

**3-RV.2024.41**

P 150

**Urteil vom 20. November 2025**

Besetzung      Präsident Fischer  
Richter Senn  
Richterin Sramek  
Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch Zofingen Treuhand AG, Kirchplatz 4,  
4800 Zofingen

Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
**vom 25. März 2024**  
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2021

---

**Das Gericht entnimmt den Akten:**

**1.**

Mit Verfügung vom 19. Juli 2022 veranlagte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ für einen im Jahr 2021 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 336'406.00 bei einer Besitzdauer von 12 Jahren und einem Steuersatz von 19 % zu einer Grundstücksgewinnsteuer von CHF 63'917.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'110'000.00, pauschalierte Anlagekosten von CHF 876'900.00, eine Differenz bezüglich Besitzdauer von CHF 26'894.00 (Abzug) sowie ein zufolge Ersatzbeschaffung früher aufgeschobener Grundstücksgewinn von CHF 130'200.00 (Zuschlag) zugrunde.

**2.**

Gegen die Verfügung vom 19. Juli 2022 erhoben A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 15. August 2022 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache und stellten folgenden Antrag:

"Die Grundstücksgewinnsteuer sei nach Selbstdeklaration mit CHF 39'776 zu veranlagern."

**3.**

**3.1.**

Mit Schreiben vom 17. August 2023 drohte das Steueramt Q.\_\_\_\_\_ A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ eine "reformatio in peius" bzw. eine Erhöhung der Grundstücksgewinnsteuer auf CHF 65'205.00 an.

**3.2.**

Die Vertreterin von A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ nahm dazu mit Schreiben vom 6. Oktober 2023 Stellung und verlangte für den Fall, dass die Grundstücksgewinnsteuer nicht auf CHF 39'776.00 festgesetzt werde, eine mündliche Besprechung mit einer Delegation der Steuerkommission.

**3.3.**

Am 18. Januar 2024 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

**4.**

Mit Entscheid vom 25. März 2024 reduzierte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ in teilweiser Gutheissung der Einsprache die Grundstücksgewinnsteuer auf CHF 60'608.00.

**5.**

Den Einspracheentscheid vom 25. März 2024 (Zustellung am 18. April 2024) liessen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit rechtzeitigem Rekurs vom 17. Mai

2024 (Postaufgabe am 18. Mai 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen die folgenden Begehren:

- "1. Der steuerbare Grundstücksgewinn aus dem Verkauf der ersatzbeschafften Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ sei auf CHF 233'100 zu reduzieren
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen"

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

**6.**

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

**7.**

A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ liessen keine Replik erstatten.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2021. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

#### **2.1.**

##### **2.1.1.**

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2006 erwarb der Rekurrent das Grundstück GB R.\_\_\_\_\_ Nr. aaa (Stockwerkeigentum, Wohnung) zum Preis von CHF 503'000.00. Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2009 veräusserte der Rekurrent den hälftigen Miteigentumsanteil am Grundstück GB R.\_\_\_\_\_ Nr. aaa zum Preis von CHF 256'373.00 an die Rekurrentin.

##### **2.1.2.**

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2010 veräusserten die Rekurrenten das Grundstück GB R.\_\_\_\_\_ Nr. aaa zum Preis von CHF 650'000.00.

##### **2.1.3.**

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2010 erwarben die Rekurrenten als Miteigentümer zu je  $\frac{1}{2}$  die Grundstücke GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. bbb (Stockwerkeigentum, Wohnung), GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. ccc (Parkplatz und Keller) sowie GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. ddd (Parkplatz) zum Preis von CHF 684'000.00.

##### **2.1.4.**

Die Steuerkommission R.\_\_\_\_\_ veranlagte den Rekurrenten für einen im Jahr 2010 erzielten Grundstücksgewinn von CHF 130'200.00. Dieser rechtskräftigen Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 650'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 503'000.00 und Aufwendungen von CHF 16'800.00 zugrunde. Die Grundstückgewinnsteuer bzw. der Grundstücksgewinn von CHF 130'200.00 wurde zufolge Ersatzbeschaffung (E. 2.1.3.) vollständig aufgeschoben.

### **2.2.**

#### **2.2.1.**

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2021 veräusserten die Rekurrenten die Grundstücke GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. bbb, GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. ccc und GB Q.\_\_\_\_\_ Nr. ddd zum Preis von CHF 1'110'000.00.

#### **2.2.2.**

Im Einspracheentscheid hat die Vorinstanz die Grundstückgewinnsteuer wie folgt berechnet:

Verkauf GB Q.\_\_\_\_\_, Parz.-Nr. bbb  
 öffentl. Beurkundung: tt.mm. 2021

|  | Anteil R._____<br>Besitzesdauer<br>ab 29.09.2006 | Anteil Q._____<br>Besitzesdauer<br>ab 31.08.2010 | Total         |
|--|--|--|---------------|
| Investierte Mittel   | CHF 650'000<br>64,54%                            | CHF 357'100<br>35,46 %                           |               |
| Verkaufserlös (Aufteilung auf verschiedene Besitzesdauern)                                       | CHF 716'394                                      | CHF 393'606                                      | CHF 1'110'000 |
| Anlagekosten pauschal 79 %   | CHF 565'951                                      | CHF 310'949                                      | CHF 876'900   |
| Gewinn   | CHF 150'443                                      | CHF 82'657                                       | CHF 233'100   |
| Grundstückgewinnsteuer LS Q._____<br>16%   | CHF 24'071                                       | 19% CHF 15'705                                   | CHF 39'776    |
| + aufgeschobener Grundstückgewinn<br>+ aufgeschobene Grundstückgewinnsteuer<br>LS R._____<br>16% | CHF 130'200<br>CHF 20'832                        |  | CHF 20'832    |
| Total Grundstückgewinnsteuer   |  |  | CHF 60'608    |

Der Betrag der "Investierten Mittel Anteil Q.\_\_\_\_\_" von CHF 357'100.00 ergibt sich aus der Differenz zwischen den pauschalierten Anlagekosten von CHF 876'900.00 und den effektiven Anlagekosten für das Grundstück in R.\_\_\_\_ von CHF 519'800.00 (Erwerbspreis: CHF 503'000.00; Aufwendungen: CHF 16'800.00; E. 2.1.4.).

### 2.2.3.

Die Rekurrenten beantragen, dass der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 363'300.00 um den infolge Ersatzbeschaffung früher aufgeschobenen Grundstückgewinn von CHF 130'200.00 (E. 2.1.4.) auf CHF 233'100.00 reduziert wird.

## 3.

### 3.1.

#### 3.1.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG).

#### 3.1.2.

Die Grundstückgewinnbesteuerung 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]). Der Kanton Aargau hat diese bundesrechtliche Vorgabe in § 98 Abs. 1 StG wie folgt umgesetzt: 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.

**3.1.3.**

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).

**3.1.4.**

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG).

**3.1.5.**

Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen. Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen oder dem tatsächlich bezahlten niedrigeren Preis (§ 103 Abs. 1 Satz 1 StG). Der Erwerbspreis ist jedoch nicht massgebend, soweit das Grundstück durch eine steueraufschiebende Veräusserung oder Ersatzbeschaffung erworben worden ist. In solchen Fällen ist jener Erwerbspreis massgebend, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer) zu Grunde lag (§ 103 Abs. 2 StG). Ist das Grundstück im Zeitpunkt der Veräusserung überbaut und besass es die steuerpflichtige Person länger als 10 vollendete Jahre, werden die Anlagekosten pauschaliert. Die Pauschale wird in Prozenten des Veräusserungserlöses bemessen (§ 105 Abs. 1 StG). Die Besitzdauer wird nach § 110 berechnet (§ 105 Abs. 2 Satz 1 StG). Bei einer Besitzdauer von 12 begonnenen Jahren betragen die pauschalierten Anlagekosten 79 % des Veräusserungserlöses (vgl. § 105 Abs. 1 StG).

**3.1.6.**

Die Steuer wird in Prozenten des steuerbaren Grundstücksgewinns berechnet (§ 109 Abs. 1 StG). Sie beträgt 19 % bis zum vollendeten 12. Besitzjahr (lit. m) und 16 % bis zum vollendeten 15. Besitzjahr (lit. p).

**3.1.7.**

Ist das Grundstück auf Grund einer steueraufschiebenden Veräusserung erworben worden, wird die Besitzdauer ab der letzten steuerbegründenden Veräusserung (Grundstückgewinn-, Gewinn- oder Einkommenssteuer oder gleichartige ausserkantonale Steuer) berechnet. Erfolgte 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).

#### **4.**

##### **4.1.**

Strittig und nachfolgend zu prüfen ist, ob der früher aufgeschobene Gewinn von CHF 130'200.00 (E. 2.1.4.) infolge Veräusserung der Ersatzgrundstücke in Q. \_\_\_\_\_ ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.

##### **4.2.**

Die anderen Positionen der Grundstückgewinnsteuerberechnung gemäss Einspracheentscheid (E. 2.2.2.) wie Erlös (CHF 1'110'000.00), pauschalisierte Anlagekosten (79 % von CHF 1'110'000.00: CHF 876'900.00), übriger Gewinn (CHF 1'110'000.00 ./ CHF 876'900.00: CHF 233'100.00) sowie dessen Aufteilung auf verschiedene Besitzdauern sind nicht umstritten. Auf sie wird deshalb nachfolgend nicht eingegangen.

##### **4.3.**

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass gemäss ständiger Praxis des Kantonalen Steueramts beim Verkauf der Ersatzliegenschaft der früher gewährte Steueraufschub hinzuzurechnen sei bzw. die Anlagekosten der Ersatzliegenschaft, auch wenn diese pauschaliert würden, um den Steueraufschub zu reduzieren seien. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung sei für die Steuerberechnung bei Veräusserung der Ersatzliegenschaft ebenfalls von deren Anlagekosten der aufgeschobene Gewinn in Abzug zu bringen bzw. zum errechneten Gewinn der Ersatzliegenschaft hinzuzuzählen. Es sei kein Grund ersichtlich, von dieser Praxis und Rechtsprechung abzuweichen.

##### **4.4.**

###### **4.4.1.**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist der infolge Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum aufgeschobene Grundstückgewinn verbindlich festzusetzen und unterliegt grundsätzlich keiner Veränderung mehr. Bei der Ermittlung des Grundstückgewinns im Zeitpunkt der Veräusserung des Ersatzgrundstücks sind die Anlagekosten der Ersatzliegenschaft um den aufgeschobenen Gewinn zu vermindern (BGE 137 II 419 E. 3.1 und E. 4.).

###### **4.4.2.**

Beim Weiterverkauf der Ersatzliegenschaft muss sowohl der seinerzeit aufgeschobene Grundstückgewinn als auch der Gewinn oder Verlust aus der Veräusserung der Ersatzliegenschaft berücksichtigt werden. Dies setzt voraus, dass die Steuerbehörden bei der zuvor geltend gemachten Ersatzbeschaffung den auf der ursprünglich veräusserten Liegenschaft erzielten Gewinn und die Höhe der Anlagekosten festgestellt haben. Mit der ebenfalls notwendigen Ermittlung der Höhe der Reinvestition lässt sich beurteilen, ob und in welchem Umfang ein Steueraufschub zu gewähren ist. Bei Veräusserung der ersatzbeschafften Liegenschaft ist für die Steuerberechnung

nung von deren Anlagekosten der aufgeschobene Gewinn in Abzug zu bringen bzw. gemäss aargauischem Steuererklärungsformular zum errechneten Gewinn der Ersatzliegenschaft hinzuzuzählen, was rechnerisch zum selben Ergebnis führt (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 98 StG N 19a, mit Hinweis auf BGE 137 II 419; vgl. auch Ziff. 10 der aargauischen Steuererklärung Grundstückgewinne).

#### **4.4.3.**

Aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sowie der damit übereinstimmenden aargauischen Praxis ist der früher aufgeschobene Gewinn (CHF 130'200.00; E. 2.1.4.) von den pauschalierten Anlagekosten (CHF 876'900.00) abzuziehen (CHF 1'110'000.00 ./ CHF 746'700.00) bzw. zum errechneten Gewinn der Ersatzgrundstücke hinzuzuzählen (CHF 233'100.00 + CHF 130'200.00). Beides führt vorliegend zu einem steuerbaren Gewinn von insgesamt CHF 363'300.00, weshalb der früher aufgeschobene Gewinn von CHF 130'200.00 ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.

#### **4.5.**

##### **4.5.1.**

Die Vertreterin der Rekurrentin vertritt den Standpunkt, dass der aufgeschobene Gewinn nicht zusätzlich zu versteuern ist. Für die Begründung verweist sie im Wesentlichen auf folgende Kommentarstelle (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 105 StG N 11a):

"Wurde ein Grundstück durch Ersatzbeschaffung erworben, ist nach Auffassung des KStA von den pauschalierten Anlagekosten der aufgeschobene Grundstücksgewinn zu subtrahieren, da dieser durch die Pauschalierung der Anlagekosten ansonsten vernichtet werden könnte und die Bestimmung von § 103 Abs. 2 unterlaufen würde (vgl. Merkblatt KStA «Grundstückgewinnsteuer», Ziff. 11.1.2). Nach der hier vertretenen Auffassung fehlt es hingegen an einer gesetzlichen Grundlage, welche eine Subtraktion des aufgeschobenen Grundstücksgewinnes von den pauschalierten Anlagekosten und damit die faktische Nichtanwendung von § 105 Abs. 1 bei einer Besitzesdauer von mehr als 10 Jahren erlauben würde. Auch wenn der aufgeschobene Grundstücksgewinn rechtskräftig festgestellt wurde, führt dies nicht dazu, dass sich dieser nicht mehr verändern könnte. Davon scheint auch das Verwaltungsgericht (im Rahmen eines obiter dictums) auszugehen (vgl. VGE vom 21.4.2010, WBE.2009.365). Zudem ist gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts das latente Steuersubstrat bei Dahinfallen eines Steueraufschubs nach den dann zumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage usw.) zu besteuern (BGE 141 II 207 = StE 2015 ZH B 42.38 Nr. 39 = ZStP 2015, 139). Es ist daher nicht einzusehen, wieso ein Veräusserer, der eine Ersatzbeschaffung vorgenommen und das Ersatzobjekt mindestens 10 Jahre besessen hat, anders zu behandeln wäre als ein Veräusserer, der durchgehend das gleiche Grundstück länger als 10 Jahre besass (vgl. auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/ROHNER, § 216 N 294; ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § 7 N 129)."

#### **4.5.2.**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob diese Lehrmeinung rechtfertigt, dass entgegen den Ausführungen unter E. 4.4. der früher aufgeschobene Gewinn vorliegend nicht besteuert wird.

#### **4.6.**

Der Wortlaut von § 98 Abs. 1 StG (und Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG) erlaubt einen Aufschub des Gewinns aus der Veräusserung des Grundstücks in R.\_\_\_\_\_ nur so lange, als dass dieser Gewinn in den Ersatzgrundstücken in Q.\_\_\_\_\_ investiert bleibt. Ein Verkauf Letzterer ohne anschliessenden Erwerb eines weiteren Ersatzgrundstücks muss deshalb zu einer Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns führen. Aufgrund der genannten Gesetzesbestimmungen fehlt es nicht an einer gesetzlichen Grundlage für eine Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns von CHF 130'200.00.

#### **4.7.**

##### **4.7.1.**

Der aufgeschobene Gewinn von CHF 130'200.00 wäre auch dann von den Anlagekosten der Ersatzgrundstücke in Q.\_\_\_\_\_ abzuziehen, wenn diesbezüglich die effektiven Anlagekosten berücksichtigt würden. Beide vom Gesetzgeber gewählten Varianten betreffend Festsetzung der Anlagekosten (effektiv gemäss § 103 StG und § 104 StG oder pauschal im Sinne von § 105 StG) bezüglich der Ersatzgrundstücke führen demnach in Beachtung des Anspruchs auf Gleichbehandlung zu einer Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns.

##### **4.7.2.**

Wie das Kantonale Steueramt in seiner Vernehmlassung richtig ausführt, ist es nicht Zweck der pauschalierten Anlagekosten, den Steuerpflichtigen die Grundstückgewinnsteuer zu ermässigen. Vielmehr wird damit bezweckt, die Steuerpflichtigen vom Nachweis der allenfalls weit in der Vergangenheit zurückliegenden Anlagekosten zu entbinden. § 105 Abs. 1 StG bietet hingegen keine gesetzliche Grundlage dafür, um den festgelegten aufgeschobenen Gewinn für das ursprüngliche Grundstück in R.\_\_\_\_\_ mittels einer Pauschalierung für dieses und das Ersatzgrundstück zusammen zu neutralisieren. Aus § 105 Abs. 1 StG geht einzig hervor, dass die pauschalierten Anlagekosten des Ersatzgrundstücks in Prozenten von dessen Erlös bemessen werden. Entgegen den Ausführungen im Aargauer Kommentar liegt daher bei Besteuerung des früher aufgeschobenen Gewinns keine faktische Nichtanwendung von § 105 Abs. 1 StG vor.

#### **4.8.**

##### **4.8.1.**

Für die Begründung, weshalb der früher aufgeschobene Gewinn nicht von den pauschalierten Anlagekosten abzuziehen sei, wird auf das zürcherische Steuerrecht verwiesen (E. 4.5.1.).

#### **4.8.2.**

Vorab ist auf zwei Bestimmungen des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (nachfolgend StG ZH) hinzuweisen.

§ 219 Abs. 4 StG ZH unter dem Titel "Grundstückgewinn" lautet wie folgt:

"Bei Erwerb infolge Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder angesichts drohender Enteignung ist auf den Erwerb der bei dieser Handänderung tauschweise abgetretenen, bei Ersatzbeschaffungen gemäss § 216 Abs. 3 auf den Erwerb der bei dieser Handänderung veräusserten Grundstücke abzustellen."

§ 220 Abs. 2 StG ZH unter dem Titel "Erwerbspreis" hat folgenden Inhalt:

"Liegt die massgebende Handänderung mehr als zwanzig Jahre zurück, darf der Steuerpflichtige den Verkehrswert des Grundstücks vor zwanzig Jahren in Anrechnung bringen."

#### **4.8.3.**

Im Kommentar zum Zürcher Steuergesetz (4. Auflage, Zürich 2021, § 216 N 290 – 294) wird Folgendes ausgeführt:

"Für die Ermittlung des Grundstückgewinns ist auf den Erwerb des ursprünglichen Grundstücks abzustellen (§ 219 IV). Es sind also der Erwerbspreis des ursprünglichen Grundstücks und die anrechenbaren Aufwendungen auf dem ursprünglichen Grundstück wie auch auf dem Ersatzgrundstück massgebend. Bildhaft ausgedrückt wird also so getan, wie wenn das Ersatzobjekt, das steuerpflichtig veräussert wird, schon immer das massgebende Grundstück gewesen wäre.

Entsprechend kommt auch die Besitzesdauer seit Erwerb des ursprünglichen Grundstücks zum Tragen; liegt also der Erwerb des ursprünglichen Grundstücks mehr als 20 Jahre zurück, kann seitens der stpfl. Person der Verkehrswert vor 20 Jahren des ursprünglichen Grundstücks geltend gemacht werden. Es kann daher nur der Gesamtgewinn der letzten 20 Jahre (Gewinn auf dem Ersatzgrundstück und aufgeschobener Gewinn auf dem ursprünglichen Grundstück, soweit er in den letzten 20 Jahren entstanden ist) besteuert werden (vgl. auch § 219 N 35). Die Besitzesdauer wird dabei von der Veräusserung des Ersatzgrundstücks rückwärts bis zum Erwerb des ursprünglichen Grundstücks (längstens aber 20 Jahre) zurückgerechnet ungeachtet des Zeitpunkts, wann die Ersatzbeschaffung genau stattfand (Beispiel: Anna Müller erwirbt das Grundstück A im Jahr 2010 und veräussert es 2014. Das Ersatzobjekt B wird erst 2016 angeschafft und 2022 veräussert. Die Besitzesdauer beträgt 12 Jahre [von 2010 bis 2022] und nicht nur 10 Jahre [nämlich von 2010 bis 2014 und von 2016 bis 2022]).

Wie die Veranlagung durch die Ersatzbeschaffungsgemeinde zu erfolgen hat, ist unklar:

- Es gibt die Ansicht (...), dass der durch die Ursprungsgemeinde aufgeschobene Gewinn im ermittelten Umfang (so er ermittelt wurde) vollständig nachbesteuert wird, indem der **aufgeschobene Gewinn als Minus-Anlagekosten** in die Gewinnermittlung der Ersatzbeschaffungsgemeinde einbezogen wird.

**Beispiel:** Anna Müller hat ein Grundstück (selbstbewohntes Eigenheim) 2003 in Wetzikon für CHF 1 Mio. erworben (plus zusätzliche anrechenbare Aufwendungen von CHF 200'000) und es 2010 für CHF 1,6 Mio. veräussert. Wetzikon ermittelt einen Grundstücksgewinn von CHF 400'000, der im Umfang von CHF 300'000 aufgeschoben wird, da Anna Müller 2010 ein Ersatzobjekt für CHF 1,5 Mio. in Hinwil erwirbt (CHF 100'000 des Gewinns werden durch Wetzikon besteuert). Anna Müller investiert 2015 noch CHF 150'000 in das Grundstück in Hinwil. Nach dem Tod von Anna Müller verkaufen die Erben 2020 das Ersatzobjekt in Hinwil für CHF 1,9 Mio.

#### **Veranlagung Gemeinde Hinwil**

|                                     |            |                  |
|-------------------------------------|------------|------------------|
| Erwerbspreis Grundstück Hinwil      | CHF        | 1'500'000        |
| anrechenbare Aufwendungen in Hinwil | CHF        | 150'000          |
| aufgeschobener Gewinn Wetzikon      | <u>CHF</u> | <u>-300'000</u>  |
|                                     |            |                  |
| Anlagekosten                        | CHF        | 1'350'000        |
| Erlös                               | <u>CHF</u> | <u>1'900'000</u> |
|                                     |            |                  |
| Gewinn Grundstück Hinwil            | <u>CHF</u> | <u>550'000</u>   |

Besitzesdauer: von Erwerb Grundstück Wetzikon bis Veräusserung Grundstück Hinwil 17 Jahre

- Der in obigem Beispiel ermittelte Grundstücksgewinn ist unstrittig richtig, und die im Beispiel dargestellte Methode kann (als Kurzschlussmethode) durchaus auch angewandt werden, solange die massgebende Besitzesdauer (vom Erwerb des Ursprungsobjekts bis zur stpfl. Veräusserung) weniger als 20 Jahre beträgt. Ist die Besitzesdauer dagegen über 20 Jahre (und kann die stpfl. Person somit den Verkehrswert vor 20 Jahren geltend machen), führt die Kurzschlussmethode zu falschen Resultaten.

Die Veranlagung durch die Ersatzbeschaffungsgemeinde ist nämlich eine eigenständige Veranlagung auch hinsichtlich des aufgeschobenen Gewinns. Es wäre also unrichtig, sich auf den Standpunkt stellen zu wollen, der aufgeschobene Gewinn sei rechtskräftig veranlagt und deshalb nicht mehr überprüfbar; die Ersatzbeschaffungsgemeinde hat den auf den beiden Grundstücken gesamthaft erzielten Gewinn (max. der letzten 20 Jahre) zu ermitteln. Nach der Rechtsprechung des BGr wird nämlich verlangt, dass 'realisiert und besteuert wird [...] das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die **dannzumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlagen etc.) massgebend** sind'. Wenn die Ersatzbeschaffungsgemeinde richtigerweise den einheitlichen Gewinn auf dem Ursprungsobjekt und dem Ersatzbeschaffungsobjekt genauso ermittelt, wie wenn der Veräusserer schon immer das Grundstück

in der betreffenden Gemeinde besessen hätte, kommt sie diesen Grundsätzen nach. Sie gewährleistet insb. die Rechtsgleichheit, indem der Veräusserer gleich behandelt wird wie ein anderer Veräusserer, der gar keine Ersatzbeschaffung gemacht hat (sondern sein Grundstück während mind. 20 Jahren besessen hat). Eine Methode, bei welcher einfach der aufgeschobene Gewinn als Ganzes nachbesteuert wird, führt nämlich dazu, dass § 220 II bei einer über 20-jährigen Besitzesdauer faktisch nicht mehr angewendet würde (abgewandeltes obiges Beispiel: Anna Müller hat das Grundstück in Wetzikon schon 1987 erworben. Bei der Veräusserung des Ursprungsobjekts 2010 ermittelt die Gemeinde Wetzikon den Grundstücksgewinn von 1990 bis 2010. Verkaufen die Erben 2020 das Ersatzobjekt, und der aufgeschobene Gewinn wird zur Gänze als Minus-Anlagekosten in die Gewinnermittlung einbezogen, führt dies faktisch dazu, dass Hinwil den Grundstücksgewinn von 1990 bis 2020 besteuert, was der Gesetzgeber gemäss § 220 II aber nicht beabsichtigte [auch der Besitzesdauerrabatt endet nach einer 20-jährigen Besitzesdauer])."

#### **4.8.4.**

Aus den vorstehenden Ausführungen geht hervor, dass sich der aufgeschobene Gewinn gemäss zürcherischem Grundstückgewinnsteuerrecht dann verändert, wenn der Erwerb des ursprünglichen Grundstücks über 20 Jahre zurückliegt. Diesfalls ist der aufgeschobene Gewinn von der veranlagenden Ersatzbeschaffungsgemeinde zu überprüfen und anzupassen, da gemäss § 220 Abs. 2 StG ZH bei einer über 20-jährigen Besitzdauer nicht der Erwerbspreis, sondern der Verkehrswert vor 20 Jahren massgebend ist; der Kanton Zürich besteuert den aufgeschobenen Grundstücksgewinn nur, soweit er in den letzten 20 Jahren entstanden ist (vgl. auch Felix Richner, Ersatzbeschaffung von Eigenheimen – eine unendliche Geschichte, ZStP 2025 S. 191, 201 ff.).

#### **4.8.5.**

Das aargauische Steuerrecht kennt keine mit § 220 Abs. 2 StG ZH vergleichbare Regelung. Im Kanton Aargau dürfte es deshalb auch keine Konstellation geben, in welcher die Ersatzbeschaffungsgemeinde den aufgeschobenen Gewinn aus der Veräusserung des ursprünglichen Grundstücks anzupassen hat. Auf jeden Fall ist dies vorliegend nicht angezeigt, da die Veräusserung der Ersatzgrundstücke in Q.\_\_\_\_\_ den bereits veranlagten und aufgeschobenen Gewinn von CHF 130'200.00 aus dem Verkauf des ursprünglichen Grundstücks in R.\_\_\_\_\_ nicht verändert. Die diesem zugrundeliegenden Werte (Erlös: 650'000.00; Erwerbspreis: CHF 503'000.00; Aufwendungen: CHF 16'800.00; E. 2.1.4.) sind nach wie vor richtig.

#### **4.9.**

##### **4.9.1.**

Im BGE 141 II 207, auf welchen der Aargauer Kommentar verweist (E. 4.5.1.), wird Folgendes ausgeführt:

**"4.2.1** Die *Steueraufschub*tatbestände gemäss **Art. 12 Abs. 3 StHG** sind nach dem klaren Wortlaut nicht als *Steuerbefreiung*statbestände ausgestaltet. Ihre Wirkung beschränkt sich darauf, dass die Besteuerung eines Grundstückgewinns, deren Voraussetzungen vollständig vorliegen, aufgeschoben wird, bis die privilegierenden Umstände entfallen (vgl. Urteil 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 2.1 mit Hinweisen, in: StR 67/2012 S. 54; ZWAHLEN, a.a.O., N. 61 zu **Art. 12 StHG**; SCHERER/RÖSLI, a.a.O., S. 258; RICHNER, 2004, a.a.O., S. 79; *ders.*, Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum [Teil II], ZStP 2010 S. 280 f.). Aufgrund des Steueraufschubs ergibt sich eine Lage, als ob die Realisation des Grundstückgewinns nie erfolgt wäre (**BGE 100 Ia 209** E. 2c S. 212).

**4.2.2** Bei dieser Konzeption entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung erst mit der letzten, nicht mehr zu einem (weiteren) Steueraufschub berechtigenden Handänderung. Entfällt der Grund für den Steueraufschub, kommt es zur Besteuerung, und bildet der "gesamte Gewinn" das Steuerobjekt (MICHAEL BEUSCH, Der Untergang der Steuerforderung, 2012, S. 83). Realisiert und besteuert wird damit - auch - das latente Steuersubstrat erst bei Dahinfallen des Steueraufschubs, wobei die dann zumal geltenden Modalitäten (Steuertarif, Steuerbemessungsgrundlage etc.) anwendbar sind (...)"

#### **4.9.2.**

Zufolge der nicht zu einem weiteren Steueraufschub berechtigenden Handänderung der Grundstücke in Q. \_\_\_\_\_ ist der "gesamte Gewinn", worunter auch das latente Steuersubstrat, das heisst der aufgeschobene Gewinn von CHF 130'200.00 zu besteuern, zumal die im Zeitpunkt der zweiten Handänderung geltenden Modalitäten keine Veränderung der Steuerbemessungsgrundlagen hinsichtlich des ursprünglichen Grundstücks in R. \_\_\_\_\_ (Erwerbspreis: CHF 503'000.00; Aufwendungen: CHF 16'800.00; Erlös: CHF 650'000.00; E. 2.1.4.) bewirken (E. 4.8.5.). Aus der bundesgerichtlichen Rechtsprechung kann daher nichts zugunsten der von den Rekurrenten vertretenen Ansicht abgeleitet werden.

#### **4.10.**

##### **4.10.1.**

Es trifft zu, dass ein Veräusserer, der eine Ersatzbeschaffung vorgenommen hat und das Ersatzobjekt mindestens 10 Jahre besessen hat, steuerlich anders behandelt wird als ein Veräusserer, der durchgehend das gleiche Grundstück länger als 10 Jahre besass.

##### **4.10.2.**

Diese ungleiche Steuerbehandlung ist allerdings vom Gesetzgeber gewollt. Zum einen führt gemäss § 98 Abs. 1 StG die Investition des Gewinns in das Ersatzobjekt nicht dazu, dass dieser Gewinn untergeht; es wird lediglich dessen Besteuerung aufgeschoben. Zum anderen sieht § 110 Abs. 2 Satz 2 StG vor, dass bei einer Ersatzbeschaffung mit teilweiser Reinvestition der Mittel die längere Besitzdauer nur anteilmässig in der Höhe dieser reinvestierten Mittel angerechnet wird. Darüber hinaus sind die ungleichen

Steuerfolgen, worauf die Vorinstanz im Einspracheentscheid hinweist, auch sachlich gerechtfertigt. Denn die Rekurrenten haben vorliegend sowohl 2010 als auch 2021 einen Gewinn realisiert, wohingegen eine Person mit einer durchgehenden Besitzdauer von 15 Jahren hinsichtlich der Grundstücke in Q. \_\_\_\_\_ nur den Gewinn im Jahr 2021 realisiert hätte.

#### **4.11.**

##### **4.11.1.**

Das Kantonale Steueramt bringt in seiner Vernehmlassung vor, dass die von den Rekurrenten vertretene Auffassung gegen den Wortlaut von § 106 Abs. 3 StG verstosse.

##### **4.11.2.**

§ 106 Abs. 3 StG lautet wie folgt:

"Erfolgte eine Ersatzbeschaffung nach Grundstückgewinnsteuerrecht, werden die Anlagekosten um den Gewinn gekürzt, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde."

##### **4.11.3.**

§ 106 StG trägt den folgenden Titel:

"d)Anlagekosten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens"

Bei den Immobilien in R. \_\_\_\_\_ und Q. \_\_\_\_\_ handelt es sich weder um land- noch forstwirtschaftliche Grundstücke. Zudem wurden diese von den Rekurrenten nicht im Geschäfts-, sondern im Privatvermögen gehalten. § 106 Abs. 3 StG ist daher vorliegend nicht direkt anwendbar. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen (E. 4.4., E. 4.8.5. und E. 4.9.) entspricht eine analoge Anwendung von § 106 Abs. 3 StG allerdings dem Sinn und Zweck von § 98 Abs. 1 StG.

#### **4.12.**

##### **4.12.1.**

Die Vertreterin der Rekurrenten führt aus, dass in den pauschalierten Anlagekosten der Ersatzgrundstücke in Q. \_\_\_\_\_ sämtliche Anlagekosten, auch jene des ursprünglichen Grundstücks in R. \_\_\_\_\_, enthalten seien. Deshalb seien auch mögliche frühere Gewinne, welche durch einen Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung entstanden seien, abgegolten.

##### **4.12.2.**

Die pauschalierten Anlagekosten von CHF 876'900.00 beziehen sich nur auf die Veräusserung der Ersatzgrundstücke (vgl. § 105 Abs. 1 StG). So dann verstösst eine Nichtberücksichtigung des aufgeschobenen Gewinns gegen § 98 Abs. 1 StG, zumal die Verhältnisse im Zeitpunkt der zweiten

Handänderung im Jahr 2021 den aufgeschobenen Gewinn von CHF 130'200.00 betragsmässig nicht verändern (E. 4.8.5.). Der Ansicht der Vertreterin kann daher nicht gefolgt werden.

**4.13.**

Der früher aufgeschobene Gewinn von CHF 130'200.00 (E. 2.1.4.) unterliegt somit ebenfalls der Grundstückgewinnsteuer. Gemäss § 110 Abs. 2 Satz 2 StG beträgt die diesbezügliche Besitzdauer 15 Jahre. Angesichts dessen ist es korrekt, dass die Vorinstanz für diesen Gewinn von CHF 130'200.00 einen Steuertarif von 16 % anwendet (E. 3.1.6.).

**5.**

Der Rekurs erweist sich demzufolge als unbegründet und ist abzuweisen.

**6.**

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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.**

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'400.00, der Kanzleigebür von CHF 205.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'705.00, zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:

die Vertreterin der Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das 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, 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, 20. November 2025

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs