

**3-RV.2019.184**

P 157

**Urteil vom 21. Oktober 2021**

\_\_\_\_\_  
Besetzung      Präsident Heuscher  
                    Richter Senn  
                    Richter Herzog  
                    Gerichtsschreiberin Bernhard

\_\_\_\_\_  
Rekurrent 1      **A.**\_\_\_\_\_

Rekurrentin 2    **B.**\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Gegenstand      **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**\_\_\_\_\_  
                         **vom 30. September 2019**  
                         betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2012

---

## **Das Gericht entnimmt den Akten:**

### **1.**

Mit Verfügung vom 15. April 2019 wurden A. und B. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2012 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 633'000.00 (davon qualifizierter Beteiligungsertrag CHF 38'200.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 7'247'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 7'289'000.00) veranlagt. Dabei wurden infolge unterpreislichen Kaufs einer Liegenschaft durch A. und B. CHF 290'000.00 aus geldwerter Leistung als übriges Einkommen erfasst.

### **2.**

#### **2.1.**

Gegen die Verfügung vom 15. April 2019 erhoben A. und B. mit Schreiben vom 24. April 2019 vorsorglich Einsprache und beantragten die persönliche Vorladung vor die Steuerkommission.

#### **2.2.**

Mit Schreiben vom 6. Mai 2019 teilte das Gemeindesteueramt Q. A. und B. mit, dass eine vorsorgliche Einsprache ungültig sei, und forderte sie dazu auf, eine Einsprache mit Antrag und Begründung einzureichen.

#### **2.3.**

Mit Schreiben vom 10. Mai 2019 erhoben A. und B. Einsprache gegen die Verfügung vom 15. April 2019. Sie machten geltend, die Steuerforderung sei verjährt. Eventualiter beantragten sie, es sei auf die Aufrechnung von CHF 290'000.00 zu verzichten, und subeventualiter, die zusätzlich geschuldeten Steuern seien beim Vermögen schulderhöhend zu berücksichtigen.

### **3.**

Am 26. Juni 2019 fand eine Einspracheverhandlung statt.

### **4.**

Mit Entscheid vom 30. September 2019 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache teilweise gut. Sie verneinte den Eintritt der Verjährung und hielt an der Aufrechnung von CHF 290'000.00 zum steuerbaren Einkommen fest. Das Vermögen wurde um die Steuerschulden 2012 von insgesamt CHF 132'376.00 auf CHF 7'115'384.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 7'156'742.00) reduziert.

**5.**

Den Einspracheentscheid vom 30. September 2019 (Zustellung am 17. Oktober 2019) haben A. und B. mit Rekurs vom 21. Oktober 2019 (Postaufgabe am 23. Oktober 2019) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellen sinngemäss die Anträge, es sei ihnen das rechtliche Gehör zu gewähren und es sei ihnen gegebenenfalls eine weitere Frist einzuräumen, um den Rekurs zu ergänzen. Im Übrigen seien die aufgerechneten CHF 290'000.00 mit der "Einmalsteuer zum Rentensatz" zu belegen.

**6.**

Mit Schreiben vom 19. November 2019 sowie in der Replik vom 2. Januar 2020 beantragen die Rekurrenten sinngemäss, die Differenz zwischen dem Marktwert und dem Verkaufspreis der Liegenschaft von CHF 290'000.00 sei nicht ihnen, sondern der Verkäuferin der Liegenschaft als Gewinn aufzurechnen.

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

**7.**

Das Gemeindesteueramt Q. beantragt die Abweisung des Rekurses. Das Kantonale Steueramt beantragt die teilweise Gutheissung (richtig: Abweisung) des Rekurses.

**8.**

Das Spezialverwaltungsgericht hat beim Gemeindesteueramt Q. (E-Mails vom 28. Januar, vom 15. März sowie vom 25. August 2021) sowie beim Kantonalen Steueramt, Sektion Grundstückschätzung (Telefonnotizen vom 23. August und vom 6. September 2021 sowie E-Mail vom 25. August 2021) und bei der Aargauischen Gebäudeversicherung (E-Mail vom 30. August 2021) weitere Abklärungen vorgenommen.

**9.**

Mit Schreiben vom 9. September 2021 hat das Spezialverwaltungsgericht A. und B. Unterlagen zur Kenntnisnahme zugestellt und ihnen die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben.

**10.**

A. und B. haben mit Datum vom 6. Oktober 2021 eine Stellungnahme einreichen lassen.

---

## **Das Gericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Massgebend für die Beurteilung des Rekurses ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

### **2.**

Das Kantonale Steueramt beantragt in seiner Vernehmlassung die teilweise Gutheissung des Rekurses. Dabei bezieht es sich einerseits auf den angefochtenen Einspracheentscheid, bei dem in teilweiser Gutheissung der Einsprachebegehren das steuerbare Vermögen der Rekurrenten gesenkt wurde (weshalb die Rekurrenten diesen Antrag im Rekurs nicht mehr gestellt haben). Andererseits verweist das Kantonale Steueramt auf die Vernehmlassung des Gemeindesteueramtes Q., mit welcher eine Abweisung des Rekurses beantragt wird. Vor diesem Hintergrund ist von einem Antrag auf Abweisung des Rekurses auszugehen.

### **3.**

#### **3.1.**

Die Rekurrenten beantragen mit Rekurs, es sei ihnen das rechtliche Gehör zu gewähren. Sie erwarten eine Einladung zur Besprechung mit dem Leiter der Sektion natürliche Personen des Kantonalen Steueramtes. Dieses Begehren hätten sie bereits im Einspracheverfahren gestellt, die verlangte Sitzung habe aber nicht stattgefunden. Dies stelle eine Verweigerung des rechtlichen Gehörs dar. Zunächst ist auf diese formellen Begehren einzugehen.

#### **3.2.**

##### **3.2.1.**

Gemäss § 190 Abs. 2 StG ist die steuerpflichtige Person berechtigt, eine Vorladung vor die Veranlagungsbehörde zu verlangen und dabei ihre Steuererklärung zu vertreten. Diese Bestimmung gilt zunächst für das Veranlagungsverfahren und aufgrund der Verweisung in § 194 Abs. 1 StG auch für das Einspracheverfahren.

Entscheidende Behörde im Einspracheverfahren und somit Veranlagungsbehörde im Sinne von § 190 Abs. 2 i.V.m. § 194 Abs. 1 StG ist die Steuerkommission (§ 61 Abs. 3 StGV).

Die steuerpflichtige Person kann demnach im Einspracheverfahren eine Vorladung vor die Steuerkommission verlangen. Ein gesetzlicher Anspruch auf persönliche Anhörung durch weitere Personen der Steuerbehörden besteht nicht.

### **3.2.2.**

Die Einspracheverhandlung hat am 26. Juni 2019 stattgefunden. Die Rekurrenten haben bei dieser Gelegenheit vor der Steuerkommission vorgesprochen und ihre Begehren vorgetragen. Nach der Einspracheverhandlung wurde zwischen dem Gemeindesteueramt Q. und den Rekurrenten weitere Korrespondenz geführt, wobei die Rekurrenten ihre Begehren erneut vorbringen und begründen konnten. Die Stellungnahme des Kantonalen Steueramtes, Sektion Grundstückschätzung, zur Verkehrswertberechnung der Liegenschaft in S. wurde den Rekurrenten mit Schreiben vom 10. Juli 2019 weitergeleitet, worauf die Rekurrenten sich dazu mit Schreiben vom 19. Juli 2019 geäußert und weitere Unterlagen eingereicht haben. Erst danach ist der Einspracheentscheid erfolgt. Vor diesem Hintergrund wurde den Rekurrenten das rechtliche Gehör im Einspracheverfahren gewährt.

### **3.3.**

#### **3.3.1.**

Im Rekursverfahren halten die Rekurrenten an ihrem Begehren einer Besprechung mit dem Kantonalen Steueramt fest. Dabei verkennen sie, dass sie den Einspracheentscheid ans Spezialverwaltungsgericht weitergezogen haben. Das Spezialverwaltungsgericht hat keine Befugnis, das Kantonale Steueramt zu einer Besprechung mit den Rekurrenten im Rekursverfahren zu verpflichten. Eine persönliche Anhörung könnte in diesem Verfahrensstadium – wenn überhaupt – nur vor dem Spezialverwaltungsgericht, nicht aber vor dem Kantonalen Steueramt stattfinden. Soweit die Rekurrenten eine Besprechung mit dem Kantonalen Steueramt verlangen, wird auf den Rekurs nicht eingetreten.

#### **3.3.2.**

Im Gegensatz zum Veranlagungs- und zum Einspracheverfahren besteht im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht (und ebenso im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren) kein Recht auf Vorladung und persönliche Anhörung. Eine Verhandlung wird nur dann durchgeführt, wenn das Spezialverwaltungsgericht diese zur Abklärung des Sachverhalts für notwendig erachtet. Die Anordnung einer mündlichen Einvernahme im Rekursverfahren liegt daher im Ermessen des Spezialverwaltungsgerichtes (SGE vom 23. Mai 2019 [3-RV.2017.98]; SGE vom 24. November 2016 [3-RV.2016.39], bestätigt durch VGE vom 3. Juli 2017 [WBE.2017.13]; VGE vom 26. Februar 2003 [BE.2002.00043]; VGE vom 24. Oktober 2001 [BE.2001.00062]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 197 StG N 11, mit weiteren Hinweisen).

#### **3.3.3.**

Vorliegend ist keine mündliche Verhandlung notwendig, da der Sachverhalt genügend klar ist.

#### **4.**

##### **4.1.**

Im Weiteren beantragen die Rekurrenten, es sei ihnen für den Fall, dass die beantragte Besprechung mit dem Kantonalen Steueramt zu keiner Einigung führe, eine zusätzliche Frist von 30 Tagen einzuräumen, um die Rekurschrift zu ergänzen.

##### **4.2.**

Gemäss § 196 Abs. 2 StG enthält der Rekurs einen Antrag und eine Begründung. Allfällige Beweismittel sollen bezeichnet und so weit als möglich beigelegt werden. Auf einen Rekurs, der diesen Anforderungen nicht entspricht, wird nicht eingetreten. Antrag und Begründung sind Gültigkeitsvoraussetzungen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 196 StG N 18 mit Hinweis). Sind Antrag und Begründung unklar oder widersprüchlich, ist unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung eine angemessene Frist zur Verbesserung anzusetzen (§ 196 Abs. 3 StG). Der Antrag, die Begründung sowie allfällige Unterlagen sind somit grundsätzlich mit der Rekurschrift innerhalb der Rekursfrist beizubringen.

##### **4.3.**

Die Rekurrenten haben mit dem Rekurs die Korrespondenz aus dem Einspracheverfahren eingereicht, aus der ihre Argumentation hervorgeht. Der Rekurs enthält einen gültigen Antrag (sinngemäss), so dass keine Notwendigkeit zu einer Verbesserung besteht. Zudem hatten die Rekurrenten im Rahmen des Schriftenwechsels ausreichend Gelegenheit, sich zur Sache zu äussern. Davon haben sie Gebrauch gemacht (Eingabe vom 19. November 2019, Stellungnahme vom 2. Januar 2020). Dem Antrag der Rekurrenten auf Ergänzung der Rekurschrift ist damit Genüge getan.

#### **5.**

##### **5.1.**

Die Rekurrenten verlangen schliesslich Auskunft darüber, ob es eine Möglichkeit gebe, die definitiven Veranlagungen für die Jahre 2013 bis 2018 zu beschleunigen.

##### **5.2.**

Gegenstand des vorliegenden Rekursverfahrens ist der Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. vom 30. September 2019 zu den Kantons- und Gemeindesteuern 2012. Auf nachfolgende Veranlagungen kann deshalb vom Spezialverwaltungsgericht nicht eingetreten werden. Zudem hat das Spezialverwaltungsgericht gegenüber der Steuerkommission Q. kein Weisungsrecht, die Veranlagungen einzelner Steuerpflichtiger beschleunigt zu behandeln.

**6.**

Die Steuerkommission Q. hat die zusätzlichen Steuerschulden im Einspracheentscheid gemäss Antrag der Rekurrenten vermögensmindernd berücksichtigt. Dass die Steuerforderung verjährt sei, haben die Rekurrenten im Rekursverfahren zu Recht nicht mehr vorgebracht. Umstritten und nachfolgend zu prüfen ist deshalb ausschliesslich, ob die Aufrechnung einer geldwerten Leistung von CHF 290'000.00 zum steuerbaren Einkommen der Rekurrenten zu Recht erfolgt ist, sowohl im Grundsatz (Erw. 7) als auch in der Höhe (Erw. 8). Zudem ist der Antrag der Rekurrenten, die aufgerechnete Summe mit der "Einmalsteuer zum Rentensatz" zu belegen, zu beurteilen (Erw. 9).

**7.**

**7.1.**

**7.1.1.**

Die Rekurrenten waren im Jahr 2012 Eigentümer der Aktien der E.-AG und einzige Mitglieder des Stiftungsrates der Personalfürsorgestiftung der E.-AG (in der Folge: Personalfürsorgestiftung).

Mit Kaufvertrag vom 21. Juni 2012 erwarben sie die Liegenschaft GB S. Nr. aaa, Kataster Plan bbb, Parzelle ccc (in der Folge: Liegenschaft in S.) für CHF 770'000.00 von der Personalfürsorgestiftung.

Per 30. Juni 2012 wurde die Personalfürsorgestiftung liquidiert. Der Liquidationsgewinn von CHF 739'435.64 wurde mit je CHF 327'217.82 an die Rekurrenten und mit CHF 85'000.00 an vier übrige Begünstigte (ehemalige Mitarbeiter) verteilt.

**7.1.2.**

Die Steuerkommission Q. führt im Einspracheentscheid aus, die Liegenschaft in S. sei den Rekurrenten unterpreislich verkauft worden. Der Marktwert habe zum Zeitpunkt des Verkaufs gemäss Schätzung des Kantonalen Steueramtes, Sektion Grundstückschätzung, aus dem Jahre 2012 CHF 1'060'000.00 betragen. Deshalb sei den Rekurrenten die Differenz von CHF 290'000.00 zwischen dem Marktwert und dem bezahlten Kaufpreis als geldwerte Leistung zum Einkommen aufzurechnen.

**7.1.3.**

Die Rekurrenten bringen vor, der Verkauf der Liegenschaft in S. sei zwischen ihnen und der Personalfürsorgestiftung vereinbart worden. Die Aufrechnung der Differenz zwischen Marktwert und Kaufpreis hätte demzufolge bei der Personalfürsorgestiftung und nicht bei ihnen vorgenommen werden sollen. Der Gewinn sei bei der Personalfürsorgestiftung erzielt worden, weshalb die entsprechenden Forderungen bei der Liquidation der Stiftung hätten gestellt werden müssen. Wäre die Differenz zwischen Marktwert und Verkaufspreis bei der Stiftung als Gewinn verbucht worden, so

hätte sich der Liquidationsgewinn der Stiftung erhöht. Dies hätte zu einer Erhöhung der anlässlich der Liquidation an die Begünstigten ausgerichteten Beträge geführt. In der Folge wären diese Beträge bei den Begünstigten mit der "Einmalsteuer zum Rentensatz" belegt worden. Daher hätten sie an der Sitzung mit der Steuerkommission Q. den Vorschlag gemacht, die Besteuerung der Differenz zwischen Marktwert und Kaufpreis zum reduzierten Steuersatz vorzunehmen.

## **7.2.**

### **7.2.1.**

Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Wohnsitz, Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz sind von der Steuerpflicht befreit, sofern die Mittel der Einrichtung dauernd und ausschliesslich der Personalvorsorge dienen (§ 14 Abs. 1 lit. a StG). Diese juristischen Personen mit besonderen Zwecken entrichten jedoch eine Gewinnsteuer von 20 % auf Leistungen, die sie für nicht steuerbefreite Zwecke ausschütten und denen keine oder keine gleichwertige Leistung der begünstigten Person gegenüberstehen. Die Besteuerung bei der begünstigten Person bleibt vorbehalten (§ 14 Abs. 2 lit. c StG).

### **7.2.2.**

Gemäss § 29 Abs. 1 lit. c StG sind die Erträge aus beweglichem Vermögen steuerbar, insbesondere Dividende, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art. Als Gewinnanteile gelten alle geldwerten Leistungen einer Gesellschaft an die Beteiligten oder diesen nahestehenden Personen, welche den Grund im Beteiligungsverhältnis haben (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 40).

### **7.2.3.**

Ein geldwerter Vorteil (verdeckte Gewinnausschüttung) liegt dann vor, wenn eine juristische Person, ohne dies ordnungsgemäss als Gewinnverwendung zu verbuchen, einem Anteilinhaber oder einer ihr nahestehenden Person direkt oder indirekt einen Vorteil zukommen lässt, der einem unabhängigen Dritten so nicht erbracht würde. Das ist dann der Fall, wenn die juristische Person für ihre Leistung klarerweise keinen genügenden Gegenwert erhält, wenn also das Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung so ungewöhnlich ist, dass es sich mit einem sachgemässen Geschäftsgebaren nicht vereinbaren lässt. Der Sachverhalt muss eindeutig so sein, dass sowohl auf Seite des Empfängers als auch auf Seite der juristischen Person das Vorliegen einer geldwerten Leistung erkennbar ist (BGE 119 Ib 116; BGE 113 Ib 25; Bundesgerichtsurteile vom 13. Juni 2012 [2C\_862/2011 und 2C\_863/2011; Ertragsverzicht], vom 23. Juli 2003 [2A.602/2002] und vom 22. Mai 2003 [2A.590/2002], je mit Hinweis auf die Judikatur; ASA 63 S. 671; AGVE 2004 S. 133; VGE vom 17. März 2010 [WBE.2009.218]).

Die steuerliche Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung setzt somit kumulativ voraus, dass

- die juristische Person keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält,
- der Anteilsinhaber oder eine der juristischen Person nahe stehende Person oder Unternehmung direkt oder indirekt einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, die Leistung also insofern ungewöhnlich ist, und
- der Charakter dieser Leistung für die Organe der juristischen Person erkennbar war.

#### **7.2.4.**

Das Vorliegen einer geldwerten Leistung wird in der Regel zuerst bei der juristischen Person geprüft. Die geldwerte Leistung kann beim Anteilsinhaber oder der nahestehenden Person aber auch dann besteuert werden, wenn die geldwerte Leistung bei der juristischen Person aus irgendwelchen Gründen nicht erfasst wurde und wegen der Rechtskraft der Veranlagung auch nicht mehr zur Besteuerung kommen kann (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 29 StG N 44 f. mit Hinweis).

#### **7.2.5.**

Vorliegend ist von einer analogen Anwendung der Bestimmungen und der Praxis zu den geldwerten Leistungen im Verhältnis zwischen nahestehender Person und Personalfürsorgestiftung auszugehen.

### **7.3.**

#### **7.3.1.**

Den Kaufvertrag vom 21. Juni 2012 bezüglich der Liegenschaft in S. haben die Rekurrenten sowohl als Käufer, als auch für die Verkäuferin (in ihrer Rolle als Mitglieder des Stiftungsrates) unterzeichnet. Vor dem Verkauf haben die Rekurrenten eine Schätzung der Liegenschaft in Auftrag gegeben. Die Schätzung wurde von F., ehemaliger Mitarbeiter der E.-AG und Schwiegersohn der Rekurrenten, am 5. August 2011 vorgenommen und ergab einen Marktwert von CHF 831'792.00. Wie die Rekurrenten selber ausführen, sei der Kaufpreis aufgrund dieser Schätzung auf CHF 770'000.00 festgelegt worden. Dies deshalb, weil den Rekurrenten durch die Auflösung der Personalfürsorgestiftung eine lebenslange Rente von je CHF 12'000.00 pro Jahr entgangen sei. Dass der Wegfall der beiden Renten von je CHF 12'000.00 pro Jahr zu einer Senkung des Kaufpreises geführt hat, lässt sich auch dem den Vorakten beiliegendem Schreiben der Rekurrenten vom 25. August 2016 (in ihrer Funktion als Stiftungsräte der Personalfürsorgestiftung) an die G. AG entnehmen. Darin wird ausgeführt, dass der Wegfall der Renten den "relativ niedrigen Kaufpreis" der Liegenschaft in S. rechtfertige. Weiter äussern die Rekurrenten in jenem Schreiben ihr Anliegen, dass "sich am Schluss die Steuerbehörde mit der

ansehnlichen Einmalsteuer auf dem Anteil am Liquidationsgewinn begnügt und nicht noch eine teilweise Umlage auf die normale Einkommenssteuer vollzieht. Die Renten unterlagen nämlich in der Vergangenheit zu 100% der Einkommenssteuer."

### **7.3.2.**

Vor diesem Hintergrund ist offensichtlich, dass den Rekurrenten das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung beim Verkauf der Liegenschaft in S. nicht nur bewusst war, sondern dass sie dieses Missverhältnis in ihrer Doppelfunktion als Käufer und "wirtschaftliche" Verkäufer der Liegenschaft absichtlich herbeigeführt haben. Aufgrund ihrer massgeblichen Einflussmöglichkeiten auf die Personalfürsorgestiftung gelten die Rekurrenten als der Personalfürsorgestiftung nahe stehende Personen. Im Übrigen rechtfertigt der Wegfall künftiger Renten (der ohnehin durch die massgebliche Partizipation am Liquidationsgewinn kompensiert wird) keine steuerfreie Verschiebung von Vermögenswerten der Personalfürsorgestiftung auf die Rekurrenten.

Damit ist erstellt, dass die Personalfürsorgestiftung für den Verkauf der Liegenschaft in S. – was nachfolgend auch in quantitativer Hinsicht gezeigt wird (Erw. 8.) – keine gleichwertige Gegenleistung erhalten hat. Ebenso klar ersichtlich ist, dass die Rekurrenten als nahe stehende Personen dadurch einen Vorteil erhalten haben, der einem unbeteiligten Dritten nicht zugebilligt worden wäre. Schliesslich war der Charakter dieser Leistung für den Stiftungsrat der Personalfürsorgestiftung und somit für die gleichzeitig als Käufer fungierenden Rekurrenten ohne Weiteres erkennbar.

Die Voraussetzungen der steuerlichen Behandlung des unterpreislichen Verkaufs der Liegenschaft in S. als geldwerter Vorteil im Sinne von § 29 Abs. 1 lit. c StG sind erfüllt.

### **7.3.3.**

Gestützt auf § 14 Abs. 2 lit. c StG spielt entgegen der Annahme der Rekurrenten keine Rolle, wie die Personalfürsorgestiftung im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft in S. besteuert wurde. Gegenstand des vorliegenden Verfahrens ist die Besteuerung der Rekurrenten für die Steuerperiode 2012. Eine geldwerte Leistung kann bei den Rekurrenten unabhängig von der Besteuerung bei der Personalfürsorgestiftung besteuert werden (vgl. oben Erw. 7.2.3.).

## **8.**

### **8.1.**

#### **8.1.1.**

Die Höhe des geldwerten Vorteils berechnet sich aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem damaligen Marktwert der Liegenschaft

in S.. Während der Verkaufspreis feststeht, ist der Marktwert zwischen den Parteien umstritten.

#### **8.1.2.**

Die Steuerkommission Q. begründet die Aufrechnung von CHF 290'000.00 mit einem den Kaufpreis übersteigenden Marktwert der Liegenschaft in S. von CHF 1'060'000.00. Die Schätzung des Kantonalen Steueramtes aus dem Jahre 2012, auf der dieser Wert beruht, sei dem Kantonalen Steueramt anlässlich der Einsprache mit der Bitte um Überprüfung vorgelegt worden, worauf das Kantonale Steueramt die frühere Bewertung bestätigt habe (vgl. nachfolgend Erw. 8.1.4.).

#### **8.1.3.**

Die Rekurrenten bringen demgegenüber vor (Einsprache), der Marktwert der Liegenschaft in S. betrage gemäss der von ihnen in Auftrag gegebenen Schätzung CHF 831'792.00. Der Steuerwert der Liegenschaft in S. habe für die Steuerperiode 2016 gemäss Mitteilung des Steuerwertes und des Eigenmietwertes vom 28. Juni 2017 des Kantonalen Steueramtes, Sektion Grundstückschätzung, CHF 757'800.00 betragen. Gemäss der Marktwertschätzung des Kantonalen Steueramtes solle die gleiche Liegenschaft im Jahr 2012 jedoch einen Wert von CHF 1'060'000.00 aufgewiesen haben. Da die Liegenschaftspreise seit dem Jahr 2012 nicht gesunken, sondern gestiegen seien, könne dies nicht stimmen. Das Gebäude sei im Zeitpunkt der Übergabe rund 60 Jahre alt und die Fassade und das Dach seien erneuerungsbedürftig gewesen. Die Wohnungen hätten keine dem heutigen Standard entsprechenden Grundriss oder Ausbau gehabt, weshalb keine höheren Mieten zu erzielen gewesen seien.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2019 – und erneut mit Eingabe vom 6. Oktober 2021 – äussern sich die Rekurrenten zur Marktwertermittlung des Kantonalen Steueramtes, Sektion Grundstückschätzung, per 2012 (siehe nachfolgend Erw. 8.1.4.). Sie schlagen als Kompromiss vor, der Marktwert der Liegenschaft in S. sei auf CHF 1'000'000.00 festzulegen, obwohl "bei der Berechnung des Grundstückgewinnes von einer Summe von rund Fr. 780'000 ausgegangen" worden sei. Die Schätzung des Kantonalen Steueramtes habe dem tatsächlichen Zustand und der tatsächlichen Lage der Liegenschaft in S. keine Rechnung getragen. Der aus einem Marktwert von CHF 1'000'000.00 resultierende höhere Liquidationsgewinn sei ihnen gutzuschreiben und von ihnen zu versteuern.

#### **8.1.4.**

Das Kantonale Steueramt, Sektion Grundstückschätzung, führt in der Stellungnahme vom 4. Juli 2019 aus, dass die Vermögenssteuerwerte der Steuerperiode 2016 nicht auf dem Wertniveau des Jahres 2016 basierten. Die Wertbasis für den Vermögenssteuerwert sei das Datum der letzten allgemeinen Neuschätzung vom 1. Mai 1998. Daraus folge, dass die Differenz

zwischen dem Vermögenssteuerwert von CHF 757'800.00 und dem Marktwert von CHF 1'060'000.00 die Wertsteigerung zwischen 1998 und 2012 abbilde. Im Übrigen habe der Steuerwert per 1998 zwar CHF 757'800.00, der steuerliche Verkehrswert jedoch CHF 789'238.00 betragen. Die Wertsteigerung zwischen 1998 und 2012 habe sich hauptsächlich aus den gestiegenen Soll-Nettomieten (CHF 54'475.00 per 1998, CHF 64'020.00 per 2012) sowie aus dem tieferen Niveau des Kapitalisierungssatzes (5 % per 1998, 4.19 % per 2012) ergeben. Es seien keine Gründe ersichtlich, weshalb die Marktwertermittlung per 2012 nicht korrekt oder marktkonform sein solle, weshalb an der damaligen Schätzung festgehalten werde.

## **8.2.**

### **8.2.1.**

Gemäss § 12 Abs. 1 der Verordnung über die Bewertung der Grundstücke vom 4. November 1985 (VBG) gilt als Verkehrswert eines Grundstückes der Preis, welcher im Geschäftsverkehr mit Dritten erzielbar ist, ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse.

Der Verkehrswert wird festgesetzt durch Gleichsetzung mit dem Kaufpreis, durch mittelbaren oder unmittelbaren Preisvergleich, sofern ein Kaufpreis fehlt oder dieser nicht dem Verkehrswert entspricht oder durch Berechnung mit dem gewichteten Ertragswert und dem Realwert, sofern weder Kaufpreis noch Preisvergleiche vorhanden sind, nach folgender Formel: Verkehrswert =  $([\text{Gewichtung} \times \text{Ertragswert}] + \text{Realwert}) / (\text{Gewichtung} + 1)$  (§ 12 Abs. 2 VBG).

### **8.2.2.**

Bei der in § 12 Abs. 2 VBG aufgeführten dritten Methode der Verkehrswertermittlung handelt es sich um die Mischwertmethode. Die Mischwertmethode ist ein Wertermittlungsverfahren, das den Marktwert eines Grundstückes als Mischwert von Sach- und Ertragswert auslegt. Das zu bewertende Objekt besteht grundsätzlich aus einer Sach- und Ertragswertkomponente, welche im Verhältnis der wirtschaftlichen Bedeutung unterschiedlich stark gewichtet wird (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Auflage 2019, S. 167). Die Mischwertmethode entspricht einer insbesondere auch in der Rechtsprechung grundsätzlich anerkannten Methode (BGE 134 III 42, Erw. 4.; VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2010.227], Erw. 5.2.; RGE vom 26. Januar 2012 [3-RV.2010.150], Erw. 6.4.).

### **8.2.3.**

Bei der Mischwertmethode wird für die Gewichtung der Realwert mit dem Faktor 1.0, der Ertragswert je nach seiner wirtschaftlichen Bedeutung mit dem Faktor 0.1 bis 4.0 gewichtet. Die Kriterien zur Gewichtung des Ertragswertes ergeben sich aus Anhang 16 zur VBG (§ 13 VBG).

Der Realwert entspricht bei überbauten Grundstücken der Summe aus Zeitwert der Gebäulichkeiten und den Nebenkosten sowie dem Landwert. Die technische Altersentwertung ist auf Grund von Anhang 15 zur VBG zu ermitteln (§ 14 VBG).

Gemäss § 15 Abs. 1 VBG gilt als Ertragswert eines Grundstücks die Summe der zukünftigen, auf den Bewertungsstichtag diskontierten Erträge. Dabei handelt es sich in der Regel um den kapitalisierten Mietwert eines Grundstücks (§ 15 Abs. 2 VBG). Der Kapitalisierungssatz liegt in der Regel zwischen 0 und 5 % über dem langfristigen mittleren Zinssatz der H.\_\_\_\_\_ für erste Hypotheken. Innerhalb dieses Rahmens richtet er sich nach dem Gebäude und dessen Nutzungsart, wirtschaftlichem Alter, Bauart und baulichem Zustand. Die Kapitalisierungssätze sind in Tabelle 14 des Anhangs zur VBG aufgeführt (§ 15 Abs. 3 VBG).

### **8.3.**

#### **8.3.1.**

Die vom Kantonalen Steueramt und von den Rekurrenten vorgelegten Marktwertschätzungen sind in der Folge zu beurteilen. Dabei ist zunächst festzuhalten, dass beide Schätzungen zur Feststellung des Marktwertes die Mischwertmethode verwenden. Die Schätzmethode ist zwischen den Parteien demnach nicht umstritten und aus Sicht des Spezialverwaltungsgerichts nicht zu beanstanden, entspricht sie doch einer anerkannten Methode der Wertermittlung (vgl. oben Erw. 8.2.2.). Die Mischwertmethode ist zudem vorliegend auch deshalb zu bevorzugen, weil eine Gleichsetzung mit dem Kaufpreis gerade nicht in Frage kommt (da dieser nicht dem Verkehrswert entspricht) und auch ein mittelbarer oder unmittelbarer Preisvergleich bei einem individuell überbauten Grundstück nicht möglich ist (vgl. § 12 Abs. 2 VBG und oben Erw. 8.2.1.).

#### **8.3.2.**

Wesentliche Unterschiede zwischen den beiden Schätzungen bestehen beim der Ermittlung des Neubauwertes zugrundeliegenden Kubaturpreis, dem Landpreis, dem Mietertrag und dem Kapitalisierungssatz. Nur unwesentlich ins Gewicht fallen die geringen Abweichungen in der Altersentwertung (48 % gemäss Marktwertermittlung des Kantonalen Steueramtes, Sektion Grundstückschätzung [in der Folge Schätzung KStA] / 50.22 % gemäss Marktwertschätzung von F. [in der Folge Schätzung F.]), im Wert des Schopfes (CHF 20'000.00 Schätzung KStA / CHF 10'000.00 Schätzung F.) und im Gewichtungsfaktor des Ertragswertes (3 Schätzung KStA / 4 Schätzung F.). Selbst wenn für diese drei Parameter die Zahlen der Schätzung F. in die Schätzung KStA eingesetzt würden, ergäbe sich daraus ein um nicht einmal 2.5 % tieferer Verkehrswert. Angesichts der bei Schätzungen naturgemäss bestehenden Unsicherheit sind diese Unterschiede vernachlässigbar. Hingegen sind die erstgenannten vier Parameter nachfolgend zu überprüfen.

### 8.3.3.

Der Neubauwert oder Neuwert berechnet sich aus der Kubatur des Gebäudes und dem Preis pro Kubikmeter Gebäudevolumen. Das Gebäudevolumen beträgt vorliegend in beiden Schätzungen 1'784 m<sup>3</sup>. Die Schätzung KStA setzt einen Kubaturpreis von CHF 650.00 ein, während die Schätzung F. von CHF 500.00 pro Kubikmeter ausgeht.

Der Neuwert entspricht den Reproduktionskosten für die Erstellung eines Gebäudes gleicher Art, gleicher Grösse und gleichen Ausbaus zum Zeitpunkt der Bewertung (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S.120). Die zwei Schätzungen fanden kurz nacheinander statt (Schätzung F. am 5. August 2011, Schätzung KStA am 21. Juni 2012).

Weiter fand im Jahr 1998 eine Steuerschätzung der Liegenschaft in S. statt. Damals wurde für die Berechnung des Neuwertes ein Kubaturpreis von CHF 530.00 eingesetzt. Schliesslich liegt dem Spezialverwaltungsgericht die Schätzung der Aargauischen Gebäudeversicherung (AGV) aus dem Jahre 1996 vor. Auch damals wurde die Liegenschaft bereits von der Personalfürsorgestiftung gehalten. Die AGV errechnete den Neuwert aus einem Kubaturpreis von CHF 530.00.

Da sich Kubaturpreis und Neubauwert auf den Zeitpunkt der Schätzung beziehen, ist klar erkennbar, dass der Kubaturpreis aus der Schätzung F. jedenfalls zu tief angesetzt ist. Obwohl die Schätzung F. im Jahre 2011 stattfand, sieht sie mit CHF 500.00 einen tieferen Kubaturpreis vor als die 13 bzw. 15 Jahre zuvor erstellten Schätzungen der Steuerbehörde und der AGV (je CHF 530.00). Beide zuvor vorgenommenen Schätzungen mit den jeweiligen Kubaturpreisen waren den Rekurrenten in ihrer Funktion als Stiftungsratsmitglieder der Personalfürsorgestiftung bekannt und sind von dieser nicht angefochten worden.

Zudem sieht der Zürcher Index der Wohnbaupreise (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, a.a.O., S. 423) für das Jahr 1996 einen Wert von 113.8 Punkten vor. Im Jahr 1998 liegt der Index bei 111.5 Punkten. Im hier für die Marktwertermittlung massgebenden Jahr 2012 nennt der Zürcher Index der Wohnbaupreise einen Wert von 141.1 Punkten. Geht man demzufolge für das Jahr 1996 von einem Kubaturpreis von CHF 530.00 aus (gemäss Schätzung der AGV), so erhöht sich dieser alleine aufgrund der Wohnbaupreisentwicklung im Jahr 2012 auf CHF 657.00 ( $530 / 113.8 \times 141.1$ ). Verwendet man den Kubaturpreis der Steuerschätzung aus dem Jahre 1998, so ergibt sich gemäss der gleichen Berechnung für das Jahr 2012 sogar ein Kubaturpreis von CHF 671.00 ( $530 / 111.5 \times 141.1$ ).

Vor dem Hintergrund der den Rekurrenten bekannten und von diesen nicht angefochtenen Werte aus den Schätzungen der AGV aus dem Jahre 1996 und der nachfolgenden Steuerschätzung aus dem Jahre 1998 müssen sich

die Rekurrenten die Kubaturpreise aus jenen Schätzungen entgegenhalten lassen. Aufgrund der Wohnbaupreientwicklung ergibt dies, hochgerechnet auf das Jahr 2012, einen Kubaturpreis von mindestens CHF 657.00. Der von der Schätzung KStA festgelegte Kubaturpreis von CHF 650.00 ist somit nicht zu beanstanden.

#### **8.3.4.**

Als Landpreis rechnet die Schätzung KStA mit einem (gemittelten) Wert von CHF 569.00/m<sup>2</sup>, während die Schätzung F. einen Landwert von CHF 400.00/m<sup>2</sup> einsetzt.

Gemäss den Angaben des Kantonalen Steueramtes, Sektion Grundstücksschätzung, gab es im Jahr 2012 keine Veräusserung von Grundstücken (nur Land) in S.. Hingegen wurden im Jahr 2011 vier unüberbaute Grundstücke in der Wohnzone und im Jahr 2010 zwei Grundstücke in der Wohn- bzw. der Wohn-/Gewerbezone veräussert. Die Preise betragen im Jahr 2010 je CHF 645.00/m<sup>2</sup>, während sie im Jahr 2011 zwischen CHF 550.00 und CHF 700.00/m<sup>2</sup> lagen. Die Grundstücke in der Wohnzone sind mit der Liegenschaft in S., auf der ein Mehrfamilienhaus steht, vergleichbar. Deshalb können sie als Referenzwert herangezogen werden. Dabei lässt sich wiederum erkennen, dass die Schätzung F. einen zu niedrigen Landwert für das Jahr 2011 einsetzt. Selbst die Schätzung KStA liegt mit ihrem Wert in der Nähe der unteren Grenze der realisierten Quadratmeterpreise. Die Rekurrenten haben nicht dargelegt und es ist auch nicht ersichtlich, weshalb die auf Vergleichswerten basierende Schätzung KStA einen zu hohen Landwert aufweisen sollte. Vielmehr ist offensichtlich, dass der Landwert der Schätzung F. zu tief liegt. Es ist somit von einem Landpreis von CHF 569.00/m<sup>2</sup> gemäss der Schätzung KStA auszugehen.

#### **8.3.5.**

Der Mietertrag der Schätzung KStA liegt bei CHF 64'020.00, während die Schätzung F. einen Mietertrag von CHF 61'200.00 ausweist. Die in den Vorakten enthaltene Erfolgsrechnung der Personalfürsorgestiftung per 31. Dezember 2011 weist einen Mietertrag von CHF 62'880.00 aus. Der Liquidations-Abschluss der Personalfürsorgestiftung per 30. Juni 2012 nennt einen Mietertrag von CHF 32'701.00, was auf das Jahr hochgerechnet einen Betrag von CHF 65'402.00 ergibt.

Da die Schätzung F. im Jahre 2011, die Schätzung KStA im Jahr 2012 stattgefunden hat, erklären sich die in den Schätzungen eingesetzten unterschiedlichen Mieterträge teilweise aus der Differenz der Mieterträge der beiden Jahre. Allerdings liegen beide Schätzungen noch unter den jeweils in den Abschlüssen ausgewiesenen Werten. Da der Marktwert per 2012 zu ermitteln ist, besteht kein Anlass, vom höheren Mietertrag gemäss Schätzung KStA abzuweichen.

### 8.3.6.

Der Kapitalisierungssatz der Schätzung KStA von 6.49 % weicht um 1.01 % vom in der Schätzung F. ausgewiesenen Kapitalisierungssatz von 7.5 % ab. Die Schätzung KStA berechnet den Kapitalisierungssatz aus dem Basiszinssatz von 4.19 % und den Zuschlägen für Betriebskosten und Unterhalt (1.3 %), Verwaltungskosten (0.3 %), Mietzinsrisiko (0.1 %) und Rückstellungsbedarf für grosszyklische Erneuerungen (0.6 %). Die Schätzung F. nennt den Kapitalisierungssatz von 7.5 % ohne Aufgliederung in die Einzelteile.

Die Berechnung des Kapitalisierungssatzes in der Schätzung KStA entspricht grundsätzlich dem von der VBG vorgegebenen Schema, wonach sich der Kapitalisierungssatz aus einem Basiszinssatz und einem Zuschlag zusammensetzt (§ 15 Abs. 3 VBG, siehe oben Erw. 8.2.3.). Anhang 14 zur VBG (in der Fassung vom 25. November 1998, in Kraft seit 1. Januar 1999) sieht für ein Mehrfamilienhaus mit vier bis acht Wohnungen und einem Alter von 51-70 Jahren einen Kapitalisierungssatz zwischen 7.4 und 8.3 % vor. Dieser Kapitalisierungssatz beruht auf einem Basiszinssatz von 5.0 % und rechnet somit mit gesamthaften Zuschlägen zwischen 2.4 und 3.3 %.

Das Schweizerische Schätzerhandbuch sieht in der vierten Auflage aus dem Jahre 2012 folgende Erfahrungssätze für die Zuschläge zum Basiszinssatz für ein massives, über 60-jähriges Haus mit bis zu sechs Wohnungen vor: 1.8 bis 2.2 % (Betriebskosten, Unterhalt und Verwaltung), 0.0 bis 0.2 % (Mietzinsrisiko) und 0.7 bis 0.9 % (Rückstellungen für grosszyklische Erneuerungen), gesamthaft demnach 2.5 bis 3.3 % (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 4. Auflage 2012, S. 324), was den Zuschlägen aus der VBG nahezu entspricht.

Der Basiszinssatz wird vom Kantonalen Steueramt berechnet. Gemäss Merkblatt Basiszinssatz des Kantonalen Steueramtes vom 1. Juni 2021 sind die Grundlagen für den Basiszinssatz der Zinssatz für 1. Hypotheken der H. vom 1. Januar 1912 bis zum 31. August 2008 und ab dem 1. September 2008 der Referenzzinssatz des Bundesamtes für Wohnungswesen. Der Basiszinssatz setzt sich zusammen aus 25 % des aktuellen Zinssatzes und 75 % des aktuellen Durchschnitts der letzten 50 Jahre (vgl. [https://www.ag.ch/media/kanton\\_aargau/dfr/dokumente\\_3/steuern/naturliche\\_personen/steuerthemen\\_np/20210601\\_Basiszinssatz\\_Juli-Sept.pdf](https://www.ag.ch/media/kanton_aargau/dfr/dokumente_3/steuern/naturliche_personen/steuerthemen_np/20210601_Basiszinssatz_Juli-Sept.pdf)). Für den Zeitpunkt der Schätzung KStA im Juni 2012 nennt das Merkblatt einen Basiszinssatz von 4.19 %. Für den Zeitpunkt der Schätzung F. im August 2011 beträgt der Basiszinssatz gemäss Merkblatt 4.27 %. Vorliegend ist der Basiszinssatz von 4.19 % aus dem Jahr 2012 massgebend für die Marktwertberechnung. Der Kapitalisierungssatz aus der VBG (basierend auf einem Basiszinssatz von 5 %) ist deshalb aufgrund des niedrigeren Basiszinssatzes für das Jahr 2012 bereits um 0.81 Punkte auf einen Wert zwischen 6.6 und 7.5 % zu senken.

Bezüglich der Zuschläge ist zu beachten, dass sowohl die in der VBG als auch die in der vierten Auflage des Schätzerhandbuches genannten Zuschläge auf einem Basiszinssatz von 5 % basierten, während der Basiszinssatz 2012 bei 4.19 % lag. Da der Zweck der prozentualen Zuschläge darin besteht, das Verhältnis der Kosten für die Kapitalverzinsung, für die Bewirtschaftungskosten und für die Rückstellungskosten reell abzubilden, zieht eine Veränderung des Basiszinses auch veränderte Zuschläge nach sich. Deshalb wurden die Zuschläge angesichts der schon sehr lange anhaltenden Tiefzinsphase in der fünften Auflage des Schätzerhandbuches nach unten angepasst (vgl. zum Ganzen: Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Auflage 2019, S. 150). Tatsächlich lagen die Zuschläge in der fünften Auflage des Schätzerhandbuches (Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Auflage 2019, S. 418) für ein wie vorliegend massiv gebautes, über 60-jähriges Haus mit bis zu sechs Wohnungen zwischen 1.39 und 1.69 % (für Betriebskosten, Unterhalt und Verwaltung), 0.00 bis 0.15 % (für das Mietzinsrisiko) und 0.5 bis 0.7 % (für Rückstellungen für grosszyklische Erneuerungen) und damit in einem Bereich, in dem sich auch die Werte aus der Schätzung KStA (1.6 % für Betriebskosten, Unterhalt und Verwaltung, 0.1 % für das Mietzinsrisiko und 0.6 % für die Rückstellungen) befinden. Diese Anpassung der Zuschläge war per 2012 im Schätzerhandbuch zwar noch nicht erfolgt, dennoch lag der Basiszinssatz bereits 2012 mit 4.19 % deutlich unter 5 %. Das Vorgehen in der Schätzung KStA, bereits per 2012 niedrigere Zuschläge anzuwenden, ist deshalb gerechtfertigt. Im Übrigen führt auch eine anteilige Senkung der Zuschläge aus der VBG (im gleichen Masse wie der gesunkene Basiszinssatz) mit (dann noch) gesamthaften Zuschlägen zwischen 2.0 % ( $2.4 \% / 5 \times 4.19$ ) und 2.8 % ( $3.3 \% / 5 \times 4.19$ ) zu einem Kapitalisierungssatz zwischen 6.2 und 7.0 %. In diesem Rahmen befindet sich der Kapitalisierungssatz aus der Schätzung KStA, während derjenige aus der Schätzung F. darüber hinausgeht.

Vor diesem Hintergrund ist der Kapitalisierungssatz der Schätzung KStA weder als Ganzes noch in seinen einzelnen Bestandteilen zu beanstanden, zumal aus der Schätzung F. nicht hervorgeht, wie sich der Kapitalisierungssatz zusammensetzt, was eine detailliertere Überprüfung jenes Wertes verunmöglicht.

### **8.3.7.**

Die Rekurrenten bringen schliesslich vor, es werde dem Ist-Zustand der Liegenschaft in S. nicht genügend Rechnung getragen. Die theoretische Berechnung des Steueramtes habe dem tatsächlichen Zustand und der tatsächlichen Lage keine Rechnung getragen. Das Gebäude sei im Zeitpunkt der Übergabe rund 60 Jahre alt und die Fassade und das Dach seien erneuerungsbedürftig gewesen. Die Wohnungen seien nicht mehr zeitgemäss ausgebaut und die Grundrisse den heutigen Bedürfnissen nicht angepasst gewesen.

Hierzu ist festzuhalten, dass die verwendete Mischwertmethode den Marktwert als Mischwert von Sach- und Ertragswert auslegt (vgl. Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Auflage 2019, S. 167). Bei der Ermittlung des Sachwertes wird vom berechneten Neubauwert ein gewisser Anteil abgezogen, um der Altersentwertung Rechnung zu tragen. Dies geschah in der Schätzung KStA mit einem auf dem Gebäudealter von 65 Jahren (gerundet) basierenden Abzug von 48 %. Ferner sind auch die Zuschläge zum Basiszinssatz dem Gebäudealter entsprechend höher ausgefallen, als dies bei einer jüngeren Liegenschaft der Fall gewesen wäre (vgl. im Einzelnen die Erfahrungssätze in: Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Auflage 2019, S. 418, und 4. Auflage 2012, S. 324). Dem Alter und Zustand (Altersentwertung) des Gebäudes wurde damit entgegen der Ansicht der Rekurrenten angemessen Rechnung getragen.

### **8.3.8.**

Im Übrigen ist zur Schätzung F. ganz grundsätzlich anzumerken, dass ihr – selbst wenn sie von einem Schätzer stammt, der zu jenem Zeitpunkt bereits für das Kantonale Steueramt, Sektion Grundstückschätzung, tätig war – die erforderliche Unparteilichkeit fehlt, da sie im Auftrag einer Partei erstellt wurde. Ein Parteigutachten ist folglich als blosser Parteibehauptung zu betrachten (vgl. VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2010.227], Erw. 4.2. mit Hinweisen). Dies gilt umso mehr, als der Schätzer F. zum Zeitpunkt der Schätzung Schwiegersohn der Rekurrenten und rund ein Jahr zuvor noch Mitarbeiter der E.-AG gewesen war.

Zwar kommt auch der Schätzung KStA nicht das Gewicht eines gerichtlichen Gutachtens zu. Als amtliches Gutachten unterliegt sie als Beweismittel ebenso der freien Beweiswürdigung, so dass ihr nicht ohne Prüfung der Vorrang zu geben ist. Dennoch kann darauf abgestellt werden, wenn eine Überprüfung unter Beachtung der Vorbringen der Steuerpflichtigen keine ernsthaften Zweifel am Resultat vorbringt (vgl. VGE vom 28. Juli 2011 [WBE.2010.227], Erw. 5.1. mit Hinweisen; RGE vom 26. Januar 2012 [3-RV.2010.150], Erw. 4.4.). Dies ist vorliegend der Fall, führten die Rekurrenten doch keine konkreten Argumente ins Feld, welche die einzelnen Bestandteile der Schätzung F. gegenüber der Schätzung KStA zu stützen vermochten.

Dass die Rekurrenten von dem von ihnen ins Feld geführten Marktwert von CHF 831'792.00 nicht restlos überzeugt sind, zeigt sich zudem daran, dass sie im Laufe des Verfahrens verschiedene Vorschläge einbringen, den Marktwert anders festzulegen (so auf CHF 1'060'000.00 aber mit Besteuerung des zusätzlichen Liquidationsgewinns zum reduzierten Steuersatz oder auf CHF 1'000'000.00 im Schreiben vom 19. Juli 2019).

### **8.3.9.**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass kein Anlass dazu besteht, von den Werten in der Schätzung KStA abzuweichen. Die Rekurrenten haben nicht substantiiert vorgebracht, in welchen Punkten die Schätzung KStA zu beanstanden ist oder weshalb die Schätzung F. den Marktwert der Liegenschaft in S. zutreffender berechnen sollte. Am Marktwert der Liegenschaft in S. von CHF 1'060'000.00 ist demnach festzuhalten. Bei einem Verkaufspreis von CHF 770'000.00 beträgt die Aufrechnung zum steuerbaren Einkommen der Rekurrenten CHF 290'000.00. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

## **9.**

### **9.1.**

#### **9.1.1.**

Die Rekurrenten beantragen (eventualiter), der aufgerechnete Betrag sei mit der "Einmalsteuer zum Rentensatz" zu belegen. Zur Begründung bringen sie vor, der aufgerechnete Betrag sei ein Teil des Liquidationsgewinns der Personalfürsorgestiftung (vgl. oben Erw. 7.1.3.).

#### **9.1.2.**

Die Steuerkommission Q. lehnt den Antrag auf Besteuerung des aufgerechneten Betrages zu einem reduzierten Steuersatz ab. Sie führt im Einspracheentscheid aus, der unterpreisliche Verkauf der Liegenschaft von der Personalfürsorgestiftung an die Rekurrenten stelle keine Kapitalzahlung aus Vorsorge dar, zumal dieser Betrag – anders als der übrige Liquidationsgewinn – nicht auch den übrigen Begünstigten der Personalfürsorgestiftung, sondern allein den Rekurrenten zugeflossen sei.

### **9.2.**

Das Spezialverwaltungsgericht geht davon aus, dass die Rekurrenten sich mit der "Einmalsteuer zum Rentensatz" auf § 45 Abs. 1 lit. d StG beziehen. Gemäss dieser Bestimmung unterliegen Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %.

### **9.3.**

Der Kauf der Liegenschaft in S. durch die Rekurrenten erfolgte mit Kaufvertrag vom 21. Juni 2012. Die Personalfürsorgestiftung wurde per 30. Juni 2012 liquidiert. Die Rekurrenten haben mit dem unterpreislichen Kauf der Liegenschaft in S. eine geldwerte Leistung der Personalfürsorgestiftung und damit einen Vermögensertrag erhalten, bevor diese liquidiert und der Liquidationsgewinn an die Destinatäre ausgeschüttet wurde. Deshalb ist die geldwerte Leistung entgegen der Annahme der Rekurrenten nicht Teil des Liquidationsgewinns, stellt keine Kapitalzahlung aus Vorsorge dar und kann deshalb auch nicht mit einem niedrigeren Tarif besteuert werden.

**9.4.**

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass auch der reduzierte Steuersatz aus § 45a StG (in der Fassung bis zum 31. Dezember 2019, heute § 29 Abs. 1<sup>bis</sup> StG: Beteiligungsertrag) nicht zur Anwendung kommt. Einerseits stellen Leistungen aus Stiftungen oder Vereinen keinen Beteiligungsertrag dar (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 45a StG N 33), andererseits qualifizieren Ausschüttungen aus steuerbefreiten juristischen Personen aufgrund der ratio legis nicht für eine ermässigte Besteuerung, weil es mangels subjektiver Steuerpflicht der ausschüttenden juristischen Person nie zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung kommen kann (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 45a StG N 37).

**9.5.**

Der aufgerechnete Betrag von CHF 290'000.00 ist somit ohne Tarifreduktion als Einkommen zu versteuern. Der Rekurs ist in diesem Punkt abzuweisen.

**10.**

Zusammenfassend ist der Rekurs insgesamt abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

**11.**

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten 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, soweit darauf einzutreten ist.

**2.**

Die Rekurrenten haben die Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 5'100.00, der Kanzleigebür von CHF 240.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 5'440.00 unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

---

Zustellung an:  
die Rekurrenten  
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, 21. Oktober 2021

**Spezialverwaltungsgericht**

Steuern

Der Präsident:

Heuscher

Die Gerichtsschreiberin:

Bernhard