

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.126 vom 22. September 2022

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2022-09-22, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2021.126

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.126 du 22 septembre 2022

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2021.126 del 22 settembre 2022

Erwägungen

E. 1

Mit Kaufvertrag vom 28. Januar 2014 erwarben A. und C. als Miteigentümer zu je ½ von D. die Liegenschaft GB R. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, 1'116 m², Gebäudegrundfläche und Umschwung, Wohnhaus, zum Preis von CHF 890'000.00.

E. 2

Mit Kaufvertrag vom 26. Januar 2016 verkaufte A. die Liegenschaft GB Q. Nr. ccc, Plan-Nr. ddd, 938 m², B, Gebäude 211 m², Gartenanlage 727 m², zum Preis von CHF 1'250'000.00 an E. und F. als Miteigentümer zu je ½.

E. 2.1

Mit Kaufvertrag vom 28. Januar 2014 erwarben der Rekurrent und C. (heute: C.; Ehefrau des Rekurrenten; Heirat im Jahr 2014) als Miteigentümer zu je ½ von D. die Liegenschaft GB R. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, 1'116 m², Gebäudegrundfläche und Umschwung, Wohnhaus, zum Preis von CHF 890'000.00.

E. 2.2

Mit Kaufvertrag vom 26. Januar 2016 verkaufte der Rekurrent die Liegenschaft GB Q. Nr. ccc, Plan-Nr. ddd, 938 m², B, Gebäude 211 m², Gartenanlage 727 m², zum Preis von CHF 1'250'000.00 an E. und F. als Miteigentümer zu je ½.

E. 2.3

Die Vorinstanz berechnet den steuerbaren Grundstückgewinn in der Veranlagungsverfügung vom 20. Januar 2021 (nachfolgend: Veranlagungsverfügung) wie folgt: Vorkolonne CHF Veräusserungserlös (verurkundeter 1'250'000.00 Verkaufspreis) Anrechenbarer Veräusserungserlös 1'250'000.00 Erwerbspreis -740'000.00 Aufwendungen -75'241.00 Grundstückgewinn 434'759.00 Gewinn Fremdnutzung: 0 % 0 Gewinn Eigennutzung: 100 % 434'759.00 Steuerreduktion infolge Ersatzbeschaffung Vorgenommene Ersatzbeschaffung 694'153.00 Eigennutzung 59 % von 1'176'529.00 Anlagekosten Eigennutzung 100 % -815'241.00 Zwischentotal 0 0 Aufgeschobener Grundstückgewinn 0 0 Steuerbarer Grundstückgewinn 434'759.00

- 5 - Die Kosten für die Ersatzbeschaffung (Liegenschaft GB R. Nr. aaa) berechnet die Vorinstanz wie folgt (vgl. Veranlagungsverfügung und Einspracheentscheid): CHF Kaufpreis Ersatzobjekt (28.01.2014) 890'000.00 Investitionskosten 2014 (Neubeurteilung) 265'028.00 Nachträge 2015 / 2016 21'501.00 Total Investitionskosten 1'176'529.00 Anteil Eigennutzung (59 %) 694'153.00

E. 2.4

Grundsätzlich muss das Eigenheim im Zeitpunkt der Handänderung bzw. im Zeitpunkt, in dem der Entschluss zur Ersatzbeschaffung gefasst wird, selbst- bewohnt sein. Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass die steuer- pflichtige Person ihr ausschliesslich selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechung bewohnte, mithin am frag- lichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besitzesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzes- dauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln. Mit ei- ner Ersatzbeschaffung ist immer ein Wechsel der Wohnstätte verbunden, wobei normalerweise die neue Wohnstätte im Ersatzobjekt der alten Wohnstätte im veräusserten Grundstück folgt. Ausnahmen im Einzelfall sind so zulässig, z.B. können die beiden Wohnstätten durch eine Drittwohnstätte kurz unterbrochen werden, wenn die steuerpflichtige Person ihr Eigenheim veräussert, ohne das Ersatzobjekt schon erworben zu haben bzw. dieses zwar schon im Eigentum der steuerpflichtigen Person steht, infolge Bau oder Umbau aber noch nicht be- zogen werden kann. Entscheidend ist letztlich, ob die Frist zwischen den Selbst- nutzungen angemessen ist (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Kommen- tar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl. 2013, N. 331 f. zu § 216 StG/ZH). Die bisherige Rechtsprechung des Bundesgerichts bezieht sich primär auf die Nut- zung des veräusserten Objekts (vgl. BGE 138 II 105 E. 6.3.2 S. 110). Jedoch sind gemäss Gesetzeswortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG sowie § 216 Abs. 3 lit. i StG/ZH die Begriffe des Selbstbewohnens, der Dauerhaftigkeit und der Ausschliesslichkeit im Zusammenhang mit dem Ersatzobjekt gleich auszu- legen wie beim veräusserten Objekt (so auch FELIX RICHNER, Ersatzbeschaf- fung von selbstgenutztem Wohneigentum [nachfolgend: Ersatzbeschaffung I], ZStP 3/2010 S. 202).

E. 2.4.1

Der Rekurrent berechnet den aufgeschobenen Grundstückgewinn und den steuerbaren Grundstückgewinn gemäss seinen Angaben in der Steuerer- klärung "Grundstückgewinne" wie folgt: CHF CHF Veräusserungserlös 1'250'000.00 Verkaufsprovision G. -2'700.00 Verkaufsprovision H. -37'500.00 Notar I. -4'652.00 GB-Amt -30.00 Vermessung -93.00 -44'975.00 Anrechenbarer Veräusserungserlös 1'205'025.00 Anlagekosten Effektive Anlagekosten -740'000.00 Aufwendungen Notar I. -6'599.00 Notar I. -884.00 Wertvermehrend gemäss Ste-E. 2011 -5'772.00 Wertvermehrend gemäss Ste-E. 2012 -1'229.00 Wertvermehrend gemäss Ste-E. 2013 -21'625.00 -36'109.00 Grundstückgewinn 428'916.00 Steuerreduktion infolge Ersatzbeschaffung Kaufpreis 890'000.00 Investitionskosten gem. Aufstellung und Steuerdeklarationen 309'910.00 1'199'910.00 abzüglich Anlagekosten -776'109.00

- 6 - Maximal aufgeschobener Grundstückgewinn 423'801.00 -423'801.00 Steuerbarer Grundstückgewinn 5'115.00

E. 2.4.2

Aus dem Rekursantrag 2 ("Es sei die Grundstückgewinnsteuer des Rekurrenten auf Fr. 1'330.00 bei einem steuerbaren Grundstückgewinn von Fr. 5'115.00 aus- zurechnen und festzulegen") folgt, dass der Rekurrent diese Berechnung nach wie vor als richtig erachtet. Sinngemäss lässt er somit beantragen, dass auf diese Berechnung abzustellen sei und ihm

auf einem Grundstück- gewinn von CHF 423'801.00 ein Steueraufschub zu gewähren sei. 3.

E. 2.5

Gemäss Art. 3 Abs. 1 DBG (SR 642.11), Art. 3 Abs. 1 StHG sowie § 3 Abs. 1 StG/ZH sind natürliche Personen aufgrund persönlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie ihren steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz bzw. im Kanton haben. (...) Soweit hier interessierend kann (...) auch auf die Rechtsprechung zum zivil- rechtlichen Wohnsitz zurückgegriffen werden.

E. 2.5.2

Für die Begründung des Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: ein objektives äusseres, der Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Ab- sicht dauernden Verbleibens. Nach der Rechtsprechung kommt es nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist (BGE 137 II 122 E. 3.6 S. 127). Die nach aussen erkennbare Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Auch ein von vornherein bloss vo- rübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer wird üblicherweise ein Jahr postuliert. Die Absicht, einen Ort später (aufgrund veränderter nicht mit Bestimmtheit vorauszusehender Um- stände) wieder zu verlassen, schliesst eine Wohnsitzbegründung nicht aus (BGE 127 V 237 E. 2c S. 241). Die Absicht dauernden Verweilens muss nur im Moment der Begründung eines Wohnsitzes bestanden haben (DANIEL STAEHELIN, in: Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch, Bd. I, 5. Aufl. 2014, N. 19b zu Art. 23 ZGB; vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., N. 17 und 18 zu § 3 StG/ZH). Für die Dauerhaftigkeit der Selbstnutzung im Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung ist es somit nicht notwendig,

- 10 - dass der Eigentümer des neuen Eigenheims dieses während der ganzen Be- sitzesdauer auch selbst bewohnt hat (a.M. FELIX RICHNER, Ersatzbeschaf- fung I, a.a.O., S. 205 Fn. 59 sowie S. 207 f.). Dies steht in Einklang mit den Anforderungen der dauernden Selbstnutzung beim veräusserten Objekt, bei welchem eine lückenlose Selbstnutzung ebenfalls nicht gefordert wird (vgl. E. 2.4)."

E. 3

Mit Verfügung vom 19. März 2020 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und C. für einen im Jahr 2016 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 434'759.00. Diese Verfügung liess A. mit Rekurs vom 20. April 2020 weiterziehen. Das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, wies die Angelegenheit mit Urteil vom 26. August 2020 zur Durchführung des Einspracheverfahrens an die Steuerkommission Q. zurück.

E. 3.1

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 96 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (§ 102 StG) die Anlagekosten (§ 103 f. StG) übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG). Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbs- preis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§

104 StG) zusammen. Als Aufwendungen sind gemäss § 104 Abs. 1 StG unter anderem anrechenbar: Kosten für Planung, Bauten, Umbauten und andere Investitionen (lit. a) sowie Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind (lit. c).

E. 3.2

Die Parteien sind sich einig, dass der Erwerbspreis für die Liegenschaft in Q. CHF 740'000.00 beträgt. Unterschiedliche Ansichten haben sie hin- gegen hinsichtlich der Aufwendungen und des Erlöses.

E. 3.3

Diese Ausführungen der Vorinstanz sind mit Blick auf die Regelung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG nicht zu beanstanden. Gemäss dieser ist ein Steuer- aufschub nur für die Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbst- genutzten Wohnliegenschaft zu gewähren, wobei der Gesetzestext insoweit ausdrücklich von 'Einfamilienhaus' bzw. 'casa monofamiliare' (französisch un- genau: 'maison') spricht. Die Beschwerdeführer hatten nach den unbestrittenen Feststellungen im angefochtenen Entscheid im Zweifamilienhaus, das sie ver- kauft haben, nicht beide Wohnungen genutzt. Haben sie nicht die ganze Lie- genschaft selbst bewohnt, so ist diese zum Vornherein nicht als 'Einfamilien- haus' im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG zu betrachten. Dabei können die Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass eine der Wohnungen während ihrer Besitzdauer gänzlich ungenutzt blieb, nichts zu ihren Gunsten ableiten: Würde es einer Selbstnutzung gleich gesetzt, wenn der Eigentümer eines Mehrfamili- enhauses eine (oder gar mehrere) Wohnung leer stehen lässt, so liesse sich der Selbstnutzungsgrad im Hinblick auf eine bevorstehende Veräusserung der Liegenschaft beliebig manipulieren."

E. 3.4

Bei den Positionen Verkaufsprovision G. von CHF 2'700.00, Verkaufsprovision H. von CHF 37'500.00, Notar I. von CHF 4'652.00, GB- Amt von CHF 30.00 und Vermessung von CHF 93.00 (insgesamt: CHF 44'975.00; E. 2.4.1.) handelt es sich um Kosten, die mit der Veräusserung des Grundstückes in Q. verbunden sind. Gemäss § 104 Abs. 1 lit. c StG handelt es sich dabei um Aufwendungen, welche – entgegen der Berechnung des Rekurrenten – bei den Anlagekosten und nicht als den Veräusserungserlös mindernde Leistungen zu berücksichtigen sind. Der Verkaufspreis der Liegenschaft in Q. von CHF 1'250'000.00 gilt somit als steuerlich massgeblicher Erlös.

E. 3.5

Der Rekurrent lässt beantragen, dass der steuerbare Grundstücksgewinn mit CHF 5'115.00 festzulegen sei. Diesem liegt ein erzielter Grundstückge- winn von CHF 428'916.00 zugrunde. Daraus folgt, dass der Rekurrent – unter Berücksichtigung der Ausführungen unter E. 3.4. – sinngemäss Auf- wendungen von CHF 81'084.00 (Summe aus CHF 44'975.00 und CHF 36'109.00; E. 2.4.1.) für sachgerecht hält und einen diesbezüglichen Antrag stellen lässt.

E. 3.6.1

Der Rekurs muss einen Antrag und eine Begründung enthalten (§ 196 Abs. 2 Satz 1 StG). Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht ent- spricht, wird nicht eingetreten (§ 196 Abs. 3 Satz 1 StG).

E. 3.6.2

Der Rekurs enthält keine Ausführungen, weshalb in Abweichung von der Veranlagungsverfügung und vom Einspracheentscheid Aufwendungen von CHF 81'084.00 sachgerecht seien. Insofern fehlt eine Begründung gänzlich. Gleiches gilt für die Einsprache und das Schreiben vom 31. Januar

- 8 - 2019 sowie die Einsprache vom 29. März 2019 und den Rekurs vom 20. April 2020 gegen die Veranlagungsverfügung vom 19. März 2020, auf welche im Rekurs für die Begründung ergänzend verwiesen wird. Auf den Rekurs ist daher hinsichtlich des sinngemässen Antrags, dass Aufwendungen in Höhe von CHF 81'084.00 zum Abzug zuzulassen seien, nicht einzutreten.

E. 3.7

In Übereinstimmung mit der Vorinstanz ist demnach von einem Grundstücksgewinn von CHF 434'759.00 auszugehen. Nachfolgend ist zu prüfen, inwiefern die Grundstücksgewinnsteuer diesbezüglich aufzuschieben ist. 4.

E. 4

Mit Verfügung vom 20. Januar 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2016 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 434'759.00 bei einer Besitzesdauer von 8 Jahren und einem Steuersatz von 26 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 113'037.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'250'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 740'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 75'241.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurden zum einen nur Aufwendungen von CHF 75'241.00 und nicht von CHF 81'084.00 zum Abzug zugelassen und zum anderen die Grundstücksgewinnsteuer nicht zufolge Ersatzbeschaffung teilweise aufgeschoben.

E. 4.1

Die Grundstücksgewinnbesteuerung 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]).

E. 4.2

Die Grundstücksgewinnsteuer wird auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei Veräusserung einer dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten 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 gleichgenutzten Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird (§ 98 Abs. 1 StG). Bei Mehrfamilienhäusern gilt das Ersatzbeschaffungsprivileg nur anteilmässig für den von der steuerpflichtigen Person ganzjährig selbst bewohnten Hausteil (§ 98 Abs. 2 StG).

E. 4.3

Das Bundesgericht führt in seinem Urteil vom 7. März 2017 (BGE 143 II 233) Folgendes aus: "2.3 Der Begriff des 'dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums' ist

bundesrechtlich geregelt und unterliegt der vollen bundesrechtlichen Kognition. Unter diesen Begriff ('ayant durablement et exclusivement servi au propre usage de l'aliénateur') fällt einzig der Hauptwohnsitz, während ein sekundäres Domizil (so etwa ein Ferienhaus oder eine Ferienwohnung, ein Objekt für die Dauer auswärtigen Wochenaufenthalts) den Tatbestand nicht erfüllt. Die Kantone sind demgegenüber befugt, die Dauer der 'angemessenen Frist' (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; der Zeitraum zwischen zwei Handänderungen) eigenständig festzulegen. Insoweit beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (vgl. BGE 141 II 207 E. 2.2.4 f. mit zahlreichen weiteren Beispielen).

- 9 -

E. 4.4.1

Das Bundesgericht hält im Urteil vom 2. März 2006 (2A.107/2006) Folgendes fest: "3.2 Den Beschwerdeführern wurde der Steueraufschub mittels nachträglicher Revision der Veranlagungsverfügung gewährt (vgl. § 35 Ziff. 4 GGStG/LU), allerdings nur im Umfang von 64 Prozent des Grundstückgewinns. Die Vorinstanz hat dies mit dem Umstand begründet, dass die Beschwerdeführer vom verkauften Zweifamilienhaus nur das Erd- und das Dachgeschoss genutzt hätten, nicht aber die Wohnung im ersten Stock, in welcher die frühere Eigentümerin bis zu ihrem Hinschied im Dezember 1998 gelebt hatte. Die betreffende Wohnung sei während der Besitzdauer der Beschwerdeführer leer gestanden und überhaupt nicht genutzt worden. Nach gewissen Renovationsarbeiten wohne darin heute eines der beiden Ehepaare, die das Haus (zusammen) gekauft hätten. Der Selbstnutzungsgrad von 64 Prozent ergibt sich alsdann aus einem Vergleich der Fläche der von den Beschwerdeführern genutzten Geschosse und jener des ungenutzten Obergeschosses.

E. 4.4.2

Das Bundesgericht führt in seinem Urteil vom 28. Februar 2018 (2C_931/2017) aus, dass der Beschwerdeführer von der erworbenen Liegenschaft (Stockwerkeigentum mit 16 Einheiten) von beinahe 2900 m² kaum mehr als 200 m² selbst nutze und nur der dieser Fläche entsprechende Erwerbspreis als Ersatzbeschaffung gelte.

E. 4.5

Als Ersatzbeschaffung im Sinne von § 98 StG gilt nicht nur der Kauf eines fertiggestellten Hauses, sondern auch der Aus- und Umbau oder die Reno-

- 11 - vation einer bestehenden Baute, soweit die Kosten nicht als Liegenschaftsunterhalt gemäss § 39 Abs. 2-4 StG abziehbar sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 98 StG N 14). 5.

E. 5

Gegen die Verfügung vom 20. Januar 2021 liess A. mit Schreiben vom

E. 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 ge-

geben 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).

E. 5.2

Der Rekurrent ist mit C. verheiratet. Er kann daher gemäss § 44 Abs. 2 StGV, sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, auf dem gesamten reinvestierten Erlös die Ersatzbeschaffung beanspruchen. Diese ist nicht auf seinen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft in R. beschränkt. 6. 6.1. Strittig ist, ob der Rekurrent und seine Ehefrau die Ersatzliegenschaft dauernd und ausschliesslich selbst nutzen. Nach Ansicht der Vorinstanz handelt es sich bei der Liegenschaft in R. um ein Zweifamilienhaus, welches der Rekurrent und seine Ehefrau nur teilweise selbst nutzen. Der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) vertritt hingegen die Auffassung, dass die Ersatzliegenschaft ein Einfamilienhaus sei, in welchem ausschliesslich die Familie des Rekurrenten wohne. 6.2. 6.2.1. Am 24. März 2003 wurde dem damaligen Eigentümer der Liegenschaft in R. deren Schätzung eröffnet. Gemäss dieser Verfügung handelt es sich bei der Liegenschaft in R. um ein Zweifamilienhaus, das nebst Garagen und einem Büro im Kellergeschoss aus einer Wohnung im EG von 120.5 m² sowie einer Wohnung im OG von 77.4 m² besteht. Die Ertragswertberechnung beläuft sich auf CHF 36'300.00 (Eigenmietwert: CHF 18'720.00; Vermietung: CHF 17'580.00).

- 12 - 6.2.2. Das Amt für Immobilienbewertung des Kantons A bewertete im Rahmen einer Revision die Liegenschaft in R. neu. Gemäss Verfügung vom 12. Juni 2019 handelt es sich dabei um ein Zweifamilienhaus, dessen Mietwert sich wie folgt berechnet: Bezeichnung Geschoss Zi. oder Nutzfläche Mietart Mietwert Anzahl m² CHF Wohnung EG 3.5 116 Eigenmiete 19'800.00 Wohnung OG 4.5 75 Vermietet 13'800.00 Garage UG 1 Vermietet 1'200.00 Garage UG 3 Eigenmiete 3'600.00 Parkplatz im Freien 2 Vermietet 1'200.00 Total 191 39'600.00 Dass gegen diese Verfügung Einsprache erhoben wurde, geht weder aus den Akten hervor noch wird dies vom Rekurrenten behauptet. 6.3. 6.3.1. Wie aus schriftlichen Mietverträgen hervorgeht, waren bzw. sind Teile der Liegenschaft in R. wie folgt vermietet: 6.3.2. Im Zeitraum vom 1. November 2014 bis 31. März 2015 vermieteten der Rekurrent und seine Ehefrau die Wohnung im OG für monatlich CHF 1'400.00 sowie zwei Aussenparkplätze zu je CHF 50.00 (insgesamt CHF 100.00) pro Monat an J. 6.3.3. Im Zeitraum vom 1. April 2015 bis 31. Oktober 2017 vermieteten der Rekurrent und seine Ehefrau die Wohnung im OG für monatlich CHF 1'400.00 sowie zwei Aussenparkplätze zu je CHF 50.00 (insgesamt CHF 100.00) pro Monat an K. und L. 6.3.4. Seit dem 1. November 2017 vermieten der Rekurrent und seine Ehefrau die Wohnung im OG für monatlich CHF 1'150.00 sowie einen Aussenparkplatz für CHF 50.00 pro Monat an L. 6.3.5. Seit dem 1. März 2014 vermieten der Rekurrent und seine Ehefrau den Garagen-Einstellplatz Nr. 4 für monatlich CHF 100.00.

- 13 - 6.4. 6.4.1. Aus den Schätzungsverfügungen und den schriftlichen Mietverträgen geht unzweideutig hervor, dass es sich bei der Liegenschaft in R. um ein Zweifamilienhaus handelt und der Rekurrent sowie seine Ehefrau die Wohnung im OG und zwei Aussenparkplätze seit dem 1. November 2014 und einen Garagen-Einstellplatz seit dem 1. März 2014 vermieten. An diesem Ergebnis vermögen die nachfolgenden Einwände des Vertreters nichts zu ändern. 6.4.2. Der Vertreter bringt vor, dass die Ausschreibung der Liegenschaft R. von einem Einfamilienhaus gesprochen habe, und stellt das Nachreichen

dieser Unterlagen in Aussicht. Auf das Einholen der bis heute nicht eingereichten Ausschreibungsunterlagen kann verzichtet werden. Denn selbst wenn darin von einem Einfamilienhaus die Rede wäre, muss aufgrund der Schätzungsverfügungen sowie der schriftlichen Mietverträge von einem Zweifamilienhaus ausgegangen werden. 6.4.3. Notar und Rechtsanwalt M. hält in einem Schreiben an den Vertreter vom 7. Oktober 2020 unter anderem Folgendes fest: "Sehr geehrter Herr Kollege Ich beziehe mich auf Ihre Anfrage vom 5. Oktober 2020 betreffend der Liegenschaft R. Nummer aaa im ehemaligen Eigentum von D. (...) Aus meinen mehrfachen Besuchen während sicher gegen 10 Jahren – Herr D. war ein alter Bekannter von mir und wir hatten unsere Autowerkstatt einige Jahre zusammen – bin ich der Meinung, dass es sich um ein grosses Einfamilienhaus handelte, welches in zwei Wohnungen hätte aufgeteilt werden können und er alleine bewohnte." Die persönliche Meinung von M., wonach es sich bei der Liegenschaft in R. um ein Einfamilienhaus handle, vermag die Schätzungsverfügungen, welche von einem Zweifamilienhaus ausgehen, nicht zu entkräften. 6.4.4. Der Vertreter macht weiter geltend, dass der Vorbesitzer, D., die Liegenschaft in R. jahrelang alleine benutzt habe. Dies mag zutreffen. Allerdings lässt sich daraus für die entscheidende Frage, ob auch der Rekurrent und seine Ehefrau die Liegenschaft in R. dauernd und ausschliesslich selbst nutzen, nichts ableiten. Die in diesem Zusammenhang gestellten Beweisanträge (Einholung eines Amtsberichts der Gemeinde R. sowie Zeugenbefragung von M.) sind daher mangels Relevanz abzuweisen.

- 14 - 6.4.5. Der Vertreter bringt sodann vor, alleine die Tatsache, dass zwei Küchen in einem Haus existierten, würde ein Haus noch nicht zu einem Zweifamilienhaus machen. Diese Einschätzung mag zutreffen. Allerdings wird vorliegend nicht aufgrund von zwei Küchen in der Liegenschaft in R. auf ein Zweifamilienhaus geschlossen. Vielmehr ergibt sich dies aus den Schätzungsverfügungen und den Mietverträgen. Auf die in diesem Zusammenhang beantragte Parteibefragung ist zufolge fehlender Relevanz zu verzichten. 6.4.6. Der Vertreter macht ausserdem geltend, dass ein Umbau in ein Zweifamilienhaus in R. nie stattgefunden habe. Dieses Haus sei nur renoviert worden, da seit 1985 (Erstellungsjahr) keine Renovationen mehr stattgefunden hätten. Ob die Liegenschaft in R. bereits als Zweifamilienhaus erbaut worden war oder zu einem späteren Zeitpunkt entsprechend umgebaut wurde, ist nicht von Bedeutung. Dass die Liegenschaft in R. spätestens seit dem 24. März 2003 ein Zweifamilienhaus ist, ergibt sich aus der an diesem Tag eröffneten Schätzungsverfügung. Auf die in diesem Zusammenhang beantragte Parteibefragung ist zufolge fehlender Relevanz zu verzichten. 6.4.7. Der Vertreter bringt ferner vor, dass das Obergeschoss der Liegenschaft in R. lediglich vorübergehend vom 1. November 2014 bis 20. Januar 2016 während des Umbaus des Erd- und Obergeschosses vermietet gewesen sei. Dies ist unzutreffend, dauert die Vermietung der Wohnung im Obergeschoss doch bis heute an (E. 6.3.4.). 6.4.8. Der Vertreter macht schliesslich geltend, dass ausschliesslich die Familie des Rekurrenten in der Liegenschaft in R. wohne. Dass diese Behauptung unzutreffend ist, ergibt sich aus den schriftlichen Mietverträgen. 6.5. Der Rekurrent und seine Ehefrau nützen in der am 28. Januar 2014 erworbenen Liegenschaft in R. nicht beide Wohnungen selbst, ist eine davon doch seit dem 1. November 2014 vermietet. Gemäss dem klaren Wortlaut von § 98 Abs. 2 StG gilt das Ersatzbeschaffungsprivileg nur anteilmässig für die vom Rekurrenten und seiner Ehefrau ganzjährig selbstbewohnte Wohnung. Die kantonale Regelung steht mit der bundesrechtlichen Norm von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und der Rechtsprechung im Einklang. Bewohnen der Rekurrent und seine Ehefrau nicht die gesamte Liegenschaft in

R., ist diese nicht als "Einfamilienhaus" im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG

- 15 - zu betrachten (E. 4.4.1.). Ebenso wenig gilt das Ersatzbeschaffungsprivileg hinsichtlich der vermieteten Garagen- und Parkplätze. 6.6. Aus dem Umstand, dass die Liegenschaft in R. nach dem Einzug des Rekurrenten und seiner Ehefrau im Dezember 2013 bis Ende Oktober 2014 nicht vermietet war, kann ebenfalls nicht auf eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung der Wohnung im OG geschlossen werden, denn der Rekurrent und seine Ehefrau hatten gemäss Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 3. Juni 2015 ihren steuerlichen Wohnsitz per 31. Dezember 2014 in Q. Befand sich der Hauptwohnsitz des Rekurrenten und seiner Ehefrau von Dezember 2013 bis Oktober 2014 demnach nicht in R., gilt deren dortige Liegenschaft für diesen Zeitraum nicht als selbst genutzt (vgl. E. 4.3.). 6.7. Bei einer vorgängigen Ersatzbeschaffung liegt es in der Natur der Sache, dass die steuerpflichtige Person nicht beide Liegenschaften gleichzeitig selbst nutzen bzw. nicht an zwei Orten ihren Wohnsitz haben kann (vgl. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 216 [des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997] N 332). Bis zum Verkauf der Liegenschaft in Q. am 26. Januar 2016 spräche daher eine temporäre Vermietung der Liegenschaft in R. nicht gegen eine Selbstnutzung. Vorliegend ist allerdings entscheidend, dass der Rekurrent und dessen Ehefrau die Wohnung im OG der Ersatzliegenschaft seit ihrer Wohnsitznahme in R. am 1. Juli 2015 weiterhin vermieten. Angesichts dieses langjährigen Mietverhältnisses, welches zudem bereits vor der Wohnsitznahme des Rekurrenten und dessen Ehefrau in R. begann, ist eine Selbstnutzung der Wohnung im OG zu verneinen. 6.8. Der Rekurrent kann entgegen seinen Ausführungen nichts zu seinen Gunsten aus BGE 143 II 233 ableiten. Dass der Rekurrent und seine Ehefrau ihren Wohnsitz am 1. Juli 2015 nach R. verlegten, ist unbestritten. Da der Rekurrent und seine Ehefrau vorliegend – anders als im erwähnten Bundesgerichtsurteil – keine Eigentumswohnung, sondern ein Zweifamilienhaus erwarben, kann aus der Wohnsitznahme in R. allerdings nicht geschlossen werden, dass sie die ganze Liegenschaft in R. dauernd und ausschliesslich selbst nutzen. Für diese Frage kommt es analog zur Wohnsitznahme nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv erkennbar ist. Dadurch, dass der Rekurrent und seine Ehefrau vom am 28. Januar 2014 erworbenen Zweifamilienhaus die Wohnung im OG seit November 2014 vermieten, bringen sie zum Ausdruck, diesen Teil der Liegenschaft nicht selbst zu nutzen. Gleiches gilt hinsichtlich der vermieteten Garagen- und Parkplätze.

- 16 - 6.9. Dem Rekurrenten kann nicht gefolgt werden, soweit er geltend macht, dass für die Ermittlung der Grundstückgewinnsteuer bzw. sinngemäss für die Frage der Selbstnutzung lediglich der Erwerbszeitpunkt massgebend sei. Zwar trifft zu, dass gemäss Rechtsprechung die Absicht dauernden Verweilens nur im Moment der Begründung eines Wohnsitzes bestanden haben muss und es für die Dauerhaftigkeit der Selbstnutzung im Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung somit nicht notwendig ist, dass der Eigentümer des neuen Eigenheims dieses während der ganzen Besitzdauer auch selbst bewohnt hat (E. 4.3.). Vorliegend ist allerdings relevant, dass der Rekurrent und seine Ehefrau die Wohnung im OG bereits vor ihrer Wohnsitznahme in R. im Jahr 2015 zu vermieten begannen und dieses Mietverhältnis bis heute andauert. Der Rekurrent und seine Ehefrau haben die Wohnung im OG demnach während der gesamten bisherigen Besitzdauer nicht selbst genutzt. Eine Selbstnutzung der Wohnung im OG wäre im Übrigen selbst dann zu verneinen, wenn der Rekurrent und seine Ehefrau bereits im Zeitraum von Dezember 2013 bis Oktober 2014 in R. Wohnsitz gehabt hätten, denn diese Wohnung ist seit dem 1.

November 2014 vermietet, was den Schluss zulässt, dass der Rekurrent und seine Ehefrau bereits beim Einzug im Dezember 2013 nicht die Absicht hatten, diesen Teil der Liegenschaft dauernd selbst zu nutzen. Der Rekurrent macht keine äusseren Umstände geltend, welche ihn und seine Ehefrau, entgegen ihrer ursprünglichen Absicht, erst nachträglich zur Vermietung der Wohnung im OG bewegt hätten (vgl. BGE 143 II 233 E. 2.6). 6.10. Dass der Rekurrent und seine Ehefrau für die Zeit nach der Auflösung des aktuellen Mietverhältnisses keine weitere Vermietung planen, vermag an der rechtlichen Würdigung nichts zu ändern. Zum einen handelt es sich dabei lediglich um eine geäusserte Absicht. Zum anderen sprechen die bis-herigen Tatsachen, das heisst die Vermietung der Wohnung im OG während nunmehr fast acht Jahren, gegen eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung. 6.11. Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent und seine Ehefrau die vermietete Wohnung im OG sowie die ebenfalls vermieteten Garagen- und Parkplätze der Liegenschaft in R. nicht dauernd und ausschliesslich selbst nutzen. 6.12. Soweit der Rekurrent und seine Ehefrau die Wohnung im EG sowie Garagen der Liegenschaft in R. selbst nutzen, ist unbestrittenermassen von einer Ersatzliegenschaft im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und § 98 Abs. 1 StG auszugehen, zumal die in letzterer Vorschrift vorgesehenen Fristen eingehalten wurden.

- 17 - 7. 7.1. Gemäss Lehre und Rechtsprechung berechnet sich der Selbstnutzungsgrad von Mehrfamilienhäusern nach Massgabe der Ertragsverhältnisse oder der Flächen der selbstgenutzten und nicht eigengenutzten Teile bzw. der Eigentumsquoten (E. 4.4.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 7). 7.2. Die Vorinstanz berechnet den Selbstnutzungsgrad der Ersatzliegenschaft gestützt auf die Mietwerte gemäss Bewertung des Amtes für Immobilienbewertung des Kantons A (E. 6.2.2.). Die Vorinstanz kommt auf eine Eigennutzung der Ersatzbeschaffung von 59 % (vgl. Veranlagungsverfügung und Einspracheentscheid): Total Mietwert Eigenmiete: CHF 23'400.00 / 59.1 %; gerundet 59 % Totalwert Mietwert Vermietung: CHF 16'200.00 / 40.9 %; gerundet 41 % Entgegen der Ansicht des Rekurrenten werden bei dieser Berechnung nicht "Rüebli mit Äpfeln" verglichen, denn die Vorinstanz geht für die vier Garagenplätze von einem Mietwert von je CHF 1'200.00 aus und macht dabei keine Unterscheidung, ob diese vermietet sind oder selbstgenutzt werden. Zudem kommt die Vorinstanz bei der vermieteten Wohnung sowie der selbstgenutzten Wohnung auf einen fast identischen Mietwert pro Quadratmeter (E. 6.2.2.). In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Amt für Immobilienbewertung des Kantons A den Eigenmietwert wie folgt definiert (...): "Der Eigenmietwert ist der Mietwert von selbstgenutzten Nutzungseinheiten (Räume) und somit der Betrag, der bei Vermietung unter normalen Verhältnissen an unabhängige Dritte erzielt werden könnte." Sodann kann aus dem Einwand des Rekurrenten, dass die verfassungsrechtlich zulässige Untergrenze des Eigenmietwerts 60 % der Marktmietebeträge, nichts zu dessen Gunsten abgeleitet werden. Vielmehr würde ein tieferer Mietwert betreffend die selbstgenutzten Teile der Ersatzliegenschaft zu einem niedrigeren Selbstnutzungsgrad führen. 7.3. Eine Aufteilung nach Massgabe der Flächen ergäbe bei einer Fläche der selbstbewohnten Wohnung von 116 m² (60.7 %) und der vermieteten Wohnung von 75 m² (39.3 %) einen Selbstnutzungsgrad von aufgerundet 61 %.

- 18 - 7.4. 7.4.1. Die Kosten für die Liegenschaft in R. setzen sich zusammen aus dem Kaufpreis von CHF 890'000.00 sowie den innerhalb der Frist von § 98 Abs. 1 StG anlässlich der Renovation getätigten wertvermehrenden Investitionen (vgl. E. 4.5.). 7.4.2. Die Vorinstanz kommt auf wertvermehrnde Investitionen von CHF 286'529.00 (vgl. E.

2.3. sowie Veranlagungsverfügung und Einspracheentscheid). 7.4.3. Der Vertreter ist der Auffassung, dass zusätzlich weitere wertvermehrnde Aufwendungen von CHF 31'348.00 zu berücksichtigen seien. 7.4.4. Zwei der vom Vertreter bemängelten Positionen (Einbauschrank von CHF 2'000.00; wertvermehrnder Anteil der ersetzten Küchengeräte von CHF 8'670.00) wurden bereits in der Veranlagungsverfügung, worauf im Einspracheentscheid hingewiesen wird, als wertvermehrnde Investitionen berücksichtigt. In diesen Punkten ist zufolge eines fehlenden Rechtsschutzinteresses nicht auf den Rekurs einzutreten. 7.4.5. Auf eine materielle Beurteilung der übrigen Positionen in Höhe von CHF 20'678.00 kann mangels Relevanz verzichtet werden. Denn selbst wenn diese gänzlich als wertvermehrnde Investitionen berücksichtigt würden, wäre vorliegend kein Steueraufschub zu gewähren (E. 7.5. und 8.). 7.5. Davon abhängig, ob von einem Selbstnutzungsgrad von 59 % oder 61 % ausgegangen wird (E. 7.2. und 7.3.) und weitere wertvermehrnde Investitionen berücksichtigt werden oder nicht, ergeben sich folgende Kosten für den selbstgenutzten Teil der Ersatzliegenschaft: Variante 1 Kaufpreis Ersatzobjekt (28.01.2014) CHF 890'000.00 Investitionskosten 2014-2016 CHF 307'207.00 Total Investitionskosten CHF 1'197'207.00 Anteil Eigennutzung (61 %) CHF 730'296.00 - 19 - Variante 2 Kaufpreis Ersatzobjekt (28.01.2014) CHF 890'000.00 Investitionskosten 2014-2016 CHF 307'207.00 Total Investitionskosten CHF 1'197'207.00 Anteil Eigennutzung (59 %) CHF 706'352.00 Variante 3 Kaufpreis Ersatzobjekt (28.01.2014) CHF 890'000.00 Investitionskosten 2014-2016 CHF 286'529.00 Total Investitionskosten CHF 1'176'529.00 Anteil Eigennutzung (61 %) CHF 717'683.00 Variante 4 Kaufpreis Ersatzobjekt (28.01.2014) CHF 890'000.00 Investitionskosten 2014-2016 CHF 286'529.00 Total Investitionskosten CHF 1'176'529.00 Anteil Eigennutzung (59 %) CHF 694'153.00 8.

E. 8

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

E. 8.1

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).

E. 8.2

Vorliegend wurden die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft in Q. von CHF 815'241.00 nicht gänzlich für den Erwerb und die Renovation des selbstgenutzten Teils der Ersatzliegenschaft wiederverwendet, belaufen sich die diesbezüglichen Investitionskosten doch auf maximal CHF 730'296.00 (E. 7.5.). Wurde der Gewinn von CHF 434'759.00 demnach auch nicht teilweise reinvestiert, kann kein Steueraufschub gewährt

- 20 - werden. Der Rekurrent hat den Grundstückgewinn somit sofort zu versteuern.

E. 9

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen, soweit auf diesen eingetreten werden kann.

E. 10

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).

- 21 - Das Gericht erkennt: 1. Der Rekurs wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird. 2. Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 7'500.00, der Kanzleigebühr von CHF 265.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 7'865.00, zu bezahlen. 3. Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet
Zustellung an: den Vertreter des Rekurrenten (2) das Kantonale Steueramt das Gemeindesteuernamt T. 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

E. 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]).

- 22 - Aarau, 22. September 2022 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Fäs

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.