

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_347/2018

Urteil vom 24. Januar 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung

Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte

A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch die BDO AG, Herr Markus Häller und/oder Herr Lukas Kretz,

gegen

Gemeinderat V._____,
Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand

Grundstückgewinnsteuer 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kar
2018 (WBE.2017.286).

Sachverhalt:

A.

A._____ verlegte seinen Wohnsitz am 1. April 2013 von U._____ (ZG) nach
am 8. November 2011 eine 4 1/2-Zimmerwohnung zusammen mit Einstellhallenpar
Am 1. Dezember 2013 meldete er seinen Wohnsitz nach W._____ um, wo er bi
wohnte. Am 5. Dezember 2013 unterzeichnete er ein Papier mit dem Titel "Kaufver

für Weiterbearbeitung" bezüglich eines Terrassenhauses in R._____ und leistet eine Anzahlung von Fr. 30'000.--. Am 27. Februar 2014 erwarb er die Liegenschaft 2014 seinen Wohnsitz dorthin. Am 11. und 19. März 2014 verkaufte A._____ je erworbenen Einstellhallenparkplätze in V._____. Die 4 1/2-Zimmerwohnung ver 19. März 2014.

B.

Mit Einspracheentscheid vom 1. Dezember 2016 erhob die Steuerkommission V.____ Grundstückgewinnsteuern von Fr. 1'585.-- bzw. von Fr. 46'212.-- und verweigerte d beantragten Steueraufschub; sie erwog, es liege keine Ersatzbeschaffung von dau selbst genutztem Wohneigentum vor.

C.

Dagegen erhob A._____ vergeblich Rekurs an das Spezialverwaltungsgericht u an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau.

D.

A._____ hat am 23. April 2018 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegen Bundesgericht eingereicht. Er stellt den Antrag, das Urteil des Verwaltungsgerichts aufzuheben und von der Erhebung der Grundstückgewinnsteuer abzusehen. Das Kantonale Steueramt Aargau und das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau Abweisung der Beschwerde. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat auf eine St

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen ein letztinstanzliches kantonales Urteil in ei öffentlichen Rechts. Eine Ausnahme im Sinne von Art. 83 BGG ist nicht gegeben. I öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher zulässig (Art. 82 Abs. 1 lit. a, Art. 8 die form- und fristgerechte Beschwerde des gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimiert einzutreten.

1.2. Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann namentlich Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Der Beschwerdeführer rügt eine Ve 3 lit. e des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Nicht einzugehen ist hingegen auf di Beschwerdeführers, soweit dieser eine Verletzung von § 98 Abs. 1 des Steuergese vom 15. Dezember 1998 (StG/ AG; SAR 651.100) geltend macht.

1.3. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie die Vorin (Art. 105 Abs. 1 BGG). Es kann diesen - soweit entscheidrelevant - bloss dann beri falls er offensichtlich unrichtig (d.h. willkürlich) oder in Verletzung wesentlicher Verfi worden ist (Art. 105 Abs. 2 BGG; **BGE 142 V 2 E. 2 S. 5**).

2.

Gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG wird die Besteuerung des Grundstückgewinns au Veräusserung einer dauernd und aussschliesslich selbstgenutzten Wohnliegensch; erzielte Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb oder zum Bau einer gleichger Ersatzliegenschaft in der Schweiz verwendet wird.

2.1. Das Verwaltungsgericht hat zum vorliegenden Fall festgehalten: Der Beschwer

Schluss der Besitzdauer der V. _____ Liegenschaft nicht mehr in dieser, sondern dort nicht deswegen Wohnsitz, weil die Wohnung in R. _____ noch nicht in der Wohnung in R. _____ sondern weil er zu seiner Lebensgefährtin und in deren Wohnung umzog. Aufgrund der Umzug hat die Vorinstanz geurteilt, dass keine zu einem Steueraufschub Anlass gebende Umstände gegeben ist (vgl. E. 1.2 des angefochtenen Urteils).

2.2. Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, aufgrund der Schwangerschaft habe er unter einem subjektiven Zwang gestanden, seinen Wohnsitz in deren Wohnung in W. _____ temporäre Wohnsitznahme in W. _____ sei aus Gründen der Gleichbehandlung angemessenen Frist einzustufen, innert derer eine Ersatzbeschaffung und somit ein Umzug anzunehmen sei.

2.3. Die Verweigerung des Steueraufschubs lässt sich nicht auf die Auffassung der Verkäuferin, dass bis zum Schluss der Besitzdauer in der verkauften Liegenschaft ein Wohnsitz zu bestehen habe (vgl. E. 2.1 des angefochtenen Urteils), was im konkreten Fall unbestritten nicht erbracht werden kann.

2.3.1. Die Auffassung des Verwaltungsgerichts entspricht in dieser absoluten Form der Rechtsprechung. Die Wohnung muss selbstbewohnt gewesen sein im Zeitpunkt, in dem die Ersatzbeschaffung getroffen wird (**BGE 143 II 233** E. 2.4 S. 236 f.). Wenn der Betroffene vor dem Verkauf auszieht, ist das nicht schädlich (**BGE 138 II 105** E. 6.1 S. 108), sondern wenn die Wohnung zwischenvermietet wird (Urteil 2C_215/2008 vom 21. August 2008 E. 4.3).

2.3.2. Der Entschluss, Grundeigentum zu kaufen, wird in aller Regel nicht von einem Tag zum anderen gefasst. Vorliegend unterschrieb der Beschwerdeführer die Kaufvereinbarung für die neue Wohnung in R. _____ am 5. Dezember 2013, d.h. fast gleichzeitig, wie er - per Ende November 2013 - die alte Wohnung in V. _____ auszog. Er musste somit im Zeitpunkt dieses Auszugs der alten Wohnung eine Ersatzbeschaffung bereits gefasst haben, was gemäss **BGE 143 II 233** E. 2.4 S. 236 f. der Fall ist. Der Kaufvertrag für die neue Wohnung schloss er Ende Februar 2014 ab und zog bereits im März 2014 dort ein. Dass man nicht sogleich am Tag des Kaufvertrags in die neue Wohnung einziehen kann, ist alltäglich. Es wäre wirklichkeitsfremd, zu verlangen, dass der Kauf der neuen, der Verkauf der alten und der Umzug von der alten in die neue Wohnung praktisch gleichzeitig hätten stattfinden müssen. In der Realität muss man ja immer Käufer bzw. Verkäufer finden, die Finanzierung der neuen Wohnung aushandeln und abschliessen. Der Verkäufer muss die Wohnung noch räumen, was All das braucht naturgemäss eine bestimmte Zeit. Wesentlich ist, ob die Frist zwischen dem Verkauf der alten und dem Kauf der neuen Wohnung mehr oder weniger angemessen ist (**BGE 143 II 233** E. 2.4 S. 236 f.; vgl. auch **BGE 138 II 105** E. 6.1 S. 108). In dem vorliegenden Fall erfolgte der Verkauf der alten und der Kauf der neuen Wohnung mehr oder weniger gleichzeitig, was dem allgemeinen Lauf der Dinge entspricht. Insgesamt lässt sich der Umzug von den Selbstnutzungen an sich als angemessen bezeichnet werden (vgl. dazu: **BGE 138 II 105** E. 6.1 S. 108).

2.4. Die Vorinstanz ist in der Eventualbegründung ihres Urteils von der Auffassung der Beschwerdeführer, dass die Ersatzbeschaffung sei auch mit Rücksicht auf die kurze Dauer des Bewohnens der neuen Wohnung zu verneinen (vgl. E. 2.3 des angefochtenen Urteils).

2.4.1. Gemäss dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist die Ersatzbeschaffung innerhalb angemessener Frist vorzunehmen, was zeitlicher Hinsicht vorausgesetzt, dass die Ersatzbeschaffung innerhalb angemessener Frist erfolgt. z.B. dann nicht der Fall, wenn zwischen der Aufgabe des Wohnsitzes und dem Verkauf der alten Wohnung Differenz liegen (vgl. dazu **BGE 138 II 105** E. 6.1 S. 108 und E. 6.3.2 S. 110). Dagegen ist nicht notwendig, dass der Eigentümer das Objekt während der ganzen Hauptwohndauer bewohnt (**BGE 143 II 233** E. 2.5.2 S. 238). Eine Mindestwohndauer ist nicht vorausgesetzt: Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG regelt die dauernde und ausschliessliche Wohnliegenschaften in Zusammenhang mit dem Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung. Die Kantone sollen den Kantonen einen Spielraum zu belassen. Insbesondere besteht hinsichtlich der Mindestwohndauer ein Spielraum.

qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Der genannten Bestimmung kann kein als Voraussetzung für eine dauernde und ausschliessliche Selbstnutzung entnommen werden, wenigstens nicht in der Weise, dass die Möglichkeit für die Kantone, eine solche Mindestfrist in ihrem Recht zu setzen, durch Art. 12 Abs. 3 lit. e (3.1 S. 239) ausgeschlossen ist.

Für das dauernde Selbstbewohnen genügt es, dass die steuerpflichtige Person ihr selbstbewohntes Eigenheim in der Zeit vor der Handänderung ohne erhebliche Unterbrechungen am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz gehabt hat. Nicht genügt es, wenn das veräusserte Grundstück ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde, sondern es muss bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln (dort E. 2.4 S. 239). Für die Begründung des Wohnsitzes müssen zwei Merkmale erfüllt sein: ein objektiver Aufenthalt, sowie ein subjektives inneres, die Absicht dauernden Verbleibens. Nach Art. 12 Abs. 3 lit. e kommt es nicht auf den inneren Willen, sondern darauf an, welche Absicht objektiv aus den Umständen erkennbar ist. Eine bloss vorübergehende Absicht muss auf einen dauernden Aufenthalt gerichtet sein. Ein bloss vorübergehender Aufenthalt kann einen Wohnsitz begründen, wenn er auf einen dauerhaften Aufenthalt angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird. Als Mindestdauer wird ein Jahr postuliert. Die Absicht, einen Ort später (aufgrund veränderter nicht mit Bestimmtheit bestimmter Umstände) wieder zu verlassen, schliesst eine Wohnsitzbegründung nicht aus. Die Begründung des Wohnsitzes muss nur im Moment der Begründung eines Wohnsitzes bestanden haben (E. 238, m.w.H.).

2.4.2. Erforderlich ist hier also zuerst einmal, dass der Beschwerdeführer in V. _____ begründete, was das Verwaltungsgericht für die Zeitspanne zwischen dem 1. April und dem 31. November 2013 festgestellt hat.

Damit ein von vornherein bloss vorübergehender Aufenthalt einen Wohnsitz begründet, wenn er auf eine bestimmte Dauer angelegt ist und der Lebensmittelpunkt dorthin verlegt wird, wird ein Jahr postuliert (vgl. oben E. 2.4.1). Ob der Hauptwohnsitz in V. _____ den hier zu beurteilenden Steueraufschub lange genug dauerte, muss hier aber so beurteilt werden. Der Beschwerdeführer hinterlegte nämlich in der Übergangsphase vor dem Verkauf bzw. Umzug seine Papiere noch vier Monate in W. _____, ohne die Wohnung dorthin zu verlegen. Die Vorinstanz hat dazu - wie schon das Spezialverwaltungsgericht festgehalten, dass der Beschwerdeführer nicht deswegen in W. _____ Wohnsitz begründet, weil er in W. _____ Wohnung in R. _____ noch nicht bezugsbereit war, sondern weil er zu seiner Lebenszeit in W. _____ Wohnung umzog (vgl. oben E. 2.1). Er nahm als Lediger zunächst in V. _____ eine Junggesellenwohnung Wohnsitz, hernach als Lierter in W. _____ in einer Partnerschaft als Vater in R. _____ in einer Familienwohnung einen dritten Wohnsitz zu begründen (vgl. oben angefochtenen Urteils).

2.4.3. Für das Bundesgericht sind diese vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen in E. 1.3). Das gilt namentlich für diejenige, wonach die Wohnsitznahme in W. _____ im Zusammenhang damit stand, dass das neue Eigenheim noch nicht bezugsbereit war und der Beschwerdeführer zu dem neuen Arbeitsort bzw. der Nähe eines solchen zunächst eine Mietwohnung bezog, die das Ersatzobjekt bezugsbereit wäre. Das Gewicht dieses Umstands wird noch dadurch vermindert, dass die Wohnung in V. _____ schon früher nach ihrem Erwerb für lange Zeit nur als Zweitwohnung bezogen worden war, weshalb die Rückkehr zu dieser Nutzungsart (neue Hauptwohnung in V. _____) nahelag.

Es verstösst nicht gegen Bundesrecht, wenn das Verwaltungsgericht aufgrund dieser Sachverhaltsfeststellungen den rechtlichen Schluss gezogen hat, dass die Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung in V. _____ unter den spezifischen Umständen des Einzelfalles nicht erfüllt sind und der Steueraufschub in V. _____ mit der Weiternutzung als Zweitwohnung, nachdem schon ursprünglich diese Nutzung in V. _____ stand, sind die Voraussetzungen von Art. 12 Abs. 3 lit. e nicht erfüllt, vielmehr ist es nicht möglich, den ursprünglichen Nutzungszweck als Zweitwohnung anzunehmen, wenn die Wohnsitznahme in W. _____ nicht mit der Ersatzbeschaffung in Zusammenhang steht.

2.5. Was der Beschwerdeführer dagegen einwendet, vermag nicht zu überzeugen.

2.5.1. Im Wesentlichen macht er geltend, aufgrund nicht vorhersehbarer Umstände seiner Lebenspartnerin) sei er aus familiären Gründen gezwungen worden, sich ne seinen Wohnsitz aus einleuchtenden Motiven nach W._____ verlegt, als Folge Zwangslage (vgl. dazu schon oben E. 2.2). Dabei habe es sich aber um eine bloss Drittwohnung im Zuge einer von Anfang an geplanten Veräusserung der bisheriger zwecks Ersatzbeschaffung gehandelt.

Damit gelingt es dem Beschwerdeführer aber nicht, die Sachverhaltsfeststellungen geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen, wie das mit Blick auf Art. 10 damit sie für das Bundesgericht nicht verbindlich wäre (vgl. oben E. 1.3). Auch nen wieso er die Wohnung in V._____ nach der Anmeldung in W._____ per 1. D Zweitwohnung nutzte und erst Monate später veräusserte. Ebenso wenig liefert er wieso er bei angeblich von Anfang an geplantem Wechsel der Wohnstätten von V. R._____ seinen Wohnsitz per 1. Dezember 2018 nach W._____ ummeldete

2.5.2. Der Beschwerdeführer verweist im Übrigen auf eine Lehrmeinung, wonach e Umständen gewährt werde, wenn das bisherige Eigenheim bei auswärtigem Aufen einem Jahr zwischenvermietet werde (MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: Klöti-Weber Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Rz. 11 zu § 98). Weil er die Liegenschaft sich selbst darin aufhielt und dafür den Eigenmietwert versteuerte, schliesst der Be erst recht Anspruch auf einen Steueraufschub habe.

Dem ist zu entgegen, dass ein Steueraufschub bei Zwischenvermietung die Ausn. vorliegend zu beurteilenden Zwischennutzung der veräusserten Liegenschaft als Z sich nicht anders. Erforderlich sind in beiden Fällen besondere Umstände, um eine rechtfertigen. Solche Ausnahmeumstände sind hier nach den Feststellungen der V

2.6. Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird der Beschwerde (vgl. Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 3'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Gemeinderat V._____, dem Kant Aargau, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 24. Januar 2019

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Matter

