

WBE.2022.430 / or / we

(3-RV.2021.182)

Art. 23

Urteil vom 7. März 2023

Besetzung

Verwaltungsrichter Berger, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Klöti
Verwaltungsrichterin Martin
Gerichtsschreiberin Ruth

Beschwerde-
führer

Kantonales Steueramt, Rechtsdienst, Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

gegen

Beschwerde-
gegner

A._____

und

Gemeinderat Q._____

Gegenstand

Beschwerdeverfahren betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 22. September 2022

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

1.1.

A. und B. waren zufolge einfacher Gesellschaft Gesamteigentümer der Grundstücke GB Q. Nr. aaa, Plan 18 (nachfolgend: Grundstück 1) und GB Q. Nr. bbb, Plan 18 (nachfolgend: Grundstück 2), wobei ersterem 43,82 % und letzterem 56,18 % der jeweiligen Grundstücke gehörten.

1.2.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 28. Mai 2020 verkauften A. und B. das Grundstück 1 für Fr. 98'000.00 an C. (Tochter des B.; Nichte des A.). Gemäss Ziff. III des Kaufvertrages sollte der vereinbarte Kaufpreis von C. gemäss ausseramtlicher Vereinbarung getilgt werden. Als Übergang von Nutzen und Schaden wurde der Zeitpunkt des Tagebucheintrags vorgesehen (Kaufvertrag vom 28. Mai 2020, Ziff. IV/1.).

1.3.

Ebenfalls mit Kaufvertrag vom 28. Mai 2020 verkauften A. und B. das Grundstück 2 für Fr. 119'700.00 an D. (Tochter des B.; Nichte des A.). Gemäss Ziff. III des öffentlich beurkundeten Kaufvertrages sollte der vereinbarte Kaufpreis von D. gemäss ausseramtlicher Vereinbarung getilgt werden. Als Übergang von Nutzen und Schaden wurde der Zeitpunkt des Tagebucheintrags vorgesehen (Kaufvertrag vom 28. Mai 2020, Ziff. IV/1.).

2.

Nachdem bei der Gemeinde Q. im Zusammenhang mit den genannten Grundstückverkäufen Grundbuchmeldungen eingegangen waren, wurden A. am 5. August 2020 die betreffenden Grundstücksgewinnsteuererklärungen zugestellt.

3.

Mit "Schenkungsurkunde" vom 1. September 2020 vereinbarten A. und C., dass ersterer seinen Anteil am Grundstück 1 letzterer schenke. Auch mit D. vereinbarte A. am 1. September 2020 in einer "Schenkungsurkunde", dass er ihr seinen Anteil am Grundstück 2 schenke.

4.

A. deklarierte in den am 3. September 2020 ausgefüllten Grundstücksgewinnsteuererklärungen sowohl bezüglich des Grundstücks 1, als auch in Bezug auf das Grundstück 2 einen steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 0.00 und legte den Steuererklärungen die jeweiligen Schenkungsurkunden vom 1. September 2020 bei.

5.

5.1.

Die Steuerkommission Q. veranlagte A. mit Verfügung vom 26. Mai 2021 betreffend den Verkauf von Grundstück 1 für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 23'539.00, wobei von einem Veräusserungserlös von Fr. 42'943.00, einem Erwerbspreis von Fr. 18'404.00 sowie Aufwendungen von Fr. 1'000.00 ausgegangen wurde. Unter Berücksichtigung einer Besitzesdauer von 22 Jahren und einem Steuersatz von 9 % resultierte ein Steuerbetrag von Fr. 2'118.00.

5.2.

Betreffend den Verkauf von Grundstück 2 veranlagte die Steuerkommission Q. A. mit Verfügung vom 26. Mai 2021 für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstücksgewinn von Fr. 28'972.00, wobei von einem Veräusserungserlös von Fr. 52'452.00, einem Erwerbspreis von Fr. 22'480.00 sowie Aufwendungen von Fr. 1'000.00 ausgegangen wurde. Unter Berücksichtigung einer Besitzesdauer von 22 Jahren und einem Steuersatz von 9 % resultierte ein Steuerbetrag von Fr. 2'607.00.

B.

Gegen die Veranlagungen vom 26. Mai 2021 erhob A. am 11. Juni 2021 Einsprache, welche von der Steuerkommission mit Entscheiden vom 22. Oktober 2021 abgewiesen wurden.

C.

Die Einspracheentscheide zog A. mit Eingabe vom 11. November 2021 an das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, weiter, welches am 22. September 2022 entschied:

1.
In Gutheissung des Rekurses werden die Einspracheentscheide vom 22. Oktober 2021 und die Verfügungen vom 26. Mai 2021 aufgehoben.
2.
Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.
3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 25. Oktober 2022 gelangte das Kantonale Steueramt (KStA) an das Verwaltungsgericht und stellte folgende Anträge:

- 1.

In Gutheissung der Beschwerde sei das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 22. September 2022 (3-RV.2021.182) aufzuheben.

2.

Unter Kostenfolge zulasten de[s] Beschwerdegegner[s].

2.

Das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, verzichtete in seiner Eingabe vom 27. Oktober 2022 auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Weder der Beschwerdegegner, noch der Gemeinderat Q. liessen sich vernehmen.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall 7. März 2023 beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200] i.V.m. § 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100]). Es ist somit zur Behandlung des vorliegenden Falls zuständig und überprüft den angefochtenen Entscheid im Rahmen der Beschwerdeanträge auf unrichtige oder unvollständige Feststellung des Sachverhalts sowie Rechtsverletzungen (§ 199 StG; § 48 Abs. 2 und § 55 Abs. 1 VRPG).

2.

Die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Umstritten und nachfolgend zu klären ist, ob die Vorinstanz zu Recht davon ausging, mit den "Erlassverträgen" vom 1. September 2020 seien die anteiligen Kaufpreisforderungen des Beschwerdegegners gegenüber seinen Nichten vor den rechtskräftigen Veranlagungen untergegangen, womit es an einem Verkaufspreis bzw. einem Erlös gemäss § 102 Abs. 1 Satz 1 StG fehle. In anderen Worten stellt sich die Frage, ob beim Beschwerdegegner

aus dem Verkauf seiner Grundstückanteile trotz den später unterzeichneten "Schenkungsurkunden" ein der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfender Erlös resultierte.

2.

2.1.

Gemäss § 102 Abs. 1 StG gilt als Erlös der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. In sachlicher Hinsicht kommen vorliegend demnach einzig die in den Verträgen vom 28. Mai 2020 vereinbarten und dem Beschwerdegegner anteilmässig zustehenden Kaufpreise in Frage (d.h. 43,82 % von Fr. 98'000.00 bzw. 43,82 % von Fr. 119'700.00). Von der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden können diese Erlöse selbstredend nur, wenn sie – trotz Abschluss der besagten "Schenkungsurkunden" – als beim Beschwerdegegner realisiert gelten.

In welchem Zeitpunkt bzw. unter welchen Umständen der von § 102 Abs. 2 StG erfasste Erlös als realisiert gilt, ergibt sich nicht direkt aus dem Gesetz. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts wird für diese Beurteilung auf die allgemeinen Grundsätze der Einkommensrealisierung abgestellt (Entscheid des Verwaltungsgerichts BE.2002.00209 vom 26. Februar 2003 = StE 2004 AG B 44.11 Nr. 13). Danach gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (sog. "Soll-Methode"; statt vieler: Urteil des Bundesgerichts 2C_879/2021 vom 8. Juli 2022, Erw. 4.1 m.w.H.). Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an, es sei denn, die Erfüllung der Forderung erscheint als besonders unsicher; in diesem Fall wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (sog. "Ist-Methode"; BGE 144 II 427, Erw. 7.2.1 f.; Urteil des Bundesgerichts 2C_835/2013 vom 16. Dezember 2014, Erw. 2.1 in Bestätigung des Entscheids des Verwaltungsgerichts WBE.2012.388 vom 4. Juli 2013). Nicht einkommensbildend ist ein Vermögenszufluss, wenn er von Beginn an mit einem korrelierenden Vermögensabgang einhergeht, also bspw. mit einer Rückzahlungspflicht belastet ist. Entscheidend ist daher, ob auf dem Vermögenszugang *im Zuflusszeitpunkt* bereits ein ihm zurechenbarer Vermögensabgang lastet (Urteil des Bundesgerichts 2C_879/2021 vom 8. Juli 2022, Erw. 4.1 m.w.H.).

2.2.

Vorliegend schloss der Beschwerdegegner unter Zusammenwirken mit seinem Bruder am 28. Mai 2020 öffentlich beurkundete Kaufverträge mit seinen Nichten ab, in welchen für die zu veräussernden Grundstücke Verkaufspreise von Fr. 98'000.00 (Grundstück 1) bzw. Fr. 119'700.00 (Grundstück 2) vereinbart wurden. Diese Entgelte sollten gemäss ausservertraglicher Abmachung von den Erwerberinnen getilgt werden, wobei der Beschwerdegegner aufgrund seines Anteils am zuvor an den Grundstücken

bestehenden Gesamteigentum Anspruch auf 43,82 % der jeweiligen Erlöse hatte. Wie die Erwerberinnen den Verkaufspreis konkret tilgen sollten, geht weder aus dem Vertrag vom 28. Mai 2020 selbst hervor, noch ergibt sich aus den Akten oder den Angaben des Beschwerdegegners, dass die Parteien die konkreten Modalitäten der Begleichung des Kaufpreises *im Zeitpunkt des Vertragsschlusses* in einem separaten Dokument oder mündlich vereinbart hatten.

Aus diesen Umständen ist zu schliessen, dass der Beschwerdegegner mit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 28. Mai 2020 gegenüber seinen Nichten eintreibbare Forderungen bzw. feste Rechtsansprüche auf Leistung seines Anteils der mit diesen vereinbarten Verkaufspreise erworben hatte, sind doch die Verhältnisse am Tag der Veräusserung, d.h. bei Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, massgeblich und nicht etwa jene beim Grundbucheintrag oder noch später (MARIANNE KLÖTI-WEBER, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015 [Kommentar StG]. N 4 zu § 102). Dass die Erfüllung dieser Forderungen bei Vertragsschluss als besonders unsicher gelten musste, was bspw. bei offensichtlicher oder zumindest deutlich drohender Zahlungsunfähigkeit oder –unwilligkeit der Erwerberinnen der Fall sein könnte, wurde vom Beschwerdegegner weder geltend gemacht, noch ergibt sich solches aus den Akten. Ebenso wenig ist erstellt, dass auf dem zugunsten des Beschwerdegegners am 28. Mai 2020 vertraglich vereinbarten Vermögenszufluss bei Vertragsschluss am 28. Mai 2020 ein korrelierender Vermögensabfluss lastete, fehlen doch handfeste Hinweise darauf, dass zu dieser Zeit bereits ein Schenkungswille (vgl. zu den "Schenkungsurkunden" nachfolgend Erw. 2.3), eine Rückzahlungspflicht des Beschwerdegegners oder anderweitige, den ihm zustehenden Erlös schmälernde Verpflichtungen bestanden haben. Gestützt auf die erwähnten Grundsätze zur Realisierung von Erträgen, gelten die dem Beschwerdeführer aufgrund des Kaufvertrages vom 28. Mai 2020 zustehenden Anteile an den Verkaufserlösen folglich als im Vertragszeitpunkt realisiert.

2.3.

An diesem Ergebnis vermögen auch die "Schenkungsurkunden" vom 1. September 2020 nichts zu ändern. Denn lässt eine steuerpflichtige Person ihr zustehende Ansprüche freiwillig stehen, obwohl der Schuldner im Zeitpunkt der Entstehung des Anspruchs zahlungsfähig ist, gilt das Einkommen als erzielt. Für die steuersystematische Realisierung spielt es demzufolge keine Rolle, ob die rechtsgültig erworbene und im Erwerbszeitpunkt nicht gefährdete Forderung später effektiv durchgesetzt werden kann. In diesem Fall gilt ein Verzicht der steuerpflichtigen Person auf Eintreibung der ihr zustehenden Forderung als freie Erlösverwendung, welche steuerrechtlich unbeachtlich bleibt (Entscheid des Verwaltungsgerichts

BE.2002.00209 vom 26. Februar 2003, Erw. 4b = StE 2004 AG B 44.11 Nr. 13).

Im hier zu beurteilenden Fall sind die Schenkungsurkunden vom 1. September 2020, welche erst bedeutend nach der öffentlichen Beurkundung der Kaufverträge vom 28. Mai 2020 und insbesondere kurz nach Eingang der Grundstückgewinnerklärungen beim Beschwerdegegner am 5. August 2020 abgeschlossen wurden, als solche freiwilligen Erlösverwendungen, welche keinen Einfluss auf die steuerrechtlichen Folgen der zuvor vereinbarten Kaufverträge haben, zu betrachten. Denn es ist nicht nachvollziehbar, aus welchen Gründen notariell beglaubigte Verkaufsverträge, in denen auch explizit (zu tilgende) Veräusserungserlöse vereinbart wurden, abgeschlossen worden sind, wenn im Zeitpunkt des Vertragsschlusses bereits festgestanden haben soll, dass die Grundstücke an die Nichten des Beschwerdegegners entschädigungslos abgetreten werden. Wie ausgeführt, ist daher vom Erwerb von festen Rechtsansprüchen durch den Beschwerdegegner im Zeitpunkt des Vertragsschlusses auszugehen. Ohne Einfluss auf diesen – aus steuerrechtlicher Perspektive einzig entscheidenden – Forderungserwerb ist denn auch, dass die betreffenden Veranlagungen dem Beschwerdegegner erst nach Unterzeichnung der "Schenkungsurkunden" zugestellt wurden. Wie dargelegt, stellen diese zu Recht auf die am 28. Mai 2020 erworbenen (und entgegen der Ansicht der Vorinstanz nicht untergegangenen) Ansprüche des Beschwerdegegners auf seinen Anteil an den Verkaufserlösen ab.

Des Weiteren überzeugt auch das vom Beschwerdegegner im Einspracheverfahren noch vorgebrachte Argument nicht, der Kaufvertrag sei auf Begehren der Bank erstellt worden, da diese im Zusammenhang mit dem (wohl an die Nichten des Beschwerdegegners zu gewährenden) Baukredit den Preis pro m² mittels Kaufvertrag habe festgehalten haben wollen. Diese Behauptung wurde seitens des Beschwerdegegners im weiteren Verfahren weder substantiiert vorgebracht, noch finden sich entsprechende Belege in den Akten. Schliesslich ist auch das Vorbringen, der Beschwerdegegner sei bei Unterzeichnung der Verträge am 28. Mai 2020 bereits 75 Jahre alt und mit den zahlreichen zu leistenden Unterschriften überfordert gewesen, nicht stichhaltig, wurde anlässlich der öffentlichen Beurkundung der beiden Kaufverträge doch explizit festgestellt, dass die Urkunde den von den Parteien mitgeteilten Willen enthalte (Kaufverträge vom 28. Mai 2020, S. 7 "Beurkundungsverbal"); darauf hat sich der Beschwerdegegner behaften zu lassen, zumal anlässlich notarieller Beglaubigungen auch stets die Urteilsfähigkeit der Parteien geprüft wird.

Nach dem Gesagten stehen die "Schenkungsurkunden" vom 1. September 2020 den geschilderten steuerrechtlichen Auswirkungen der Kaufverträge

vom 28. Mai 2020 nicht entgegen. Dementsprechend ist für die Erlösberechnung – entgegen den Ausführungen im angefochtenen Urteil – auf die am 28. Mai 2020 öffentlich beurkundeten Kaufpreise abzustellen.

3.

Gestützt auf die vorstehenden Erwägungen erweist sich die Beschwerde als begründet und ist vollumfänglich gutzuheissen. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, womit die Einspracheentscheide vom 22. Oktober 2021 wieder aufleben.

III.

1.

1.1.

Dem Verfahrensausgang entsprechend werden die im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht angefallenen Kosten dem Beschwerdegegner zur Bezahlung auferlegt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

1.2.

Auch für die im Rekursverfahren angefallenen Verfahrenskosten wird der Beschwerdegegner kostenpflichtig (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG).

2.

Parteikostenersatz fällt sowohl für das Rekursverfahren als auch in Bezug auf das verwaltungsgerichtliche Beschwerdeverfahren ausser Betracht (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

In Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 22. September 2022 (3-RV.2021.182) aufgehoben.

2.

2.1.

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 1'000.00 sowie der Kanzleigebühr und den Auslagen von Fr. 152.00, gesamthaft Fr. 1'0, sind vom Beschwerdegegner zu bezahlen.

2.2.

Die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von Fr. 300.00 sowie der Kanzleigebühr von Fr. 100.00 und den Auslagen von Fr. 100.00, gesamthaft Fr. 500.00 sind vom Beschwerdegegner zu bezahlen.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:
das Kantonale Steueramt
den Beschwerdegegner
den Gemeinderat Q.

Mitteilung an:
das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern

Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten

Dieser Entscheid kann wegen Verletzung von Bundesrecht, Völkerrecht, kantonalen verfassungsmässigen Rechten sowie interkantonalem Recht innert **30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten** beim **Schweizerischen Bundesgericht**, Schweizerhofquai, 6004 Luzern, angefochten werden. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerde muss das Begehren, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie in gedrängter Form die Begründung, inwiefern der angefochtene Akt Recht verletzt, mit Angabe der Beweismittel enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (Art. 82 ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110] vom 17. Juni 2005).

Aarau, 7. März 2023

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

i.V.

Berger

Ruth