

3-RV.2021.189

P 65

Urteil vom 20. April 2023

Besetzung Präsident Heuscher
 Richter Elmiger
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Ceni

Rekurrent 1 **A.**_____

Rekurrentin 2 **B.**_____

beide vertreten durch Dr. iur. Benno Studer, Fürsprecher und Notar,
Hintere Bahnhofstrasse 11A, 5080 Laufenburg

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission C.**_____
 vom 1. Oktober 2021
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2018; Liquidationsgewinn

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 4. Mai 2020 wurden A. und B. von der Steuerkommission C. für das Jahr 2018 zu einem privilegierten Liquidationsgewinn von CHF 1'395'017.00 veranlagt. Berücksichtigt wurde bei der Berechnung des Liquidationsgewinnes ein fiktiver Einkauf BVG von CHF 65'580.00.

2.

2.1.

Mit Schreiben vom 29. Mai 2020 erhob A. Einsprache gegen die Steuerveranlagung 2018.

2.2.

Das Regionale Steueramt C. machte die Steuerpflichtigen mit Schreiben vom 15. Juni 2020 darauf aufmerksam, dass die erhobene Einsprache weder einen Antrag noch eine Begründung enthalte und bat um eine schriftliche Ergänzung / Verbesserung innert 20 Tagen.

2.3.

Die Ergänzung der Einsprache erfolgte am 13. Juli 2020 in einer Besprechung zwischen A. und G. (Landwirtschaftsexperte Kantonales Steueramt [KStA]).

2.4.

Mit Schreiben vom 4. August 2020 liess A. weitere Ergänzungen einreichen. Es wurde eine Anpassung des Verkehrswertes des Grundstückes Nr. aaa von CHF 1'400'000.00 gestützt auf eine noch vorzunehmende Marktwertermittlung sowie die Berücksichtigung des Beitragsüberhanges aus der Einmaleinlage in die 2. Säule von CHF 200'000.00 von A. beim Liquidationsgewinn beantragt.

3.

3.1.

Mit Schreiben vom 9. Juli 2021 wurde A. und B. eine Schlechterstellung in Aussicht gestellt und die Möglichkeit zur Stellungnahme gegeben.

3.2.

A. liess die Einsprache mit Schreiben vom 5. August 2021 zurückziehen.

4.

Mit Entscheid vom 1. Oktober 2021 wies die Steuerkommission C. die Einsprache ab. Sie erhöhte die steuerbaren Faktoren "im Sinne der Erwägungen" (Erhöhung des privilegierten Liquidationsgewinnes von

CHF 1'395'017.00 auf CHF 1'498'544.00; Reduktion des fiktiven Einkaufs BVG von CHF 65'580.00 auf CHF 0.00).

5.

Den Einspracheentscheid vom 1. Oktober 2021 (Zustellung am 22. Oktober 2021) liess A. mit Rekurs vom 19. November 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Er liess folgende Anträge stellen:

- "1. Der Einsprache-Entscheid vom 1. Oktober 2021 sei aufzuheben.
2. Eventualiter sei der Einsprache-Entscheid vom 1. Oktober 2021 zur Neubeurteilung / Neuveranlagung an die Rekursgegnerin zurück zu weisen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (zzgl. MWST)."

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

6.

Das Regionale Steueramt C. und das KStA beantragen die Abweisung des Rekurses.

7.

A. liess mit Schreiben vom 21. Januar 2022 auf eine Replik verzichten.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2018. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach dem Gesetz den Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus (§ 21 Abs. 1 und § 172 Abs. 1 StG). Nach § 172 Abs. 3 StG gelten Rechtsmittel und andere Eingaben als rechtzeitig eingereicht, wenn ein Ehegatte innert Frist handelt. Die Ehegatten bilden im Rechtsmittelverfahren nämlich eine Art notwendige Streitgenossenschaft, was beide zu Verfahrensbeteiligten macht und entsprechende Konsequenzen bei der Tragung der Verfahrenskosten zeitigt, für welche die Ehegatten solidarisch haften (AGVE 2006 S. 126; VGE vom 7. Dezember 2011 [WBE.2011.153]; VGE vom 8. Dezember 2008 [WBE.2008.362], mit Hinweis auf AGVE 1998 S. 207; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 172 StG N 2 f.).

2.2.

Da vorliegend keine Hinweise auf eine rechtlich oder tatsächlich getrennte Ehe der Rekurrenten vorliegen, wirkt der nur vom Ehemann eingereichte Rekurs für beide Ehegatten. Die Ehefrau hat demnach vorliegend ebenfalls Parteistellung, mit den genannten Folgen.

3.

3.1.

Der Vertreter des Rekurrenten beantragt im Rekurs ausschliesslich die Aufhebung bzw. Rückweisung des Einspracheentscheids an die Vorinstanz zur "Neubeurteilung / Neuveranlagung". Der Antrag wird damit begründet, dass bei Änderungen der Veranlagung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen die neu festgesetzten Steuerfaktoren ins Dispositiv aufzunehmen seien. Nachdem im Rekurs keine materiellen Beanstandungen erhoben wurden, ist ausschliesslich auf diesen formellen Antrag einzugehen.

3.2.

Im Folgenden ist daher einzig zu prüfen, ob das Dispositiv des Einspracheentscheids im Falle einer Änderung der Veranlagung zu Ungunsten eines Steuerpflichtigen (reformatio in peius) den notwendigen Inhalt aufweist.

3.3.

3.3.1.

Gemäss § 195 Abs. 1 StG entscheidet die Veranlagungsbehörde gestützt auf die Untersuchung über die Einsprache. Stellt sie während der Untersuchung fest, dass die angefochtene Veranlagung nicht dem Gesetz entspricht, kann sie unabhängig von den Begehren des Steuerpflichtigen die Steuerfaktoren neu festsetzen. Dabei kann sie die Veranlagung auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen ändern, was durch einen Rückzug der Einsprache nicht verhindert werden kann (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 195 StG N 8). Bei einer Gutheissung, teilweiser Gutheissung, Änderung der Veranlagung zu Gunsten (*reformatio in melius*) oder zu Ungunsten des Steuerpflichtigen (*reformatio in peius*) sind die neu festgesetzten Steuerfaktoren im Dispositiv aufzunehmen (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 195 StG N 8).

3.3.2.

Bei einem Entscheid erwächst grundsätzlich lediglich das Urteilsdispositiv in Rechtskraft. Die Rechtsverbindlichkeit reicht nur so weit, als der Inhalt der Anordnung für den durchschnittlich sprachbegabten Adressaten – unter Umständen mittels Auslegung – zu erschliessen ist. Dies bedingt eine minimale Präzision und Klarheit des Urteilsdispositivs. Dieses muss so formuliert sein, dass für Verfügungsadressaten und verfügende Behörde gleichermassen klar und unmissverständlich wird, was zwischen ihnen fortan genau gilt (vgl. Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), 2. Auflage, Zürich/St. Gallen 2019, Art. 5 N 39). Das Urteilsdispositiv muss die Weisungen, bezogen und beschränkt auf den konkreten Fall, aufführen. Es genügt aber, wenn das Dispositiv unmissverständlich auf die entsprechenden Erwägungen in der Urteilsbegründung verweist (vgl. Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 1. Auflage, Zürich 2009, Art. 61 N 24). Die Legaldefinition einer Verfügung gemäss Art. 5 VwVG – somit auch die Lehre und Rechtsprechung dazu – ist auch für das aargauische Verwaltungsrecht anwendbar (AGVE 2005 S. 617, Erw. 1b).

3.4.

3.4.1.

Vorliegend wurde im Dispositiv des Einspracheentscheids festgehalten, dass die Einsprache abgewiesen wird und die steuerbaren Faktoren im Sinne der Erwägungen erhöht werden. Die neu festgesetzten Steuerfaktoren sind nicht betraglich im Urteilsdispositiv aufgeführt. Diese werden nur mit einem Verweis auf die Ausführungen in den Erwägungen definiert.

3.4.2.

3.4.2.1.

In den Erwägungen des Einspracheentscheids wurde festgehalten, dass aufgrund eines Berechnungsfehlers der fiktive Einkauf BVG falsch festgelegt worden sei (vgl. Ziff. 3 des Einspracheentscheids). Der Fehler sei auf eine falsche bzw. unvollständige Deklaration der Steuerpflichtigen zurückzuführen. In Berücksichtigung der nicht angegebenen Kapitalauszahlungen aus der Säule 3a von total CHF 236'152.00 sei der fiktive Einkauf BVG im Einspracheentscheid von CHF 65'580.00 auf CHF 0.00 zu reduzieren.

3.4.2.2.

Weiter ist den Erwägungen zu entnehmen, dass das KStA den Verkehrswert der Parzelle aaa auf CHF 1'442'000.00 und den Verkehrswert der Parzelle bbb auf CHF 309'750.00 geschätzt habe (vgl. Ziff. 1 des Einspracheentscheids). Die Erhöhung der Verkehrswerte hatte eine Erhöhung des privilegierten Liquidationsgewinnes zur Folge.

3.4.2.3.

Die Reduzierung des fiktiven Einkaufes bzw. die Erhöhung des Liquidationsgewinnes führten zu einer Änderung der Veranlagung zu Ungunsten des Steuerpflichtigen (reformatio in peius). Der steuerbare Liquidationsgewinn wurde um CHF 103'527.00 (CHF 1'498'544.00 - CHF 1'395'017.00) erhöht.

	Veranlagung vor Einspracheentscheid	Veranlagung nach Einspracheentscheid
Liquidationsgewinn in CHF	1'460'597	1'498'544
Fiktiver Einkauf in CHF	- 65'580	0
Steuerbarer Liquidationsgewinn in CHF	1'395'017	1'498'544

3.5.

Aus den Erwägungen des Einspracheentscheids geht der Umfang sowie auch die Begründung der Änderung der Steuerfaktoren eindeutig hervor. Durch den Verweis im Dispositiv ist für die Rekurrenten klar und unmissverständlich, welche Steuerfaktoren neu massgebend sind. Eine ausdrückliche betragliche Erwähnung der neu festgesetzten Steuerfaktoren im Urteilsdispositiv war nicht zwingend nötig. Eine Aufhebung des Einspracheentscheids und eine Rückweisung an die Vorinstanz ist insofern nicht geboten.

4.

4.1.

Der Einspracheentscheid ist gemäss § 195 Abs. 3 StG schriftlich zu begründen. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass jedenfalls die bundesrechtlichen Minimalanforderungen, wie sie aus Art. 29 Abs. 2 BV ("Die Parteien haben Anspruch auf rechtliches Gehör") abgeleitet werden, Beachtung finden. Die tatsächlichen Feststellungen und rechtlichen Überlegungen, welche die Einsprachebehörde dem Entscheid zu Grunde gelegt hat, müssen nachvollzogen werden können. Die Begründung hat zudem eine Beurteilung der Beweismittel zu enthalten. Weiter hat die Einsprachebehörde zu den Anträgen der steuerpflichtigen Person so Stellung zu nehmen, dass ersichtlich wird, wieweit ihnen entsprochen wird. Sie muss sich jedoch nicht mit jedem Vorbringen der steuerpflichtigen Person auseinandersetzen und jedes einzelne Argument ausdrücklich widerlegen. Sie darf sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Als Minimalerfordernis verbleibt aber stets, dass sich die am Verfahren beteiligten Personen anhand der Begründung über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft ablegen können. Dieses Minimalerfordernis wird verletzt, wenn sich die Steuerbehörde im Einspracheentscheid mit mehreren Begehren und mit Beweismitteln, welche die steuerpflichtige Person angerufen hat, überhaupt nicht auseinandersetzt (Bundesgerichtsurteil vom 20. Dezember 2012 [2C_843/2012]; Bundesgerichtsurteil vom 3. Mai 2005 [1P.115/2005], mit Verweis auf BGE 126 I 97; VGE vom 1. Dezember 2008 [WBE.2007.154]; VGE vom 7. Februar 2007 [WBE.2006.121]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 175 StG N 31, § 195 StG N 9, mit Hinweisen).

4.2.

Die Begründung ist im Einspracheentscheid zwar eher knapp ausgefallen. Das Wesentliche wurde jedoch deutlich festgehalten. Insbesondere ist dem Einspracheentscheid zu entnehmen, welche Steuerfaktoren von der Änderung der Veranlagung betroffen sind sowie in welchem Umfang und aus welchem Grund die Änderung gegenüber der Veranlagung erfolgt ist (vgl. dazu auch Erw. 4.3.2.1 f.). Eine Verletzung der Begründungspflicht liegt ebenfalls nicht vor.

5.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Begründung und das Dispositiv den formellen Anforderungen an einen Einspracheentscheid genügen. Der Rekurs ist dementsprechend abzuweisen.

6.

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 hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 1'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 110.00 und den Auslagen von CHF 100.00, insgesamt also CHF 1'210.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (2)
das Kantonale Steueramt
das Regionale Steueramt C.

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, 20. April 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni