



Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____**
vom 26. März 2021
betreffend Grundstückgewinnsteuer 2018

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Kaufvertrag vom 27. September 2018 verkaufte A. das gesamte Aktienkapital der C. AG, bestehend aus 100 Namenaktien à CHF 1'000.00 nominal, zum Preis von CHF 1'106'614.65 an D. Die C. AG war zum damaligen Zeitpunkt Eigentümerin der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, X-Strasse, Wohnhaus mit Wirtschaft zur "B".

2.

Mit Verfügung vom 17. Februar 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. für einen im Jahr 2018 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 444'733.00. Dieser Veranlagung liegen ein bereinigter Veräusserungserlös (wirtschaftliche Handänderung) von CHF 1'206'983.00, ein Erwerbspreis von CHF 750'000.00 sowie Aufwendungen von CHF 12'250.00 zugrunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 17. Februar 2021 liess A. mit Schreiben vom 16. März 2021 Einsprache erheben und Folgendes beantragen:

"Die Veranlagungsverfügung vom 17.02.2021 für die Grundstückgewinnsteuern sei aufzuheben.

Der steuerbare Grundstückgewinn sei mit null zu veranlagern. (Kein steuerbarer Grundstückgewinn.)"

4.

Mit Entscheid vom 26. März 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 26. März 2021 (Zustellung am 30. März 2021) liess A. – unter Berücksichtigung des Fristenstillstands vor und nach Ostern – mit rechtzeitigem Rekurs vom 10. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er lässt die folgenden Anträge stellen:

- "1. Die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Grundstückgewinnsteuer sei auf CHF 0.- festzulegen;
2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Rekursgegnerin."

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. liess keine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 27. September 2018 (nachfolgend: Kaufvertrag) verkaufte der Rekurrent das gesamte Aktienkapital der C. AG, bestehend aus 100 Namenaktien à CHF 1'000.00 nominal, zum Preis von CHF 1'106'614.65 an D. Die C. AG war zum damaligen Zeitpunkt Eigentümerin der Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, X-Strasse, Wohnhaus mit Wirtschaft zur "B."

2.1.2.

Der Kaufvertrag lautet wie folgt (Rekursbeilage 8):

"VEREINBARUNG

zwischen

A., K, S.

(nachfolgend als A. bezeichnet)

und

D., Y-Strasse 49, T.

(nachfolgend als D. bezeichnet)

(...)

1. D. kauft von A. das gesamte Aktienkapital der C. AG (UID: ccc), bestehend aus 100 Namenaktien a CHF 1'000 nominal zum Kaufpreis von CHF 1'106'614.65 (einemillion einhundertsechstausend sechshundertvierzehn 65/100) per 31.08.2018. (...)

(...)

3. Der Preis der Liegenschaft wird CHF 790'000 CHF (siebenhundertneunzigtausend Franken) bestimmt.
4. Bis zur Entlassung von A. aus dem solidarischen Schuldverhältnis für das Hypothekendarlehen der E. (Betrag gemäss Bilanz 31.08.2018) und die vollständige Tilgung des Kaufpreises gelten folgende Bestimmungen:

- a. Die Parteien vereinbaren, dass A. so bald als möglich aus diesem Schuldverhältnis entlassen werden soll und dass alle Seiten auf dieses Ziel hin konstruktiv zusammenarbeiten. Bis dies erreicht ist, ist A. einverstanden – soweit die Hypothekarbank dies verlangt – weiterhin solidarisch als Hypothekarschuldner für das Darlehen der C. AG zu haften.

D. ist verpflichtet bei der Hypothekarbank die Entlassung von A. aus dem Vertragsverhältnis zu fordern und allfällige diesbezügliche Bedingungen der Hypothekarbank zu erfüllen. A. unterstützt ihn dabei.

- b. Die Übertragung der Namenaktien der C. AG von A. auf D. erfolgt erst mit vollständiger Erfüllung des vorliegenden Vertrages insbesondere der vollständigen Entlassung von A. aus dem Schuldverhältnis für das Hypothekardarlehen.

(...)

10. Verkauft die C. AG die Liegenschaft an Dritte, so ist D. als Geschäftsführer und Aktionär verpflichtet dafür zu sorgen, dass das Rechtsgeschäft so ausgestaltet wird, dass durch die Transaktion zusammen mit der Eigentumsübertragung alle finanziellen Verpflichtungen gegenüber C. erfüllt werden (Entlassung aus der Haftung für die Hypothekarschuld, Bezahlung des dannzumal noch offenen Kaufpreisbetrages, etc.).

11. Die Rückzahlung des Aktionärsdarlehens von A. welches gemäss dem als Anhang 2 beigefügten Zwischenabschluss per 31.08.2018, CHF 316'614.65 beträgt, erfolgt wie folgt:

- Der Restbetrag in der Höhe von CHF 316'614.65 wird nach Eintragung von D. als Geschäftsführer der C. AG im Handelsregister, zugunsten der C. AG auf ein Klientengelderkonto von RA G. bei der H. einbezahlt. Mit der Unterzeichnung dieser Vereinbarung ist D. als zukünftiger Geschäftsführer und Aktionär der C. AG verpflichtet G. sofort nachdem er die Handlungsfähigkeit als Alleinzeichnungsberechtigter Verwaltungsrat der C. AG erlangt hat, schriftlich anzuweisen den Betrag zur teilweisen Tilgung der Kaufpreisschuld von D. an C. auszubezahlen, beim Fehlen eines solchen Auftrages gilt die vorliegende Vereinbarung als entsprechender Auftrag.

Die Kaufpreisschuld reduziert sich damit von CHF 1'106'614.65 auf CHF 790'000 (1'106'614.65 minus 316'614.65).

(...)"

2.2.

Die Zwischenbilanz der C. AG per 31. August 2018 (nachfolgend: Zwischenbilanz) lautet wie folgt (Rekursbeilage 11):

Aktiven

Bankkonto I. AG	758.43
Bankkonto E. CHF	2'670.54
Bankkonto E. Euro	440.05
Aktive Rechnungsabgrenzungen	846.50
Verrechnungskonto A. (Beteiligter)	316'614.65

Total Umlaufvermögen 321'330.17

Büro- und Betriebseinrichtungen 1.00
Einrichtungen Restaurant Q. 32'000.00

Total Anlagevermögen: Sachanlagen 32'001.00

Liegenschaft Q. 750'000.00
Wertberichtigung Liegenschaft Q. -7'000.00

Total Anlagevermögen: Liegenschaft 743'000.00

Total Aktiven 1'096'331.17

Passiven

Passive Rechnungsabgrenzungen 2'700.00

Total Fremdkapital (kurzfristig) 2'700.00

Hypothek E. 451'000.00
(verzinslich)

Total Fremdkapital (langfristig) 451'000.00

Aktienkapital 100'000.00
Beschlussmässige Gewinnreserven 450'000.00
Gesetzliche Gewinnreserve 40'000.00
Gewinnvortrag 18'821.83

Total Eigenkapital 608'821.83

Total Passiven 1'062'521.83

Jahresergebnis 33'809.34

Bilanzsumme 1'096'331.17

3.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Die Steuerpflicht wird durch jede Veräusserung begründet, mit

der Eigentum an Grundstücken oder Anteilen an solchen übertragen wird (§ 96 Abs. 1 StG). Die Rechtsgeschäfte, die in Bezug auf die Verfügungsgewalt über Grundstücke wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, sind den Veräusserungen gleichgestellt (§ 96 Abs. 2 lit. a StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös (§ 102 StG) die Anlagekosten (§ 103 f. StG) übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen.

4.

4.1.

Die Übertragung der Mehrheit der Aktien einer Immobiliengesellschaft stellt eine wirtschaftliche Handänderung im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. a StG dar. Eine Immobiliengesellschaft liegt dann vor, wenn sich eine Unternehmung mit eigener Rechtspersönlichkeit (1) nach den Statuten oder tatsächlich ausschliesslich oder überwiegend mit Grundstücken oder Rechten an solchen befasst, (2) der Rohertrag der Unternehmung ausschliesslich oder überwiegend aus Ertrag aus unbeweglichem Vermögen besteht und (3) die Vermögenswerte der Unternehmung ausschliesslich oder überwiegend aus Grundstücken oder Rechten an solchen besteht (VGE vom 23. Oktober 1992 in Sachen [BE.92.00168] = StE 1993 B 42.23 Nr. 4; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 96 StG N 27-30).

4.2.

Bei der C. AG handelt es sich um eine Immobiliengesellschaft. Denn aus der Zwischenbilanz geht hervor, dass deren Vermögenswerte von CHF 1'096'331.17 überwiegend, das heisst in Höhe von CHF 743'000.00 aus Grundstücken (Liegenschaft Q.) bestehen. Sodann erzielte die C. AG im Zeitraum vom 1. Januar bis 31. August 2018 ausser Mieterträgen von CHF 52'000.00 keine weiteren Erträge (Rekursbeilage 11). Schliesslich ergibt sich aus der Erfolgsrechnung per 31. August 2018 (Rekursbeilage 11), dass sich die C. AG im Zeitraum vom 1. Januar bis 31. August 2018 tatsächlich ausschliesslich mit Grundstücken befasste. Die Parteien qualifizieren den Verkauf sämtlicher Aktien der C. AG vom Rekurrenten an D. daher zu Recht als wirtschaftliche Handänderung im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. a StG.

5.

5.1.

Die Parteien sind sich einig, dass der Erwerbspreis CHF 750'000.00 beträgt, und dass sich die Aufwendungen auf CHF 12'250.00 belaufen. Unterschiedliche Ansichten haben sie hingegen hinsichtlich des Erlöses und des Grundstücksgewinns.

5.2.

Die Vorinstanz berechnet den Erlös und den Grundstücksgewinn wie folgt (vgl. Einspracheentscheid):

Verkaufserlös Aktien gemäss Vereinbarung vom 27.09.2018	CHF	1'106'615
./. nichtliegenschaftliche Werte gemäss Bilanz vom 31.8.2018 Kto. A.	CHF	316'615
./. übrige nichtliegenschaftliche Werte	CHF	36'717
+ Fremdkapital gemäss Bilanz vom 31.08.2018	CHF	453'700
Bereinigter Liegenschaftserlös	CHF	1'206'983
./. Anlagekosten Liegenschaft gemäss Selbstdeklaration	CHF	762'250
Realisierter Gewinn	CHF	444'733

5.3.

Der Vertreter des Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) berechnet den Erlös wie folgt und kommt dabei auf einen Grundstückverlust (vgl. Rekurs):

Kaufpreis für die Aktien		655'615
- Wert der Liegenschaft	790'000	
- Darlehen an Aktionär	316'615	
- Hypothek	-451'000	
abzüglich nichtliegenschaftliche Werte		
- Darlehen an Aktionär	-316'615	
- Übriges	-36'717	
zuzüglich Fremdkapital	453'700	
Liegenschaftserlös		755'983
abzüglich Anklagekosten		-762'250
Grundstücksgewinn		-6'267

6.

6.1.

6.1.1.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG). Für die Bestimmung des Entgelts ist auf den von den Parteien vereinbarten Kaufpreis abzustellen. In der Regel bildet der öffentlich beurkundete Verkaufspreis den massgebenden Erlös (RGE vom 25. Oktober 2018 [3-RV.2018.117]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 13).

6.1.2.

Bei der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobilienaktiengesellschaft ist normalerweise dem Umstand Rechnung zu tragen, dass mit dem Kaufpreis von Aktien regelmässig auch nichtliegenschaftliche

Werte abgegolten und Schulden übernommen bzw. abgetreten werden. Da der Aktienpreis grundsätzlich dem bilanziell ausgewiesenen Eigenkapital plus den vorhandenen stillen Reserven gemäss Beurteilung der Vertragsparteien entspricht, ergibt sich der für die liegenschaftlichen Werte bezahlte Preis (Erlös) aus folgender Berechnung (VGE vom 14. Dezember 1994 [BE.94.00002]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 12 und § 103 StG N 19 und 22; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 220 N 7 [§ 220 des Zürcher Steuergesetzes vom 8. Juni 1997]):

Verkaufserlös Aktien
+ Fremdkapital
./. nichtliegenschaftliche Werte
= Preis für die liegenschaftlichen Werte (Erlös)

6.1.3.

Ziel der Vertragsauslegung ist es, in erster Linie den übereinstimmenden wirklichen Willen der Parteien festzustellen (vgl. Art. 18 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht [OR]). Diese subjektive Vertragsauslegung beruht auf Beweiswürdigung. Steht eine tatsächliche Willensübereinstimmung fest, bleibt für eine Auslegung nach dem Vertrauensgrundsatz kein Raum. Erst wenn eine tatsächliche Willensübereinstimmung unbewiesen bleibt, sind zur Ermittlung des mutmasslichen Parteiwillens die Erklärungen der Parteien aufgrund des Vertrauensprinzips auszulegen (Bundesgerichtsurteil vom 19. Januar 2022 [4A_291/2021, 4A_293/2021] E. 6.2.1.). Unter den Auslegungsmitteln hat der klare Wortlaut den Vorrang, es sei denn, er erweise sich aufgrund anderer Vertragsbedingungen, des von den Parteien verfolgten Zwecks oder weiterer Umstände als nur scheinbar klar. Den wahren Sinn einer Vertragsklausel erschliesst zudem erst der Gesamtzusammenhang, in dem sie steht (Bundesgerichtsurteil vom 28. Juli 2017 [5A_924/2016] E. 4.3.).

6.2.

6.2.1.

In Ziff. 1. des Kaufvertrags ist festgehalten, dass der Kaufpreis für das gesamte Aktienkapital der C. AG CHF 1'106'614.65 beträgt. Aufgrund des klaren Wortlauts besteht somit eine tatsächliche Willensübereinstimmung der Vertragsparteien hinsichtlich des Aktienpreises. Sodann ergibt sich aus dem Vertragstext bzw. im Gesamtzusammenhang (Ziff. 1., 3. und 11. sowie die Zwischenbilanz [Anhang 2 des Kaufvertrags]) eindeutig, wie sich dieser Aktienpreis zusammensetzt, und zwar aus CHF 790'000.00 für die Liegenschaft in Q. sowie aus CHF 316'614.65 für eine Forderung der C. AG gegenüber dem Rekurrenten.

6.2.2.

Der Vertreter führt zutreffend aus, dass die Parteien des Kaufvertrags die Liegenschaft in Q. mit CHF 790'000.00 bewerteten und dementsprechend zu diesem Preis verkaufen bzw. kaufen wollten (in Form der sie haltenden Aktiengesellschaft). Dies ergibt sich – entgegen der Ansicht der Vorinstanz – aus dem klaren Wortlaut von Ziff. 3. des Kaufvertrags.

6.3.

6.3.1.

Bei der Veräusserung einer Immobiliengesellschaft werden zivilrechtlich nicht Grundstücke, sondern Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräussert. Vertraglich wird deshalb in vielen Fällen nur der Preis für die Aktien, nicht aber der Preis für die von der übertragenen Gesellschaft gehaltenen Grundstücke festgehalten. Der für die Grundstückgewinnsteuer massgebende Grundstückserlös wird in diesen Fällen ausgehend vom Aktienpreis ermittelt. Dabei gilt die Berechnungsformel gemäss E. 6.1.2. (U. Schüpfer/Ph. Betschart, Kauf und Verkauf von Immobiliengesellschaften, Ausgewählte Steueraspekte, in: Schweizer Treuhänder 5/05 S. 399).

6.3.2.

Die genannte Berechnungsformel ist demnach nur dann anwendbar, wenn die Vertragsparteien lediglich den Preis für die Aktien, nicht aber den Preis für die von der übertragenen Gesellschaft gehaltenen Grundstücke vertraglich festhalten. Vorliegend haben die Vertragsparteien den Preis für die von der C. AG gehaltene Liegenschaft vertraglich mit CHF 790'000.00 bestimmt (E. 6.2.2.). Die von den Parteien aufgeführte Formel erweist sich daher vorliegend als nicht relevant, auch nicht teilweise, wie vom Vertreter geltend gemacht. Folglich kann für die Erlösbestimmung weder auf die Berechnung der Vorinstanz noch jene des Vertreters abgestellt werden. Vielmehr gilt gemäss § 102 Abs. 1 Satz 1 StG der für die Liegenschaft der C. AG von den Vertragsparteien vereinbarte Verkaufspreis von CHF 790'000.00 als Erlös.

6.4.

6.4.1.

Bei einem Verkauf von Immobiliengesellschaften legen die Vertragsparteien üblicherweise in einem ersten Schritt den Verkaufspreis für die einzelnen Liegenschaften fest. Ausgehend von diesem Verkaufspreis für die Liegenschaften wird dann der Aktienkaufpreis ermittelt, indem die nichtliegenschaftlichen Aktiven dazu addiert und die Verbindlichkeiten abgezogen werden. Die Steuerbehörden gehen bei der Ermittlung des für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Erlöses den umgekehrten Weg: Ausgehend vom Aktienkaufpreis wird der massgebende Erlös durch Addition der Verbindlichkeiten und Subtraktion der nichtliegenschaftlichen Aktiven ermittelt (T. F. Rohner/A. B. Bolliger, Wirtschaftliche Handänderung im Grundsteuerrecht, in: Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 2020 S. 121).

6.4.2.

Für die Ermittlung des Erlöses ist dieser umgekehrte Weg der Steuerbehörden nur dann sachgerecht, wenn die Vertragsparteien den Aktienkaufpreis wie beschrieben ermittelt haben. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Die Vertragsparteien haben lediglich den Preis für die Liegenschaft der C. AG auf CHF 790'000.00 festgesetzt und zu diesem eine Forderung der C. AG gegenüber dem Rekurrenten von CHF 316'614.65 dazu addiert (E. 6.2.1.). Die übrigen in der Zwischenbilanz aufgeführten Aktiven haben sich hingegen genauso wenig im Aktienpreis niedergeschlagen wie Schulden der C. AG. Auch daraus ergibt sich, dass die genannte Berechnungsformel vorliegend nicht anwendbar ist.

6.5.

Der Vorinstanz ist zuzustimmen, dass der Preis für die Liegenschaft der C. AG von CHF 790'000.00 gemäss Ziff. 3 des Kaufvertrags nicht öffentlich beurkundet ist. Gleiches gilt hingegen auch für den Aktienkaufpreis von CHF 1'106'614.65 gemäss Ziff. 1 des Kaufvertrags. Es ist daher nicht nachvollziehbar, weshalb gemäss Vorinstanz auf Letzteren für die Ermittlung des Erlöses im Sinne der genannten Formel abzustellen ist, hingegen nicht auf den im Kaufvertrag festgehaltenen Preis für die Liegenschaft. Ausserdem ist, auch wenn die Veräusserung ohne öffentlich beurkundeten Kaufvertrag und/oder Grundbucheintrag erfolgt – mithin insbesondere, wie vorliegend, bei wirtschaftlichen Veräusserungen – die Gesamtheit aller Leistungen, welche der Käufer dem Verkäufer gemäss Vertrag als Entgelt erbringen muss, für den Erlös massgebend (M. Zweifel/S. Hunziker/O. Margraf/S. Oesterheld, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, S. 339). Vorliegend besteht diese für den Erlös massgebende, vom Käufer zu erbringende Leistung im Kaufpreis von CHF 790'000.00 für die Liegenschaft der C. AG. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz handelt es sich dabei auch nicht um einen theoretisch berechneten Wert, ergibt sich dieser doch aus dem Kaufvertrag.

6.6.

6.6.1.

Dem Vertreter ist zuzustimmen, dass bei einer harmonisierenden Auslegung bzw. einer Auslegung im Gesamtzusammenhang von Ziff. 1. und 3. sowie zusätzlich von Ziff. 4.a., 4.b. und 10. des Kaufvertrags die Übernahme der Hypothek von CHF 451'000.00 im Kaufpreis von CHF 790'000.00 für die Liegenschaft enthalten ist bzw. der Kaufpreis teilweise durch Übernahme dieser Hypothek getilgt wird. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz trifft nicht zu, dass dies gar keinen Sinn mache, da diese Hypothek eine Schuld der C. AG und nicht des Rekurrenten persönlich sei. Aus Ziff. 4. des Kaufvertrags geht nämlich hervor, dass der Rekurrent Solidarschuldner dieses Hypothekardarlebens war.

6.6.2.

Ausserdem hält eine von den Parteien des Kaufvertrags sowie von Rechtsanwalt G. am 8. / 12. März 2021 unterzeichnete Präzisierung unter anderem Folgendes fest (Rekursbeilage 14, Ziff. 2.a.):

"Der Wille der Parteien ging dahin, dass der Kaufpreis der Liegenschaft mit CHF 790'000 festgesetzt wird und davon die vom Käufer der Gesellschaft indirekt zu übernehmende Hypothekarschuld von CHF 451'000 als Teil der Tilgung des Kaufpreises in Abzug kommt. Dies analog der geschäftsüblichen Regelung bei Kaufverträgen über Liegenschaften, bei denen zunächst der Kaufpreis festgelegt und dann die Tilgung des Kaufpreises geregelt wird. Dabei werden bestehende Hypothekarbelastungen zufolge der Übernahme durch den Käufer – mit einer entsprechenden Entlastung des Verkäufers durch welche er im Umfang des fraglichen Betrages 'bereichert' wird – als Teil der Tilgung vereinbart."

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann dieser Präzisierung nicht jeglicher Beweiswert abgesprochen werden, da nicht zutrifft, dass eine solche Präzisierung in keiner Weise aus dem Wortlaut des Kaufvertrags hervorgehe (E. 6.6.1.). Hinzu kommt, dass eine solche Präzisierung geeignet ist, eine tatsächliche Willensübereinstimmung der Vertragsparteien zu belegen. Schliesslich ist unwahrscheinlich, dass sich Rechtsanwalt G. mit einer nicht der Wahrheit entsprechenden Erklärung der Gefahr eines Strafverfahrens wegen Urkundenfälschung aussetzen würde.

6.7.

6.7.1.

Aus den vorangehenden Erwägungen geht hervor, dass die Vertragsparteien im Rahmen des Verkaufs sämtlicher Aktien der C. AG den Kaufpreis für die von dieser Gesellschaft gehaltene Liegenschaft vertraglich mit CHF 790'000.00 festsetzten. Auf diesen vertraglich vereinbarten Kaufpreis ist auch dann abzustellen, wenn er nicht dem Verkehrswert entspricht. Denn das Gesetz fordert nicht, dass der Verkaufspreis dem Verkehrswert entsprechen müsse (vgl. § 102 Abs. 1 StG). Anders wäre nur zu entscheiden, wenn Anhaltspunkte für eine Steuerumgehung vorlägen (AGVE 1986 S. 427 ff.; AGVE 1980 S. 474 ff.; SGE vom 29. Juni 1994 [RV.93.50056]). Nachfolgend ist daher zu prüfen, ob eine Steuerumgehung vorliegt, die ein Abweichen vom im Kaufvertrag festgehaltenen Parteiwillen rechtfertigt.

6.7.2.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung wird eine Steuerumgehung angenommen, wenn (1.) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), (2.) anzunehmen ist, dass die gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären (sog. subjektives Element), und (3.) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer

erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen in Frage, wenn eine Rechtsgestaltung (objektives Element) vorliegt, die - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt (BGE 142 II 399 E. 4.2, mit weiteren Hinweisen).

6.7.3.

Die J. schätzte den Marktwert der Liegenschaft der C. AG am 29. August 2018 auf CHF 810'000.00 (Rekursbeilage 7). Der von den Vertragsparteien knapp einen Monat später festgesetzte Preis liegt mit CHF 790'000.00 nur unwesentlich unter diesem Wert. Angesichts dessen erscheint die von den Vertragsparteien gewählte Rechtsgestaltung den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht völlig unangemessen. Ist somit bereits das objektive Element der Steuerumgehung nicht erfüllt, muss eine Steuerumgehung vorliegend verneint werden.

6.8.

Der Erlös beträgt demnach CHF 790'000.00. Nachdem sich die Anlagekosten auf CHF 762'500.00 belaufen, resultiert ein Grundstücksgewinn von CHF 27'750.00.

7.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit der steuerbare Grundstücksgewinn von CHF 444'733.00 um CHF 416'983.00 auf CHF 27'750.00 herabzusetzen.

8.

8.1.

Bei diesem Verfahrensausgang unterliegt der Rekurrent gemessen am Antrag zu weniger als 10 %. Dies ist zu geringfügig, um bei der Kostenverlegung berücksichtigt zu werden (SGE vom 20. September 2019 [3-RV.2018.13]). Die Verfahrenskosten sind daher vollumfänglich auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

8.2.

8.2.1.

Ausserdem ist dem Rekurrenten für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 29'276.91.

8.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. Dezember 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 16. Dezember 2021 [3-RV.2019.167]).

8.2.3.

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von CHF 115'630.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand auf CHF 7'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 4 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT).

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 27'750.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 7'500.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter des Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt 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, 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, 1. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs