

AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.28 vom 26. Juni 2025

Ag Spezialverwaltungsgericht, 2025-06-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ag_spezialverwaltungsgericht_3-RV.2024.28

FR: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.28 du 26 juin 2025

IT: AG_SPEZIALVERWALTUNGSGERICHT 3-RV.2024.28 del 26 giugno 2025

Erwägungen

E. 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.

E. 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 Preiszerlegung 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).

E. 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.).

- 12 -

E. 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.

E. 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 Grundstücksgewinnsteuer 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 "Grundstücksgewinnsteuer" des Kantonalen Steueramts, Änderungen vom 1. Juli 2023, Ziff. 7.1.1 mit Verweis auf diesen BGE).

- 13 -

E. 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.

E. 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.

E. 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 zuffloss, ist allerdings nicht erstellt. Aufgrund des Wortlauts von Art. 12 Abs. 1 StHG darf daher vorliegend für die Erlösberechnung nicht auf den Verkehrswert von

- 14 - 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.

E. 6.4.5

Nachfolgend ist zu prüfen, ob dem Rekurrenten über den beurkundeten Kaufpreis von CHF 810'000.00 hinaus weitere Kaufpreisleistungen zufflossen (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-

- 15 - rung 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 ($[\text{CHF } 920'000.00 \text{ } \cdot \text{ } \text{CHF } 810'000.00] : 2 = \text{CHF } 55'000.00$) zufloss. Der vorliegend massgebliche Erlös beträgt demnach CHF 865'000.00 (CHF 810'000.00 + CHF 55'000.00).

E. 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.).

E. 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 Grundstückgewinnsteuer des Rekurrenten nachträglich steuermindernd berücksichtigt werden kann, in einem allfälligen Revisionsverfahren zu klären sein (VGE vom 14. Juli 2010 [WBE.2010.75]).

E. 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 Grundstückgewinn CHF 51'460.00. In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 106'460.00 auf CHF 51'460.00 herabzusetzen.

E. 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).

- 16 -

E. 7.2

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

- 17 - Das Gericht erkennt: 1. In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Grundstückgewinn 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]).

- 18 - Aarau, 26. Juni 2025 Spezialverwaltungsgericht Steuern Der Präsident: Der Gerichtsschreiber: Fischer Fäs

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.