende 2000 geltenden) Gesetzeswortlaut anlässlich ihrer Sitzung vom 4. Juni 1982 einstimmig (vgl. Protokoll der Grossratskommission für die Revision des Steuergesetzes, 1. Lesung, S. 373; zum Ganzen vgl. RGE vom 6. November 1991, bestätigt durch AGVE 1992, S. 245 ff.).

4.3.

4.3.1.

Bei Landumlegungen wie Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung etc. wird in der Regel geldmässig kein Gewinn realisiert. Dabei tritt grundsätzlich ein Steueraufschub ein (Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Auflage, Zürich 2006, § 216 III lit. c StG, N 210 ff.).

4.3.2.

Im Zusammenhang mit einem Umlegungsverfahren sind aber Entschädigungen denkbar, da es oft unumgänglich ist, dass Minderzuteilungen erfolgen oder die Neuzuteilungen für den Grundeigentümer besondere Nachteile haben, welche geldmässig auszugleichen sind (§ 77 Abs. 1 BauG). Eine Besteuerung dieser (zwingend geringfügigen [vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 III lit. c StG, N 215 ff.]) Entschädigungen ist vom Gesetz nicht vorgesehen, weshalb ein Steueraufschub (bis zur nächsten steuerbegründenden Veräusserung) eintritt.

Anders verhält es sich dagegen, wenn im Rahmen einer Landumlegung ein Grundeigentümer vollständig ausgekauft und abgefunden wird oder die Geldentschädigung nicht mehr von nur untergeordneter Bedeutung ist (§ 77 Abs. 2 BauG). Der Verkäufer realisiert hier den Gewinn wie bei einer gewöhnlichen Veräusserung und ist daher grundstückgewinnsteuerpflichtig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 97 StG N 35, mit Hinweisen). Die Grundstückgewinnsteuer wird also nicht aufgeschoben, wenn die Hingabe des Landes im Wesentlichen gegen Geldentschädigung erfolgt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 97 StG N 28, mit Hinweisen; vgl. auch Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, Muri/Bern 2002, Art. 132 StG N 12 f.).

Bei privaten Tauschgeschäften ist vom Standpunkt des Veräusserers aus zu beurteilen, ob eine privilegierte Handänderung vorliegt. Hat er sein Grundvermögen im wesentlichen Umfang gegen Entschädigung preisgegeben und/oder hat nicht sein eigenes Grundvermögen eine Umlegung erfahren, greift ebensowenig eine Steuerbegünstigung ein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., § 216 III lit. c ZH StG, N 213)."

Diese Ausführungen sind auch für den vorliegenden Fall relevant. Ob ein Steueraufschub infolge Landumlegung im Jahr 1993 erfolgte, ist allerdings gestützt auf § 69 Abs. 1 lit. e aStG zu prüfen (E. 5.2.2.). Im Weiteren beurteilt sich die Frage einer Landumlegung im Jahr 1993 nach aBauG, welches bis am 31. März 1994 in Kraft war.

6.3.

Die Rekurrentin erwarb die heutige Parzelle aaa im Jahr 1993 nicht im Rahmen einer Landumlegung, denn im Jahr 1993 fanden diesbezüglich kein Zusammenlegen und Neuverteilen von Grundstücken in Baugebieten statt. Vielmehr gingen die Parzellen ccc, bbb und aaa per 31. Dezember 1993 vom Gesamteigentum der Erben von D. und E. in das Alleineigentum der Rekurrentin über. Wie ausgeführt, fand dieser Vorgang im Rahmen einer Erbteilung statt (E. 5.6.). Demzufolge handelt es sich bei der Zahlung der Rekurrentin von CHF 133'957.00 an die übrigen Erben weder um eine Geldentschädigung von nicht mehr nur untergeordneter Bedeutung im Rahmen einer Landumlegung im Sinne von § 176 aBauG noch um eine Entschädigung im wesentlichen Umfang im Rahmen eines privaten Tauschgeschäfts mit Umlegung des Grundvermögens. Wie bereits dargelegt, ist diese als erbrechtliche Ausgleichszahlung zu qualifizieren (E. 5.6.2.).

6.4.

Der Erwerb der Parzellen ccc, bbb und aaa im Rahmen der Erbteilung per 31. Dezember 1993 stellte einen steueraufschiebenden Tatbestand dar (E. 5.6.3.). Angesichts dessen trifft – entgegen den sinngemässen Ausführungen der Rekurrentin – nicht zu, dass bei den übrigen Erben auf dieser Ausgleichszahlung von CHF 133'957.00 eine Grundstückgewinnsteuer erhoben wurde. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Erbengemeinschaft nur ausnahmsweise besteuert wird (vgl. § 10 Abs. 2 StG). Diese Voraussetzungen sind vorliegend nicht erfüllt. Steuerpflichtig sind die Erben für ihren Anteil am Vermögen und Einkommen der Erbengemeinschaft (vgl. § 10 Abs. 1 StG), wobei diese Grundsätze auch für die Grundstückgewinnsteuer gelten (vgl. § 10 StG; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 10 StG N 2 und 5; RGE vom 26. August 2004 [RV.2004.50218]).

7.

7.1.

Die Rekurrentin ist der Ansicht, dass es sich bei der im Jahr 1993 geleisteten Zahlung von CHF 133'957.00 um Kosten handle, welche gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG mit dem Erwerb der Grundstücke ccc, bbb und aaa verbunden und als Aufwendungen anrechenbar seien.

7.2.

Das Spezialverwaltungsgericht hält zu dieser Frage im Urteil vom 23. Januar 2014 (3-RV.2013.54) Folgendes fest:

"4.

Soweit der Rekurrent den im Rahmen der Erbteilung im Jahre 1978 für die Parzelle Nr. angerechneten Preis von CHF 20'270.00 unter dem Titel Erwerbskosten nach § 104 Abs. 1 lit. c StG in Abzug bringen will, dringt er damit nicht durch. Die Anrechnung von im Rahmen eines steueraufschiebenden Erwerbs angefallenen Kosten wäre systemwidrig, weil dann entgegen § 103 Abs. 2 StG im Ergebnis nicht der Erwerbspreis der letzten steuerbegründenden Veräusserung, sondern derjenige des steueraufschiebenden Erwerbs berücksichtigt würde. Mit Blick auf § 103 Abs. 2 StG ist demnach davon auszugehen, dass mit den "Kosten, die mit dem Erwerb [...] des Grundstücks verbunden sind" in § 104 Abs. 1 lit. c StG nicht auch die Kosten für den steueraufschiebenden, sondern lediglich diejenigen für den vorangehenden steuerbegründenden Erwerb gemeint sein können. Es wird denn auch in der Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass eine steueraufschiebende Handänderung grundstückgewinnsteuerrechtlich wie nicht geschehen zu behandeln sei (vgl. LGVE 2008 II Nr. 27; LGVE 2005 II Nr. 26; BStPra XIX S. 271 ff.)."

Diese Rechtsprechung ist auch für den vorliegenden Fall relevant, zumal sie mit jener des aargauischen Verwaltungsgerichts (VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.109/WBE.2012.110]) und des Bundesgerichts (Urteil vom 17. November 2017 [2C_227/2017] = StR 2018 S. 170 ff.) übereinstimmt. Gemäss letzterem Urteil lässt der durch Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG vorgeschriebene Steueraufschub im Falle von Eigentumswechsel durch Erbgang den Kantonen bezüglich der Wahl der Anlagekosten keinen Freiraum. Diese entsprechen zwangsläufig dem Wert der letzten steuerbaren Handänderung, das heisst des Erwerbs durch den Verstorbenen.

7.3.

Der Rekurrentin entstanden beim steueraufschiebenden Erwerb der Parzellen ccc, bbb und aaa im Rahmen der Erbteilung im Jahr 1993 Kosten von CHF 133'957.00 (Ausgleichszahlung). Diese stellen aufgrund der zitierten Rechtsprechung keine Erwerbskosten gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG dar. Ebenso wenig könnten die für den Erwerb dieser Parzellen an den Erbteil angerechneten CHF 226'043.00 unter dem Titel Erwerbskosten nach § 104 Abs. 1 lit. c StG abgezogen werden. Darunter fallen nämlich

nur Kosten, die mit dem vorangehenden steuerbegründenden Erwerb im Jahr 1947 verbunden sind.

8.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebür von CHF 175.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 775.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
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, 22. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs