



P 69

**Urteil vom 25. April 2024**

|           |                                                                              |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Fischer<br>Richter Senn<br>Richter Lämmli<br>Gerichtsschreiber Fäs |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------|

Rekurrentin **A.**\_\_\_\_\_

vertreten durch lic. iur. Martin Plüss, Rechtsanwalt,  
Hintere Bahnhofstrasse 10, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_ **vom 10. Mai 2023**  
betreffend Grundstücksgewinnsteuer 2022

---

## Das Gericht entnimmt den Akten:

### 1.

Mit Kaufvertrag vom tt.mm.2022 verkaufte A.\_\_\_\_\_ (Mutter von B.\_\_\_\_\_) die Liegenschaft GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Einfamilienhaus, Vers.-Nr. ccc, zum Preis von CHF 860'000.00 an B.\_\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_\_.

### 2.

Mit Verfügung vom 23. November 2022 veranlagte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 301'000.00 bei einer Besitzesdauer von 26 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 15'050.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 860'000.00 sowie pauschalierte Anlagekosten von CHF 559'000.00 zugrunde.

### 3.

#### 3.1.

Gegen die Verfügung vom 23. November 2022 erhob A.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 6. Dezember 2022 (Postaufgabe am 7. Dezember 2022) Einsprache. Die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ ging von folgendem Begehren aus:

"Bei der Grundstücksgewinnsteuer seien die effektiven Anlagekosten von CHF 720'000 anstelle der Pauschalierung zu berücksichtigen."

#### 3.2.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2023 liess A.\_\_\_\_\_ durch ihre damalige Vertreterin folgenden geänderten Antrag stellen:

"Die Grundstücksgewinnsteuer bezüglich des Verkaufes der Parzelle aaa/GB ccc in Q.\_\_\_\_\_ sei zu streichen. Es wird Steueraufschub geltend gemacht."

### 4.

#### 4.1.

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q.\_\_\_\_\_ teilte der Vertreterin mit Schreiben vom 18. Juni 2023 mit, dass die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ bereits am 10. Mai 2023 einen Einspracheentscheid gefällt habe und deshalb nicht auf den Antrag vom 31. Mai 2023 eintreten könne.

#### 4.2.

Mit Entscheid vom 10. Mai 2023 reduzierte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ in Gutheissung der Einsprache den steuerbaren Grundstücksgewinn auf gerundet CHF 135'500.00. In Abweichung zur Verfügung vom 23. November 2022 ging die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ von Anlagekosten von CHF 724'463.00 (Erwerbspreis: CHF 720'000.00; Aufwendungen: CHF 4'463.00) aus.

**5.**

**5.1.**

Der Vertreter von A.\_\_\_\_\_ beantragte mit Schreiben vom 27. Juni 2023, dass die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ ihren Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 bis spätestens am 10. Juli 2023 widerrufe.

**5.2.**

Die Abteilung Steuern der Gemeinde Q.\_\_\_\_\_ wies diesen Antrag mit Schreiben vom 3. Juli 2023 ab.

**6.**

Den Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 (Zustellung am 21. Juni 2023) liess A.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 13. Juli 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt die folgenden Anträge:

- "1. Die Grundstückgewinnsteuer aus dem Verkauf von Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_  
/ aaa sei aufzuschieben und entsprechend sei die nach dem angefochtenen Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 zu zahlende Grundstückgewinnsteuer im Betrag von CHF 6'776.00 ersatzlos zu streichen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse."

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.**

A.\_\_\_\_\_ liess eine Replik erstatten.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2022. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

Mit Kaufvertrag vom tt.mm.2022 verkaufte die Rekurrentin (Mutter von B.\_\_\_\_\_) die Liegenschaft GB Q.\_\_\_\_ Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Einfamilienhaus, Vers.-Nr. ccc, zum Preis von CHF 860'000.00 an B.\_\_\_\_ und C.\_\_\_\_ (verheiratet mit B.\_\_\_\_).

#### **2.2.**

Mit Verfügung vom 23. November 2022 veranlagte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_ die Rekurrentin für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 301'000.00 bei einer Besitzesdauer von 26 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 15'050.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 860'000.00 sowie pauschalisierte Anlagekosten von CHF 559'000.00 zugrunde.

#### **2.3.**

Mit Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 reduzierte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_ den steuerbaren Grundstückgewinn auf gerundet CHF 135'500.00. In Abweichung zur Verfügung vom 23. November 2022 ging die Steuerkommission Q.\_\_\_\_ von Anlagekosten von CHF 724'463.00 (Erwerbspreis: CHF 720'000.00; Aufwendungen: CHF 4'463.00) aus.

#### **2.4.**

Die Rekurrentin beantragt, dass die Grundstückgewinnsteuer infolge Verkaufs an ihre Tochter und deren Ehemann aufzuschieben sei.

### **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. Ist das Grundstück im Zeitpunkt der Veräusserung überbaut und besass es die steuerpflichtige Person länger als 10 vollendete Jahre, werden die Anlagekosten pauschaliert. Die Pauschale wird in Prozents des Veräusserungserlöses bemessen (§ 105 Abs. 1 StG).

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Die Besteuerung wird unter anderem bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie aufgeschoben (§ 97 Abs. 1 lit. b StG). Die aargauischen Steuerbehörden wenden § 97 Abs. 1 lit. b StG über den Wortlaut hinaus auch bei Rechtsgeschäften, bei denen Verwandte in gerade Linie und deren Ehegatten Vertragsparteien sind, an (Merkblatt Grundstückgewinnsteuer, gültig ab 2001, Änderungen 1. Januar 2021, Ziff. 4.2; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 97 StG N 23).

#### **3.3.2.**

Die steuerpflichtige Person kann innert 1 Jahr nach der Veräusserung verlangen, dass die Grundstückgewinnsteuer erhoben wird (§ 97 Abs. 2 StG).

#### **3.3.3.**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung, den Gesetzesmaterialien sowie der Lehre ist der Positivkatalog von Art. 12 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) abschliessend gehalten, weshalb die Steueraufschubtatbestände bundesrechtlicher Natur sind und den Kantonen kein Spielraum verbleibt (BGE 141 II 207 E. 2.2.4; BGE 130 II 202 E. 3.2; Bundesgerichtsurteil vom 15. März 2012 [2C\_497/2011] E. 4.3; Botschaft zur Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 102; Basler Kommentar zum StHG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 12 StHG N 94; M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 7 N 7; Kocher/Rupf, Der grundstückgewinnsteuerliche "Kettenaufschub", StR 2022 S. 811; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 97 StG N 22; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 216 StG ZH N 152).

#### **3.3.4.**

Das Spezialverwaltungsgericht hält in seinem Urteil vom 22. Dezember 2022 (3-RV.2021.187) fest, dass § 97 Abs. 1 lit. b StG gegen Art. 12 Abs. 3 StHG verstösst, da er einen weiteren, in der bundesrechtlichen Norm nicht genannten Steueraufschubtatbestand vorsieht.

### **3.3.5.**

Mit Schreiben vom 30. Mai 2023 informierte der Vorsteher des Kantonalen Steueramts die Urkundspersonen des Kantons Aargau mit Verweis auf das genannte Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, dass der Steueraufschubtatbestand gemäss § 97 Abs. 1 lit. b StG dem StHG widerspreche, und dass der Regierungsrat dementsprechend mit der Vorlage "Nachvollzug Bundesrecht" die Aufhebung von § 97 Abs. 1 lit. b StG beantrage. Weiter wird im erwähnten Schreiben ausgeführt, dass dieser Steueraufschub gemäss Art. 72 Abs. 2 StHG grundsätzlich ab sofort nicht mehr zu gewähren sei. Um Überraschungen zu vermeiden, werde der Steueraufschub bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie jedoch noch bis und mit 30. Juni 2023 öffentlich beurkundeten Grundstücksveräusserungen gewährt.

## **4.**

### **4.1.**

#### **4.1.1.**

Die Rekurrentin macht geltend, dass § 97 Abs. 1 lit. b StG aufgrund ihres Anspruchs auf Gleichbehandlung im Unrecht anzuwenden sei.

#### **4.1.2.**

Das Gleichheitsgebot ist in Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) verankert. Der Anspruch auf Gleichbehandlung im Unrecht wird nur ausnahmsweise anerkannt, nämlich wenn eine ständige rechtswidrige Praxis einer rechtsanwendenden Behörde vorliegt und die Behörde zu erkennen gibt, dass sie auch in Zukunft nicht von dieser Praxis abzuweichen gedenke (Bundesgerichtsurteil vom 16. November 2023 [1C\_209/2023] E. 5.1.; BGE 139 II 49 E. 7.1; BGE 136 I 65 E. 5.6).

#### **4.1.3.**

Das Kantonale Steueramt sorgt gemäss § 161 Abs. 2 StG für richtige und gleichmässige Steuerveranlagungen. Zwecks Erreichung dieses Ziels kann das Kantonale Steueramt Weisungen, Richtlinien und Merkblätter (Verwaltungsverordnungen) erlassen. Diese sind für die Steuerbehörden, hingegen nicht für die Steuergerichte, verbindlich (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 161 StG N 17).

#### **4.1.4.**

Beim Schreiben des Kantonalen Steueramts vom 30. Mai 2023 (E. 3.3.5.) handelt es sich um eine Verwaltungsverordnung. Damit gibt das Kantonale Steueramt zu erkennen, dass die aargauischen Steuerbehörden auch in Zukunft bzw. für alle bis und mit 30. Juni 2023 öffentlich beurkundeten Grundstücksveräusserungen den gegen Art. 12 Abs. 3 StHG verstossenden und damit rechtswidrigen Steueraufschubtatbestand bei Rechtsgeschäften unter Verwandten in gerader Linie gemäss § 97 Abs. 1 lit. b StG

weiterhin anwenden. Daher muss § 97 Abs. 1. lit. b StG, auch wenn das Schreiben vom 30. Mai 2023 für das Spezialverwaltungsgericht nicht verbindlich ist, aufgrund des Anspruchs der Rekurrentin auf Gleichbehandlung im Unrecht im vorliegenden Rekursverfahren angewendet werden.

## **5.**

### **5.1.**

Die Vorinstanz führt in der Vernehmlassung zur Begründung ihres Antrags auf Abweisung des Rekurses aus, dass die Rekurrentin im Einspracheverfahren mit ihrem Begehren, wonach die effektiven Anlagekosten zu berücksichtigen seien, einen Antrag auf Abrechnung der Grundstückgewinnsteuer im Sinne von § 97 Abs. 2 StG gestellt habe.

### **5.2.**

Sofern die Voraussetzungen für einen Steueraufschub erfüllt sind, ist die Grundstückgewinnsteuer von Amtes wegen unabhängig von einem Antrag der steuerpflichtigen Person aufzuschieben (vgl. den Wortlaut von § 97 Abs. 1 StG: "Die Besteuerung wird aufgeschoben bei"). Da es sich bei den Tatsachen, die zu einem Steueraufschub führen, häufig um solche handelt, die der Veranlagungsbehörde nicht bekannt sind, ist die steuerpflichtige Person trotzdem gut beraten, einen (gesetzlich nicht notwendigen) Antrag auf Steueraufschub zu stellen (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, a.a.O., § 7 N 300). Ein solcher Antrag muss nicht bereits im Zeitpunkt der Veräusserung oder Einreichung einer allfälligen Steuererklärung gestellt werden. Es reicht, dass der Antrag noch vor Eintritt der Rechtskraft der Veranlagung (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, a.a.O., § 7 N 301) bzw. spätestens im Rekursverfahren gestellt wird (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 N 2 StG). Letztere Lehrmeinung bezieht sich zwar auf den Steueraufschub der Ersatzbeschaffung, welcher im Kanton Aargau gemäss § 98 Abs. 1 StG nur auf Begehren der steuerpflichtigen Person zu gewähren ist, muss aber "a maiore minus" umso mehr für den von Amtes wegen anzuwendenden Steueraufschub im Sinne von § 97 Abs. 1 lit. b StG gelten. Sodann ist nach der geltenden Rechtsprechung – unter anderem mit Blick darauf, dass das Spezialverwaltungsgericht sowohl zu Gunsten wie zu Lasten der Steuerpflichtigen über die Parteianträge hinausgehen darf (§ 197 Abs. 2 StG) – auch auf neue Begehren, die vor Abschluss des Behauptungsverfahrens gestellt werden, einzutreten (SGE vom 31. August 2023 [3-RV.2022.78]).

### **5.3.**

Die Rekurrentin hat im Rekursverfahren und damit rechtzeitig Antrag auf Steueraufschub gemäss § 97 Abs. 1 lit. b StG gestellt. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz steht ein anderslautender Antrag im Einspracheverfahren der Gewährung dieses Steueraufschubs nicht im Weg.

**6.**

Somit sind in Gutheissung des Rekurses der Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer aufzuschieben.

**7.**

**7.1.**

**7.1.1.**

Die amtlichen Kosten des Rekursverfahrens werden der unterliegenden Partei auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Die Partei- und Gerichtskosten können unabhängig vom Ausgang des Verfahrens aufgeteilt werden, wenn die obsiegende steuerpflichtige Person das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht hat (§ 189 Abs. 3 StG).

**7.1.2.**

Die Rekurrentin obsiegt mit ihrem gestellten Antrag, weshalb die Kosten des Rekursverfahrens gemäss § 189 Abs. 1 StG grundsätzlich auf die Staatskasse zu nehmen sind.

**7.1.3.**

Die Vorinstanz muss die Grundstückgewinnsteuer, wenn der Tatbestand von § 97 Abs. 1 lit. b StG erfüllt ist, von Amtes wegen aufschieben (E. 5.2.). Zudem stellen die Veranlagungsbehörden zusammen mit der steuerpflichtigen Person die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest (§ 179 Abs. 1 StG; Untersuchungsgrundsatz). In Beachtung des Untersuchungsgrundsatzes hätte die Vorinstanz bei Ausübung ihres Einsichtsrechts in die Daten des Grundbuchs sowie in die entsprechenden Grundbuchbelege gemäss § 185 Abs. 3 Satz 2 StG ohne Weiteres erkennen müssen, dass die Voraussetzungen von § 97 Abs. 1 lit. b StG erfüllt sind. Im Kaufvertrag vom tt.mm.2022 steht nämlich explizit, dass die Rekurrentin die Mutter von B.\_\_\_\_\_ ist, und dass Letztere mit C.\_\_\_\_\_ verheiratet ist. Angesichts dessen durfte die Vorinstanz vom Ausfüllen der Grundstückgewinnsteuererklärung der Rekurrentin und deren Begehren, wonach die effektiven Anlagekosten zu berücksichtigen seien, nicht direkt auf einen Antrag gemäss § 97 Abs. 2 StG schliessen. Vielmehr hätte die Vorinstanz bei der Rekurrentin nachfragen müssen, ob sie trotz Vorliegens eines Steueraufschubgrundes im Sinne von § 97 Abs. 1 lit. b StG eine Erhebung der Grundstückgewinnsteuer gemäss § 97 Abs. 2 StG beantrage. Die Kosten des Rekursverfahrens können der Rekurrentin daher nicht gestützt auf § 189 Abs. 3 StG auferlegt werden. In diesem Zusammenhang ist ausserdem darauf hinzuweisen, dass die Vorinstanz die Abweisung des Rekurses beantragt. Dementsprechend hätte die Vorinstanz die Einsprache wohl auch bei einem Antrag auf Steueraufschub im Einspracheverfahren abgewiesen, wahrscheinlich mit der Begründung, mit dem Ausfüllen der Grundstückgewinnsteuererklärung sei ein verbindlicher Antrag im Sinne von § 97 Abs. 2 StG gestellt worden. Auch angesichts dessen kann der Rekurrentin

nicht vorgeworfen werden, dass sie das Rekursverfahren durch ihr Verhalten in der Vorinstanz verursacht habe.

**7.1.4.**

Die Kosten des Rekursverfahrens sind demnach auf die Staatskasse zu nehmen.

**7.2.**

**7.2.1.**

Ausserdem hat die Rekurrentin Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'000.00.

**7.2.2.**

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2021.179]).

**7.2.3.**

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von CHF 6'776.00, einem mittleren Schwierigkeitsgrad, einer mittleren Bedeutung des Falles und einem mittleren notwendigen Aufwand auf CHF 1'400.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In Gutheissung des Rekurses werden der Einspracheentscheid vom 10. Mai 2023 aufgehoben und die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben.

**2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'400.00 (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, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

---

Aarau, 25. April 2024

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs