

3-RV.2024.28
P 83

Urteil vom 26. Juni 2025

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

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

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 24. Januar 2024 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2022
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 22. August 2023 veranlagte die Steuerkommission Q._____ A._____ und B._____ für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 106'460.00 bei einer Besitzdauer von einem Jahr und einem Steuersatz von 40 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 42'584.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 920'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 810'000.00 und Aufwendungen von CHF 3'540.00 zugrunde.

2.

Gegen die Verfügung vom 22. August 2023 erhob A._____ mit Schreiben vom 11. September 2023 Einsprache und beantragte sinngemäss,

dass auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer zu verzichten sei.

3.

Mit Entscheid vom 24. Januar 2024 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 24. Januar 2024 (Zustellung am 15. Februar 2024) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 14. März 2024 (Postaufgabe am 15. März 2024) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt sinngemäss,

dass auf die Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer zu verzichten 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._____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2022. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 7. April 2022 erwarb der Rekurrent die Liegenschaft Q.____ (BFS-Nr. bbb), Grundstück-Nr. aaa, Plan-Nr. ccc, Einfamilienhaus (...), zum Preis von CHF 810'000.00 von K.____. Gemäss Kaufvertrag war angesichts einer bereits erfolgten Kaufpreisanzahlung von CHF 25'000.00 die Kaufpreisrestanz durch Überweisungen von CHF 760'700.00 und CHF 24'300.00 (zur Sicherstellung der voraussichtlich anfallenden Grundstückgewinnsteuer) zu zahlen.

2.1.2.

Mit Kaufvertrag vom 16. September 2022 verkaufte der Rekurrent die Liegenschaft Q.____ / aaa zum Preis von CHF 810'000.00 an die C.____ GmbH. Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter (20 Stammanteile zu CHF 1'000.00) der C.____ GmbH ist D.____. Gleichentags verkaufte die C.____ GmbH die Liegenschaft Q.____ / aaa zum Preis von CHF 920'000.00 an die E.____ AG.

2.2.

2.2.1.

Mit Schreiben vom 15. Dezember 2022 teilte das Steueramt der Q.____ dem Rekurrenten mit, dass am 16. September 2022 die Liegenschaft Q.____ / aaa zuerst von ihm an die C.____ GmbH und anschliessend von Letzterer an die E.____ AG verkauft worden sei. Es handle sich daher um ein sogenanntes Kettengeschäft. Dies führe in der Regel dazu, dass bei der Gewinnberechnung nicht der beurkundete Veräusserungserlös von CHF 810'000.00, sondern derjenige von CHF 920'000.00 massgebend sei. Der Rekurrent wurde gebeten, dazu bis am 15. Januar 2023 eine Stellungnahme einzureichen.

2.2.2.

Dem Rekurrenten wurde die Frist zur Einreichung dieser Stellungnahme mehrmals erstreckt, zuletzt bis am 30. April 2023. Der Rekurrent reichte keine Stellungnahme ein.

2.3.

2.3.1.

Das Steueramt der Q._____ unterbreitete dem Rekurrenten mit Schreiben vom 11. Juli 2023 einen Veranlagungsvorschlag. Der Rekurrent wurde gebeten, bei allfälligen Einwänden bis zum 10. August 2023 mit entsprechenden Begründungen und belegmässigen Nachweisen zu antworten. Ohne Rückmeldung werde angenommen, dass er mit diesem Vorschlag einverstanden sei.

2.3.2.

Der Rekurrent reichte sein Schreiben vom 8. August 2023 mit den Einwänden zum Veranlagungsvorschlag nicht beim Steueramt der Q._____, sondern beim Kantonalen Steueramt ein. Beim Steueramt der Q._____ ging dieses Schreiben erst am 11. September 2023 ein.

2.4.

Mit Verfügung vom 22. August 2023 veranlagte die Steuerkommission Q._____ den Rekurrenten und B._____ (Ehefrau) für einen im Jahr 2022 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von CHF 106'460.00 bei einer Besitzdauer von einem Jahr und einem Steuersatz von 40 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 42'584.00. Die Abweichungsbegründung, weshalb nicht der beurkundete Erlös von CHF 810'000.00, sondern derjenige von CHF 920'000.00 massgebend sei, entspricht jener im Schreiben vom 15. Dezember 2022 (E. 2.2.1.).

2.5.

In der Einsprache führt der Rekurrent zusammengefasst aus, dass er die Liegenschaft Q._____ / aaa zu einem marktüblichen Preis gekauft habe. Da der Umbau zu aufwändig und kostspielig geworden wäre, habe er die Liegenschaft Q._____ / aaa zu einem marktüblichen Preis ohne Verlust wiederverkauft. Er habe das Eigenkapital benötigt, um eine andere mögliche Investition zu tätigen. Als Privatperson habe er unabhängig von der C._____ GmbH und deren Weiterverkauf gehandelt. Es bestehe keine Beziehung und Kenntnis, an wen die Liegenschaft Q._____ / aaa verkauft worden sei. Zwischen ihm und der C._____ GmbH habe es keine wirtschaftlichen Entscheidungen und Absprachen gegeben; es bestehe zwischen ihnen weder eine direkte noch indirekte Abhängigkeit. Sie hätten beide eigenständige Gründe für diese Transaktion gehabt. Es gebe keine Vereinbarungen, die darauf hindeuten könnten, dass er und die C._____ GmbH an einer verdeckten Absprache beteiligt gewesen seien, um Steuern zu umgehen. Die Transaktion sei aus wirtschaftlicher Notwendigkeit und aus anderen nicht-steuerlichen Gründen durchgeführt worden. Die Transaktion sei von sachkundigen Steuer- und Rechtsberatern geprüft und genehmigt worden, um die Einhaltung der geltenden Gesetze sicherzustellen.

2.6.

2.6.1.

Die Vorinstanz zog aus den vom Rekurrenten und dessen Ehefrau eingereichten Steuererklärungen betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2018 bis 2022 die Wertschriften- und Guthabenverzeichnisse bei. Darin deklarieren der Rekurrent und dessen Ehefrau wie folgt Guthaben gegenüber D._____ und der C._____ GmbH:

- 2018: Darlehen "D._____ neu 01.05.", Steuerwert von CHF 50'000.00;
- 2019: Darlehen "D._____ abgelaufen 01.09.";
- 2020: Darlehen "D._____", Steuerwert von CHF 50'000.00, Ertrag von CHF 6.00;
- 2021: Darlehen "D._____", Steuerwert von CHF 50'000.00; Darlehen "D._____ neu 03.06.", Steuerwert von CHF 77'900.00;
- 2022: Darlehen "D._____", Steuerwert von CHF 50'000.00; Darlehen "C._____", Steuerwert von CHF 92'557.00.

2.6.2.

Die Vorinstanz zog aus den Steuerakten des Rekurrenten und dessen Ehefrau betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 Bankunterlagen der I._____ bei. Der Rekurrent und dessen Ehefrau schlossen am 31. März 2022 einen Rahmenkreditvertrag über CHF 607'000.00 mit einer Laufzeit vom 11. April 2022 bis 31. März 2024 zu einem Zinssatz von 0.75 % ab. Mit Schreiben vom 7. November 2022 bestätigte die I._____ dem Rekurrenten und dessen Ehefrau die Kündigung dieses Vertrags. Kontoauszügen für das Privatkonto (CHF) des Rekurrenten und dessen Ehefrau bei der I._____ lassen sich für den Zeitraum vom 30. April 2022 bis 1. Dezember 2022 unter anderem folgende Buchungen entnehmen:

Datum	Buchungstext	Belastung	Gutschrift
04.04.22	Zahlungseingang von A._____ / Eigenmittel		178'000.00
18.05.22	Auszahlung Finanzierung		607'000.00
18.05.22	Grundstückgewinnsteuer betr. K._____	24'300.00	
18.05.22	Vergütung K._____	760'700.00	
04.11.22	Kaufpreis LIG Q._____ / aaa		810'000.00
07.11.22	Rückzahlung Finanzierung	605'000.00	
08.11.22	Vorfälligkeitsentschädigung	3'725.00	
01.12.22	Vergütung A._____	198'557.35	

2.7.

2.7.1.

Mit Aktenergänzungsschreiben vom 27. November 2023 forderte das Steueramt der Q._____ vom Rekurrenten unter anderem folgende Unterlagen:

- Inserate zum Verkauf der Liegenschaft Q._____ / aaa;
- Unterlagen, welche die Verkaufsgespräche bzw. die Verkaufsabwicklung dokumentieren;
- Herkunftsnachweis der Eigenmittel für den Kauf der Liegenschaft Q._____ / aaa in Höhe von CHF 203'000.00;
- Darlehensvertrag und Nachweis über den Geldfluss (Bankbelastungsanzeige) für das Darlehen gegenüber D._____ ab 2018 in der Höhe von CHF 50'000.00;
- Darlehensvertrag und Nachweis über den Geldfluss (Bankbelastungsanzeige) für das Darlehen gegenüber D._____ ab dem 3. Juni 2022 (recte: 3. Juni 2021; E. 2.6.1.) in der Höhe von CHF 77'900.00;
- Darlehensvertrag und Nachweis über den Geldfluss (Bankbelastungsanzeige) für das Darlehen gegenüber der C._____ GmbH in der Höhe von CHF 79'000.00 (Darlehensbestand gemäss der Bilanz am 31. Dezember 2021);
- Darlehensvertrag und Nachweis über den Geldfluss (Bankbelastungsanzeige) für das Darlehen gegenüber der C._____ GmbH ab 2022 in der Höhe von CHF 92'557.00.

2.7.2.

Der Rekurrent teilte mit E-Mail vom 11. Januar 2024 mit, dass er kein Inserat geschaltet habe. Er habe die C._____ GmbH, D._____, gekannt, welcher das Objekt abgekauft habe. Aus einem Anhang zur E-Mail geht hervor, dass die C._____ GmbH die Liegenschaft Q._____ / aaa auf F._____ für einen Kaufpreis von CHF 1'090'000.00 inseriert hatte. Im Weiteren führte der Rekurrent aus, dass es betreffend Verkaufsgespräche kein Protokoll gebe. Es habe mündliche Gespräche zwischen D._____ und ihm gegeben. Sodann reichte der Rekurrent Auszüge aus der Buchhaltung der C._____ GmbH, insbesondere Kontoblätter betreffend das "Darlehen A._____", ein. Gemäss diesen Kontoblättern bestand per 31. Dezember 2021 eine Darlehensschuld der C._____ GmbH gegenüber dem Rekurrenten von CHF 79'000.00; per 31. Dezember 2022 belief sich diese Darlehensschuld auf CHF 92'557.35. Die C._____ GmbH nahm auf dem Konto "2550 A._____ Darlehen" im Jahr 2022 folgende Buchungen vor:

Datum	Beleg / Beschreibung	Soll CHF	Haben CHF	Saldo CHF
	Anfangssaldo			-79'000.00
22.03.22	A. _____	185'000.00		106'000.00
05.12.22	Zahlung A. _____		198'557.35	-92'557.35
	Totalsumme	185'000.00	198'557.35	-92'557.35

Aus Bankbelegen betreffend das Kontokorrent (CHF) der C. _____ GmbH bei der L. _____ AG ist ersichtlich, dass am 22. März 2022 eine Belastung (Vergütung an den Rekurrenten) von CHF 185'000.00 und am 5. Dezember 2022 eine Gutschrift (Vergütung vom Rekurrenten) von CHF 198'557.35 erfolgten. Darlehensverträge zwischen dem Rekurrenten und D. _____ sowie zwischen dem Rekurrenten und der C. _____ GmbH wurden keine eingereicht.

2.8.

Der Rekurrent führt im Rekurs aus, dass er sich für widersprüchliche Aussagen in diversen Schreiben entschuldigen möchte. Er sei leider falsch beraten worden. Die Liegenschaft Q. _____ / aaa sei durch die G. _____ im Versteigerungsverfahren zum Verkauf angeboten worden. Immobilien-gesellschaften seien zur Versteigerung nicht zugelassen gewesen. D. _____, Inhaber der C. _____ GmbH, habe ihn gebeten, diese Liegenschaft im eigenen Namen für ihn zu erwerben. Das sei schlussendlich auch gelungen. Die C. _____ GmbH habe ihm für diesen Kauf CHF 185'000.00 auf sein Konto überwiesen. Das sei aus den eingereichten Unterlagen ersichtlich. Um keine unnötigen Kosten zu generieren und einen zusätzlichen Penalty einer Zwischenfinanzierung zu vermeiden, habe er gemeinsam mit D. _____ entschieden, die Finanzierung seinerseits so lange aufrechtzuerhalten, bis die C. _____ GmbH einen Käufer gefunden habe und die Liegenschaft weiterverkaufen könne. Um ein zusätzliches Beibringen eines unwiderruflichen Zahlungsversprechens und deren Kosten seitens der C. _____ GmbH zu vermeiden, seien die Geschäfte zwischen ihm und der C. _____ GmbH sowie zwischen Letzterer und der E. _____ AG am selben Tag (16. September 2022) abgewickelt worden. Er habe lediglich der C. _____ GmbH bzw. deren Inhaber, D. _____, einen Freundschaftsdienst erwiesen. Wie aus den Unterlagen ersichtlich sei, hätten keine finanziellen Vorteile oder Gewinne aus diesem Geschäft für ihn resultiert. Die Darlehen von 2018 und 2021 hätten schon zeitlich bedingt nie etwas mit obgenanntem Handel zu tun gehabt.

3.

3.1.

Grundstückgewinnsteuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG).

3.2.

Veräusserer der Liegenschaft Q.____ / aaa und damit grundstücksgewinnsteuerpflichtig ist einzig der Rekurrent (E. 2.1.). Demzufolge kommt dessen Ehefrau im vorliegenden Verfahren keine Parteistellung zu.

3.3.

3.3.1.

Angesichts der vorstehenden Erwägungen weist der Rekurrent in seinem Schreiben vom 29. Oktober 2023 zutreffend darauf hin, dass die Veranlagungsverfügung vom 22. August 2023 (wie auch die bisherigen Schreiben des Spezialverwaltungsgerichts im Rekursverfahren) der Ehefrau des Rekurrenten nicht hätten zugestellt werden sollen.

3.3.2.

Aus der mangelhaften Eröffnung eines amtlichen Schriftstücks dürfen den Parteien keine Nachteile erwachsen. Diese Regel entspricht einem allgemeinen Rechtsgrundsatz, der den verfassungsmässigen Vertrauensschutz (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV]) sowie Art. 29 Abs. 1 und 2 BV konkretisiert. Kein Rechtsnachteil besteht, wenn die fehlerhafte Eröffnung ihren Zweck trotz des Mangels erreicht hat (Bundesgerichtsurteil vom 9. August 2019 [2C_901/2017] E. 2.2.4.).

3.3.3.

Der Rekurrent konnte gegen die Veranlagungsverfügung rechtzeitig Einsprache erheben. Ausserdem ändert die gemäss Gesetz nicht vorgesehene gleichzeitige Zustellung der Veranlagungsverfügung an die Ehefrau des Rekurrenten nichts daran, dass die Veranlagungsverfügung gegenüber dem Rekurrenten korrekt bzw. nicht mangelhaft eröffnet wurde.

4.

4.1.

4.1.1.

Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]).

4.1.2.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Die Anlagekosten setzen sich

aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen.

4.2.

Der Erwerbspreis (CHF 810'000.00) und die Aufwendungen (CHF 3'540.00) sind nicht umstritten.

4.3.

Strittig ist hingegen der Erlös. Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG). In der Regel bildet der öffentlich beurkundete Verkaufspreis den massgebenden Erlös. Der öffentlichen Urkunde kommt die gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit des in ihr festgehaltenen Kaufpreises zu (Art. 9 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Allerdings kommt ihr nicht erhöhte Beweiskraft zu; trotz der öffentlichen Beurkundung handelt es sich regelmässig nur um eine rechtsgeschäftliche Erklärung der Parteien. Den Beweis für den von der Urkundsperson nicht überprüfbaren Erklärungsinhalt vermag sie nicht zu erbringen. Damit bleibt es sowohl der steuerpflichtigen Person als auch den Steuerbehörden möglich, einen davon abweichenden, den Tatsachen entsprechenden Preis nachzuweisen. Die Besteuerung hat nach den tatsächlich erbrachten Kaufpreisleistungen zu erfolgen, auch wenn diese vom öffentlich beurkundeten Kaufpreis abweichen (AGVE 1997 S. 415, 418 f.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 102 StG N 13). Zudem ist beim Vorliegen einer Steuerumgehung ersatzweise auf den Verkehrswert abzustellen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 13a).

5.

5.1.

Die Vorinstanz erachtet infolge Steuerumgehung nicht den zwischen dem Rekurrenten und der C._____ GmbH öffentlich beurkundeten Kaufpreis von CHF 810'000.00, sondern jenen aus dem Weiterverkauf der C._____ GmbH an die E._____ AG von CHF 920'000.00 als massgeblichen Erlös.

5.2.

5.2.1.

Nach der Rechtsprechung liegt eine Steuerumgehung vor, wenn (a) eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich ("inso-lite"), sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint (sog. objektives Element), wenn zudem (b) 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 wenn (c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern es von der Steuer-

behörde hingenommen würde (sog. effektives Element). Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu prüfen. Sind die Voraussetzungen der Steuerumgehung erfüllt, so ist der Besteuerung diejenige Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, die sachgerecht gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen. Eine Steuerumgehung kommt nur in ganz ausserordentlichen Situationen infrage, namentlich wenn die gewählte Rechtsgestaltung (objektives Element) - abgesehen von den steuerlichen Aspekten - jenseits des wirtschaftlich Vernünftigen liegt. Das subjektive Element erweist sich insofern als entscheidend, als die Annahme einer Steuerumgehung ausgeschlossen bleibt, wenn andere als blosse Steuerersparnisgründe bei der Rechtsgestaltung eine relevante Rolle spielen (vgl. BGE 149 II 53 E. 5.2.1; BGE 148 II 233 E. 5.2; BGE 142 II 399 E. 4.2).

5.2.2.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau bejahte Steuerumgehung bei Einbringung einer Liegenschaft in die eigene Immobilien-AG zum Preis von CHF 1'190'000.00, welcher gleichentags ein Weiterverkauf zu CHF 1'340'000.00 folgte. Als für die Berechnung der Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Erlös wurde an den Weiterverkaufspreis angeknüpft (VGE vom 14. Juli 2010 [WBE.2010.75]).

5.3.

Selbst wenn vorliegend die drei Voraussetzungen der Steuerumgehung kumulativ erfüllt wären, ist der vom Rekurrenten angestrebte wirtschaftliche Zweck zu bestimmen. Denn bei Steuerumgehung ist der Besteuerung nicht die gewählte Rechtsgestaltung zugrunde zu legen, sondern diejenige, die sachgemäss gewesen wäre, um den angestrebten wirtschaftlichen Zweck zu erreichen (E. 5.2.1.). Die Vorinstanz bringt sinngemäss vor, der angestrebte wirtschaftliche Zweck habe darin bestanden, dass der Rekurrent die Liegenschaft Q.____ / aaa der E.____ AG für CHF 920'000.00 verkaufe. Dass dem Rekurrenten ein Erlös in dieser Höhe tatsächlich direkt oder zumindest indirekt zufloss, ist allerdings nicht erstellt. Vielmehr widerspricht es der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich die Veräusserung der Liegenschaft Q.____ / aaa einzig für den Rekurrenten finanziell gelohnt und die C.____ GmbH auf einen Gewinnanteil aus der Veräusserung an die E.____ AG verzichtet haben soll. Der vorliegende Sachverhalt unterscheidet sich in einem wesentlichen Punkt von jenem gemäss VGE vom 14. Juli 2010 (WBE.2010.75). Im vom Verwaltungsgericht beurteilten Fall floss der Erlös aus dem gleichentags erfolgten Weiterverkauf der natürlichen Person zumindest indirekt zu, da diese Alleinaktionärin der zweitveräussernden Immobilien-AG war. Der Rekurrent ist hingegen nicht an der C.____ GmbH beteiligt. Das Rechtsinstitut der Steuerumgehung erlaubt daher vorliegend nicht, den Weiterverkaufspreis von CHF 920'000.00 als massgeblichen Erlös zu qualifizieren.

6.

6.1.

Im Einspracheentscheid wird weiter ausgeführt, dass dem beurkundeten Kaufpreis rechtsgeschäftlich keine Bedeutung zukomme, wenn die Wertdifferenz ein bestimmtes Mass überschreite und zwischen den Parteien eine besondere Beziehung bestehe.

6.2.

In der Regel ist der vereinbarte Kaufpreis massgebend für die Berechnung des Verkaufserlöses. Dies trifft allerdings nicht zu, wenn dem unter den Parteien vereinbarten Preis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukommt. Ein Indiz für die fehlende rechtsgeschäftliche Bedeutung der Preisvereinbarung liegt vor, wenn im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein offensichtliches, in die Augen springendes Missverhältnis zwischen vereinbarter Leistung und dem objektiven Grundstückswert (Verkehrswert) besteht. Dabei geht es nicht darum, den rechtsgeschäftlichen Willen der Vertragsparteien zu missachten und zusammengesetzte Kaufpreisabreden als stets simuliert und damit zivilrechtsunwirksam zu betrachten. Vielmehr geht es nur darum, der vorgenommenen Preiserlegung die rechtsgeschäftliche Bedeutung abzusprechen (BGE 143 II 33 E. 3.2.3 = Bundesgerichtsurteil vom 12. Dezember 2016 [2C_1081/2015]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 13a; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 220 N 101 ff.). Nebst einem Missverhältnis haben die Steuerbehörden eine besondere Beziehung zwischen den Vertragsparteien nachzuweisen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 13a; Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 220 N 104).

6.3.

Der Rekurrent verkaufte die Liegenschaft Q.____ / aaa der C.____ GmbH am 16. September 2022 für CHF 810'000.00. Ein offensichtliches Missverhältnis zwischen der Leistung des Rekurrenten (Übertragung des Eigentums) und der Kaufpreisleistung der C.____ GmbH von CHF 810'000.00 ist aufgrund des gleichentags erfolgten Weiterverkaufs dieser Liegenschaft durch die C.____ GmbH für CHF 920'000.00 (um CHF 110'000.00 höherer Kaufpreis) zu bejahen. Im Weiteren besteht zwischen dem Rekurrenten und der C.____ GmbH eine Geschäftsbeziehung, in deren Rahmen Ersterer sowohl der C.____ GmbH als auch deren Inhaber, D.____, Darlehen gewährte (E. 2.6. und E. 2.7.). Der Rekurrent räumt zudem ein, die Liegenschaft Q.____ / aaa für die C.____ GmbH im Hinblick auf den von dieser beabsichtigten Weiterverkauf erworben zu haben. Bei dieser Sachlage ist auch eine besondere Beziehung zwischen dem Rekurrenten und der C.____ GmbH gegeben. Dem im Kaufvertrag vom 16. September 2022 vereinbarten Kaufpreis von CHF 810'000.00 ist deshalb die rechtsgeschäftliche Bedeutung abzusprechen (E. 6.2.).

6.4.

6.4.1.

Kommt dem vereinbarten Kaufpreis (allein) keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zu, ist in einem nächsten Schritt zu prüfen, welcher Wert stattdessen vorliegend den Erlös darstellt.

6.4.2.

6.4.2.1.

Im BGE 143 II 33 hatte das Bundesgericht folgenden Sachverhalt zu beurteilen: Mit Kaufvertrag vom 23. Mai 2011 verkaufte A. die Parzelle Nr. y an die von ihm beherrschte X. AG. Der Verkaufspreis betrug CHF 59'860.00. Gleichentags veräusserte die X. AG, vertreten durch A., dieselbe Parzelle an die Y. GmbH zu einem Verkaufspreis von CHF 164'000.00. Bringt ein privater Einleger ein Grundstück in eine Gesellschaft ein, stellt diese Sacheinlage eine Veräusserung dar, die grundsätzlich der kantonalen Grundstückgewinnsteuer unterliegt. Wenn der Aktionär für das Grundstück einen Preis verlangt, der erheblich unter dem Preis liegt, der zwischen Unabhängigen unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart würde, liegt eine verdeckte Kapitaleinlage im Umfang der Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem wirklichen Wert vor. Die Unternehmung ist berechtigt, das erworbene Grundstück zu seinem wirklichen Wert zu aktivieren und die verdeckte Kapitaleinlage den Reserven gutzuschreiben (BGE 143 II 33 E. 3.2.4.). Die Vorinstanz ging davon aus, dass für die Erlösbestimmung der veräussernden Person der gesamte Wert aller vermögenswerten Leistungen einbezogen werden müsse. Diese Auffassung ist nicht zu beanstanden. Bei unterpreislichen Einbringungen oder Veräusserungen an eine von der einbringenden oder veräussernden Person beherrschte Unternehmung setzt sich der Wert der Gegenleistung aus zwei Komponenten zusammen: einerseits dem vereinbarten und verkündeten Kaufpreis und andererseits der verdeckten Wertsteigerung, die sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt. Der Beschwerdeführer verkaufte die betreffende Parzelle am 23. Mai 2011 an die von ihm beherrschte X. AG zum Preis von CHF 59'860.00. Diese verkaufte die Liegenschaft am gleichen Tag zum Preis von CHF 164'000.00 an die Y. GmbH weiter. Der zweite Verkaufspreis beträgt mehr als das 2,7-fache des - gleichentags - vereinbarten ersten Verkaufspreises. Bei dieser Sachlage ist die Rechtsauffassung der Vorinstanz, dass dem ersten Verkaufspreis keine rechtsgeschäftliche Bedeutung zukomme, nicht zu beanstanden. Sie hat kein Bundesrecht verletzt, indem sie zum ersten Verkaufspreis den Wert der verdeckten Kapitaleinlage hinzugerechnet und somit bei der Ermittlung des massgebenden Veräusserungserlöses auf den zweiten Verkaufspreis abgestellt hat (BGE 143 II 33 E. 3.2.5.; vgl. auch das Merkblatt "Grundstückgewinnsteuer" des Kantonalen Steueramts, Änderungen vom 1. Juli 2023, Ziff. 7.1.1 mit Verweis auf diesen BGE).

6.4.2.2.

Der vorliegende Sachverhalt liegt anders, da der Rekurrent nicht an der C._____ GmbH beteiligt ist. Eine Gegenleistung an den Rekurrenten in Form einer Wertsteigerung auf einer privaten Beteiligung scheidet damit aus. Aus diesem Bundesgerichtsurteil kann daher nicht geschlossen werden, dass bei der Ermittlung des massgebenden Erlöses auf den zweiten Verkaufspreis von CHF 920'000.00 abzustellen ist.

6.4.3.

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist es steuerharmonisierungsrechtlich zulässig, ausnahmsweise auf den Verkehrswert als Erlös abzustellen (Bundesgerichtsurteil vom 7. März 2023 [9C_649/2022] E. 4.; Bundesgerichtsurteil vom 27. September 2019 [2C_598/2018] E. 4.1.), insbesondere wenn dem unter den Vertragsparteien vereinbarten Preis rechtsgeschäftlich keine Bedeutung zukommt (Bundesgerichtsurteil vom 29. Januar 2020 [2C_1081/2018] E. 5.). In letzterem Fall auf den Verkehrswert abzustellen, entspricht sowohl der Zürcher Praxis (Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, a.a.O., § 220 N 101 ff.) als auch der im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz (a.a.O., § 102 StG N 13a) vertretenen Auffassung. Im Bundesgerichtsurteil vom 26. Oktober 2023 (9C_335/2023 E. 3.5. = ZStP 2024 S. 152 ff., S. 156) wird diese Rechtsprechung wie folgt präzisiert: Es ist nicht zu beanstanden, wenn eine Grundstückgewinnsteuerbehörde ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert als Anlass zur Vermutung nimmt, dass der Verkaufspreis nicht den gesamten Erlös abbilde. Dies entbindet sie jedoch nicht davon, die zusätzliche Leistung zu identifizieren, die der Erwerber neben der Kaufpreiszahlung erbracht hat. Denn im Unterschied zum Erwerbspreis erlaubt Art. 12 Abs. 1 StHG den Kantonen nicht, statt auf den Erlös auf einen Ersatzwert wie etwa den Verkehrswert abzustellen. Nur wenn der Verkehrswert der Summe des Verkaufspreises und der zusätzlichen Leistungen des Erwerbers entspricht, kann er als Erlös der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer zugrunde gelegt werden.

6.4.4.

Der Verkehrswert entspricht dem Preis, welcher bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (unter unabhängigen Dritten) mutmasslich hätte erzielt werden können (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 19). Dass zwischen der C._____ GmbH und der E._____ AG eine besondere Beziehung besteht, ist weder dargelegt noch ersichtlich. Der diesbezüglich im gewöhnlichen Geschäftsverkehr (unter unabhängigen Dritten) vereinbarte Preis von CHF 920'000.00 entspricht daher dem Verkehrswert der Liegenschaft Q._____ / aaa am 16. September 2022. Dass dem Rekurrenten ein Erlös in Höhe des Verkehrswerts direkt oder zumindest indirekt zufloss, ist allerdings nicht erstellt. Aufgrund des Wortlauts von Art. 12 Abs. 1 StHG darf daher vorliegend für die Erlösberechnung nicht auf den Verkehrswert von

CHF 920'000.00 abgestellt werden (E. 6.4.3.). Hinzu kommt, dass gemäss § 102 Abs. 1 Satz 2 StG der Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung nur dann als Erlös gilt, wenn kein Kaufpreis festgelegt wird oder ein Tausch vorliegt. Der Wortlaut von § 102 Abs. 1 Satz 2 StG lässt es somit ebenfalls nicht zu, infolge eines offensichtlich zu tiefen Kaufpreises auf den Verkehrswert abzustellen.

6.4.5.

Nachfolgend ist zu prüfen, ob dem Rekurrenten über den beurkundeten Kaufpreis von CHF 810'000.00 hinaus weitere Kaufpreisleistungen zuflossen (E. 4.3. und E. 6.4.3.). Dass der Rekurrent D._____ einen reinen Freundschaftsdienst erwies und zugunsten von dessen C._____ GmbH auf jeglichen Gewinn aus dem Verkauf der Liegenschaft Q._____ / aaa verzichtete, widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Zwischen dem Rekurrenten und der C._____ GmbH bestand im Veräusserungszeitpunkt der Liegenschaft Q._____ / aaa am 16. September 2022 eine Geschäftsbeziehung. Eine solche zeichnet sich durch Geben und Nehmen aus. Im Weiteren ist auch kein Grund ersichtlich, weshalb der Rekurrent nicht bereits im Veranlagungs- oder Einspracheverfahren erwähnt hätte, falls er gegenüber der C._____ GmbH bzw. deren Inhaber lediglich einen Freundschaftsdienst erbracht hätte. Dass Steuer- oder Rechtsberater ihm davon abgeraten hätten, ist nicht nachvollziehbar. Dafür, dass dem Rekurrenten aus dem Verkauf der Liegenschaft Q._____ / aaa über den öffentlich beurkundeten Kaufpreis hinaus weitere Leistungen zuflossen, sprechen – nebst der fehlenden rechtsgeschäftlichen Bedeutung des vereinbarten Kaufpreises (E. 6.2. f.) – auch die nach wie vor unvollständigen Angaben des Rekurrenten. Die Mittel für den Erwerb der Liegenschaft Q._____ / aaa von CHF 810'000.00 stammten mit CHF 185'000.00 aus einem Darlehen der C._____ GmbH und mit CHF 607'000.00 aus einem Rahmenkreditvertrag mit der I._____ (E. 2.6. und E. 2.7.). Die Frage im Aktenergänzungsschreiben vom 27. November 2022 nach der Mittelherkunft der restlichen CHF 18'000.00 hat der Rekurrent bis heute nicht beantwortet. Sodann hat sich der Rekurrent auch nicht dazu geäußert, weshalb er der C._____ GmbH am 5. Dezember 2022 mit CHF 198'557.35 mehr als die von dieser zum Erwerb der Liegenschaft erhaltenen Mittel (CHF 185'000.00) zurückzahlte, was zu einer Darlehensforderung des Rekurrenten gegenüber der C._____ GmbH von CHF 92'557.35 führte (E. 2.6. und E. 2.7.). Abwegig ist ferner die Annahme, dass der Rekurrent unter Berücksichtigung der hälftig zu tragenden Notariatskosten und Grundbuchgebühren (vgl. Ziff. 12 des vom Rekurrenten mit K._____ abgeschlossenen Kaufvertrags vom 16. September 2022) von CHF 3'508.70 (die Hälfte von CHF 7'017.40), der Schuldzinsen für den Rahmenkreditvertrag (E. 2.6.2.) und der Vorfälligkeitsentschädigung von CHF 3'725.00 (E. 2.6.2.) für den Erwerb und den von Anfang an geplanten Verkauf der Liegenschaft Q._____ / aaa an die C._____ GmbH – im Wissen um deren Gewinn aus der Weiterveräusse-

runge an die E._____ AG – sogar einen Verlust in Kauf genommen hätte. Aufgrund der gemachten Ausführungen erachtet es das Spezialverwaltungsgericht als erwiesen, dass der Rekurrent für die Veräusserung der Liegenschaft Q._____ / aaa nebst dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis von CHF 810'000.00 eine weitere Gegenleistung von der C._____ GmbH erhielt. Die allgemeine Lebenserfahrung erlaubt den Schluss, dass sich der Verkauf der Liegenschaft Q._____ / aaa für die C._____ GmbH und den Rekurrenten im gleichen Umfang finanziell lohnte. Das Spezialverwaltungsgericht erachtet es daher als nachgewiesen, dass dem Rekurrenten nebst dem beurkundeten Kaufpreis von CHF 810'000.00 aus der gleichentags erfolgten Weiterveräusserung durch die C._____ GmbH die Differenz der diesbezüglichen Kaufpreise zur Hälfte $[(CHF\ 920'000.00 - CHF\ 810'000.00) : 2 = CHF\ 55'000.00]$ zufloss. Der vorliegend massgebliche Erlös beträgt demnach CHF 865'000.00 $(CHF\ 810'000.00 + CHF\ 55'000.00)$.

6.5.

Entgegen den sinngemässen Ausführungen des Rekurrenten fehlt es für das vorliegende Resultat nicht an einer gesetzlichen Grundlage. Dass der massgebliche Erlös CHF 865'000.00 beträgt, ergibt sich aus § 102 Abs. 1 Satz 1 StG sowie der bundesgerichtlichen Rechtsprechung betreffend die ausnahmsweise fehlende rechtsgeschäftliche Bedeutung des unter den Vertragsparteien vereinbarten Kaufpreises (E. 6.2. und E. 6.4.3.).

6.6.

Der Rekurrent wirft die Frage auf, wie sich eine ihm auferlegte Grundstücksgewinnsteuer auf die Gewinnbesteuerung der C._____ GmbH auswirkt. Die Gewinnsteuer der C._____ GmbH für die Steuerperiode 2022 ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Sofern die Gewinnsteuer 2022 schon rechtskräftig veranlagt wurde, wird die Frage, in welchem Umfang die Grundstücksgewinnsteuer des Rekurrenten nachträglich steuermindernd berücksichtigt werden kann, in einem allfälligen Revisionsverfahren zu klären sein (VGE vom 14. Juli 2010 [WBE.2010.75]).

6.7.

Bei einem Erlös von CHF 865'000.00, einem Erwerbspreis von CHF 810'000.00 (E. 4.2.) und Aufwendungen von CHF 3'540.00 (E. 4.2.) beträgt der Grundstücksgewinn CHF 51'460.00. In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit der steuerbare Grundstücksgewinn von CHF 106'460.00 auf CHF 51'460.00 herabzusetzen.

7.

7.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt der Rekurrent zu gut 50 %. Er hat daher 50 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG).

7.2.

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

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstücksgewinn auf CHF 51'460.00 festgesetzt.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 3'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 200.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 3'300.00, zu 50 % mit CHF 1'650.00 zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Steueramt der 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. Juni 2025

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs