

3-RV.2022.135
P 178

Urteil vom 23. November 2023

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Senn
 Richterin Sramek
 Gerichtsschreiber Fäs

Rekurrent **A.**_____

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____
 vom 29. August 2022
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 20. April 2022 wurde A._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 10'700.00 (satzbestimmendes Einkommen 21'900.00) und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 640'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 840'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Selbstdeklaration wurden beim satzbestimmenden Vermögen für die Grundstücke GB R._____ Nr. aaa und Nr. bbb Liegenschaftswerte von CHF 72'206.00 und CHF 5'942.00 berücksichtigt.

2.

Gegen die Verfügung vom 20. April 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 17. Mai 2022 Einsprache und beantragte Folgendes:

"Der Liegenschaftswert unter den Liegenschaften W._____/R._____, S._____, T-Strasse Parz. aaa und bbb, Punkt 31 ist auf CHF 0.00 zu korrigieren."

3.

Mit Schreiben vom 31. Mai 2022 stellte das Regionale Steueramt Q._____ U._____ V._____ A._____ eine Erhöhung des satzbestimmenden Vermögens um CHF 302'252.00 in Aussicht und gab diesem die Möglichkeit, sich dazu innert 30 Tagen schriftlich zu äussern.

4.

Mit Schreiben vom 22. Juni 2022 äusserte sich A._____ zur in Aussicht gestellten Schlechterstellung (reformatio in peius) und hielt an seinem in der Einsprache gestellten Antrag fest.

5.

Mit Entscheid vom 29. August 2022 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab und erhöhte das steuerbare Vermögen auf CHF 943'770.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'143'160.00).

6.

Den Einspracheentscheid vom 29. August 2022 (Zustellung am 21. September 2022) hat A._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 19. Oktober 2022 (Postaufgabe am 18. Oktober 2022) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weitergezogen. Er stellt folgenden Antrag:

"Die Vermögenssteuer sei in der definitive Steuerveranlagung für das Jahr 2020 Versand 20.09.2022 auf CHF 526'600.- zu korrigieren. Die Ziffer 30.6 sei aufzuheben. Es gibt kein Darlehen aus dem Verkauf Liegenschaft W._____."

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 die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

2.1.1.

Mit Kaufvertrag vom 17. November 2020 hat der Rekurrent die Grundstücke GB R._____ Nr. aaa und bbb für CHF 445'000.00 an B._____ und C._____ verkauft. Die Eigentumsübertragung erfolgte am 27. November 2020 (Eintragung im Grundbuch). Der Kaufpreis war wie folgt zu tilgen (Ziff. 3.2. des Kaufvertrags): Innert 10 Tagen nach der Beurkundung leisten die Käufer eine unverzinsliche Anzahlung von CHF 45'000.00. Die Kaufpreisrestanz von CHF 400'000.00 ist frühestens am 04.01.2021 und spätestens am 08.01.2021 auf das Konto des Verkäufers bei der D._____ zu überweisen. Der Betrag von CHF 400'000.00 wurde dem Konto des Rekurrenten am 6. Januar 2021 gutgeschrieben.

2.1.2.

Mit Verfügung vom 27. August 2021 veranlagte die Steuerverwaltung des Kantons W._____, Grundstückgewinnsteuer, den Rekurrenten betreffend den Gewinn aus dem Verkauf der genannten Grundstücke zu einer Grundstückgewinnsteuer von CHF 19'600.50.

2.2.

2.2.1.

Mit Verfügung vom 20. April 2022 wurde der Rekurrent von der Vorinstanz für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 640'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 840'000.00) veranlagt. In Abweichung von der Steuererklärung wurden beim satzbestimmenden Vermögen für die beiden Grundstücke in R._____ Liegenschaftswerte von CHF 72'206.00 und CHF 5'942.00 berücksichtigt.

2.2.2.

Mit Einspracheentscheid vom 29. August 2022 erhöhte die Vorinstanz das steuerbare Vermögen auf CHF 943'770.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 1'143'160.00). In diesem wird Folgendes ausgeführt:

"(...)

Bei einem Grundstücksverkauf entstehen die geldwerten Ansprüche auf Bezahlung des Kaufpreises und auf Übertragung des Eigentums am Grundstück mit

der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags. Das Eigentum am Grundstück geht erst mit dem Grundbucheintrag auf die Käuferschaft über. Liegt der massgebende Stichtag der Vermögenssteuer (31.12.2020) zwischen dem Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags und demjenigen der Eintragung im Grundbuch, hat der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Eigentümer den Vermögenssteuerwert des veräusserten Grundstücks und in seiner Eigenschaft als Gläubiger die Forderung auf Bezahlung des Kaufpreises (bzw. nach einer geleisteten Anzahlung die Forderung auf Bezahlung der Kaufpreisrestanz) zu deklarieren. Als Wert seiner Schuld auf Übertragung des Eigentums am verkauften Grundstück kann er dessen Steuerwert wieder in Abzug bringen. Was für den Verkäufer eine Forderung darstellt, bildet beim Käufer eine Schuld und umgekehrt.

(...)

Wie bereits erwähnt, hat der Einsprecher aufgrund des Kaufvertrags vom 27. November 2020 einen rechtlichen Anspruch auf die CHF 400'000 per 31.12.2020. Diese Forderung muss in der Steuererklärung 2020 berücksichtigt werden. Dies gilt auch wenn kein Darlehensvertrag zwischen Verkäufer und Käufer abgeschlossen wird. Aus dem Verkauf der Liegenschaft erfolgte im Jahr 2021 vom Kanton W._____ noch eine Grundstückgewinnsteuer von CHF 19'600. Dieser Betrag kann per 31.12.2020 als Schuld gegenüber der Steuerverwaltung W._____ berücksichtigt werden. Zusätzlich darf der Steuerwert von CHF 78'148 der Liegenschaft in S._____ per 31.12.2020 nicht mehr besteuert werden, da der Einsprecher zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Eigentümer der Liegenschaft war. Das steuerbare Vermögen erhöht sich dementsprechend um CHF 400'000 minus Grundstückgewinnsteuer CHF 19'600 und Steuerwert S._____ CHF 78'148. (...)"

2.3.

Der Rekurrent beantragt sinngemäss, dass im Zusammenhang mit den beiden Grundstücken in R._____ weder deren Steuerwert noch eine Forderung beim satzbestimmenden Vermögen zu berücksichtigen seien.

2.4.

Der Rekurrent weist betreffend Sachverhalt berechtigterweise auf zwei falsche Datumsangaben im Einspracheentscheid hin. Zum einen datiert der Kaufvertrag vom 17. November 2020 (Datum der öffentlichen Beurkundung) und nicht vom 27. November 2020 (Grundbucheintrag). Zum anderen handelt es sich um einen Verschieb, soweit im Einspracheentscheid ausgeführt wird, der Rekurrent sei der Meinung, dass "er die Restzahlung von CHF 400'000 per 31.12.2021 nicht versteuern" müsse, "da sie noch nicht auf seinem Konto war"; richtig ist diesbezüglich 31.12.2020.

3.

3.1.

Die Veranlagungsbehörde kann im Einspracheentscheid alle Steuerfaktoren neu festsetzen (§ 195 Abs. 2 Satz 1 StG). Ändert sie die Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person (reformatio in peius), hat sie ihr

zuvor Gelegenheit zu geben, sich schriftlich oder mündlich zu äussern (§ 195 Abs. 2 Satz 2 StG). Dabei hat die Einsprachebehörde der steuerpflichtigen Person nicht nur allgemein, sondern ganz konkret aufzuzeigen, in welcher Hinsicht und in welchem Umfang die Veranlagung zu ihrem Nachteil abgeändert werden soll (SGE vom 24. Februar 2022 [3-RV.2019.29]).

3.2.

Das Regionale Steueramt V._____ stellte dem Rekurrenten mit Schreiben vom 31. Mai 2022 eine Schlechterstellung in Aussicht und wies ihn darauf hin, dass sich das satzbestimmende Vermögen um CHF 302'252.00 (Kaufpreisrestanz von CHF 400'000.00 ./ Grundstückgewinnsteuerschuld von CHF 19'600.00 ./ Steuerwert der Liegenschaften in R._____ von CHF 78'148.00) erhöhen soll. Die im Einspracheentscheid vorgenommene reformatio in peius erweist sich daher – entgegen den Ausführungen des Rekurrenten – als rechtmässig.

4.

4.1.

4.1.1.

Nach § 46 Abs. 1 StG und Art. 13 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG) unterliegt das gesamte Reinvermögen der Vermögenssteuer. Das Reinvermögen entspricht dem Überschuss der steuerbaren Aktiven über die Passiven (Bundesgerichtsurteil vom 27. April 2020 [2C_830/2019] E. 12.1.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 46 StG N 6; Basler Kommentar zum StHG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 13 StHG N 1). Zu den steuerbaren Aktiven gehören sämtliche einer Person zustehenden geldwerten Rechte an Sachen, Forderungen und Beteiligungen, sofern das Gesetz sie nicht ausdrücklich als steuerfrei erklärt (vgl. § 53 StG). Geldwerte Rechte räumen der berechtigten Person einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch ein. Dieser Anspruch kann dinglicher oder obligatorischer Natur sein (Bundesgerichtsurteil vom 27. April 2020 [2C_830/2019] E. 12.1.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 7; Basler Kommentar zum StHG, a.a.O., Art. 13 StHG N 4 f.).

4.1.2.

Das Vermögen wird zum Verkehrswert bewertet, soweit die nachfolgenden Bestimmungen nichts anderes vorsehen (§ 47 Abs. 1 StG; vgl. auch Art. 14 Abs. 1 Satz 1 StHG). Für Forderungen wird zur Verkehrswertbewertung das sogenannte Nennwert- bzw. Nominalwertprinzip zugrunde gelegt, so dass sie grundsätzlich mit dem vollen Forderungsbetrag der Vermögenssteuer unterliegen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 50 StG N 25; Basler Kommentar zum StHG, a.a.O., Art. 14 StHG N 8). Gemäss § 50 Abs. 2 StG ist allerdings bei der Bewertung bestrittener oder

nachweisbar unsicherer Forderungen dem Grad der Verlustwahrscheinlichkeit Rechnung zu tragen.

4.1.3.

Massgebend für die zeitliche Zurechnung von Vermögenszugängen ist der Erwerb eines festen Rechtsanspruchs (BGE 144 II 427 E. 7.2 [die Rechtsprechung zum Einkommenszufluss gilt analog]; VGE vom 7. März 2023 [WBE.2022.430]; SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2020.22]; RGE vom 26. April 2007 [3-RV.2006.95]). Bei einem Grundstückverkauf entstehen die festen Rechtsansprüche auf Bezahlung des Kaufpreises (Forderung; obligatorischer Anspruch) und auf Übertragung des Eigentums am Grundstück mit Abschluss bzw. der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags (AGVE 2002 S. 175 ff.; AGVE 1988 S. 464 ff.; SGE vom 23. März 2023 [3-RV.2020.22]; RGE vom 5. Juli 1995 [RV.93.50044]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 19). Beim Verkäufer besteht die für die Vermögenssteuer massgebende Forderung in der Kaufpreisforderung, soweit diese am Stichtag noch nicht bezahlt ist; den gleichen Betrag kann der Käufer als Schuld abziehen (AGVE 1988 S. 466; RGE vom 5. Juli 1995 [RV.93.50044]; VGE vom 16. Februar 1988 [1987/257]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 19). Ob die Forderung fällig ist oder nicht, spielt hingegen keine Rolle (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 50 StG N 28; Basler Kommentar zum StHG, a.a.O., Art. 14 StHG N 8).

4.1.4.

Das steuerbare Vermögen bemisst sich nach dem Stand am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht (§ 60 Abs. 1 StG; Stichtagsprinzip).

4.2.

Der Rekurrent war am 31. Dezember 2020 nicht mehr Eigentümer der beiden Grundstücke in R._____. Die Parteien sind sich daher zu Recht einig, dass der Rekurrent deren Liegenschaftswerte im Jahr 2020 nicht mehr zu versteuern hat.

4.3.

Mit Abschluss des Kaufvertrags (öffentliche Beurkundung) am 17. November 2020 erwarb der Rekurrent einen festen Rechtsanspruch auf die Kaufpreisforderung von CHF 445'000.00 (E. 4.1.3.). Diese per 31. Dezember 2020 noch im Umfang von CHF 400'000.00 bestehende Kaufpreisforderung stellt daher für den Rekurrenten ein in der Steuerperiode 2020 zu steuerndes Aktivum dar.

4.4.

Aus dem Umstand, dass der Kaufpreis in Höhe von CHF 400'000.00 nicht im Jahr 2020, sondern erst am 6. Januar 2021 bezahlt wurde, kann der Rekurrent nichts zu seinen Gunsten ableiten. Wie aufgezeigt, stellt bereits

die Kaufpreisforderung, welche im Jahr 2020 entstand, ein steuerbares Aktivum dar (E. 4.3.).

4.5.

Der Rekurrent macht geltend, dass ein Kaufvertrag eine Absichtserklärung darstelle. Das Erzielen eines Gewinns werde aber erst Realität, wenn das Geld auf dem Konto des Verkäufers eingetroffen sei. Vor dem Eintreffen des ganzen Kaufpreises auf dem Konto des Käufers (recte: Verkäufers) hänge alles noch in der Luft und es sei noch kein Gewinn erzielt worden. Ein Verkauf könne auch schief laufen (z.B. Zahlungsunfähigkeit). Damit wäre ein rechtlicher Anspruch von Forderungen von ihm auf den Gewinn gar nicht durchsetzbar und der Kaufvertrag würde gegenstandslos (vgl. Rekurs).

Dem ist entgegenzuhalten, dass der öffentlich beurkundete Kaufvertrag nicht lediglich eine Absichtserklärung darstellt, sondern dem Rekurrenten einen festen Rechtsanspruch auf Bezahlung des Kaufpreises verschafft (E. 4.1.3.). Zudem gilt für die Verkehrswertbewertung von Forderungen das sogenannte Nennwertprinzip. Davon kann nur unter den Voraussetzungen von § 50 Abs. 2 StG abgewichen werden (E. 4.1.2.). Es bestehen keine Anhaltspunkte, dass die Kaufpreisforderung in Höhe von CHF 400'000.00 am Stichtag (31. Dezember 2020) bestritten oder unsicher war. Vielmehr haben die Käufer dem Rekurrenten gemäss Ziff. 3.4. ("Sicherstellung") des Kaufvertrags eine Bestätigung der E. _____ AG vom 29. September 2020 vorgelegt, wonach die Finanzierung des gesamten Kaufpreises geregelt war. Ausserdem haben die Käufer dem Rekurrenten die Kaufpreisrestanz von CHF 400'000.00 am 6. Januar 2021 auch tatsächlich überwiesen.

4.6.

Entgegen der Ansicht des Rekurrenten muss das "Bargeld für den Kaufpreis" bzw. die Kaufpreisforderung von CHF 400'000.00 im Jahr 2020 nicht zweimal, sowohl durch den Rekurrenten als auch die Käufer versteuert werden. Denn Letztere können die Kaufpreisrestanz von CHF 400'000.00 als Schuld abziehen. Dabei ist zu beachten, dass das, was für den Verkäufer eine Forderung darstellt, für den Käufer eine Schuld bildet und umgekehrt (AGVE 1988 S. 466; RGE vom 5. Juli 1995 [RV.93.50044]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 19).

4.7.

Der Rekurrent weist zutreffend darauf hin, dass der massgebende Stichtag der Vermögenssteuer (31.12.2020) nicht zwischen dem Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags (17. November 2020) und demjenigen der Eintragung im Grundbuch (27. November 2020) liegt. Daraus folgt einzig, dass der Rekurrent per 31. Dezember 2020, da er zu diesem Zeitpunkt nicht mehr Eigentümer der Grundstücke in R. _____ war, weder deren Steuerwerte zu deklarieren hatte noch als Wert seiner Schuld auf

Übertragung des Eigentums an den verkauften Grundstücken deren Steuerwerte wieder in Abzug bringen konnte. Daran, dass der Rekurrent die Kaufpreisforderung in der Steuerperiode 2020 zu versteuern hat, ändert dieser Umstand hingegen nichts (AGVE 1988 S. 466 f.; RGE vom 5. Juli 1995 [RV.93.50044]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 19).

4.8.

Die Kaufpreisforderung von CHF 400'000.00 wurde nicht in ein Darlehen umgewandelt. Der Einwand des Rekurrenten, dass er den Käufern kein Darlehen vergeben habe, ist daher berechtigt. Vor diesem Hintergrund erweist sich auch die Bezeichnung "Darlehen aus dem Verkauf Liegenschaft W._____" in den Veranlagungsdetails zur Einsprache (Ziff. 30.6) als unpräzise, handelt sich dabei doch um eine Kaufpreisforderung. Daran, dass der Rekurrent diesbezüglich ein Reinvermögen von CHF 380'400.00 (Kaufpreisforderung von CHF 400'000.00 abzüglich der Grundstückgewinnsteuerschuld von CHF 19'600.50 [vgl. § 52 StG sowie E. 2.1.2.]) zu versteuern hat, ändert dies allerdings nichts.

4.9.

Der Rekurrent macht geltend, dass er die am 6. Januar 2021 erhaltene Restzahlung von CHF 400'000.00 per 31. Dezember 2021 versteuert habe, und dass sich eine diesbezügliche Besteuerung im Jahr 2020 als periodenfremd erweise (vgl. Rekurs und Replik).

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Vermögenssteuer für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben wird (§ 58 Abs. 1 StG), und dass sich das steuerbare Vermögen nach dem Stand am Ende der Steuerperiode bemisst (§ 60 Abs. 1 StG). Die Kaufpreisforderung von CHF 400'000.00 stellt daher in der Steuerperiode 2020 ein steuerbares Aktivum dar. Ausserdem hat der Rekurrent die erhaltene Kaufpreisrestanz von CHF 400'000.00 (Bankguthaben) oder deren Gegenwert, soweit per 31. Dezember 2021 noch vorhanden, auch in der Steuerperiode 2021 zu versteuern.

4.10.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass der Rekurrent im Zusammenhang mit dem Verkauf der beiden Grundstücke in R._____ in der Steuerperiode 2020 ein Reinvermögen von CHF 380'400.00 zu versteuern hat.

4.11.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

5.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 300.00, der Kanzleigebür von CHF 130.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 530.00, zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteikostenentschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

den Rekurrenten

das Kantonale Steueramt

das Regionale Steueramt Q. _____ U. _____ V. _____

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. November 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs