KANTON AARGAU

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

3-RV.2025.63
P 66

Urteil vom 21. Mai 2026

Besetzung	Präsident Fischer Richter Elmiger Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
Rekurrent	***A.*_____**
Gegenstand	**Einspracheentscheid der Steuerkommission T._____ vom 25. März 2025** betreffend Grundstückgewinnsteuer 2021

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.
Mit Verfügung vom 17. Mai 2022 veranlagte die Steuerkommission T._____ A._____ für einen im Jahr 2021 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 247'780.00 bei einer Besitzdauer von 17 Jahren und einem Steuersatz von 14 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 34'689.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 953'000.00 und pauschalierte Anlagekosten von CHF 705'220.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurde die Grundstückgewinnsteuer nicht infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

2.
Gegen die Verfügung vom 17. Mai 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 16. Juni 2022 Einsprache und stellte sinngemäss den Antrag,

> dass die Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung aufzuschieben sei.

3.
Mit Entscheid vom 25. März 2025 wies die Steuerkommission T._____ die Einsprache ab.

4.
Den Einspracheentscheid vom 25. März 2025 (Zustellung am 3. April 2025) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 21. April 2025 (Postaufgabe am 22. April 2025) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt sinngemäss die Anträge,

> dass die Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung aufzuschieben sei,
>
> und dass eventualiter der steuerbare Grundstückgewinn – unter Berücksichtigung effektiver Anlagekosten von CHF 875'000.00 – auf CHF 78'000.00 festzusetzen sei.

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

5.
Die Steuerkommission T._____ und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.
A._____ hat eine Replik erstattet.

7.
Das Spezialverwaltungsgericht edierte über die Steuerkommission T._____ weitere Unterlagen (die Baubewilligung und Grundstückschätzungen) betreffend die von A._____ erworbene Liegenschaft Q._____ / aaa.

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. 2004 erwarben der Rekurrent und seine damalige Ehefrau, B._____, die Liegenschaft GB T._____ Nr. bbb, 534 m^2, Einfamilienhaus, zum Kaufpreis von CHF 480'000.00 als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft.

2.1.2.
Mit Auskaufvertrag (Auflösung einer einfachen Gesellschaft) vom tt.mm. 2015 schied B._____ aus dem Gesamthandverhältnis der Liegenschaft T._____ / bbb aus. Ihren internen Liquidationsanteil von 3/8 trat sie zum Preis von CHF 337'500.00 an den Rekurrenten ab. Letzterer wurde dadurch Alleineigentümer der Liegenschaft T._____ / bbb.

2.1.3.
Mit Kaufvertrag vom 19. März 2021 (Tagebucheintrag am 23. März 2021) veräusserte der Rekurrent die Liegenschaft T._____ / bbb zum Verkaufspreis von CHF 953'000.00.

2.2.
Mit Kaufvertrag vom 11. Dezember 2020 (Tagebucheintrag am 17. Dezember 2020) erwarb der Rekurrent die Liegenschaft GB Q._____ Nr. aaa, R-Strasse 24, Q._____, Versicherungs-Nr. ccc; [...], R-Strasse 26, Q._____, Versicherungs-Nr. ddd]), zum Kaufpreis von CHF 820'000.00.

2.3.
Mit Verfügung vom 17. Mai 2022 veranlagte die Steuerkommission T._____ den Rekurrenten für einen im Jahr 2021 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 247'780.00 bei einer Besitzdauer von 17 Jahren und einem Steuersatz von 14 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 34'689.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 953'000.00 und pauschalierte Anlagekosten von CHF 705'220.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurde die Grundstückgewinnsteuer nicht infolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

2.4.
2.4.1.
Im Schreiben "Aktenergänzungen zur Beurteilung Ihrer Einsprache" vom 29. Oktober 2024 führt die Abteilung Steuern der Gemeinde T._____ gegenüber dem Rekurrenten Folgendes aus:

> "(…)
>
> Zur Beurteilung der Einsprache bitten wir Sie um folgende Unterlagen:
>
> - Wohnsitzbescheinigungen seit Verkauf der Liegenschaft in T._____
> - Sämtliche Baupläne für die Parzelle Nr. aaa in Q._____
> - Komplette Baukostenabrechnung für die Parzelle Nr. aaa in Q._____
> - Aufteilung der Kosten in auf den selbstbewohnten und nicht selbstbewohnten Anteil
>
> Falls Sie die Liegenschaft in Q._____ bis zum 19.04.2024 nicht selbst bewohnten, bitten wir Sie dies schriftlich zu Bestätigen.
>
> Wir danken Ihnen für die Einreichung der Unterlagen bis zum 28. November 2024. (…)"

Im Rekurs führt der Rekurrent sinngemäss aus, dass ihn diese Aktenergänzung an seiner alten Adresse (V-Strasse 50, W._____) leider nicht mehr erreicht habe, da er bereits mit seinem Auszug beschäftigt gewesen sei.

2.4.2.
Mit Schreiben vom 16. Januar 2025 ("Letzte Mahnung Aktenergänzung") forderte die Abteilung Steuern der Gemeinde T._____ den Rekurrenten auf, die zusätzlich einverlangten Unterlagen innerhalb einer letzten Frist von 20 Tagen einzureichen. Der Rekurrent hat auf dieses Schreiben, welches ihm am 18. Januar 2025 zugestellt wurde, nicht reagiert.

2.5.
Der Rekurrent beantragt sinngemäss, dass die Grundstückgewinnsteuer infolge Ersatzbeschaffung aufzuschieben sei. Eventualiter stellt er den Antrag, dass der steuerbare Grundstückgewinn – unter Berücksichtigung effektiver Anlagekosten von CHF 875'000.00 – auf CHF 78'000.00 festzusetzen sei.

3.
In einem ersten Schritt ist der Grundstückgewinn bezüglich der veräusserten Liegenschaft T._____ / bbb zu bestimmen (E. 4.). Anschliessend ist zu klären, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Besteuerung dieses Grundstückgewinns infolge Ersatzbeschaffung (Erwerb / Umbau der Liegenschaft Q._____ / aaa) aufzuschieben ist (E. 5.).

4.
4.1.
4.1.1.
Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG).

4.1.2.
Die Besteuerung wird unter anderem aufgeschoben bei Rechtsgeschäften unter Verheirateten, auch wenn sie der gegenseitigen Abfindung im Ehescheidungs- oder Ehetrennungsprozess dienen (§ 97 Abs. 1 lit. c StG).

4.1.3.
Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG).

4.1.4.
Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG).

4.1.5.
Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen.

4.1.6.
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). Als Erwerbskosten gelten zudem Verluste, welche die veräussernde Person beim Erwerb des Grundstückes im Zwangsvollstreckungs- oder Nachlassverfahren aus Pfand- oder Bürgschaftsvertrag erlitten hat (§ 103 Abs. 3 StG). Wurde ein Grundstück durch Überführung aus dem eigenen Geschäftsvermögen ins Privatvermögen erworben, gilt derjenige Wert als Erwerbspreis, welcher der Einkommenssteuer zu Grunde lag (§ 104 Abs. 4 StG).

4.1.7.
§ 104 Abs. 1 StG lautet wie folgt:

> "Als Aufwendungen sind anrechenbar:
>
> a) Kosten für Planung, Bauten, Umbauten und andere Investitionen;

b) Grundeigentümerbeiträge an Bau und Korrektion von Strassen, Kanalisationen, Bodenverbesserungen, Wasserbau und für ähnliche Werke;
c) Kosten, die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes verbunden sind,
d) Mehrwertabgaben."

4.1.8.
Nach der im Steuerrecht allgemein gültigen Regel trägt die steuerpflichtige Person die Beweislast für die Aufwendungen als steuermindernde Tatsachen (Bundesgerichtsurteil vom 18. November 2021 [2C_686/2021] E. 4.2.2.; SGE vom 26. Februar 2026 [3-RV.2025.1]; SGE vom 23. Oktober 2025 [3-RV.2024.62]; SGE vom 25. Mai 2023 [3-RV.2022.74]). Zum Nachweis von Aufwendungen ist sie berechtigt, nicht aber verpflichtet. Verzichtet sie darauf oder reicht nur ungenügende Belege ein, verletzt sie keine Verfahrenspflichten, sondern übt ein ihr zustehendes Recht ungenügend aus. Es besteht deshalb kein Raum für eine förmliche Mahnung und auch nicht für eine Ermessenseinschätzung (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 104 StG N 5).

4.1.9.
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. Ab einer Besitzdauer von 17 Jahren beträgt sie 74 % (§ 105 Abs. 1 StG).

4.2.
Der Erlös beträgt unstrittig CHF 953'000.00 (E. 2.1.3.; E. 4.1.4.).

4.3.
4.3.1.
Umstritten sind im Rekursverfahren hingegen die Anlagekosten.

4.3.2.
Die Vorinstanz hat bei einer Besitzdauer von 17 Jahren pauschalierte Anlagekosten von CHF 705'220.00 (74 % des Erlöses von CHF 953'000.00) berücksichtigt.

4.3.3.
Der Rekurrent macht geltend, dass die Anlagekosten insgesamt CHF 875'000.00 betragen und sich aus einer Hypothekarschuld von CHF 740'000.00 sowie beim Erwerb der Liegenschaft T._____ / bbb geleisteten Anzahlungen von CHF 135'000.00 (Anzahlung des Rekurrenten: CHF 70'000.00; Anzahlung seiner damaligen Ehefrau: CHF 65'000.00) zusammensetzen.

4.4.
4.4.1.
Der Rekurrent hat in der Steuererklärung "Grundstückgewinne" einzig eine Ersatzbeschaffung geltend gemacht. Davon abgesehen hat er nichts deklariert und auch keine Belege eingereicht. Auch im Einspracheverfahren hat der Rekurrent keine Unterlagen nachgereicht. Der Rekurrent hat dementsprechend auf sein Recht verzichtet, im Veranlagungs- und Einspracheverfahren Aufwendungen geltend zu machen und zu beweisen (E. 4.1.8.).

4.4.2.
Aus den Akten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren gehen als Anlagekosten einzig der Erwerbspreis der Liegenschaft T._____ / bbb von CHF 480'000.00 hervor (E. 2.1.1.). Dabei ist darauf hinzuweisen, dass es sich beim Auskaufvertrag vom tt.mm. 2015 zwischen dem Rekurrenten und B._____ (E. 2.1.2.) um ein Rechtsgeschäft unter Verheirateten und damit um eine steueraufschiebende Veräusserung im Sinne von § 97 Abs. 1 lit. c StG handelt. Dies hat zur Folge, dass der vom Rekurrenten seiner damaligen Ehefrau für deren internen Liquidationsanteil bezahlte Preis von CHF 337'500.00 gemäss § 103 Abs. 2 StG nicht zum massgebenden Erwerbspreis gehört.

4.4.3.
Im Zeitpunkt der Veräusserung (23. März 2021; E. 2.1.3.) war die Liegenschaft T._____ / bbb überbaut, und der Rekurrent besass diese länger als 10 vollendete Jahre (Erwerb im Jahr 2004; E. 2.1.1.). Die Voraussetzungen von § 105 Abs. 1 StG sind demnach erfüllt. Angesichts dessen, einer massgebenden Besitzdauer von 17 Jahren sowie mangels vom Rekurrenten im Veranlagungs- und Einspracheverfahren nachgewiesenen höheren effektiven Anlagekosten hat die Vorinstanz die pauschalierten Anlagekosten korrekt auf (gerundet) CHF 705'200.00 (74 % des Erlöses von CHF 953'000.00) festgesetzt.

4.5.
4.5.1.
Der Rekurrent macht im Rekurs sinngemäss geltend, dass die effektiven Anlagekosten mit CHF 875'000.00 höher sind als die pauschalierten Anlagekosten (E. 4.3.3.).

4.5.2.
Als effektive Anlagekosten können nur der Erwerbspreis gemäss § 103 StG sowie Aufwendungen im Sinne von § 104 Abs. 1 StG berücksichtigt werden. Die vom Rekurrenten geltend gemachten Positionen (Hypothekarschuld und Anzahlungen) lassen sich weder unter § 103 StG noch unter § 104 Abs. 1 StG subsumieren. Die aus einem Hypothekarvertrag (Darlehensvertrag mit Grundpfandrecht) stammenden Mittel würden nur dann unter die Aufwendungen gemäss § 104 Abs. 1 lit. a StG (Kosten für Planung,

Bauten, Umbauten, und andere Investitionen) fallen, wenn eine entsprechende Verwendung mittels Bauabrechnungen nachgewiesen wäre. Eine solche Verwendung wird vom Rekurrenten weder behauptet noch bewiesen.

4.5.3.
Auch im Rekursverfahren stellt lediglich der öffentlich beurkundete Kaufpreis (Erwerbspreis) von CHF 480'000.00 (E. 2.1.1.) effektive Anlagekosten dar. Weitere Anlagekosten können, da vom Rekurrenten weder behauptet noch nachgewiesen, nicht berücksichtigt werden. Somit sind auch für das Spezialverwaltungsgericht die pauschalierten Anlagekosten von CHF 705'220.00 massgebend.

4.6.
Der Grundstückgewinn beträgt demnach, wie von der Vorinstanz korrekt berechnet, CHF 247'780.00 (Erlös von CHF 953'000.00 ./. pauschalierte Anlagekosten von CHF 705'220.00; § 101 Abs. 1 StG; E. 4.1.3.).

5.
5.1.
Strittig ist, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang ein Steueraufschub zu gewähren ist.

5.2.
5.2.1.
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 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [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).

5.2.2.
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.

5.2.3.
Als Ersatzbeschaffung im Sinne von § 98 StG gilt nicht nur der Kauf eines fertiggestellten Hauses, sondern auch der Aus- und Umbau oder die Renovation einer bestehenden Baute, soweit die Kosten nicht als Liegenschaftsunterhalt gemäss § 39 Abs. 2-4 StG abziehbar sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 14).

5.3.
Im Einspracheentscheid wird sinngemäss ausgeführt, dass die Ersatzbeschaffungsfrist mit dem Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts zu laufen beginne. Die Frist von zwei Jahren vor und drei Jahren nach dem Verkauf habe somit mit der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags am 19. März 2021 zu laufen begonnen. Dementsprechend habe die dreijährige Frist am 19. März 2024 geendet. Der Rekurrent sei erst per 1. Dezember 2024 in die Liegenschaft Q._____ / aaa gezogen, weshalb aus Sicht der Steuerkommission T._____ die Frist für die Ersatzbeschaffung nicht eingehalten worden sei.

5.4.
5.4.1.
5.4.1.1.
Das Bundesgericht führt in seinem Urteil vom 19. Dezember 2012 (2C_337/2012 E. 3.3 = StE 2013 B 42.38 Nr. 36 = StR 2013 S. 368 ff.) zum Fristbeginn gemäss Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG Folgendes aus:

> "Die Modalitäten der Wahrung der 'angemessenen' Frist lässt das Bundesrecht zwar weitgehend offen. Unstreitig bezieht sich die 'angemessene Frist' aber auf den Zeitraum zwischen zwei Handänderungen, geht es doch um die Reinvestition in dauernd und ausschliesslich selbstgenutztes Grundeigentum. Der Übergang von Grundeigentum wird von Zivilrechts wegen, abgesehen von Ausnahmen, durch den Grundbucheintrag bewirkt (Art. 656 Abs. 1 und Art. 971 Abs. 1 ZGB; Urteile 2C_798/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3, in: ZBJV 148/2012 S. 999; 5A_846/2009 vom 12. März 2010 E. 3.1, in: RNRF 92/2011 S. 112). Ihm kommt konstitutive Wirkung zu, was Ausdruck des absoluten Eintragungsprinzips ist (BGE 137 III 293 E. 5.3 S. 302). Ebenso von Bundesrechts wegen setzen die Rechtswirkungen des Grundbucheintrags rückwirkend mit dem Tagebucheintrag ein (Art. 972 Abs. 2 ZGB). Im selben Zeitpunkt entsteht die Grundstückgewinnsteuerforderung, soweit kein Steueraufschub Platz greift (Urteil 2C_798/2011 vom 24. August 2012 E. 2.3; 2C_674/2011 vom 7. Februar 2012 E. 3.3, in: StR 67/2012 S. 357).
> Das Steuerrecht knüpft damit an das Zivilrecht an. Raum für eine vom Zivilrecht abweichende Betrachtungsweise, wie sie den Steuerpflichtigen vorschwebt, bleibt keiner. Insbesondere mit Blick auf die Rechtssicherheit ist selbst im Bereich einer Wirtschaftsverkehrssteuer nur zurückhaltend von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise als Massstab der steuerlichen Beurteilung abzurücken (Urteil 2C_232/2012 vom 23. Juli 2012 E. 3.6, in: ASA 81 S. 414). Umso deutlicher gilt dies bei Rechtsverkehrssteuern (z. B. Handänderungssteuer; Urteil 2C_20/2012 vom 24. April 2012 E. 3.1, in: StR 67/2012 S. 517) oder Spezial-

einkommenssteuern (z. B. Grundstückgewinnsteuer; zum Charakter Urteile 2C_747/2010 vom 7. Oktober 2011 E. 5.2, in: ASA 80 S. 609, StE 2012 B 44.13.7 Nr. 25, StR 67 2012 S. 48). Dies gebietet, für Beginn und Ende der Zweijahresfrist auf den jeweiligen Tagebucheintrag abzustellen."

Die Fristen gemäss § 98 Abs. 1 StG beginnen demnach mit dem Tagebucheintrag der Veräusserung im Grundbuch und sind eingehalten, wenn der Tagebucheintrag des Erwerbs des Ersatzobjekts innerhalb der zwei- bzw. dreijährigen Frist erfolgt (vgl. auch Bundesgerichtsurteil vom 25. September 2019 [2C_648/2018] E. 5.4.). Die Auffassung, wonach für das aargauische Recht weiterhin auf das Datum der öffentlichen Beurkundung abzustellen sei (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 3), ist mit dieser Rechtsprechung bzw. den bundesrechtlichen Vorgaben von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG, Art. 656 Abs. 1, Art. 971 Abs. 1 und Art. 972 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) nicht vereinbar (SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.11]; SGE vom 23. Februar 2023 [3-RV.2022.44]).

5.4.1.2.
Der Tagebucheintrag der Veräusserung der Liegenschaft T._____ / bbb erfolgte am 23. März 2021. Demnach lief die vorgängige Ersatzbeschaffungsfrist vom 23. März 2019 bis 23. März 2021 und die nachträgliche Ersatzbeschaffungsfrist – vorbehältlich eines Stillstands (E. 5.4.2.) – vom 23. März 2021 bis am 23. März 2024 (vgl. auch Art. 77 Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht [OR]; per analogiam).

5.4.2.
5.4.2.1.
Der Rekurrent bringt vor, dass ihm die Baubewilligung für den Umbau der Ersatzliegenschaft erst am 25. September 2024 erteilt worden sei. Um die Umbauarbeiten einfacher zu planen und zu organisieren, sei er nach dem Auszug eines Mieters in die Liegenschaft Q._____ / aaa (R-Strasse 24) eingezogen.

5.4.2.2.
Die Ersatzbeschaffungsfrist kann nicht verlängert werden. Die Frist ist jedoch dann gewahrt, wenn die Ersatzbeschaffung vor Fristablauf zwar noch nicht vollendet ist, die steuerpflichtige Person indessen mit der Vorbereitung derselben innerhalb der Frist begonnen hat, sie aber aus Gründen, die nicht sie zu vertreten hat, nicht innerhalb der Frist vollenden kann (SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.11]; SGE vom 23. Februar 2023 [3-RV.2022.44]; RGE vom 29. Mai 1996 [RV.1995.50140]; AGVE 1994 S. 338 ff.; AGVE 1987 S. 407 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 4). Hat eine steuerpflichtige Person z.B. das Land für

eine Ersatzbeschaffungsliegenschaft bereits innerhalb der Frist erworben, muss aber noch die Rechtskraft der Baubewilligung abwarten, steht die Ersatzbeschaffungsfrist so lange still und beginnt erst wieder zu laufen, wenn die Ersatzbeschaffung fortgesetzt werden kann (Bauverzögerung durch konkretes Baugesuchsverfahren; AGVE 1996 S. 215 ff.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 4).

5.4.2.3.
Der Rekurrent hat das Baugesuch für den Umbau der Liegenschaft Q._____ / aaa (R-Strasse 26; Ausbau [...]) am 22. Dezember 2023 eingereicht. Der Gemeinderat Q._____ hat dieses Baugesuch mit Entscheid des Gemeinderats vom 17. September 2024 bewilligt. Unter Berücksichtigung der30-tägigen Rechtsmittelfrist gegen diesen Entscheid stand die dreijährige Ersatzbeschaffungsfrist somit höchstens während zehn Monaten (Ende Dezember 2023 bis Ende Oktober 2024) still und endete spätestens am 23. Januar 2025.

5.4.3.
Die zweijährige vorgängige Ersatzbeschaffungsfrist lief demnach vom 23. März 2019 bis am 23. März 2021 und die dreijährige nachträgliche Ersatzbeschaffungsfrist vom 23. März 2021 bis spätestens am 23. Januar 2025.

5.5.
5.5.1.
5.5.1.1.
Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung haben die Kantone bei der Frage der 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).

5.5.1.2.
Ein (teilweiser) Aufschub des Grundstückgewinns von CHF 247'780.00 ist aufgrund der bundesgerichtlichen Rechtsprechung nur möglich, wenn der Rekurrent vom Erlös der veräusserten Liegenschaft T._____ / bbb im Zeitraum vom 23. März 2019 bis am 23. Januar 2025 mehr als die Anlagekosten von CHF 705'220.00 in den Erwerb und Umbau der Ersatzliegenschaft Q._____ / aaa investiert hat.

5.5.2.
5.5.2.1.
Der Erwerb der Ersatzliegenschaft Q._____ / aaa zu einem Kaufpreis von CHF 820'000.00 erfolgte am 17. Dezember 2020 und damit innerhalb der zweijährigen vorgängigen Ersatzbeschaffungsfrist (E. 2.2.).

5.5.2.2.
Bei Mehrfamilienhäusern gilt das Ersatzbeschaffungsprivileg nur anteilmässig für den von der steuerpflichtigen Person ganzjährig selbst bewohnten Hausteil (§ 98 Abs. 2 StG). Die kantonale Regelung steht mit der bundesrechtlichen Norm von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG im Einklang. Ein Mehrfamilienhaus, von dem die steuerpflichtige Person nicht alle Wohnungen selbst nutzt, ist zum Vornherein nicht als "Einfamilienhaus" im Sinne von Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG zu betrachten (Bundesgerichtsurteil vom 2. März 2006 [2A.107/2006] E. 3.3). Der Selbstnutzungsgrad von Mehrfamilienhäusern berechnet sich nach Massgabe der Ertragsverhältnisse oder der Flächen der selbstgenutzten und nicht eigengenutzten Teile bzw. der Eigentumsquoten (SGE vom 22. September 2022 [3-RV.2021.126]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 7).

5.5.2.3.
Bei der Ersatzliegenschaft Q._____ / aaa handelt es sich um ein Mehrfamilienhaus, von welchem der Rekurrent seit dem 1. Dezember 2024 eine Wohnung selbst nutzt. Gemäss Grundstückschätzungen vom 30. August 2023 und 12. Juni 2025 beträgt der gesamte Mietwert der Liegenschaft Q._____ / aaa CHF 43'198.00. Der Mietwert des vom Rekurrenten ausschliesslich selbstbewohnten Hausteils (Wohnung) beläuft sich auf CHF 19'752.00 (46 %). Dementsprechend können vom Erwerbspreis von CHF 820'000.00 für die Liegenschaft Q._____ / aaa im Rahmen der Ersatzbeschaffung nur CHF 377'200.00 (46 % von CHF 820'000.00) berücksichtigt werden.

5.5.3.
5.5.3.1.
Im Weiteren ist zu prüfen, ob innerhalb der nachträglichen dreijährigen Ersatzbeschaffungsfrist Kosten für den Umbau der Liegenschaft Q._____ / aaa anfielen.

5.5.3.2.
Das aargauische Verwaltungsgericht hat in seinem Urteil vom 21. August 2013 (WBE.2012.450) festgehalten, dass bei einem Hausbau nur die innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist effektiv getätigten Investitionen als Ersatzbeschaffung anzuerkennen sind (vgl. auch SGE vom 27. Juni 2024 [3-RV.2023.11]). Im erwähnten Verwaltungsgerichtsurteil wird zudem aus dem Urteil des Steuerrekursgerichts vom 26. April 2012 (3-RV.2011.90) wie folgt zitiert:

"Während bei einem Kauf einer Ersatzliegenschaft der Kaufpreis und damit die Höhe der Investition im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses feststeht, erfolgen die Investitionen im Falle eines Baues einer Ersatzliegenschaft in der Regel zeitlich gestaffelt und die zu investierende Bausumme steht im Zeitpunkt des Baubeginnes zahlenmässig noch nicht fest. Daher sind für die Beurteilung der Wahrung der Ersatzbeschaffungsfrist im Falle eines Baues einer Ersatzliegenschaft andere Faktoren (geleistete Zahlungen, Wert der geleisteten Arbeit) als für die Beurteilung der Wahrung der Frist im Falle eines Kaufes einer Ersatzliegenschaft massgebend."

5.5.3.3.
Im Rekurs vom 21. April 2025 wird ausgeführt, dass die Umbauarbeiten der Liegenschaft Q._____ / aaa bis zum heutigen Tag leider noch nicht aufgenommen worden seien. Daraus folgt, dass bis zum Ablauf der dreijährigen Frist am 23. Januar 2025 keine effektiven Investitionen (Baukosten) anfielen. Im Zusammenhang mit dem Umbau können daher keine Ersatzbeschaffungskosten berücksichtigt werden.

5.5.4.
5.5.4.1.
Aus den vorstehenden Erwägungen geht hervor, dass sich die relevanten Ersatzbeschaffungskosten auf CHF 377'200.00 belaufen.

5.5.4.2.
Der Rekurrent hat mit CHF 377'200.00 weniger als die Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft T._____ / bbb (CHF 705'220.00) in den Erwerb und Bau des selbstbewohnten Teils der Ersatzliegenschaft Q._____ / aaa investiert. Wurde der Gewinn aus dem Erlös der Liegenschaft T._____ / bbb von CHF 247'780.00 auch nicht teilweise reinvestiert, ist ein Steueraufschub gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung gänzlich ausgeschlossen (E. 5.5.1.).

5.6.
5.6.1.
Ein Steueraufschub ist zudem, wie nachträglich ausgeführt, aus einem weiteren Grund nicht möglich.

5.6.2.
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, a.a.O., § 98 StG N 6). Die Begriffe des Selbstwohnens, der Dauerhaftigkeit und der Ausschliesslichkeit sind im Zusammenhang mit dem Ersatzobjekt gleich auszulegen wie beim veräusserten Objekt. Damit das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, muss sich der Wohnsitz am Schluss der Besit-

zesdauer im veräusserten Grundstück befunden haben. Nicht erforderlich ist hingegen, dass das veräusserte Grundstück während der ganzen Besitzesdauer ununterbrochen ausschliesslich selbstbewohnt wurde. Es darf sich aber nicht bloss um eine gelegentliche oder vorübergehende Bleibe handeln. Mit einer 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 Baus oder Umbaus aber noch nicht bezogen werden kann. Entscheidend ist letztlich, ob die Frist zwischen den Selbstnutzungen angemessen ist (BGE 143 II 233 E. 2.4).

5.6.3.
Nach dem Erwerb der Ersatzliegenschaft Q._____ / aaa am 11. Dezember 2020 und dem Verkauf der Liegenschaft T._____ / bbb am 19. März 2021 waren über drei Jahre und elf Monate bzw. über drei Jahre und acht Monate vergangen, ehe der Rekurrent seinen Wohnsitz am 1. Dezember 2024 nach Q._____ verlegte und seitdem zumindest einen Teil der Ersatzliegenschaft selbst bewohnt. Bei dieser Sachlage fehlt es an der Voraussetzung des dauernden Selbstbewohnens der Ersatzliegenschaft, zumal deren Umbau am 1. Dezember 2024 noch nicht begonnen hatte und deshalb ausgeschlossen werden kann, dass der Rekurrent aufgrund von Umbauarbeiten erst am 1. Dezember 2024 Wohnsitz in Q._____ nahm.

6.
Der Rekurs ist somit im Haupt- als auch im Eventualpunkt abzuweisen.

7.
Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen.

2.
Der Rekurrent hat die Gerichtsgebühr von CHF 1'700.00 zu bezahlen.

3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
die Gemeinde T._____, Abteilung Steuern

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, 21. Mai 2026

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:	Der Gerichtsschreiber:
Fischer	Fäs