

3-RV.2022.48

P 38

Urteil vom 25. Mai 2023

Besetzung	Präsident Fischer Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. Februar 2022 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. September 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 108'439.00 bei einer Besitzesdauer von 59 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 5'421.00. Mit weiterer Verfügung vom 22. September 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. und B. für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 121'561.00 bei einer Besitzesdauer von 14 Jahren und einem Steuersatz von 17 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 20'665.00. Diesen Veranlagungen liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'150'000.00, pauschalierte Anlagekosten von CHF 885'500.00 und ein Grundstücksgewinn von CHF 264'500.00 zugrunde. Die Grundstückgewinnsteuer wurde für einen Gewinn von CHF 34'500.00 zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

2.

Gegen die Verfügungen vom 22. September 2021 (Versand gleichentags) erhoben A. und B. mit Schreiben vom 12. Oktober 2021 Einsprache und beantragten sinngemäss,

dass auf allen Grundstücken ein Steueraufschub zu gewähren sei,

und dass der Tarif von 5 % auf dem gesamten Grundstücksgewinn anzuwenden sei.

3.

Mit den Entscheiden vom 28. Februar 2022 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Die Einspracheentscheide vom 28. Februar 2022 (Versand am 14. März 2022) haben A. und B., unter Berücksichtigung der Gerichtsferien, mit rechtzeitigem Rekurs vom 11. April 2022 (Postaufgabe am 19. April 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie beantragen sinngemäss,

dass der Tarif von 5 % auf dem gesamten Grundstücksgewinn anzuwenden sei,

und dass eventualiter die Grundstückgewinnsteuer zufolge Aufteilung des Grundstückgewinns im Verhältnis der investierten Mittel (72 % bei einer Besitzesdauer von 59 Jahren und 28 % bei einer Besitzesdauer von 14 Jahren) um ca. CHF 7'000.00 zu reduzieren sei.

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

5.

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

6.

A. und B. haben eine Replik erstattet.

7.

Mit Schreiben vom 28. März 2023 wurde A. und B. mitgeteilt, dass das Spezialverwaltungsgericht an seiner Sitzung vom 23. März 2023 eine Verschlechterung (*reformatio in peius*) in Erwägung gezogen habe. Es wurde ihnen daher die Gelegenheit gegeben, bis am 2. Mai 2023 eine schriftliche Stellungnahme einzureichen und / oder den Rekurs schriftlich zurückzuziehen.

8.

Mit Eingabe vom 28. April 2023 haben A. und B. eine Stellungnahme eingereicht und darin an ihrem Rekurs festgehalten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2020. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 31. Mai 2007 erwarben die Rekurrenten als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ von der E. die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Parzelle ccc, zum Preis von CHF 690'000.00.

2.1.2.

Mit Kaufvertrag vom 17. September 2008 verkaufte der Rekurrent die Liegenschaft GB Q. Nr. eee, Plan-Nr. fff, Parzelle ddd, zum Preis von CHF 500'000.00 an F.

2.1.3.

Die Steuerkommission Q. veranlagte den Rekurrenten für einen im Jahr 2008 erzielten Grundstückgewinn von CHF 175'000.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 500'000.00 und pauschalierte Anlagekosten von CHF 325'000.00 zugrunde. Die Grundstückgewinnsteuer wurde zufolge Ersatzbeschaffung vollständig aufgeschoben.

2.2.

2.2.1.

Mit Kaufvertrag vom 15. Juli und 21. Juli 2020 erwarben die Rekurrenten als Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft von I. die Liegenschaften GB S. Nr. hhh, Plan-Nr. iii, GB S. Nr. jjj, Plan-Nr. iii und GB S. Nr. kkk, Plan-Nr. iii, zum Preis von CHF 920'000.00 (wovon CHF 862'758.00 für das Grundstück GB S. Nr. hhh). Ziff. IV.1. dieses Vertrags sieht vor, dass Nutzen und Gefahr bei der Käuferschaft am 1. Oktober 2020 beginnen. Ziff. IV.5. dieses Vertrags hält fest, dass die bestehenden Mietverträge für die 3 $\frac{1}{2}$ -Zimmerwohnung im 1. Obergeschoss sowie für den Stall von der Käuferschaft in allen Rechten und Pflichten übernommen werden.

2.2.2.

Mit Kaufvertrag vom 23. Juli 2020 verkauften die Rekurrenten als Miteigentümer zu je $\frac{1}{2}$ die Liegenschaft GB Q. Nr. ccc (vormals Nr. aaa; E. 2.1.1.), Plan-Nr. ggg, zum Preis von CHF 1'150'000.00 an G. und H.

2.2.3.

Mit Verfügung vom 22. September 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. die Rekurrenten für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 108'439.00 bei einer Besitzesdauer von 59 Jahren und einem Steuersatz von 5 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 5'421.00. Mit weiterer Verfügung vom 22. September 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. die Rekurrenten für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 121'561.00 bei einer Besitzesdauer von 14 Jahren und einem Steuersatz von 17 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 20'665.00. Diesen Veranlagungen liegen ein Veräusserungserlös von CHF 1'150'000.00, pauschalierte Anlagekosten von CHF 885'500.00 und ein Grundstücksgewinn von CHF 264'500.00 zugrunde. Die Grundstückgewinnsteuer wurde für einen Gewinn von CHF 34'500.00 zufolge Ersatzbeschaffung aufgeschoben.

2.3.

Die Steuerkommission Q. wies die gegen diese Verfügungen erhobene Einsprache mit den Entscheiden vom 28. Februar 2022 ab.

2.4.

Die Vorinstanz berechnet den steuerbaren Grundstücksgewinn und die Grundstückgewinnsteuer wie folgt (vgl. Veranlagungsverfügung):

[...]

2.5.

Die Rekurrenten beantragen sinngemäss, dass der Tarif von 5 % auf dem gesamten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 230'000.00 anzuwenden sei, und dass eventualiter die Grundstückgewinnsteuer zufolge Aufteilung des Grundstückgewinns im Verhältnis der investierten Mittel (72 % bei einer Besitzesdauer von 59 Jahren und 28 % bei einer Besitzesdauer von 14 Jahren) um ca. CHF 7'000.00 zu reduzieren 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.

3.1.4.

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. Bei einer Besitzesdauer von 14 begonnenen Jahren beträgt die Pauschale 77 % des Veräusserungserlöses (§ 105 Abs. 1 StG).

3.2.

Die Parteien sind sich einig betreffend Erlös (CHF 1'150'000.00), pauschalierte Anlagekosten (CHF 885'500.00; bei einer Besitzesdauer von 14 Jahren: 77 % des Veräusserungserlöses) und Grundstücksgewinn (CHF 264'500.00; CHF 1'150'000.00 – CHF 885'500.00) der Liegenschaft GB Q. Nr. ccc (vgl. E. 2.4. und Steuererklärung "Grundstückgewinne" der Rekurrenten).

4.

4.1.

Die Vorinstanz hat die Grundstückgewinnsteuer zufolge Ersatzbeschaffungskosten von CHF 920'000.00 betreffend einen Grundstücksgewinn von CHF 34'500.00 (CHF 920'000.00 – CHF 885'500.00 [Anlagekosten]) aufgeschoben (E. 2.4.).

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

4.2.2.

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 (§ 98 Abs. 1 StG).

4.2.3.

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).

4.2.4.

Das Ersatzbeschaffungsprivileg gilt nur für dauernd selbst genutztes 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).

4.2.5.

Bei Mehrfamilienhäusern gilt das Ersatzbeschaffungsprivileg nur anteilmässig für den von der steuerpflichtigen Person ganzjährig selbst bewohnten Hausteil (§ 98 Abs. 2 StG). Die Aufteilung erfolgt in der Regel nach Massgabe der Ertragsverhältnisse oder aber nach den eigengenutzten Flächen bzw. den Eigentumsquoten (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 7).

4.3.

Das Spezialverwaltungsgericht teilte den Rekurrenten mit Schreiben vom 28. März 2023 mit, dass es sich bei der Ersatzliegenschaft GB S. Nr. hhh wohl um ein Mehrfamilienhaus handle, in welchem die 3 ½-Zimmerwohnung im 1. Obergeschoss infolge Vermietung nicht selbst bewohnt werde (E. 2.2.1.), und dass für letzteren Hausteil das Ersatzbeschaffungsprivileg eventuell nicht gelte (E. 4.2.5.).

4.4.

Die Rekurrenten führen in ihrer Stellungnahme vom 28. April 2023 aus, dass sie die gesamte Ersatzliegenschaft zusammen mit ihren fünf Kindern bewohnen. Der Verkäufer habe nach dem Notartermin sofort eine Ersatzwohnung für den Mieter organisiert. Dieser habe denn auch gleich gekündigt. Da die Miete für die 3 ½-Zimmerwohnung im 1. Obergeschoss vom J. bezahlt worden sei, sei dieses auch informiert gewesen. Somit hätten sie das gesamte Haus auf den 1. Oktober 2020 übernehmen können. Zudem sei die Küche der 3 ½-Zimmerwohnung faktisch in ein Kinderzimmer zurückgebaut worden, und sie hätten auch den zweiten Stromzähler demontieren lassen.

4.5.

4.5.1.

Der Begriff "ausschliesslich selbst genutzt(en)" wird im Gesetz nicht näher definiert. Nach der Lehre gilt eine Liegenschaft dann als "ausschliesslich

selbst genutzt", wenn sie nur von der steuerpflichtigen Person als (zivilrechtlicher) Eigentümerin, eventuell zusammen mit ihren Familienangehörigen, tatsächlich selbst bewohnt wird (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, S. 210).

Kein ausschliessliches Selbstbewohnen liegt vor, wenn es sich bei der Liegenschaft um ein Mehrfamilienhaus handelt, in dem die steuerpflichtige Person nur eine von mehreren Wohnungen selbst bewohnt (vgl. § 98 Abs. 2 StG). Benutzt die steuerpflichtige Person die Wohnliegenschaft zusammen mit Drittpersonen zum Wohnen, ist dies bezüglich des Kriteriums der Ausschliesslichkeit unproblematisch, solange es sich bei den Drittpersonen um Ehegatten und minderjährige Kinder oder Hausangestellte handelt. Fraglich ist es hingegen, wenn die Drittpersonen volljährige Kinder sind. Diesfalls muss entscheidend sein, ob die betreffenden Personen mit der steuerpflichtigen Person im selben Haushalt leben oder nicht. Verfügen die Drittpersonen über einen eigenen Hauseingang und eine eigene Küche, sodass von einer räumlich abgetrennten Wohneinheit gesprochen werden kann, liegt kein gemeinsamer Haushalt vor; dieser Anteil an der Gesamtliegenschaft wird von der steuerpflichtigen Person nicht selbst bewohnt, auch wenn sie sich gelegentlich darin aufhält (SGE vom 26. Januar 2023 [3-RV.2021.198], mit Hinweisen auf M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterhelt, a.a.O., S. 210 f.; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 216 StG ZH N 328a; Basler Kommentar zum StHG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 12 StHG N 135; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 25. September 2014 [SB.2013.00133]). Sobald mehrere selbständige und vollwertige Wohneinheiten vorliegen, die durch unterschiedliche Personen bewohnt werden, kann nur diejenige Einheit für die Ersatzbeschaffung berücksichtigt werden, welche die steuerpflichtige Person selber bewohnt (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 216 StG ZH N 333).

4.5.2.

Aufgrund der glaubhaften Ausführungen der Rekurrenten ist davon auszugehen, dass diese und deren Kinder seit dem 1. Oktober 2020 (Übergang von Nutzen und Gefahr) die gesamte Ersatzliegenschaft in S. selbst bewohnen. Selbst wenn die fünf Kinder der Rekurrenten zu diesem Zeitpunkt bereits alle volljährig waren und zur Hauptsache das 1. Obergeschoss nutzen, ist diesbezüglich mangels Küche nicht von einer separaten Wohneinheit auszugehen. Dementsprechend liegt ein gemeinsamer Haushalt vor. Angesichts dessen bewohnen die Rekurrenten zusammen mit ihren Kindern die Ersatzliegenschaft in S. ausschliesslich selbst.

4.6.

4.6.1.

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).

4.6.2.

Vorliegend wurden nebst den gesamten Anlagekosten der veräusserten Liegenschaft GB Q. Nr. ccc von CHF 885'500.00 (E. 3.2.) auch CHF 34'500.00 des Grundstückgewinns von CHF 264'500.00 (E. 3.2.) für den Erwerb der selbst genutzten Ersatzliegenschaft in S. wiederverwendet, belaufen sich letztere Kosten doch auf CHF 920'000.00 (E. 2.2.1.). Dementsprechend ist die Grundstückgewinnsteuer – gemäss übereinstimmender Auffassung der Parteien – betreffend einen Gewinn von CHF 34'500.00 aufzuschieben. Den übrigen Grundstückgewinn von CHF 230'000.00 haben die Rekurrenten zu versteuern.

5.

5.1.

5.1.1.

Die Steuer wird in Prozenten des steuerbaren Grundstückgewinns berechnet (§ 109 Abs. 1 StG). Der Tarif richtet sich nach der Besitzesdauer und beträgt bis zum vollendeten 14. Besitzjahr 17 % (§ 109 Abs. 1 lit. o StG) und ab dem vollendeten 25. Besitzjahr 5 % (§ 109 Abs. 1 lit. aa StG).

5.1.2.

Als Beginn und Ende der Besitzdauer gelten das Datum der öffentlichen Beurkundung der Veräusserung (§ 110 Abs. 1 lit. a StG). Ist das Grundstück auf Grund einer steueraufschiebenden Veräusserung erworben worden, wird die Besitzesdauer 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). In der Lehre findet sich zu § 110 Abs. 2 StG folgendes Beispiel (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 110 StG N 24):

"Beispiel 1: A verkauft seine Eigentumswohnung für Fr. 500 000.– und erwirbt ein Einfamilienhaus für Fr. 1 000 000.– Die Eigentumswohnung hatte er während 10 Jahren bewohnt; das neue Haus verkauft er nach 5 Jahren für Fr. 1 200 000.–.

Im Umfang der reinvestierten Mittel von Fr. 500 000.– ist die längere Besitzdauer von 15 Jahren anzurechnen, für die restlichen Fr. 500 000.– Anlagekosten gilt die kürzere Besitzdauer von 5 Jahren. Der realisierte Gewinn von Fr. 200 000.– ist anteilmässig aufzuteilen: Fr. 100 000.– werden zum Tarif für 5 Besitzjahre besteuert, die andern Fr. 100 000.– (zuzüglich des aufgeschobenen Gewinns aus der früher veräusserten Eigentumswohnung) zum Tarif für 15 Besitzjahre."

5.2.

5.2.1.

Die Rekurrenten sind der Ansicht, dass sämtliche in die Liegenschaft GB Q. Nr. ccc investierten Mittel aus dem Verkauf der Liegenschaft GB Q. Nr. eee stammen. Der gesamte Gewinn sei daher aufgrund einer Besitzdauer von über 25 Jahren zum Tarif von 5 % zu besteuern.

5.2.2.

Der Erlös aus dem Verkauf der Liegenschaft GB Q. Nr. eee betrug CHF 500'000.00. Der Erwerbspreis für die erste Ersatzliegenschaft GB Q. Nr. ccc belief sich indes auf CHF 690'000.00. Der Erwerb Letzterer (öffentliche Beurkundung am 31. Mai 2007) erfolgte somit nur teilweise, das heisst in Höhe von CHF 500'000.00, mit reinvestierten Mitteln. Entgegen der Ansicht der Rekurrenten kann daher eine Besitzdauer von über 25 Jahren (vorliegend von 59 Jahren) und der dieser entsprechende Tarif von 5 % (§ 109 Abs. 1 lit. aa StG) nur für den anteilmässigen Gewinn, welcher auf reinvestierte Mittel von CHF 500'000.00 fällt, zur Anwendung kommen (§ 110 Abs. 2 Satz 2 StG; Merkblatt "Grundstückgewinnsteuer" des Steueramtes des Kantons Aargau, Änderungen vom 1. Januar 2021, Ziff. 11.2.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 98 StG N 20 Beispiel 7 und § 110 StG N 24 [E. 5.1.2.]). Der übrige Gewinn ist aufgrund einer Besitzdauer von 14 Jahren mit 17 % zu besteuern (§ 109 Abs. 1 lit. o StG).

5.2.3.

Der Antrag der Rekurrenten, wonach der gesamte Grundstücksgewinn zum Tarif von 5 % zu besteuern sei, ist demzufolge abzuweisen.

5.3.

5.3.1.

Die Vorinstanz ging von in die erste Ersatzliegenschaft GB Q. Nr. ccc investierten Mitteln von insgesamt CHF 1'060'500.00 (CHF 500'000.00 [47.15 %] und CHF 560'500.00 [52.85 %]) aus. Im Verhältnis dieser investierten Mittel besteuerte sie zufolge unterschiedlicher Besitzdauern 47.15 % des Gewinns zum Tarif von 5 % und 52.85 % des Gewinns zum Tarif von 17 % (E. 2.4.).

5.3.2.

Die Rekurrenten sind der Auffassung, dass sich die in die erste Ersatzliegenschaft GB Q. Nr. ccc investierten Mittel nur auf insgesamt

CHF 690'000.00 (CHF 500'000.00 [72 %] und CHF 190'000.00 [28 %]) be-
laufen. Eventualiter beantragen sie daher, dass 72 % des Gewinns zum
Tarif von 5 % und 28 % des Gewinns zum Tarif von 17 % zu besteuern
seien.

5.3.3.

Vorliegend kann weder der Auffassung der Vorinstanz noch jener der Re-
kurrenten gefolgt werden. Vielmehr entsprechen die in die erste Ersatzlie-
genschaft GB Q. Nr. ccc investierten Mittel den pauschalierten An-
lagekosten von CHF 885'500.00 (E. 2.4.; Kommentar zum Aargauer Steu-
ergesetz, a.a.O., § 110 StG N 24 [E. 5.1.2.]; § 101 Abs. 1 StG und § 105
Abs. 1 StG). Bei investierten Mitteln gemäss Auffassung der Vorinstanz von
CHF 1'060'500.00 würde der Grundstückgewinn nur CHF 89'500.00
(CHF 1'150'000.00 [Erlös] – CHF 1'060'500.00 [Anlagekosten]) betragen,
bei investierten Mitteln gemäss Ansicht der Rekurrenten CHF 460'000.00
(CHF 1'150'000.00 [Erlös] – CHF 690'000.00 [Anlagekosten]). Der Gewinn
beläuft sich vorliegend aber auf CHF 264'500.00 (E. 3.2.). Im Umfang der
reinvestierten Mittel von CHF 500'000.00 (aus dem Verkauf der Liegen-
schaft GB Q. Nr. eee stammend) ist die längere Besitzdauer von 59 Jahren
anzurechnen (§ 110 Abs. 2 Satz 2 StG). Für die restlichen Anlagekosten
von CHF 385'500.00 (CHF 885'500.00 – CHF 500'000.00) gilt die kürzere
Besitzdauer von 14 Jahren.

5.3.4.

Der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 230'000.00 ist somit im Ver-
hältnis der investierten Mittel von insgesamt CHF 885'500.00
(CHF 500'000.00 [56 %] und CHF 385'500.00 [44 %]) wie folgt aufzuteilen:

Grundstückgewinn	Tarif	Grundstückgewinnsteuer
CHF 128'800.00	5 %	CHF 6'440.00
CHF 101'200.00	17 %	CHF 17'204.00

Die Grundstückgewinnsteuer beträgt demnach CHF 23'644.00.

6.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit die Grundstückgewinn-
steuer von CHF 26'086.00 (CHF 5'421.00 + CHF 20'665.00) um
CHF 2'442.00 auf CHF 23'644.00 herabsetzen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu rund 15 %.
Sie haben daher 85 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189
Abs. 2 StG).

7.2.

Den nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird die Grundstückgewinnsteuer auf CHF 23'644.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 165.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 1'265.00, zu 85 % mit CHF 1'075.25 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

Mitteilung an:
die Gerichtskasse

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 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, 25. Mai 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs