

3-RV.2019.199

P 114

Urteil vom 1. September 2022

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Senn Richter Biondo Gerichtsschreiberin Kurmann
-----------	---

Rekurrentin	A. _____
-------------	----------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 28. Oktober 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016; Liquidationsgewinn
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. Juni 2018 (nicht bei den Akten) wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 55'626.00 (separate Jahressteuer auf einem privilegierten Liquidationsgewinn) veranlagt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. Juni 2018 erhob A. mit Schreiben vom 14. Juli 2018 Einsprache. Sie stellte den Antrag, die Veranlagung sei ersatzlos aufzuheben.

3.

Mit Entscheid vom 28. Oktober 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 28. Oktober 2019 (Zustellung am 27. Oktober 2019) hat A. mit Rekurs vom 25. November 2019 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Sie stellt folgenden Antrag:

"Der Entscheid vom 28.10.2019 sei, wie die Veranlagung, aufzuheben und die Steuern seien meinem Bruder C., der die offenbar nun steuerpflichtigen Abschreibungen auf seinem unausgemittelten Anteil (1/2) am Nachlass von D. (unserem Vater) vorgenommen hat, zu überbinden."

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

5.

Das Regionale Steueramt Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

6.

A. hat keine Replik erstattet.

7.

Das Spezialverwaltungsgericht hat vom Regionalen Steueramt S. weitere Angaben und Unterlagen eingeholt.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin im Jahr 2016 zur Hälfte Eigentümerin verschiedener, teilweise landwirtschaftlicher und teilweise nicht landwirtschaftlicher Grundstücke in Q. war. Diese wurden auch im Umfang des Eigentumsanteils der Rekurrentin von ihrem Bruder C. genutzt und unterlagen damit dessen Nutzniessung. Weiter ist unbestritten, dass diese Grundstücke per 1. Januar 2016 vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt wurden.

3.

Gestützt auf den Fragebogen Kapitalgewinne Landwirtschaft wurde für das Jahr 2016 aufgrund der "Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach Vollendung des 55. Altersjahrs" infolge "Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen" ein (privilegiert) steuerbarer Liquidationsgewinn per 1. Januar 2016 von total CHF 111'253.00 (Anteil der Rekurrentin CHF 55'626.00) ermittelt:

Überführung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ins Privatvermögen (GB Q. Parz. aaa, bbb, ccc, ddd, eee, fff, ggg):

Anlagekosten Kaufpreis (oder Anlagekosten gemäss Aufzeichnungen)	CHF	114'855.00
abzüglich Einkommensteuerwert (Buchwert)	CHF	36'590.00
wiedereingebrachte Abschreibungen	CHF	78'265.00

Überführung von nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ins Privatvermögen (GB Q. Parz. hhh):

Verkehrswert BGBB	CHF	42'000.00
Anlagekosten Kaufpreis (oder Anlagekosten gemäss Aufzeichnungen)	CHF	1'925.00
abzüglich Einkommensteuerwert (Buchwert)	CHF	1'410.00
wiedereingebrachte Abschreibungen	CHF	515.00

Ermittlung des Wertzuwachses

Verkehrswert	CHF	42'000.00
abzüglich Anlagekosten Kantons- und Gemeindesteuern	CHF	1'925.00
Wertzuwachs	CHF	40'075.00

Ermittlung des Liquidationsgewinnes

Grundstücke/Liegenschaften	CHF	156'855.00
abzüglich Buchwerte Grundstücke/Liegenschaften	CHF	38'000.00

gesamter Liquidationsgewinn	CHF	118'855.00
abzüglich AHV-Beitrag (9.7 %)	CHF	111'253.00
davon ½-Anteil	CHF	55'626.50

4.

4.1.

Die Vorinstanz ging davon aus, dass die Rekurrentin als Mitglied der Erbengemeinschaft E. (Eltern) zur Hälfte an den Grundstücken des Geschäftsvermögens beteiligt gewesen sei. Per 1. Januar 2016 seien die Grundstücke in das Privatvermögen überführt worden, was zur Abrechnung eines Liquidationsgewinnes führe. Wie und von wem Liegenschaften dabei genutzt worden seien, spiele keine Rolle. Allfällige Abgeltungen unter den Geschwistern müssten privatrechtlich geregelt werden. Die Veranlagung des privilegierten Kapitalgewinnes des Bruders C. sei in Rechtskraft erwachsen.

4.2.

Demgegenüber macht die Rekurrentin geltend, nach dem Tod des Vaters D. im Jahr 1983 habe der Bruder C. zusammen mit der Mutter den Betrieb als Ganzes (den Eigentumsanteil der Rekurrentin als Nutzniessung) übernommen und weitergeführt. Nach dem Tod der Mutter habe sich daran nichts geändert. C. bewohne und unterhalte die Liegenschaften, verpachte die Grundstücke, die er nicht mehr selber bewirtschafte und "kassiert die entsprechenden Einnahmen für sich." Er versteuere das Nutzniessungsvermögen. Die Rekurrentin führt weiter aus, sie habe aus dem Miteigentum an den Grundstücken nie Einkommen erzielt. Sie habe auch keine einkommenswirksamen Abschreibungen vorgenommen. Für den Liquidationsgewinn sei allein der Nutzniesser, C. (Bruder), steuerpflichtig, da ausschliesslich dieser von den getätigten Abschreibungen profitiert habe.

5.

Es ist nachfolgend zu prüfen, ob die Rekurrentin für einen aus der Überführung von Grundstücken des Geschäftsvermögens in das Privatvermögen erzielten Liquidationsgewinn steuerpflichtig ist. Dass eine Überführung per 1. Januar 2016 stattgefunden hat, ist ebenso unbestritten wie die Berechnung des Liquidationsgewinnes.

6.

6.1.

Gemäss § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger

Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen gleichgestellt (§ 27 Abs. 2 StG). Die Überführung hat zum Verkehrswert zu erfolgen.

6.2.

Bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens wird nur die Differenz zwischen Anlagekosten und steuerlich massgebendem Buchwert den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106 StG (§ 27 Abs. 4 StG). Nach § 7 Abs. 3 StGV sind die Einkommenssteuerwerte (Anlagekosten abzüglich Abschreibungen) von Grundstücken des Geschäftsvermögens in der Bilanz bzw. in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen.

6.3.

Das Bundesgericht hat sich hinsichtlich Liquidation von Geschäftsvermögen zum Begriff "Verkehrswert" in seinem Urteil vom 22. März 2021 (2C_662/2020) wie folgt geäussert:

"2.2.2. Was unter dem unbestimmten Rechtsbegriff des Verkehrswerts zu verstehen ist, stellt eine Rechtsfrage dar, während der Preis, der tatsächlich erzielt werden kann, eine Tatfrage ist (vgl. BGE 122 I 168 E. 2c S. 173; Urteile 2C_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3, je m.H.). Dabei entspricht der Verkehrswert dem Preis, welcher bei einer Veräusserung des Vermögensobjektes im gewöhnlichen Geschäftsverkehr mutmasslich zu erzielen ist, den also ein unbefangener Käufer unter normalen Umständen zu bezahlen bereit ist (Urteile 2C_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4 und 2C_1057/2018 vom 7. April 2020 E. 4.1; vgl. auch Urteile 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_292/2018 vom 6. Mai 2019 E. 2.2.3). Der Verkehrswert ist keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (Urteile 2C_500/2018 vom 8. April 2020 E. 3.4, 2C_202/2017 vom 9. März 2020 E. 5.1, 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2 und 2C_181/2018 vom 12. März 2018 E. 2.2.3 m.H.).

Dementsprechend unterliegt auch die von den kantonalen Behörden vorgenommene Schätzung des Verkehrswerts nur einer eingeschränkten Überprüfung durch das Bundesgericht. Abgesehen davon, dass mit Bezug auf die Schätzung des Verkehrswerts von Grundstücken stets ein Spielraum von Schätzerermessen zu berücksichtigen ist, in den die Gerichte nicht einzugreifen haben (vgl. BGE 142 II 136 E. 7.8), rechtfertigt sich ein Eingreifen des Bundesgerichts nur, wenn der Schätzung ein offensichtlich unrichtiger oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhender Sachverhalt zugrunde gelegt worden ist, allgemein anerkannte Schätzungsmethoden klar verletzt oder unrichtig angewendet worden sind oder gesamthaft gesehen ein offensichtlich falsches Schätzungsergebnis resultiert (vgl. BGE 141 I 113 E. 6.2, Urteil 2C_1081/2018 vom 29. Januar 2020 E. 2.2.2)."

Der Verkehrswert entspricht demnach dem Marktwert, der einem Vermögensobjekt am jeweiligen Stichtag zukommt. Es handelt sich um denjenigen Wert, der bei einer Veräusserung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr normalerweise zu erzielen wäre. Massgebend ist somit eine technische bzw. rechtlich-objektive und nicht eine subjektiv-wirtschaftliche Betrachtungsweise (Bundesgerichtsurteil vom 28. August 2015 [2C_94/2014], Erw. 3.2.).

7.

7.1.

Zuerst ist festzustellen, ob die Rekurrentin an Grundstücken des Geschäftsvermögens zu $\frac{1}{2}$ Eigentümerin war. Es ist unbestritten, dass die Rekurrentin ihren hälftigen Eigentumsanteil zufolge Erbschaft erhalten hat.

7.2.

Stirbt ein Steuerpflichtiger, so hat dies zur Folge, dass – unter Vorbehalt der Ausschlagung – dessen Erben kraft Gesamtrechtsnachfolge Vermögen und Schulden des Erblassers übernehmen. Gemäss § 10 Abs. 1 StG treten die Erben auch die Steuernachfolge des Erblassers an. Die sogenannte Steuernachfolge umfasst den Eintritt der Erben in die aus dem Steuerrechtsverhältnis fliessenden Rechte und Pflichten, d.h. sie treten in die Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten und in die Steuerzahlungspflicht ein (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 10 StG N 11, § 175 StG N 19; Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 12 DBG N 1 ff.). Die Veranlagung erfolgt so, wie sie gegenüber dem Erblasser zutreffend gewesen wäre (VGE vom 17. Mai 2001 [BE.2000.00330]).

7.3.

Es ist unbestritten geblieben, dass die vom vorliegenden Verfahren betroffenen Grundstücke beim Vater der Rekurrentin als Geschäftsvermögen qualifiziert wurden. Die von der Rekurrentin und ihrem Bruder C. geerbten Liegenschaften blieben infolge erb- und steuerrechtlicher Universalsukzession in deren Geschäftsvermögen, wobei im Zeitpunkt der Überführung je hälftiges Eigentum bestand. Mit der Überführung in das Privatvermögen wurde ein steuerauslösender Realisationstatbestand gesetzt.

8.

8.1.

Nachfolgend ist demnach zu prüfen, in welchem Umfang der Rekurrentin der Liquidationsgewinn zuzurechnen ist. Dabei ist insbesondere auf die Frage der Nutzniessung einzugehen.

8.2.

In Abweichung von den eigentumsrechtlichen Verhältnissen hatte ausschliesslich der Bruder der Rekurrentin die im Geschäftsvermögen stehenden Liegenschaften und die Erträge jeweils in seiner Steuererklärung deklariert. Damit kam ihm offensichtlich die Nutzung/Nutzniessung der geschäftlichen Liegenschaften zu, was unbestritten ist.

8.3.

Die zivilrechtliche Begründung der Nutzniessung an Grundstücken erfolgt mittels öffentlich beurkundetem Vertrag und Grundbucheintrag (Art. 657 Abs. 1 und Art. 746 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB]). Eine faktische Nutzniessung kann jedoch ausreichen, damit in steuerlicher Hinsicht Nutzniessung angenommen wird. Praxis und Rechtsprechung zur "faktischen Nutzniessung" entwickelten sich anhand von Fällen, bei welchen ein Ehemann und Liegenschaftseigentümer verstarb, Ehefrau und Kinder hinterliess, die Erbschaft nicht geteilt wurde und die überlebende Ehefrau auch keine ausdrückliche Wahlerklärung zwischen Eigentumsviertel und Nutzniessungshälfte abgab (Art. 462 Abs. 1 ZGB in der vor 1988 geltenden Fassung), aber in der Liegenschaft wohnen blieb. In einem solchen Fall wurde die Ehefrau bezüglich der Vermögenssteuer und dem Vermögensertrag als faktische Nutzniesserin behandelt, und diese Werte wurden ihr zugerechnet, zuerst auf Grundlage einer aus den wirtschaftlichen Gegebenheiten abgeleiteten Vermutung, sie habe zivilrechtlich die Nutzniessung gewählt (AGVE 1980, S. 482 ff.), in einem späteren Fall mit einer rein steuerrechtlichen Begründung aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten (AGVE 1985, S. 446 ff.). Eine generelle Ausdehnung der Anerkennung faktischer Nutzniessung auf andere Sachverhalte zwischen Verwandten lässt sich jedoch nicht auf diese Rechtsprechung abstützen. Faktische Nutzniessungen sind in der Veranlagungspraxis nur dann anzunehmen, wenn klare entsprechende Vereinbarungen vorliegen und/oder es müssen langjährige, unveränderte Sachverhalte zu Grunde liegen, die erst streitig wurden, nachdem sie steuerlich während Jahren seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden waren (VGE vom 24. Februar 2010 [WBE.2009.110], mit Hinweis auf den VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152]; VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.383]).

8.4.

8.4.1.

Das Spezialverwaltungsgericht hat sich mit Urteil vom 24. September 2015 (3-RV.2015.23) zum Verkauf von geschäftlichem Nutzniessungsvermögen wie folgt geäussert:

"Bei einem Nutzniessungsverhältnis steht dem Nutzniesser kein Eigentumsrecht am Nutzniessungsvermögen zu. Er kann daher über das Nutzniessungsvermögen in der Regel (wenn keine Verfügungsnutzniessung gegeben ist) nicht wie ein Eigentümer verfügen. Deshalb ist beim Verkauf einer nutzniessungsbelasteten Liegenschaft des Geschäftsvermögens der Kapitalgewinn im Grundsatz nicht vom Nutzniesser, sondern vom Eigentümer zu versteuern (RGE vom 4. September 1996 [RV.96.50060]; vgl. auch RGE vom 22. Mai 2008 [3-R.2006.83] betreffend Forderungsverzicht durch eine Bank im Zusammenhang mit einer nutzniessungsbelasteten Liegenschaft [dieser Entscheid wurde mit VGE vom 17. Juni 2009 {WBE.2008.279} im Ergebnis bestätigt, wobei allerdings festgehalten wurde, dass eine Abänderung des Urteils zu Ungunsten der Beschwerdeführerin nicht zulässig sei und daher nicht geprüft werden müsse)."

Das Spezialverwaltungsgericht hat sich weiter dafür ausgesprochen, aufgrund der Prinzipien des Vertrauensschutzes, bei jahrelanger faktischer Nutzniessung mit jahrelanger Steuerdeklaration eine vollumfängliche Besteuerung der Liquidation des Geschäftsvermögens beim faktischen Nutzniesser vorzunehmen.

8.4.2.

Das Verwaltungsgericht hat mit Entscheid vom 22. April 2016 (WBE.2015.444) den vorstehenden Entscheid des Spezialverwaltungsgerichtes nur im ersten Punkt bestätigt, nicht jedoch hinsichtlich Vertrauensschutz:

3.

Als berechtigt erweist sich dagegen die Kritik der Beschwerdeführerin am angefochtenen Entscheid, soweit damit der gesamte Gewinn aus der Veräusserung der drei im Eigentum der Mitglieder der Erbengemeinschaft des E. B. stehenden Liegenschaften in O. allein der Beschwerdeführerin zugerechnet wurde.

3.1.

Mit dem Spezialverwaltungsgericht ist zwar davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin die tatsächliche Nutzniessung an der gesamten Erbschaft hatte. Dementsprechend war aus steuerlicher Sicht auch grundsätzlich nichts dagegen einzuwenden, dass die Beschwerdeführerin jeweils allein das Nutzniessungsvermögen und dessen Ertrag deklarierte sowie versteuerte. Das Spezialverwaltungsgericht hat sodann zutreffend ausgeführt, dass dem Nutzniesser kein Eigentum am Nutzniessungsvermögen zusteht, er daher darüber nicht wie ein Eigentümer verfügen kann und deshalb beim Verkauf einer nutzniessungsbelasteten Liegenschaft des Geschäftsvermögens der Kapitalgewinn im Grundsatz nicht vom Nutzniesser, sondern vom Eigentümer zu versteuern sei (angefochtener Entscheid, Erw. 4.4.1). In der Folge ist das Spezialverwaltungsgericht indessen aufgrund des Deklarationsverhaltens der Beschwerdeführerin, die jeweils – auch im Zusammenhang mit den in den Jahren 2006 und 2009 erfolgten Verkäufen – die entsprechenden Vorgänge allein in ihrer Steuererklärung aufführte, zum Ergebnis gelangt, dieses Deklarationsverhalten verstosse gegen Treu und Glauben, weshalb die Beschwerdeführerin dabei zu behaften sei und dementsprechend sie allein die Gewinne aus der Veräusserung der drei Liegenschaften zu versteuern habe.

3.2.

Dieser letzten, auf das Deklarationsverhalten der Beschwerdeführerin gestützten Überlegung des Spezialverwaltungsgerichts kann nicht gefolgt werden. Zwar fand sich in der Steuererklärung der Beschwerdeführerin (vgl. z.B. Steuererklärung 2007, S. 5) jeweils die Bemerkung, dass sie die Nutzniessung am gesamten Vermögen des am 3. Mai 2003 verstorbenen E. B. ausübe und keine detaillierte Ausscheidung der Vermögenswerte erfolge. Dementsprechend war der Steuererklärung jeweils eine Bilanz und Erfolgsrechnung der Gesamterbschaft einschliesslich der zu dieser gehörenden Liegenschaften beigelegt. In dieser Aufstellung wurde denn auch im Jahr 2006 im Zusammenhang mit dem Verkauf der Parzelle Nr. iii eine Ersatzbeschaffungsrückstellung von Fr. 1'100'000.00 gebildet. In der der Steuererklärung 2009 beigelegten Aufstellung finden sich sodann keine Angaben, die auf die beiden Grundstückverkäufe am 7. Dezember 2009 schliessen lassen; der Buchwert der beiden veräusserten Parzellen war freilich auch nahezu zu vernachlässigen (vgl. Gewinnberechnung in den Akten, wonach der Buchwert für beide Grundstücke zusammen Fr. 256.00 betrug). Allein aus diesem Deklarationsverhalten lässt sich nicht ableiten, dass die Beschwerdeführerin auch die Gewinne aus der Veräusserung der drei Grundstücke als Bestandteil ihrer Einkünfte aus der Erbschaft hätte deklarieren wollen. Es führt daher zu weit, wenn das Spezialverwaltungsgericht der Beschwerdeführerin ihr Deklarationsverhalten als derart treuwidrig vorwirft, dass sich daraus ein Abweichen von der eigentlich als richtig erkannten Besteuerung rechtfertigen würde.

3.3.

Als Ergebnis sind, wie vom Spezialverwaltungsgericht im Grundsatz richtig erkannt, die im Jahr 2006 und 2009 erzielten Veräusserungsgewinne bzw. die wegen Ablaufs der Dreijahresfrist gemäss § 37 Abs. 1 StG aufzulösende Ersatzbeschaffungsrückstellung bei der Beschwerdeführerin steuerlich (nur) entsprechend ihrer Erbquote zu erfassen. Nichts anderes ergibt sich auch im Licht des Urteils des Bundesgerichts vom 2. November 2011 (2C_380/2011). In diesem Urteil wurden zwar im Zusammenhang mit der Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen zu besteuernde sog. wiedereingebrachte Abschreibungen allein bei der Nutzniesserin erfasst. Diese Lösung überzeugt denn auch durchaus, soweit es um Abschreibungen geht, welche vorher vom Nutzniesser jeweils vollumfänglich steuerlich geltend gemacht und bei ihm steuermindernd berücksichtigt worden sind. Es ist nur konsequent, dass der Nutzniesser, der vorher bei Vornahme der Abschreibungen steuerlich profitiert hat, nunmehr auch die aus der Wiedereinbringung der Abschreibungen resultierende Steuerlast allein zu tragen hat. Anders verhält es sich hingegen dann, wenn wie hier überhaupt keine wieder eingebrachten Abschreibungen in Betracht fallen oder diese gegenüber dem Wertzuwachsgewinn gering ausfallen. In einem solchen Fall führt kein Weg an der quotalen Besteuerung der einzelnen Mitglieder der Erbengemeinschaft vorbei. Die Überbindung der – erheblichen – Steuerlast aufgrund der Veräusserung der mit einer faktischen Nutzniessung belasteten Vermögensgegenstände würde hier zu einer offensichtlichen Verzerrung der Steuerlast zulasten der Beschwerdeführerin im Verhältnis zu den übrigen Mitgliedern der Erbengemeinschaft führen."

Das Bundesgericht hat sich mit Urteil vom 3. Dezember 2020, Erw. 3.4.2. (StE 2021 B 23.47.2 Nr. 27), mit Bezug auf die anteilige Besteuerung bei Nutzniessung gleich geäußert.

8.5.

Im Überführungszeitpunkt lag – so ist aufgrund der Steuerdeklarationen des Bruders C. und den Angaben der Rekurrentin zu schliessen – eine faktische Nutzniessung zu dessen Gunsten vor. Daraus folgt, dass die Liegenschaftsfaktoren während der Nutzungsdauer zu Recht C. zuzuordnen und von ihm zu versteuern waren (§ 30 Abs. 1 lit. a StG: Einkünfte aus Nutzniessung; § 46 Abs. 2 StG: Nutzniessungsvermögen wird der nutzniessenden Person zugerechnet). Das wurde von den Steuerbehörden – und der Rekurrentin – jahrelang akzeptiert. Hingegen konnte C. nur im Umfang seiner hälftigen Eigentumsquote, jedoch nicht über das zur Hälfte im Eigentum der Rekurrentin, jedoch seiner faktischen Nutzniessung unterliegende Liegenschaftsvermögen verfügen. Insoweit kann ihm grundsätzlich nur der halbe Liquidationsgewinn zur Besteuerung zugewiesen werden, zumal – in Anwendung der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung – nicht von einem treuwidrigen Verhalten, welches zu einer vollumfänglichen Besteuerung des Gewinnes bei ihm führen müsste, ausgegangen werden kann. Daraus ergibt sich im Umkehrschluss, dass die (andere) Hälfte des Liquidationsgewinnes von der Rekurrentin zu versteuern wäre.

8.6.

Weiter zu beachten ist jedoch, dass sich der steuerbare Liquidationsgewinn überwiegend mit CHF 78'265.00 aus steuerbaren wiedereingebrachten Abschreibungen und nur mit CHF 40'075.00 aus einem Wertzuwachsge-
winn zusammensetzt. Unter diesen Umständen ist es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes nicht gerechtfertigt, der Rekurrentin als Liquidationsgewinn auch einen Anteil an den wiedereingebrachten Abschreibungen zuzurechnen. Vielmehr partizipiert die Rekurrentin nur zur Hälfte am steuerbaren Wertzuwachsge-
winn.

8.7.

Nachdem die Berechnung des anrechenbaren Liquidationsgewinnes von der Rekurrentin nicht beanstandet wurde, kann auf die Werte gemäss Fragebogen Kapitalgewinne abgestellt werden. Der von der Rekurrentin zu versteuernde Liquidationsgewinn berechnet sich demnach wie folgt:

Wertzuwachs auf GB Q. Parz. hhh	CHF	40'075.00
Abzüglich 9.7 % AHV	CHF	3'887.00
Steuerbarer Liquidationsgewinn auf Wertzuwachs	CHF	36'188.00

Anteil Rekurrentin ½	CHF	18'094.00
-----------------------------	------------	------------------

9.

Der bei der Rekurrentin steuerbare Liquidationsgewinn ist nach dem Gesagten von CHF 55'626.00 um CHF 37'532.00 auf CHF 18'094.00, gerundet CHF 18'000.00 herabzusetzen.

10.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegt die Rekurrentin vollumfänglich. Die Verfahrenskosten sind dementsprechend auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird der steuerbare Liquidationsgewinn auf CHF 18'000.00 festgesetzt.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrentin
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt S.

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, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. 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] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 1. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Kurmann