

3-RV.2023.70

P 214

Urteil vom 21. Dezember 2023

<u>Besetzung</u>	Präsident Fischer Richter Schorno Richter Biondo Gerichtsschreiber Fäs
------------------	---

<u>Rekurrent 1</u>	A. _____
--------------------	-----------------

<u>Rekurrentin 2</u>	B. _____
----------------------	-----------------

beide vertreten durch Dr. iur. Philip Funk, Rechtsanwalt,
Stadtturmstrasse 19, 5401 Baden

<u>Gegenstand</u>	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 4. April 2023 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2020
-------------------	--

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Mai 2022 wurden A._____ und B._____ von der Steuerkommission Q._____ für das Jahr 2020 zu einem steuerbaren Einkommen von CHF 148'200.00 und zu einem steuerbaren Vermögen von CHF 1'915'000.00 veranlagt. In Abweichung von der Selbstdenklaration wurden unter anderem "weitere Einkünfte" von CHF 25'600.00 (Entschädigung für die Hausräumung) beim Einkommen aufgerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Mai 2022 erhob A._____ mit Schreiben vom 16. Juni 2022 Einsprache und stellte folgenden Antrag:

"Das elterliche Erbe unterliegt vollumfänglich KEINER Besteuerung, maximal nur der Räumungskosten-Anteil meiner Schwester."

3.

Mit Schreiben vom 24. November 2022 unterbreitete die Gemeindeverwaltung Q._____, Abteilung Steuern, A._____ und B._____ einen Veranlagungsvorschlag im Einspracheverfahren.

4.

Mit Schreiben vom 6. Dezember 2022 liessen A._____ und B._____ zum Veranlagungsvorschlag Stellung nehmen.

5.

Mit Entscheid vom 4. April 2023 wies die Steuerkommission Q._____ die Einsprache ab.

6.

Den Einspracheentscheid vom 4. April 2023 (Zustellung am 28. April 2023) haben A._____ und B._____ mit rechtzeitigem Rekurs vom 24. Mai 2023 (Postaufgabe gleichentags) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen. Sie stellen die folgenden Anträge:

- "1. Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten sei um CHF 25'600.00 herabzusetzen.
2. Eventualiter: Das steuerbare Einkommen der Rekurrenten sei um CHF 12'800.00 herabzusetzen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen (inklusive Ersatz der Mehrwertsteuer)."

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.

Der Vertreter von A. _____ und B. _____ hat eine Replik erstattet.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2020. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

2.1.

Der Rekurrent und C._____ haben über den Nachlass von D._____ (Mutter) am tt.mm.2020 / tt.mm.2020 folgenden Erbteilungsvertrag abgeschlossen:

"(...)

III. VERMÖGENSSTATUS

1. Barvermögen

Gestützt auf die Feststellungen gemäss Ziffer II. hiervor ergibt sich somit für die Erbteilung des noch vorhandenen Barvermögens folgender Vermögensstatus:

Aktiven (per 13.11.2019)

E._____ Privatkonto (...)

Fr. 872'276.80

Total

Fr. 872'276.80

Rückstellungen

Nach Bezahlung sämtlicher laufender Rechnungen und Todesfallkosten verbleiben noch:

Rückstellung Willensvollstreckerhonorar Fr. 5'000.-

Rückstellung Grundbuchgebühren Fr. 8'000.-

Rückstellung Notariatsgebühren Fr. 5'000.-

Rückstellung Räumungskosten z.G. A._____ Fr. 28'000.-

Rückstellung Unterhalt Haus Dezember 2019 Fr. 14'000.-

Total Rückstellungen

Fr. 60'000.-

2. Grundeigentum

2.1 Die im Nachlass stehende Liegenschaft R-Strasse 10 inkl. Gartenanlage in S._____ wurde wie vorgeschrieben vom Hauseigentümerverband T._____ geschätzt und mit einem Verkehrswert von Fr. 600'000.- bewertet.

- 2.2 Die im Nachlass stehenden landwirtschaftlichen Grundstücke wurden zu folgenden Verkehrswerten bewertet:

Parzelle aaa mit 7'705 m ² in S. _____	Fr.	24'468.-
Parzelle bbb mit 3'653 m ² in S. _____	Fr.	21'918.-
Parzelle ccc mit 5'317 m ² in S. _____	Fr.	37'219.-
Parzelle ddd mit 3'793 m ² in S. _____	Fr.	26'551.-
Parzelle eee mit 3'058 m ² in S. _____	Fr.	21'406.-
Parzelle fff mit 3'351 m ² in S. _____	Fr.	23'457.-
Parzelle ggg mit 710 m ² in S. _____	Fr.	710.-
Parzelle hhh mit 2'677 m ² in S. _____	Fr.	14'724.-
Parzelle iii mit 937 m ² in U. _____	Fr.	937.-
Total	Fr.	171'390.-

- 2.3 Die Parzelle jjj (durch Parzellierung abgetrennt von Parzelle hhh) im Halte von 745 m² in S. _____ hat gemäss Schätzung des Hauseigentümerverbandes für unbebautes Bauland auf Fr. 671.-/m² einen Verkehrswert von total 499'895.-.

- 2.4 Gemäss Steuerinventar vom 15. Februar 2002 über den Nachlass von F. _____ erhielt C. _____ einen Vorempfang von Fr. 300'000.-. Zudem erhielt C. _____ am 29.10.2014 einen Erbvorbezug in Höhe von Fr. 150'000.00 aus dem Nachlass von D. _____ sel.

3. Nachlass

Das vorläufig zu teilende Nettonachlassvermögen beträgt somit Fr. 2'533'561.80

IV. ERBANSPRÜCHE

1. Das Nettonachlassvermögen gemäss Ziffer III. hiervor geht je wie folgt an die Erben gemäss Ziffer I. hiervor:

Erbe:	Quote	Betrag
1.1 A. _____	1/2	Fr. 1'266'780.90
1.2 C. _____	1/2	Fr. 1'266'780.90
wiederum ausmachend Nettonachlassvermögen von		Fr. 2'533'561.80

V. ERBTEILUNG UND ANWEISUNGEN

In Abgeltung der erbrechtlichen Ansprüche erhalten im Zuge der Teilung des Nachlasses von D. _____, 1914:

1. A._____:	Fr. 1'266'780.90
Sein Erbenspruch beträgt	Fr. 1'266'780.90
zzgl. Gutschrift Räumungskosten	<u>Fr. 28'000.00</u>
total Anspruch	Fr. 1'294'780.90

und wird wie folgt abgerechnet:

Liegenschaft R-Strasse	Fr. 600'000.00
Parzelle bbb mit 3'653 m ² in S._____	Fr. 21'918.00
Parzelle aaa mit 7'705 m ² in S._____	Fr. 24'468.00
Parzelle ccc mit 5'317 m ² in S._____	Fr. 37'219.00
Parzelle ddd mit 3'793 m ² in S._____	Fr. 26'551.00
Parzelle eee mit 3'058 m ² in S._____	Fr. 21'406.00
Parzelle fff mit 3'351 m ² in S._____	Fr. 23'457.00
Parzelle iii mit 937 m ² in U._____	Fr. 937.00
Parzelle hhh mit 2'677 m ² in S._____	Fr. 14'724.00
Gutschrift Räumungskosten	Fr. 28'000.00
Barvergütung	<u>Fr. 496'100.90</u>
wiederum ausmachend Anspruch	Fr. 1'294'780.90

2. **C._____:**

Ihr Erbenspruch beträgt	<u>Fr. 1'266'780.90</u>
total Anspruch	Fr. 1'266'780.90

und wird wie folgt abgerechnet:

Erbvorbezug	Fr. 450'000.00
Parzelle jjj mit 745 m ² in S._____	Fr. 499'895.00
Parzelle ggg mit 710 m ² in S._____	Fr. 710.00
Barvergütung	<u>Fr. 316'175.90</u>
wiederum ausmachend Erbenspruch	Fr. 1'266'780.90

3. **Aufteilung des Hausrates**

Von den vorhandenen beweglichen Gegenständen nimmt jeder Erbe heraus, was er oder sie behalten will. Der Rest wird durch den Erben A._____ entsorgt. Er erhält dafür aus der Erbschaft die vorgesehenen Räumungskosten von 28'000 Franken.

Der Betrag von Fr. 28'000.- wurde in der Aufstellung gemäss Ziff. 1 hiervor bereits berücksichtigt.

(...)"

2.2.

Die Vorinstanz hat die Räumungskosten abzüglich Aufwendungen von pauschal CHF 2'400.00 (insbesondere Entsorgungsgebühren) in Höhe von CHF 25'600.00 als "weitere Einkünfte" gemäss § 25 Abs. 1 StG beim Einkommen des Rekurrenten aufgerechnet.

2.3.

Die Rekurrenten beantragen im Hauptpunkt, dass ihr steuerbares Einkommen um CHF 25'600.00 herabzusetzen sei. Eventualiter stellen sie den Antrag, dass ihr steuerbares Einkommen um CHF 12'800.00 herabzusetzen sei.

3.

3.1.

3.1.1.

Der Einkommenssteuer unterliegen alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte (§ 25 Abs. 1 StG; Art. 7 Abs. 1 Satz 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG]; Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 [DBG]). Dieser Grundsatz ist im Sinne einer Auffangbestimmung zu verstehen, die alle Einkünfte erfasst, welche nicht unter § 26 - § 32 StG fallen und auch nicht nach § 33 StG von der Einkommensbesteuerung ausgenommen sind. Diese weit gefasste Umschreibung des steuerbaren Einkommens setzt dabei voraus, dass ein Vermögenszugang nur dann der Einkommenssteuer unterliegt, wenn er tatsächlich Einkommen darstellt (sog. Reinvermögenszugangstheorie). Dementsprechend ist ein Zufluss erst dann dem steuerrechtlich zu erfassenden Reinvermögen zuzurechnen, wenn ihm kein korrelierender Vermögensabgang gegenübersteht (VGE vom 20. Mai 2020 [WBE.2020.41] m.w.H.).

3.1.2.

Gemäss § 33 Abs. 1 lit. a StG (Art. 7 Abs. 4 lit. c StHG; Art. 24 lit. a DBG) ist der Vermögensanfall infolge Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung oder güterrechtlicher Auseinandersetzung nicht der Einkommenssteuer unterworfen bzw. steuerfrei.

Als Erbschaften gelten Vermögensübergänge an gesetzliche oder eingesetzte Erben von Todes wegen, sei es aufgrund gesetzlicher Erbfolge (Art. 457 ff. des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 [ZGB]) oder aufgrund von letztwilligen Verfügungen und Erbverträgen. Als Schenkungen gelten demgegenüber Vermögensübergänge unter Lebenden. Beiden Arten steuerbarer Zuwendungen ist gemeinsam, dass der Empfänger der Zuwendung keine oder keine entsprechende Gegenleistung erbringt und somit bereichert wird. Die Unentgeltlichkeit bildet daher ein wesentliches Merkmal beider Zuwendungsarten (Basler Kommentar zum DBG, 4. Auflage, Basel 2022, Art. 24 DBG N 6; BGE 146 II 6 E. 7.1 = Pra 109 (2020) Nr. 117).

3.2.

Die Vorinstanz führt im Einspracheentscheid aus, dass der Rekurrent mit der Erbengemeinschaft vereinbart habe, die Räumung der elterlichen Lie-

genschaft zu übernehmen. Dafür habe er von der Erbengemeinschaft CHF 28'000.00 erhalten. Da es sich hierbei um eine Entschädigung für eine Dienstleistung gegenüber der Erbengemeinschaft handle, stelle diese gemäss § 25 Abs. 1 StG steuerbares Einkommen dar. Besteuert worden seien CHF 25'600.00 (CHF 28'000.00 ./. Auslagen von CHF 2'400.00).

3.3.

Der Vertreter der Rekurrenten (nachfolgend: Vertreter) führt im Rekurs aus, dass die Anrechnung der Räumungskosten von CHF 28'000.00 im Rahmen der Erbteilung erfolgt sei. Der Rekurrent habe, da er die ungeräumte Liegenschaft und die Aufwendungen und Kosten der Räumung und Entsorgung übernommen habe, in der Erbteilung einen Ausgleich von CHF 28'000.00 erhalten. Dieser Ausgleich sei Bestandteil der Erbteilung und habe seinen Rechtsgrund in der Erbteilung. Dass der Ausgleich gemäss Erbteilungsvertrag im Rahmen einer separat ausgewiesenen Barvergütung vorgenommen worden sei, vermöge daran nichts zu ändern. Der Ausgleich für die Räumungskosten und die Barvergütung von CHF 28'000.00 könnten beim Rekurrenten aus steuersystematischen Gründen nicht zu steuerbarem Einkommen führen.

3.4.

Dem Vertreter ist insofern zuzustimmen, als dass die "Gutschrift Räumungskosten" im Erbteilungsvertrag vorgesehen ist. Allerdings hat diese ihren Rechtsgrund nicht in der Erbteilung bzw. es handelt sich dabei nicht um einen Vermögensanfall infolge Erbschaft gemäss § 33 Abs. 1 lit. a StG. Denn der Rekurrent erhielt diese CHF 28'000.00 nicht unentgeltlich, sondern als Gegenleistung für die Entsorgung des Hausrates (E. 2.1. [Ziff. V.3. des Erbteilungsvertrags] und E. 3.1.3.). Dass diese CHF 28'000.00 nicht unter § 33 Abs. 1 lit. a StG fallen, ergibt sich explizit auch aus Ziff. V.1. des Erbteilungsvertrags, in welcher die Gutschrift für die Räumungskosten separat und nicht als Teil des Erbanspruchs des Rekurrenten ausgewiesen wird (E. 2.1.). Der Erbanspruch des Rekurrenten und dessen Schwester beträgt je CF 1'266'780.90. Der Umstand, dass der Rekurrent CHF 28'000.00 mehr als seine Schwester aus dem Vermögen der Erblasserin erhielt, hat seinen Rechtsgrund nicht im Erbrecht, sondern ist auf dessen Dienstleistung zugunsten der Erbengemeinschaft zurückzuführen.

3.5.

Der Vertreter führt richtig aus, dass die Räumungskosten auch als Schuld, Einschlag oder Abzug vom Verkehrs- und Anrechnungswert der Liegenschaft R-Strasse 10 in S._____ (CHF 572'000.00 anstatt CHF 600'000.00) in Abzug hätten gebracht werden können und dies eine Erhöhung der Barvergütung um CHF 28'000.00 (CHF 524'109.90 anstatt CHF 496'100.90) für den Rekurrenten zur Folge gehabt hätte (vgl. E. 2.1. [Ziff. V.1. des Erbteilungsvertrags]). Das Spezialverwaltungsgericht hat jedoch die tatsächlich gewählte Regelung steuerrechtlich zu beurteilen und

nicht die Steuerfolgen, die sich ergäben, wenn der Rekurrent und dessen Schwester eine andere vertragliche Abmachung getroffen hätten.

3.6.

Stellt die Entschädigung für die Räumungskosten keine steuerfreie Einkunft dar (E. 3.4.), fällt diese grundsätzlich unter die Einkommensgeneralklausel gemäss § 25 Abs. 1 StG (E. 3.1.2.).

3.7.

Als Gewinnungskosten abzugsfähig sind die dem Rekurrenten bei der Entsorgung des Hausrats angefallenen bzw. noch anfallenden Aufwendungen. Die Vorinstanz hat diese pauschal auf CHF 2'400.00 festgesetzt (in analoger Anwendung von § 35 Abs. 2 StG in Verbindung mit § 12 Abs. 1 StGV und Art. 10 sowie Anhang der Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer vom 10. Februar 1993 [Berufskostenverordnung]). Dieses Vorgehen ist nicht zu beanstanden, zumal die Rekurrenten höhere Aufwendungen weder behaupten noch belegen; gemäss deren Angaben fielen bisher Entsorgungsgebühren von CHF 260.00 an (vgl. Schreiben des Rekurrenten vom 26. November 2021).

3.8.

3.8.1.

Der Vertreter führt betreffend Eventualantrag aus, dass der Rekurrent Mitglied der Erbengemeinschaft seiner Eltern gewesen sei. Er sei Erbe mit einer Erbquote von 50 % und hälftiger Gesamteigentümer des Nachlassvermögens gewesen. In Höhe der Hälfte der Räumungskosten stelle die Gutschrift Räumungskosten eine Vergütung des Rekurrenten als Erben an den Rekurrenten dar. Diese Gutschrift an sich selber könne beim Rekurrenten kein Einkommen gemäss § 25 Abs. 1 StG darstellen.

3.8.2.

Eigenleistungen im privaten Bereich sind nur dann steuerbar, wenn sie sich aus einer auf Erwerb (Verdienst) gerichteten Tätigkeit der steuerpflichtigen Person ergeben und wenn sie zu einem Zufluss von aussen führen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5. Auflage, Muri-Bern 2023, § 25 StG N 11; Basler Kommentar zum DBG, a.a.O., Art. 16 DBG N 28).

3.8.3.

Der Rekurrent war – in Übereinstimmung mit den Ausführungen des Vertreters – als Mitglied der Erbengemeinschaft hälftiger Gesamteigentümer des Nachlassvermögens seiner Eltern bzw. Mutter (vgl. Art. 560 Abs. 1 und Art. 602 Abs. 1 und 2 ZGB). Die von ihm erbrachte bzw. zu erbringende Dienstleistung stellt daher zur Hälfte eine Eigenleistung an sich selber dar. In diesem Umfang fehlt es auch an einem Zufluss von aussen, war der Rekurrent doch hälftiger Gesamteigentümer des Nachlassvermögens. In

Höhe von CHF 12'800.00 fällt die Entschädigung für die Räumungskosten demzufolge nicht unter die Einkommensgeneralklausel gemäss § 25 Abs. 1 StG.

3.9.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses ist somit das steuerbare Einkommen gemäss Verfügung vom 19. Mai 2022 von CHF 148'219.00 um CHF 12'800.00 auf CHF 135'419.00 herabzusetzen.

4.

4.1.

Bei diesem Verfahrensausgang obsiegen die Rekurrenten zu 50 %. Sie haben daher die 50 % der Kosten des Rekursverfahrens zu tragen (§ 189 Abs. 2 StG).

4.2.

4.2.1.

Ausserdem haben die Rekurrenten Anspruch auf eine Parteikostenentschädigung (§ 189 Abs. 2 StG). Die Kostennote des Vertreters für die Bemühungen im Rekursverfahren beläuft sich auf CHF 2'369.40.

4.2.2.

Bei der Vertretung durch Rechtsanwälte, Treuhänder wie auch Steuerberater stellt der Tarif gemäss dem Dekret über die Entschädigung der Anwälte vom 10. November 1987 (Anwaltstarif, AnwT; Stand 1. Januar 2021) die obere Grenze des Parteikostenersatzes dar (AGVE 1981, S. 281; SGE vom 19. Oktober 2023 [3-RV.2023.5]).

4.2.3

Vorliegend wird die Entschädigung bei einem Streitwert von rund CHF 5'300.00, einer mittleren Bedeutung des Falles, einem mittleren Schwierigkeitsgrad und einem mittleren Aufwand auf CHF 1'300.00 (inkl. 7.7 % MWSt und Auslagen) festgesetzt (§ 8a Abs. 1 lit. a Ziff. 1 und Abs. 2 AnwT sowie § 8c Abs. 1 AnwT). Davon sind den Rekurrenten 50 %, d.h. CHF 650.00 auszurichten.

Das Gericht erkennt:

1.

In teilweiser Gutheissung des Rekurses wird das steuerbare Einkommen auf CHF 135'400.00 festgesetzt.

2.

Die Rekurrenten haben die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 400.00, der Kanzleigebühr von CHF 145.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 645.00, zu 50 % mit CHF 322.50, unter solidarischer Haftbarkeit zu bezahlen. Der Rest wird auf die Staatskasse genommen.

3.

Es wird eine Parteikostenentschädigung von CHF 650.00 (inkl. 7.7 % MWSt) ausgerichtet.

Zustellung an:
den Vertreter der Rekurrenten (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, 21. Dezember 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Fischer

Fäs