

**3-RV.2025.11**

P 24

**Urteil vom 26. Februar 2026**

|           |                                                                                  |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------|
| Besetzung | Präsident Fischer<br>Richter Lämmli<br>Richterin Sramek<br>Gerichtsschreiber Fäs |
|-----------|----------------------------------------------------------------------------------|

Rekurrent 1      A. \_\_\_\_\_

Rekurrentin 2 **B.**\_\_\_\_\_

beide vertreten durch lic. iur. Beat Hunziker, Rechtsanwalt,  
Merki & Partner, Zelglistrasse 15, 5001 Aarau

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_**  
**vom 23. Oktober 2024**  
betreffend Grundstücksgewinnsteuer 2023

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 22. Juli 2024 veranlagte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ das Ehepaar A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ für einen im Jahr 2023 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 132'532.00 bei einer Besitzdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 39'759.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'140'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 600'000.00, Aufwendungen von CHF 9'869.00 und ein Grundstückgewinn von CHF 530'131.00 zugrunde. Die Grundstückgewinnsteuer wurde für einen Gewinn von CHF 397'599.00 zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

### **2.**

Gegen die Verfügung vom 22. Juli 2024 liessen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_ mit Schreiben vom 15. August 2024 (Postaufgabe gleichentags) Einsprache erheben und die folgenden Anträge stellen:

- "1. Der Steuerbetrag sei zufolge Ersatzbeschaffung mit CHF 0.00 festzulegen.
2. Sofern diesem Antrag nicht aufgrund der Akten entsprochen wird, wird um Vorladung zu einer Einspracheverhandlung ersucht."

### **3.**

Am 23. Oktober 2024 wurde eine Einspracheverhandlung vor der Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ durchgeführt.

### **4.**

Mit Entscheid vom 23. Oktober 2024 wies die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Einsprache ab.

### **5.**

Den Einspracheentscheid vom 23. Oktober 2024 (Zustellung an den Vertreter am 3. Dezember 2024) liessen A.\_\_\_\_\_ und B.\_\_\_\_\_, unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, mit rechtzeitigem Rekurs vom 6. Januar 2025 (Postaufgabe am 7. Januar 2025) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Die Grundstückgewinnsteuer 2023 sei zufolge Ersatzbeschaffung in selbst bewohntes Wohneigentum mit CHF 0.00.- festzulegen.
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolge zulasten des Staates Aargau."

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 2023. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG), die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV) und das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG).

### **2.**

#### **2.1.**

##### **2.1.1.**

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2017 erwarben die miteinander verheirateten Rekurrenten als Gesamteigentümer die Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ Nr. bbb, Plan aaa, 1'005 m<sup>2</sup>, Gebäude (Einfamilienhaus; 101 m<sup>2</sup>), Gartenanlage (904 m<sup>2</sup>), zum Kaufpreis von CHF 600'000.00.

##### **2.1.2.**

Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2023 veräusserten die Rekurrenten die Liegenschaft Q.\_\_\_\_\_ / bbb zum Kaufpreis von CHF 1'140'000.00.

##### **2.1.3.**

Mit weiterem Kaufvertrag vom tt.mm. 2023 erwarben die Rekurrenten als Miteigentümer zu je einem Zweitel die Liegenschaft R.\_\_\_\_\_ Nr. ccc, 968 m<sup>2</sup>, Gebäude (Wohn- und Geschäftshaus; 254 m<sup>2</sup>), Gartenanlage (714 m<sup>2</sup>), zum Kaufpreis von CHF 1'825'000.00.

##### **2.1.4.**

Mit Verfügung vom 22. Juli 2024 veranlagte die Steuerkommission Q.\_\_\_\_\_ die Rekurrenten für einen im Jahr 2023 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 132'532.00 bei einer Besitzdauer von 6 Jahren und einem Steuersatz von 30 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 39'759.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'140'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 600'000.00, Aufwendungen von CHF 9'869.00 und ein Grundstückgewinn von CHF 530'131.00 zugrunde. Die Grundstückgewinnsteuer wurde für einen Gewinn von CHF 397'599.00 zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

### **2.2.**

Die Rekurrenten beantragen, dass der Grundstückgewinn von CHF 530'131.00 zufolge Ersatzbeschaffung vollumfänglich aufzuschieben sei.

### **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). 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).

##### **3.1.2.**

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

##### **3.1.3.**

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 (§ 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG).

#### **3.2.**

Die Höhe des Grundstücksgewinns von CHF 530'131.00 (Veräusserungserlös von CHF 1'140'000.00 ./ Erwerbspreis von CHF 600'000.00 ./ Aufwendungen von CHF 9'869.00) ist unbestritten.

### **4.**

#### **4.1.**

Strittig ist der Umfang des Steueraufschubs.

#### **4.2.**

##### **4.2.1.**

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 StHG). Der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" ist bundesrechtlich geregelt. Die Kantone sind demgegenüber befugt, die Dauer der "angemessenen Frist" (Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG; der Zeitraum zwischen zwei Handänderungen) eigenständig festzulegen (BGE 143 II 233 E. 2.3).

##### **4.2.2.**

Der Kanton Aargau hat die bundesrechtlichen Vorgaben 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.

#### **4.2.3.**

Das Ersatzbeschaffungsprivileg gilt nur für dauernd selbstgenutztes Grundeigentum. Die steuerpflichtige Person muss sowohl die veräusserte als auch die Ersatzliegenschaft ganzjährig selbst und tatsächlich bewohnen, mithin am fraglichen Ort ihren zivil- bzw. steuerrechtlichen Wohnsitz haben (BGE 143 II 233 E. 2.4; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 98 StG N 6).

#### **4.2.4.**

Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft nur dann als "ausschliesslich selbstgenutzt", wenn sie nur von der steuerpflichtigen Person als (zivilrechtliche) Eigentümerin, eventuell zusammen mit ihren Familienangehörigen tatsächlich bewohnt wird (Martin Zweifel / Silvia Hunziker / Olivier Margraf / Stefan Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 7 N 104). Bei Miteigentum wird die Ersatzbeschaffung auf dem Erlösanteil gewährt, der dem im Grundbuch eingetragenen Miteigentumsanteil entspricht; bei Gesamteigentum auf dem Erlösanteil, welcher der Quote des Innenverhältnisses entspricht (§ 44 Abs. 1 StGV). 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 gegeben sind, die Ersatzbeschaffung beansprucht werden (§ 44 Abs. 2 StGV).

#### **4.3.**

Das Wohnsitzkriterium (E. 4.2.3.) ist unstrittig sowohl hinsichtlich der veräusserten Liegenschaft als auch der Ersatzliegenschaft erfüllt.

#### **4.4.**

##### **4.4.1.**

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass die veräusserte Liegenschaft Q. \_\_\_\_\_ / bbb (1'005 m<sup>2</sup>) ungefähr in der Hälfte parzelliert werden könnte. Somit würden zwei eigenständige Parzellen entstehen, eine bebaute Parzelle mit dem Einfamilienhaus und eine reine Landparzelle. Gemäss der Steuerwertschätzung betrage der übernormale Umschwung rund 500 m<sup>2</sup>. Aufgrund des Verkaufspreises von CHF 1'140'000.00 ergebe sich für den Landanteil ein Preis von rund CHF 570.00/m<sup>2</sup>, was ein Total von CHF 285'000.00 ergebe. Dies entspreche einem Anteil von 25 % des Verkaufspreises. Die Ersatzbeschaffung sei entsprechend nur auf dem überbauten Anteil von 75 % zum Abzug zugelassen worden. Für die rechtliche Begründung wird zum einen auf den SGE vom 25. Juni 2009 (3-

RV.2008.154) und zum anderen auf folgende Kommentarstelle (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 8) verwiesen:

"Für den Umfang des Selbstbewohnens gilt § 46 StGV sinngemäss. Bei grösseren Grundstücken gilt nur derjenige Teil mit der Baute und einem ortsüblichen Umschwung als überbaut. Nur in diesem Umfang ist Ersatzbeschaffung möglich, während der sog. übernormale Umschwung als nicht überbautes Grundstück gilt und nicht in den Genuss eines Steueraufschubs gelangt (AGVE 1999, 194). Ausnahmsweise kann aber von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise abgewichen werden, namentlich bei sehr kleinen Gebäudegrundstücken, die nur mit einer anderen, ebenfalls dem Pflichtigen gehörenden Parzelle zusammen ein sinnvolles Nutzungsganzes ergeben. Bei Kleingrundstücken kann vom Selbstbewohnen auch ein nicht überbautes Grundstück mit erfasst sein, wenn nur so das Eigenheim im Verhältnis zu seiner Grösse einen angemessenen Umschwung aufweist. Allein die tatsächliche Selbstnutzung der angrenzenden Landparzelle genügt dagegen nicht (AGVE 1999, 192 f.)."

#### **4.4.2.**

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). § 46 StGV definiert den Begriff des überbauten Grundstücks im Sinne von § 105 Abs. 1 StG wie folgt: Als überbaut gelten Grundstücke, auf denen im Zeitpunkt der Veräusserung feste, mit dem Boden verbundene Gebäude stehen. Grundstücke mit nicht mehr nutzbaren Abbruchobjekten, Fahrnisbauten, Schuppen usw., deren Wert für den Kaufpreis von untergeordneter Bedeutung ist, gelten nicht als überbaut (§ 46 Abs. 1 StGV). Als überbaut gilt auch der im Ort oder Quartier übliche Umschwung einer Baute (§ 46 Abs. 2 StGV). Nicht als überbaut gilt der übernormale Umschwung einer Baute, sofern er zu einer Überbauung oder Arrondierung verwendet werden könnte und sofern diese zusätzliche Nutzung ohne wesentliche Beeinträchtigung des überbauten Teils möglich wäre (§ 46 Abs. 3 StGV).

#### **4.4.3.**

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass die Rekurrenten nur 75 % ihrer veräusserten Liegenschaft (ohne übernormalen Umschwung) selbst nutzten (Gewinn Fremdnutzung: 25 % [CHF 132'532.00]; Gewinn Eigennutzung: 75 % [CHF 397'599.00]; vgl. Veranlagungsverfügung). Dementsprechend wurde ein Steueraufschub lediglich für einen Grundstücksgewinn von CHF 397'599.00 gewährt. Der auf die Fremdnutzung (25 %; übernormaler Umschwung) entfallende Grundstücksgewinn von CHF 132'532.00 wurde hingegen besteuert.

#### **4.5.**

Der Vertreter der Rekurrenten vertritt die Meinung, dass der Begriff des "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohneigentums" gemäss

Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG bundesrechtlich harmonisiert sei, ohne dass den Kantonen ein Spielraum verbleibe. Die Vorinstanz verstosse gegen Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, indem sie den bundesgesetzlich definierten Begriff des selbstbewohnten Wohneigentums gestützt auf § 46 StGV einschränke.

#### **4.6.**

Nachfolgend ist zu prüfen, ob der ganze Grundstücksgewinn (CHF 530'131.00) oder nur der auf die veräusserte Wohnliegenschaft mit üblichem Umschwung entfallende Gewinn (CHF 397'599.00) aufzuschieben ist.

#### **4.7.**

##### **4.7.1.**

Der Grundsatz des Vorrangs von Bundesrecht nach Art. 49 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) lässt in Sachgebieten, welche die Bundesgesetzgebung abschliessend regelt, wie hier die Frage der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung des Wohneigentums, keinen Raum für abweichende kantonale Regelungen. Die Kantone sind nicht befugt, in dieser Hinsicht zusätzliche Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen (Bundesgerichtsurteil vom 7. März 2017 [2C\_306/2016] E. 4.1.).

##### **4.7.2.**

Der Vorinstanz ist insofern zuzustimmen, dass sich das Bundesgericht in seinem Urteil vom 7. März 2017 (2C\_306/2016) nicht zum Umfang von selbstgenutztem Wohneigentum äussert. Dies ändert allerdings nichts daran, dass der Begriff der "dauernd und ausschliesslich selbstgenutzten Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus oder Eigentumswohnung)" bundesrechtlich geregelt ist und gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung keinen Raum für abweichende kantonale Regelungen lässt. Eine Auslegung des Begriffs Selbstbewohnens, wie sie die Vorinstanz gestützt auf den Kommentar zum Aargauer Steuergesetz und die aargauische Rechtsprechung vornimmt, ist daher nur zulässig, wenn sich eine Einschränkung des Selbstbewohnens bezüglich "übernormalen Umschwungs" direkt aus Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ergibt. Nachfolgend ist diese Bestimmung auszulegen.

#### **4.8.**

##### **4.8.1.**

Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet der Wortlaut der massgeblichen Norm. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Auslegungen möglich, so muss das Gericht unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente nach der wahren Tragweite der Norm suchen. Dabei hat es insbesondere den Willen des Gesetzgebers zu berücksichtigen, wie er sich namentlich aus den Gesetzesmaterialien ergibt (historische Auslegung). Weiter hat das Gericht nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde

liegenden Wertungen zu forschen, namentlich nach dem durch die Norm geschützten Interesse (teleologische Auslegung). Wichtig ist auch der Sinn, der einer Norm im Kontext zukommt, und das Verhältnis, in welchem sie zu anderen Gesetzesvorschriften steht (systematische Auslegung). Das Bundesgericht befolgt bei der Auslegung von Gesetzenormen einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es ab, die einzelnen Auslegungselemente einer Prioritätsordnung zu unterstellen (BGE 149 II 158 E. 5.2.1).

#### **4.8.2.**

Ein Einfamilienhaus ist Teil der veräusserten Liegenschaft Q. \_\_\_\_\_ / bbb, weshalb die Voraussetzung der "Wohnliegenschaft (Einfamilienhaus)" gemäss Wortlaut erfüllt ist. Nicht zur "selbstgenutzten Wohnliegenschaft" können gestützt auf Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG nur diejenigen Grundstücksteile gehören, welche von Dritten für längere Zeit genutzt werden. Davon betroffen sind z.B. an Dritte vermietete oder verpachtete Grundstücksteile (vgl. Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 19. November 2001 [SGSTA.2000.197]). Solange die zu einer Wohnliegenschaft gehörende Baulandreserve, wie vorliegend von den Rekurrenten, als Garten genutzt wird, was einer üblichen Wohnnutzung entspricht, sind die Voraussetzungen für einen Steueraufschub auch für diesen reinvestierten Preis gegeben (Felix Richner, Ersatzbeschaffung von Eigenheimen – eine unendliche Geschichte, ZStP 2025, S. 204). Anhaltspunkte, dass der Gesetzgeber nur für selbstgenutzte Wohnliegenschaften bis zu einer gewissen Grösse einen Steueraufschub für die Grundstückgewinnsteuer gewähren wollte, gibt es gemäss dem klaren Wortlaut nicht. Das StHG kennt nur eine generelle und nicht auf Teile der Grundstücke beschränkte Privilegierung beim Steueraufschub für Grundstückgewinne (vgl. Urteil des Steuergerichts des Kantons Solothurn vom 19. November 2001 [SGSTA.2000.197]). Der Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ist dementsprechend nicht mit der von der Vorinstanz vorgenommenen rechtlichen Würdigung vereinbar.

#### **4.8.3.**

Den Gesetzesmaterialien lässt sich nicht entnehmen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers im Umfang des übernormalen Umschwungs ein Selbstbewohnen zu verneinen ist (vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zum StHG, BBl 1983 III 1 ff.).

#### **4.8.4.**

Dass Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG im Kontext mit einer anderen Bundesnorm (systematische Auslegung) die rechtliche Würdigung der Vorinstanz stützt, ist weder ersichtlich noch vorgebracht.

#### **4.8.5.**

Der Gesetzgeber dürfte eine steuerliche Gleichbehandlung möglichst aller Eigentümer von Wohnliegenschaften angestrebt haben. Es ist nicht einzu-

sehen, weshalb eine steuerpflichtige Person, welche lieber ein kleines Einfamilienhaus und einen grossen Garten bewohnt, bei der Ersatzbeschaffung steuerlich anders behandelt werden soll als eine steuerpflichtige Person, welche Wert auf ein grosses Haus legt, sich dafür mit einem kleinen Garten zufriedengibt. Die teleologische Auslegung von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG spricht somit ebenfalls dagegen, im Umfang des übernormalen Umschwungs ein Selbstbewohnen zu verneinen.

#### **4.8.6.**

Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG erlaubt demnach nicht, die Ersatzbeschaffung auf den üblichen Umschwung einer Baute zu beschränken.

#### **4.9.**

##### **4.9.1.**

Im Einspracheentscheid wird ausgeführt, dass auf dem Anteil Mehrumschwung der veräusserten Liegenschaft Q.\_\_\_\_ / bbb am tt.mm. 2024 der Neubau eines Mehrfamilienhauses mit Parkplatz und Umgebungsgestaltung bewilligt worden sei. Es sei also möglich, diesen Anteil für eine weitere Überbauung zu verwenden.

##### **4.9.2.**

Entscheidend ist immer die Nutzung durch die steuerpflichtige Person (vgl. den Wortlaut von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG und § 98 Abs. 1 StG). Dass die Baulandreserve künftig anderweitig genutzt oder verkauft werden kann, ist nicht massgeblich (Felix Richner, Ersatzbeschaffung von Eigenheimen – eine unendliche Geschichte, ZStP 2025, S. 204). Aus dem Umstand, dass die neuen Eigentümer der Liegenschaft Q.\_\_\_\_ / bbb deren übernormalen Umschwung anders nutzen, als die Rekurrenten (steuerpflichtige Personen) dies taten, kann deshalb betreffend Umfang des Steueraufschubs nichts abgeleitet werden.

#### **4.10.**

Das Steuergericht des Kantons Solothurn kommt in seinem Urteil vom 19. November 2001 (SGSTA.2000.197) zum Schluss, dass eine Regelung, wonach nur der auf das Eigenheim mit normalem Umschwung entfallende Gewinn übertragbar ist, gegen Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG verstösst. Sodann nimmt das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich in seinem Entscheid vom 21. März 2024 (GR.2023.33 = StE 2024 B 42.38 Nr. 54) zu der im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz vertretenen Auffassung, wonach der Begriff des überbauten Grundstücks sinngemäss für den Umfang des Selbstbewohnens herangezogen wird, explizit Stellung: Eine solche Beschränkung sei dem Zürcher Recht fremd. Hierbei sei überdies zu bedenken, dass bei bundesrechtlich abschliessend geregelten Fragen wie der dauernden und ausschliesslichen Selbstnutzung kein Raum für abweichende kantonale Regelungen bestehe. Die Kantone seien nicht befugt, in

dieser Hinsicht zusätzlich Anforderungen an einen Steueraufschub bei einer Ersatzbeschaffung zu stellen.

#### **4.11.**

Zusammengefasst ist festzuhalten, dass aufgrund der zwingenden Vorgaben von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG die Ersatzbeschaffung nicht auf den üblichen Umschwung einer Baute beschränkt werden darf. An der aargauischen Rechtsprechung, welche den Begriff des überbauten Grundstücks gemäss kantonalem Recht sinngemäss für den Umfang des Selbstbewohnens heranzieht, kann nicht festgehalten werden. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass das Urteil des Verwaltungsgerichts vom 14. Dezember 1999 (AGVE 1999, S. 192) zu einem Zeitpunkt erging, als Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG noch nicht direkt anwendbar war (vgl. aArt. 72 StHG). Zudem wird im SGE vom 25. Juni 2009 (3-RV.2008.154) lediglich darauf hingewiesen, dass § 46 StGV gemäss dem Kommentar zum Aargauer Steuergesetz sinngemäss bei der Bestimmung des Umfangs des Selbstbewohnens angewendet werde. Das Spezialverwaltungsgericht erachtete im erwähnten Fall § 46 StGV hingegen nicht als relevant, da keine Wohnliegenschaft, sondern nur ein von einer Wohnliegenschaft abparzellierter (unbebauter) Grundstücksteil verkauft worden war.

#### **4.12.**

##### **4.12.1.**

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).

##### **4.12.2.**

Die Rekurrenten haben den gesamten Verkaufserlös von CHF 1'140'000.00 (Anlagekosten und Gewinn) in die Ersatzliegenschaft (Kaufpreis: CHF 1'825'000.00) investiert. Der Steueraufschub ist deshalb für den gesamten Gewinn zu gewähren.

#### **4.13.**

In Gutheissung des Rekurses ist demnach der Grundstückgewinn von CHF 530'131.00 vollständig aufzuschieben. Die Grundstückgewinnsteuer wird auf CHF 0.00 festgelegt.

**5.**

**5.1.**

Ausgangsgemäss sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

**5.2.**

Ausserdem haben die Rekurrenten Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 8'227.50.

**5.3.**

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981 S. 281; SGE vom 25. Februar 2021 [3-RV.2020.19]).

**5.4.**

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von CHF 39'759.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem höchstens mittleren Aufwand auf CHF 4'000.00 (inkl. 8.1 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 2 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

---

**Das Gericht erkennt:**

**1.**

In Gutheissung des Rekurses werden der Grundstücksgewinn von CHF 530'131.00 vollständig aufgeschoben und die Grundstücksgewinnsteuer auf CHF 0.00 festgelegt.

**2.**

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

**3.**

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 4'000.00 (inkl. 8.1 % MWSt) ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
den Vertreter 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, 26. Februar 2026

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs