

WBE.2023.189 / nw / jh

(3-RV.2020.22)

Art. 13

Urteil vom 29. Mai 2024

Besetzung Verwaltungsrichter J. Huber, Vorsitz
Verwaltungsrichterin Klöti
Verwaltungsrichterin Martin
Gerichtsschreiberin Waldmeier

Beschwerde- **C.**____
führer 1

Beschwerde- **D.**____
führerin 2

gegen

Kantonales Steueramt, Geschäftsbereich Recht, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau

Gemeinderat R.____

Gegenstand Beschwerdeverfahren betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017

Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern,
vom 23. März 2023

Das Verwaltungsgericht entnimmt den Akten:

A.

1.

Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 erwarb die in S._____ (Kanton T._____) wohnhafte D._____ von ihrem früheren Ehemann E._____ dessen hälftigen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft R._____ Nr. aaa. Die Beschwerdeführerin war zu diesem Zeitpunkt bereits Eigentümerin des anderen hälftigen Miteigentumsanteils. Der Kaufvertrag enthält u. a. folgende Bestimmungen:

1. Antritt von Nutzen und Schaden

Der Antrittstermin (Nutzen und Schaden) erfolgt mit der heutigen Vertragsunterzeichnung.

Der Kaufvertrag kann dem Grundbuchamt erst zum Vollzug angemeldet werden, wenn die Verkäuferschaft der Urkundsperson schriftlich den Eingang der Kaufpreisrestanz bestätigt hat.

Das Grundbuchamt wird davon entbunden, die vorgenannte Voraussetzung zu prüfen.

[...]

6. Mietverhältnisse/Zustand

Das Kaufsobjekt ist nicht vermietet. Das Kaufsobjekt ist ungeräumt und ungereinigt von der Verkäuferschaft per Vertragsunterzeichnung übergeben worden. Die Käuferschaft kann ab dem Antrittstermin über das Kaufsobjekt frei verfügen. Allfällig verbliebene Pendenzen bezüglich Räumung und Reinigung der Liegenschaft würden die Parteien nach Vertragsunterzeichnung selber vor Ort bis am 31. Dezember 2017 feststellen und gegebenenfalls ausseramtlich regeln.

Am 8. Januar 2018 trug das Grundbuchamt D._____ als Alleineigentümerin der Liegenschaft R._____ Nr. aaa ins Grundbuch ein.

2.

D._____ und C._____ wurden mit Verfügung vom 17. September 2019 von der Steuerkommission R._____ für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 0.00 (satzbestimmendes Einkommen: Fr. 30'400.00) und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 223'000.00 (satzbestimmendes Vermögen: Fr. 2'761'000.00) veranlagt. In Abweichung zur Selbstdекlaration wurde die Liegenschaft R._____ Nr. aaa den Steuerpflichtigen zu 100 % statt wie bisher zu 50 % angerechnet.

B.

Gegen die Verfügung vom 17. September 2019 erhoben die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 21. September 2019 und Ergänzung vom 5. November 2019 Einsprache und beanstandeten die Erhöhung des

steuerpflichtigen Anteils an der Liegenschaft R. _____ Nr. aaa von 50 % auf 100 %.

Die Steuerkommission R. _____ wies die Einsprache der Steuerpflichtigen am 2. Dezember 2019 ab.

C.

Mit Eingabe vom 23. Januar 2020 erhoben die Steuerpflichtigen Rekurs beim Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, welches am 23. März 2023 entschied:

1.
Der Rekurs wird abgewiesen.
2.
Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 745.00, zu bezahlen.
3.
Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

D.

1.

Mit Beschwerde vom 17. Mai 2023 gelangten die Steuerpflichtigen an das Verwaltungsgericht und stellen folgende Anträge:

1.
Obgenannter 'Spezialverwaltungsgerichtsentscheid' und damit ebenso die vorinstanzlichen Entscheide zu Steuerentscheid /-Ausscheidung 2017 seien aufzuheben.
2.
Der für die Liegenschaft R. _____ uns gegenüber in der Steuerausscheidung im Aargau irrtümlich zu 100% als Ausgangswert angewandte Liegenschaftswert Fr. 423'300.- sei [analog wie rechtskräftig 2016 gehandhabt] um 50% zu reduzieren auf Fr. 211'650.-; d.h. somit auf unsere damalige tatsächliche Quote von im ganzen Jahr 2017 richtig bloss 50% [damals bis mind. 8. Januar 2018 noch in Miteigentum mit E. _____]. Sub-eventualiter zu reduzieren auf Fr. 319'150.-. Und die ganze Ausscheidung und Rechnung 2017 sei auf dieser ausgewiesenen Basis entsprechend neu zu rechnen.
3.
Kosten sowie Entschädigungspflicht zu Lasten des Staates.

2.

In seiner Eingabe vom 22. Mai 2023 verzichtete das Spezialverwaltungsgericht, Abt. Steuern, auf die Erstattung einer Vernehmlassung. Sowohl das Kantonale Steueramt als auch der Gemeinderat R. _____ beantragten in ihren jeweiligen Beschwerdeantworten vom 20. Juni 2023 bzw. 6. Juli

2023 die Abweisung der Beschwerde und verweisen auf das angefochtene Urteil.

3.

Das Verwaltungsgericht hat den Fall am 28. Februar 2024 beraten und am 29. Mai 2024 abschliessend beraten und entschieden.

Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:

I.

1.

Das Verwaltungsgericht beurteilt Beschwerden gegen Entscheide des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, in Kantons- und Gemeindesteuersachen (§ 198 Abs. 1 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 [StG; SAR 651.100] und § 54 Abs. 1 des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG; SAR 271.200]). 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 Prozessvoraussetzungen geben zu keinen Bemerkungen Anlass. Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde ist vollumfänglich einzutreten.

II.

1.

Im vorliegenden Beschwerdeverfahren ist umstritten, ob die Beschwerdeführenden den mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 erworbenen, zweiten hälftigen Miteigentumsanteil an der Liegenschaft R. _____ Nr. 2328 bereits in der Steuerperiode 2017 im Kanton Aargau als unbewegliches Vermögen versteuern müssen, obwohl der entsprechende Grundbucheintrag erst am 8. Januar 2018 und damit in der Steuerperiode 2018 erfolgte.

2.

2.1

Die Vorinstanz hat im Urteil vom 23. März 2023 im Wesentlichen erwogen, dass der Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung beim Grundstückkauf gemäss Art. 216 Abs. 1 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR; SR 220) den Vertragsschluss gültig mache. Dieser stelle den steuerbaren Einkommenszugang bzw. den Zeitpunkt des Vermögensüberganges dar. Aus diesem Grund hänge die Besteuerung nicht von der Vertragserfüllung, d. h. der Eigentumsübertragung mittels

Eintragung der Handänderung im Grundbuch, ab. Die öffentliche Beurkundung des Kaufvertrages habe am 15. Dezember 2017 stattgefunden und der Kaufpreis sei am 31. Dezember 2017 getilgt worden. Im Kaufvertrag sei keine Bedingung für das Zustandekommen des Vertrages vereinbart worden, insofern könne im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung nicht von einer unsicheren Forderung ausgegangen werden. Folglich werde den Steuerpflichtigen im Jahr 2017 der gesamte Vermögenssteuerwert der Liegenschaft angerechnet; eine Kaufpreisschuld habe per 31. Dezember 2017 nicht mehr bestanden.

2.2

Dagegen wenden die Beschwerdeführenden zusammengefasst ein, dass steuerrechtlich einzig die grundbuchamtliche Eigentumsübertragung am 8. Januar 2018 relevant sei und sie daher im Jahr 2017 nur im Umfang des bisherigen hälftigen Miteigentumsanteils zu 50 % Eigentümer der Liegenschaft in R._____ gewesen seien. Die Liegenschaft in R._____ sei infolge Scheidung (6. Juni 2016) der Beschwerdeführerin von ihrem früheren Ehemann E._____ seit August 2016 unbewohnt gewesen und grundsätzlich zum Verkauf gestanden. Aus dem rechtskräftigen Scheidungsurteil gehe hervor, dass die Beschwerdeführerin bloss 50 % der mit der Liegenschaft verbundenen Abgaben und Steuern etc. zu übernehmen habe, solange die Liegenschaft noch im gemeinsamen Eigentum der beiden Scheidungsparteien verbleibe. Dieses "gemeinschaftliche Eigentum" und damit verbunden die "gemeinschaftliche je hälftige Steuerpflicht" dauere gemäss Grundbuchauszug bis mindestens 8. Januar 2018. Es habe vor dem Eigentumsantritt am 8. Januar 2018 zudem keine Nutzniessung der Liegenschaft durch die Beschwerdeführerin gegeben, wie von der Steuerkommission R._____ im Einspracheentscheid behauptet. Die Beschwerdeführerin hätte die Liegenschaft im Jahr 2017 gar nicht nutzen oder vermieten können, weil E._____ als "Grundvoraussetzung" für das Inkrafttreten des Kaufvertrages die Liegenschaft zuerst noch habe räumen und reinigen müssen, was er erst nach den Feiertagen getan habe. Die Beschwerdeführerin hätte die Liegenschaft im Jahr 2017 zudem nicht verkaufen können, solange sie im Grundbuch nicht als Alleineigentümerin eingetragen war. Dem Notar sei aktenkundig erst im Januar 2018 die Zustimmung zur Weiterbearbeitung, zum Grundbucheintrag und zur Inkraftsetzung des Kaufvertrages erteilt worden.

3.

Die Vorinstanz stützt sich bei ihren Ausführungen auf ein Urteil des Verwaltungsgerichts vom 28. November 2011 (Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2002, S. 175) und ein Urteil des Bundesgerichts (Urteil des Bundesgerichts 2A.475/2002 vom 31. März 2003, in: StE 2003 B 21.2 Nr. 17). Diese Rechtsprechung ist jedoch für die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes nicht einschlägig. Bei den beiden genannten Urteilen, welche die Vorinstanz ihrem Entscheid zu Grunde legt, geht es

um die Frage, in welchem Zeitpunkt einem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler der Erlös bzw. der Kapitalgewinn aus dem Verkauf eines Grundstücks als selbständiges Erwerbseinkommen zufliesst. Beide Urteile behandelten die *Einkommensbesteuerung* des Verkäufers im Hinblick auf den Verkaufserlös (wobei in diesen Fällen nur deshalb die Einkommenssteuer und nicht die Grundstückgewinnsteuer zum Tragen kam, weil Grundstücke aus dem Geschäftsvermögen verkauft wurden).

Vorliegend ist hingegen zu klären, ab welchem Stichtag die Beschwerdeführerin als Käuferin des hälftigen Miteigentumsanteils an der Liegenschaft R. _____ Nr. aaa diesen als unbewegliches Vermögen zu versteuern hat. Die Liegenschaft war nicht mehr selbst genutzt und nicht vermietet, sondern war zum Verkauf bestimmt. Es geht hier somit ausschliesslich um die *Vermögenssteuer* und nicht um die Einkommenssteuer. Wie nachfolgend aufgezeigt wird, tragen die von der Vorinstanz beigezogenen Urteile zur Klärung dieser Frage nichts bei.

4.

4.1

Gemäss § 17 Abs. 1 StG sind natürliche Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig, wenn sie im Kanton Geschäftsbetriebe oder Betriebsstätten unterhalten (lit. a), an Grundstücken im Kanton Eigentum, dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben (lit. b) oder mit im Kanton gelegenen Grundstücken handeln (lit. c). Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt sich die Steuerpflicht auf jene Teile des Einkommens und Vermögens, für die nach § 17 StG eine Steuerpflicht im Kanton besteht (§ 18 Abs. 2 StG).

Die Beschwerdeführenden waren in der massgebenden Steuerperiode 2017 im Kanton T. _____ wohnhaft und dort aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Es ist unbestritten, dass E. _____ und die Beschwerdeführerin zumindest bis Mitte Dezember 2017 je zu 50 % Miteigentümer der Liegenschaft R. _____ Nr. aaa waren und die Beschwerdeführenden damit infolge wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Jahr 2017 im Kanton Aargau steuerpflichtig sind (§ 17 Abs. 1 lit. b StG). Indessen ist nachfolgend zu klären, ob die Steuerpflicht der Beschwerdeführenden gemäss § 18 Abs. 2 StG nur für den Vermögenssteuerwert des hälftigen Miteigentumsanteils oder für den Vermögenssteuerwert der gesamten Liegenschaft besteht.

4.2

Gemäss § 58 Abs. 1 und 2 StG werden die Vermögenssteuern für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben, wobei als Steuerperiode das Kalenderjahr gilt. Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode (§ 60 Abs. 1 StG), d. h. hier nach dem Stand

am 31. Dezember 2017, denn im Gegensatz zur Einkommensbesteuerung ist für die Vermögenssteuer das Stichtagsprinzip anwendbar (ANDREAS TSCHANNEN, in: Klöti-Weber / Schudel / Schwarb [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Aufl. 2023, N. 2 zu § 60). Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 46 Abs. 1 StG). Sachen sind in der Regel dem Vermögen derjenigen Person zuzuordnen, welche zivilrechtlich über die Eigentumsrechte daran verfügt (BARBARA SRAMEK, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a. a. O., N. 13 zu § 46; zur Nutznießung siehe hinten Erw. II/4.3).

Der rechtsgeschäftliche Erwerb von Grundeigentum richtet sich nach Art. 656 Abs. 1 und Art. 657 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210). Im Wesentlichen verlangt das Gesetz ein gültiges Verpflichtungsgeschäft und ein gültiges Verfügungsgeschäft. Das Verpflichtungsgeschäft bildet vorliegend der formgenügend öffentlich beurkundete Kaufvertrag (vgl. Art. 657 Abs. 1 ZGB und Art. 216 Abs. 1 OR). Konstitutiv für die Eigentumsübertragung ist jedoch das Verfügungsgeschäft. Dabei handelt es sich um den Eintrag ins Grundbuch (Art. 656 Abs. 1 ZGB; die Ausnahmen von Art. 656 Abs. 2 ZGB kommen vorliegend nicht zur Anwendung).

Demnach wird eine Person grundsätzlich mit dem Eintrag als Eigentümerin ins Grundbuch und damit mit dem Erwerb der rechtlichen Verfügungsmacht über das Grundstück steuerpflichtig. Ohne Bedeutung bleibt hingegen, wenn die Schlüsselübergabe und damit der faktische Besitzantritt zu einem anderen Zeitpunkt erfolgen (zum Ganzen: Urteil des Bundesgerichts 2C_133/2018 vom 21. Februar 2018, Erw. 2.2.3 f., in StE 2018 B 11 2 Nr. 12; STEFAN OESTERHELT / MORITZ SEILER, in: Zweifel / Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, N. 18 zu Art. 4 DBG).

Vorliegend trug das Grundbuchamt die Beschwerdeführerin am 8. Januar 2018 als Alleineigentümerin ins Grundbuch ein. Damit erfolgte die Eigentumsübertragung des hälftigen Miteigentumsanteils von E. _____ an die Beschwerdeführerin am 8. Januar 2018 und somit nach dem hier für die Vermögenssteuer massgeblichen Stichtag vom 31. Dezember 2017.

4.3

4.3.1

Ergänzend ist zu prüfen, ob die vermögenssteuerrechtliche Anrechnung des durch die Beschwerdeführerin neu erworbenen hälftigen Miteigentumsanteils an der Liegenschaft R. _____ Nr. aaa in der Steuerperiode 2017 auf andere Weise begründet worden ist, zumal Nutzen und Schaden vertraglich bereits mit Unterzeichnung des Kaufvertrages am 15. Dezember 2017 auf die Beschwerdeführerin übergegangen sind (vgl. vorne lit. A/1).

4.3.2

Nach § 17 Abs. 1 lit. b i. V. m. § 18 Abs. 2 und § 46 Abs. 2 StG ist eine natürliche Person kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit ebenfalls steuerpflichtig, wenn und soweit sie an einem im Kanton gelegenen Grundstück "dingliche Rechte oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte" hat. Dazu gehört insbesondere die Nutzniessung gemäss Art. 745 Abs. 1 und 2 ZGB (ROLAND MÜLLER, in: Geiser / Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch II, 7. Aufl. 2023, N. 13 zu Art. 745). Gemäss § 46 Abs. 2 StG wird das Nutzniessungsvermögen der nutzniessenden Person zugerechnet. Es entspricht ständiger doppelbesteuerungsrechtlicher Praxis, dass der Nutzniesser an unbeweglichem Vermögen das Nutzniessungsrecht im Liegenschaftskanton zu versteuern hat (ROMAN SIEBER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Interkantonales Steuerrecht, 2. Aufl., Basel 2021, N. 25 zu § 9).

Eine Nutzniessung kann vertraglich oder durch Verfügung von Todes wegen eingeräumt werden. Das Zivilrecht verlangt bei beweglichen Sachen und Forderungen die Übertragung auf den Nutzniessungsberechtigten und bei Grundstücken die Eintragung ins Grundbuch (Art. 746 ZGB).

Eine Nutzniessung ist vorliegend weder im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vereinbart noch im Grundbuch eingetragen und fällt daher ausser Betracht.

4.3.3

Als Nutzniessung gelten im Steuerrecht zudem auch die nutzniessungsähnlichen Verhältnisse, wie in § 17 Abs. 1 lit. b StG mit dem Zusatz "oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte" ausdrücklich festgehalten wird.

Zu prüfen bleibt deshalb eine Besteuerung analog einer Nutzniessung. Eine solche sieht die kantonale Rechtsprechung und die Veranlagungspraxis vor, wenn im Einzelfall eine klare entsprechende Vereinbarung besteht oder ein langjähriger, unveränderter Sachverhalt vorliegt, der im Rahmen einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen während Jahren übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden ist. Ein typischer Fall ist die Weiterbenützung eines Wohnhauses durch den überlebenden Ehegatten. Eine generelle Ausdehnung der Anerkennung einer solchen "faktischen Nutzniessung" ist abzulehnen (zum Ganzen: Urteil des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, 3-RV.2017.127 vom 25. Februar 2018, Erw. 3.1; Urteil des Verwaltungsgerichts WBE.2014.383 vom 6. Juni 2015, Erw. 2.2.4).

Vorliegend haben die Parteien im Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 lediglich vereinbart, dass Nutzen und Schaden per Vertragsunterzeichnung auf die Beschwerdeführerin übergehen (siehe vorne lit. A/1). Darin ist keine

genügend klare Vereinbarung zu erblicken, die darauf schliessen lässt, dass die Parteien wirtschaftlich gleiche Verhältnisse wie beim Abschluss einer Nutzniessung vereinbaren wollten. Noch weniger liegen langjährige, unveränderte Verhältnisse vor, die seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden sind. Somit ist eine Besteuerung analog den Bestimmungen zur Nutzniessung gemäss § 46 Abs. 2 i. V. m. § 17 Abs. 1 lit. b StG vorliegend ausgeschlossen.

4.4

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin erst mit dem am 8. Januar 2018 erfolgten Grundbucheintrag Eigentümerin des mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 von E. _____ erworbenen hälftigen Miteigentumsanteils an der Liegenschaft R. _____ Nr. aaa geworden ist. Vor dem 8. Januar 2018 hat die Beschwerdeführerin an diesem Miteigentumsanteil keine dinglichen Rechte oder dinglichen Rechten wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte erworben. Per 31. Dezember 2017 ist dieser hälftige Miteigentumsanteil für die Vermögenssteuern deshalb noch E. _____ und nicht der Beschwerdeführerin zuzurechnen (§ 17 Abs. 1 lit. b i. V. m. § 18 Abs. 2 StG).

5.

Fallen die öffentliche Beurkundung des Kaufvertrages und der Grundbucheintrag nicht in dieselbe Steuerperiode, ist den daraus entstehenden Forderungs- und Schuldverhältnissen steuerlich Rechnung zu tragen.

Im Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 haben die Parteien vereinbart, dass der Kaufpreis in Höhe von Fr. 327'500.00 durch Verrechnung bereits geleisteter Zahlungen, Schuldübernahme der Hypothek (per 15. Dezember 2017) und einer innert drei Arbeitstagen seit Unterzeichnung des Kaufvertrages zu leistenden Kaufpreisrestanz von Fr. 107'500.00 getilgt wird. Die Beschwerdeführenden haben nicht geltend gemacht, dass diese Vereinbarung nicht eingehalten worden wäre. Entsprechend ist davon auszugehen, dass der gesamte Kaufpreis per 31. Dezember 2017 beglichen wurde. Der Grundbucheintrag erfolgte am 8. Januar 2018.

Der Steuerwert einer Liegenschaft ist grundsätzlich von derjenigen Person zu versteuern, die im Grundbuch am Stichtag (31. Dezember) als Eigentümerin eingetragen ist (siehe vorne Erw. II/4). Ist der Grundbucheintrag am Stichtag noch nicht erfolgt, so deklariert der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Eigentümer den Vermögenssteuerwert des veräusserten Grundstücks und in seiner Eigenschaft als Gläubiger die Forderung auf Bezahlung des Kaufpreises (bzw. nach einer geleisteten Anzahlung die Forderung auf Bezahlung der Kaufpreisrestanz). Als Wert seiner Schuld auf Übertragung des Eigentums am verkauften Grundstück kann er dessen Vermögenssteuerwert wieder in Abzug bringen. Was für den Verkäufer eine Forderung

darstellt, bildet beim Käufer eine Schuld und umgekehrt (zum Ganzen BARBARA SRAMEK, a.a.O., N. 19 zu § 46; vgl. auch PETER KÄSTLI / ANNIK BÄRTSCHLI, in: Leuch / Kästli / Langenegger [Hrsg.], Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Band 1, 2014, N. 10 zu Art. 46).

Die Vermögenssteuerausscheidung bei Liegenschaften des Privatvermögens gestaltet sich wie folgt: Das bewegliche Vermögen wird am Hauptsteuerdomizil und das unbewegliche Vermögen am Spezialsteuerdomizil des Belegenheitsortes besteuert. Die Schulden werden proportional nach Lage der Aktiven auf die kantonalen Steuerhoheiten verlegt. Das (gemäss seinem Recht) in jedem Kanton steuerbare Vermögen ist stets zum Satz des Gesamtvermögens steuerbar (zum Ganzen PETER LOCHER, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 5. Aufl., Bern 2024, S. 92 f.).

Angewendet auf den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass die Beschwerdeführenden in der Steuerperiode 2017 aufgrund des Anspruchs aus dem Kaufvertrag auf Übertragung des Miteigentumsanteils an der Liegenschaft R. _____ Nr. aaa den entsprechenden Vermögenssteuerwert lediglich als Guthaben, d. h. als bewegliches Vermögen, zu deklarieren und zu versteuern haben. Im Gegenzug hat sich ihr Vermögen per Stichtag 31. Dezember 2023 bereits um den im Jahr 2017 an E. _____ geleisteten Kaufpreis reduziert bzw. können sie die übernommene Hypothekarschuld deklarieren oder eine allenfalls doch noch geschuldete Kaufpreisrestanz als Schulden vom steuerbaren Vermögen in Abzug bringen. Da der vertragliche Anspruch der Steuerpflichtigen auf Übertragung des Grundeigentums dem beweglichen Vermögen zuzurechnen ist, wird dieser dem Wohnsitzkanton der Beschwerdeführenden (Kanton T. _____) zur Besteuerung zugewiesen und im Kanton Aargau lediglich satzbestimmend berücksichtigt. Die Schulden werden nach Lage der Aktiven ausgeschieden.

6.

Im Ergebnis haben die Beschwerdeführenden in der Steuerperiode 2017 die Liegenschaft R. _____ Nr. aaa im Kanton Aargau lediglich im Umfang des bisherigen hälftigen Miteigentumsanteils als unbewegliches Vermögen zu versteuern. Das satzbestimmende Vermögen bleibt hinsichtlich der ursprünglich angefochtenen Veranlagung unverändert, da der anteilige Vermögenssteuerwert des mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 erworbenen zweiten hälftigen Miteigentumsanteils als Guthaben gegenüber dem Verkäufer und somit als bewegliches Vermögen zu berücksichtigen ist.

Folglich erweist sich die Beschwerde als begründet und ist teilweise gutzuheissen.

III.

1.

Im Beschwerdeverfahren werden die Verfahrenskosten nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens auf die Parteien verlegt (§ 189 Abs. 1 StG). Den Behörden werden Verfahrenskosten nur auferlegt, wenn sie schwerwiegende Verfahrensmängel begangen oder willkürlich entschieden haben (§ 31 Abs. 2 VRPG).

Vorliegend beantragten die Beschwerdeführenden, den in der Veranlagung zu 100 % als Ausgangswert angewandten Vermögenssteuerwert der Liegenschaft R. _____ Nr. aaa von Fr. 423'300.00 um 50 % zu reduzieren. Die Liegenschaft in R. _____ wird den Steuerpflichtigen im Jahr 2017 antragsgemäss im Umfang von 50 % als steuerbares Vermögen angerechnet, womit die Beschwerdeführenden in diesem Punkt vollständig obsiegen. Allerdings ist zusätzlich ein Guthaben der Beschwerdeführenden in Höhe von 50 % des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaft satzbestimmend zu berücksichtigen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Beschwerdeführenden hinsichtlich der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 des Kantons Aargau im Ergebnis praktisch vollständig obsiegen. Folglich rechtfertigt es sich, den Beschwerdeführenden keine Verfahrenskosten aufzuerlegen.

Da die Behörden weder schwerwiegende Verfahrensmängel begangen noch willkürlich entschieden haben, sind die Verfahrenskosten auf die Staatskasse zu nehmen (§ 31 Abs. 2 VRPG).

Den Beschwerdeführenden, die im verwaltungsgerichtlichen Verfahren nicht vertreten waren, sind keine Parteikosten zu ersetzen (§ 189 Abs. 2 StG; § 32 Abs. 2 VRPG).

2.

Entsprechend dem Verfahrensausgang sind zudem die vorinstanzlichen Verfahrenskosten in Höhe von Fr. 745.00 neu zu verlegen, was ebenfalls nach Massgabe des Unterliegens und Obsiegens erfolgt (§ 189 Abs. 1 StG; § 31 Abs. 2 VRPG). Folglich sind die vorinstanzlichen Verfahrenskosten ebenfalls auf die Staatskasse zu nehmen.

Da die Beschwerdeführenden auch im vorinstanzlichen Verfahren nicht vertreten waren, sind ihnen dafür keine Parteikosten zu ersetzen.

Das Verwaltungsgericht erkennt:

1.

1.1

In teilweiser Gutheissung der Beschwerde wird das Urteil 3-RV.2020.22 des Spezialverwaltungsgerichts, Abt. Steuern, vom 23. März 2023 aufgehoben.

1.2

Die Steuerkommission R._____ wird angewiesen, bei der Veranlagung der Kantons- und Gemeindesteuern 2017 der Beschwerdeführenden die Liegenschaft R._____ Nr. aaa lediglich im Umfang des hälftigen Miteigentumsanteils, d. h. mit einem Vermögenssteuerwert (Kantonaler Steuerwert) von Fr. 211'650.00 zu berücksichtigen. Zusätzlich ist beim satzbestimmenden Vermögen ein Guthaben in derselben Höhe zu berücksichtigen.

1.3

Die Steuerkommission R._____ hat die interkantonale Steuerauscheidung gemäss den Erwägungen vorzunehmen.

2.

2.1

Die verwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten gehen zu Lasten des Kantons.

2.2

Die im vorinstanzlichen Verfahren angefallenen Kosten in Höhe von Fr. 745.00 gehen zu Lasten des Kantons.

3.

Es werden keine Parteikosten ersetzt.

Zustellung an:

die Beschwerdeführenden
das Kantonale Steueramt
den Gemeinderat R._____
die Eidgenössische Steuerverwaltung

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, 29. Mai 2024

Verwaltungsgericht des Kantons Aargau

2. Kammer

Vorsitz:

Gerichtsschreiberin:

J. Huber

Waldmeier