

- 46 **Geschäfts-/Privatvermögen. Steuernachfolge. Übergangsbestimmungen.**
- Für die Steuerjahre bis 2000 ist das Steuergesetz 1983 noch integral, also einschliesslich der Verfahrensbestimmungen, anwendbar (Erw. I/2).
  - Privatentnahme durch definitive Verpachtung oder bloss vorläufige Verpachtung zur Überbrückung eines Schwebezustands? (Erw. II/1/b/bb).
  - Der bei der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielte Kapitalgewinn unterliegt der Jahressteuer gemäss § 34 Abs. 2 StG, wenn er wegen Tod des Steuerpflichtigen nicht während einer ganzen Steuerperiode versteuert wird (Erw. II/2).
  - Die Steuernachfolge bezieht sich auch auf die Jahressteuer gemäss § 34 Abs. 2 StG, selbst wenn diese ihre Ursache im Tod des Steuerpflichtigen hat und erst nachher festgestellt werden kann (Erw. II/2/c).

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 17. Mai 2001 in Sachen Erben M.G. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts.

### *Sachverhalt*

A. E.B., der einen Landwirtschaftsbetrieb geführt hatte, verstarb am 10. Dezember 1964. Als gesetzliche Erben hinterliess er seine 7 Geschwister M.G.-B., W.B., A.B., E.B., E.E.-B., W.B. und F.B. In seinen Nachlass fielen verschiedene Liegenschaften, die zu seinem Geschäftsvermögen gehört hatten. A.B. starb am 10. Dezember 1966 und hinterliess die anderen 6 Geschwister als gesetzliche Erben. Diese unterzeichneten am 11. Juli 1967 einen Teilungsvertrag (partielle Erbteilung). Darin wurde festgehalten, seit dem Tod von E.B. hätten F.B. und A.B. das Heimwesen pachtweise bewirtschaftet, seit Dezember 1966 F.B. allein. Alle Erben verzichteten auf eine Zuteilung nach Massgabe des bürgerlichen Erbrechts. An der Hofparzelle wurde F.B. eine lebenslängliche unentgeltliche Nutzniessung eingeräumt; hinsichtlich dieses Grundstücks wurde die Erbteilung bis zum Tod von F.B. aufgeschoben. Mit Bezug auf die übrigen Parzellen wurde beschlossen, sie möglichst bald und bestmöglich zu verkau-

fen; bis zum Verkaufszeitpunkt wurden sie F.B. gegen eine jährliche Entschädigung von Fr. 100.--/Jucharte zur Bewirtschaftung überlassen. Im Übrigen wurden die Fahrhabe und das Vermögen geteilt und die Abgeltung von Lohnansprüchen geregelt.

B. Die Erbengemeinschaft teilte die Parzelle x und verkaufte im März 1991 das abparzellierte Tochtergrundstück (Parzelle y), wobei sie einen namhaften Gewinn erzielte.

C. F.B. ergriff gegen die Veranlagung zu den Staats- und Gemeindesteuern 1993/94, bei der ihr anteiliger Kapitalgewinn zum steuerbaren Einkommen geschlagen worden war, erfolglos Rechtsmittel. Mit ihrer Argumentation, Ende 1964 seien mit der Verpachtung des Heimwesens an F.B. und A.B. die Grundstücke vom Geschäfts- ins Privatvermögen übergeführt worden, drang sie nicht durch. Vielmehr ging das Verwaltungsgericht unter Hinweis auf AGVE 1976, S. 176 f. und 1991, S. 404 davon aus, dass die endgültige Verpachtung von Geschäftsgrundstücken zwar grundsätzlich eine Überführung ins Privatvermögen darstelle und dies auch bei der Verpachtung durch die Erbengemeinschaft an einen oder mehrere Miterben gelte. Eine bloss vorübergehende Verpachtung zur Überbrückung eines Schwebezustands zeitige demgegenüber noch keine derartige Rechtsfolge. Die Zeitspanne zwischen dem Erbgang und der im Juli 1967 erfolgten partiellen Erbteilung stelle einen solchen Schwebezustand dar. 1967 und später sei keine Überführung ins Privatvermögen anzunehmen, weil sie eine ausdrückliche Willenserklärung gegenüber den Steuerbehörden erfordert hätte; dies gelte auch, wenn die Verpachtung von den Beteiligten aus damaliger Sicht möglicherweise als dauernd angesehen worden sei (VGE vom 3. Februar 1998; eine staatsrechtliche Beschwerde wies das Bundesgericht ab).

D. M.G.-B. starb am 8. November 1992. Die Steuerkommission veranlagte ihre Erben zu einer Jahressteuer 1991.

### *Aus den Erwägungen*

I. 2. Im vorliegenden Fall geht es um die Jahressteuerveranlagung 1991. Das neue Steuergesetz (nStG) vom 15. Dezember 1998

sieht in § 263 Abs. 1 und § 265 vor, dass für die Steuererhebung, Verfahren, Fälligkeiten und Bezug der Steuern ab 2001 das neue Recht gelten soll, während gemäss § 261 nStG die Steuern für die früheren Steuerjahre nach den Vorschriften des bisherigen Rechts, d.h. nach dem StG vom 13. Dezember 1983 festzusetzen sind. Dies gilt, wie schon bisher in der aargauischen Steuergesetzgebung, nicht nur für die materiellen Normen, sondern auch für die Verfahrensvorschriften und den Steuerbezug (AGVE 1995, S. 429 Erw. bb; Bernhard Meier, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 193 N 2a, 3 ff.).

II. 1. a) Die Beschwerdeführer sind der Meinung, im Steuerverfahren von F.B. sei zu Unrecht entschieden worden, die Parzelle 420 habe Geschäftsvermögen dargestellt. Gestützt auf neue Beweismittel machen sie geltend, damit sei schlüssig dokumentiert, dass mit dem Tode von E.B. unmittelbar und nahtlos eine definitive Verpachtung als Endzustand begonnen habe.

Formell hat der Entscheid im Verfahren F.B., auch soweit es sich um den gleichen Sachverhalt handelt, keine verbindliche Wirkung. Dazu kommt, dass es nicht angeht, die Beschwerdeführer eine allfällige nachlässige Prozessführung im früheren Fall, auf die sie ja keinen Einfluss hatten, entgelten zu lassen (vgl. auch AGVE 1987, S. 196 f.). Die Vorbringen sind somit zu prüfen, wobei aber auf die (den Beschwerdeführern bekannte) Begründung in den früheren Entscheiden verwiesen werden kann, soweit die neuen Vorbringen nicht geeignet sind, sie zu erschüttern.

b) aa) (...) (Diese Beweismittel) belegen somit nur den Sachverhalt, von dem das Verwaltungsgericht und das Bundesgericht ohnehin ausgegangen sind, und können die damalige Begründung folglich nicht in Frage stellen.

bb) Die Beschwerdeführer berufen sich weiter auf den eingereichten Entwurf der Teilungsvereinbarung, erstellt durch Notar G. und datiert mit September 1965, auf einen undatierten und nicht unterzeichneten Entwurf für eine Teilungsvereinbarung, der dem Notar offenbar als Grundlage diene und wo handschriftlich der Pachtbeginn per 1. Januar 1965 eingefügt worden war, und auf ein Schreiben von Notar G. vom 29. Juli 1965 als Nachweis, dass der Notar bereits

unmittelbar nach dem Tod von E.B. zur Regelung der Erbangelegenheiten beigezogen worden sei; zudem beantragen sie, dass dazu Zeugen zu befragen seien. Nach ihrer Auffassung lässt sich damit beweisen, dass der vom Verwaltungsgericht angenommene Schwebezustand bereits kurz nach dem Tod von E.B. beendet wurde.

Diese Schriftstücke sind keineswegs geeignet, die Annahme eines Schwebezustands bis zum Abschluss des Teilungsvertrags am 11. Juli 1967 zu widerlegen, denn ein derartiger Schwebezustand wird nicht mit der Aufnahme von Vertragsverhandlungen, sondern mit deren *Abschluss* beendet. Im Gegenteil sind sie ein klares Indiz dafür, dass sich die Erbengemeinschaft über die Zuteilung der einzelnen Nachlasswerte nach dem Tod von E.B. während längerer Zeit nicht einig wurde. Auch der Bestätigung des Notars vom 8. Dezember 1975 ist zu entnehmen, dass der Teilungsvertrag als Kompromisslösung aus den divergierenden Ansprüchen der Erben entstand. Im ersten Entwurf wie auch im Entwurf des Notars war vorgesehen, dass A.B. und F.B. sämtliche Nachlassgrundstücke samt Gebäuden in Pacht erhalten sollten, und zwar für so lange, wie ihnen die Bewirtschaftung gesundheitlich möglich war. Mit der Teilungsvereinbarung vom 11. Juli 1967 wurde demgegenüber festgelegt, dass F.B. an der Hausparzelle die lebenslängliche und unentgeltliche Nutzniessung eingeräumt werde, dass die übrigen Grundstücke möglichst bald und bestmöglich verkauft würden, wobei bei Uneinigkeit jeder Erbe das Recht habe, die sofortige öffentliche Versteigerung zu verlangen, und dass bis zur Veräusserung diese Grundstücke F.B. gegen Entschädigung zur Bewirtschaftung überlassen würden. Daraus ergibt sich, dass von einer Einigung über eine dauerhafte Verpachtung keine Rede sein kann. Im Teilungsvertrag wurde vielmehr eine blosse Überlassung zur Bewirtschaftung statuiert, weil die Dauer und die Kündigungseinschränkungen einer Pacht die vorgesehene baldige Veräusserung verunmöglicht hätten. Mit den Bestimmungen des Teilungsvertrags ist die Annahme, es habe eine dauerhafte und verbindliche, ab 1965 gültige Verpachtung der Liegenschaften stattgefunden, schlechterdings nicht zu vereinbaren.

cc) Entgegen der Behauptung in der Beschwerde hat das Verwaltungsgericht nicht argumentiert, der Notar sei erst 1967 beigezo-

gen worden, was zeige, dass bis dahin ein Schwebezustand geherrscht habe. Der Zeitpunkt des Beizugs spielt denn auch keine Rolle, entscheidend ist vielmehr, wann und in welcher Art es zu einer definitiven Einigung kam.

dd) (...)

ee) Die Argumente in der Beschwerde und die neuen Beweismittel sind somit nicht geeignet, die Richtigkeit des Entscheids im Verfahren von F.B. in Frage zu stellen.

2. a) Die Beschwerdeführer bestreiten, dass der Teilveräusserungsgewinn aus dem Verkauf der Parzelle y mittels einer Jahressteuer 1991 bei der Erbengemeinschaft veranlagt werden dürfe. Die Gesamtrechtsnachfolge bei einem Erbfall bewirke, dass das Vermögen und die Schulden per Todestag auf die einzelnen Erben übergingen. Demzufolge müsste jeder Erbe in den Steuerjahren 1993/94 für seinen Anteil am Gewinn besteuert werden, was allerdings wegen der Rechtskraft der Veranlagungen nicht mehr möglich sei.

b) Gemäss § 34 Abs. 2 StG (in der Fassung vom 26. Januar 1988, in Kraft seit 1. Januar 1989; ursprünglich § 34 lit. f StG) unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens, sofern der Gewinn nicht während einer ganzen Steuerperiode versteuert wird, einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zum Tarif A, mindestens aber zum Steuersatz vom 8%. Mit Bezug auf diese Gewinne sollen Bemessungslücken, die im System der Vergangenheitsbemessung entstehen, geschlossen (Walter Koch, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 34 N 2, 31; Urs Ursprung, ebenda, § 10 N 5) und die Besteuerung sichergestellt werden. Dies hängt zusammen mit dem Bestreben, mit Grundstücken erzielte Gewinne auf jeden Fall zu besteuern und so die wertschöpfenden Leistungen der Allgemeinheit, die häufig zur Gewinnerzielung beigetragen haben, wieder dem Fiskus zuzuführen (AGVE 1990, S. 202 ff. = StE 1991, B 42.31 Nr. 4). Aus welchen Gründen diese Einkünfte im Kanton Aargau nicht voll steuerbar sind, spielt für die Anwendbarkeit von § 34 Abs. 2 StG keine Rolle. Als Ursache kommt unter anderem eine Bemessungslücke wegen Beendigung der Steuerpflicht infolge Tod des Steuerpflichtigen in Betracht (Koch, a.a.O., § 34 N 31 [der Titel vor N 31 "ausser-

kantonaler Liegenschaftenhändler" ist zu eng]). Derartige Regelungen sind in keiner Weise aussergewöhnlich (vgl. z.B. Art. 47 DBG und dazu Marco Duss/Daniel Schär, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a [DBG], Basel/Genf/München 2000, Art. 47 N 1 und 4 i.V.m. Maja Bauer-Balmelli/Philip Robinson, ebenda, Art. 8 N 20).

c) Der Veräusserungsgewinn wurde im Jahre 1991 und somit zu Lebzeiten der Erblasserin M.G.-B. erzielt. Weil sie bereits 1992 starb, war es unmöglich, bei ihr den Gewinn in der Steuerperiode 1993/94 als Einkommen zu besteuern (vgl. auch AGVE 1980, S. 350). Die Voraussetzungen für die Anwendung von § 34 Abs. 2 StG sind somit gegeben.

Die Jahressteuer wird zum Zeitpunkt des Zufließens geschuldet, sofern zu diesem Zeitpunkt die subjektive Steuerpflicht erfüllt ist (Koch, a.a.O., § 34 N1e). Steuerpflichtig war demzufolge M.G.-B. Nach ihrem Tode im Jahre 1992 traten die Erben in ihre Rechte und Pflichten ein (§ 7 Abs. 1 StG). Die Steuernachfolge bezieht sich nicht nur auf rechtskräftig festgesetzte, sondern auch auf erst festzusetzende Steuern, wie beispielsweise die Jahressteuer auf Einkünften, die der Erblasserin vor dem Tod zugeflossen sind (Ursprung, a.a.O., § 7 N 2). Auch für die Letzteren bewirkt sie keine Veränderung der Besteuerung; die Veranlagung erfolgt so, wie sie gegenüber der Erblasserin zutreffend gewesen wäre. Die Meinung der Beschwerdeführer, zufolge Steuernachfolge seien sie je für ihren Anteil am Veräusserungsgewinn zum Steuersubjekt geworden, findet im Gesetz keine Stütze. Ihre sinngemässe Begründung, die vor dem Tod der Erblasserin angefallenen Veräusserungsgewinne müssten steuerlich gleich behandelt werden wie Gewinne, welche die Erben nach ihrem Tod aus der Veräusserung von Nachlassvermögen erzielen, weil sonst der Tod zu einer Schlechterstellung führe, ist abwegig. Es handelt sich offenkundig um Sachverhalte, die sich in wesentlicher Hinsicht (Steuersubjekt) unterscheiden.

**47 Geschäfts-/Privatvermögen.**

- **Ausdrückliche Zuweisung zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen durch den Steuerpflichtigen ist, sofern mit den objektiven Gegebenheiten vereinbar, verbindlich (Erw. 3).**
- **Keine rückwirkende Überführung ins Geschäftsvermögen (Erw. 3/b/ee).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 7. Februar 2001 in Sachen M.F. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts.

*Sachverhalt*

M.F. war ab 1989 als Selbstständigerwerbender tätig. Für Beratungen (mit denen er schon früher begonnen hatte) bezog er von der B. AG eine feste monatliche Entschädigung, womit auch für die D. AG erbrachte Leistungen abgegolten waren.

*Aus den Erwägungen*

2. Den streitigen Abschreibungen auf Beteiligungen bzw. den geltend gemachten Kapitalverlusten liegt im Detail folgender Sachverhalt zugrunde: (...)

b) aa) Im Wertschriftenverzeichnis per 1. Januar 1987 deklarierte der Beschwerdeführer 7 Namenaktien à nominal Fr. 1'000.-- der B. AG. Davon veräusserte er zwei am 12. Februar 1988, anlässlich einer Kapitalerhöhung zeichnete er per 3. Mai 1988 weitere Aktien. Im Wertschriftenverzeichnis per 1. Januar 1989 wies er 19 Aktien der B. AG aus. Am 23. April 1990 kaufte er zusätzlich 35 Aktien der B. AG.

In den Aufzeichnungen der Jahre 1989/90 über das Geschäftsvermögen sind die Aktien nicht als Aktiva aufgeführt und im Wertschriftenverzeichnis der Steuererklärung per 1. Januar 1991 nicht als Geschäftsvermögen deklariert. In der Eröffnungsbilanz 1991 (die erst im März 1993 erstellt wurde) wurden die 54 Aktien der B. AG zu