KANTON AARGAU

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

3-RV.2025.53
P 85

Urteil vom 25. Juni 2026

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Wick Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
Rekurrentin	***A.*_____** vertreten durch Viscon Treuhand AG, Luzernerstrasse 1, 6343 Rotkreuz
Gegenstand	**Einspracheentscheid der Steuerkommission Q._____** **vom 29. Januar 2025** betreffend Grundstückgewinnsteuer 2023

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.
Mit Verfügung vom 19. Juni 2024 veranlagte die Steuerkommission Q._____ A._____ für einen im Jahr 2023 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1'115'726.00 bei einer Besitzdauer von zehn Jahren und einem Steuersatz von 22 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 245'459.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 2'700'000.00, ein Erwerbspreis von CHF 1'520'000.00 und Aufwendungen von CHF 64'274.00 zugrunde. In Abweichung von der Steuererklärung "Grundstückgewinne" wurde nicht ein Erwerbspreis von CHF 1'930'000.00, sondern von CHF 1'520'000.00 berücksichtigt.

2.
Gegen die Verfügung vom 19. Juni 2024 liess A._____ mit Schreiben vom 19. Juli 2024 Einsprache erheben und beantragen,

> dass CHF 410'000.00 und CHF 270'931.00 als zusätzlicher Erwerbspreis zum Abzug zuzulassen seien.

3.
Mit Entscheid vom 29. Januar 2025 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

4.
Den Einspracheentscheid vom 29. Januar 2025 (Zustellung an die Vertreterin am 30. Januar 2025) liess A._____ mit Rekurs vom 28. Februar 2025 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie stellt den Antrag,

> dass CHF 410'000.00 und CHF 270'931.00 als zusätzlicher Erwerbspreis zum Abzug zuzulassen seien.

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._____ liess keine Replik erstatten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.
Der vorliegende Rekurs betrifft eine Grundstückgewinnsteuer 2023. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.
2.1.
Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2013 erwarb die Rekurrentin die Liegenschaft Grundbuch Q._____ Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, Wohnhaus und Garage (Vers.-Nr. ccc), zum Kaufpreis von CHF 1'520'000.00 von der B._____ SA. Ziff. IV.8. dieses Vertrags lautet wie folgt:

> "Allfällige, im Zusammenhang mit dem Abschluss dieses Kaufvertrages auf Seiten der Verkäuferin fällig werdende Steuern sind von der Verkäuferin alleine zu tragen. Die Käuferin haftet weder persönlich noch mit dem Vertragsobjekt für die Bezahlung allfälliger steuerlicher Abgaben der Verkäuferin."

2.2.
Die Rekurrentin war im Erwerbszeitpunkt der Liegenschaft Q._____ / aaa mit dem Hauptaktionär der B._____ SA verheiratet. Anlässlich einer Buchprüfung wurde der B._____ SA im Veranlagungsverfahren betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2013 mitgeteilt, dass eine durch das Kantonale Steueramt vorgenommene Marktwertschätzung für die Liegenschaft Q._____ / aaa einen Verkehrswert von CHF 1'930'000.00 ergeben habe. Die Differenz zwischen Verkehrswert (CHF 1'930'000.00) und Erwerbspreis (CHF 1'520'000.00) von CHF 410'000.00 wurde bei der B._____ SA als verdeckte Gewinnausschüttung (geldwerte Leistung) zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet. Mit Einspracheentscheid vom 24. Juli 2018 wurde eine dagegen gerichtete Einsprache der B ._____SA abgewiesen.

2.3.
Die Rekurrentin und die B._____ SA unterzeichneten am tt.mm. 2020 folgende(s) Schuldanerkennung / Darlehen:

> "Ich, die unterzeichnende A._____ anerkenne hiermit, dass ich als im Sinne des Steuerrechts 'Begünstigte' gegenüber der B._____ SA aus dem Verkauf der Liegenschaft R-Weg 10, Q._____, GB Q._____ Nr. aaa, Kaufvertrag vom tt.mm. 2013, an mich, wegen des tiefen Verkaufspreises und daraus verursachten Steuerfolgen bei der B._____ SA, die nachfolgende Beträge schulde:

CHF 143'500 (VST)
CHF 35'157 (Zins auf VST-Forderung)
CHF 58'774 (Kantons- und Gemeindesteuer)
CHF 34'000 (Bundessteuer)

_____

CHF 270'931

Diese Schuld wird hiermit in eine unbefristete Darlehensforderung von der B._____ SA an mich umgewandelt worden. Die Verzinsung beträgt 2%. Ich habe das Recht, den Zinsbetrag ebenfalls in eine Darlehensforderung umwandeln zu lassen. Der Zinslauf beginnt am 12. Januar 2019. Ende eines Kalenderjahres ist jeweils der Zinsbetrag zur Darlehensforderung dazu zu rechnen.

Im Falle meines Versterbens vor Rückzahlung ist die Darlehensforderung sofort und ohne Weiteres zur Zahlung fällig.

(…)"

2.4.
Mit Kaufvertrag vom tt.mm. 2023 veräusserte die Rekurrentin die Liegenschaft Q._____ / aaa zum Verkaufspreis von CHF 2'700'000.00 an die B._____ SA.

2.5.
Der steuerbare Grundstückgewinn beträgt gemäss der Veranlagungsverfügung und dem Einspracheentscheid CHF 1'115'726.00. Die Steuerkommission Q._____ ging dabei von einem Veräusserungserlös von CHF 2'700'000.00, einem Erwerbspreis von CHF 1'520'000.00 und Aufwendungen von CHF 64'274.00 aus.

2.6.
Die Rekurrentin beantragt, dass die verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 410'000.00 (E. 2.2.) sowie die "anerkannte Schuld" von CHF 270'931.00 (E. 2.3.) zusätzlich als Erwerbspreis zum Abzug zuzulassen seien.

3.
3.1.
Die Steuerkommission Q._____ führt im Einspracheentscheid aus, dass die Schuld der Rekurrentin von CHF 270'931.00 bereits bei der Vermögenssteuer 2022 nicht zum Abzug zugelassen worden sei. Beruhe die erbrachte geldwerte Leistung ausschliesslich auf familiären oder freundschaftlichen Beziehungen zwischen dem Aktionär der leistenden Gesellschaft und der nach aussen als Leistungsempfängerin erkennbaren Person, gelte die Dreiecksttheorie. Die leistende Gesellschaft sei in diesen Fällen lediglich vorgeschobenes "Schenkungsinstrument" des Aktionärs,

weshalb dieser als Leistungsbegünstigter zu betrachten sei. Aufgrund der Dreiecksttheorie könne die Rekurrentin der B._____ SA keinen Schaden verursacht haben. Begünstigter der geldwerten Leistung sei nicht die Rekurrentin, sondern der Aktionär gewesen. Eine Schuldanerkennung sei die formelle Bestätigung eines Schuldners, dass die Forderung eines Gläubigers rechtmässig bestehe. Vorliegend habe jedoch der Schuldanerkennung der Rekurrentin im Jahr 2020 keine wirkliche Schuld gegenüber der B._____ SA zugrunde gelegen, da die Rekurrentin dieser keinen Schaden habe verursachen können. Schuldnerin der aus dem unterpreislichen Liegenschaftsverkauf und der damit einhergegangenen Aufrechnungen auf Stufe der B._____ SA sei einzig Letztere. Sollte die B._____ SA für diese Steuerfolgen schadlos gehalten werden, so sei auch dies Sache des Aktionärs. Übernehme der Aktionär die Steuerfolgen für die B._____ SA, so liege eine Kapitaleinlage vor. Die Rekurrentin sei hingegen im Verhältnis Aktionär / B._____ SA keine Partei und weder dem Aktionär noch der B._____ SA Schadenersatz schuldig. Zusammenfassend liege der Schuldanerkennung kein Rechtsgeschäft zugrunde, welches eine Forderung gegenüber der Rekurrentin begründe. Eine Forderung könne nicht fiktiv zwischen Nahestehenden generiert und steuerlich geltend gemacht werden. Mangels Forderung könne auch keine Schuld der Rekurrentin bestehen (vgl. auch den Einspracheentscheid vom 28. August 2024 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2022 der Rekurrentin).

3.2.

Im Einspracheentscheid wird weiter ausgeführt, dass der Erwerbspreis dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen entspreche (§ 103 Abs. 1 StG). Zum massgeblichen Erwerbspreis gehörten alle Leistungen des Erwerbers, welche als Gegenleistung für den Erwerb von Rechten an Liegenschaften zu qualifizieren seien. Damit eine Leistung des Erwerbers als Erwerbspreis anerkannt werde, müsse sie grundsätzlich aus einem Grundbuchbeleg ersichtlich sein. Beim Kauf sei der öffentlich beurkundete Kaufpreis einschliesslich der weiteren, aus dem beim Grundbuchamt eingereichten Vertrag ersichtlichen Leistungen massgebend. Der öffentlich beurkundete Kaufpreis im Jahr 2013 habe CHF 1'520'000.00 betragen. Weitere Leistungen seien im Kaufvertrag nicht vereinbart worden. Vielmehr sei gemäss Ziff. IV.8. des Kaufvertrags explizit ausgeschlossen, dass die Rekurrentin für allfällige Steuerfolgen der B._____ SA aufkommen müsse. Die vereinbarte Leistung der Rekurrentin zum Erwerb der Liegenschaft habe CHF 1'520'000.00 betragen. Der öffentlich beurkundete Kaufvertrag sei im Jahr 2013 vollzogen worden. Die Rekurrentin sei am tt.mm. 2013 als neue Eigentümerin im Grundbuch eingetragen worden. Die spätere Aufrechnung der geldwerten Leistung von CHF 410'000.00 zu Gewinnsteuerzwecken der Verkäuferin (B._____ SA) und die darauf von dieser zu entrichtenden Steuerfolgen von CHF 270'931.00 hätten keinen Zusammenhang mit dem tatsächlich bezahlten Erwerbspreis für Zwecke der Grundstückgewinnsteuer der Rekurrentin. Die Rekurrentin sei im

Zeitpunkt (2018) der Aufrechnung der verdeckten Gewinnausschüttung (geldwerten Leistung) bei der B._____ SA längst Eigentümerin der Liegenschaft Q._____ / aaa (Eintrag im Grundbuch am tt.mm. 2013) gewesen. Kosten, die der B._____ SA aus dem Liegenschaftskauf entstanden seien (insbesondere die Steuerfolgen), könne sich die Rekurrentin nicht als Erwerbskosten anrechnen lassen, da sie diese nicht selbst habe leisten müssen.

4.
4.1.
Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fallen Gewinne, soweit sie mit der Gewinnsteuer oder mit der Einkommenssteuer erfasst werden (§ 95 Abs. 2 StG). Der Grundstückgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG).

4.2.
Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person (§ 102 Abs. 1 Satz 1 StG).

4.3.
Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen. Der Erwerbspreis entspricht dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis und allen weiteren Leistungen (§ 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG).

5.
5.1.
Strittig und nachfolgend zu prüfen ist, ob die verdeckte Gewinnausschüttung der B._____ SA von CHF 410'000.00 (Differenz zwischen Verkehrswert und Erwerbspreis der Liegenschaft Q._____ / aaa) in rechtlicher Hinsicht Teil des Erwerbspreises gemäss § 103 StG ist.

5.2.
Für die Ermittlung des Erwerbspreises kann grundsätzlich auf den öffentlich beurkundeten Kaufpreis abgestellt werden (vgl. § 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG). Dieser bildet in der Regel den grundstückgewinnsteuerrechtlich massgebenden Erwerbspreis. Nach Art 9 ZGB ist zu vermuten, dass der beurkundete Preis den wirklichen Kaufpreis wiedergibt. Wie beim Erlös kommen auch zur Festlegung des Erwerbspreises alle Leistungen ("und allen weiteren Leistungen" gemäss § 103 Abs. 1 erster Teilsatz StG) des damaligen Erwerbers – und oft des jetzigen Veräusserers oder seines Rechtsvorgängers – hinzu, welche mit der Handänderung in kausalem Zusammenhang stehen (erhöhende Umstände). Dagegen ist alles aus dem

Erwerbspreis auszuklammern, was nicht kausal mit der Grundstückveräusserung zusammenhängt (mindernde Umstände; Martin Zweifel / Silvia Hunziker / Olivier Margraf / Stefan Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, Zürich 2021, § 10 N 117; vgl. auch Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Auflage, Zürich 2021, § 220 N 2). Anders ausgedrückt: Zum massgeblichen Erwerbspreis gehören alle Leistungen des Erwerbers, welche als Gegenleistung für den Erwerb von Rechten an Liegenschaften zu qualifizieren sind (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 103 StG N 7).

5.3.
5.3.1.
Die Rekurrentin lässt im Rekurs ausführen, dass die Liegenschaft Q._____ / aaa bereits Thema eines Einspracheverfahrens im Zusammenhang mit der Veranlagung 2013 der B._____ SA gewesen sei. Dort werde im Zusammenhang mit dieser Transaktion von einer verdeckten Gewinnausschüttung von CHF 410'000.00 an eine nahestehende Person ausgegangen. Diese geldwerte Leistung sei folglich beim steuerbaren Gewinn der juristischen Person aufgerechnet worden. Es handle sich hierbei um einen Anwendungsfall der Dreiecksheorie. Diese besage, dass eine Leistung an einen nahestehenden Dritten nur über den Anteilsinhaber fliessen könne. Aus steuerlicher Sicht müssten deshalb die einzelnen Tatbestände auch einzeln Schritt für Schritt betrachtet werden. Dies müsse ausserdem für alle Steuerarten gleichermassen gelten, da ansonsten die ganze Praxis in sich zusammenbrechen würde.

5.3.2.
Richtet eine Gesellschaft aufgrund eines Beteiligungsverhältnisses geldwerte Vorteile nicht an einen Anteilsinhaber, sondern an eine Drittperson aus, die einem Anteilsinhaber nahesteht, sind diese Vorteile nach der sogenannten Dreiecksheorie steuerlich in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweglichem Vermögen (verdeckte Gewinnausschüttung) auf der Ebene des Beteiligungsinhabers zu erfassen. Von dort fliessen sie weiter an die nahestehende Drittperson (Bundesgerichtsurteil vom 28. März 2025 [9C_445/2024, 9C_454/2024] E. 4.1.). Dort stellt sie sich regelmässig als unentgeltliche Zuwendung (verdeckte Kapitaleinlage, Schenkung und dergleichen) dar (Bundesgerichtsurteil vom 11. November 2019 [2C_32/2018, 2C_35/2018] E. 3.2.4.).

5.3.3.
Unstrittig stellt der unterpreisliche Verkauf der Liegenschaft Q._____ / aaa im Jahr 2013 eine verdeckte Gewinnausschüttung der B._____ SA über CHF 410'000.00 dar, welche bei deren Reingewinn aufgerechnet und mit der Gewinnsteuer erfasst wurde. Die Vertreterin führt zudem richtig aus, dass ein Anwendungsfall der Dreiecksheorie vorliegt. Die geldwerte Leistung von CHF 410'000.00 ist in einem ersten Schritt als Ertrag aus beweg-

lichem Vermögen (§ 29 Abs. 1 lit. c i.V.m. § 29 Abs. 1bis StG) auf der Ebene des Anteilsinhabers (Hauptaktionär und damaliger Ehemann der Rekurrentin) steuerlich zu erfassen. Von Letzterem fliesst die geldwerte Leistung in Form einer Schenkung an die Rekurrentin als dem Anteilsinhaber nahestehende Person weiter. Allerdings kann die Rekurrentin daraus in rechtlicher Hinsicht nichts zu ihren Gunsten ableiten. Denn zum Erwerbspreis gemäss § 103 StG gehören nur Leistungen der Rekurrentin als Erwerberin, welche mit der Handänderung der Liegenschaft Q._____ / aaa vom tt.mm. 2013 (öffentliche Beurkundung des Kaufvertrags) bzw. tt.mm. 2013 (Eintragung in das Grundbuch) in einem kausalen Zusammenhang stehen (E. 5.2.). Die verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 410'000.00 stellt keine Leistung dar, welche die Rekurrentin als Erwerberin gegenüber der B._____ SA als Gegenleistung für die Eigentumsübertragung an der Liegenschaft Q._____ / aaa erbrachte. Vielmehr handelt es sich dabei indirekt um eine Leistung der B._____ SA an die Rekurrentin: Die geldwerte Leistung der B._____ SA an den Anteilsinhaber von CHF 410'000.00 floss von diesem als Schenkung – und damit unentgeltlich – an die Rekurrentin weiter.

5.4.

5.4.1.

Die Vertreterin der Rekurrentin bringt im Zusammenhang mit der verdeckten Gewinnausschüttung (geldwerten Leistung) weiter vor, sie habe sich überlegt, was die Folgen wären, wenn die Liegenschaft Q._____ / aaa zum Preis von CHF 0.00 von der B._____ SA an die Rekurrentin übergegangen wäre; also direkt von der B._____ SA an die Rekurrentin "geschenkt" worden wäre. Aufgrund der Dreiecksthеorie würde sich die Situation wie folgt darstellen: Bei der Ausschüttung der B._____ SA an die Rekurrentin käme aufgrund des dualistischen Systems im Kanton Aargau bei der B._____ SA die volle Gewinnbesteuerung bis zum Ausschüttungsbetrag von CHF 1'930'000.00 zum Tragen. Zu diesem Preis würde die Liegenschaft in einem ersten Schritt an den Anteilsinhaber fliessen. Bei der Schenkung vom Anteilsinhaber an die Rekurrentin würde die Grundstückgewinnsteuer gemäss § 97 Abs. 1 lit. a StG aufgeschoben. Erst im Falle eines Weiterverkaufs käme die Grundstückgewinnsteuer auf dem Grundstückgewinn zwischen Ausschüttung (CHF 1'930'000.00) und Weiterverkauf (CHF 2'700'000.00) zum Tragen. Dies, obwohl die Rekurrentin nie eine Zahlung im Betrag von CHF 1'930'000.00 an die B._____ SA getätigt hätte. § 97 Abs. 1 lit. a StG halte ausserdem fest, dass eine gemischte Schenkung gleich zu behandeln sei wie eine Schenkung. Somit sei klar, dass auch der effektiv vorliegende Fall gleichbehandelt werden müsse wie der abgehandelte theoretische. Der einzige Unterschied bestehe darin, dass nicht CHF 0.00, sondern CHF 1'520'000.00 bezahlt worden seien. Die Differenz von CHF 410'000.00 sei aber trotzdem als zusätzlicher Erwerbspreis analog dem theoretischen Beispiel zu behandeln. Andernfalls würde die Grundstückgewinnsteuer im theoretischen Fall auf CHF 2'700'000.00 erhoben, was äusserst stossend wäre.

5.4.2.
Diese Ausführungen vermögen nichts daran zu ändern, dass die vorliegend erfolgte verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 410'000.00 keine Leistung der Rekurrentin als Erwerberin an die B._____ SA darstellt und deshalb nicht Teil des Erwerbspreises gemäss § 103 StG sein kann. Das Spezialverwaltungsgericht hat sich darauf zu beschränken, den vorliegend relevanten Sachverhalt rechtlich zu würdigen. Sich zu allfälligen Steuerfolgen hypothetischer Rechtsgeschäfte zu äussern, fällt hingegen nicht in die Zuständigkeit des Spezialverwaltungsgerichts.

5.5.
5.5.1.
Die Rekurrentin bringt weiter vor, dass hinsichtlich der verdeckten Gewinnausschüttung eine Doppelbesteuerung vorliege. Bei der B._____ SA seien Gewinnsteuern bis zu einem Verkaufserlös von CHF 1'930'000.00 erhoben worden. Bei der Rekurrentin wiederum sei bis zu einem Betrag von CHF 2'700'000.00 eine Grundstückgewinnsteuer erhoben worden, jedoch nochmalig auf CHF 410'000.00, welche bereits bei der B._____ SA vollumfänglich besteuert worden seien. Somit werde mit der vorliegenden Veranlagung das identische Steuerobjekt, und zwar der Gewinn im Betrag von CHF 410'000.00, im selben Kanton doppelt besteuert. Das widerspreche dem Doppelbesteuerungsverbot.

5.5.2.
Ein Verstoss gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung im Sinne von Art. 127 Abs. 3 BV liegt gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung vor, wenn ein Steuersubjekt von zwei oder mehreren Kantonen (Steuerhoheiten) für das gleiche Steuerobjekt und dieselbe Steuerperiode zur Besteuerung herangezogen wird (aktuelle Doppelbesteuerung) oder wenn ein Kanton in Verletzung der geltenden Kollisionsnormen seine Steuerhoheit überschreitet und eine Steuer erhebt, die einem anderen Kanton zusteht (virtuelle Doppelbesteuerung) [BGE 140 I 114 E. 2.3.1]. Dies Rechtsprechung gilt analog auch für eine Doppelbesteuerung innerhalb des Kantons Aargau (intrakantonale Doppelbesteuerung).

5.5.3.
Wie die Vorinstanz im Einspracheentscheid richtig ausführt, handelt es sich bei der Rekurrentin und der B._____ SA um zwei unterschiedliche Steuersubjekte, weshalb keine unzulässige Doppelbesteuerung vorliegen kann. Hinzu kommt, dass die Rekurrentin für einen in der Steuerperiode 2023 erzielten Grundstückgewinn veranlagt wurde, währenddessen bei der B._____ SA bei den Kantons- und Gemeindesteuern 2013 eine verdeckte Gewinnausschüttung aufgerechnet wurde. Dementsprechend fehlt es auch an einer Besteuerung hinsichtlich derselben Steuerperiode.

5.5.4.
Sodann dürfen gemäss § 110a StG Grundstückgewinnsteuern, die bei der wirtschaftlichen Veräusserung von Grundstücken gemäss § 96 Abs. 2 lit. a StG erhoben wurden, auf die Gewinnsteuern, die innert der folgenden 10 Jahre bei der zivilrechtlichen Veräusserung dieser Grundstücke anfallen, angerechnet werden. Diese Norm bezweckt eine Dreifachbesteuerung desselben Grundstückgewinns zu verhindern (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 110a StG N 1 ff.). Eine vergleichbare Gesetzesbestimmung, welche erlaubt, eine verdeckte Gewinnausschüttung als Teil des Erwerbspreises zu berücksichtigen, fehlt. Betreffend die B._____ SA und deren Hauptaktionär ist zudem darauf hinzuweisen, dass eine wirtschaftliche Doppelbelastung vom Gesetzgeber ausdrücklich gewollt ist. Der steuerbare Reingewinn wird zum einen auf Stufe der Gesellschaft mit der Gewinnsteuer erfasst (§ 67 StG). Zum anderen stellt der von der B._____ SA ausgeschüttete Gewinn (z.B. in Form von Dividenden oder geldwerter Leistung) beim Hauptaktionär steuerbaren Vermögensertrag dar (§ 29 Abs. 1 lit. c i.V.m. § 29 Abs. 1bis StG).

5.6.
5.6.1.
Die Rekurrentin macht sodann geltend, dass der Verkaufspreis für die Liegenschaft Q._____ / aaa um CHF 410'000.00 erhöht und besteuert worden sei. Diese Betrachtungsweise sei entgegen dem Einspracheentscheid unabhängig vom monistischen oder dualistischen System zu beurteilen. Die Abrechnung sei auf einem Betrag von CHF 1'930'000.00 erfolgt. Zusätzlich sei dieser Betrag als verdeckte Gewinnausschüttung nochmals besteuert worden. Diese Besteuerung sei gesetzeswidrig und führe gesamthaft zu einer dreifachen Besteuerung: Besteuerung auf Ebene der AG mit der Gewinnsteuer (a), Besteuerung auf Ebene des Aktionärs oder der nahestehenden Person (b), Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer (c). Diese Besteuerung bzw. die Nichtanrechnung des Betrages von CHF 410'000.00 verletze den Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und den Grundsatz (recte: das Verbot) der konfiskatorischen Besteuerung. Gesamthaft sei auf diesem Betrag eine Steuer von über 100 % angefallen.

5.6.2.
Vorliegend ist nur zu prüfen, ob bei der Rekurrentin der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und / oder das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung verletzt sind. Hingegen können sich drei verschiedene Steuersubjekte wie die Rekurrentin, die B._____ SA und deren Hauptaktionär nicht als Personengesamtheit hinsichtlich ihrer gemeinsamen Gesamtsteuerbelastung darauf berufen.

5.6.3.

5.6.3.1.

Der Grundsatz der Rechtsgleichheit wird im Steuerrecht konkretisiert durch die Grundsätze der Allgemeinheit und Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie durch das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV). Der Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung verlangt, dass alle Personen oder Personengruppen nach denselben gesetzlichen Regeln erfasst werden; Ausnahmen, für die kein sachlicher Grund besteht, sind unzulässig. Andererseits verbietet der Grundsatz, einer kleinen Gruppe von Steuerpflichtigen im Verhältnis zu ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erheblich grössere Lasten aufzuerlegen. Nach dem Grundsatz der Gleichmässigkeit der Besteuerung sind Personen, die sich in gleichen Verhältnissen befinden, in derselben Weise mit Steuern zu belasten und müssen wesentliche Ungleichheiten in den tatsächlichen Verhältnissen zu entsprechend unterschiedlichen Steuerbelastungen führen. Schliesslich besagt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, dass die Steuerpflichtigen entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit an die Steuerlasten beizutragen haben (Bundesgerichtsurteil vom 25. Juli 2024 [9C_159/2024] E. 5.1.).

5.6.3.2.

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wäre etwa verletzt, wenn bei der Rekurrentin derselbe Vermögenszugang nicht nur mit der Grundstückgewinnsteuer als Spezialeinkommenssteuer, sondern zusätzlich auch noch mit der allgemeinen Einkommenssteuer belastet würde (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 26. April 2019 [2C_719/2017] E. 2.5.2.). Dies ist vorliegend nicht der Fall. Hinzu kommt, dass nicht nur die Rekurrentin, sondern sämtliche im Kanton Aargau steuerpflichtigen Personen bei einer Besitzdauer von zehn Jahren eine Grundstückgewinnsteuer in Höhe von 22 % des steuerbaren Grundstückgewinns bezahlen müssen (§ 109 Abs. 1 lit. k StG). Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist deshalb nicht verletzt.

5.6.4.

5.6.4.1.

Art. 26 Abs. 1 BV garantiert das Eigentum. Nach ständiger Rechtsprechung geht dieses Grundrecht grundsätzlich nicht über das Verbot einer konfiskatorischen Besteuerung hinaus. Steuerforderungen dürfen den Wesenskern des Privateigentums nicht antasten (vgl. Art. 36 Abs. 4 BV). Der Gesetzgeber hat die bestehenden Vermögen in ihrer Substanz zu bewahren und die Möglichkeit der Neubildung von Vermögen zu erhalten (Bundesgerichtsurteil vom 30. November 2021 [2C_259/2021] E. 9.1.).

5.6.4.2.

Die Rekurrentin hat einen steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 1'115'726.00 erzielt. Auf diesem fällt eine Grundstückgewinnsteuer

von CHF 245'459.00 an, womit der Rekurrentin CHF 870'267.00 ihres realisierten Grundstückgewinns verbleiben. Bei dieser Sachlage ist nicht zu erkennen, wie es der Rekurrentin verunmöglicht sein soll, Vermögen in ihrer Substanz zu bewahren oder neues Vermögen zu bilden. Die vorliegend geschuldete Grundstückgewinnsteuer verletzt dementsprechend das Verbot der konfiskatorischen Besteuerung nicht.

5.7.
Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass die verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 410'000.00 nicht zum massgeblichen Erwerbspreis gehört.

6.
6.1.
Umstritten ist ferner, ob die von der Rekurrentin gegenüber der B._____ SA "anerkannte Schuld" von CHF 270'931.00 (E. 2.3.) Teil des Erwerbspreises gemäss § 103 StG ist.

6.2.
Die Rekurrentin ist der Meinung, dass diese Kosten im direkten Zusammenhang mit dem Erwerb der Liegenschaft entstanden und deshalb vollumfänglich zum Abzug zuzulassen seien.

6.3.
Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid richtig aus, dass die Bezahlung des Kaufpreises von CHF 1'520'000.00 die einzige Gegenleistung der Rekurrentin für den Eigentumserwerb der Liegenschaft Q._____ / aaa ist. Zu weiteren Leistungen hat sich die Rekurrentin im Kaufvertrag nicht verpflichtet. Vielmehr schliesst Ziff. IV.8. des Kaufvertrags explizit aus, dass die Rekurrentin für allfällige Steuerfolgen bei der B._____ SA aufkommen muss. Die "Schuldanerkennung" über CHF 270'931.00 hat die Rekurrentin erst am tt.mm. 2020 und damit mehr als sieben Jahre nach dem Abschluss des Kaufvertrags vom tt.mm. 2013 und dem Eigentumsübergang der Liegenschaft Q._____ / aaa (tt.mm. 2013) unterzeichnet. Angesichts dieser zeitlichen Abfolge und des Wortlauts des Kaufvertrags vom tt.mm. 2013 ist offensichtlich, dass die erwähnte "Schuldanerkennung" keine Leistung darstellt, welche in einem kausalen Zusammenhang mit der Handänderung der Liegenschaft Q._____ / aaa im Jahr 2013 steht (vgl. auch E. 5.2. oben). Die "anerkannte Schuld" von CHF 270'931.00 (E. 2.3.) ist demnach ebenfalls nicht Teil des Erwerbspreises.

7.
Zusammenfassend ist festzuhalten, dass einzig der im Kaufvertrag vom tt.mm. 2013 vereinbarte Kaufpreis von CHF 1'520'000.00 den relevanten Erwerbspreis gemäss § 103 StG darstellt. Der Rekurs ist deshalb abzuweisen.

8.
Bei diesem Verfahrensausgang hat die Rekurrentin die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen.

2.
Die Rekurrentin hat die Gerichtsgebühr von CHF 4'800.00 zu bezahlen.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
das Kantonale Steueramt
die Q._____, Abteilung Steuern

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 25. Juni 2026

Spezialverwaltungsgericht
Steuern

Der Präsident:	Der Gerichtsschreiber:
Heuscher	Fäs