

3-RV.2022.44
P 26

Urteil vom 23. Februar 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Elmiger
 Richter Lämmli
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch lic. iur. Michele Santucci, Rechtsanwalt,
Zentralstrasse 55a, Postfach 1150, 5610 Wohlen AG

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 17. Februar 2022
 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Oktober 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 713'089.00 zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 112'266.00. Letztere setzt sich zusammen aus CHF 44'612.00 für einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 405'565.00 bei einer Besitzesdauer von 20 Jahren und einem Steuersatz von 11 % sowie aus CHF 67'655.00 für einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 307'524.00 bei einer Besitzesdauer von 10 Jahren und einem Steuersatz von 22 %. Der Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'350'000.00 und Anlagekosten von CHF 636'911.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurde die Grundstücksgewinnsteuer nicht zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Oktober 2021 (Versand gleichentags) liessen A. und B. mit Schreiben vom 24. November 2021 Einsprache erheben und die folgenden Anträge stellen:

- "1. Es sei die durch die Leitung der Abteilung Steuern der Gemeinde Q. erlassene definitive Steuerveranlagung bzgl. Grundstücksgewinnsteuer 2019 vom 15. Oktober 2021 ersatzlos aufzuheben.
2. Es sei festzustellen, dass eine Grundstücksgewinnbesteuerung infolge Ersatzbeschaffung i.S.v. § 98 lit. a StG aufzuschieben ist."

3.

Mit Entscheid vom 17. Februar 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 17. Februar 2022 (Zustellung am 25. Februar 2022) haben A. und B. mit rechtzeitigem Rekurs vom 24. März 2022 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie lassen die folgenden Anträge stellen:

"I. Anträge

1. Es seien die definitive Steuerveranlagung bzgl. Grundstücksgewinnsteuer 2019 vom 15. Oktober 2021 sowie der vorinstanzliche Einspracheentscheid vom 17. Februar 2022 bzgl. Grundstücksgewinnsteuer 2019 gänzlich aufzuheben.

2. Es sei festzustellen, dass eine Grundstückgewinnbesteuerung infolge Ersatzbeschaffung i.S.v. §98 lit. a StG aufzuschieben ist.
3. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

(...)

II. Verfahrensantrag

Es seien von der Abteilung Steuern der Gemeinde Q. die gesamten Akten im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer 2019 zu edieren."

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

5.

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

6.

A. und B. haben keine Replik erstatten, jedoch mit Schreiben vom 12. Mai 2022 die im Rekurs in Aussicht gestellte Steuererklärung 2021 einreichen lassen.

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.

Das Gemeindesteueramt Q. reichte dem Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, im Vernehmlassungsverfahren die Vorakten ein. Der Verfahrensantrag, wonach bei der Vorinstanz die gesamten Akten im Zusammenhang mit der Grundstückgewinnsteuer 2019 zu edieren seien, ist somit gegenstandslos.

3.

3.1.

3.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 30. April 2009 verkauften die Rekurrenten die Liegenschaft GB S. Nr. aaa, Parzelle bbb, Mehrfamilienhaus Nr. ccc, X-Strasse 29, zum Preis von CHF 590'000.00 an E. und F..

3.1.2.

Mit Kaufvertrag vom 9. Juli 2010 erwarben die Rekurrenten als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft die Liegenschaft GB Q. Nr. ddd, Plan-Nr. eee, Parzelle fff, zum Preis von CHF 224'250.00. In der Folge liessen die Rekurrenten auf diesem Grundstück ein Zweifamilienhaus bauen.

3.1.3.

Mit Verfügung vom 19. Oktober 2010 veranlagte die Steuerkommission S. die Rekurrenten für einen im Jahr 2009 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 38'250.00 bei einer Besitzesdauer von 10 Jahren und einem Steuersatz von 22 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 8'415.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 590'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 155'000.00 und Aufwendungen von CHF 307'500.00 zugrunde. Für einen Gewinn von CHF 89'250.00 (entspricht dem Gewinn hinsichtlich der zu 70 % selbst genutzten Liegenschaft in S.) wurde die Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

3.2.

3.2.1.

Mit Kaufvertrag vom 6. Dezember 2019 verkauften die Rekurrenten die Liegenschaft GB Q. Nr. fff (früher Nr. ddd), Plan-Nr. eee, Zweifamilienhaus, zum Preis von CHF 1'350'000.00 an G.. Ziff. IV.3. dieses Vertrages hält

fest, dass das zum Kaufobjekt gehörende Studio vermietet ist, und dass der Käufer das bestehende Mietverhältnis von Gesetzes wegen per Übergang von Nutzen und Gefahr zu übernehmen hat.

3.2.2.

Mit Kaufvertrag vom 8. September 2020 erwarben die Rekurrenten als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft von H. und I. die Liegenschaft GB Q. Nr. ggg, Plan-Nr. eee, zum Preis von CHF 430'000.00.

3.2.3.

Die Rekurrenten liessen auf dem Grundstück GB Q. Nr. ggg ein Zweifamilienhaus mit Einlegerwohnung erstellen. Die Bauendabnahme erfolgte am 22. Februar 2022 und 1. März 2022. Die diesbezüglich bezahlten Baukosten beliefen sich per 25. August 2021 auf CHF 583'303.30 (exkl. Landkosten von CHF 430'000.00; E. 3.2.2.) und per 23. März 2022 auf CHF 1'457'443.85 (inkl. Landkosten von CHF 430'000.00; E. 3.2.2.). Gemäss Baukostenstand per 23. März 2022 waren beispielsweise Bedachungs- und Umgebungsarbeiten noch ausstehend und sollten die definitiven Projektkosten CHF 1'614'801.00 betragen.

3.2.4.

Am 23. Dezember 2020 stellte die Steuerkommission Q. den Rekurrenten für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 500'000.00 eine provisorische Rechnung für eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 78'719.00 zu. Für einen Gewinn von CHF 213'089.00 wurde die Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

3.2.5.

Mit Verfügung vom 19. Oktober 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. die Rekurrenten für einen im Jahr 2019 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 713'089.00 zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 112'266.00. Letztere setzt sich zusammen aus CHF 44'612.00 für einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 405'565.00 bei einer Besitzesdauer von 20 Jahren und einem Steuersatz von 11 % sowie aus CHF 67'655.00 für einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 307'524.00 bei einer Besitzesdauer von 10 Jahren und einem Steuersatz von 22 %. Der Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'350'000.00 und Anlagekosten von CHF 636'911.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurde die Grundstückgewinnsteuer nicht zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

3.2.6.

Die Steuerkommission Q. wies die von den Rekurrenten gegen diese Verfügung erhobene Einsprache mit Entscheid vom 17. Februar 2022 ab.

4.

4.1.

4.1.1.

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

4.1.2.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG).

4.1.3.

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

4.1.4.

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).

4.1.5.

Gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG sind Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind, als Aufwendungen anrechenbar.

4.1.6.

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. Erfolgte der Erwerb durch Ersatzbeschaffung nur teilweise mit reinvestierten Mitteln, wird die längere Besitzdauer anteilmässig in der Höhe dieser reinvestierten Mittel angerechnet (§ 110 Abs. 2 StG).

4.2.

Die Vorinstanz berechnet den Grundstücksgewinn und die Grundstücksgewinnsteuer wie folgt (vgl. Veranlagungsverfügung):

5.

5.1.

Strittig ist, ob die Grundstückgewinnsteuer infolge Erwerbs und Baus einer Ersatzliegenschaft aufzuschieben sei.

5.2.

5.2.1.

Die Grundstückgewinnbesteuerung wird bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung) aufgeschoben, soweit der dabei erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

5.2.2.

Die Grundstückgewinnsteuer wird auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus, Eigentumswohnung oder Beteiligung mit Sondernutzungsrecht), soweit der dabei erzielte Erlös innert 2 Jahren vor oder 3 Jahren nach der Veräusserung zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 98 Abs. 1 StG).

5.2.3.

Das Ersatzbeschaffungsprivileg gilt nur für dauernd selbst genutztes Grundeigentum. Die steuerpflichtige Person muss sowohl die veräusserte als auch die Ersatzliegenschaft ganzjährig selbst und tatsächlich bewohnen, mithin am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz haben (BGE 143 II 233 E. 2.4; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 98 StG N 6).

5.2.4.

Bei Mehrfamilienhäusern gilt das Ersatzbeschaffungsprivileg nur anteilmässig für den von der steuerpflichtigen Person ganzjährig selbst bewohnten Hausteil (§ 98 Abs. 2 StG). Die Aufteilung erfolgt in der Regel nach Massgabe der Ertragsverhältnisse oder aber nach den eigengenutzten Flächen bzw. den Eigentumsquoten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 7).

5.3.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass § 98 Abs. 1 StG, wenn alle materiellen Voraussetzungen erfüllt seien, allenfalls einen (teilweisen) Aufschub der Grundstückgewinnbesteuerung, nicht aber einen Aufschub der Veranlagung bewirke. Dies bedeute, dass die Grundstück-

gewinnsteuerveranlagung nicht mit dem Hinweis auf eine künftige Ersatzbeschaffung bis zum Ablauf der dreijährigen Frist hinausgezögert werden könne. Seien im Zeitpunkt der Veranlagung die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht erfüllt, sei insbesondere noch kein Ersatzgrundstück erworben worden oder stünden die Aufwendungen für die Ersatzbeschaffung zahlenmässig noch nicht genau fest, erfolge die Veranlagung ohne Gewährung des Steueraufschubs. Verwirkliche sich der Steueraufschubtatbestand nach rechtskräftiger Festsetzung der Grundstückgewinnsteuer, könnten die Steuerpflichtigen ein Revisionsbegehren einreichen. Der Bau des Zweifamilienhauses auf dem Grundstück GB Q. Nr. ggg habe bis heute nicht vollendet werden können. Die Anlagekosten stünden somit zahlenmässig noch nicht fest. Zudem sei nicht abschliessend klar, wie hoch der Anteil der selbst genutzten Fläche des Zweifamilienhauses sei. Im vorliegenden Fall sei die Grundstückgewinnsteuer daher zu Recht ohne Ersatzbeschaffung veranlagt worden.

5.4.

Der Vertreter der Rekurrenten beantragt, dass die definitive Steuerveranlagung bezüglich Grundstückgewinnsteuer vom 15. Oktober 2021 (recte: 19. Oktober 2021) und der Einspracheentscheid vom 17. Februar 2022 aufzuheben seien, und dass die Grundstückgewinnbesteuerung infolge Ersatzbeschaffung im Sinne von § 98 Abs. 1 StG aufzuschieben sei. Zur Begründung führt er aus, dass die vorinstanzliche Interpretation, wonach der gemäss § 98 Abs. 1 StG zulässige Steueraufschub nicht mit der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer an sich gleichzusetzen sei, befremdlich anmute. Der gesetzlich vorgeschriebene Steueraufschub könne nur dann seine Wirkung entfalten, wenn die Steuerbehörde bei Vorliegen konkreter und massgeblicher Sachverhaltsvoraussetzungen mit der Veranlagung der Steuer auch zuwarte. Die Rekurrenten hätten ihr Begehren um Steueraufschub im Sinne von § 98 StG rechtsgenüglich geltend gemacht. Beim Ausfüllen der entsprechenden Steuererklärung "Grundstückgewinne" 2019 hätten sie eine Kopie der Baubewilligung sowie den Vertrag mit der C. AG zur Baufinanzierung beigelegt. Sodann hätten die Rekurrenten mit der Einsprache vom 24. November 2021 das noch bevorstehende Bauabnahmeprotokoll der Ersatzliegenschaft in Aussicht gestellt und dieses im vorliegenden Rekursverfahren, ebenso wie die aktualisierte Baukostenabrechnung per 23. März 2022, ins Recht gelegt. Letztere weise per 23. März 2022 bezahlte Baukosten von CHF 1'457'443.85 (inklusive Kaufpreiszahlung für die Baulandparzelle) aus. Insgesamt sei für die Ersatzliegenschaft von massgeblichen Anlagekosten von gerundet CHF 1'680'000.00 auszugehen. Bei der Ersatzliegenschaft handle es sich um ein Zweifamilienhaus, wobei sich ein Aufteilungskoeffizient von mindestens 0.5 als sachgerecht erweise. Die anteilmässig anrechenbaren Ersatzbeschaffungskosten seien mit CHF 840'000.00 höher als die deklarierten Anlagekosten der zuvor veräusserten Liegenschaft, welche auf CHF 636'911.00 veranlagt worden seien. Den mit der Veräusserung des Liegenschaftsobjekts ermittelte

Gewinn von CHF 713'089.00 hätten die Rekurrenten vollumfänglich in ihre selbst genutzte Ersatzwohnung investiert (vgl. Rekurs).

5.5.

5.5.1.

Das Bundesgericht führt in seinem Urteil vom 19. Dezember 2012 (2C_337/2012 E. 3.3 = StE 2013 B 42.38 Nr. 36 = StR 2013 S. 368 ff.) zum Fristbeginn gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG Folgendes aus:

"Die Modalitäten der Wahrung der 'angemessenen' Frist lässt das Bundesrecht zwar weitgehend offen. Unstreitig bezieht sich die 'angemessene Frist' aber auf den Zeitraum zwischen zwei Handänderungen, geht es doch um die Reinvestition in dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Grundeigentum. Der Übergang von Grundeigentum wird von Zivilrechts wegen, abgesehen von Ausnahmen, durch den Grundbucheintrag bewirkt (Art. 656 Abs. 1 und Art. 971 Abs. 1 ZGB; Urteile 2C_798/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3, in: ZBJV 148/2012 S. 999; 5A_846/2009 vom 12. März 2010 E. 3.1, in: RNRF 92/2011 S. 112). Ihm kommt konstitutive Wirkung zu, was Ausdruck des absoluten Eintragungsprinzips ist (BGE 137 III 293 E. 5.3 S. 302). Ebenso von Bundesrechts wegen setzen die Rechtswirkungen des Grundbucheintrags rückwirkend mit dem Tagebucheintrag ein (Art. 972 Abs. 2 ZGB). Im selben Zeitpunkt entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung, soweit kein Steueraufschub Platz greift (Urteil 2C_798/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3; 2C_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 3.3, in: StR 67/2012 S. 357).

Das Steuerrecht knüpft damit an das Zivilrecht an. Raum für eine vom Zivilrecht abweichende Betrachtungsweise, wie sie den Steuerpflichtigen vorschwebt, bleibt keiner. Insbesondere mit Blick auf die Rechtssicherheit ist selbst im Bereich einer Wirtschaftsverkehrssteuer nur zurückhaltend von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise als Massstab der steuerlichen Beurteilung abzurücken (Urteil 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.6, in: ASA 81 S. 414). Umso deutlicher gilt dies bei Rechtsverkehrssteuern (z. B. Handänderungssteuer; Urteil 2C_20/2012 vom 24. April 2012 E. 3.1, in: StR 67/2012 S. 517) oder Spezial-einkommenssteuern (z. B. Grundstückgewinnsteuer; zum Charakter Urteile 2C_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5.2, in: ASA 80 S. 609, StE 2012 B 44.13.7 Nr. 25, StR 67 2012 S. 48). Dies gebietet, für Beginn und Ende der Zweijahresfrist auf den jeweiligen Tagebucheintrag abzustellen."

Die dreijährige Frist gemäss § 98 Abs. 1 StG beginnt demnach mit dem Tagebucheintrag der Veräusserung im Grundbuch und ist eingehalten, wenn der Tagebucheintrag des Erwerbs bzw. der Bau des Ersatzobjekts innerhalb der Frist erfolgt (vgl. auch Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2019 [2C_648/2018] E. 5.4.). Die Auffassung, wonach für das aargauische Recht weiterhin auf das Datum der öffentlichen Beurkundung abzustellen sei (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 3), ist mit dieser Rechtsprechung bzw. den bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, Art. 656 Abs. 1, Art. 971 Abs. 1 und Art. 972 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) nicht vereinbar.

5.5.2.

Die Ersatzbeschaffungsfrist kann nicht verlängert werden. Die Frist ist jedoch dann gewahrt, wenn die Ersatzbeschaffung vor Fristablauf zwar noch nicht vollendet ist, die steuerpflichtige Person indessen mit der Vorbereitung derselben innerhalb der Frist begonnen hat, sie aber aus Gründen, die nicht sie zu vertreten hat, nicht innerhalb der Frist vollenden kann (RGE vom 29. Mai 1996 [RV.1995.50140]; AGVE 1994 S. 338 ff.; AGVE 1987 S. 407 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 4). Hat eine steuerpflichtige Person z.B. das Land für eine Ersatzbeschaffungsliegenschaft bereits innerhalb der Frist erworben, muss aber noch die Rechtskraft der Baubewilligung abwarten, steht die Ersatzbeschaffungsfrist so lange still und beginnt erst wieder zu laufen, wenn die Ersatzbeschaffung fortgesetzt werden kann (Bauverzögerung durch konkretes Baugesuchverfahren; AGVE 1996 S. 215 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 4).

5.5.3.

Der Tagebucheintrag der Veräusserung der Liegenschaft GB Q. Nr. fff erfolgte am 12. Dezember 2019. Die Ersatzbeschaffungsfrist lief demnach – vorbehältlich eines Stillstandes – am 12. Dezember 2022 ab (vgl. Art. 77 Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht [OR]; per analogiam).

5.6.

5.6.1.

Das Spezialverwaltungsgericht führt in seinem Urteil vom 28. Juni 2017 (3-RB.2016.24) Folgendes aus:

"3.3.

3.3.1.

Mit der Veräusserung des Grundstücks wird die Steuerpflicht begründet (vgl. § 96 Abs. 1 StG). Ab diesem Zeitpunkt ist die Grundstückgewinnsteuer geschuldet und kann daher auch provisorisch oder definitiv veranlagt werden. Die in § 98 Abs. 1 StG festgelegte Frist von drei Jahren bezieht sich entsprechend dem Wortlaut der Bestimmung nicht auf die Rechtsfolge eines Steuerschaufrschubs, sondern ist vielmehr eine der notwendigen Voraussetzungen dafür. § 98 Abs. 1 StG bewirkt, wenn alle materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, allenfalls einen (teilweisen) Aufschub der Grundstückgewinnbesteuerung, nicht aber einen Aufschub der Veranlagung. Das bedeutet, dass die Grundstückgewinnsteuerveranlagung nicht mit dem Hinweis auf eine künftige Ersatzbeschaffung bis zum Ablauf der dreijährigen Frist hinausgezögert werden kann (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 24. September 1996 = SGE 1996 Nr. 29 = GVP 1996 Nr. 20). Sind im Zeitpunkt der Grundstückgewinnsteuerveranlagung die Voraussetzungen für einen Steueraufschub nicht erfüllt, ist insbesondere noch kein Ersatzgrundstück erworben worden oder stehen geplante Aufwendungen für eine Ersatzbeschaffung (Erstellung, Verbesserung, Anbau, Umbau etc. einer Liegenschaft) zahlenmässig noch

nicht genau fest, erfolgt die Steuerveranlagung ohne Gewährung eines Steueraufschubs. Verwirklicht sich der Tatbestand des Steueraufschubs nachdem die Grundstückgewinnsteuer rechtskräftig festgesetzt wurde, steht dem Steuerpflichtigen das Recht zu, deren Revision zu verlangen (vgl. VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2010.108]), wobei zu viel bezahlte Beträge mit Zinsen zurückzuerstatten und aufgelaufene Verzugszinsen der revidierten Steuerforderung anzupassen sind (vgl. § 223a Abs. 2 und 3 StG; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 7. Mai 1992 = StE 1993 B 42.38 Nr. 11; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 24. September 1996 = SGE 1996 Nr. 29 = GVP 1996 Nr. 20; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 216 StG-ZH N 281; Zürcher Steuerbuch Nr. 37/461 [Ersatzbeschaffung des Eigenheims / Aufschub der Grundstückgewinnsteuer = Rundschreiben der Finanzdirektion des Kantons Zürich vom 31. März 2014 an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft], N 36; St. Galler Steuerbuch [StB] 132 Nr. 6 [Steueraufschub: Ersatzbeschaffung Eigenheim], Ziffer 5.2 [Stand am 1. Januar 2016]; Luzerner Steuerbuch, Band 3, Weisungen GGStG: Grundstückgewinnsteuer, § 4 Abs. 1 Ziff. 7 StG-LU [Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum], N 36 [Stand am 1. Januar 2016]).

3.3.2.

Die Rekurrenten haben in F. eine Ersatzliegenschaft für CHF 855'000.00 erworben (vgl. Kaufvertrag vom 1. September 2016). Dies wurde bei der Festsetzung der provisorischen Grundstückgewinnsteuer 2014 berücksichtigt (vgl. Berechnungsgrundlagen zur provisorischen Rechnung vom 13. Dezember 2016 betreffend die Grundstückgewinnsteuer 2014). Darüber hinaus verlangen die Rekurrenten die Berücksichtigung der geschätzten weiteren Anlagekosten (vgl. undatierte 'Kostenschätzung revidie' betreffend Um- und Anbau EFH W.) der sich zur Zeit in Um- und Anbau befindlichen Liegenschaft. Weil diese Aufwendungen zahlenmässig noch nicht genau feststehen, hat die Vorinstanz die Aufwendungen bei der Festsetzung der provisorischen Grundstückgewinnsteuer 2014 zu Recht nicht berücksichtigt. Mit der Zustellung einer provisorischen Rechnung hat sie den künftigen Investitionen aber Rechnung getragen. Die Fälligkeit der Steuerforderung wird dadurch jedoch nicht beeinflusst (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 24. September 1996 = SGE 1996 Nr. 29 = GVP 1996 Nr. 20; Luzerner Steuerbuch, a.a.O., § 4 Abs. 1 Ziff. 7 StG-LU, N 36).

3.4.

Nach dem Dargelegten trifft die Auffassung der Rekurrenten, dass sich § 98 Abs. 1 StG bei Ersatzbeschaffung eines Eigenheims auf den Bezug der Steuerforderung auswirkt, indem er die Fälligkeit der Forderung bei einem entsprechenden Begehren um drei Jahre ab Eigentumsübergang des Grundstücks verschiebt, nicht zu. Vielmehr konnte im vorliegenden Fall die Grundstückgewinnsteuer 2014 bereits ab dem Zeitpunkt der Veräusserung des Grundstücks ohne Gewährung eines Steueraufschubs provisorisch oder definitiv veranlagt werden."

5.6.2.

Der Vorinstanz ist gestützt auf diese Ausführungen zuzustimmen, dass sie mit der Grundstückgewinnsteuerveranlagung nicht bis zum Ablauf der Ersatzbeschaffungsfrist zuwarten musste. Allerdings lässt sich der zitierten Rechtsprechung (SGE vom 28. Juni 2017 [3-RB.2016.24]; VGE vom 16. Juni 2010 [WBE.2010.108]; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons St. Gallen vom 24. September 1996 = SGE 1996 Nr. 29 = GVP 1996 Nr. 20) wie auch der Lehre (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 216 N 281 [§ 216 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997]) sinngemäss entnehmen, dass beim Vorliegen konkreter Anhaltspunkte für eine Ersatzbeschaffung mit der Veranlagung zugewartet werden soll. Hinzu kommt, dass im Kanton Aargau gemäss der Steuererklärung "Grundstückgewinne" die Grundstückgewinnsteuer, wenn eine Ersatzbeschaffung geltend gemacht wird, in der Regel zwar ohne Berücksichtigung der Ersatzbeschaffung, jedoch nur provisorisch in Rechnung gestellt wird. Die Vorinstanz wusste im Zeitpunkt der Grundstückgewinnsteuerveranlagung am 19. Oktober 2021, dass die Rekurrenten mit Kaufvertrag vom 8. September 2020 Bauland in Q. erworben hatten, und dass diesbezüglich bereits am 17. August 2020 eine Baubewilligung für ein Zweifamilienhaus erteilt worden war. Der Vorinstanz lagen daher im Veranlagungszeitpunkt konkrete Anhaltspunkte für eine Ersatzbeschaffung vor. Als die Vorinstanz am 17. Februar 2022 den Einspracheentscheid fällte, hatte sie zudem Kenntnis von den bis am 25. August 2021 angefallenen Baukosten der Ersatzliegenschaft. Auch wenn es der Vorinstanz vorliegend erlaubt war, die definitive Veranlagung vorzunehmen, machte dieses Vorgehen aufgrund der erwähnten konkreten Anhaltspunkte für eine Ersatzbeschaffung wie auch der nachfolgenden Ausführungen (E. 5.7.) keinen Sinn.

5.7.

Unabhängig von einer erfolgten Veranlagung müssen die Steuerbehörden aufgrund von § 98 Abs. 1 StG innerhalb der dreijährigen Frist angefallene Kosten für den Erwerb sowie den Bau einer Ersatzliegenschaft berücksichtigen. Ein Revisionsbegehren müssen die steuerpflichtigen Personen diesbezüglich nur dann stellen, wenn die Grundstückgewinnsteuer bereits rechtskräftig veranlagt wurde. Falls die steuerpflichtigen Personen jedoch, wie vorliegend, teilweise im Veranlagungs- und Einsprache- sowie teilweise im Rekursverfahren Belege (Urkunden) betreffend Erwerbs- und Baukosten einer Ersatzliegenschaft einreichen, steht ihnen gemäss § 98 Abs. 1 StG und § 174 Abs. 1 StG (Die von der steuerpflichtigen Person angebotenen Beweise müssen abgenommen werden, soweit sie geeignet sind, die für die Veranlagung erheblichen Tatsachen festzustellen) der Anspruch zu, dass diese von den Steuerbehörden geprüft werden. Im Weiteren ist es nicht Aufgabe des Spezialverwaltungsgerichts über diese Fragen erstinstanzlich zu entscheiden. Ebenso wenig hat das Spezialverwaltungs-

gericht erstinstanzlich zu beurteilen, inwiefern die Rekurrenten die Ersatzliegenschaft (Zweifamilienhaus; E. 3.2.3.) ausschliesslich selbst bewohnen (vgl. § 98 Abs. 2 StG).

5.8.

Der Einspracheentscheid vom 17. Februar 2022 ist somit aufzuheben, und die Angelegenheit ist an die Vorinstanz zurückzuweisen (vgl. RGE vom 2. Oktober 2003 [RV.2003.50112]). Diese hat über die bereits geltend gemachten Ersatzliegenschaftskosten zu befinden bzw. die Baukostenabrechnung per 23. März 2022 zu prüfen und den Rekurrenten die Möglichkeit einzuräumen, allenfalls noch weitere im Rahmen des Neubaus bis zum Ablauf der Ersatzbeschaffungsfrist (voraussichtlich 12. Dezember 2022; E. 5.5.3.) getätigte Investitionen nachzuweisen. Anschliessend hat die Vorinstanz einen neuen Einspracheentscheid zu fällen und dabei auch über das anteilmässige Ersatzbeschaffungsprivileg sowohl der veräusserten als auch der erworbenen bzw. gebauten (Ersatz)-liegenschaft zu befinden (§ 98 Abs. 2 StG). Diesbezüglich ist darauf hinzuweisen, dass es sich bei der veräusserten Liegenschaft ebenfalls um ein Zweifamilienhaus handelt (E. 3.2.1.). Ein Aufschub der Grundstückgewinnsteuer wird daher nicht möglich sein hinsichtlich des reinvestierten Gewinns, welcher aus der Veräusserung des von den Rekurrenten nicht selbst bewohnten Teils der Liegenschaft GB Q. Nr. fff stammt.

6.

6.1.

Bei einer Rückweisung mit offenem Verfahrensausgang ist für die Kosten- und Entschädigungsfolgen von einem vollständigen Obsiegen der Rekurrenten auszugehen (vgl. VGE vom 4. Juli 2019 [WBE.2019.112]; SGE vom 20. Januar 2022 [3-RV.2021.20]). Daher sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen.

6.2.

Ausserdem haben die Rekurrenten Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'007.95 (inkl. Auslagen und MWSt). Diese ist angemessen. Es ist somit in dieser Höhe eine Parteikostenentschädigung zuzusprechen.

Das Gericht erkennt:

1.

Der Einspracheentscheid vom 17. Februar 2022 wird aufgehoben und die Angelegenheit zur nochmaligen Durchführung des Einspracheverfahrens im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 2'007.95 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (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, 23. Februar 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs