

3-RV.2019.161

P 60

Urteil vom 25. März 2021

Besetzung	Präsident Fischer Richterin Sramek Richter Biondo Gerichtsschreiber Lenarcic
-----------	---

Rekurrent **A.** _____

vertreten durch GSW Treuhand AG, Herr Patrick Lehner,
Dornacherplatz 7, 4500 Solothurn

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____
vom 19. August 2019
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2017**

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

A. erwarb am 15. Dezember 1995 die Liegenschaft am Y-Weg 12 in R.. Am 23. November 2001 verkaufte er diese und erzielte dabei einen Verlust von CHF 22'464.00.

2.

Am 16. November 2001 kaufte A. die Liegenschaft am Z-Weg 5 in Q., welche er im Jahr 2012 mit Gewinn wieder veräusserte.

3.

In der Folge erwarb er die Liegenschaft an der X-Strasse 2 in Q.. Mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 2017 verkaufte A. diese zum Preis von CHF 1'570'000.00.

4.

Mit Verfügung vom 22. Januar 2019 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2017 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 262'724.00 bei einer Besitzesdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 78'817.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'570'000.00 sowie ein Erwerbspreis von CHF 1'307'276.00 zu Grunde.

5.

Gegen die Verfügung vom 22. Januar 2019 erhob A. mit Schreiben vom 18. Februar 2019 Einsprache und stellte den folgenden Antrag:

"Die Grundstückgewinnsteuerverfügung aus einer mehrfach ersatzbeschafften Liegenschaft ist im Sinne meiner selbstdeklarierten Grundstückgewinnsteuerberechnung auf den Liegenschaftsverkauf R. auszudehnen und anzupassen sowie die Grundstückgewinnsteuerrechnung entsprechend meiner Selbstdeklaration zu reduzieren."

Ausserdem ersuchte er um Vorladung.

6.

Am 18. März 2019 wurde antragsgemäss eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

7.

Mit Entscheid vom 19. August 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

8.

Den Einspracheentscheid vom 19. August 2019 (Zustellung am 21. August 2019) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 17. September 2019 (am 18. September 2019 überbracht) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Er stellt die folgenden Rechtsbegehren:

- "1. Der Einsprache-Entscheid i.S. Veranlagungsverfügung Grundstückgewinnsteuern (2004.5762.21 A.) der Steuerkommission Q. vom 19. August 2019 sei aufzuheben.
2. Die Grundstückgewinnsteuerverfügung aus einer mehrfach ersatzbeschafften Liegenschaft sei im Sinne der selbstdeklarierten Grundstückgewinnsteuerberechnung auf den seinerzeitigen, ebenfalls ersatzbedingten Liegenschafts Kauf und –verkauf R. auszudehnen und anzupassen.
3. Die Grundstückgewinnsteuerrechnung und –verfügung sei gemäss der beiliegenden Grundstückgewinnsteuerberechnung von CHF 78'817 auf CHF 66'840 zu reduzieren.

- Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen –"

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

9.

Das Regionale Steueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

10.

Die Vertreterin von A. hat keine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2017. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Rekurrent erwarb am 15. Dezember 1995 die Liegenschaft am Y-Weg 12 in R.. Am 23. November 2001 verkaufte er diese und erzielte dabei einen Verlust von CHF 22'464.00. Am 16. November 2001 kaufte er die Liegenschaft am Z-Weg 5 in Q., welche er am 23. Januar 2012 mit einem Gewinn von CHF 151'800.00 wieder veräusserte. In der Folge erwarb er am 27. September 2012 die Liegenschaft an der X-Strasse 2 in Q., welche er am 11. Dezember 2017 mit einem Gewinn von CHF 223'907.00 verkaufte.

2.2.

Die Steuerkommission Q. hat weder den beim Verkauf der Liegenschaft in R. erzielten Verlust, noch deren Besitzesdauer berücksichtigt. Die von ihr veranlagte Grundstückgewinnsteuer von CHF 78'817.00 berechnet sich wie folgt (vgl. Details zur Steuerveranlagung 2017):

2.3.

Die Vertreterin des Rekurrenten beantragt, es sei die Grundstückgewinnsteuer auf (gerundet) CHF 66'840.00 herabzusetzen. Diese berechnet sich wie folgt (vgl. Rekursbeilage 10):

Bei der Besteuerung des Gewinnes aus dem Verkauf der Liegenschaft an der X-Strasse 2 in Q. seien also auch der Verlust betreffend die Liegenschaft in R. und deren Besitzesdauer zu berücksichtigen.

3.

3.1.

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). Die Grundstückgewinnsteuer ist als Objektsteuer ausgestaltet, d.h. für die Gewinnermittlung und die Steuerberechnung wird grundsätzlich nur auf das veräusserte Grundstück sowie die damit zusammenhängenden Kosten und Aufwendungen abgestellt. Massgeblich ist allein der auf der Liegenschaft erzielte Mehrwert (Bundesgerichtsurteil vom 22. Februar 2018 [2C_357/2017], Erw. 2.2).

3.2.

3.2.1.

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). Der Steueraufschub wird nur für denjenigen Teil des Gewinnes gewährt, der nach Wiederverwendung der Anlagekosten des veräusserten Objekts zusätzlich in den Erwerb des Ersatzobjektes investiert wird, mithin nur soweit der reinvestierte Erlös höher ist als die Anlagekosten der ursprünglichen Liegenschaft (BGE 130 II 202, Erw. 4.3; sog. absolute Methode).

3.2.2.

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. Erfolgt 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).

3.3.

Die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer setzt eine Veräusserung eines Grundstücks (§ 96 Abs. 1 StG) bzw. ein der Veräusserung gleichgestellter Tatbestand (§ 96 Abs. 2 StG) sowie die Erzielung eines Gewinnes voraus. Wird kein Gewinn erzielt, ist auch keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet.

3.4.

Der Rekurrent erlitt beim Verkauf der Liegenschaft in R. unbestrittenermassen einen Verlust von CHF 22'464.00. Durch die Veräusserung der Liegenschaft wurde zwar grundsätzlich eine Grundstückgewinnsteuerpflicht begründet. Mangels Erzielung eines Gewinnes ist jedoch keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet. Wenn keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet ist, kann die Besteuerung rechtslogisch auch nicht aufgeschoben werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Auflage, Zürich 2013, § 216 StG-ZH N 280a). Bei der Erzielung eines Verlustes kommt § 98 Abs. 1 StG nicht zur Anwendung (analog Rundschreiben der Finanzdirektion [des Kantons Zürich] an die Gemeinden über den Aufschub der Grundstückgewinnsteuer bei Ersatzbeschaffung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft [§ 216 Abs. 3 lit. i und § 226a StG] vom 1. Februar 2018, Ziff. 6).

4.

4.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten macht geltend, mit den Veranlagungsverfügungen vom 7. August 2003 und vom 7. Oktober 2003 seien der Tatbestand der Ersatzbeschaffung sowie die massgebliche, anrechenbare Besitzesdauer der Liegenschaft in R. von 6 Jahren rechtsverbindlich festgehalten worden. Der Rekurrent habe sich auf diese verbindlichen Veranlagungsverfügungen des zuständigen Gemeindesteueramtes R. nach Treu und Glauben stützen dürfen. Entgegen der Auffassung der Steuerkommission Q. habe der Rekurrent gestützt auf die Veranlagungsverfügung vom 7. Oktober 2003 und die Auskünfte des Gemeindesteueramtes R. Dispositionen getroffen, welche nachträglich nicht mehr rückgängig zu machen seien, nämlich die Liegenschaftsverkäufe im Januar 2012 und Dezember 2017 sowie die vollständige Reinvestition des Erlöses in ein Ersatzobjekt im September 2012. Zudem habe der Rekurrent in der Steuererklärung "Grundstückgewinne" 2001 auch sämtliche Mehrinvestitionen im Umfang von CHF 72'464.00 geltend gemacht, in der festen Überzeugung, dass diese steuerlich anerkannten Aufwendungen ihm zu einem späteren Zeitpunkt nicht nachteilig in Bezug auf das Ersatzbeschaffungsprivileg resp. den damit verbundenen Besitzesdaueranspruch angelastet werden können (Rekurs, S. 4 f.).

4.2.

4.2.1.

Mit Verfügung vom 7. August 2003 veranlagte die Steuerkommission R. den Rekurrenten für einen im Jahr 2001 erzielten steuerbaren

Grundstückgewinn von CHF 447'536.00 bei einer Besitzesdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 0.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 520'000.00, Aufwendungen von CHF 72'464.00 sowie eine Steuerreduktion von CHF 134'260.00 infolge Ersatzbeschaffung zu Grunde.

4.2.2.

Mit (Korrektur-)Verfügung vom 7. Oktober 2003 veranlagte die Steuerkommission R. den Rekurrenten für einen im Jahr 2001 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 0.00 bei einer Besitzesdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 0.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 520'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 470'000.00, Aufwendungen von CHF 72'464.00 sowie eine Steuerreduktion infolge Ersatzbeschaffung von CHF 0.00 zu Grunde. Der Rekurrent hat das Einverständnis zu dieser Korrektur am 10. Oktober 2003 mit seiner Unterschrift bestätigt (vgl. Schreiben des Gemeindesteueramtes R. vom 7. Oktober 2003).

4.3.

Die (Korrektur-)Verfügung vom 7. Oktober 2003 ersetzt die Verfügung vom 7. August 2003, sodass deren Inhalt nicht mehr massgebend ist. Aus der (Korrektur-)Verfügung vom 7. Oktober 2003 kann die Vertreterin des Rekurrenten nicht ableiten, dass die Besitzesdauer der Liegenschaft in R. bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer für die Liegenschaft an der X-Strasse 2 in Q. anzurechnen ist, denn es wurde mit dieser Verfügung für die Liegenschaft in R. ein "steuerbarer Grundstückgewinn" von CHF 0.00 sowie eine "Steuerreduktion infolge Ersatzbeschaffung" von CHF 0.00 veranlagt. Diese Veranlagung ist unangefochten in Rechtskraft erwachsen. Daraus folgt, dass keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet und daher auch kein Steueraufschub möglich ist. Unter diesen Umständen hat der Verkauf der Liegenschaft in R. weder auf die Besitzesdauer, noch auf die Berechnung der Höhe des steuerbaren Grundstückgewinnes der Liegenschaft an der X-Strasse 2 in Q. einen Einfluss. Der Rekurrent kann gestützt auf die (Korrektur-)Verfügung vom 7. Oktober 2003 nichts zu seinen Gunsten ableiten. Daran vermag auch die Berufung auf den Grundsatz von Treu und Glauben nichts zu ändern, weil dieser Grundsatz eine unrichtige Zusicherung, Auskunft, Mitteilung oder Empfehlung einer Behörde voraussetzt (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 5. Mai 2011 [2C_947/2010], Erw. 3.1). Die "Null"-Veranlagung vom 7. Oktober 2003 erfüllt diese Voraussetzung nicht, denn sie stellt keine Zusicherung dar, dass im Falle der Veräusserung einer ersatzbeschafften Liegenschaft bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer die Besitzesdauer und der Verlust der Liegenschaft in R. berücksichtigt werden. Auch aus dem Umstand, dass der Rekurrent in der Steuererklärung "Grundstückgewinne" 2001 sämtliche Mehrinvestitionen im Umfang von CHF 72'464.00 geltend

gemacht hat, kann er keinen Anspruch auf Anrechnung der Besitzesdauer der Liegenschaft in R. ableiten.

5.

5.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten macht weiter geltend, der Einwand und Verweis der Steuerkommission Q. auf das Merkblatt "Grundstückgewinnsteuer" des Steueramtes des Kantons Aargau, wonach eine Ersatzbeschaffung nur möglich sei, wenn aus dem Verkauf ein Gewinn erzielt werde, sei nicht zutreffend. Gemäss dem Wortlaut von § 98 Abs. 1 StG sei vielmehr entscheidend, dass der erzielte *Veräusserungserlös* innert Frist in ein Ersatzobjekt reinvestiert werde. Dies werde auf Seite 9 des erwähnten Merkblattes denn auch vom Kantonalen Steueramt festgehalten. Eine Reinvestition des gesamten Erlöses führe zu einem vollständigen Steueraufschub. Bei allen drei Liegenschaftstransaktionen des Rekurrenten seien sämtliche Erlöse vollumfänglich innert Frist in das Ersatzobjekt reinvestiert worden (Rekurs, S. 5).

5.2.

Es trifft zu, dass gemäss § 98 Abs. 1 StG der (Veräusserungs-)Erlös (und nicht der Veräusserungsgewinn) innert den gesetzlich verankerten Fristen reinvestiert werden muss. Damit wird der Umfang des Steueraufschubs festgelegt (Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Auflage, Muri-Bern 1991, § 70 aStG N 10). Wird bei einem Liegenschaftsverkauf jedoch kein Gewinn erzielt, ist keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet, auch wenn der Veräusserungserlös (vollständig) reinvestiert wird. Es kann daher auch kein Steueraufschub erfolgen.

6.

6.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten wendet weiter ein, gemäss N 19a zu § 98 StG des Kommentars zum Aargauer Steuergesetz müsse beim Weiterverkauf der Ersatzliegenschaft sowohl der seinerzeit aufgeschobene Grundstücksgewinn als auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräusserung der Ersatzliegenschaft berücksichtigt werden (Rekurs, S. 5).

6.2.

Aus dieser Fundstelle kann nichts zu Gunsten des Rekurrenten abgeleitet werden, denn sie bezieht sich auf den Verkauf einer ersten Liegenschaft mit Gewinn und Aufschub der Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung sowie Veräusserung der Ersatzliegenschaft (mit Gewinn bzw. Verlust). Weil im vorliegend zu beurteilenden Fall die erste Liegenschaft mit Verlust veräussert wurde und mangels geschuldeter Grundstückgewinnsteuer kein Steueraufschub erfolgte, unterscheiden sich die beiden Fälle in wesentlichen Punkten.

7.

7.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten verweist des Weiteren auf Kapitel 6.5.3 des Merkblattes "Grundstückgewinnsteuer" des Kantonalen Steueramtes, wonach bei einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung auch ein allfälliger Verlust aufzuschieben bzw. zu berücksichtigen sei. Beim Merkblatt handle es sich um eine verbindliche Praxisanweisung, welche die Besteuerung der Grundstückgewinne gemäss den §§ 95 – 110 StG näher definiere. Die Reihenfolge der innerhalb einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung erzielten Gewinne und Verluste dürfe auf die Gesamtsteuerbelastung keinen Einfluss haben. Die fehlende Berücksichtigung und Anpassung der Anlagekosten im Umfang von CHF 22'464.00 als Mehrinvestition unter Anwendung der absoluten Methode käme einer Schlechterstellung resp. Ungleichbehandlung des Rekurrenten gegenüber anderen Grundstückgewinnbesteuerten gleich. Zudem würde eine teilweise fehlende Anrechnung der Mehrinvestitionen aus dem ersten Liegenschaftsverkauf dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu wider laufen (Rekurs, S. 6).

7.2.

Im Merkblatt "Grundstückgewinnsteuer" ist ein Beispiel einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung (Verkauf der Liegenschaft A mit Gewinn von CHF 70'000.00, Verkauf der Liegenschaft B mit Verlust von CHF 20'000.00, Verkauf der Liegenschaft C mit Gewinn von CHF 90'000.00) mit Berechnung des Gewinnes bzw. des möglichen Steueraufschubes dargestellt. Dabei wird ausgeführt, "dass sowohl der erste aufgeschobene Gewinn von CHF 70'000 als auch der mit der Liegenschaft B realisierte Verlust von CHF 20'000 aufgeschoben werden" (Kapitel 6.5.3). Die Steuerkommission Q. führt dazu im Einspracheentscheid unter dem Titel "Verlustaufschub" das Folgende aus:

"Aufgrund der sogenannten absoluten Methode zur Ermittlung des Steueraufschubes wird streng genommen nicht ein Gewinn aufgeschoben, sondern es werden bei der zweiten Liegenschaft lediglich die Anlagekosten gem. § 103 Abs. 2 StG um die Mehrinvestition angepasst. Bei der Ermittlung des Gewinnes der zweiten Liegenschaft werden dann vom nun erzielten Verkaufspreis die angepassten Anlagekosten (inklusive Mehrinvestition) in Abzug gebracht. Dadurch ergibt sich nur indirekt ein Abzug des Verlustes (vgl. Merkblatt 'Grundstückgewinnsteuer', Ziff. 6.5.3.). Wenn jedoch der Verlust aus dem zweiten Verkauf grösser ist als der Gewinn aus dem Verkauf der ersten Liegenschaft, kann auch dieser Verlustüberhang nicht mit dem Gewinn aus dem späteren Verkauf einer dritten Liegenschaft verrechnet werden."

Diese Ausführungen sind zutreffend. Sie basieren auf der folgenden Berechnung (vgl. VGE vom 21. April 2010 in Sachen H.-P.Z. [WBE.2009.365]):

Veräusserungserlös

./. Anlagekosten

diese beinhalten:

- Erwerbspreis gemäss § 103 StG

- Aufwendungen gemäss § 104 StG

Grundstückgewinn

Ersatzbeschaffung

./. Anlagekosten

Aufgeschobener Grundstückgewinn ./. aufgeschobener Grundstückgewinn

Steuerbarer Grundstückgewinn

Diese auf der gesetzlichen Regelung betreffend Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung sowie der Anwendung der absoluten Methode beruhende Berechnung kann dazu führen, dass bei der Berechnung des steuerbaren Grundstückgewinnes bei einer mehrstufigen Ersatzbeschaffung der beim Verkauf einer Liegenschaft realisierte Verlust je nach dem, bei welcher Liegenschaft dieser erzielt wurde, unterschiedlich "berücksichtigt" wird. Dies stellt jedoch keine unzulässige Ungleichbehandlung dar. Nach dem Gebot der Gleichbehandlung (Art. 8 Abs. 1 BV) muss (nur) Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden. Das Gleichbehandlungsgebot ist (nur) verletzt, wenn für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist (Bundesgerichtsurteil vom 26. März 2019 [1C_583/2018]). Die unterschiedliche Reihenfolge von steuerlich relevanten Tatbeständen (in casu: Gewinn- und Verlussterzielung bei Liegenschaftsverkäufen bei mehrstufiger Ersatzbeschaffung) rechtfertigt eine unterschiedliche steuerliche Behandlung. Es ist im Steuerrecht nichts Aussergewöhnliches, dass bei gleichem Resultat, aber unterschiedlichem Weg bzw. anderer zeitlicher Reihenfolge, nicht die gleichen steuerlichen Folgen resultieren (SGE vom 22. Februar 2018 in Sachen R. + M.O. [3-RV.2017.154]). Die fehlende Anrechnung des Verlustes aus dem ersten Liegenschaftsverkauf stellt auch keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dar. Es wird bei der Erfassung von Grundstücksgewinnen im Gegensatz zu den als Subjektsteuern ausgestalteten direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen nicht die gesamte (allgemeine) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person berücksichtigt. Vielmehr bemisst sich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit allein nach der Höhe des Gewinnes auf dem Objekt, d.h. auf dem veräusserten Grundstück. Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird somit auch bei der Grundstücksgewinnsteuer nicht vernachlässigt (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Vorbemerkungen zu §§ 216 – 226a N 20).

8.

8.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten macht weiter geltend, gemäss N 24a zu § 110 StG des Kommentars zum Aargauer Steuergesetz berechne sich bei einer Ersatzbeschaffung gemäss § 98 StG die Besitzesdauer im Umfang der reinvestierten Mittel auch dann nach § 110 Abs. 2 Satz 2 StG, wenn infolge mit Verlust erfolgter Veräusserung kein aufgeschobener Grundstücksgewinn mehr zu berücksichtigen sei. Bei Schaffung der Bestimmung zur privilegierten Besteuerung der Veräusserung einer selbstbewohnten Liegenschaft sei es dem Gesetzgeber um die Förderung von Wohneigentum und Mobilität gegangen. Würde mangels Steueraufschub infolge Verlustrealisierung die Besitzdauer trotz erfolgter Reinvestition in selbstbewohntes Eigentum unterbrochen, würde eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung zu demjenigen Steuerpflichtigen, der mit dem Verkauf einen Gewinn realisieren konnte, resultieren. Bei Reinvestition des Veräusserungserlöses im Umfang von mindestens den Anlagekosten werde die Grundstückgewinnsteuer (teilweise) aufgeschoben. Bei der nachfolgenden Veräusserung des ersatzbeschafften Objektes berechne sich die Besitzdauer seit dem Ersterwerb einer selbstbewohnten Liegenschaft. Nur bei Mehrinvestition berechne sich die Besitzdauer anteilmässig ab dem Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung. Der ausgewiesene Grundstücksgewinn von CHF 353'243.00 sei folglich für die Steuerberechnung entsprechend der Besitzdauer der Liegenschaftsinvestitionen proportional aufzuteilen (Rekurs, S. 7).

8.2.

Die Kommentatorin des Aargauer Steuergesetzes postuliert eine Übertragung der Besitzdauer auf dem reinvestierten Teil, auch wenn beim Erstverkauf mangels steuerbarem Gewinn kein Steueraufschub erfolgt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 110 StG N 24b). Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Wird bei der Veräusserung einer Liegenschaft kein Gewinn erzielt, aber trotzdem (mit dem Veräusserungserlös) eine Ersatzliegenschaft gekauft, beginnt die Besitzesdauer für diese Liegenschaft neu zu laufen (vgl. Merkblatt "Grundstückgewinnsteuer" des Steueramtes des Kantons Aargau vom 9. Dezember 2002 mit den Änderungen vom 1. Januar 2019, Ziff. 6.3), weil die Anrechnung der Besitzesdauer der verkauften Liegenschaft einen Steueraufschub voraussetzt.

8.3.

Die Vertreterin des Rekurrenten verweist zur Untermauerung ihrer Auffassung auf einen Einspracheentscheid der Steuerkommission Neuenhof vom 25. Februar 2019. Daraus kann sie jedoch nichts zu Gunsten des Rekurrenten ableiten, weil einzelne Fälle, in denen eine andere Steuerkommission einzelnen Steuerpflichtigen möglicherweise zu sehr entgegenkam,

keinen Anspruch auf Gleichbehandlung (im Unrecht) begründen (VGE vom 21. Oktober 2009 in Sachen H.A. [WBE.2009.137]).

9.

9.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten wendet weiter ein, es könne nicht sein, dass dem Rekurrenten durch die Geltendmachung von zusätzlichen wertvermehrenden Aufwendungen ein nachteiliger Besitzesdaueranspruch erwachse. Hätte der Rekurrent von dieser diskriminierenden Praxisauslegung in Q. Kenntnis gehabt, hätte er die seinerzeitigen Aufwendungen für die Liegenschaft am Y-Weg 12 in R. lediglich auf einen steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 0.00 resp. CHF 1.00 beschränkt (Rekurs, S. 8).

9.2.

Aufgrund der vom Rekurrenten für die Liegenschaft am Y-Weg 12 in R. geltend gemachten Aufwendungen resultierte durch deren Verkauf ein Verlust. Dies ist für die grundstückgewinnsteuerliche Beurteilung massgebend. Dass durch die Deklaration von weniger Aufwendungen ein Grundstücksgewinn von CHF 0.00 resp. CHF 1.00 resultiert hätte und damit ein Steueraufschub mit Besitzesdaueranrechnung erfolgt wäre, trifft zu. Der Rekurrent ist jedoch auf seiner Selbstdекlaration zu behaften.

10.

10.1.

Die Vertreterin des Rekurrenten macht geltend, § 98 StG und § 110 Abs. 2 StG würden dem gesetzgeberischen Begehren Rechnung tragen, Wohneigentum in der Schweiz mittels Anreizen zu fördern. Mit der unsachgerechten Verknüpfung des Besitzesanspruches mit einer erfolgten Gewinnrealisierung verkenne die Steuerkommission Q. den gesetzgeberischen Willen und den eigentlichen Gesetzeswortlaut. Der Besitzesdaueranspruch in § 110 Abs. 2 StG knüpfe an den steueraufschiebenden Ersatzbeschaffungstatbestand an. Dieser sei in § 98 StG legifertiert. Demnach sei auch eine Grundstückgewinnsteuer von aktuell CHF 0.00 auf Begehren des Steuerpflichtigen aufzuschieben, soweit bei einer dauernd und ausschliesslich selbst genutzten Wohnliegenschaft der erzielte Erlös – und nicht ein allfälliger Gewinn – innert Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleich genutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet werde (Rekurs, S. 8).

10.2.

Wird bei einem Liegenschaftsverkauf kein Gewinn, sondern ein Verlust erzielt, ist keine Grundstückgewinnsteuer geschuldet, auch wenn der Veräusserungserlös (vollständig) reinvestiert wird. Es kann daher, wie bereits ausgeführt, auch kein Steueraufschub erfolgen.

11.

Die Steuerkommission Q. hat daher zu Recht die Besitzesdauer und den beim Verkauf der Liegenschaft in R. erzielten Verlust bei der Berechnung der Grundstückgewinnsteuer für die Liegenschaft an der X-Strasse 2 in Q. nicht berücksichtigt. Im Übrigen ist die Berechnung nicht angefochten.

12.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

13.

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

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 800.00, der Kanzleigebür von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'100.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt 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, 25. März 2021

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic