

3-RV.2021.13
P 27

Urteil vom 24. Februar 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Schorno Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	--

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

vertreten durch lic. iur. Pius Koller, Rechtsanwalt, Bachstrasse 10,
4313 Möhlin

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____
------------	--

vom 26. November 2020
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2019 verkaufte A. die Liegenschaft Q. Nr. aaa zum Preis von CHF 863'000.00 an C. und D. als Miteigentümer zu je ½.

2.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 221'351.00 bei einer Besitzesdauer von 5 Jahren und einem Steuersatz von 32 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 70'832.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 863'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 605'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 36'649.00 zu Grunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 21. Juli 2020 erhob A. mit Schreiben vom 28. Juli 2020 Einsprache. Die Steuerkommission Q. ging von den folgenden Begehren aus:

- "1. Die Auslagen für die Küche seien als Anlagekosten zum Abzug zuzulassen (sinngemäss zusammengefasstes Begehren).
2. Der Verzicht auf die Ausgleichszahlung aus Erbvorbezug sei als Anlagekosten anzuerkennen (sinngemäss zusammengefasstes Begehren).
3. Vorladung und Besprechung."

4.

Am 23. September 2020 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

5.

Mit Entscheid vom 26. November 2020 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 26. November 2020 (Zustellung am 2. Dezember 2020) hat A. mit unter Berücksichtigung der Gerichtsferien rechtzeitigem Rekurs vom 11. Januar 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellt die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. In Gutheissung des Rekurses sei der Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 26. November 2020 aufzuheben und der von der Re-

kurrentin in Ziff. V.11 des Kaufvertrages vom 27. August 2015 gegenüber ihrer Schwester E. geleistete Verzicht auf Ausgleichung zufolge Erbvorbezugs vom 28. Mai 2013 in Höhe von Fr. 110'500.00 sei als zusätzliche Anlagekosten anzuerkennen und der Grundstücksgewinn sei somit auf Fr. 110'851.00 festzusetzen.

2. Eventualiter sei in Gutheissung des Rekurses der Einspracheentscheid der Steuerkommission vom 26. November 2020 aufzuheben und das Verfahren sei mit verbindlichen Weisungen der Rekursinstanz an die Steuerkommission zurückzuweisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zuzüglich Mehrwertsteuer auf der Parteientschädigung) zu Lasten der Gemeinde Q.."

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

7.

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

8.

Der Vertreter von A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

F. (Stiefvater der Rekurrentin) und die Ehegatten G. und E. (Schwester der Rekurrentin und deren Ehegatte; als Gesamteigentümer zufolge einfacher Gesellschaft) waren Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ von GB Q. Nr. bbb. Im Sinne einer Realteilung wurde dieses Grundstück aufgeteilt in zwei Parzellen Nrn. ccc und aaa mit den Gebäuden Nr. ddd und neu Nr. eee.

Die Parzellen Nrn. ccc und aaa wurden jeweils den entsprechenden Miteigentümern zu Alleineigentum zugeteilt. Die beiden Parzellen sind wertgleich, weshalb keine Ausgleichszahlungen zu leisten waren.

Die Eigentumsverhältnisse stellen sich somit wie folgt dar:

F. ist neu Alleineigentümer der Restparzelle Nr. ccc mit dem Gebäude Nr. ddd.

Die Ehegatten G. und E. sind neu Gesamteigentümer zufolge einfacher Gesellschaft der neu gebildeten Parzelle Nr. aaa mit dem Gebäude Nr. eee (vgl. "Parzellierungsbegehren [Realteilung] mit Begründung von Vorkaufsrechten und Dienstbarkeiten" vom 28. Mai 2013).

2.2.

Mit "Schenkungsvertrag" vom 28. Mai 2013 übertrug F. schenkungsweise das Grundstück GB Q. Nr. bbb, Plan fff, Parz. ccc an H. (heute: A.) zu Alleineigentum und die Beschenkte räumte F. und I. (Mutter der Rekurrentin) am ganzen Vertragsobjekt die lebenslängliche, unentgeltliche Nutzniessung ein.

2.3.

Am 28. Mai 2013 haben F., I., E. und H. (heute: A.) eine "Vereinbarung betreffend Anrechnungswerte und Erbvorbezüge" abgeschlossen. Darin wird das Folgende festgehalten:

"I. Ingress/Einleitung

1.

Gemäss Kaufvertrag vom 15.12.2000 hat der Stiefvater F. seiner Stieftochter E. und ihrem Ehemann G. $\frac{1}{2}$ -Miteigentumsanteil am Grundstück GB Q. Nr. bbb, Parz. ccc (= heute GB Q. Nr. ggg, Parz. aaa) zum Kaufpreis von CHF 340'000.00 verkauft. Der Kaufpreis entsprach der hypothekarischen Belastung.

2.

Gemäss Schenkungsvertrag (gemischte Schenkung) mit Begründung einer Nutzniessung vom 28.05.2013 hat der Stiefvater F. seiner Stieftochter H. das Grundstück GB Q. Nr. bbb, Parz. ccc übertragen. Die Beschenkte hatte dabei die Hypothekarschuld von CHF 284'000.00 zu übernehmen sowie ihrem Stiefvater und ihrer Mutter die lebenslänglich unentgeltliche Nutzniessung einzuräumen.

[...]

II. Vereinbarungen

[....]

5.

Die Parteien stellen somit gemeinsam fest, dass die beiden Stieftöchter bzw. Töchter bis heute folgende **Erbvorbezüge/Schenkungen** erhalten haben:

- a) E. hat (zusammen mit ihrem Ehemann) gemäss Ziff. 1 hievor das Grundstück GB Q. Nr. ggg, Parz. aaa zum Kaufpreis von CHF 340'000.00 erhalten.
- b) H. hat gemäss Ziff. 2 hievor das Grundstück GB Q. Nr. bbb, Parz. ccc erhalten, wobei sie die Hypothek von CHF 284'000.00 übernahm und den Eltern die lebenslängliche Nutzniessung einräumte.

Integrierende Bestandteile zu dieser Vereinbarung – und von den Parteien inhaltlich ausdrücklich anerkannt – bilden diese in den Ziff. 1. und 2. genannten Verträge.

6.

Die Parteien vereinbaren hiermit die folgenden **Anrechnungswerte bzw. Ausgleichsbeträge**:

E.:

GB Q. Nr. ggg, Parz. Aaa	CHF 770'000.00
./.. Übernahme Hypothek	<u>CHF 340'000.00</u>
Ergibt einen Erbvorbezug/Schenkung (Ausgleichsbetrag)	<u>CHF 430'000.00</u>

H.:

GB Q. Nr. bbb, Parz. Aaa	CHF 820'000.00
./.. Übernahme Hypothek	CHF 284'000.00
./.. Einräumung/Gewährung Nutzniessung (Anrechnung)	<u>CHF 216'500.00</u>
Ergibt einen Erbvorbezug/Schenkung (Ausgleichsbetrag)	<u>CHF 319'500.00</u>

Nach dem Ableben des Stiefvaters und der Mutter hat E. somit einen Betrag von CHF 430'000.00 (in Worten: vierhundertdreissigtausend Schweizer Franken) auszugleichen und H. einen solchen von CHF 319'500.00 (in Worten: dreihundertneunzehntausendfünfhundert Schweizer Franken) (jeweils ohne Zinsen und Indexierung).

7.

[Berechnung des Wertes der Nutzniessung]

8.

Die Parteien erklären, dass sie die Anrechnungswerte bzw. Ausgleichsbeträge unter Ziff. 6. hievoreinvernehmlich unter sich festgelegt haben und dass sie mit diesen einverstanden sind und dass dieser Wert in der künftigen Erbteilung der erbrechtlichen Auseinandersetzung zu Grunde gelegt werden.

Ebenfalls einvernehmlich festgelegt haben die Parteien die Faktoren zur Bewertung der Nutzniessung (vgl. Ziff. 7 hievoreinvernehmlich); sie erklären sich auch damit in allen Teilen einverstanden.

In jedem Falle werden E. und H. unwiderruflich von der Pflicht zur erbrechtlichen Ausgleichung einer allenfalls bestehenden Differenz zwischen den hievoreinvernehmlich festgelegten Anrechnungswerten bzw. Ausgleichsbeträgen und einem allenfalls effektiv höheren Verkehrswert der Kaufobjekte, wie hoch dieser auch sein möge, im Sinne von Art. 626 ff. ZGB befreit.

[...]"

2.4.

Mit Kaufvertrag vom 27. August 2015 kaufte die Rekurrentin von G. und E. die Liegenschaft Q. aaa zum Preis von CHF 605'000.00. In den " V. Weitere[n] Vertragsbestimmungen" wurde das Folgende geregelt (Ziff. 11):

"Abänderung der Vereinbarung betreffend Anrechnungswerte und Erbvorbezüge" vom 28.05.2013

Die Mitverkäuferin und die Käuferin haben am 28.05.2013 mit ihrer Mutter I. und ihrem Stiefvater F. eine Vereinbarung betreffend Anrechnungswerte und Erbvorbezüge (öffentliche Urkunde) abgeschlossen. In Ziff. 6 dieser Vereinbarung haben Sie die Anrechnungswerte für die von ihnen erhaltenen Erbvorbezüge/Schenkungen sowie die Ausgleichsbeiträge festgelegt.

Nunmehr vereinbaren die Mitverkäuferin und die Käuferin, d.h. die beiden Schwestern, dass sie für die in dieser Vereinbarung genannten Erbvorbezüge/Schenkungen gegenseitig darauf verzichten, dass diesbezüglich eine Ausgleichung zu erfolgen hat. A. verzichtet somit hiermit darauf, dass ihre

Schwester E. für die seinerzeitige Übernahme der Liegenschaft Q./aaa ihr gegenüber den vereinbarten Betrag von CHF 430'000.00 auszugleichen hat. Im Gegenzug verzichtet auch E. darauf, dass ihre Schwester A. für die seinerzeitige Übernahme der Liegenschaft Q./ccc ihr gegenüber den vereinbarten Betrag von CHF 319'500.00 auszugleichen hat.

Da Stiefvater F. und Mutter I. ebenfalls Parteien dieser Vereinbarung waren, unterzeichnen sie diesen Kaufvertrag zum Zeichen ihres ausdrücklichen Einverständnisses zu der hiervor von E. und A. getroffenen Vereinbarung ebenfalls. Sie verzichten somit ebenfalls auf eine Ausgleichung für die in dieser Vereinbarung erwähnten gewährten Erbvorbezügen/Schenkungen bzw. befreien E. und A. von der Ausgleichungspflicht für die genannten Rechtsgeschäfte,"

2.5.

Mit Kaufvertrag vom 12. Dezember 2019 verkaufte die Rekurrentin die Liegenschaft Q. aaa zum Preis von CHF 863'000.00 an C. und D..

2.6.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. die Rekurrentin für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 221'351.00 bei einer Besitzesdauer von 5 Jahren und einem Steuersatz von 32 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 70'832.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 863'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 605'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 36'649.00 zu Grunde.

2.7.

Der Vertreter beantragt, es sei der von der Rekurrentin in Ziff. V.11 des Kaufvertrages vom 27. August 2015 gegenüber der Schwester E. geleistete Verzicht auf Ausgleichung zufolge Erbvorbezug vom 28. Mai 2013 in Höhe von CHF 110'500.00 (CHF 430'000.00 ./ CHF 319'500.00) als zusätzliche Anlagekosten zu berücksichtigen und der steuerbare Grundstücksgewinn somit auf CHF 110'851.00 herabzusetzen. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, der Ausgleichsbetrag von CHF 110'500.00 sei bei der Festsetzung des Kaufpreises von CHF 605'000.00 berücksichtigt worden. Der gesamte Kaufpreis habe CHF 715'500.00 betragen. Aus der Vereinbarung vom 28. Mai 2013 sei ersichtlich, dass der Wert des fraglichen Grundstückes im Jahr 2013 auf CHF 770'000.00 festgelegt worden sei. Dieser Wert basiere auf einer Bankschätzung und stimme mit der Erklärung der Rekurrentin anlässlich der Einspracheverhandlung überein, wonach von einem Verkaufsangebot unter Vorkaufsrecht von CHF 800'000.00 ausgegangen worden sei. Im Jahr 2015 seien die Rekurrentin und ihr Ehemann ausgehend von der Wertangabe in der Vereinbarung vom 28. Mai 2013 und der seither eingetretenen Wertverminderung, insbesondere bei der Küche, von ca. CHF 720'000.00 ausgegangen. Davon sei der Ausgleichsbetrag von CHF 110'500.00 abgezogen worden, was CHF 609'500.00 ergeben habe. Da die Vertragskosten

von der Rekurrentin zu übernehmen waren, hätten sich die Parteien auf einen von der Rekurrentin zu bezahlenden Preis von CHF 605'000.00 bzw. einen Erwerbspreis von CHF 715'500.00 (CHF 605'000.00 + CHF 110'500.00) geeinigt (bzw. unter Berücksichtigung der von der Rekurrentin übernommenen Verkaufskosten auf einen solchen von rund CHF 718'000.00). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz handle es sich beim Verzicht auf den Ausgleichsbetrag von CHF 110'500.00 nicht um eine ausservertragliche Vereinbarung. Diese sei im Kaufvertrag vom 27. August 2015 enthalten und im Zuge des Verkaufs des fraglichen Grundstücks getroffen worden. Die Verbindung zwischen dem Verzicht auf den Ausgleichsbetrag und dem Liegenschaftsgeschäft ergäbe sich aus der Vereinbarung vom 28. Mai 2013, worin der Anrechnungswert des fraglichen Grundstücks auf CHF 770'000.00 festgesetzt worden sei, sowie aus dem Kaufangebot vom 8. November 2014, worin die Ehegatten E+G. die Liegenschaft für CHF 895'000.00 angeboten hatten. Daraus ergäbe sich, dass die Verkäufer von einem deutlich höheren Kaufpreis ausgegangen seien als der im Kaufvertrag festgesetzte Preis von CHF 605'000.00. Bis zur Aufhebung in Ziff. V.11. des Kaufvertrages vom 27. August 2015 habe der Rekurrentin gegenüber ihrer Schwester eine Ausgleichsforderung von CHF 110'500.00 bestanden. Auch der Verzicht auf eine erst in Zukunft fällig werdende Forderung sei geeignet, eine Kaufpreisleistung und somit Anlagekosten darzustellen.

3.

3.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (§ 102 StG) die Anlagekosten (§ 103 f. StG) übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG).

3.2.

Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen (§ 103 Abs. 1 StG erster Halbsatz). Zum Erlös gehören sämtliche Leistungen des Erwerbers an den Veräusserer, die in kausalem Zusammenhang mit der Veräusserung stehen und daher als Gegenleistungen für die Übertragung von Grundstücken oder Rechten daran zu qualifizieren sind. Auf deren Bezeichnung kommt es nicht an. Es spielt auch keine Rolle, in welcher Form der Kaufpreis geleistet wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 102 StG N 1, 14). Massgebend ist die Gesamtheit aller dem Veräusserer im Zusammenhang mit dem Grundstückkauf zukommenden Vermögenswerte. Demgegenüber gehören "weitere Leistungen" des Erwerbers, welche nur zufälligerweise zeitlich mit dem Grundstückkauf zusammenfallen, deren Entstehungsgrund

aber nicht in der Handänderung liegt, nicht zum massgebenden Erwerbspreis (H. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1952, S. 171, 173).

3.3.

Unbestritten ist vorliegend der öffentlich beurkundete Kaufpreis von CHF 605'000.00 als Anlagekosten zu berücksichtigen.

3.4.

3.4.1.

Streitig ist, ob zusätzlich die Differenz von CHF 110'500.00 aus dem gegenseitigen Verzicht zwischen der Rekurrentin und ihrer Schwester auf Ausgleich aus Erbvorbezug/Schenkung als "weitere Leistung" grundstücksgewinnmindernd zu berücksichtigen ist. Die Steuerkommission Q. führt dazu im Einspracheentscheid das Folgende aus:

"2.4.1 Fehlende Erwähnung im Vertrag

Die vorgebrachten Begründungen lässt ausser Acht, dass die erwähnte Verrechnung nicht im Kaufvertrag als Bestandteil des Liegenschaftsgeschäftes festgehalten wurde. So wird die Verzichtssumme weder von einem höheren Kaufpreis in Abzug gebracht noch wird eine anderweitige Verbindung zwischen Kaufpreis und Verzicht auf Erbanspruch dargelegt. Für die Grundstückgewinnsteuer ist in erster Linie vom verbrieften Kaufpreis über CHF 605'000 und nur bei klaren Verhältnissen von weiteren Leistungen innerhalb und ausserhalb des Vertrages aus zu gehen. Ausservertragliche Vereinbarungen sind grundsätzlich mit zu beachten, sofern ein kausaler Zusammenhang mit dem Liegenschaftsgeschäft besteht.

Die Steuerkommission weist deutlich darauf hin, dass die im Kaufvertrag erwähnte Vereinbarung unter Ziffer 11 weit ausserhalb der Zahlungshinweise figuriert und lediglich informativ im Vertrag mit erwähnt wird. Wie auch immer der Verzicht auf die Vereinbarung sich zugetragen haben mag, mit dem Kauf der Liegenschaft im Jahr 2015 kann er nicht in Verbindung gebracht werden."

3.4.2.

Dieser Beurteilung kann das Spezialverwaltungsgericht nicht zustimmen. Es trifft zwar zu, dass aus dem Inhalt des Kaufvertrages vom 27. August 2015 keine Verbindung zwischen dem Kaufpreis und dem gegenseitigen Verzicht der beiden Schwestern auf Ausgleich aus Erbvorbezug/Schenkung hervorgeht. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, aufgrund welcher Überlegungen der von der Rekurrentin zu bezahlende Kaufpreis auf CHF 605'000.00 festgesetzt wurde bzw. dass der gegenseitige Verzicht auf den Ausgleich aus Erbvorbezug/Schenkung einen Einfluss auf die Höhe des Kaufpreises hatte. Dennoch ist der für eine Anerkennung als "weitere Leistung" notwendige kausale Zusammenhang zwischen dem Liegenschaftsgeschäft und dem gegenseitigen Verzicht auf den Ausgleich aus Erbvorbezug/Schenkung zu bejahen, weil letzterer im Kaufvertrag vom

27. August 2015 geregelt wurde und monetären Charakter hat. Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Verzicht auf den Ausgleich nicht in der Ziff. III des Kaufvertrages ("Kaufpreis und Zahlungsbestimmungen") geregelt wurde, sondern in der Ziff. V ("Weitere Vertragsbestimmungen"). Die "Position" einer Bestimmung innerhalb eines Vertrages ist grundsätzlich weniger entscheidend, als deren Inhalt, und dieser ist entgegen der Auffassung nicht "lediglich informativ", sondern rechtsgestaltend.

3.5.

3.5.1.

Die Steuerkommission Q. führt im Einspracheentscheid des Weitern das Folgende aus:

"2.4.2 Unbeachtlichkeit der Anwartschaftlichen Leistung

Das Bundesgericht hat sich in seinem Entscheid BGE II 282 [recte: 118 II 282] zu Ausgleichsanordnungen geäußert. Dabei wird Ausgleichsanordnungen den Charakter einer Anwartschaft zugewiesen, die keinen klagbaren Rechtsanspruch darstellen und damit keine Anlagekosten generieren.

Konkret wurde eine vorgängig zugesprochene Anwartschaft im nachfolgenden Testament ausser Kraft gesetzt. Die anschliessende Klage auf Anerkennung der Anwartschaft wurde nicht geschützt. Anwartschaften auf Erbanteile werden keiner eigenständigen Rechtsnatur zu teil. Anwartschaften oder vorvereinbarte Ausgleichanordnungen werden erst mit dem Tod des Erblassers zu einem durchsetzbaren Erbanspruch. Der Begriff Anwartschaft verlangt das Zuwarten bis zur Erfüllung der suspensiven Bedingung, hier dem Tod der Erblasser.

Im vorliegenden Fall haben beide Parteien die zusammen mit den Erblassern vereinbarte Anwartschaft auf Ausgleichszahlung in Höhe von CHF 110'500 bedingungslos aufgehoben.

Als Folge dieser bedingungslosen Aufhebung kann nicht aufgrund der blossen Erwähnung im Kaufvertrag auf einen kausalen Zusammenhang zum Liegenschaftsgeschäft geschlossen werden. Der Verzicht auf die Ausgleichszahlung in Höhe von CHF 110'500 stellt damit keine weiteren Anlagekosten im Grundstückgewinn-Verfahren dar."

3.5.2.

Gemäss den Ausführungen im erwähnten Entscheid des Bundesgerichts lautete die streitige Frage, ob die in einem Vertrag mit sämtlichen Erben verfügte bzw. vereinbarte Anordnung der Ausgleichung nachträglich gegenüber einem einzigen Erben widerrufen und rückgängig gemacht werden könne (vgl. Erw. 3, am Schluss). Was dies mit dem vorliegenden Fall, wo sowohl die Begründung der Ausgleichspflicht und die Festsetzung der Höhe der Ausgleichsbeiträge als auch der Verzicht auf die Ausgleichung von allen Beteiligten einvernehmlich schriftlich vereinbart wurden, zu tun

haben soll, ist nicht ersichtlich. Ausserdem hält der Vertreter der Rekurrentin zu Recht fest, dass dem Entscheid nicht entnommen werden kann, dass Ausgleichsanordnungen den Charakter von Anwartschaften hätten, die keinen klagbaren Rechtsanspruch darstellen und keine Anlagekosten generieren (Rekurs, Ziff. 23).

Mit Ziffer V.11. hat die Rekurrentin gegenüber ihrer Schwester auf eine Ausgleichszahlung von CHF 110'500.00 endgültig und bedingungslos verzichtet. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Ausgleich erst nach dem Ableben des Stiefvaters und der Mutter der Rekurrentin zu leisten gewesen wäre. Ein Forderungsverzicht der Erwerberin gegenüber der Veräusserin, welcher als Gegenleistung für den Erwerb einer Liegenschaft zu qualifizieren ist, gehört zum massgeblichen Erwerbspreis (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 103 StG N 7; Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich/Basel/Genf 2021, § 10, Ziff. 80).

4.

4.1.

In der Vernehmlassung vom 22. Januar 2021 führt der Leiter Steuern der Gemeinde Q. das Folgende aus (S. 2):

"Akteneinsicht hat die Steuerkommission hingegen in das im Jahr 2015 bei den Verkäufern durchgeführte Grundstückgewinnsterverfahren genommen und nach Hinweisen auf eine allfällige Anerkennung einer Ausgleichszahlung Ausschau gehalten. Ohne Erfolg. Die seinerzeitigen Verkäufer liessen nichts von einem um eine Ausgleichszahlung höheren Verkaufserlös verlauten."

4.2.

Dieser Einwand mag zutreffen, ändert aber nichts an der obigen materiell-rechtlichen Beurteilung. Ein Fehler bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer im Jahr 2015 hat keinen Einfluss auf die Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildende Grundstückgewinnsteuer des Jahres 2019. Der Erwerbspreis deckt sich nicht unbedingt mit dem Veräusserungspreis, der der Ermittlung des steuerpflichtigen Grundstückgewinnes der Rechtsvorgänger zugrunde gelegt wurde (Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen Grundstückgewinnsteuer, § 9: Erwerbspreis, 1. Grundsätze, Ziff. 1).

5.

In Gutheissung des Rekurses ist somit der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 221'351 um CHF 110'500.00 auf CHF 110'851.00 herabzusetzen.

6.

Damit kann offen gelassen werden, ob der Einspracheentscheid bereits infolge Verletzung des rechtlichen Gehörs aufgehoben werden müsste (Rekurs, Ziff. 13 ff.).

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

7.2.1.

Ausserdem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 4'192.75 (inkl. 7.7 % MWSt). Sie basiert auf einen Stundenansatz von CHF 270.00.

7.2.2.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 27. Mai 2021 [3-RV.2018.180]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von CHF 3'416.65. Diese ist angemessen und auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 110'851.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 3'416.65 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter 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. Februar 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic