

3-RV.2023.135

P 105

Urteil vom 24. Juli 2025

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiberin Schaffner
-----------	--

Rekurrentin	A. _____ AG vertreten durch TLT Thomas Lincke Treuhand AG, Hauptstrasse 36, 5070 Frick
-------------	---

Gegenstand	Einspracheentscheid des Steueramtes des Kantons Aargau, Sektion juristische Personen, vom 22. September 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 8. April 2022 wurde die A._____ AG vom Kantonalen Steueramt (KStA), Sektion juristische Personen (JP), für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 zu einem steuerbaren Reingewinn von CHF 15'229'044.00 (Anteil Aargau 100 %) und zu einem steuerbaren Eigenkapital von CHF 17'436'212.00 (Anteil Aargau 100 %) veranlagt. Dabei wurde zum deklarierten Gewinn von CHF 13'364'534.00 die mit der Steuererklärung geltend gemachte "Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer betreffend Parzelle aaa" von CHF 1'864'510.00 hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 8. April 2022 erhob die A._____ AG mit Schreiben vom 6. Mai 2022 Einsprache. Sie stellte die

"I. Anträge

1. Von der Streichung der Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer in Ziffer 1.2.7 der Steuerveranlagung sei vollumfänglich abzusehen und der steuerbare Gewinn wie in Ziffer 3.3 der Veranlagung erwähnt mit CHF 13'364'534 festzusetzen.
2. Eventuelliter sei aufgrund der Aufrechnung eine nachträgliche Bildung der Steuerrückstellung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 und eine nachträgliche Erhöhung der Steuerrückstellung für die Direkte Bundessteuer 2020 zu gewähren und der steuerbare Gewinn um den Betrag der zusätzlichen Steuerrückstellungen zu reduzieren. Die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer sei auf den Betrag der neu ermittelten Kantons- und Gemeindesteuern anzupassen und kann maximal CHF 2'182'359.00 betragen."

3.

Mit Entscheid vom 22. September 2023 hiess das KStA JP die Einsprache teilweise gut. Der steuerbare Reingewinn wurde auf CHF 14'873'189.00 (Anteil Aargau 100 %) und das steuerbare Kapital auf CHF 17'080'357.00 (Anteil Aargau 100 %) herabgesetzt. Die zusätzliche Steuerrückstellung wurde auf CHF 355'855.00 festgelegt.

4.

Den Einspracheentscheid vom 22. September 2023 (Zustellung nicht bekannt; am 22. September 2023 versandt) liess die A._____ AG mit Rekurs vom 19. Oktober 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen mit den Anträgen:

- "1. Es sei die Veranlagungsverfügung 2020 vom 22.09.2023 der Kantonalen Steuerverwaltung betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern

2020 aufzuheben und der steuerbare Gewinn auf CHF 15'069'242 festzulegen.

2. Es sei ein Teilbetrag der bereits bezahlten Grundstückgewinnsteuer (total CHF 2'182'359) in der Höhe von CHF 2'122'717 an die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 anzurechnen.
3. Die Kosten des Rekursverfahrens seien der Staatskasse des Kantons Aargau aufzuerlegen und den Rekurrenten sei eine angemessene Parteientschädigung zuzusprechen."

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

5.

Das Kantonale Steueramt (KStA) beantragt die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

6.

Die A. _____ AG hat eine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom KStA weitere Unterlagen beigezogen.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. 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.

Die Rekurrentin bezweckt den [...] Sie kann Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften errichten, sich an anderen Unternehmen beteiligen, Grundeigentum erwerben, belasten, veräussern und verwalten, [...] (Internetauszug aus dem Handelsregister des Kantons Aargau vom 1. Juli 2025).

2.2.

2.2.1.

Die Rekurrentin war Eigentümerin von drei Grundstücken (Grundstücknummern aaa [unüberbaut], bbb [überbaut] und ccc [überbaut]) in Q._____. Mit "Aktienkaufvertrag und Forderungsabtretung" vom tt.mm. 2020 verkaufte die B._____ AG (damals Muttergesellschaft der Rekurrentin) alle 1'000 vinkulierten Namenaktien der Rekurrentin an die C._____ AG.

2.2.2.

Gestützt auf die Abklärungen des KStA, Natürliche Personen Buchprüfung (BP), veranlagte die Steuerkommission Q._____ die B._____ AG für einem steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 5'743'050.00 mit einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'182'359.00.

2.3.

2.3.1.

Mit der Steuererklärung 2020 deklarierte die Rekurrentin eine "Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer betreffend Parzelle aaa" von CHF 1'864'510.00, welche als Aufwand gewinnmindernd (Reduktion der Bemessungsgrundlage) geltend gemacht wurde.

2.3.2.

Mit der Veranlagung (vgl. Details zur Steuerveranlagung) wurde die geltend gemachte (anteilige) Steueranrechnung für die Grundstückgewinnsteuer von CHF 1'864'510.00 vom KStA, Juristische Personen (JP), nicht gewinnmindernd zum Abzug vom mit der Jahresrechnung 2020 ausgewiesenen Reingewinn von CHF 15'229'044.00 zugelassen. Die anteilige Gewinnsteuer auf dem Buchgewinn von CHF 1'864'510.00 wurde jedoch von der

geschuldeten Kantons- und Gemeindesteuer 2020 von CHF 2'174'977.20 in Abzug gebracht.

2.4.

Mit der Einsprache wurde am Antrag auf Steueranrechnung (Reduktion der Bemessungsgrundlage) festgehalten. Eventualiter wurde aufgrund der Aufrechnung eine nachträgliche Bildung einer Steuerrückstellung für die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 sowie die direkte Bundessteuer 2020 beantragt.

Zur Begründung wurde ausgeführt, die Rekurrentin sei von der B. _____ AG für CHF 29'548'218.17 an die C. _____ AG verkauft worden. Diese Veräusserung habe aufgrund der damit verbundenen wirtschaftlichen Handänderung zur Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer geführt. Für die Parzelle aaa habe sich eine anteilige Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'182'359.00 (anteiliger Veräusserungserlös von CHF 5'880'000.00 abzüglich anteilige Anlagekosten von CHF 136'950.00) ergeben. Dieser Betrag könne innerhalb von 10 Jahren bei der Kantons- und Gemeindesteuer im Steuerbezugsverfahren in Anrechnung gebracht werden. Am 23. Dezember 2020 habe die Rekurrentin die Parzelle aaa für CHF 17'700'000.00 verkauft. In der Jahresrechnung 2020 sei nur für die direkte Bundessteuer eine Steuerrückstellung vorgenommen worden. Für die Kantons- und Gemeindesteuern sei dagegen mit der Steuerdeklaration unter Beilage der Berechnung eine Steueranrechnung von CHF 1'864'510.00 beantragt worden.

Der steuerbare Gewinn betrage CHF 16'043'050.00 (Verkaufspreis von CHF 17'700'000.00 abzüglich Anlagekosten CHF 136'950.00 abzüglich Mehrwertabgabe von CHF 1'520'000.00). Indem dieser Gewinn vollumfänglich besteuert werde, werde der Steueraufwand nicht korrekt berücksichtigt. Bei einer wirtschaftlichen Handänderung mit folgender zivilrechtlicher Veräusserung sei der Gewinn der Rekurrentin um den bereits bei der Veräusserung der Aktienmehrheit besteuerten Grundstückgewinn zu reduzieren. Werde der mit der Grundstückgewinnsteuer bereits versteuerte Rohgewinn bei der Rekurrentin ein zweites Mal erfasst, trete eine unzulässige doppelte steuerliche Belastung ein.

Sollte die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer nicht möglich sein, sei die Steuerrückstellung anzupassen. So oder anders sei beim Steuerbezug der maximal anrechenbare Betrag von CHF 2'182'359.00 in Abzug zu bringen.

2.5.

Im Einspracheentscheid führte das KStA JP aus, die Anrechnung der als Folge einer wirtschaftlichen Handänderung angefallenen Grundstückgewinnsteuer erfolge im Kanton Aargau nicht mittels versteuerter stiller Re-

serven in der Steuerbilanz. Angerechnet werde die in Rechnung gestellte Grundstückgewinnsteuer im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Veräusserung an die veranlagten Kantons- und Gemeindesteuern im Steuerbezugsverfahren. Da die Grundstückgewinnsteuer bereits bei der B._____ AG als Steueraufwand berücksichtigt worden sei, komme ein nochmaliger (doppelter) Abzug nicht in Frage.

Zum Eventualantrag wurde erklärt, da der Kanton Aargau die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer an die Kantons- und Gemeindesteuern 2020 vorsehe, betrage der effektive Steueraufwand – ohne zusätzliche Steuerrückstellung – lediglich CHF 313'541.70. In der Steuerrechnung vom 8. April 2022 sei der angerechnete Betrag von CHF 1'864'510.00 zwar nicht ausgewiesen, jedoch tatsächlich abgezogen worden. Da der für die Grundstückgewinnsteuer massgebliche Steuersatz von 38 % über dem für die Berechnung der Gewinnsteuer massgeblichen Steuersatz gelegen habe, sei nicht die gesamte Grundstückgewinnsteuer anrechenbar.

Nachdem die Grundstückgewinnsteuer nicht nochmals als Geschäftsaufwand berücksichtigt werden könne, erhöhe sich die notwendige Steuerrückstellung von den verbuchten CHF 1'135'300.00 um CHF 355'855.00 auf CHF 1'491'155.00. Dementsprechend reduziere sich der steuerbare Gewinn um die zusätzlich zu gewährende Steuerrückstellung von CHF 355'855.00 auf CHF 14'873'189.00 und das steuerbare Kapital auf CHF 17'080'357.00.

2.6.

Mit Rekurs wurde neu eine Erhöhung des steuerbaren Gewinnes auf CHF 15'069'242.00 unter gleichzeitiger Erhöhung der anrechenbaren Grundstückgewinnsteuer (Teilbetrag von CHF 2'122'717.00) beantragt. Dabei wurde an den bisherigen Ausführungen festgehalten. Ergänzend wurde ausgeführt, in Anwendung von § 110a StG könne keine fiktive Steuer in Abzug gebracht werden. "Vor diesem Hintergrund darf für die Berechnung der auf den realisierten Liegenschaftsgewinn entfallende Gewinnsteuer nur die effektiv anfallende direkte Bundessteuer sowie der Anteil der Kantons- und Gemeindesteuern, welche die Grundstückgewinnsteuer übertrifft, berücksichtigt respektive in Abzug gebracht werden." Die auf dem Liegenschaftsgewinn anfallende Gewinnsteuer betrage CHF 2'122'717.00. Da dieser Betrag unter der bezahlten Grundstückgewinnsteuer liege, sei dieser Teilbetrag anrechenbar.

Der ordentliche Gewinn der Rekurrentin berechne sich wie folgt:

"Jahresgewinn vor Steuern 2020	CHF	16'379'431
./. Gewinn aus Veräusserung Parzelle aaa	CHF	-16'043'050
Zwischenergebnis ordentliches Ergebnis	CHF	336'381
+ Verwaltungsaufwand: Anteilige Transaktionskosten	CHF	10'000
Gewinn von Steuern des ordentlichen Ergebnisses	CHF	346'381"

Die auf das ordentliche Ergebnis 2020 entfallende Steuer betrage CHF 29'305.00. Der Gewinn vor Steuern von CHF 16'379'431.00 führe zu einer Gewinnsteuer von CHF 2'151'021.00. Bei Anrechnung der erhobenen Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'122'717.00 werde eine Doppelbelastung vermieden und sichergestellt, dass der Gewinn aus dem ordentlichen Geschäft vollumfänglich besteuert werde. Mit der vom KStA JP vertretenen Berechnung ergebe sich demgegenüber eine effektive "Doppelbesteuerung" durch Kumulation von Grundstückgewinnsteuer und Gewinnsteuer von CHF 230'044.00. Es sei nachvollziehbar, dass auf dem realisierten Liegenschaftsgewinn keine Gewinnsteuer anfalle, da aufgrund der kurzen Haltedauer der für die Grundstückgewinnsteuer anwendbare Steuersatz 38 % betrage. Dieser liege über dem für die Gewinnsteuer anwendbaren Steuersatz.

Aufgrund der Anrechnung einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'122'717.00 falle auf dem realisierten Liegenschaftsgewinn keine effektive Gewinnsteuer an. Daraus folgend sei die Steuerrückstellung anzupassen, so dass sich der steuerbare Gewinn auf CHF 15'069'242.00 erhöhe.

2.7.

Mit der Vernehmlassung hielt das KStA JP am im Einspracheentscheid vertretenen Standpunkt fest. Zur Ergänzung wurde ausgeführt, entgegen der Auffassung der Rekurrentin sei nicht auf den effektiven, handelsrechtlich verbuchten Steueraufwand abzustellen. Vielmehr seien die auf den Liegenschaftsgewinn entfallenden Kantons- und Gemeindesteuern abzugsfähig. Für die Steuerberechnung werde derjenige Reingewinn als Bezugsgrösse herangezogen, der im Falle eines zivilrechtlichen Verkaufs veranlagt würde. Die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer erfolge erst auf Stufe der Rechnungsstellung. Die angerechnete Grundstückgewinnsteuer sei nicht Teil der Bemessungsgrundlage.

2.8.

Mit Replik liess die Rekurrentin erklären, Sinn und Zweck von § 110a StG sei die Eliminierung der Doppelbelastung durch Grundstückgewinnsteuer und Gewinnsteuer auf aus Grundstückveräusserungen resultierenden Kapitalgewinnen. Sofern die bereits als Folge der wirtschaftlichen Handänderung bezahlte Grundstückgewinnsteuer den Gewinnsteuerbetrag auf dem Liegenschaftsgewinn übersteige, dürfe nicht mehr als das ordentliche Ergebnis besteuert werden. Aufgrund der Berücksichtigung von tatsächlich gar nicht angefallenen Gewinnsteuern resultiere eine effektive Doppelbelastung von CHF 230'044.00.

2.9.

Umstritten ist nicht die Frage, ob die aus der wirtschaftlichen Handänderung resultierenden Grundstückgewinnsteuern überhaupt auf die Gewinnsteuer anzurechnen sind. Umstritten ist vielmehr die Höhe der Anrechnung. Darauf ist nachfolgend einzugehen.

3.

3.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs.1 StG). Nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fallen Gewinne, soweit sie mit der Gewinnsteuer oder mit der Einkommenssteuer erfasst werden (§ 95 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (zivilrechtliche Handänderung; § 96 Abs. 1 StG). Den Veräusserungen sind die Rechtsgeschäfte gleichgestellt, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken (wirtschaftliche Handänderung; § 96 Abs. 2 lit. a StG)

3.2.

3.2.1.

Nach § 110a Abs. 1 StG – eingefügt durch Gesetz vom 22. August 2006, in Kraft seit 1. Januar 2007 – werden Grundstückgewinnsteuern, die bei der wirtschaftlichen Veräusserung von Grundstücken gemäss § 96 Abs. 2 lit. a StG erhoben wurden, auf die Gewinnsteuern angerechnet, die innert der folgenden 10 Jahre bei der zivilrechtlichen Veräusserung dieser Grundstücke anfallen.

3.2.2.

Das Bundesgericht hat sich im Urteil vom 10. Oktober 2012 (2C_355/2012), Erw. 3.1., zur Berücksichtigung von versteuerten stillen Reserven (steuerfreie Aufwertung) bei einer der zivilrechtlichen Veräusserung vorangehenden wirtschaftlichen Handänderung wie folgt geäussert.

"3.1 Die Vorinstanz legt im angefochtenen Entscheid dar, dass bei der Veräusserung einer Liegenschaft durch eine Immobiliengesellschaft einer allfällig zuvor besteuerten wirtschaftlichen Handänderung, welche auf die Übertragung der Aktien zurückgeht, Rechnung getragen werden muss. Aus steuersystematischen Gründen müsse bei der zivilrechtlichen Handänderung - also dem Verkauf der Liegenschaft - der bereits besteuerte Wertzuwachs als versteuerte stille Reserve berücksichtigt werden. Diesen grundsätzlichen Erwägungen ist vollumfänglich zuzustimmen und es kann ergänzend auf den vorinstanzlichen Entscheid verwiesen werden."

Das Bundesgericht hat damit zwar die Berücksichtigung einer versteuerten stillen Reserve als korrekt erachtet, gleichzeitig aber die Steueranrechnung einer aufgrund einer wirtschaftlichen Handänderung erhobenen Grundstückgewinnsteuer nicht ausgeschlossen. Das ist insofern nachvollziehbar

als die Steuerbefreiung (Ausschluss aus der Steuerbemessungsgrundlage) oder die Steueranrechnung auch in anderen Bereichen des Steuerrechts (vgl. die Bestimmungen [Methodenartikel] zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in den von der Schweiz abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen) als gleichwertige Methoden gängig sind.

Das gleiche gilt für das Urteil des Bundesgerichtes vom 15. Oktober 2024 (in dem es allerdings einzig um die Aufwertung von Liegenschaften in der Bilanz ging; 9C_703/2023). In diesem Urteil wurde unter Bezugnahme auf die oben zitierte Erw. 3.1 des Urteils des Bundesgerichtes vom 10. Oktober 2012 (steuerneutrale Bildung von stillen Reserven nach wirtschaftlicher Handänderung) ausgeführt: "Un doute est permis quant à la portée du consid. 3.1 de l'arrêt cité, qui revient à créer une règle correctrice qui n'est pas fondée sur une base légale" (anderer Meinung wohl J. Vis und M. Schillig, Besteuerte stille Reserve im dualistischen System, Vermeidung der steuerlichen Doppelbelastung bei einem Asset Deal mit vorangehendem Share Deal, in StR 2024, S. 2 ff.).

3.2.3.

§ 110a StG wurde mit Beschluss des Grossen Rates per 1. Januar 2007 in das Steuergesetz eingefügt. Das Steuerrekursgericht (heute: Spezialverwaltungsgericht) hat sich zur Auslegung von § 110a StG mit Urteil vom 19. Juli 2012 (3-RV.2011.61) wie folgt geäußert:

"8.3. (...)"

Zu den Zielen der Revision 2006 gehörte auch die Vermeidung der Doppelbelastung bei wirtschaftlicher Handänderung. § 110a StG wurde auf Antrag des Regierungsrates (Botschaft des Regierungsrates an den Grossen Rat vom 30. November 2005) in die Revisionsvorlage aufgenommen. In der Botschaft, S. 35, wird ausgeführt: 'Da der Kanton Aargau in konstanter Praxis keine steuerfreien Aufwertungen auf der Ebene der Gesellschaft zulässt, mit welchen die bei der wirtschaftlichen Handänderung mit der Grundstückgewinnsteuer belegte Steuersubstanz kompensiert werden könnte, ist die Doppelbelastung auf anderem Wege zu verhindern.' Als sachgerechte Lösung erachtet wurde somit bewusst nicht die Anrechnung der Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer (Anlagekosten) an die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer (als Aufwertung), sondern die Anrechnung der im Rahmen einer wirtschaftlichen Handänderung tatsächlich anfallenden Grundstückgewinnsteuern. In den Beratungen der vorberatenden Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Grossen Rates wurde § 110a StG nach der Erläuterung dieses Paragraphen durch den Vertreter des KStA in erster Beratung stillschweigend genehmigt (Protokoll der Sitzung der WAK vom 23. Januar 2006, S. 182/183) und in zweiter Beratung nicht mehr darauf zurückgekommen (Protokoll der Sitzung der WAK vom 3. Juli 2006, S. 438/439). In der ersten (Protokoll der Sitzung des Grossen Rates vom 16. Mai 2006, S. 43) und zweiten Beratung (Protokoll der Sitzung des Grossen Rates vom 22. August 2006, S. 49) blieb § 110a StG in der Fassung des regierungsrätlichen Vorschlages im Grossen Rat unbestritten.

Gestützt auf die Materialien ist somit klar davon auszugehen, dass keinesfalls eine Anrechnung der Bemessungsgrundlage der Grundstückgewinnsteuer an die Bemessungsgrundlage der Gewinnsteuer erfolgen sollte. Nur die erhobene Grundstückgewinnsteuer als Folge einer wirtschaftlichen Handänderung sollte in allen Fällen angerechnet werden. Erfasst werden damit sämtliche Sachverhalte. (...)."

3.2.4.

Im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 110a StG N 1, wird ausgeführt, dass der Kapitalgewinn nach Besteuerung einer wirtschaftlichen Handänderung mit folgender zivilrechtlicher Handänderung einer dreifachen Besteuerung unterliegen könne (Grundstückgewinnsteuer [wirtschaftliche Handänderung], Gewinnsteuer [zivilrechtliche Handänderung], Besteuerung einer ausgeschütteten Dividende). Keine Steuerart sei für sich betrachtet rechtungleich oder willkürlich. Erfasst werde jedoch gleichermassen das identische Steuersubstrat, was zu einer Mehrfachbelastung führe. Nach der im Kommentar vertretenen Auffassung vermag § 110a StG die Mehrfachbelastung zu verhindern. Weiter wird im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 110a StG N 3, ausgeführt:

"Die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer ist begrenzt auf die Höhe der auf den realisierten Liegenschaftengewinn entfallenden Gewinnsteuer. Fällt nur ein kleinerer Buchgewinn an oder gelangt dieser mit übrigen Geschäftsverlusten ganz oder teilweise in Verrechnung, so ist die Steueranrechnung nur in entsprechend tieferem Umfang möglich oder entfällt ganz. Soweit bei der Veräusserung einer Liegenschaft wieder eingebrachte Abschreibungen zur Besteuerung gelangen, handelt es sich nicht um einen Grundstücksgewinn, der aufgrund einer vorgängigen wirtschaftlichen Handänderung einer doppelten bzw. dreifachen Steuerbelastung unterliegt (da sich die vorgängige Abschreibung bei der juristischen Person erfolgswirksam bzw. gewinnmindernd ausgewirkt hat). Aufgrund teleologischer Überlegungen darf die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer an die Gewinnsteuer der juristischen Person daher nicht dazu führen, dass die wieder eingebrachten Abschreibungen im Ergebnis nicht besteuert würden (vgl. § 103 N 20). Folglich ist die Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer an die Gewinnsteuer untersagt, soweit die Gewinnsteuer auf die wieder eingebrachten Abschreibungen zurückzuführen ist."

3.3.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass (nur) die Anrechnung der im Rahmen einer wirtschaftlichen Handänderung tatsächlich anfallenden Grundstückgewinnsteuern an den mit der Veranlagung der Gewinn- und Kapitalsteuer ermittelten Steuerbetrag zulässig ist. Zu bestimmen ist damit der im Streit liegende an die veranlagte Gewinnsteuer anrechenbare Betrag.

4.

4.1.

Der maximal anrechenbare Steuerbetrag ist auf die bei der B. _____ AG tatsächlich veranlagte Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'182'359.00

beschränkt. Liegt jedoch die Gewinnsteuer, welche bei der zivilrechtlichen Veräusserung auf dem Liegenschaftsgewinn (Kapitalgewinn) entstanden ist, unter dem Betrag der bezahlten Grundstückgewinnsteuer, ist nur dieser tiefere Betrag vom Steuerbetrag in Abzug zu bringen.

4.2.

4.2.1.

Mit der Steuererklärung beantragte die Rekurrentin selbst die Anrechnung von CHF 1'864'510.00. Dieser Betrag wurde von der Rekurrentin wie folgt berechnet.

"Abgrenzung Steuern			Verkauf Parzelle aaa	
Verkaufspreis Parzelle aaa			17'700'000.00	
Buchwert Parzelle aaa per 30.06.20			-1'656'949.95	
Gewinn 2020 vor Abgrenzung Steuern			16'043'050.05	
Steuerbares Kapital 2020 (ohne Gewinn, mit Ausschüttung)			-	
geleistete Zahlungen für Steuern 2020				
Staats- und Gemeindesteuern Ertrag			-	
Staats- und Gemeindesteuer Kapital			-	
direkte Bundessteuer			-	
Gewinn vor Steuern			16'043'050.05	
Kapitalsteuer (ev. geschätzt)	0.125%	1.69	-2'346.48	
Gewinn vor Steuern			16'043'050.05	
			250'000.00	100%
Staats- + Gemeindesteuer Ertrag	5.50%	1.69	23'237.50	9.295%
direkte Bundessteuer	8.50%	1.00	21'250.00	8.500%
			44'487.50	17.795%
			15'748'562.55	
			12'817'777.68	100%
Staats- + Gemeindesteuer Ertrag	8.50%	1.69	1'841'273.76	14.37%
direkte Bundessteuer	8.50%	1.00	1'089'511.10	8.500%
			2'930'784.87	22.87%
Gewinn nach Steuern			13'067'777.68	
Total Staats- + Gemeindesteuer Ertrag			1'864'511.26	
geleistete Zahlungen			-	
Abgrenzung Staats- + Gemeindesteuer Ertrag			1'864'511.26	
Anteil anzurechnende Grundstücksteuer			1'864'510.00	
Total direkte Bundessteuer			1'110'761.10	
geleistete Zahlungen			-	
Abgrenzung direkte Bundessteuer			1'110'761.10	
gerundet			1'110'760.00	
Total Steuern			1'110'760.00"	

Diese Berechnung mit einer Steueranrechnung von CHF 1'864'510.00 wurde vom KStA JP geprüft und mit der Veranlagung übernommen.

4.2.2.

Mit der Einsprache beantragte die Rekurrentin die Anpassung des anzurechnenden Steuerbetrages an die nach Berücksichtigung von zusätzlichen Steuerrückstellungen neu berechneten Kantons- und Gemeindesteuern.

4.2.3.

Im Rekursverfahren wurde neu die Anrechnung einer (anteiligen) Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'122'717.00 (Grundstückgewinnsteuer total CHF 2'182'359.00 abzüglich auf dem Gewinn aus "ordentlicher" Geschäftstätigkeit geschuldete Gewinnsteuer von CHF 29'305.00; Berechnung siehe Erw. 2.6.) verlangt. Mit der Anrechnung einer anteiligen Grundstückgewinnsteuer von nur CHF 1'864'510.00 resultiere eine Doppelbelastung von CHF 230'044.00.

4.3.

4.3.1.

Unbestritten sind der Kaufpreis der Parzelle aaa von CHF 17.7 Mio. und der Buchwert von CHF 1'656'949.95. Die zusätzlich geltend gemachten anteiligen Transaktionskosten von CHF 10'000.00 sind dagegen nicht ausgewiesen und können nicht berücksichtigt werden. Die Berechnung des Maximalbetrages basiert damit zu Recht auf einem Kapitalgewinn von CHF 16'043'050.00. In der Steuerberechnung im mit der Steuererklärung eingereichten "Antrag auf Anrechnung der Grundstückgewinnsteuer" werden sodann die korrekten Steuersätze eingesetzt und der Steueraufwand berücksichtigt. Es ist daher nicht nachvollziehbar, weshalb von dieser Berechnung abgewichen werden könnte. Entgegen der Auffassung der Rekurrentin ist die Anrechnung eines Steuerbetrages von CHF 1'864'510.00 korrekt.

4.3.2.

Der Rekurrentin ist zwar zuzustimmen, dass im Jahr 2020 nur eine anteilige Anrechnung der bei der wirtschaftlichen Handänderung bezahlten Grundstückgewinnsteuer erfolgt. Jedoch basiert diese Einschränkung auf der gesetzlichen Regelung von § 110a StG. Sodann ist ein solcher "Nachteil" einem System mit Steueranrechnung immanent (vgl. etwa die Berechnungen bei der pauschalen Steueranrechnung). Die Rekurrentin kann daraus jedenfalls nichts zu ihren Gunsten ableiten.

4.3.3.

Die mit dem Einspracheentscheid zusätzlich berücksichtigte Steuerrückstellung von CHF 355'855.00 ist nicht zu beanstanden. Es kann auf die Berechnung des KStA JP (Register 9 der Vorakten) verwiesen werden. Das

KStA JP hat sodann in der Replik zu Recht ausgeführt, dass entgegen der Auffassung der Rekurrentin für die Berechnung des maximal anzurechnenden Steuerbetrages nicht auf den handelsrechtlich verbuchten Steueraufwand abzustellen ist. Auch die mit dem Einspracheentscheid vorgenommene Korrektur der Steuerrückstellung ändert insofern nichts an der Berechnung des maximal anrechenbaren Steuerbetrages von CHF 1'864'510.00.

4.3.4.

Im Ergebnis ist auf die von der Rekurrentin mit der Steuererklärung eingereichte – und damit offenbar auch von ihr selbst (ursprünglich) für richtig befundene – Berechnung und einen maximal anrechenbaren Steuerbetrag von CHF 1'864'510.00 abzustellen.

5.

Der Rekurs ist damit insgesamt abzuweisen.

6.

Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrent in die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrentin hat die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 10'000.00, der Kanzleigebür von CHF 180.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 10'280.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrentin (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q. _____

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 24. Juli 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Schaffner