

3-RV.2024.73

P 69

Urteil vom 22. Mai 2025

Besetzung	Präsident Fischer Richter Wick Richter Lämmli Gerichtsschreiber Fäs
-----------	--

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Rekurrentin 3	C. _____
---------------	-----------------

Rekurrentin 4	D. _____
---------------	-----------------

2, 3 und 4 vertreten durch A. _____

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. Mai 2024 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2022 (Parzelle Nr. aaa)
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 21. November 2022 verkauften A.____, B.____, C.____ und D.____ als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft Q.____ (BFS-Nr. ddd), Grundstück-Nr. aaa, Plan-Nr. eee, 14'770 m², [...] zum Preis von CHF 109'000.00 an E.____.

2.

Mit den Verfügungen vom 23. November 2023 veranlagte die Steuerkommission Q.____ A.____, B.____, C.____ und D.____ für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von je CHF 23'344.00 bei einer Besitzdauer von 100 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von je CHF 1'167.00. Diesen Veranlagungen liegen ein anteilmässiger Veräusserungserlös von CHF 27'250.00 (1/4 von CHF 109'000.00), ein anteilmässiger Erwerbspreis von CHF 3'693.00 (1/4 von CHF 14'770.00) sowie anteilmässige Aufwendungen von CHF 213.00 (1/4 von CHF 850.00) zugrunde.

3.

Gegen die Verfügungen vom 23. November 2023 (Versand gleichentags) hat A.____ in eigener Sache sowie als Vertreter von B.____, C.____ und D.____ mit Schreiben vom 11. Dezember 2023 Einsprache erhoben und folgenden Antrag gestellt:

"Die Veranlagungsverfügungen sind aufzuheben und bei den Anlagekosten ist der Preis bei der partiellen Erbteilung, das heisst Fr. 21.— pro m², als Erwerbspreis einzusetzen."

4.

Mit den Entscheiden vom 2. Mai 2024 wies die Steuerkommission Q.____ die Einsprachen ab.

5.

Die Einspracheentscheide vom 2. Mai 2024 (Zustellungen am 10. Juni 2024) hat A.____ in eigener Sache sowie als Vertreter von B.____, C.____ und D.____ mit rechtzeitigen Rekursen vom 26. Juni 2024 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgenden Antrag:

"Die angefochtenen Einsprache-Entscheide betr. Parzelle Nr. aaa vom 2. Mai 2024 und die Veranlagungsverfügungen vom 12. September 2023 (recte: 23. November 2023) sind unter Kosten- und Entschädigungsfolge aufzuheben."

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

6.

Die Steuerkommission Q._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung der Rekurse.

7.

A._____, B._____, C._____ und D._____ haben keine Replik erstattet.

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 21. November 2022 verkauften die Rekurrenten als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft Q._____ (BFS-Nr. ddd), Grundstück-Nr. aaa, Plan-Nr. eee, 14'770 m², [...] zum Preis von CHF 109'000.00 an E._____.

2.2.

Mit den Verfügungen vom 23. November 2023 veranlagte die Steuerkommission Q._____ die Rekurrenten für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von je CHF 23'344.00 bei einer Besitzdauer von 100 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von je CHF 1'167.00. Diesen Veranlagungen liegen ein anteilmässiger Veräusserungserlös von CHF 27'250.00 (1/4 von CHF 109'000.00), ein anteilmässiger Erwerbspreis von CHF 3'693.00 (1/4 von CHF 14'770.00) sowie anteilmässige Aufwendungen von CHF 213.00 (1/4 von CHF 850.00) zugrunde.

2.3.

2.3.1.

Am 10. März 1991 schlossen die Rekurrenten, G._____ und F._____ als Erben des am tt.mm. 1984 verstorbenen H._____ einen partiellen Erbteilungsvertrag ab. Gemäss diesem übernahmen die Rekurrenten die Liegenschaften Q._____ / aaa, bbb und ccc zu Gesamteigentum. Vor Abschluss dieses Erbteilungsvertrags hatte die Erbengemeinschaft von H._____ zwei weitere Liegenschaften für CHF 177'000.00 und CHF 72'000.00 an Dritte veräussert. Die diesbezüglichen Kaufpreise wurden von den Käufern an G._____ überwiesen. Die insgesamt fünf Grundstücke wiesen eine Fläche von 65'382 m² auf. Aufgrund des Verzichts von F._____ hatten die Rekurrenten und G._____ ihrem Erbanteil entsprechend Anspruch auf eine Grundstücksfläche von je 13'076 m². Die beiden von der Erbengemeinschaft an Dritte veräusserten Grundstücke wiesen eine Fläche von 8'424 m² und 3'576 m² auf. Im Erbteilungsvertrag wurde deshalb vereinbart, dass die Rekurrenten ihren Bruder für 1'076 m² (13'076 m² ./ 8'424 m² ./ 3'576 m²) mit CHF 23'000.00 (CHF 21.00 / m²) entschädigen mussten.

2.3.2.

Die Rekurrenten beantragen, dass für die Liegenschaft Q. _____ / aaa der Anrechnungswert bei der partiellen Erbteilung, das heisst CHF 310'170.00 (CHF 21.00 x 14'770 m²), als Erwerbspreis zu berücksichtigen sei. Dies hätte zur Folge, dass mangels Grundstückgewinns bzw. infolge eines Verlusts von CHF 202'020.00 (Erlös von CHF 109'000.00 ./ Erwerbspreis von CHF 310'170.00 ./ Aufwendungen von CHF 850.00) keine Grundstückgewinnsteuern anfielen.

2.4.

Strittig ist demnach der Erwerbspreis für die Liegenschaft Q. _____ / aaa. Ferner sind auch die Erwerbspreise für die Liegenschaften Q. _____ / bbb und ccc, welche die Rekurrenten ebenfalls im Rahmen der Erbteilung im Jahr 1991 zu Gesamteigentum übernahmen, umstritten. Die Rekurse gegen die Einspracheentscheide hinsichtlich der Grundstückgewinnsteuern aus den Verkäufen der Liegenschaften Q. _____ / bbb und ccc werden in separaten Rekursverfahren behandelt.

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). Mehrere Steuerpflichtige haben die Steuer entsprechend ihren Anteilen zu entrichten. Bei Gesamteigentum haften sie solidarisch (§ 100 Abs. 2 Satz 2 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.

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

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

4.

4.1.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob die Übertragung der Liegenschaft Q._____/aaa an die Rekurrenten im Rahmen der Erbteilung im Jahr 1991 eine steueraufschiebende Veräusserung darstellt.

4.2.

4.2.1.

Im Jahr 1991 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 Besitzdauer. Nach § 109 StG ist ab dem 25. Besitzjahr eine Steuer von 5 % des steuerbaren Grundstückgewinns geschuldet (sog. Endlostarif).

4.2.2.

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.2012.109,110) 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).

4.3.

4.3.1.

Vorliegend kommt demnach der im Jahr 1991 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 des Erbgangs – 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. Dasselbe gilt für die inhaltlich gleichen § 69 Abs. 2 aStG und § 97 Abs. 2 StG, wonach die steuerpflichtige

Person innert einem Jahr seit bzw. nach der Veräusserung verlangen kann, dass die Grundstückgewinnsteuer erhoben wird. Die einjährige Frist, die Abrechnung zu verlangen, beginnt im Zeitpunkt der Eigentumsübertragung (Grundbucheintrag) zu laufen. Ihrer Natur nach handelt es sich bei dieser Frist um eine nicht unterbrechbare oder erstreckbare Verwirkungsfrist, das heisst, das Recht, die Besteuerung zu verlangen, erlischt nach einem Jahr endgültig (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 97 StG N 8 und § 96 StG N 55).

4.3.2.

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. Veräusserungen im Zusammenhang mit Erbteilungen sind durchwegs steueraufschiebend. 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 Grundstücksgewinns 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, a.a.O., § 97 StG N 11 ff.; VGE vom 5. Juli 2007 [WBE.2007.58,59]).

4.4.

Gestützt auf den Erbteilungsvertrag wurde das Eigentum an der Liegenschaft Q.____ / aaa mit dem Grundbucheintrag am 13. März 1991 von der Erbengemeinschaft von H.____ an die Rekurrenten (gesetzliche Erben) als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft übertragen. Gemäss dem Gesetzeswortlaut von § 69 Abs. 1 lit. b aStG und der dargelegten Rechtsprechung und Lehre (E. 4.3.2.) handelt es sich dabei – in Übereinstimmung mit den Ausführungen im Einspracheentscheid – um eine steueraufschiebende Veräusserung.

4.5.

4.5.1.

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass der Bruder und Veräusserer G.____ gemäss § 69 Abs. 2 aStG innerhalb eines Jahres nach der Eigentumsübertragung im Jahr 1991 die Abrechnung über die

Grundstückgewinnsteuer hätte verlangen können. Darauf sei verzichtet worden, weshalb der Erbteilungspreis von CHF 21.00 / m² im vorliegenden Fall nicht als Erwerbskosten herangezogen werden könne.

4.5.2.

Die Rekurrenten machen geltend, der damalige Leiter des Steueramts Q._____ habe ihnen 1991 erklärt, dass wegen der Besitzdauer von mehr als 30 Jahren die Grundstückgewinnsteuerpflicht weder bei den verkauften beiden Grundstücken noch bei den nach der Erbteilung verbleibenden drei Grundstücken gegeben sei. Er (der damalige Leiter) werde daher kein Grundstückgewinnsteuerverfahren einleiten und auch keine Formulare Steuererklärung zustellen. Sie hätten daher auch keine Veranlassung gesehen, gemäss § 69 Abs. 2 aStG ausdrücklich zu verlangen, dass die Grundstückgewinnsteuer, die gar nicht existent gewesen sei, erhoben werde. Im Einspracheentscheid werde festgehalten, dass der Bruder und Veräusserer, G._____, die Möglichkeit gehabt hätte, innerhalb eines Jahres ein Grundstückgewinnsteuerverfahren zu beantragen und abzurechnen. G._____ sei damals nicht Veräusserer gewesen; die Grundstücke seien von der Erbengemeinschaft veräussert worden. Weshalb G._____ betreffend Erbteilung separat ein Grundstückgewinnsteuerverfahren hätte beantragen sollen, leuchte nicht ein, sei er doch in der gleichen Situation wie die übrigen vier Geschwister gewesen. Für ihn habe somit auch gegolten, dass wegen der Besitzdauer keine Grundstückgewinnsteuerpflicht bestanden habe. Die Folgerung der Vorinstanz, weil G._____ kein Grundstückgewinnsteuerverfahren beantragt habe, könne der Erbteilungspreis von CHF 21.00 im vorliegenden Fall nicht als Erwerbskosten herangezogen werden, sei daher falsch.

4.5.3.

Veräusserer der Liegenschaft Q._____ / aaa im Rahmen der Erbteilung im Jahr 1991 war nicht G._____, sondern die Erbengemeinschaft von H._____. Dessen gesetzliche Erben, worunter G._____ und die Rekurrenten, hätten daher grundsätzlich gemeinsam verlangen müssen, dass über die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 69 Abs. 2 aStG abgerechnet wird. Allerdings entfiel im Jahr 1991 die infolge Steueraufschubs (§ 69 Abs. 1 lit. b aStG) bestehende Wahlmöglichkeit, ausnahmsweise innert einem Jahr die Besteuerung zu verlangen, da die Besitzdauer im Jahr 1991 mehr als 30 Jahre betrug und deswegen gar keine Grundstückgewinnsteuer mehr erhoben wurde (§ 79 Abs. 2 aStG; VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]). Eine solche Wahl hätte keinen Sinn gemacht, weil den Erwerbern (Rekurrenten) die mehr als 30-jährige Besitzdauer erhalten blieb und damit klar war, dass sie auch bei der späteren Veräusserung nicht steuerpflichtig werden konnten (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]).

4.5.4.

Aus einer fehlenden Wahlmöglichkeit im Sinne von § 69 Abs. 2 aStG im Jahr 1991 kann hingegen nicht geschlossen werden, dass auf den bei der Erbteilung angerechneten Wert von CHF 21.00 als Erwerbspreis abzustellen ist. Denn ein solches Vorgehen widerspricht der gesetzlichen Regelung von § 103 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 69 Abs. 1 lit. b und § 69 Abs. 2 aStG. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten vermag auch der Umstand, dass im Jahr 1991 aufgrund einer Besitzdauer von über 30 Jahren keine Grundstückgewinnsteuer anfiel, nichts daran zu ändern, dass die Eigentumsübertragung an der Liegenschaft Q._____ / aaa von der Erbengemeinschaft an die Rekurrenten eine steueraufschiebende Veräusserung im Sinne von § 69 Abs. 1 lit. b aStG darstellt.

4.6.

Gemäss aargauischer Rechtsprechung könnte dem Antrag der Rekurrenten nur gefolgt werden, wenn sich dem Steuergesetz eine Übergangsregelung entnehmen lässt, die sich zugunsten der Rekurrenten auswirkt, oder andernfalls eine Gesetzeslücke vorliegt (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]). Diese beiden Punkte sind nachfolgend (E. 4.7. und E. 4.8.) zu prüfen.

4.7.

Wie bereits erwähnt, ist § 272 StG im Bereich der Grundstückgewinnsteuern die einzige übergangsrechtliche Bestimmung (E. 4.2.2.). Eine materielle Übergangsregelung, die zu dem von den Rekurrenten gewünschten Ergebnis führt, fehlt im StG (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]). Im Weiteren lässt sich bezüglich des im Jahr 2022 zu beurteilenden Sachverhalts (Verkauf der Liegenschaft Q._____ / aaa) von einer unechten Rückwirkung sprechen, wenn die aufgeschobene Besteuerung als zeitlich offener Dauersachverhalt angesehen wird, auf den das (neue) StG (§ 103 Abs. 2) angewendet wird (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]; U. Häfelin / G. Müller / F. Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 337 ff.). Daraus können die Rekurrenten für sich nichts ableiten, da die Möglichkeit, anlässlich der steueraufschiebenden Veräusserung im Jahr 1991 die sofortige Besteuerung zu verlangen, damals allein nach dem aStG zu beurteilen war. Dass sich das zeitliche Zusammenwirken verschiedener Gesetzesvorschriften für die Rekurrenten im Ergebnis ungünstig auswirkt, macht diese nicht a priori ungültig (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]).

4.8.

4.8.1.

Eine (echte) Gesetzeslücke besteht, wenn sich eine Regelung als unvollständig erweist, weil sie jede Antwort auf die sich stellende Rechtsfrage schuldig bleibt. Hat der Gesetzgeber eine Rechtsfrage nicht übersehen, sondern stillschweigend - im negativen Sinn - mitentschieden (qualifiziertes

Schweigen), bleibt kein Raum für richterliche Lückenfüllung. Gibt das Gesetz eine Antwort, die aber nicht befriedigt, liegt grundsätzlich eine unechte Lücke vor, die auszufüllen dem Richter verwehrt ist. Anders verhält es sich nur, wenn die vom Gesetz gegebene Antwort als sachlich unhaltbar angesehen werden muss bzw. auf einem offensichtlichen Versehen des Gesetzgebers, einer gesetzgeberischen Inkongruenz oder einer planwidrigen Unvollständigkeit beruht (BGE 147 V 423 E. 4.2. m.w.H.).

4.8.2.

Eine echte Gesetzeslücke ist vorliegend zu verneinen, da das Gesetz auf die vorliegende Rechtsfrage eine Antwort gibt (§ 272 StG; § 103 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 69 Abs. 1 lit. b aStG und § 69 Abs. 2 aStG).

4.8.3.

Für die Frage, ob die vom Gesetz gegebene Antwort als sachlich unhaltbar angesehen werden muss, kann der Vergleich mit anderen möglichen Fallkonstellationen dienen (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]):

- Ein Eigentümer, der vor der Rechtsänderung ein Grundstück mit über 30 Jahren Besitzdauer hielt, musste in Kauf nehmen, dass bei einer Veräusserung ab 2001 die vorherige Steuerfreiheit entfiel und eine Grundstückgewinnsteuer erhoben wurde. Die gleiche Folge, wenn vor der Rechtsänderung ein Handwechsel erfolgte, kann nicht per se unzulässig sein.
- Erfolgte vor der Rechtsänderung ein Handwechsel und war damals die 30-jährige Besitzdauer noch nicht ganz erreicht, so lässt sich nicht bezweifeln, dass mit dem unbenutzten Ablauf der Jahresfrist das Recht, gestützt auf § 69 Abs. 2 aStG die sofortige Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zu verlangen, verwirkte und auch nach der Rechtsänderung nicht wieder auflebte.

Von den Folgen, die andere Grundeigentümer in den dargestellten ähnlichen Konstellationen trafen, unterscheiden sich die Folgen für die Rekurrenten nicht in genügendem Ausmass, um das Fehlen einer für die Rekurrenten günstigen Übergangsregelung als sachlich unhaltbar zu bezeichnen, was als unechte Gesetzeslücke durch richterliche Rechtsfindung behoben werden müsste (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]).

4.8.4.

Hinzu kommt, dass die von den Rekurrenten verlangten Folgen zu einer Privilegierung führen würden, die weder im alten noch im neuen Recht vorgesehen ist und denn auch sachlich nicht vertretbar wäre. Gesetzlich wird eine einjährige Verwirkungsfrist seit dem Zeitpunkt der Veräusserung statuiert (§ 97 Abs. 2 StG; § 69 Abs. 2 aStG; E. 4.3.1.). Der Erwerber muss schon vor Vertragsschluss überlegen, ob er eine Vereinbarung, wonach der

Veräusserer ein solches Gesuch zu stellen hat, anstreben will. In der Regel wird der Erwerber kein Interesse an der sofortigen Erhebung der Grundstückgewinnsteuer zeigen, weil er hofft, bei einem späteren Wiederverkauf einen Gewinn zu erzielen und von der längeren Besitzdauer und gegebenenfalls auch von der Pauschalierung der Anlagekosten (vgl. § 105 StG) zu profitieren. Für den hier vorliegenden Sachverhalt nach Jahr und Tag, nämlich im Zeitpunkt der Wiederveräusserung, eine nachträgliche Wahl mit rückwirkendem Effekt zuzulassen, wenn bereits feststeht, was für die seinerzeitigen Erwerber und jetzigen Veräusserer (Rekurrenten) steuerlich am günstigsten ist, geht zu zweit (VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]).

4.9.

4.9.1.

Die Rekurrenten machen geltend, dass sie im Jahr 1991 keine Veranlassung gesehen hätten, einen Antrag gemäss § 69 Abs. 2 aStG zu stellen, da ihnen der damalige Leiter des Steueramts Q._____ mitgeteilt habe, dass wegen der Besitzdauer von mehr als 30 Jahren keine Grundstückgewinnsteuerpflicht gegeben sei.

4.9.2.

Der Anspruch auf Vertrauensschutz entfällt, wenn die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft und der Verwirklichung des Sachverhalts geändert hat (BGE 150 I E. 4.1 m.w.H.). Aus der damals richtigen Auskunft (keine Gewinnsteuer bei einer Besitzdauer von über 30 Jahren) können die Rekurrenten nichts zu ihren Gunsten ableiten, da sich die gesetzliche Ordnung zwischen dem Zeitpunkt der Auskunft (1991) und der Verwirklichung des Sachverhalts (2022) geändert hat (vgl. VGE vom 24. Februar 2005 [BE.2004.00221]).

4.10.

Das aus der dargelegten Qualifizierung des Rechtsgeschäfts im Jahr 1991 als Steueraufschubtatbestand resultierende Ergebnis mag zwar angesichts des Charakters des Steueraufschubs als Privileg erstaunen: Das Rechtsgeschäft im Jahr 1991 wirkt sich nämlich nicht etwa steuermindernd aus. Vielmehr wirkt sich die Annahme eines Steueraufschubs im Jahr 1991 bei der Berechnung der als Folge der Veräusserung im Jahr 2022 geschuldeten Grundstückgewinnsteuer steuererhöhend aus. Dass der Steueraufschub in der Regel ein Privileg ist, ändert indessen nichts daran, dass sich ein Steueraufschub je nach Konstellation bei einer späteren Veräusserung im Ergebnis steuererhöhend auswirken kann (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 97 StG N 7). Allein deshalb, weil sich ein Steueraufschub vorliegend steuererhöhend auswirkt, erweist sich die vom Gesetzgeber getroffene Lösung nicht als stossend und es muss daher damit sein Bewenden haben (VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.109, 110]).

4.11.

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Rekurrenten die Liegenschaft Q.____ / aaa im Jahr 1991 durch eine steueraufschiebende Veräusserung (Erbteilung) erworben haben. Dies hat zur Folge, dass nicht auf den Anrechnungswert bei der Erbteilung von CHF 310'170.00 als Erwerbspreis abgestellt werden darf (§ 103 Abs. 2 Satz 1 StG).

5.

5.1.

Aufgrund von § 103 Abs. 2 Satz 2 StG ist vorliegend der Erwerbspreis massgebend, welcher vom Vater der Rekurrenten beim Erwerb der Liegenschaft Q.____ / aaa bezahlt wurde.

5.2.

Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen oder dem tatsächlich bezahlten niedrigeren Preis (§ 103 Abs. 1 Satz 1 StG). Fehlt ein Erwerbspreis oder kann aus irgendeinem Grund kein Erwerbspreis bestimmt werden, ist er durch Schätzung zu bestimmen. Auszugehen ist vom Verkehrswert im Zeitpunkt des Erwerbs (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 103 StG N 10). Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die steuerpflichtige Person für den Erwerbspreis als steuermindernde Tatsache die Beweislast (SGE vom 23. April 2020 [3-RV.2019.140]).

5.3.

In den Veranlagungsverfügungen ist als Erwerbsdatum der 1. Januar 1900 angegeben. Ein entsprechender Kaufvertrag mit dem Vater der Rekurrenten als Käufer der Liegenschaft Q.____ / aaa befindet sich nicht bei den Akten. Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass gemäss internen Abklärungen durch die Steuerbehörde keine aktenkundigen Anlagekosten (z.B. Liquidationsabrechnung etc.) vorliegen würden. Die Parteien sind sich dahingehend einig, dass bei der Erbteilung im Jahr 1991 eine Besitzdauer von über 30 Jahren gegeben war. Gemäss einer E-Mail des Rekurrenten vom 18. September 2023 betrug die Besitzdauer der Liegenschaft Q.____ / aaa bei der Erbteilung 50 Jahre. Demzufolge müsste diese Liegenschaft vom Vater der Rekurrenten im Jahr 1941 erworben worden sein.

5.4.

Aufgrund der genannten Umstände, insbesondere der die Rekurrenten treffenden Beweislast, ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Erwerbspreis für die Liegenschaft Q.____ / aaa schätzungsweise auf CHF 14'770.00 (CHF 1.00 / m²) festgesetzt hat (vgl. VGE vom 14. November 2012 [WBE.2012.109, 110]). Entgegen der Ansicht der Rekurrenten sind die Ausführungen im Einspracheentscheid, wonach keine aktenkundigen Anlagekosten vorliegen, nicht zu beanstanden. Insbesondere lässt sich weder dem partiellen Erbteilungsvertrag vom

10. März 1991 noch dem Schreiben des Rekurrenten vom 28. Januar 1991 etwas Relevantes hinsichtlich des massgeblichen Erwerbspreises beim Kauf der Liegenschaft Q._____ / aaa durch den Vater der Rekurrenten entnehmen. Da die Vorinstanz auch den zutreffenden Erlös sowie die geltend gemachten Aufwendungen in ihre Steuerberechnung einbezogen und den maximal möglichen Besitzdauerabzug (§ 109 StG) gewährt hat, sind die Veranlagungen und Einspracheentscheide auch insoweit nicht zu be-
anstanden.

6.

Die Rekurse erweisen sich somit als unbegründet und sind abzuweisen.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten der Rekursverfahren zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es sind keine Parteikostenentschädigungen auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Die Rekurse werden abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten der Rekursverfahren, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 210.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 710.00, zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikostenentschädigungen ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten (für sich selbst [1] sowie als Vertreter der
Rekurrentinnen [3])

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, 22. Mai 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs