

3-RV.2021.77

P 127

Urteil vom 22. September 2022

Besetzung	Präsident Fischer Richter Mazzocco Richter Schorno Gerichtsschreiber Fäs
-----------	---

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

vertreten durch UTA Treuhand AG, Mellingerstrasse 6, 5400 Baden

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 22. April 2021 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2009
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 21. Juli 2020 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2009 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 218'500.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 232'500.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 6'642'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 7'180'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden eine Darlehensforderung von CHF 1'270'000.00 gegenüber der Einzelfirma C. als Vermögen und ein diesbezüglicher Ertrag von CHF 38'100.00 als Einkommen besteuert.

2.

Gegen die Verfügung vom 21. Juli 2020 liess A. mit Schreiben vom 12. August 2020 Einsprache erheben und im Hauptpunkt beantragen, dass die Veranlagung aufgrund der eingereichten Steuererklärung vorzunehmen und dementsprechend das steuerbare Einkommen und das steuerbare Vermögen anzupassen seien sowie eventualiter, dass die Abweichungen in der Veranlagung detailliert zu begründen und eine neue 30-tägige Frist für eine eventuelle Einsprache zu gewähren seien.

3.

Mit Stellungnahme vom 27. August 2020 begründete das Gemeindesteueramtsamt Q. die von der Steuererklärung vorgenommenen Abweichungen, unter anderem betreffend das Darlehen an die Einzelfirma C. sowie eine stille Beteiligung an dieser, inklusive dazugehöriger Erträge. Im Weiteren teilte das Gemeindesteueramtsamt Q. mit, ein erneutes Studium des Scheidungsurteils ergebe, dass die Liegenschaft S., T, dem Eigengut von A. zugeteilt worden sei. Es seien daher sämtliche Faktoren dieser Liegenschaft zu 100 % bei A. zu erfassen. Es müsse in diesen Positionen somit eine Schlechterstellung im Einspracheverfahren (reformatio in peius) in Aussicht gestellt werden, wofür das rechtliche Gehör gemäss § 195 Abs. 2 StG gewährt werde.

4.

Mit Schreiben vom 17. September 2020 liess A. in Ergänzung der Einsprache beantragen, dass in der Veranlagung 2009 das Darlehen C. sowie die stille Beteiligung Einzelfirma C. inklusive der dazugehörigen Erträge zu eliminieren seien.

5.

Mit Entscheid vom 22. April 2021 hiess die Steuerkommission Q. die Einsprache betreffend stille Beteiligung an der Einzelfirma C. teilweise gut. Im Übrigen wies sie die Einsprache ab und nahm betreffend die Liegenschaft S., T, eine Schlechterstellung vor. Die Steuerkommission Q.

setzte das steuerbare Einkommen auf CHF 225'800.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 239'700.00) und das steuerbare Vermögen auf CHF 6'391'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 6'928'000.00) fest.

6.

Den Einspracheentscheid vom 22. April 2021 (Versand am 28. April 2021) liess A. mit Einsprache (recte: Rekurs) vom 17. Mai 2021 (Postaufgabe gleichentags) fristgerecht an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen. Sie lässt sinngemäss beantragen,

dass in der Veranlagung 2009 das Darlehen C. von CHF 1'270'000.00 sowie der dazugehörige Ertrag von CHF 38'100.00 zu eliminieren seien.

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

7.

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

8.

A. liess innert der ihr angesetzten Frist keine Replik erstatten, reichte jedoch ein Schreiben vom 13. Dezember 2021 (Postaufgabe gleichentags) ein.

9.

Das Spezialverwaltungsgericht edierte beim Gemeindesteueramt S. Steuerakten vergangener Steuerperioden.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2009. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Die Vorinstanz ist der Ansicht, dass eine Darlehensforderung der Rekurrentin gegenüber ihrem Exmann bzw. dessen Einzelfirma C. von CHF 1'270'000.00 sowie ein diesbezüglicher Zinsertrag von CHF 38'100.00 bestehen. Die Vorinstanz hat daher sowohl in der Veranlagung als auch im Einspracheentscheid diese Darlehensforderung von CHF 1'270'000.00 beim Vermögen sowie den diesbezüglichen Zinsertrag von CHF 38'100.00 beim Einkommen der Rekurrentin erfasst.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass das Darlehen über CHF 1'270'000.00 sowie der daraus resultierende Zinsertrag in der Steuerperiode 2007, als noch eine gemeinsame Steuerpflicht bestanden habe, in der gemeinsamen Steuererklärung deklariert und in die Steuerveranlagung miteinbezogen worden seien. Der Bestand des Darlehens sei somit, solange eine gemeinsame Steuerpflicht vorgelegen habe, nicht bestritten worden. Die Vertreterin der Rekurrentin (nachstehend: Vertreterin) mache ab der Steuerperiode 2008, der ersten Steuerperiode mit einer getrennten Besteuerung, und somit auch für die vorliegend zu beurteilende Steuerperiode 2009 geltend, das Darlehen bestehe nicht. Dabei werde einzig gestützt auf die Gerichtsurteile zur güterrechtlichen Auseinandersetzung im Ehescheidungsverfahren argumentiert. Es sei zwar zutreffend, dass das Darlehen über CHF 1'270'000.00 in den Gerichtsurteilen bzw. insbesondere im Urteil des Bezirksgerichts Q. vom tt.mm. 2011, das Ausführungen zur Einzelfirma C. enthalte, nicht erwähnt werde. Aus dem Scheidungsurteil bzw. der Nichtberücksichtigung des Darlehens im Urteil könne jedoch nicht ohne Weiteres auf ein Nichtbestehen des Darlehens geschlossen werden, zumal das Urteil auch nicht ausführe, das Darlehen würde nicht bestehen. Die steuerliche Berücksichtigung des Darlehens in der Steuerperiode 2007, als letztmals eine gemeinsame Steuerpflicht bestanden habe, spreche eindeutig für ein Bestehen des Darlehens. Für eine von der Steuerperiode 2007 abweichende Behandlung ab der Steuerperiode 2008 wären einschlägige Nachweise erforderlich. Der alleinige Verweis auf die Scheidungsurteile vermöge diesen Nachweis nicht zu erbringen, weshalb auch in der Steuerperiode 2009 weiterhin von einem Bestehen des Darlehens auszugehen sei.

2.2.

Die Vertreterin ist der Ansicht, das Scheidungsurteil des Bezirksgerichts Q. vom tt.mm. 2011 erbringe den Nachweis, dass das Darlehen über CHF 1'270'000.00 und der dazugehörige Ertrag nicht mehr bestünden und diese Positionen daher zu eliminieren seien. Die güterrechtliche Auseinandersetzung umfasse das gesamte vormals eheliche Vermögen. Es liege keine partielle Auseinandersetzung vor. Auf über 60 Seiten habe sich das Gericht mit der detaillierten Zuweisung der Aktiven und Passiven der Scheidungsparteien befasst (vgl. Rekurs). Die Rekurrentin habe der D. AG ein Darlehen von CHF 1'270'000.00 gewährt. Diese Schuld sei in der Folge vom Ehemann (Einzelfirma C.) übernommen bzw. das Darlehen sei vom Treuhandbüro B. auf diesen umgeschrieben worden (vgl. Schreiben der Rekurrentin an das Steueramt Q. vom 18. August 2010 sowie die E-Mail der Vertreterin vom 25. Mai 2022). Die Rekurrentin habe für das gewährte Darlehen nie Rückzahlungen oder Zinsen erhalten. Das Darlehen sei im Verfahren vor dem Bezirksgericht Q. als beweislos qualifiziert worden, wie aus E. 6.5.2.14.3. des Urteils vom tt.mm. 2011 hervorgehe. In E. 6.5.2. ff. und 6.6.2. ff. habe ein Totalnachweis der Errungenschaft und des Eigenguts der Rekurrentin stattgefunden. In Ziff. 4.5 des Urteilsdispositivs stehe: Der Beklagte wird verpflichtet, der Klägerin aus Güterrecht eine Ausgleichszahlung von CHF 10'473.40.00 zu leisten. Dies sei eine abschliessende Ausgleichszahlung unter Berücksichtigung aller Faktoren.

3.

3.1.

§ 50 Abs. 2 StG sieht betreffend Vermögenssteuer vor, dass bei der Bewertung bestrittener oder nachweisbar unsicherer Forderungen dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit Rechnung zu tragen ist.

Zinsen aus Guthaben sind gemäss § 29 Abs. 1 lit. a StG aus beweglichem Vermögen steuerbare Erträge.

3.2.

3.2.1.

Die Rekurrentin und deren Exmann unterstanden dem ordentlichen Güterstand der Errungenschaftsbeteiligung (vgl. Urteil des Bezirksgerichts Q. vom tt.mm. 2011 E. 6.3.).

3.2.2.

In der güterrechtlichen Auseinandersetzung erfolgt zuerst die Ausscheidung von Errungenschaft und Eigengut jedes Ehegatten (Art. 207 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB]), dann die Berechnung des Vorschlags unter Berücksichtigung namentlich von Ersatzforderungen (Art. 210 ZGB), anschliessend die Festlegung des

Anteils der Ehegatten am Vorschlag (Art. 215 ZGB) und zuletzt die Erfüllung der Ansprüche, insbesondere durch die Bezahlung der Beteiligungs-forderung (Art. 218 ZGB).

3.2.3.

Bei der Trennung des Vermögens von Mann und Frau haben die Ehegatten unter anderem ihre gegenseitigen Schulden zu regeln (Art. 205 Abs. 3 ZGB). Damit sind Schulden aller Art (z.B. Darlehen) unter den Ehegatten gemeint, nicht nur solche eherechtlicher Natur. Schuldenregelung kann tatsächliche Tilgung der Schulden bedeuten oder aber blosses In-Rechnung-Stellen. Letzteres trifft zu, wenn eine Schuld noch nicht fällig ist; die gegenseitigen Schulden sind jedoch als Passivum bzw. Aktivum je einer Gütermasse der Ehegatten zuzuordnen und entsprechend in der güterrechtlichen Abrechnung zu berücksichtigen (Basler Kommentar zum Zivilgesetzbuch I, 6. Auflage, Basel 2018, Art. 205 ZGB N 22 und 26; Bundesgerichts-urteil vom 2. Februar 2015 [5A_26/2014] E. 7.2.).

3.3.

3.3.1.

Materielle Rechtskraft bedeutet Massgeblichkeit eines formell rechtskräftigen Urteils in jedem späteren Verfahren unter denselben Parteien. In negativer Hinsicht verbietet die materielle Rechtskraft jedem späteren Gericht, auf eine Klage einzutreten, deren Streitgegenstand mit dem rechtskräftig beurteilten (res iudicata, d.h. abgeurteilte Sache) identisch ist. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung beurteilt sich die Identität von Streitgegenständen im Hinblick auf die negative Wirkung der materiellen Rechtskraft nach den prozessualen Ansprüchen in den Klageanträgen und dem behaupteten Lebenssachverhalt, d.h. dem Tatsachenfundament, auf das sich die Klagebegehren stützen. Dabei ist der Begriff der Anspruchs-identität nicht grammatikalisch, sondern inhaltlich zu verstehen. Die Erwägungen des früheren Urteils sind nach konstanter Rechtsprechung zur Auslegung der Tragweite des Dispositivs des Vorentscheids heranzuziehen. Aus diesen Erwägungen des massgebenden früheren Urteils ergibt sich nicht nur, welche Rechtsbegehren im früheren Verfahren gestellt wurden, sondern auch, auf welchen Lebenssachverhalt die eingeklagten Ansprüche gestützt wurden (BGE 142 III 210 E. 2.). Liegt eine abgeurteilte Sache (res iudicata) vor, darf das Gericht nicht auf die Klage eintreten (Art. 59 Abs. 1 und Abs. 2 lit. e der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]).

Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden sind zur Entscheidung von Vorfragen aus anderen Rechtsgebieten befugt, solange die zuständige Behörde nicht einen hauptfrageweisen Entscheid gefällt hat. Liegt ein rechtskräftiger Entscheid der zuständigen Behörde (des sachzuständigen Zivilgerichts betreffend die scheidungsrechtlichen Nebenfolgen wie Unterhalt

und Güterrecht) vor, sind Verwaltungs- und Verwaltungsjustizbehörden daran gebunden, es sei denn, der Entscheid erweise sich als absolut nichtig (VGE vom 7. Juni 2000 [BE.98.00103]).

3.3.2.

Jeder Teil eines Scheidungsurteils kann mit einem Rechtsmittel korrigiert werden, jedoch nicht jeder Teil kann mit einer Abänderungsklage abgeändert werden. Die einmal abgeschlossene güterrechtliche Auseinandersetzung ist und bleibt abgeschlossen. Sie kann durch Rechtsmittel angefochten, aber nicht mehr abgeändert werden (Art. 284 ZPO e contrario; Basler Kommentar zur Schweizerischen Zivilprozessordnung, 3. Auflage, Basel 2017, Art. 284 ZPO N 1).

4.

4.1.

Das Bezirksgericht Q. führt im Scheidungsurteil vom tt.mm. 2011 in E. 6.5.2.14. betreffend Güterrecht aus, dass weder ein von der Rekurrentin behauptetes Darlehen an die D. AG von CHF 1'455'000.00, welches sie gestaffelt in den Jahren 1986 bis 1995 gewährt haben soll, noch eine Umbuchung dieser Darlehensschuld auf den Ehemann der Rekurrentin bzw. dessen Einzelfirma C. bewiesen seien. Das Bezirksgericht Q. hat damit im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung über den Nichtbestand der Darlehensschuld des Ehemanns der Rekurrentin von CHF 1'455'000.00 und der dieser entsprechenden Darlehensforderung der Rekurrentin von CHF 1'455'000.00 bzw. a maiore minus auch über den Nichtbestand einer Darlehensschuld und Darlehensforderung von CHF 1'270'000.00 entschieden. Die Rekurrentin und ihr Exmann haben diesen Punkt nicht angefochten. Das Obergericht des Kantons Aargau sowie das Bundesgericht hatten daher nicht mehr über diese angebliche Darlehensforderung von CHF 1'270'000.00 zu befinden (vgl. Bundesgerichtsurteil vom 27. Mai 2013 [5A_618/2012] E. 4.5. und 5.2.-5.5.). Der Rekurrentin ist es nicht möglich, dieselbe Darlehensforderung erneut gerichtlich geltend zu machen. Zum einen ist eine Abänderung eines Scheidungsurteils betreffend güterrechtliche Auseinandersetzung ausgeschlossen (E. 3.3.2.). Zum anderen stünde einem Forderungsprozess die res iudicata entgegen, was zu einem Nichteintretensentscheid führen würde. Anspruchsidentität ist zu bejahen, da in einem Forderungsprozess, wie bereits im Rahmen der güterrechtlichen Auseinandersetzung, erneut über den gleichen Lebenssachverhalt und dieselbe Darlehensschuld zu befinden wäre.

4.2.

Dass in der Steuerperiode 2007 – wie von der Vorinstanz ausgeführt – eine Darlehensforderung der Rekurrentin gegenüber der Einzelfirma C. von CHF 1'270'000.00 deklariert wurde, trifft zu. Dies ändert allerdings nichts an der res iudicata.

4.3.

Lässt sich eine Darlehensforderung der Rekurrentin gegen ihren Exmann von CHF 1'270'000.00 zufolge res iudicata gerichtlich nicht durchsetzen, muss gemäss § 50 Abs. 2 StG diese als nachweisbar unsicher gelten und es ist von einer vollständigen Verlustwahrscheinlichkeit auszugehen. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz gelingt der Rekurrentin mit dem Scheidungsurteil des Bezirksgerichts Q. vom tt.mm. 2011 somit der Nachweis, dass eine Darlehensforderung von CHF 1'270'000.00 gegen ihren Exmann nicht besteht.

4.4.

Besteht keine Darlehensforderung der Rekurrentin gegenüber ihrem Ehemann von CHF 1'270'000.00, muss dies auch für einen mit dieser Forderung im Zusammenhang stehenden Zinsertrag von CHF 38'100.00 gelten.

4.5.

Der Rekurs ist demnach gutzuheissen. Das satzbestimmende Einkommen ist von CHF 239'700.00 um CHF 38'100.00 auf CHF 201'600.00 und das satzbestimmende Vermögen ist von CHF 6'928'000.00 um CHF 1'270'000.00 auf CHF 5'658'000.00 herabzusetzen. Die Vornahme einer neuen Steuerauscheidung ist Sache der Vorinstanz.

5.

5.1.

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des Rekursverfahrens auf die Staatskasse zu nehmen (§ 189 Abs. 1 StG).

5.2.

Ausserdem hat die Rekurrentin Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Vorliegend ist indes zu beachten, dass der Rekurs wortwörtlich gleich lautet wie jener des parallelen Rekursverfahrens betreffend das Steuerjahr 2008. In jenem Verfahren hat die Vertreterin aufforderungsgemäss eine Kostennote eingereicht. Diese belief sich auf CHF 1'330.00 (ohne MWSt) und betraf die Steuerjahre 2008 – 2010. Weil mit der im Urteil des Spezialverwaltungsgerichts vom 23. Juni 2022 (3-RV. 2021.76) zugesprochenen Entschädigung von CHF 1'432.40 (inkl. 7.7 % MWSt) bereits sämtliche Parteikosten für die Steuerjahre 2008 - 2010 abgegolten wurden, ist im vorliegenden Rekursverfahren keine weitere Parteikostenentschädigung auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses werden das satzbestimmende Einkommen auf CHF 201'600.00 und das satzbestimmende Vermögen auf CHF 5'658'000.00 festgesetzt.

2.

Die Vorinstanz wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens werden auf die Staatskasse genommen.

4.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:
die Vertreterin der Rekurrentin (2)
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