

3-RV.2022.3
P 101

Urteil vom 1. September 2022

Besetzung Präsident Fischer
 Richter Senn
 Richter Biondo
 Gerichtsschreiber Lenarcic

Rekurrentin **A.**_____

vertreten durch Gretz Treuhand AG, Torgasse 10, 4663 Aarburg

Gegenstand **Einspracheentscheid der Steuerkommission Q.**_____ **vom 2. Dezember 2021**
 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2019

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

B., der Ehemann von A., ist am 8. Oktober 2019 verstorben.

2.

Mit Verfügung vom 19. Februar 2021 wurde A. von der Steuerkommission Q. für die Zeit vom 9. Oktober bis 31. Dezember 2019 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 9'400.00 (satzbestimmendes Einkommen CHF 58'500.00) sowie einem steuerbaren Vermögen von CHF 86'000.00 (satzbestimmendes Vermögen CHF 381'000.00) veranlagt. Dieser Veranlagung liegt der Steuerwert der Liegenschaft Y-Weg 6 in Q. von CHF 355'000.00 pro rata temporis mit CHF 80'860.00 zu Grunde.

3.

Gegen die Verfügung vom 19. Februar 2021 liess A. mit Schreiben vom 10. März 2021 Einsprache erheben mit folgendem Antrag:

"Der Steuerwert der Liegenschaft Y-Weg 6 / STWE-Nr. aaa in Q. sei den wohnrechtsbelasteten Eigentümern und nicht Frau A., die lediglich über ein Wohnrecht verfügt, zuzurechnen."

4.

Mit Entscheid vom 2. Dezember 2021 wies die Steuerkommission Q. die Einsprache ab.

5.

Den Einspracheentscheid vom 2. Dezember 2021 (Zustellung am 21. Dezember 2021) hat A. mit rechtzeitigem Rekurs vom 31. Dezember 2021 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie beantragt das Folgende:

"Der Steuerwert der Liegenschaft Y-Weg 6 / Parz. Nr. bbb, STWE-Nr. aaa in Q. sei dem wohnrechtsbelasteten Eigentümer und nicht Frau A., die lediglich über ein Wohnrecht verfügt, zuzurechnen. Das steuerbare Vermögen sei folglich um CHF 80'860 (satzbestimmend CHF 355'000) zu reduzieren.

Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen"

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

6.

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

7.

A. hat keine Replik erstatten lassen.

8.

Mit Schreiben vom 10. Juni 2022 hat das Kantonale Steueramt aufforderungsgemäss eine weitere Stellungnahme eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2019. Massgebend für die Beurteilung ist das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG).

2.

2.1.

Der Ehegatte der Rekurrentin ist am 8. Oktober 2019 verstorben. Damit endete seine Steuerpflicht (vgl. § 20 Abs. 1 StG). Fortan sind die Erben steuerpflichtig für ihren Anteil am Vermögen der Erbengemeinschaft. Die Erbberechtigten treten für die Zeit nach dem Tod nicht in die Steuerpflicht der verstorbenen Person ein. Sie haben vielmehr das mit dem Todestag auf sie übergehende Vermögen und den daraus fliessenden Ertrag (oder Verlust) nach dem Tod entsprechend ihrer Berechtigung am Nachlass zu versteuern (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 10 StG N 2).

2.2.

2.2.1.

Gemäss § 10 Abs. 1 StG werden steuerbare Leistungen und Werte von Erbengemeinschaften den Erbberechtigten und Bedachten nach ihren Erbanteilen zugerechnet. Diese Regelung ist zwingend und kann nicht durch anders lautende Abmachungen der Erben abgeändert werden (vgl. RGE vom 25. September 2008 [3-RV.2008.19]; RGE vom 23. Februar 2006 [3-RV.2005.50367/50368]). Bei Vermögen, an dem eine Nutzniessung besteht, sind Einkommen und Vermögen des Nutzniessers schon während der Dauer der Erbengemeinschaft dem Nutzniesser zuzurechnen. Dabei ist bedeutungslos, ob die Nutzniessung auf einer gesetzlichen, testamentarischen oder vertraglichen Anordnung beruht oder ob es sich um ein rein tatsächliches Nutzungsverhältnis handelt. Die Bedachten (Vermächtnisnehmer) sind nicht Mitglieder der Erbengemeinschaft. Sie werden mit dem Erbgang steuerpflichtig für ihr Vermächtnis, auch wenn ihnen dieses später ausgerichtet wird. Das Vermächtnis stellt für die Vermächtnisnehmer bis zur Ausrichtung für die Bedachten eine steuerbare Forderung und für die Erbberechtigten eine Schuld dar (vgl. Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 10 StG N 5 f.).

2.2.2.

Bei Ungewissheit über die Erbberechtigten oder über die auf sie entfallenden Anteile wird die Erbengemeinschaft als Ganzes nach den für natürliche Personen geltenden Bestimmungen am letzten Wohnsitz der verstorbenen Person besteuert (§ 10 Abs. 2 Satz 1 StG). Die Besteuerung der Erbengemeinschaft als Ganzes ist nicht nur dann zulässig, wenn Ungewissheit

über die erbberechtigten Personen oder über die auf die einzelnen Erbberechtigten entfallenden Anteile besteht, sondern auch, wenn Bestand und Umfang des Erbschaftssubstrats ungewiss sind (vgl. VGE vom 4. Juli 2013 [WBE.2012.262]; SGE vom 19. September 2019 [3-RV.2019.90]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 10 StG N 9).

2.2.3.

Die Berechtigung der Erbberechtigten an der Erbschaft (Quoten) ergibt sich in der Regel aus der letztwilligen Verfügung und bei deren Fehlen aus der gesetzlichen Erbfolge. Weichen die Erbberechtigten in einem späteren Erbteilungsvertrag von den testamentarischen oder gesetzlichen Anteilen ab, so richtet sich die Besteuerung bis zum Teilungszeitpunkt grundsätzlich nach der testamentarischen oder gesetzlichen und nicht nach der vertraglichen Berechtigung. Ein auf den Todestag rückwirkender schriftlicher Teilungsvertrag wird in der Praxis indessen in der Regel beachtet, sofern alle Erbberechtigten die damit verbundene Besteuerung ab Todestag anerkennen. Ein rückwirkender Teilungsvertrag kann einen Revisionsgrund bilden (vgl. RGE vom 25. September 2008 [3-RV.2008.19]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 10 StG N 7, mit weiteren Hinweisen).

2.3.

Die Erbengemeinschaft B. bestand seit seinem Versterben am 8. Oktober 2019 und endete mit der Genehmigung des Erbteilungsvertrags am 14. April 2021 (vgl. Art. 634 ZGB). Gesetzliche Erben sind die Ehefrau des Erblassers (Rekurrentin) sowie seine beiden Kinder. Die Rekurrentin war betreffend die vorliegend fragliche Steuerperiode 2019 also Teil der Erbengemeinschaft.

Für die Besteuerung der Erbengemeinschaft als Ganzes (§ 10 Abs. 2 StG) besteht vorliegend kein Raum. Die Erben, ihre Erbquoten sowie das Erbschaftssubstrat sind bekannt. Die Besteuerung der Rekurrentin ist also grundsätzlich gemäss § 10 Abs. 1 StG nach ihrem Erbanteil, insbesondere an der Liegenschaft Y-Weg 6 in Q., vorzunehmen.

3.

Die Rekurrentin beantragt, der Steuerwert der Liegenschaft Y-Weg 6 in Q. sei dem wohnrechtsbelasteten Eigentümer und nicht ihr, die lediglich über ein Wohnrecht verfügen würde, zuzurechnen. Das steuerbare Vermögen sei folglich um CHF 80'860.00 (satzbestimmend CHF 355'000.00) zu reduzieren.

4.

4.1.

4.1.1.

Der Vermögenssteuer unterliegt das gesamte Reinvermögen (§ 46 Abs. 1 StG). Für die Zurechnung von Sachen und Rechten zum Vermögen einer

steuerpflichtigen Person ist massgebend, dass diese zivilrechtlich und wirtschaftlich Eigentümerin ist und ihr auch die Verfügungsgewalt darüber zusteht (vgl. SGE vom 19. September 2019 [3-RV.2019.9]; RGE vom 26. Februar 2009 [3-RV.2007.196]).

4.1.2.

Allein für Nutzniessungsvermögen besteht eine abweichende Regelung. Dieses wird der nutzniessenden Person zugerechnet (§ 46 Abs. 2 StG).

Als Nutzniessung gelten im Steuerrecht auch die nutzungsähnlichen Verhältnisse. Die sogenannte faktische Nutzniessung wird daher ebenfalls als Nutzniessung anerkannt. Eine faktische Nutzniessung liegt vor, wenn das Nutzniessungsrecht ohne rechtliche Verpflichtung auf Grund der wirtschaftlichen Verhältnisse übereinstimmend zwischen Eigentümer und Nutzniesser besteht oder tatsächlich aus konkludenter Handlung abzuleiten ist (vgl. VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 24). Die faktische Nutzniessung wurde in der Rechtsprechung anerkannt in Fällen, wo ein Ehemann und Liegenschaftseigentümer verstarb, Ehefrau und Kinder hinterliess und die Erbschaft nicht geteilt wurde, die überlebende Ehefrau aber auch keine ausdrückliche Wahlerklärung zwischen Eigentumsviertel und Nutzniessungshälfte abgab (vgl. Art. 462 Abs. 1 ZGB in der vor 1988 geltenden Fassung), aber in der Liegenschaft wohnen blieb. In einem solchen Fall wurde die Ehefrau bezüglich der Vermögenssteuer und dem Vermögensertrag als faktische Nutzniesserin behandelt, und diese Werte wurden ihr zugerechnet, zuerst auf Grundlage einer aus den wirtschaftlichen Gegebenheiten abgeleiteten Vermutung, sie habe zivilrechtlich die Nutzniessung gewählt (vgl. AGVE 1980, S. 482 ff.), in einem späteren Fall mit einer rein steuerrechtlichen Begründung aufgrund der wirtschaftlichen Gegebenheiten (vgl. AGVE 1985, S. 446 ff.). Eine generelle Ausdehnung dieser Rechtsprechung auf weitere Fälle wurde vom aargauischen Verwaltungsgericht abgelehnt (vgl. VGE vom 8. Juni 2015 [WBE.2014.383]; VGE vom 20. Oktober 2004 [BE.2004.00152]). Faktische Nutzniessungen sind in der Veranlagungspraxis nur dann anzunehmen, wenn klare entsprechende Vereinbarungen vorliegen und/oder eine langjährige, unveränderte Nutzung einer Liegenschaft nachgewiesen werden kann, dies insbesondere wenn der Sachverhalt seitens der Steuerbehörden und der Steuerpflichtigen während Jahren übereinstimmend wie eine Nutzniessung behandelt worden ist (vgl. SGE vom 19. September 2019 [3-RV.2019.9]; SGE vom 25. Februar 2018 [3-RV.2017.127]; SGE vom 18. September 2014 [3-RV.2014.60/3-RV.2014.61]).

4.1.3.

Das Wohnrecht begründet demgegenüber kein vermögenssteuerlich relevantes Nutzniessungsverhältnis. Liegenschaften, welche mit einem entsprechenden (obligatorischen oder dinglichen) Recht belastet sind, werden

deshalb dem Vermögen des Eigentümers zugerechnet (vgl. AGVE 2000 S. 142; VGE vom 12. Januar 2000 [BE.98.00348-K2]; RGE vom 22. November 2002 [RV.2000.50264/S 0087]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 46 StG N 25; Frei, Praxis natürliche Personen rund um Wohnrecht / Nutzniessung [Aargauer Steuertagung 2015], Ziff. 3.4.1; Merkblatt des kantonalen Steueramtes [ZH] über die steuerliche Behandlung von Nutzniessungen, Wohnrechten, Dienstbarkeiten, Grundlasten und vorgemerkten persönlichen Rechten vom 6. September 2017, Ziff. 3; Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Kurzmitteilung Nr. 183 vom 7. Januar 1992 betreffend "Steuerrechtliche Behandlung des Wohnrechts").

4.2.

4.2.1.

Vorliegend steht fest bzw. ist unbestritten, dass der am 8. Oktober 2019 verstorbene Ehegatte der Rekurrentin dieser mit letztwilliger Verfügung vom 15. August 2016 bzw. Nachtrag vom 23. Dezember 2016 das alleinige Wohnrecht an seiner Liegenschaft einräumte (sie "behält das alleinige Wohnrecht") und seinen beiden Kindern das Eigentum daran zu gleichen Teilen (sowie zur freien Verfügung) übertrug. Zu diesen für die Erben verbindlichen Vorschriften über die Teilung war er unter Vorbehalt der Ausglei-
chung bei einer unbeabsichtigten Ungleichheit der Teile auch befugt (vgl. Art. 608 Abs. 1 und 2 ZGB).

Fest steht auch, dass das der Rekurrentin testamentarisch eingeräumte Wohnrecht per 31. Dezember 2019 nicht im Grundbuch eingetragen war und der Nachlass nicht (abschliessend) verteilt war. Zu diesem Zeitpunkt bestand also kein dinglicher, sondern lediglich ein obligatorischer Anspruch der Rekurrentin auf das Wohnrecht. Obligatorische Rechte belasten die Sache selbst nicht, sondern nur die Personen als solche (vgl. SGE vom 25. Februar 2021 [3-RV.2019.26]).

4.2.2.

Im Weiteren liegt auch keine Nutzniessung im Sinne des ZGB vor, da diesbezüglich weder ein Vertrag noch ein Grundbucheintrag vorhanden ist. Ebenso ist mangels der klaren testamentarischen Willenserklärung des Erblassers betreffend die Nutzung der Liegenschaft (und mangels einer von den Steuerbehörden und der Rekurrentin jahrelang akzeptierten "falschen" Nutzniessung) eine faktische Nutzniessung zu verneinen.

5.

Zusammenfassend wurde der Rekurrentin mit letztwilliger Verfügung ein Wohnrecht eingeräumt, wovon (auch) im späteren Erbteilungsvertrag nicht abgewichen worden ist. Daraus folgt, dass die wohnberechtigte Rekurrentin den Vermögenssteuerwert der mit dem Wohnrecht belasteten Liegenschaft entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht (auch nicht anteils-

mässig) zu versteuern hat. Der Umstand, dass ihr die unverändert geltenden Schätzwerte (Steuerwert und Eigenmietwert) der Liegenschaft mitgeteilt wurden (vgl. hierzu auch VGE vom 21. August 2013 [WBE.2012.251], mit weiteren Hinweisen), vermag daran nichts zu ändern.

6.

In Gutheissung des Rekurses ist das satzbestimmende Vermögen von CHF 381'578.00 um CHF 355'000.00 auf CHF 26'578.00 herabzusetzen. Die Vornahme einer neuen Steuerauscheidung ist Sache der Vorinstanz.

7.

7.1.

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

7.2.

7.2.1.

Ausserdem ist der Rekurrentin für die Vertretung im Rekursverfahren eine Parteikostenentschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote der Vertreterin der Rekurrentin beläuft sich auf CHF 2'030.15. Sie basiert auf einem Stundenansatz von CHF 250.00.

7.2.2.

Nach der Praxis des Spezialverwaltungsgerichts wird von einem maximalen Stundenansatz von CHF 220.00 ausgegangen (SGE vom 25. Mai 2022 [3-RV.2021.15]). Daraus ergibt sich aufgrund der eingereichten Kostennote eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'787.80 (inkl. 7.7 % MWSt). Diese ist angemessen und auf die Staatskasse zu nehmen.

Das Gericht erkennt:

1.

In Gutheissung des Rekurses wird das satzbestimmende Vermögen auf CHF 26'578.00 festgesetzt.

2.

Die Vorinstanz wird angewiesen, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen.

3.

Die Kosten des Rekursverfahrens trägt der Staat.

4.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 1'787.80 (inkl. 7.7 % MWSt) 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, 1. September 2022

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Lenarcic