

III. Kantonale Steuern

- 28 **Beschwerdelegitimation. Ersatzbeschaffungsfrist. Zeitpunkt des Zuflusses von Einkünften.**
- **Keine Legitimation (mangels formeller Beschwer) zu einem Begehren, das bereits im vorinstanzlichen Verfahren gestellt und gutgeheissen wurde (Erw. I/4/a,b).**
 - **Keine Legitimation zu einem Begehren, das einem im vorinstanzlichen Verfahren gutgeheissenen eigenen Begehren widerspricht (Erw. I/4/c).**
 - **Beim Verkauf eines Grundstücks unter einer Suspensivbedingung fliesst der Verkaufserlös erst im Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung zu. Dieser Zeitpunkt ist auch für die Berechnung der Ersatzbeschaffungsfrist massgeblich (Erw. II/1,2).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 21. Juli 2004 in Sachen E.S. gegen Steuerrekursgericht.

Aus den Erwägungen

I. 4. a) Verfügungen und Entscheide kann jedermann durch Beschwerde anfechten, der ein schutzwürdiges eigenes Interesse geltend macht (§ 38 Abs. 1 VRPG). Die Beschwerdelegitimation setzt neben einer materiellen Beschwer auch eine solche im formellen, prozessualen Sinne voraus. Formell beschwert ist, wer mit seinen Begehren vor der Vorinstanz nicht oder zumindest nicht vollständig durchgedrungen ist. Im Rechtsmittelverfahren ist somit nicht beschwerdebefugt, wer mit seinen im vorinstanzlichen Verfahren gestellten Anträgen durchgedrungen ist, gleichgültig, ob er durch den Entscheid in materieller Hinsicht beschwert ist oder nicht (VGE III/57 vom 30. Juni 2003 [BE.2002.00381] in Sachen U.G., S. 6 f. mit Hinweisen; Michael Merker, Rechtsmittel, Klage und Normenkontrollverfahren nach dem aargauischen Gesetz über die

Verwaltungsrechtspflege [Kommentar zu den §§ 38-72 VRPG], Diss. Zürich 1998, § 38 N 146).

b) Der im vorliegenden Beschwerdeverfahren gestellte Eventualantrag entspricht demjenigen, der bereits von der Vorinstanz gutgeheissen wurde. Den Beschwerdeführern fehlt es damit an der formellen Beschwer, weshalb auf die Beschwerde insoweit nicht einzutreten ist.

c) Der Subeventualantrag (der bereits insofern schwer verständlich ist, als er für den Fall der Gutheissung und nicht der Abweisung des Eventualantrags gestellt wird) ist mit dem von der Vorinstanz gutgeheissenen Eventualantrag nicht vereinbar. Dort wurde antragsgemäss der in unbestrittener Höhe von Fr. 1'291'550.-- für Ersatzbeschaffung zur Verfügung stehende Betrag vollumfänglich zur Bildung einer Ersatzbeschaffungsreserve per Ende 1994 in gleicher Höhe verwendet. Mit diesem Antrag wurde - logisch zwingend und verbindlich - auf die Geltendmachung von Ersatzbeschaffungen bis zu diesem Zeitpunkt verzichtet. Eine neue Veranlagung anzuordnen, damit dieser Betrag doch noch in der Bemessungsperiode 1993/94 auf Ersatzbeschaffungen angerechnet werden kann, kommt nicht mehr in Frage. Mangels Vereinbarkeit mit dem bereits in der Vorinstanz gutgeheissenen und nicht angefochtenen Eventualantrag fehlt es den Beschwerdeführern an einem schutzwürdigen Interesse, weshalb auf den Subeventualantrag nicht einzutreten ist.

II. 1. a) Im vorliegenden Fall ist - wie bei der Vorinstanz - im Hauptpunkt strittig, ob der im Dezember 1993 erworbene Landwirtschaftsbetrieb in B. als Ersatzbeschaffung für die mit Kaufvertrag vom 26. September 1994 veräusserte Parzelle Nr. 352 betrachtet werden kann. Dies hängt davon ab, ob die Ersatzbeschaffungsfrist gemäss § 24^{bis} Abs. 1 aStG (in der Fassung vom 26. Januar 1988) eingehalten worden ist.

b) Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, einschliesslich der Gewinne bei Veräusserung von Geschäftsvermögen, unterliegen der Einkommenssteuer (§ 22 Abs. 1 lit. b aStG). Gemäss § 24^{bis} Abs. 1 aStG können Gewinne aus der Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen, soweit sie für Ersatzbeschaffungen im Kanton Aargau verwendet werden, vom Roheinkommen

abgezogen werden; als Ersatzbeschaffung gilt die Übertragung der stillen Reserven auf betriebsnotwendiges Anlagevermögen, das innert einem Jahr vor oder innert drei Jahren nach der Veräusserung für das gleiche Unternehmen erworben worden ist. Diese gesetzliche Befristung setzt klare Grenzen für die zulässige Dauer der Ersatzbeschaffung (AGVE 1995, S. 452 mit Hinweis).

c) Für die Berechnung der vorgängigen wie der nachfolgenden Ersatzbeschaffungsfrist ist der Zeitpunkt massgebend, in dem der verwendbare Kapitalgewinn erzielt wird. Dies ist, wie die Beschwerdeführer zutreffend ausführen, in der Regel der Abschluss eines schuldrechtlichen Vertrages bzw. bei Grundstücken das Datum der öffentlichen Beurkundung (AGVE 1995, S. 451 f.; Walter Koch, in: Kommentar zum [alten] Aargauer Steuergesetz, Muri/Bern 1991, § 24^{bis} aStG N 10). Voraussetzung dafür ist jedoch das Vorliegen eines abgeschlossenen Rechtserwerbs, die blossе Anwartschaft oder der Erwerb einer bedingten Forderung genügen nicht. Ist eine Forderung mit einer Suspensivbedingung verknüpft, erfolgt der steuerliche Einkommenszufluss erst, wenn die Bedingung eintritt (VGE II/49 vom 29. April 1998 [BE.96.00185] in Sachen U.W., S. 8 f.; vgl. auch AGVE 2002, S. 175 f.; Koch, a.a.O., Vorbem. zu §§ 22-36 aStG N 13).

Unter einer Bedingung wird ein objektiv ungewisses Ereignis verstanden, von dem nach dem Parteiwillen die Wirksamkeit eines Vertrages oder eines sonstigen Rechtsgeschäfts abhängt. Sowohl Geschäfte unter einer Suspensiv- als auch solche unter einer Resolutivbedingung begründen einen Schwebezustand (Felix R. Ehrat, in: Basler Kommentar, OR I, 3. Auflage, Basel 2004, Vorbem. zu Art. 151-157 N 1, 5). Ein Vertrag, dessen Verbindlichkeit von der späteren Erteilung einer Baubewilligung abhängig gemacht wird, ist als (suspensiv) bedingtes Rechtsgeschäft zu qualifizieren (BGE 95 II 527 f.; Peter Gauch, Der Werkvertrag, 4. Auflage, Zürich 1996, S. 118).

2. a) Als Kaufpreis für die Parzelle Nr. 352 vereinbarten der Beschwerdeführer (im Folgenden auch als Verkäufer bezeichnet) und die G. AG als Käuferin im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 26. September 1994 Fr. 2'430'000.--. Zur Tilgung dieses Betrags

hatte die Käuferin bei Unterzeichnung des Kaufvertrages eine Anzahlung von Fr. 100'000.-- (Ziff. III/1), 30 Tage nach Rechtskraft der Baubewilligung eine Teilzahlung von Fr. 1'300'000.-- (Ziff. III/2) und 360 Tage nach der Baubewilligung eine Schlusszahlung von Fr. 1'030'000.-- (Ziff. III/3) zu leisten. Die Käuferin verpflichtete sich, bis zum 15. Februar 1995 ein der damals gültigen Bauzonennordnung entsprechendes Baugesuch für die Überbauung des Gesamtgrundstücks einzureichen. Für den Fall, dass bis spätestens 31. August 1995 keine rechtskräftige Baubewilligung vorliegen sollte, räumten sich die Vertragsparteien gegenseitig das Recht ein, entschädigungslos und ohne Kostenrückerstattung vom Kaufvertrag zurückzutreten. Die geleistete Anzahlung von Fr. 100'000.-- (zuzüglich eines allfällig geleisteten Zinses) sollte jedoch als Reugeld dem Verkäufer verbleiben, falls die Gründe für die Nichterteilung der Baubewilligung bei der Käuferin liegen sollten; der Verkäufer hatte demgegenüber die Anzahlung zurückzuerstatten, falls der Vollzug der Anmeldung im Grundbuch aus bei ihm liegenden Gründen nicht erfolgen konnte (Ziff. IV/5). Die Urkundsperson wurde beauftragt, die Handänderung dem Grundbuchamt erst dann zur Eintragung anzumelden, wenn eine rechtskräftige Baubewilligung für die Überbauung des Kaufobjekts vorliege (Ziff. IV/1).

b) Die konkrete Ausgestaltung zeigt, dass die Vertragsparteien die Wirksamkeit dieses Vertrages von der Baubewilligung abhängig machen wollten. Atypisch für ein suspensiv bedingtes Rechtsgeschäft ist einzig die vereinbarte Regelung (Ziff. IV/5), wonach der Vertrag bei Nichterteilung der Baubewilligung nicht automatisch dahinfiel, sondern den Vertragsparteien ein Rücktrittsrecht eingeräumt wurde. Gleichwohl rechtfertigt es sich, für die steuerlichen Folgen von einem suspensiv bedingten Vertrag auszugehen. Diese Gleichstellung ergibt sich insbesondere daraus, dass sowohl die Leistung des Kaufpreises (Ziff. III/2, 3) als auch die Anmeldung der Handänderung beim Grundbuchamt (Ziff. IV/1) von der Erteilung der Baubewilligung abhängig gemacht wurden, was verhinderte, dass der Vertrag vor diesem Zeitpunkt irgendwelche Wirkungen entfaltete (mit Ausnahme der Anzahlung von Fr. 100'000.-- gemäss Ziff. III/1). Die Aussage der Beschwerdeführer, die Vertragsparteien seien sich

von Beginn weg einig gewesen, dass die Parzelle Nr. 352 in jedem Falle veräussert und überbaut werden sollte, da es lediglich eine Frage der Zeit gewesen sei, bis die rechtskräftige Baubewilligung vorgelegen habe, steht einerseits in klarem Widerspruch zu ihrer im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag getroffenen Vereinbarung (vgl. Art. 9 ZGB) und beruht andererseits auf einer falschen Vorstellung von Bedeutung und Tragweite des Baubewilligungsverfahrens (vgl. dazu Walter Haller/Peter Karlen, Raumplanungs- und Baurecht, Band I, 3. Auflage, Zürich 1999, Rz. 756 ff.). Dass die Käuferin dann doch nicht vom Vertrag zurücktrat, als am 31. August 1995 noch keine rechtskräftige Baubewilligung vorlag, vermag an der Auslegung des Vertrages nichts zu ändern und ist als Einwand genau so unbehelflich wie das letztlich vom Zufall abhängende Argument, der Kaufvertrag sei zum Zeitpunkt der Einreichung der Steuererklärung 1995/1996 bereits abgewickelt gewesen.

c) Die Wirkungen des Kaufvertrages vom 26. September 1994 und damit der definitive Forderungserwerb traten demzufolge nicht zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, sondern erst mit dem Vorliegen der rechtskräftigen Baubewilligung (zusammen mit dem Verzicht der G. AG auf den Rücktritt vom Vertrag), also am 3. Dezember 1995 ein. Eine vorgängige Ersatzbeschaffung war erst ab dem 3. Dezember 1994 möglich, womit der Kauf des Landwirtschaftsbetriebes in B. vom 15. Dezember/29. Dezember 1993 ausserhalb der Ersatzbeschaffungsfrist liegt. Der Gewinn aus dem Verkauf der Parzelle Nr. 352 kann demzufolge nicht für den ersatzbeschaffungsweisen Erwerb des Landwirtschaftsbetriebes in B. verwendet werden.

29 Abzug von Schuldzinsen (§ 40 lit. a StG).

- **Die Abzugsfähigkeit des Schuldzinsenanteils beim Leasingvertrag hängt von der konkreten Ausgestaltung ab. Ob zivilrechtlich ein Abzahlungs- bzw. Konsumkreditvertrag vorliegt, ist steuerlich irrelevant.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 25. Juni 2004 in Sachen T.K. gegen Steuerrekursgericht.