

sichern müssen (z. B. Bestätigung der Geldübergabe durch schweizerisches Konsulat). Aus dem Umstand, dass der Wegleitung zur Steuererklärung nichts über die Beweisanforderungen bei Unterstützungsleistungen an im Ausland wohnhafte Personen entnommen werden kann, kann der Vertreter nichts zu Gunsten der Rekurrenten ableiten. Die Wegleitung muss sich auf das Wesentliche beschränken. Was der Beizug eines Sachverständigen und die Vornahme eines Augenscheines im vorliegenden Fall, wo es um die Frage, welche Beweisanforderungen im Zusammenhang mit Unterstützungsleistungen an im Ausland wohnhafte Personen geht, bringen sollen, ist für das StRG nicht ersichtlich, so dass auf beides verzichtet werden kann.

g) Es kann unter diesen Umständen offen gelassen werden, ob M. G. und D. S. überhaupt unterstützungsbedürftig im Sinne von § 30 lit. d StG sind.

Der Rekurs erweist sich somit als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **104 Grundstückgewinnsteuer (§ 67 StG).**

- **Bei Rückübertragung einer Liegenschaft innert 5 1/2 Monaten wird mangels Erzielung eines Gewinnes keine Grundstückgewinnsteuer erhoben.**

3. Februar 2000 in Sachen R., RV.1998.50041/K 4407

#### *Aus den Erwägungen*

2. Einziger Streitpunkt ist, ob der Verkauf der Liegenschaft IR O. Nr. 287 durch P. R. an W. B. (Kaufvertrag vom 2. Juni 1993) unter Berücksichtigung des Umstandes, dass diese Liegenschaft 5 1/2 Monate später (Kaufvertrag vom 22. April 1994) vom Käufer aus finanziellen Gründen zum selben Preis wieder an P. R. (rück-) übertragen wurde, eine Grundstückgewinnsteuer auslösen kann.

3. a) Ein gültig begründetes Rechtsverhältnis kann durch Übereinkunft (Aufhebungsvertrag, *contrarius actus*) wiederum aufgehoben werden, jedoch nur so lange, als ein Rechtsverhältnis bzw. eine Forderung noch besteht. Ist ein Vertrag in allen Teilen erfüllt worden, so sind sämtliche Forderungen und damit auch der Vertrag als Ganzes untergegangen (Art. 114 Abs. 1 OR). Eine zusätzliche Aufhebung des Vertrages ist begrifflich nicht möglich, und denkbar ist höchstens eine Rückgängigmachung der Folgen mittels eines neuen Vertrages (VGE vom 29. September 1976 in Sachen L. und VGE vom 12. Juni 1980 in Sachen KStA/W., beide betreffend Grundstückgewinnsteuer, mit zahlreichen Literaturhinweisen).

b) Der Kaufvertrag vom 2. Juni 1993 wurde käuferseitig nicht vollumfänglich erfüllt, weil W. B. die ihm unter Berücksichtigung der übernommenen Grundpfandschulden verbleibende Kaufpreisrestanz von Fr. 200'000.-- nicht beglichen hat. Die Folgen des am 2. Juni 1993 abgeschlossenen Kaufvertrages konnten also nicht nur durch Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses mit Rückwärtswirkung, sondern auch mittels eines Aufhebungsvertrages rückgängig gemacht werden. Da die Aufhebung eines vom Verkäufer mit dem Käufer geschlossenen und nicht vollständig erfüllten Vertrages nicht als Rückkauf der Sache aufzufassen ist (vgl. von Thur/Escher, Allgemeiner Teil des Schweizerischen Obligationenrechts, Band II, Zürich 1974, S. 165 f.), ist der von P. R. und W. B. am 22. April 1994 abgeschlossene Kaufvertrag als Aufhebungsvertrag zu qualifizieren. Mit dessen Abschluss wurde einer Grundstückgewinnbesteuerung gestützt auf den Kaufvertrag vom 2. Juni 1993 die Grundlage entzogen.

c) Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass in der Literatur die Auffassung vertreten wird, dass derjenige Gewinn besteuert werden soll, welcher dem Veräusserer tatsächlich zufließt (H. Guhl, Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Zürich 1952, S. 166) bzw. der tatsächlich erzielte Gewinn (E. Höhn/R. Waldburger, Steuerrecht, Band I, 8. Auflage, 1997, Rz 39 zu § 22).

Diese Meinung wird sinngemäss auch im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz vertreten. Danach kann, soweit der Kaufpreis uneinbringlich ist, mangels eines tatsächlich erzielten Gewinns keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werden (N 8 zu § 73 StG). Dies hat für den vorliegenden Fall zur Folge, dass gestützt auf den Verkauf der Liegenschaft vom 2. Juni 1993 durch P. R. auch keine Grundstückgewinnsteuer erhoben werden könnte, wenn der Vertrag vom 22. April 1994 nicht als Aufhebungsvertrag (sondern Begründung eines neuen Rechtsverhältnisses) qualifiziert würde, weil P. R. durch die Veräusserung der Liegenschaft an W. B. effektiv keinen Gewinn erzielt hat.

**105 Vertrauensschutz (§ 127 Abs. 2 StG).**

- **Werden Pauschalspesen während mehreren Steuerperioden unwidersprochen akzeptiert, darf die Veranlagungspraxis nicht geändert werden, ohne dass die Steuerpflichtigen vorgängig davon in Kenntnis gesetzt werden.**

16. November 2000 in Sachen W., RV.2000.50007/K 7018

*Aus den Erwägungen*

5. a) Die Rekurrenten haben den belegmässigen Nachweis für die Verwendung der Pauschalspesen nicht erbringen können. Die Vorinstanz erachtet deswegen die Aufrechnung eines nach Ermessen geschätzten Anteils als gerechtfertigt. Die Steuerkommission A. und das KStA berufen sich dabei auf die Grundsätze, wonach in früheren Veranlagungen anerkannte pauschale Aufwendungen die Veranlagungsbehörden in späteren Perioden nicht binden, weil darin keine Zusicherung für künftige Veranlagungen zu sehen ist. Auch könne es den Behörden nicht verwehrt sein, frühere Fehlleistungen zu korrigieren.