

**WBE.2022.59 / or / wm**

(3-RV.2019.149)

Art. 49

**Urteil vom 23. August 2022**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz  
Verwaltungsrichterin Martin  
Verwaltungsrichter Klöti  
Gerichtsschreiberin Ruth

\_\_\_\_\_  
Beschwerde-      **A.**\_\_\_\_\_

führer

**gegen**

**Kantonales Steueramt**, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

**Gemeinderat X.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      Beschwerdeverfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer 2013

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,  
vom 16. Dezember 2021

---

## **Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:**

### **A.**

#### **1.**

A. und zwei seiner Geschwister (B. und C.) erwarben von ihrem Vater, E., am 8. Mai 1984 als einfache Gesellschaft das Grundstück X. aaa (Hausplatz, Garten, Baumgarten und Ackerland, Y./Z.) im Halte von 31.50 Aren zu Gesamteigentum. Zum Grundstück gehörten die Gebäude bbb (Wohnhaus mit Scheune, Schopf und Stall) und ccc (Wagenschopf mit Schweinestall). Vereinbart wurde ein Kaufpreis von Fr. 210'000.00.

#### **2.**

Mit öffentlicher Urkunde vom 18. November 1992 wurde die einfache Gesellschaft der Geschwister durch gemeinsames Übereinkommen rückwirkend auf den 30. April 1992 aufgelöst. Im Zuge dieser Auflösung wurde das von der einfachen Gesellschaft ehemals übernommene Grundstück X. aaa parzelliert. Die sich daraus ergebenden Teilflächen wurden wie folgt auf B. und A. aufgeteilt:

A.:	Parzelle ddd (Baumgarten, Ackerland, Y., Z.) im Halte von 18.50 Aren
B.:	Parzelle aaa (Hausplatz und Garten, Y., Z., inkl. Gebäude bbb und ccc) im Halte von 13.48 Aren

Weiter wurde vereinbart, dass C. ausbezahlt und die infolge Neuvermessung resultierende Mehrfläche von 48 m<sup>2</sup> B. zugeschlagen werde, wobei dieser für die Teilungskosten aufzukommen habe.

### **3.**

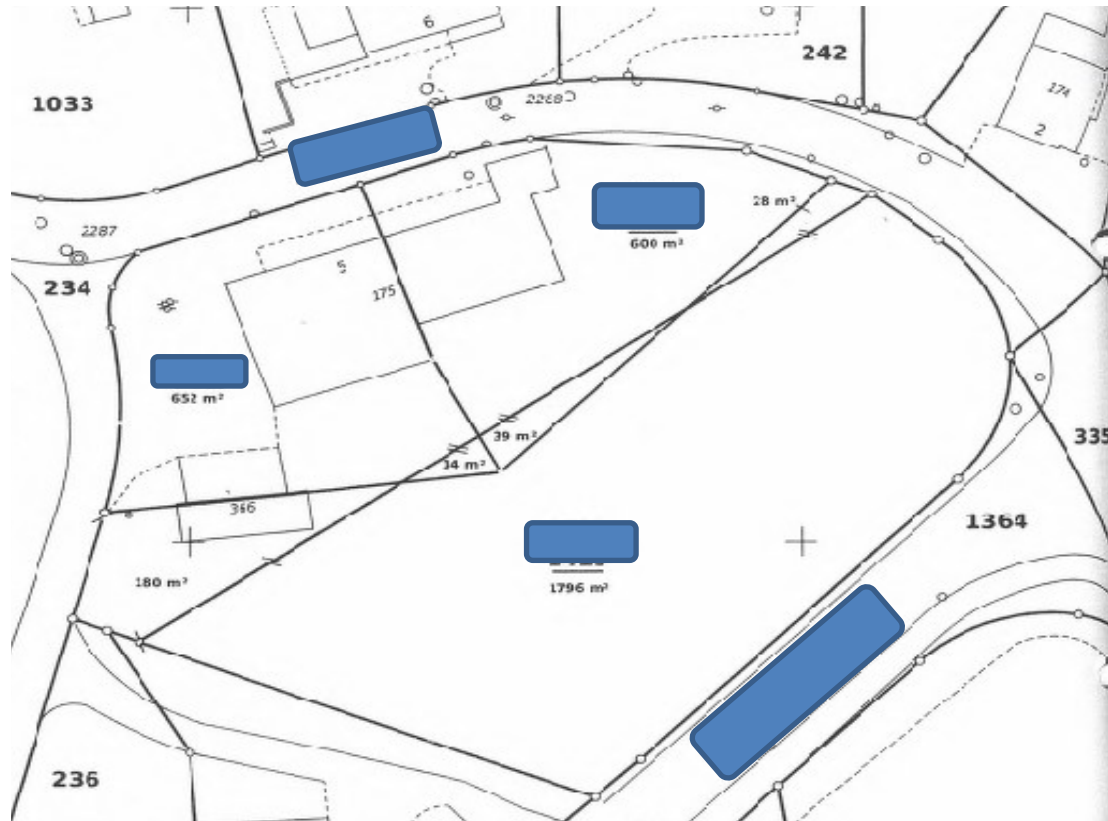
#### **3.1.**

Am 26. April 2013 erwarb A. im Rahmen eines Kaufvertrages "mit Parzellierung" von D. eine Teilfläche dessen Grundstücks X. GB-fff im Halte von 100 m<sup>2</sup>. Für diesen "Landstreifen" bezahlte A. Fr. 20'000.00.

#### **3.2.**

Ebenfalls am 26. April 2013 stellten A. und B. ein "Parzellierungsbegehren mit Handänderung und Begründung von Dienstbarkeiten". Darin war vorgesehen, dass vom im Eigentum von B. stehenden Grundstück aaa das Grundstück eee abparzelliert werden soll. Zudem kamen A. und B. überein, dass der Grenzverlauf zwischen den infolge Parzellierung neu entstehenden Parzellen (bzw. des vormals ungeteilten Grundstücks aaa) und dem im Eigentum von A. stehenden Grundstück ddd neu gezogen werden soll, wobei A. dadurch eine Mehrfläche von 155 m<sup>2</sup> zukommen werde (vgl. auch Mutation Nr. 3185, Rekursbeilage [RB] 3). Unter Ziff. V des besagten Parzellierungsbegehrens wurde zudem festgehalten, dass A.

seinem Bruder B. für das Mehr an übernommener Fläche (155 m<sup>2</sup>) den Betrag von Fr. 200.00 pro m<sup>2</sup> bzw. total Fr. 31'000.00 bezahlen werde.



### 3.3.

Mit ebenfalls vom 26. April 2013 datierten Kaufvertrag veräusserte A. das Grundstück ddd (Acker, Wiese, Weide, Z., Holz) im Halte von nunmehr 21.04 Aren für pauschal Fr. 700'000.00 an F..

### 4.

Für einen im Jahr 2013 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 647'941.00 veranlagte die Steuerkommission X. A. mit Verfügung vom 22. November 2018 zu einer Grundstücksgewinnsteuer von Fr. 32'297.00. Sie ging dabei von folgenden Faktoren aus:

Erwerbsdatum: 1. Januar 1938  
Veräusserungsdatum: 26. April 2013  
Anrechenbarer Veräusserungserlös: Fr. 700'000.00  
Erwerbspreis (2'104 m<sup>2</sup> x Fr. 1.00): - Fr. 2'104.00  
Aufwendungen\*: - Fr. 49'955.00  
Steuerbarer Grundstücksgewinn: Fr. 647'941.00  
Massgebende Besitzesdauer: 76 Jahre  
Steuersatz: 5 %

\*: Summe aus Aufwendungen (Fr. 4'780.00), Anlagekosten (Fr. 11'101.00) und besonderen Leistungen (Fr. 33'984.00)

**B.**

**1.**

Gegen die Veranlagungsverfügung vom 22. November 2018 erhob A. am 22. Dezember 2018 Einsprache.

**2.**

Mit Schreiben vom 28. März 2019 teilte das Steueramt X. A. mit, dass in Abweichung der Veranlagungsverfügung eine neue Berechnung vorzunehmen sei, welche sich in einer Höherveranlagung äussern werde, weshalb er sich dazu vorgängig äussern könne.

**3.**

Am 13. Mai 2019 führte die Steuerkommission X. in Anwesenheit von A. und dessen Steuerberater eine Einspracheverhandlung durch.

**4.**

Mit Entscheid vom 13. Mai 2019 wies die Steuerkommission X. die Einsprache ab. Unter Vornahme der zuvor angedrohten reformatio in peius setzte sie die Grundstückgewinnsteuer neu auf Fr. 42'348.20 fest. Sie stützte sich hierzu auf folgende Berechnung:

GB Meldung	26.04.2013	Erwerb von 154 m <sup>2</sup> à	31'000	
Verkäufer				
damit wird		Eigentümer von insgesamt		2'004 m <sup>2</sup>
GB Meldung	26.04.2013	Erwerb von 100 m <sup>2</sup> à	20'000	
Verkäufer				
damit wird		Eigentümer von insgesamt		2'104 m <sup>2</sup>
08.05.1984 Verkauf von [redacted] an die Nachkommen				
für 210'000 mittlerweile aktenkundig siehe Buchprüfungsbericht vom 22. April 1988				
im Jahr 1992 wird die Parzelle [redacted] unter den drei Geschwistern aufgeteilt, wobei				
[redacted] unter Anrechnung von			360'000	Wohnhaus/Scheune und Parzelle [redacted]
und [redacted] unter Anrechnung von			370'000	Parzelle [redacted], Bauland W2
übernehmen			Total Anrechnungswerte	730'000 neu: nur noch pro memoria
Veräusserungserlös	per 26.4.2013		700'000	
Anlagekosten für die schliesslich veräusserte Parzelle				
Flächeninhalt von wem	Besitzesdauer		Betrag	
1850 [redacted]	grösser 25 Jahre		140'000	entspricht 2/3-Anteil von CHF 210' (84)
154 [redacted]	weniger als 1 Jahr		31'000	
100 [redacted]	weniger als 1 Jahr		20'000	
Total Anlagekosten			191'000	
zusätzliche Aufwendungen			49'955	
Feststellung des Grundstückgewinns			459'045	
gemäss § 107 Abs. 2 StG "wird der Gewinn gleichmässig auf die Fläche der veräusserten Grundstücke verteilt"				
zwei unterschiedliche Besitzesdauern		in %	Gewinn	Steuerbelastung
längere Besitzesdauer	1850	87.93%	403'627.97	5% 20'181.40
kürzere Besitzesdauer	254	12.07%	55'417.03	40% 22'166.81
Total Fläche	2104		459'045.00	42'348.21

### C.

Den Einspracheentscheid vom 13. Mai 2019 zog A. mit Rekurs vom 19. August 2019 an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, weiter, welches am 16. Dezember 2021 entschied:

1.  
Der Rekurs wird abgewiesen.
2.  
Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 190.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt CHF 1'290.00, zu bezahlen.
3.  
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

### D.

#### 1.

Mit Beschwerde vom 15. Februar 2022 gelangte A. an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

1.  
Der Einsprache-Entscheid vom 13. Mai 2019 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2013 sei aufzuheben.

2.  
Die Grundstückgewinnsteuer für den Verkauf des Grundstücks X. ddd im Jahr 2013 sei in Anwendung der Grundsätze von § 107 Abs. 1 StG festzusetzen und somit auf den Betrag von CHF 24'596.45 festzulegen.

3.  
Eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

4.  
Es sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zu erteilen.

5.  
Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zu Lasten des Staates AG.

**2.**  
Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 16. Februar 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Auch der Gemeinderat X. verzichtete am 21. März 2022 auf eine Beschwerdeantwort. Mit Beschwerdeantwort vom 24. März 2022 verwies das Kantonale Steueramt (KStA) auf den angefochtenen Entscheid und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

**3.**  
Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 23. August 2022 beraten und entschieden.

---

### **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**I.**  
**1.**  
Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

**2.**  
Der Beschwerdeführer beantragt in Rechtsbegehren Ziff. 1 die Aufhebung des Einspracheentscheids vom 13. Mai 2019. Damit verkennt er, dass der Einspracheentscheid durch den vorinstanzlichen Entscheid ersetzt wurde und ersterer folglich nicht (unmittelbares) Anfechtungsobjekt sein kann

(sog. Devolutiveffekt). Bei korrekt gestelltem Antrag würde der dem vorinstanzlichen Entscheid zugrundeliegende Einspracheentscheid indes "inhaltlich als mitangefochten" gelten (vgl. BGE 134 II 142, Erw. 1.4; 129 II 438, Erw. 1), weshalb es überspitzt formalistisch wäre (vgl. dazu BGE 145 I 201, Erw. 4.2.1; 142 I 10, Erw. 2.4.2), auf die Verwaltungsgerichtsbeschwerde nur deshalb nicht einzutreten, weil der Beschwerdeführer in seiner Laienbeschwerde formell die Aufhebung des Einspracheentscheids verlangt hat. Überdies geht aus Rechtsbegehren Ziff. 2 in Kombination mit der Beschwerdebegründung klar hervor, dass der Beschwerdeführer die Abänderung der von der Vorinstanz für richtig befundenen Veranlagung, welche auf dem Einspracheentscheid basiert, anstrebt.

### 3.

Die übrigen Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Im präzisierten Umfang ist auf die Beschwerde einzutreten.

## II.

### 1.

Wie bereits im vorinstanzlichen Verfahren, ist der Streitgegenstand auch hier auf die Frage beschränkt, ob die durch den Verkauf der Parzelle ddd des Beschwerdeführers an F. ausgelöste Grundstücksgewinnsteuer nach § 107 Abs. 1 StG oder § 107 Abs. 2 StG zu berechnen ist. Die in die Berechnung einzubeziehenden Faktoren (Anlagekosten, anrechenbare Aufwendungen, Besitzesdauer etc.) sind dagegen nicht mehr umstritten.

### 2.

Die Vorinstanz hat die rechtlichen Grundlagen zur Grundstücksgewinnsteuer korrekt wiedergegeben, weshalb an dieser Stelle grundsätzlich auf die entsprechenden Ausführungen (angefochtener Entscheid, Erw. 5.1 f.) verwiesen werden kann.

Erneut hervorzuheben ist jedoch, dass zur Beantwortung der Frage, ob mehrere Grundstücke im Zeitpunkt der Veräusserung als wirtschaftliche Einheit in den Handel gebracht werden, massgebend ist, dass *aus Sicht des Veräusserers* anlässlich der Veräusserung ein einheitliches Rechtsgeschäft auf gesamthafte Veräusserung der Grundstücke vorliegt (MARTIN ZWEIFEL/SILVIA HUNZIKER/OLIVIER MARGRAF/STEFAN OESTERHELT, Schweizerisches Grundstücksgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, S. 23 f.; MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015 [Kommentar StG], N 10 zu § 107; so auch bereits MARTIN STEINER, Die neuere Praxis zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im zürcherischen Grundsteuerrecht, ASA 52, S. 305 ff., S. 329). Entscheidend ist demnach, ob die veräussernde Person den Willen und die Absicht hatte, mehrere Grundstücke im Hinblick auf ihre Nutzung als wirtschaftliche Einheit zu verkaufen (BVR

2003, S. 473 ff., S. 476). Werden mehrere rechtlich selbständige Grundstücke (vor der Veräusserung) zusammengelegt, so dass sie eine rechtliche Einheit bilden, indiziert dies, dass die Grundstücke auch wirtschaftlich betrachtet eine Gesamtheit darstellen (MARIANNE KLÖTI-WEBER, a.a.O., N 11 zu § 107).

### 3.

#### 3.1.

Ausweislich der Akten resultierte die vom Beschwerdeführer an F. veräusserte Parzelle ddd aus Parzellierungen ebendieser Parzelle sowie der benachbarten, im Eigentum von B. (Grundstück aaa und eee) bzw. D. (Grundstück fff) stehenden Grundstücke. Die Parzelle ddd vergrösserte sich durch diese Parzellierungen flächenmässig von ehemals 1850 m<sup>2</sup> auf 2104 m<sup>2</sup>. Die neuen Grenzverläufe führten folglich dazu, dass die vom Beschwerdeführer ursprünglich gehaltene Parzelle ddd mit den von den Nachbargrundstücken abparzellierten Landteilen zu einer rechtlichen Einheit verschmolz, wobei erst diese resultierende Fläche an F. veräussert wurde. Bereits dieser Umstand, d.h. die formelle Zusammenlegung verschiedener benachbarter Teilgrundstücke im Rahmen von Parzellierungen zu einer Gesamtfläche, welche dann als Ganzes veräussert wird, spricht dafür, dass vorliegend von einer rechtlichen und wirtschaftlichen Einheit ausgegangen werden muss. Dies ergibt sich zudem aus der Tatsache, dass die besagten Parzellierungen bzw. die damit verbundene Vergrösserung der Parzelle ddd *am gleichen Tag* wie ihre nachfolgende Veräusserung stattfanden. Damit liegt der Schluss nahe, dass die erwähnten Veränderungen am Grundstück des Beschwerdeführers mit der Veräusserung desselben in unmittelbarem Zusammenhang gestanden haben und auch er die Teilgrundstücke, welche durch die vorgenommenen Parzellierungen etc. zu einer rechtlichen Einheit wurden, auch als wirtschaftliche Einheit betrachtete, welche er im Hinblick auf ihre künftige Nutzung (Überbauung mit Reiheneinfamilienhäusern) als Gesamtheit veräusserte.

Bestätigt wird dies ausserdem durch das Folgende: Aus der Grundbuchmutation Nr. 3185 (RB 3), welche die Vereinbarung des Beschwerdeführers und A. bezüglich der Parzellierung vom 26. April 2013 graphisch darstellt, geht hervor, dass die (vollständige) Vermarkung des "neuen Zustandes" erst nach Abschluss der Bauarbeiten erfolgen werde (dahingehend auch Kaufvertrag vom 26. April 2013 zwischen dem Beschwerdeführer und F., Ziff. IV/6., wonach die definitive Vermarkung und Vermessung der Parzelle ddd vom Käufer *nach Abschluss* der auf dieser Parzelle *geplanten* Überbauung veranlasst werde). Im Veräusserungsvertrag vom 26. April 2013 wurde unter Ziff. IV/1. zudem festgehalten, dass der Übergang von Nutzen und Schaden auf den Erwerber (F.) bei Grundbucheintrag des Kaufvertrages unter dem Vorbehalt der Grundbucheinträge der vorgehenden Verträge betreffend Mutationstabellen X. Nr. 3185 und Nr. 3186 stehe. Diese Mutationstabellen



betreffen die vom Beschwerdeführer mit den Eigentümern der Nachbarsparzellen, wie erwähnt, ebenfalls am 26. April 2013 vereinbarten Grundstückveränderungen (Parzellierungen), durch welche sein ehemaliges Grundstück vergrössert wurde (neue Grenzverläufe im Verhältnis zu Nachbarsparzellen von A. und D. unter Vergrösserung der Parzelle ddd um 155 m<sup>2</sup> bzw. 100 m<sup>2</sup>). Diese Umstände lassen keinen anderen Schluss zu, als dass die Parzellierungen mit integrierter Vergrösserung des dem Beschwerdeführer gehörenden Landes (Parzelle ddd) in unmittelbarem Zusammenhang mit dem nach der Veräusserung des Grundstücks ddd darauf realisierten Überbauungsprojekts standen und der Beschwerdeführer die am Veräusserungstag zu einem (formell und materiell) zusammenhängenden Grundstück zusammengeführten Teilgrundstücke im Hinblick auf ihre Nutzung als rechtliche und wirtschaftliche Einheit verkaufen wollte.

### 3.2.

Dies bestreitet im Grunde auch der Beschwerdeführer nicht, führt er doch selbst aus, er habe eine Einzelparzelle und nicht mehrere Grundstücke verkauft, weshalb die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nach § 107 Abs. 1 StG zu erfolgen habe (Beschwerdeschrift, S. 3 f.).

Dabei verkennt er, dass sowohl die Anwendung von § 107 Abs. 1 StG als auch von § 107 Abs. 2 StG die Veräusserung von *mehreren*, zu verschiedenen Zeiten erworbenen Parzellen(-teilen) voraussetzt. Auch vorliegend entstand die Parzelle ddd, wie sie vom Beschwerdeführer an F. verkauft wurde, erst im Zuge von Parzellierungen aus dem "Zusammenführen" mit benachbarten Grundstücksflächen.

Der Unterschied zwischen den beiden Absätzen von § 107 StG liegt nun darin, dass die Berechnung nach § 107 Abs. 1 StG dazu führt, dass bei mehreren, zu unterschiedlichen Zeiten erworbenen Grundstücken, die in der Folge zusammen veräussert werden, der Gewinn (bzw. Verlust) eines jeden Grundstücks für sich *gesondert* ermittelt wird. Stehen die in unterschiedlichen Zeitpunkten erworbenen und danach gemeinsam veräusserten Parzellen jedoch in einem derart engen Zusammenhang, dass sie wirtschaftlich betrachtet als Einheit erscheinen, ist gemäss § 107 Abs. 2 StG stattdessen der *Gesamtgewinn* zu ermitteln, bevor dieser entsprechend der Flächen der veräusserten Teilgrundstücke nach Massgabe ihres Verkehrswerts im Veräusserungszeitpunkt verteilt wird (vgl. zur Gewinnermittlung nach § 107 Abs. 2 StG auch MARIANNE KLÖTI-WEBER, a.a.O., N 13 zu § 107). Wie ausgeführt, ist vorliegend von der Veräusserung einer solchen (im Rahmen von Parzellierungen entstandenen) rechtlichen und wirtschaftlichen Einheit auszugehen, weshalb die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer nach Massgabe von § 107 Abs. 2 StG zu erfolgen hat.

**3.3.**

Vor diesem Hintergrund erweisen sich die Einwände des Beschwerdeführers als unzutreffend. Stattdessen ist mit der Vorinstanz davon auszugehen, dass sich die Steuerkommission X. bei der Berechnung der vom Beschwerdeführer zu entrichtenden Grundstückgewinnsteuer zu Recht auf § 107 Abs. 2 StG gestützt hat.

**4.**

Des Weiteren zielt der Beschwerdeführer auch mit Rechtsbegehren Ziff. 4, in welchem er die Erteilung der aufschiebenden Wirkung verlangt, ins Leere, kommt der verwaltungsgerichtlichen Beschwerde doch schon von Gesetzes wegen die aufschiebende Wirkung zu (§ 46 Abs. 1 VRPG). Dabei rechtfertigt sich, den Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeerhebung keinen Einfluss auf den gesetzlichen Fälligkeitstermin (§ 223 Abs. 3 StG) und die Zahlungspflicht hat.

**5.**

Die vorstehenden Erwägungen führen zur vollumfänglichen Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

**III.**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Parteikostenersatz fällt ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

---

**Das Verwaltungsgericht erkennt:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

**2.**

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'700.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 193.00, gesamthaft Fr. 1'893.00, sind vom Beschwerdeführer zu bezahlen.

**3.**

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

---

Zustellung an:  
den Beschwerdeführer  
das Kantonale Steueramt  
den Gemeinderat X.

die Eidgenössische Steuerverwaltung

Mitteilung an:  
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

---

**Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten**

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, 1000 Lausanne 14, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

---

Aarau, 23. August 2022

**Verwaltungsgericht des Kantons Aargau**

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

Berger

Ruth