

3-RV.2020.22

P 40

Urteil vom 23. März 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Loser Richterin Sramek Gerichtsschreiberin Bernhard
-----------	---

Rekurrent 1	A. _____
-------------	-----------------

Rekurrentin 2	B. _____
---------------	-----------------

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 2. Dezember 2019 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2017
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 17. September 2019 wurden B. und A. von der Steuerkommission Q. für die Kantons- und Gemeindesteuern 2017 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 30'413.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 30'413.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 223'290.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 2'761'985.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurde der steuerpflichtige Anteil an der Liegenschaft "Y-Weg 32c, Q." zu 100 %, statt wie deklariert zu 50 %, berücksichtigt.

2.

2.1.

Gegen die Verfügung vom 17. September 2019 haben B. und A. mit Schreiben vom 21. September 2019 Einsprache erhoben. Sie stellten unter anderem den Antrag, der steuerpflichtige Anteil an der Liegenschaft "Y-Weg 32c, Q." sei bei 50 % zu belassen.

2.2.

Mit Schreiben vom 5. November 2019 ergänzten B. und A. ihre Einsprache und reichten weitere Unterlagen ein.

3.

Mit Entscheid vom 2. Dezember 2019 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

4.

Den Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2019 (Zustellung am 20. Dezember 2019) zogen B. und A. mit Rekurs vom 23. Januar 2020 (Postaufgabe am 24. Januar 2020) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiter. Sie stellten die Anträge:

- "1. Die vorinstanzlichen Entscheide zu Steuerentscheid /-Ausscheidung 2017 seien aufzuheben.
2. Der für die Liegenschaft Q. 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 Miteigentum mit E.]. Und die ganze Ausscheidung und Rechnung 2017 sei auf dieser ausgewiesenen Basis entsprechend neu zu rechnen.
3. Allfällige Kosten zu Lasten des Staates."

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

5.

Das Gemeindesteueramt Q. (nachfolgend GStA) und das Kantonale Steueramt (nachfolgend KStA) beantragten die Abweisung des Rekurses.

6.

B. und A. haben eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2017. Massgebend sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Mit Einsprache, Rekurs und Replik führte der Rekurrent aus, gemäss Grundbuchauszug betreffend Liegenschaft Q. Nr. aaa vom 1. Februar 2018 sei der Kauf der 50 %-Quote von E. auf den 8. Januar 2018 definiert. Im Jahr 2017 seien sie somit nur zu 50 % Eigentümer der Liegenschaft gewesen.

Nach der Scheidung von ihrem früheren Ehemann, E., sei die Rekurrentin zwischen Juli und Mitte August 2016 von Q. nach S. umgezogen. Die Liegenschaft in Q. sei seit August 2016 bis März 2019 unbewohnt gewesen. Wie aus dem Scheidungsurteil hervorgehe, habe die Rekurrentin während der ganzen Zeit des verbleibenden gemeinschaftlichen Eigentums mit dem Exmann bloss 50 % der Abgaben, Steuern, etc. der Liegenschaft übernehmen müssen. Rechtmässig sei somit nur die je "50 % Steuerpflicht infolge Eigentum" beider Parteien. Das gemeinschaftliche Eigentum und damit verbunden die gemeinschaftliche je hälftige Steuerpflicht habe bis mindestens am 8. Januar 2018 gedauert. Auch am 30. Januar 2018 sei E. immer noch zu 50 % Miteigentümer gewesen. Der Verkauf der Liegenschaft habe in der Folge erst ab Mitte Februar 2018 an die Hand genommen werden können und sei per April 2019 grundbuchamtlich abgeschlossen geworden.

Nach der Unterzeichnung des Kaufvertrages betreffend die Liegenschaft habe diese zuerst von E. geräumt werden müssen. Der Notar habe den Auftrag gehabt, erst nach der Räumung bzw. dem entsprechenden "OK" der Vertragsparteien, den Kaufvertrag an das Grundbuchamt zum Vollzug der Eigentumsübertragung weiterzuleiten. Die Anmeldung habe erst am 8. Januar 2018 stattgefunden. Rechtlich sei einzig die grundbuchliche Eigentumsübertragung relevant. Subsidiär könne zudem allenfalls noch der Einwand einer unzulässigen Doppelbesteuerung geltend gemacht werden (fälschliche steuerliche Anrechnung der Liegenschaft zu 100 % und der zu bezahlenden Mittel, ohne entsprechender Eigentümer zu sein).

2.2.

Mit Einspracheentscheid und Vernehmlassung hielt die Steuerkommission Q. fest, die Rekurrentin sei zu 50 % Mieteigentümerin an der Liegenschaft "Y-Weg 32c, Q.". Mit Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 habe die

Rekurrentin die andere Hälfte der Liegenschaft erworben, wodurch sie neu Alleineigentümerin geworden sei. Der Vertrag weise folgende besondere Vertragsbestimmungen aus:

- "1. Antritt von Nutzen und Schaden
Der Antrittstermin (Nutzen und Schaden) erfolgt mit der heutigen Vertragsunterzeichnung.
8. Betriebs- und Nebenkosten
Bezüglich Wasser, Strom, Abgaben, Versicherungsprämien, usw. rechnen die Parteien, Wert 31. Dezember 2017, ausserhalb dieses Vertrages ab."

Nach Übergang von Nutzen und Schaden könne der Käufer die Sache frei nutzen. Ihm stünden z.B. ab diesem Zeitpunkt (Datum) allfällige Mietzinserträge zu. Gleichzeitig trage er aber auch das Risiko (Gefahr) einer zufälligen Wertverminderung (z.B. bei Naturereignissen, Beschädigung durch Dritte usw.).

Sofern im Kaufvertrag nichts anderes vereinbart werde, gingen Nutzen und Gefahr grundsätzlich gleichzeitig mit der Beurkundung auf den Käufer über. Dies sei dann von Bedeutung, wenn die Eigentumsübertragung und der Besitzesantritt nicht unmittelbar im Anschluss an die Beurkundung erfolgten. In solchen Fällen werde der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Gefahr jedoch meist ausdrücklich vertraglich vereinbart. Die vertragliche Vereinbarung betreffend Nutzungsübertrag sei per 15. Dezember 2017 erfolgt. Gemäss § 46 Abs. 2 StG führe das Recht zur Nutzung einer Liegenschaft zur Steuerpflicht für den Begünstigten. Der Nutzniesser habe den Nettobetrag aus der Nutzniessung als Einkommen und den steuerlich massgebenden Wert des genutzten Gutes als Vermögen zu versteuern. Da den Rekurrenten gemäss Vertrag ab dem 15. Dezember 2017 die Nutzung am erworbenen hälftigen Anteil der Liegenschaft zugestanden habe und damit gemäss § 46 Abs. 2 StG auch die Steuerpflicht auf sie übergegangen sei, sei das Datum des Eigentumsübertrages irrelevant. Die Einsprecher seien per Stichtag 31. Dezember 2017 für die gesamte Liegenschaft steuerpflichtig (50 % infolge Eigentum / 50 % infolge Nutzniessung).

3.

Die Rekurrentin war unstrittig bis zum Dezember 2017 zu (mindestens) 50 % Eigentümerin der Liegenschaft in Q. (Grundbuch Nr. aaa). Am 15. Dezember 2017 hat die Rekurrentin mit ihrem Ex-Mann, E., einen Vertrag über den Kauf seines 50 % Anteils der Liegenschaft in Q. abgeschlossen.

Die Rekurrenten haben in der Steuererklärung 2017 die Liegenschaft in Q. mit einem Steuerwert von CHF 211'650.00 deklariert (Miteigentum 50 %). Im Veranlagungsverfahren 2017 legte die Steuerkommission den Steuerwert der Liegenschaft in Q. auf CHF 423'300.00 fest. Dabei ging sie

davon aus, dass die Rekurrentin am 31. Dezember 2017 die Liegenschaft in Q. zu 100 % versteuern musste.

Umstritten ist somit, ab wann der Rekurrentin die Liegenschaft steuerrechtlich vollumfänglich angerechnet wird bzw. in welcher Höhe die Liegenschaft in Q. im Jahr 2017 steuerlich zu berücksichtigen ist.

4.

4.1.

Die Rekurrenten lassen vorbringen, rechtlich sei einzig die grundbuchliche Eigentumsübertragung für die steuerliche Erfassung der zusätzlichen 50 % Miteigentum an der Liegenschaft relevant. Zudem habe die Rekurrentin gar nicht über die Liegenschaft verfügen können, da der Ex-Mann "seine verbliebenen Möbel, zahlreichen Gerätschaften und Materialien" erst habe räumen und die Zimmer habe reinigen müssen. Dies sei erst im Januar 2018 geschehen. Erst danach habe dem Notar der Auftrag zur Weiterbearbeitung und zum Grundbucheintrag erteilt werden können.

4.2.

Das Verwaltungsgericht hat sich zur Realisation von Einkommen eines Selbständigerwerbenden aus dem Verkauf eines Grundstückes mit VGE vom 28. November 2001 (AGVE 2002 S. 175) wie folgt geäußert:

"II.

1. a) Sein Anteil am Grundstück GB R. Nr. bbb gehörte zum Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers. Streitig ist, ob der beim Verkauf erzielte Gewinn von Fr. 143'688.90, welcher in der Höhe unbestritten ist, steuerrechtlich als im Jahr 1998 oder im Jahr 1999 zugeflossen gilt. Die Vorinstanzen erachteten das Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags als massgeblich, während nach Auffassung der Beschwerdeführer auf den Eigentumsübergang und damit den Grundbucheintrag oder auf den Zeitpunkt der Buchung des Zahlungseingangs abzustellen ist.

[...]

2. a) Gemäss § 22 StG [= Steuergesetz vom 13. Dezember 1983] ist das gesamte Einkommen jeder Art steuerbar. Darunter fallen auch Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen (Abs. 1 lit. b). Die steuerliche Abrechnung erfolgt, wenn ein Wirtschaftsgut endgültig aus dem Geschäftsvermögen ausscheidet, sei dies durch Verkauf oder durch Überführung ins Privatvermögen (Walter Koch, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 22 N 227).

b) aa) Das Gesetz gibt keine Auskunft darüber, wann dem Steuerpflichtigen Einkünfte zugeflossen sind. In Rechtsprechung und Lehre hat sich der Grundsatz herausgebildet, dass ein Einkommen dann als erzielt gilt, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder auf solche einen festen Rechtsanspruch erwirbt, über den er auch tatsächlich verfügen kann. In der Regel wird bereits der Forderungserwerb als einkommensbildend betrachtet. Vorausgesetzt ist also ein abgeschlossener Rechtserwerb, der

Forderungs- oder Eigentumserwerb sein kann, während eine blosser Anwartschaft oder der Erwerb einer bedingten Forderung nicht genügen. Von diesem Grundsatz wird abgewichen, wenn die Forderung unsicher ist, so wenn ein Kaufpreisschuldner zahlungsunfähig oder nicht zahlungswillig ist. In solchen Fällen wird die Realisierung des Einkommens erst mit der Erfüllung des Anspruchs angenommen (BGE in: Der Steuerentscheid [StE] 2000, B 23.41 Nr. 3, Erw. 2/a; B 72.13.1 Nr. 2 Erw. 2/b/ff; AGVE 1976, S. 168 ff.; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, Art. 16 N 18, 21 f.; Markus Reich, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2a [DBG], Basel/Genf/ München 2000, Art. 16 N 34 ff., je mit weiteren Hinweisen). Auf den Erlös aus der Veräusserung von Grundstücken entsteht in der Regel mit Vertragsabschluss ein fester Anspruch. Dieser stellt den steuerbaren Einkommenszugang dar. Aus diesem Grund hängt die Besteuerung nicht von der Vertragserfüllung, d.h. der Eigentumsübertragung mittels Eintragung der Handänderung im Grundbuch ab. Massgeblich ist vielmehr der Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung, die gemäss Art. 216 Abs. 1 OR beim Grundstückkauf den Vertragsabschluss erst gültig macht (BGE in: StE 1992, B 21.2 Nr. 6, Erw. 3/b = Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 61/1992-93, S. 669; Locher, a.a.O., Art. 18 N 75, 86). Die Fälligkeit der Gegenleistung spielt dabei keine Rolle, ebenso wenig wie der Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Schaden (vgl. zum Ganzen VGE II/11 vom 3. Februar 1998 [BE.95.00188]).

bb) [...]

c) aa) Mit der am 21. Dezember 1998 erfolgten öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Sohn F. als Verkäufer einerseits und dem Sohn M. als Käufer andererseits entstand dem Beschwerdeführer ein obligatorischer Anspruch gegen seinen Sohn M. auf Bezahlung des Kaufpreises. Damit erwuchs ihm nach dem Gesagten ein fester Rechtsanspruch, ungeachtet der auf den 4. Januar 1999 festgelegten Fälligkeit (Ziff. II/3 des Kaufvertrags) und dem auf den Zeitpunkt des Grundbucheintragsfixierten Übergang von Nutzen und Schaden (Ziff. III/1 des Kaufvertrags).

bb) Wenn die Beschwerdeführer hiergegen vorbringen, ein sicherer Rechtsanspruch entstehe erst mit der Aufnahme des Vertrages im Grundbuch, bis dahin bleibe der Vertrag vorerst in der Schwebe und der Verkäufer erhalte erst einen bedingten Anspruch, vermischen sie in unzulässiger Weise die Wirkungen des Verpflichtungsgeschäfts (Kaufvertrag) und des sich darauf stützenden Verfügungsgeschäfts. Die Tatsache, dass der Kaufvertrag allein nicht zum Eigentumsübergang führt (Art. 656 Abs. 1 und Art. 971 Abs. 1 ZGB), macht die Forderung auf Bezahlung des Kaufpreises nicht zu einer bedingten. Wohl ist richtig, dass nach Art. 217 Abs. 1 OR ein Grundstückkaufvertrag bedingt (Art. 151 ff. OR) abgeschlossen werden kann; dann erfolgt die Eintragung in das Grundbuch erst wenn die Bedingung erfüllt ist. Im vorliegenden Fall wurde jedoch die Verbindlichkeit des Vertrags oder die Kaufpreiszahlung nicht von einer Bedingung abhängig gemacht. Völlig irrelevant ist der Hinweis, dass die Festsetzung des Termins beim Notar von Zufälligkeiten abhängen, was dem Steuerpflichtigen nicht zum Nachteil gereichen dürfe (Beschwerde, S. 5, 7). Um ihrem jetzt in der Beschwerde geäusserten Parteiwillen zum Durchbruch zu verhelfen, wäre es den Vertragsparteien unbenommen gewesen, den Vertrag erst im Jahre 1999 öffentlich beurkunden zu lassen. Ihre Behauptung, dies sei nicht möglich gewesen (Stellungnahme vom 16. August 2002, S. 3), ist nicht nachvollziehbar, zumal sie nicht begründet wird. Unbehelflich ist

schliesslich mangels Vergleichbarkeit des Sachverhalts das Vorbringen, wonach es auch im Gesellschaftsrecht nicht auf das Datum der Gründungsurkunde ankomme (Beschwerde, S. 6).

cc) Es bestehen keine Anzeichen dafür, dass es sich um eine unsichere Forderung handelte. Von den Beschwerdeführern wird nicht konkret behauptet, ihr Sohn M. sei nicht fähig oder willens gewesen, den Kaufvertrag zu erfüllen. Sie legen lediglich dar, dass die Finanzierung im Zeitpunkt der Beurkundung noch nicht geregelt gewesen sei und die Zahlungszusicherung der Bank des Käufers noch nicht vorgelegen habe. Dies allein lässt selbstverständlich nicht auf fehlende Zahlungsfähigkeit oder -willen schliessen. Ebenso wenig macht der Umstand, dass die dinglich verfügende Vertragspartei ohne Mitwirkung des Käufers dem Notar auch nach der Beurkundung des Grundstückkaufvertrags noch die Anweisung geben kann, die Anmeldung zu unterlassen (Christian Brückner, Schweizerisches Beurkundungsrecht, Zürich 1993, Rz. 2590), den Anspruch auf den Kaufpreis zur unsicheren Forderung. Erstens ist nicht von einem solchen vertragswidrigen Verhalten des Verkäufers auszugehen; zweitens würde es den Vertrag und den Anspruch auf Zahlung des Kaufpreises nicht per se ungültig machen. Es bleibt dabei, dass es in Fällen einer bedingungslosen Kaufpreisforderung gegen einen zahlungsfähigen Schuldner nicht auf die Erfüllung des Vertrages ankommt, sondern dem Verkäufer im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung ein gesicherter Rechtsanspruch entsteht."

4.3.

Das Bundesgericht hat sich in seinem Urteil vom 31. März 2003 (StE 2003 B 21.2 Nr. 17) - ebenfalls zur Einkommenserzielung eines Selbständig-erwerbenden, jedoch betreffend direkte Bundessteuer - gleich geäussert:

"2.

2.1 Nach Art. 21 Abs. 1 lit. a in Verbindung mit Art. 41 Abs. 2 BdBST ist in der Steuerperiode 1993/94 das in der Berechnungsperiode 1991/92 erzielte Einkommen und nach Art. 18 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 40 und 43 DBG in der Steuerperiode 1995/96 das in der Berechnungsperiode 1993/94 erzielte Einkommen zu versteuern. Weder der Bundessteuerbeschluss noch das Bundessteuergesetz sagen ausdrücklich, wann ein Einkommen als erzielt zu gelten hat.

2.2 Bis zum 31. Dezember 1994 wurden Gewinne aus Liegenschaftshandel gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. a und, wenn der Steuerpflichtige zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet war, gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit. d und f sowie Art. 43 Abs. 1 BdBST besteuert (vgl. BGE 125 II 113 E. 3b S. 117). Seither sind nach Art. 18 DBG steuerbar alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit (Abs. 1). Zu den Einkünften zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen (Abs. 2 Satz 1). Für die steuerliche Gewinnermittlung bilden die handelsrechtlichen Bücher die Grundlage (vgl. Art. 87 Abs. 1 und Art. 89 Abs. 3 BdBST bzw. Art. 18 Abs. 3 und Art. 125 Abs. 2 DBG). Die schweizerische Steuerpraxis knüpft dabei an die handelsrechtliche Bilanz an, welche auch steuerrechtlich verbindlich ist (Massgeblichkeitsprinzip der Handelsbilanz), wenn bei deren Errichtung nicht gegen zwingende Bestimmungen des Handelsrechts verstossen wurde und sofern nicht spezielle steuerrechtliche Vorschriften für die Gewinnermittlung zu beachten sind (StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3, 2A.157/2001, E. 2b, mit Hinweisen).

3.

3.1 Gewinne werden nach dem steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip derjenigen Periode zugerechnet, in der sie - ungeachtet der handelsrechtlichen bzw. buchhalterischen Behandlung - anfallen: Ein Einkommen ist nach steuerrechtlichen Grundsätzen dann als erzielt zu betrachten, wenn der Steuerpflichtige Leistungen vereinnahmt oder einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den er tatsächlich verfügen kann (grundlegend: BGE 105 Ib 238 E. 4a S. 242; StR 54/1999 S. 196, 2A.67/1997, E. 5b, S. 201; RADF 1998 2 374, 2P.14/1998, E. 3a; BGE 113 Ib 23 E. 2e S. 26).

3.2 Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts findet die Regel, dass der steuerrechtlich relevante Einkommenszufluss im Zeitpunkt der Begründung eines festen Anspruchs erfolgt, grundsätzlich auch Anwendung bei der Realisierung von Kapitalgewinnen, die aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen entstehen. Wenn ein solcher Veräusserungsvertrag rechtsgültig abgeschlossen worden ist und seine Erfüllung nicht unsicher erscheint, wird der daraus resultierende Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Begründung des Anspruchs besteuert. Dies gilt auch für Kapitalgewinne, die sich bei der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken ergeben. In diesen Fällen entsteht mit dem Vertragsabschluss in der Regel ein fester Anspruch, der einen steuerbaren Einkommenszugang darstellt. Es ist deshalb mit der Besteuerung nicht bis zur Vertragserfüllung, d.h. bis zur Eintragung der Handänderung im Grundbuch zuzuwarten (BGE 105 Ib 238 E. 4b S. 242 f., mit Hinweisen; 113 Ib 23 E. 2e S. 26; ASA 61 S. 666, 2A.56/1991, E. 3b, S. 669; RADF 1998 2 374, 2P.14/1998, E. 3a; StR 54/1999 S. 196, 2A.67/1997, E. 5b, S. 201).

4.

Die Rekurskommission hat sich beim angefochtenen Entscheid auf diese Rechtsprechung, namentlich ASA 61 S. 666 ff. (2A.56/1991) gestützt und als Realisierungszeitpunkt die Beurkundung der Kaufverträge im Oktober 1992 angenommen. Dabei hielt sie in für das Bundesgericht nach Art. 105 Abs. 2 OG verbindlicher Weise fest, dass für die Liegenschaft in C. bereits im Jahr 1992 eine erste Anzahlung und der Rest der Kaufpreissumme für alle Liegenschaften zu Beginn des Jahres 1993 geleistet worden sind. Auch die Handänderungssteuer wurde in C. bereits im November 1992 abgerechnet. Es bestand mithin keine Gefahr, dass die Verträge seitens der Käufer nicht erfüllt würden. Der Beschwerdeführer macht denn auch im bundesgerichtlichen Verfahren nicht geltend, die Vertragserfüllung sei unsicher erschienen. War aber die Erfüllung nicht unsicher und der notarielle Vertrag abgeschlossen, gilt der Ertrag im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung steuerrechtlich als realisiert. In diesem Zeitpunkt ist die definitive buchhalterische Berücksichtigung vorliegend auch bilanz- bzw. zivilrechtlich zulässig (vgl. Treuhand-Kammer, Schweizerisches Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, S. 15 f., 130 f., 144 f. und 169 f., wonach verschiedene Buchungsmöglichkeiten bestehen). Die Rekurskommission nahm darum zu Recht eine steuerrechtliche Korrektur an der Handelsbilanz des Beschwerdeführers vor und erfasste die fraglichen Grundstückgewinne in der Steuerperiode 1993/94 (Bemessungsperiode 1991/92)."

4.4.

Die dargestellte Rechtsprechung bezieht sich zwar auf den Zeitpunkt der Einkommenserzielung bei Selbständigerwerbenden, es wird jedoch grundsätzlich der für die Besteuerung massgebliche Zeitpunkt des Eigentumsübergangs beim Liegenschafts Kauf geklärt. Die genannte Rechtsprechung kann somit ohne Weiteres auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt übertragen werden.

5.

5.1.

Die öffentliche Beurkundung fand am 15. Dezember 2017 statt. Auch Nutzen und Gefahr ging gleichentags über (vgl. Ziffer V.1. des Kaufvertrags). Der Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung macht gemäss Art. 216 Abs. 1 OR beim Grundstückkauf den Vertragsschluss gültig. Dieser stellt den steuerbaren Einkommenszugang bzw. den Zeitpunkt des Vermögensüberganges dar. Aus diesem Grund hängt die Besteuerung nicht – wie von den Rekurrenten dargestellt – von der Vertragserfüllung, d.h. der Eigentumsübertragung mittels Eintragung der Handänderung im Grundbuch ab. Folglich wird den Rekurrenten das gesamte Eigentum der Liegenschaft im Jahr 2017 angerechnet.

5.2.

Daran ändert auch die von den Rekurrenten geltend gemachte fehlende "Grundvoraussetzung", die Räumung der Liegenschaft durch den Ex-Mann, nichts. Im Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 wurde zwischen der Rekurrentin und ihrem Ex-Mann keine Bedingung für das Zustandekommen des Vertrages vereinbart. Der Argumentation der Rekurrenten steht insbesondere Ziffer V.6. des Kaufvertrages entgegen, worin festgehalten wurde, dass das "Kaufsobjekt ungeräumt und ungereinigt übergeben" worden sei. "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.

Folglich ist die Behauptung der Rekurrenten, die Räumung sei Voraussetzung für den Grundbucheintrag gewesen, unbeachtlich. Unter diesen Umständen kann im Zeitpunkt der öffentlichen Beurkundung nicht von einer "unsicheren Forderung" ausgegangen werden. Der Liegenschafts Kauf fällt bei der Rekurrentin deshalb in das Steuerjahr 2017 (vgl. § 91 StG).

6.

Im Übrigen kann festgehalten werden, dass im Kaufvertrag vom 15. Dezember 2017 einerseits vereinbart wurde, dass der Kaufpreis durch Verrechnung und Schuldübernahme (Hypothek) getilgt werde. Andererseits war die Kaufpreisrestanz von CHF 107'500.00 innert drei Arbeitstagen seit

Unterzeichnung des Kaufvertrages zur Zahlung fällig. Es wurde nichts geltend gemacht, dass diese Vereinbarung nicht eingehalten worden wäre. Somit war am 31. Dezember 2017 der Kaufpreis getilgt und es ist keine Kaufpreisschuld zu berücksichtigen.

7.

Da vorliegend nur der Vermögenssteuerwert betroffen ist (vgl. Steuerveranlagung 2017), sind Ausführungen zum Eigenmietwert obsolet.

8.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz den Liegenschafts Kauf zu Recht im Jahr 2017 erfasst hat. Der gesamte Vermögenssteuerwert der Liegenschaft in Q. ist im Jahr 2017 zu berücksichtigen, eine Kaufpreisschuld bestand per 31. Dezember 2017 nicht mehr. Der Rekurs ist dementsprechend abzuweisen.

9.

Bei diesem Verfahrensausgang haben die Rekurrenten die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 500.00 der Kanzleigebür von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 745.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Rekurrenten
das Kantonale Steueramt
das Gemeindesteueramt Q.

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, 23. März 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Die Gerichtsschreiberin:

Heuscher

Bernhard