

3-RV.2021.182
P 126

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Mazzocco
 Richter Schorno
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 22. Oktober 2021
 betreffend Grundstückgewinnsteuer 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

1.1.

Mit Kaufvertrag vom 28. Mai 2020 verkauften A. und C., Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft, die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, 140 m², Wasserbecken, Gartenanlage, Q., projektiertes Gebäude, zum Preis von CHF 98'000.00, an D. (Nichte von A. und Tochter von C.).

1.2.

Mit Kaufvertrag vom 28. Mai 2020 verkauften A. und C., Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft, die Liegenschaft GB Q. Nr. ccc, Plan-Nr. bbb, 171 m², Gartenanlage, Q., projektiertes Gebäude, zum Preis von CHF 119'700.00, an E. (Nichte von A. und Tochter von C.).

2.

2.1.

Mit Verfügung vom 26. Mai 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. betreffend den Verkauf an D. für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 23'539.00 bei einer Besitzesdauer von 22 Jahren und einem Steuersatz von 9 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'118.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 42'943.00, ein Erwerbspreis von CHF 18'404.00 sowie Aufwendungen von CHF 1'000.00 zugrunde.

2.2.

Mit Verfügung vom 26. Mai 2021 veranlagte die Steuerkommission Q. A. betreffend den Verkauf an E. für einen im Jahr 2020 erzielten steuerbaren Grundstückgewinn von CHF 28'972.00 bei einer Besitzesdauer von 22 Jahren und einem Steuersatz von 9 % zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 2'607.00. Dieser Veranlagung liegen ein Veräusserungserlös von CHF 52'452.00, ein Erwerbspreis von CHF 22'480.00 sowie Aufwendungen von CHF 1'000.00 zugrunde.

3.

Gegen die Verfügungen vom 26. Mai 2021 erhob A. mit Schreiben vom 11. Juni 2021 Einsprache und beantragte sinngemäss, dass keine Grundstückgewinnsteuern zu erheben seien.

4.

Am 18. Oktober 2021 wurde eine Einspracheverhandlung durchgeführt.

5.

Mit Entscheiden vom 22. Oktober 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprachen ab.

6.

Die Einspracheentscheide vom 22. Oktober 2021 (Zustellung am 28. Oktober 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 11. November 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er beantragt sinngemäss,

dass keine Grundstückgewinnsteuern zu erheben seien.

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

7.

Die Steuerkommission Q. und das Kantonale Steueramt beantragen die Abweisung des Rekurses.

8.

A. hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft Grundstückgewinnsteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Mit Kaufvertrag vom 28. Mai 2020 verkauften der Rekurrent und C., Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft, die Liegenschaft GB Q. Nr. aaa, Plan-Nr. bbb, 140 m², Wasserbecken, Gartenanlage, Q., projektiertes Gebäude, zum Preis von CHF 98'000.00, an D. (Nichte des Rekurrenten und Tochter von C.).

Mit "Schenkungsurkunde" vom 1. September 2020 hielten der Rekurrent als Schenkungsgeber und D. als Schenkungsnehmerin fest, dass Ersterer seinen Anteil von 43.82 % an der genannten Liegenschaft Letzterer schenkt.

2.2.

Mit Kaufvertrag vom 28. Mai 2020 verkauften der Rekurrent und C., Gesamteigentümer infolge einfacher Gesellschaft, die Liegenschaft GB Q. Nr. ccc, Plan-Nr. bbb, 171 m², Gartenanlage, Q., projektiertes Gebäude, zum Preis von CHF 119'700.00, an E. (Nichte des Rekurrenten und Tochter von C.).

Mit "Schenkungsurkunde" vom 1. September 2020 hielten der Rekurrent als Schenkungsgeber und E. als Schenkungsnehmerin fest, dass Ersterer seinen Anteil von 43.82 % an der genannten Liegenschaft Letzterer schenkt.

2.3.

2.3.1.

Die Vorinstanz ging von einem im Jahr 2020 aus der Veräusserung der Parzelle aaa erzielten Erlös von CHF 42'943.00, einem Erwerbspreis von CHF 18'404.00 und Aufwendungen von CHF 1'000.00 aus.

2.3.2.

Die Vorinstanz ging von einem im Jahr 2020 aus der Veräusserung der Parzelle ccc erzielten Erlös von CHF 52'452.00, einem Erwerbspreis von CHF 22'480.00 und Aufwendungen von CHF 1'000.00 aus.

3.

3.1.

Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 95 Abs. 1 StG). Der Grundstücksgewinn ist der Betrag, um den der Erlös die Anlagekosten übersteigt (§ 101 Abs. 1 StG). Steuerpflichtig ist die veräussernde Person (§ 100 Abs. 1 StG).

3.2.

Als Erlös gilt der Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen der erwerbenden Person. Wird kein Kaufpreis festgelegt oder liegt ein Tausch vor, gilt der Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung als Erlös (§ 102 Abs. 1 StG).

3.3.

Die Anlagekosten setzen sich aus dem Erwerbspreis (§ 103 StG) und den Aufwendungen (§ 104 StG) zusammen.

3.4.

Die Besteuerung wird unter anderem bei Schenkung aufgeschoben (§ 97 Abs. 1 lit. a StG).

4.

4.1.

Strittig ist vorliegend, ob Grundstücksgewinne anfielen bzw. ob Grundstücksgewinnsteuern zu erheben sind.

4.2.

Der Rekurrent macht geltend, dass er seine Anteile an den Parzellen aaa und ccc D. und E. verschenkt habe. Dementsprechend habe er keinen Grundstücksgewinn erzielt, sondern einen Verlust erlitten. Im Weiteren seien D. und E. betreffend die geschenkten Anteile an den Parzellen aaa und ccc mit einer Schenkungssteuer belegt worden. Dass für die gleichen Geschäfte sowohl eine Grundstücksgewinn- als auch eine Schenkungssteuer erhoben werde, sei nicht zulässig (vgl. Einsprache).

4.3.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass es sich bei den öffentlich beurkundeten Kaufverträgen und den späteren Schenkungen, mit welchen die Kaufpreise erlassen worden seien, um zwei unterschiedliche Rechtsgeschäfte handle, welche jedes für sich steuerlich zu behandeln sei. Für die Berechnung des steuerbaren Grundstücksgewinns sei der öffentlich beurkundete Kaufpreis massgebend, unabhängig davon, ob der definierte Kaufpreis bzw. die Darlehensschuld später als Schenkung erlassen würden (vgl. Einspracheentscheide).

5.

5.1.

5.1.1.

Der öffentlich beurkundete Verkaufspreis bildet in der Regel den massgebenden Erlös. Allerdings ist dieser keine stets verbindliche Grösse. Laut Art. 9 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB) erbringen öffentliche Urkunden für die durch sie bezeugten Tatsachen den vollen Beweis, solange nicht die Unrichtigkeit ihres Inhalts nachgewiesen ist. Dies bedeutet, dass die öffentliche Urkunde eine gesetzliche Vermutung für die Richtigkeit des in ihr festgehaltenen Kaufpreises erbringt. Diese Vermutung kann aber durch die Beweisführung der Gegenpartei (beim Erlös ist dies die steuerpflichtige Person) entkräftet werden. Dabei kommt dem öffentlich beurkundeten Kaufpreis keine erhöhte Beweiskraft zu, da es sich hierbei – trotz der öffentlichen Beurkundung – nur um eine rechtsgeschäftliche Erklärung der Parteien handelt. Vermag die steuerpflichtige Person einen von der öffentlichen Beurkundung abweichenden Kaufpreis nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, ist dieser massgebend (AGVE 1997 S. 418 f.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 102 StG N 15).

5.1.2.

Nachträgliche Änderungen des ursprünglich vereinbarten Verkaufspreises, die vor der rechtskräftigen Veranlagung feststehen, sind zu berücksichtigen (VGE vom 26. Februar 2003 [BE.2002.00209]). Solche Änderungen sind jedoch nur so lange möglich, als der Vertrag nicht beidseitig erfüllt ist (AGVE 2000 S. 442; RGE vom 3. Februar 2000 [RV.1998.50041]). Für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns ist der abgeänderte Veräusserungspreis massgeblich (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 102 StG N 16).

5.1.3.

Nach Art. 115 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 30. März 1911, Obligationenrecht (OR), kann eine Forderung durch Übereinkunft ganz oder zum Teil auch dann formlos aufgehoben werden, wenn zur Eingehung der Verbindlichkeit eine Form erforderlich oder von den Vertragsschliessenden gewählt war. Diese Bestimmung ist nach Rechtsprechung und Lehre nicht nur auf die Aufhebung einzelner Forderungen, sondern (analog) auch auf die Aufhebung ganzer Vertragsverhältnisse anwendbar (Bundesgerichtsurteil vom 9. April 2008 [4A_49/2008] E. 2.1), es sei denn, die formlose Aufhebung bestimmter Verträge sei gesetzlich ausgeschlossen (z.B. Art. 513 Abs. 1 ZGB). Sinnvoll erscheint eine Differenzierung der Bezeichnung anhand des Aufhebungsgegenstandes, welcher sich einmal auf die einzelne Forderung (Erlassvertrag) und einmal auf das gesamte Schuldverhältnis (Aufhebungsvertrag) bezieht (Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, 7. Auflage, Basel 2020, Art. 115 OR N 1).

5.1.4.

Gemäss Art. 12 OR ist für die Abänderung eines Vertrags, für den die schriftliche Form vorgeschrieben ist, ebenfalls Schriftlichkeit erforderlich, mit Ausnahme von ergänzenden Nebenbestimmungen, die mit der Urkunde nicht im Widerspruch stehen. Diese Regel ist nach Rechtsprechung und Lehre analog auch anzuwenden auf Rechtsgeschäfte, für die das Gesetz eine andere als die Schriftform, namentlich die öffentliche Beurkundung, vorschreibt (BGE 95 II 419 E. 2b).

5.1.5.

Bei formgebundenen Verträgen bedarf es einer Abgrenzung zwischen Art. 115 OR und Art. 12 OR, da diese Bestimmungen vom Wortlaut her in einem Widerspruch zueinander stehen. Soweit die Parteien den gänzlichen oder teilweisen Erlass der einzigen noch verbliebenen Forderung aus einem Vertrag verabreden, besteht Einigkeit über den Vorrang von Art. 115 OR (Bundesgerichtsurteil vom 19. November 2010 [5A_251/2010] E. 6.1.2; Basler Kommentar zum Obligationenrecht I, a.a.O., Art. 115 OR N 20; Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, 2018, Art. 12 OR N 36).

5.2.

Der Rekurrent hat mit D. und E. am 1. September 2020 je schriftlich einen Erlassvertrag abgeschlossen. Der übereinstimmende Wille der Vertragsparteien bestand darin, die noch nicht erfüllten Kaufpreisforderungen aus den öffentlich beurkundeten Grundstückskaufverträgen infolge Schenkung anteilmässig (43.82 %) zu erlassen.

5.3.

Die Erlassverträge wurden am 1. September 2020 abgeschlossen. Zu diesem Zeitpunkt waren die Grundstückskaufverträge infolge noch nicht erfolgter Kaufpreiszahlungen nicht beidseitig erfüllt (E. 5.1.2.). Zudem bestand für diese Erlassverträge – anders als für die Grundstückskaufverträge (Art. 216 OR) – keine Formvorschrift. Denn die Vertragsparteien vereinbarten am 1. September 2020 die anteilmässigen Erlasse der einzigen aus den Grundstückskaufverträgen noch verbleibenden Forderungen (Kaufpreisforderungen), hatten der Rekurrent und C. ihre Leistungen aus diesen Verträgen mit der Eigentumsverschaffung an den Parzellen aaa und ccc doch bereits erfüllt. In dieser Konstellation hat Art. 115 OR Vorrang gegenüber Art. 12 OR (E. 5.1.5.). Die Vertragsparteien haben die Erlassverträge am 1. September 2020 daher form- und rechtsgültig abgeschlossen. Damit gelingt dem Rekurrenten der Nachweis von der öffentlichen Beurkundung abweichender Kaufpreise (E. 5.1.1.). Entgegen der Ansicht der Vorinstanz sind die anteilmässig erlassenen Kaufpreise für die Berechnung des steuerpflichtigen Gewinns massgeblich (E. 5.1.2.).

5.4.

Gingen mit den Erlassverträgen vom 1. September 2020 die anteilmässigen Kaufpreisforderungen des Rekurrenten vor den rechtskräftigen Veranlagungen unter (E. 5.1.2.), fehlt es an einem Verkaufspreis bzw. einem Erlös gemäss § 102 Abs. 1 Satz 1 StG. Im Weiteren stellen die unentgeltlichen Zuwendungen der Anteile an den Parzellen aaa und ccc vom Rekurrenten an D. bzw. E. Schenkungen dar. Dies hat zur Folge, dass die Besteuerungen gemäss § 97 Abs. 1 lit. a StG aufgeschoben werden und nicht die Verkehrswerte gemäss § 102 Abs. 1 Satz 2 StG als Erlöse gelten.

6.

In Gutheissung des Rekurses sind somit die Einspracheentscheide vom 22. Oktober 2021 und die Verfügungen vom 26. Mai 2021 aufzuheben.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG). Dem nicht vertretenen Rekurrenten ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden die Einspracheentscheide vom 22. Oktober 2021 und die Verfügungen vom 26. Mai 2021 aufgehoben.

2.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den 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, 22. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs