

3-RV.2023.11

P 111

Urteil vom 27. Juni 2024

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

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

vertreten durch lic. iur. Dieter Egloff, Rechtsanwalt, Stadtturmstrasse 19,
5401 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 3. November 2022 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2018
------------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2018 veranlagte die Steuerkommission Q._____ A._____ für einen im Jahr 2018 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 280'000.00 bei einer Besitzesdauer von 23 Jahren und einem Steuersatz von 8 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 22'400.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 875'000.00 und pauschalierte Anlagekosten von CHF 595'000.00 zugrunde. Die Verfügung vom 17. Dezember 2018 ist rechtskräftig.

2.

2.1.

Mit Schreiben vom 16. Februar 2021 reichte A._____ ein Gesuch um Revision der Verfügung vom 17. Dezember 2018 ein und stellte folgenden Antrag:

"Aufgrund nachträglichen Ersatzbeschaffung ist die bezahlte Grundstückgewinnsteuer von CHF 22'400 vollumfänglich zurück zu erstatten."

2.2.

Mit Verfügung vom 22. Oktober 2021 wies die Delegation der Steuerkommission Q._____ das Gesuch auf Revision der Steuerveranlagung Grundstückgewinnsteuer 2020 (recte: 2018) ab. Diese Verfügung wurde A._____ und B._____ zugestellt.

3.

3.1.

Gegen die Verfügung vom 22. Oktober 2021 (Versand gleichentags) liessen A._____ und B._____ mit Schreiben vom 18. November 2021 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache erheben und folgende Anträge stellen:

- "1. Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben.
2. In Gutheissung des Gesuchs um Revision vom 16. Februar 2021 sei die Grundstückgewinnsteuerveranlagung 2018 betreffend den Verkauf der Liegenschaft Q._____ Nr. ccc (Grundstückgewinnsteuer CHF 22'400.00) aufzuheben.
3. **Eventualantrag:** Es sei zur Wahrung des rechtlichen Gehörs vor der Steuerkommission Q._____ eine Einspracheverhandlung durchzuführen."

3.2.

Am 3. November 2022 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

3.3.

Mit Entscheid vom 3. November 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 3. November 2022 (Zustellung am 28. November 2022) liessen A._____ und B._____ mit, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, rechtzeitigem Rekurs vom 12. Januar 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Der angefochtene Einspracheentscheid und die Verfügung vom 22. Oktober 2021 seien aufzuheben.
2. In Gutheissung des Gesuchs um Revision vom 16. Februar 2021 sei die Grundstückgewinnsteuerveranlagung 2018 betreffend den Verkauf der Liegenschaft Q._____ Nr. ccc (Grundstückgewinnsteuer CHF 22'400.00) aufzuheben.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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._____ liessen keine Replik erstatten.

7.

7.1.

Mit Schreiben vom 20. März 2024 forderte das Spezialverwaltungsgericht den Vertreter von A._____ und B._____ auf, die im Zeitraum vom 24. April 2018 bis 21. Juli 2021 für die Ersatzliegenschaft in R._____ effektiv vorgenommenen Investitionen mittels Rechnungen und Zahlungsbelegen nachzuweisen.

7.2.

Der Vertreter reichte mit Eingabe vom 17. Mai 2024 entsprechende Unterlagen ein.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstücksgewinnsteuer 2018. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Mit Kaufvertrag vom 23. Februar 2018 verkaufte der Rekurrent die Liegenschaft GB Q._____ Nr. ccc, Plan-Nr. ddd, [...] m², Einfamilienhaus und Garage, zum Preis von CHF 875'000.00 an C._____ und D._____ als Miteigentümer zu je ½.

2.2.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2018 veranlagte die Steuerkommission Q._____ den Rekurrenten für einen im Jahr 2018 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 280'000.00 bei einer Besitzesdauer von 23 Jahren und einem Steuersatz von 8 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 22'400.00. Diese Verfügung ist rechtskräftig.

2.3.

2.3.1.

Mit Kaufvertrag vom 7. Oktober 2020 erwarben der Rekurrent und seine Ehefrau B._____ als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft von der E._____ AG die Liegenschaft GB R._____ Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, 432 m², Acker, Wiese, Weide, zum Preis von CHF 156'000.00.

2.3.2.

Der Rekurrent und seine Ehefrau (als Bauherrschaft) schlossen am 7. Oktober 2020 einen Werkvertrag mit der F._____ (als Totalunternehmer) ab. Gegenstand des Vertrags ist die Erstellung eines schlüsselfertigen Einfamilienhauses ([...]) auf der Parzelle GB R._____ Nr. aaa (vgl. Bst. A. Ziff. 1 des Werkvertrags). Nach Abzug des Landanteils (CHF 156'000.00; E. 2.3.1.) beträgt der verbleibende Preis CHF 879'170.00, wovon CHF 792'560.00 pauschale Fix-Preise sind, welche ohne Belege verrechnet werden (vgl. Bst. D. des Werkvertrags). Bst. E. (Zahlungsmodus) des Werkvertrags lautet wie folgt:

- "1. Die Zahlung des Pauschalpreises erfolgt in Teilzahlungen analog nachfolgender Aufstellung unwiderruflich auf das für dieses Objekt eröffnete Konto bei der G._____. Die einzelnen Raten werden durch den Totalunternehmer der Bauherrschaft in Rechnung gestellt.

1) Nach Unterzeichnung Werkvertrag (...)	Fr.	60'000.-
2) Bei Baubeginn (...)	Fr.	50'000.-
3) Nach Erstellung Untergeschossdecke (...)	Fr.	180'000.-
4) Nach Rohbauvollendung resp. Aufrichte Dach (...)	Fr.	240'000.-
5) Nach Einbringen Unterlagsboden (...)	Fr.	220'000.-
6) Restkaufpreis bei Bezugsbereitschaft → vor Schlüsselübergabe (...)	Fr.	42'560.-
Totaler Pauschalbetrag		Fr. 792'560.-

(...)

4. Die Zahlungen haben innert 10 Tagen (nach Rechnungsstellung durch den Totalunternehmer) zu erfolgen. Zahlungen, die nicht termingerecht eintreffen, berechtigen den Totalunternehmer nach einmaliger Mahnung zur Baueinstellung. (...)"

2.3.3.

Gemäss Werkvertrag vom 7. Oktober 2020 (Bst. F.) liegt eine Baubewilligung bereits vor, der Baubeginn sei aber aufgrund einer geplanten Verschiebung des [...] noch nicht erfolgt.

2.3.4.

Die F._____ haben am 19. Oktober 2020 das Baugesuch für eine Projektänderung ([...]) für das Bauvorhaben [...] auf der Parzelle GB R._____ Nr. aaa eingereicht. Die Bewilligung für die Projektänderung wurde am 16. Dezember 2020 erteilt.

2.3.5.

Die F._____ haben am 18. Dezember 2020 das Baugesuch für eine Indach-Photovoltaikanlage auf der südlichen Dachhälfte auf dem [...] auf der Parzelle GB R._____ Nr. aaa eingereicht. Die Bewilligung für die Photovoltaikanlage wurde am 15. Februar 2021 erteilt.

2.4.

Mit separaten, im Zeitraum von Oktober bis Dezember 2020 abgeschlossenen Kaufverträgen erwarben der Rekurrent und seine Ehefrau für ihre Liegenschaft in R._____ eine Küche und eine Sauna sowie einen Whirlpool.

2.5.

Die Vorinstanz hat das Revisionsbegehren, mit welchem die Aufhebung der Grundstückgewinnsteuerveranlagung 2018 verlangt wurde, sowohl mit Verfügung vom 22. Oktober 2021 als auch Einspracheentscheid vom 3. November 2022 abgewiesen.

2.6.

Der Rekurrent und seine Ehefrau beantragen, dass die Grundstückgewinnsteuerveranlagung 2018 betreffend den Verkauf der Liegenschaft GB Q. _____ Nr. ccc in Gutheissung des Revisionsgesuchs aufzuheben sei. Zur Begründung führen sie aus, den Erlös aus dem erwähnten Verkauf vollumfänglich für den Erwerb und Bau der Ersatzliegenschaft in R. _____ verwendet zu haben.

3.

3.1.

Grundstückgewinnsteuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG).

3.2.

Veräusserer der Liegenschaft GB Q. _____ Nr. ccc und damit grundstückgewinnsteuerpflichtig ist einzig der Rekurrent (E. 2.1.). Demzufolge kommt dessen Ehefrau im vorliegenden Verfahren keine Parteistellung zu.

4.

4.1.

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).

4.2.

Der Grundstückgewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft GB Q. _____ Nr. ccc beträgt vorliegend unstrittig CHF 280'000.00 (Erlös von CHF 875'000.00 ./ . pauschalierte Anlagekosten von CHF 595'000.00).

5.

5.1.

Strittig ist, ob die Grundstückgewinnsteuer infolge Erwerbs und Baus der Liegenschaft in R. _____ aufzuschieben ist.

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 in-

nert 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.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben die Kantone bei der Frage der teilweisen Reinvestition des Erlöses in ein Ersatzobjekt im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG keinen Spielraum. Zur Anwendung kommt die absolute Methode (auch Abschöpfungsmethode genannt), wonach der Steueraufschub nur für denjenigen Teil des Gewinns gewährt wird, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts (und allfälliger Drittleistungen) zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird. Das heisst, der nicht wieder investierte Gewinn gelangt - sofort - zur Besteuerung (BGE 130 II 202 E. 3.2 ff.; BGE 137 II 419 E. 2.2.1).

5.3.

5.3.1.

Im Einspracheentscheid führt die Vorinstanz zusammengefasst aus, dass einzig die innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist vom 23. Februar 2018 bis 22. Februar 2021 tatsächlich erfolgten Zahlungen von CHF 216'000.00 (Kaufpreis für die Landparzelle: CHF 156'000.00; Anzahlung gemäss Werkvertrag: CHF 60'000.00) massgebend seien. Die Ersatzbeschaffungskosten von CHF 216'000.00 seien tiefer als die pauschalierten Anlagekosten der verkauften Liegenschaft in Q.____, weshalb ein Steueraufschub nicht möglich sei (vgl. E. 5.2.3.).

5.3.2.

Der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) führt zur Begründung aus, dass dieser und dessen Ehefrau innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist das Grundstück in R.____ gekauft (Datum der öffentlichen Beurkundung: 7. Oktober 2020) und den Kaufpreis von CHF 156'000.00 bezahlt hätten. Zusätzlich seien sie mit dem Abschluss des Werkvertrags am 7. Oktober 2020 auch die Verpflichtung und Schuld zur Bezahlung des Werkpreises (CHF 879'170.00) innert der Ersatzbeschaffungsfrist eingegangen. Der gleichzeitige Kauf eines Baugrundstücks und Abschluss eines Werkvertrags auf Errichtung eines schlüsselfertigen Hauses komme zivil-

rechtlich und wirtschaftlich dem Kauf einer bestehenden Liegenschaft gleich (vgl. Rekurs).

5.4.

5.4.1.

Ist die Grundstückgewinnsteuer (mangels vorgängigen Gesuchs um Steu-
eraufschub) rechtskräftig veranlagt worden und hat sich die steuerpflichtige
Person während der dreijährigen Frist oder am Ende derselben kurzfristig
und unvorhersehbar noch zum Kauf einer Ersatzliegenschaft entschlossen,
sind die Bestimmungen betreffend Revision (insbesondere § 201 StG so-
wie die relative Frist von 90 Tagen gemäss § 202 StG, erster Teilsatz) ana-
log heranzuziehen. Die steuerpflichtige Person hat spätestens innert 90 Ta-
gen seit Kenntnis des Ersatzbeschaffungskaufs ein Gesuch um Steuerauf-
schub zu stellen. Tut sie dies nicht, verwirkt sie ihr Recht auf Gewährung
der Ersatzbeschaffung und auf ein verspätetes Gesuch ist nicht einzutreten
(VGE vom 16. Juni 2010 WBE.2010.108]; Kommentar zum Aargauer
Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 98 StG N 2; M. Zwei-
fel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückge-
winsteuerrecht, Zürich 2021, § 7 N 301).

5.4.2.

Mit Verfügung vom 17. Dezember 2018 wurde die Grundstückgewinnsteuer
rechtskräftig veranlagt, weshalb die erwähnte Rechtsprechung und Lehre
vorliegend grundsätzlich zur Anwendung kommen. Da es nicht nur um den
Erwerb, sondern vor allem auch um den Bau einer Ersatzliegenschaft geht,
kann für den Beginn der 90-tägigen Frist hingegen nicht auf die Kenntnis
des Ersatzbeschaffungskaufs abgestellt werden.

5.4.3.

Wie nachfolgend aufgezeigt, können vorliegend nur die innerhalb der Er-
satzbeschaffungsfrist effektiv getätigten Investitionen berücksichtigt wer-
den (E. 5.8.). Angesichts dessen hat die 90-tägige Frist erst ab dem Zeit-
punkt, indem die bezahlten Baukosten zusammen mit dem Kaufpreis für
das Land die Anlagekosten der verkauften Liegenschaft überschreiten, zu
laufen begonnen. Dieser Zeitpunkt fiel erst nach dem Revisionsbegehren
vom 16. Februar 2021 an (E. 5.9.). Das Revisionsbegehren wurde dem-
nach fristgerecht eingereicht.

5.4.4.

Der Vertreter ist der Auffassung, dass bereits der Abschluss des Kauf- und
Wertvertrags am 7. Oktober 2020 bzw. die diesbezüglich eingegangenen
Verpflichtungen eine Ersatzbeschaffung im Sinne von § 98 StG darstellen.
Träfe diese Auffassung zu, hätte die 90-tägige Revisionsfrist bereits am
7. Oktober 2020 zu laufen begonnen, weshalb sich das Revisionsbegehren
vom 16. Februar 2021 als verspätet erwiese.

5.5.

5.5.1.

Die Ersatzbeschaffung kann nur geltend gemacht werden, wenn Veräusserer der alten und Erwerber der neuen Liegenschaft identisch sind. Eine Ausnahme sieht die StGV für Ehegatten vor. Erfolgt die Veräusserung der Wohnliegenschaft durch den einen und der Erwerb der Ersatzliegenschaft durch den anderen Ehepartner, so gelten die veräussernde und die erwerbende Person als identisch und es kann, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, die Ersatzbeschaffung beansprucht werden (§ 44 Abs. 2 StGV). Dies gilt auch, wenn lediglich die Eigentumsquoten ändern, z. B. Begründung von Gesamt- oder Miteigentum anstelle von bisherigem Alleineigentum (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 13).

5.5.2.

Der Rekurrent ist zusammen mit seiner Ehefrau Gesamteigentümer der Ersatzliegenschaft. Er kann daher gemäss § 44 Abs. 2 StGV, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, auf dem gesamten reinvestierten Gewinn die Ersatzbeschaffung beanspruchen. Diese ist nicht auf den Gewinnanteil, welcher der Quote des Innenverhältnisses entspricht, beschränkt.

5.6.

Unbestritten ist, dass der Rekurrent und seine Ehefrau das Einfamilienhaus in Q._____ bis zu dessen Verkauf dauernd und ausschliesslich selbst nutzen. Gleiches gilt auch hinsichtlich Nutzung der Ersatzliegenschaft in R._____.

5.7.

5.7.1.

Vorliegend geht es um eine nachträgliche Ersatzbeschaffung. Nachfolgend sind daher Beginn und Ende der dreijährigen Ersatzbeschaffungsfrist zu bestimmen.

5.7.2.

5.7.2.1.

Im Einspracheentscheid wird mit Verweis auf den Kommentar zum Aargauer Steuergesetz (a.a.O., § 98 StG N 3) ausgeführt, dass die Ersatzbeschaffungsfrist am 23. Februar 2018 mit der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags betreffend Veräusserung der Liegenschaft in Q._____ zu laufen begonnen habe und demzufolge am 22. Februar 2021 abgelaufen sei.

5.7.2.2.

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 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 (SGE vom 23. Februar 2023 [3-RV.2022.44]).

5.7.2.3.

Der Tagebucheintrag der Veräusserung der Liegenschaft GB Q.____ Nr. ccc erfolgte am 24. April 2018. Demnach begann die Ersatzbeschaffungsfrist an diesem Tag zu laufen und endete – vorbehältlich eines Stillstandes (E. 5.7.3.) – am 24. April 2021 (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).

5.7.3.

5.7.3.1.

Der Vertreter führt aus, dass der Rekurrent und seine Ehefrau für die Ersatzliegenschaft in R._____ zwei zusätzliche Baugesuche hätten einreichen müssen, eines für eine Verschiebung des Hauses, das andere für eine Photovoltaikanlage (E. 2.3.4. f.). Die Ersatzbeschaffungsfrist sei während der Dauer der Bearbeitung der beiden Baugesuche, das heisst vom 19. Oktober 2020 bis zur Rechtskraft der Baubewilligung für die Photovoltaikanlage im März 2021, stillgestanden.

5.7.3.2.

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass sowohl die Projektänderung mit Verschiebung des Hauses als auch die Photovoltaikanlage in der Verantwortung des Rekurrenten lägen und daher keinen Stillstand der Ersatzbeschaffungsfrist bewirkten.

5.7.3.3.

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 (SGE vom 23. Februar 2023 [3-RV.2022.44]; 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 Baugesuchsverfahren; AGVE 1996 S. 215 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 4).

5.7.3.4.

Die Bewilligung für die Photovoltaikanlage wurde am 15. Februar 2021 erteilt (E. 2.3.5.). Dessen ungeachtet konnte mit dem Bau der Ersatzliegenschaft bereits zuvor angefangen werden. In einer Beilage zur Eingabe vom 17. Mai 2024 führt der Rekurrent nämlich aus, dass der Spatenstich am 9. Februar 2021 erfolgt sei, und dass der Aushub der Baustelle am 11. Februar 2021 am Abend fertig gewesen sei. Musste für den Baubeginn der Ersatzliegenschaft die Rechtskraft der Baubewilligung bezüglich Photovoltaikanlage demnach nicht abgewartet werden, stand die Ersatzbeschaffungsfrist während des diesbezüglich hängigen Baugesuchsverfahrens nicht still.

5.7.3.5.

Der Vorinstanz ist insofern zuzustimmen, als dass die Projektänderung mit Verschiebung des Hauses auf ein Baugesuch des Rekurrenten und dessen Ehefrau bzw. deren Totalunternehmer zurückzuführen ist (E. 2.3.4.). Dies ändert allerdings nichts daran, dass mit dem Bau der Ersatzliegenschaft erst nach Rechtskraft der diesbezüglichen Baubewilligung begonnen werden konnte. Angesichts dessen stand die Ersatzbeschaffungsfrist vom Eingang des Baugesuchs am 19. Oktober 2020 bis zur Rechtskraft der entsprechenden Baubewilligung still. Die Baubewilligung vom 16. Dezember 2020 wurde am 18. Dezember 2020 (Freitag) per Einschreiben versandt und der F._____ nach der allgemeinen Lebenserfahrung am 21. Dezember 2020 (Montag) zugestellt. Die Baubewilligung erwuchs nach Ablauf der 10-tägigen Rechtsmittelfrist am 31. Dezember 2020 in Rechtskraft, zumal die Gerichtsferien für dieses Verfahren nicht gelten (§ 4 Abs. 1 des Gesetzes über Raumentwicklung und Bauwesen vom 19. Januar 1993 [Baugesetz, BauG] in Verbindung mit § 28 Abs. 2 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [Verwaltungsrechtspflegegesetz, VRPG]). Die Ersatzbeschaffungsfrist stand somit vom 19. Oktober 2020 bis am 31. Dezember 2020, das heisst während 74 Tagen still.

5.7.4.

Die Ersatzbeschaffungsfrist lief demnach vom 24. April 2018 bis am 7. Juli 2021 (24. April 2021 + 74 Tage; E. 5.7.2. ff.).

5.8.

5.8.1.

Der Vertreter macht geltend, dass der Rekurrent und dessen Ehefrau innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist das Grundstück in R._____ gekauft (Datum der öffentlichen Beurkundung: 7. Oktober 2020) und den Kaufpreis von CHF 156'000.00 bezahlt hätten. Zusätzlich seien sie mit dem Abschluss des Werkvertrags am 7. Oktober 2020 auch die Verpflichtung und Schuld zur Bezahlung des Werkpreises (CHF 879'100.00) innert der Ersatzbeschaffungsfrist eingegangen. Mit dem rechtsgültigen und verbindlichen Abschluss des Werkvertrags hätten der Rekurrent und dessen Ehefrau die Investitionen in ihr Ersatzobjekt vorgenommen. Der gleichzeitige Kauf eines Baugrundstücks und Abschluss eines Werkvertrags auf Errichtung eines schlüsselfertigen Hauses komme zivilrechtlich und wirtschaftlich dem Kauf einer bestehenden Liegenschaft gleich.

5.8.2.

Wie bereits ausgeführt, erwiese sich das Revisionsbegehren vom 16. Februar 2021 als verspätet, wenn die Auffassung des Vertreters zuträfe (E. 5.4.4.). Aus nachgenannten Gründen kann dieser auch in materieller Hinsicht nicht gefolgt werden.

5.8.3

Das Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 21. August 2013 (WBE.2012.450) festgehalten, dass bei einem Hausbau nur die innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist effektiv getätigten Investitionen als Ersatzbeschaffung anzuerkennen sind. Dies spricht gegen die Auffassung des Vertreters, bereits die mit Abschluss des Werkvertrags am 7. Oktober 2020 eingegangene Verpflichtung und Schuld zur Bezahlung des Werkpreises als Ersatzbeschaffung zu qualifizieren.

5.8.4.

Im erwähnten Verwaltungsgerichtsurteil wird zudem aus dem Urteil des Steuerrekursgerichts vom 26. April 2012 (3-RV.2011.90) wie folgt zitiert:

"Während bei einem Kauf einer Ersatzliegenschaft der Kaufpreis und damit die Höhe der Investition im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststeht, erfolgen die Investitionen im Falle eines Baues einer Ersatzliegenschaft in der Regel zeitlich gestaffelt und die zu investierende Bausumme steht im Zeitpunkt des Baubeginnes zahlenmässig noch nicht fest. Daher sind für die Beurteilung der Wahrung der Ersatzbeschaffungsfrist im Falle eines Baues einer Ersatzliegenschaft andere Faktoren (geleistete Zahlungen, Wert der geleisteten Arbeit) als für die Beurteilung der Wahrung der Frist im Falle eines Kaufes einer Ersatzliegenschaft massgebend."

5.8.5.

Der Vertreter macht geltend, dass die Baukosten bei Abschluss des Werkvertrags aufgrund des vereinbarten Werkpreises bereits festgestanden hätten. Dem Vertreter ist insofern zuzustimmen, als dass sich der vorliegende Sachverhalt von jenem gemäss VGE vom 21. August 2013 (WBE.2012.450) unterscheidet, da die Bausumme zumindest hinsichtlich des im Werkvertrag vorgesehenen Pauschalpreises im Zeitpunkt des Baubeginns – unter dem Vorbehalt der Abänderung des Werkvertrags – zahlenmässig feststand (E. 2.3.2.). Dies ändert allerdings nichts daran, dass die rechtlichen Ausführungen im VGE vom 21. August 2013 auch für den vorliegenden Fall gelten. Im erwähnten VGE (WBE.2012.450) steht nämlich auch, dass, um ein Ausufern der Ersatzbeschaffungstatbestände zu verhindern und die Gleichbehandlung von Fällen zu gewährleisten, in denen eine bestehende Liegenschaft als Ersatz erworben und jenen, bei denen sie erstellt wird, eine strenge Betrachtungsweise hinsichtlich der Fristen geboten sei. Nachdem für den Erwerb einer bestehenden Liegenschaft auf den Tagebucheintrag und damit das Verfügungsgeschäft (Übergang des Grundeigentums) abzustellen ist (E. 5.7.2.), muss Gleiches auch für den Bau einer Ersatzliegenschaft gelten. Beruht Letztere in rechtlicher Hinsicht auf einem Werkvertrag, besteht das Verfügungsgeschäft des Bestellers in der Bezahlung des Werkpreises (Vergütung) und jenes des Unternehmers in der Herstellung des Werks (vgl. Art. 363 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilge-

setzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht [OR]). Sodann wird im VGE vom 31. August 2006 WBE.2006.231) Folgendes ausgeführt:

"In diesem Sinne hielt das Verwaltungsgericht immer an einer strengen Auslegung der Fristbestimmungen fest (AGVE 1996, S. 215 ff.; VGE vom 25. Juni 2004, S. 8; siehe auch AGVE 1994, S. 338 ff. und 1995, S. 450 ff.). Dies schliesst es aus, den blossen Abschluss von Verpflichtungsgeschäften genügen zu lassen, denn damit könnte das Ersatzbeschaffungsprivileg noch für Investitionen in Anspruch genommen werden, die effektiv Jahre nach dem Ablauf der gesetzlichen Ersatzbeschaffungsfrist erfolgen (vgl. dazu den Sachverhalt in AGVE 1996, S. 215 ff.). Ausserdem steht mit dem Abschluss des Vertrags überhaupt noch nicht fest, dass die vereinbarten Aufwendungen später tatsächlich so erbracht werden, können Verträge doch jederzeit abgeändert werden."

Diese Rechtsprechung gilt auch für den vorliegenden Fall. Anzuführen ist, dass der Besteller, solange das Werk unvollendet ist, gegen Vergütung der bereits geleisteten Arbeit und gegen volle Schadloshaltung des Unternehmers jederzeit vom Werkvertrag zurücktreten kann (Art. 377 OR).

5.8.6.

Der Abschluss des Werkvertrags am 7. Oktober 2020 kann demnach nicht als Erlösverwendung für den Bau der Ersatzliegenschaft betrachtet werden. Zu berücksichtigen sind diesbezüglich nur die während der Ersatzbeschaffungsfrist effektiv getätigten Investitionen.

5.9.

Die nachfolgenden, innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist vom 24. April 2018 bis am 7. Juli 2021 effektiv getätigten Investitionen sind nachgewiesen:

- CHF 2'000.00: Zahlung vom 27. Januar 2020 an L.____; erste Anzahlung für die Küche;
- CHF 156'000.00: Zahlungen vom 29. Juli 2020 (CHF 20'000.00), 16. Oktober 2020 (CHF 4'680.00) und 16. Oktober 2020 (CHF 131'320.00) für das Land (Liegenschaft GB R.____ Nr. aaa);
- CHF 60'000.00: Zahlung vom 16. Oktober 2020 an F.____; erste Rate gemäss Werkvertrag (E. 2.3.2.);
- CHF 4'151.15: Zahlung vom 27. Oktober 2020 an I.____ für Notariatsgebühr und Auslagen im Zusammenhang mit dem Kauf- und Pfandvertrag vom 7. Oktober 2020;
- CHF 8'247.20: Zahlung vom 11. Dezember 2020 an J.____ GmbH; erste Rate für die Innensauna;
- CHF 1'248.55: Zahlung für die Gebühren der Baubewilligung vom 16. Dezember 2020;
- CHF 534.15: Zahlung für die Gebühren der Baubewilligung vom 15. Februar 2021;

- CHF 5'442.50: Zahlung vom 16. Februar 2021 an die K._____ GmbH; erste Rate für den Whirlpool;
- CHF 50'000.00: Zahlung vom 26. Februar 2021 an F._____; zweite Rate gemäss Werkvertrag (E. 2.3.2.);
- CHF 180'000.00: Zahlung vom 18. März 2021 an F._____; dritte Rate gemäss Werkvertrag (E. 2.3.2.);
- CHF 240'000.00: Zahlung vom 30. April 2021 an F._____; vierte Rate gemäss Werkvertrag (E. 2.3.2.);
- CHF 32'390.80: Zahlung vom 1. Juli 2021 an L._____; zweite Anzahlung für die Küche.

Das Total dieser Aufwendungen und damit die Ersatzbeschaffungskosten belaufen sich auf CHF 740'014.35 (abgerundet CHF 740'014.00).

5.10.

Der Rekurrent hat zusätzlich zu den Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft (CHF 595'000.00; E. 4.2.) CHF 145'014.00 (CHF 740'014.35 ./ CHF 595'000.00) des Gewinns in die Ersatzliegenschaft investiert. Dem entsprechend ist die Grundstückgewinnsteuer betreffend einen Gewinn von CHF 145'014.00 aufzuschieben. Der übrige Gewinn von CHF 134'986.00 (CHF 280'000.00 [E. 4.2.]) ./ CHF 145'014.00) ist hingegen zu besteuern (vgl. E. 5.2.3.).

5.11.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird die Grundstückgewinnsteuer auf einem Gewinn von CHF 145'014.00 aufgeschoben.

6.

6.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent zu rund 50 %. Er hat daher 50 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

6.2.

Ausserdem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters des Rekurrenten für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 3'567.30 (inkl. Auslagen und MWSt).

6.3.

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 21. März 2024 [3-RV.2023.52]).

6.4.

Bei einem Streitwert von CHF 22'400.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand wird die Parteikostenentschädigung auf CHF 3'000.00 (inkl. Auslagen und MWSt) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird die Grundstückgewinnsteuer auf einem Gewinn von CHF 145'014.00 aufgeschoben.

2.

Der übrige Gewinn von CHF 134'986.00 wird besteuert.

3.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'600.00, der Kanzleigebühr von CHF 215.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'915.00, zu 50 % mit CHF 957.50 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 3'000.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des 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, 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, 27. Juni 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs