

3-BB.2023.9

P 208

Urteil vom 19. Dezember 2024

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Wick Gerichtsschreiber Ceni
-----------	--

Beschwerde- führer / Willensvoll- strecker	A. _____ vertreten durch PrimeTax AG, Friesenbergstrasse 75, 8055 Zürich
---	--

Erbengemeinschaft des B.*_____ **sel., nämlich:*

Beigeladene	F. _____
-------------	-----------------

Beigeladene	G. _____
-------------	-----------------

Beigeladene	H. _____
-------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission R. _____ vom 27. Januar 2023 betreffend Direkte Bundessteuer 2015; Liquidationsgewinn
------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

B._____ ist am tt.mm. 2015 verstorben. Testamentarisch hat er A._____ als Willensvollstecker eingesetzt.

2.

Mit Verfügung vom 19. Mai 2022 wurde B._____ sel. von der Steuerkommission R._____ für die direkte Bundessteuer 2015 zu einem privilegierten Liquidationsgewinn von CHF 1'000'976.00 veranlagt.

3.

Mit Schreiben vom 19. September 2022 erhob die vom Willensvollstrecker beauftragte Vertreterin (AS & T AG Attenhofer Treuhand) Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2015 (privilegiertes Liquidationsgewinn).

4.

Mit Entscheid vom 27. Januar 2023 wies die Steuerkommission R._____ die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 27. Januar 2023 (Zustellung am 30. Januar 2023) liess der Willensvollstrecker von B._____ sel. durch die neu beauftragte Vertreterin (Tax Partner AG) mit Beschwerde vom 1. März 2023 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er liess folgende Anträge stellen:

- "1. Die Einsprache-Entscheide vom 27. Januar 2023 der Steuerkommission R._____ betreffend die Liquidationsgewinnbesteuerung für die Staats- und Gemeindesteuern 2015 sowie die direkte Bundessteuer 2015 sei ersatzlos aufzuheben.
2. Eventualiter sei der steuerbare Liquidationsgewinn im Sinne der Erwägungen neu festzusetzen.
3. Subeventualiter sei die Sache an die Vorinstanz zur Neuurteilung im Sinne der Erwägungen zurückzuweisen.
4. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

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

6.

Das Gemeindesteueramt R._____ (GStA R._____) und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die Abweisung der Beschwerde.

7.

Mit Schreiben vom 16. Juni 2023 liess der Willensvollstrecker von B. _____ sel. eine Replik erstatten.

8.

Mit Schreiben vom 21. Juni 2024 wurde ein Vertreterwechsel (neue Vertreterin: Prime Tax AG) angezeigt.

9.

Der Willensvollstrecker hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

10.

Das Spezialverwaltungsgericht hat die eingesetzten Erben zum Verfahren beigeladen und ihnen Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

11.

Die eingesetzten Erben haben keine Stellungnahme eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Die vorliegende Beschwerde betrifft die direkte Bundessteuer 2015. Massgebend für die Beurteilung ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG).

2.

Mit Beschwerde wurde auch die Aufhebung des Einspracheentscheid vom 27. Januar 2023 betreffend die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 (Liquidationsgewinn) beantragt. Im vorliegenden Urteil wird ausschliesslich die direkte Bundessteuer 2015 (Liquidationsgewinn) behandelt. Die Kantons- und Gemeindesteuern 2015 werden in einem separaten Verfahren (3-RV.2023.44) zu beurteilen sein.

3.

3.1.

Dem Willensvollstrecker oder einem amtlichen Erbschaftsverwalter steht die Prozessführungsbefugnis an Stelle der Erbgemeinschaft bzw. von deren Mitgliedern im eigenen Namen und als Partei zu (vgl. VGE vom 4. Juli 2012 [WBE.2012.262]).

3.2.

Gemäss Erbbescheinigung des Gerichtspräsidiums R._____ vom 1. Juni 2015 wurde A._____ zum Willensvollstrecker des B._____ sel. ernannt. A._____ ist folglich aufgrund des Willensvollstreckermandates zur Prozessführung im vorliegenden Verfahren berechtigt.

4.

4.1.

Die Steuerkommission R._____ veranlagte B._____ sel. zu einer Liquidationsgewinnsteuer 2015. Zur Begründung wurde ausgeführt, B._____ sel. habe gemäss Erbenverzeichnis keine gesetzlichen Erben hinterlassen. Der gesamte Nachlass sei als Legat an nicht einkommenssteuerpflichtige Institutionen vermacht worden. Solche Legate (Schenkungen) könnten steuerrechtlich nur aus Privatvermögen erfolgen. Eine logische Sekunde vor dem Tod von B._____ sel. sei somit die Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen erfolgt, weshalb der verstorbene B._____ sel. für den Liquidationsgewinn steuerpflichtig sei.

4.2.

4.2.1.

Diese Auffassung ist insofern unzutreffend, als mit dem Tod die Steuerpflicht von B._____ sel. endete (Art. 8 Abs. 2 DBG). Art. 12 Abs. 1 DBG

hält sodann fest, dass in die Rechte und Pflichten einer verstorbenen Person die erbberechtigten Personen eintreten.

4.2.2.

Gemäss Verzeichnis der gesetzlichen Erben der Gemeindkanzlei R._____ vom 26. März 2015, welches gestützt auf die letztwillige Verfügung vom 31. März 2004 erstellt wurde, hatte B._____ sel. im Todeszeitpunkt lediglich keine *pflichtteilsgeschützten* Erben. Gemäss dem vereinfachten Steuerinventar der Inventurbehörde R._____ vom 8. September 2022 gab es dennoch drei *erbberechtigte* Personen, nämlich die F._____, G._____, und die H._____, als testamentarisch eingesetzte Erben. Diese bildeten die Erbengemeinschaft des verstorbenen B._____. Einzige *Legatnehmerin* war C._____. Die Feststellung der Vorinstanz, der gesamte Nachlass sei als Legat übertragen worden, trifft damit offensichtlich nicht zu.

5.

5.1.

Der Liquidationsgewinn 2015 wurde insgesamt mit einer Veranlagungsverfügung veranlagt.

5.2.

Gemäss Art. 10 Abs. 1 DBG wird das Einkommen von Erbengemeinschaften den einzelnen Erben zugerechnet. Im Gegensatz zum kantonalen Steuerrecht (vgl. § 10 Abs. 2 StG), welches in Ausnahmefällen eine Besteuerung einer Erbengemeinschaft als Ganzes vorsieht, kennt das DBG keine solche Regelung. Eine Erbengemeinschaft kann demnach als solche im Bereich der direkten Bundessteuer kein eigenes Steuersubjekt darstellen (vgl. Beusch/Raas, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 4. Auflage, Basel 2022, Art. 10 DBG N 6). Es ist daher festzuhalten, dass die Veranlagungsverfügung vom 19. Mai 2022 betreffend die direkte Bundessteuer 2015 (Liquidationsgewinn) mangelhaft eröffnet wurde. Die Vorinstanz hätte alle einzelnen eingesetzten Erben separat veranlagern müssen (sog. transparente Besteuerung).

5.3.

Die Veranlagungsverfügung vom 19. Mai 2022 betreffend die direkte Bundessteuer 2015 (Liquidationsgewinn) und der Einspracheentscheid vom 27. Januar 2023 sind aufgrund mangelhafter Eröffnung der Veranlagungsverfügung aufzuheben. Die Angelegenheit wird an die Steuerkommission R._____ zurückgewiesen.

6.

6.1.

Die Rückweisung mit offenem Ausgang gilt als Obsiegen des Beschwerdeführers (vgl. VGE vom 31. Mai 2022 [WBE.2013.35]; Bundesgerichtsurteil

vom 12. Oktober 2021, Erw. 7 [2C_390/2021]). Die Kosten des Beschwerdeverfahrens sind daher auf die Staatskasse zu nehmen (Art. 144 Abs. 1 DBG).

6.2.

Zudem ist dem Beschwerdeführer für die Vertretung im Beschwerdeverfahren eine Parteientschädigung auszurichten (Art. 144 Abs. 4 DBG). Bei der Vertretung durch Steuerberater stellt der staatlich Anwaltstarif (AnwT) vom 10. November 1987 die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar.

Vorliegend beträgt der Streitwert rund CHF 67'900.00. Der Fall hat einen geringen Schwierigkeitsgrad und eine geringe Bedeutung. Zudem ist in Berücksichtigung des Parallelverfahrens betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2015 (3.RV.2023.44) von einem geringen Aufwand auszugehen. Es rechtfertigt sich daher, die Parteientschädigung in Anwendung von § 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 3 und Abs. 2 AnwT, § 8b Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT auf CHF 2'500.00 (inkl. MWSt und Auslagen) festzusetzen.

Das Gericht erkennt:

1.

Die Veranlagungsverfügung vom 19. Mai 2022 und der Einspracheentscheid vom 27. Januar 2023 werden aufgehoben und die Angelegenheit wird zur nochmaligen Durchführung des Veranlagungsverfahrens an die Steuerkommission R. _____ zurückgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteientschädigung von CHF 2'500.00 (inkl. MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Beschwerdeführers (2)

die Beigeladenen

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt R. _____

die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung direkte Bundessteuer

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, Obere Vorstadt 37, 5001 Aarau, einzureichen**. 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]).

Aarau, 19. Dezember 2024

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni