

# **BGer 2C\_142/2012 vom 12. Dezember 2013**

Bundesgericht, 2013-12-12, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_142\\_2012](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_142_2012)

FR: TF 2C\_142/2012 du 12 décembre 2013

IT: TF 2C\_142/2012 del 12 dicembre 2013

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen den Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau über die Kantons- und Gemeindesteuern 2004 ist zulässig (Art. 82 f., 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 BGG; Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [SR 642.14]). Die Beschwerdeführer sind durch den angefochtenen Entscheid berührt und zur Beschwerde legitimiert ( Art. 89 lit. a BGG ).

### **E. 1.2**

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an ( Art. 106 Abs. 1 BGG ). Fragen des Bundesrechts ( Art. 95 lit. a BGG ) klärt das Bundesgericht mit freier Kognition. Was das Steuerharmonisierungsgesetz betrifft, prüft es frei, ob die Auslegung und Anwendung des harmonisierten kantonalen Steuerrechts den bundesrechtlichen Vorgaben entspricht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür. Hierfür gilt gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG die qualifizierte Rügepflicht, d.h., eine solche Rüge ist ausdrücklich zu erheben und zu begründen (zum Ganzen BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteil 2C\_337/2012 vom 19. Dezember 2012 E. 1.4 mit Hinweisen, in: StE 2013 B 42.38 Nr. 36, StR 68/2013 S. 368).

### **E. 1.3**

Sachverhaltsfragen - wozu auch Schätzungen gehören - prüft das Bundesgericht nur auf Rechtsverletzungen hin (Art. 105 Abs. 2 bzw. Art. 97 Abs. 1 BGG ). Das heisst, der Sachverhalt kann nur gerügt werden, wenn er offensichtlich unrichtig (d.h. im Sinne von Art. 9 BV willkürlich) ist oder dessen Feststellung anderweitig rechtsverletzend im Sinne von Art. 95 BGG zustande gekommen ist.

## **E. 2**

Streitig ist zunächst die Bewertung für das Land T.\_\_\_\_\_ (Bilanzposition 1113). Gegenüber dem bilanzierten Wert von Fr. 1.5 Mio. hat die Y.\_\_\_\_\_ im Konto 2080 (Rückstellung Werteinbusse Land) eine Abschreibung resp. Wertberichtigung von Fr. 548'266.-- gebildet (Wertkorrektur aufgrund eines angenommenen Marktwerts von Fr. 7.--/m<sup>2</sup>). Gestützt auf eine Schätzung des kantonalen Steueramtes, welche für die fraglichen Liegenschaften einen Verkehrswert von rund Fr. 1,6 Mio. ergeben hatte, wurde die Wertkorrektur nicht zugelassen. Die Beschwerdeführer beanstanden dies.

### **E. 2.1**

Am 1. Januar 2013 sind die revidierten Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung in Kraft getreten (Art. 957 ff. revOR). Für das vorliegende Verfahren bleiben die im Zeitpunkt der Rechnungslegung gültig gewesenen Bestimmungen zum Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht weiterhin anwendbar (Art. 660 ff. i.V.m. Art. 957 ff. aOR; s. auch Urteil 2C\_309/2013, 310/2013 vom 18. September 2013 E. 2.1 mit Hinweis auf Tschannen/ Zimmerli/Müller, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. 2009, § 24 N. 18 ff.). Deren Anwendung prüft das Bundesgericht im Bereich des harmonisierten Steuerrechts frei (vorn E. 1.2).

### **E. 2.2**

Als geschäftsmässig begründete Kosten werden namentlich die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens abgezogen ( Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG ). Mit den Abschreibungen wird der alters- und nutzungsbedingte Wertverlust auf dem Geschäftsvermögen erfasst. Das erfolgt direkt oder indirekt durch Herabsetzung des Buchwerts bei den betreffenden Aktiven (so jetzt ausdrücklich Art. 960a Abs. 3 Sätze 1 und 3 revOR). Abschreibung sind Aufwand, weshalb sie sich auf die Erfolgsrechnung auswirken (zum Ganzen Boemle/Lutz, Der Jahresabschluss, 5. Aufl. 2008, S. 228 f.). Abschreibungen und Wertberichtigungen müssen nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (Art. 959 aOR) "notwendig" sein (vgl. Art. 665 und 669 Abs. 1 aOR für das Aktienrecht). Dies verlangt für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen, planmässige Abschreibungen (z.B. aufgrund von Abschreibungstabellen; Boemle/Lutz, a.a.O., S. 228 ff.).

Kommt es dagegen zu einer unvorhergesehenen, erheblichen Wertbeeinträchtigung (Impairment), so kann im gleichen Jahr eine ausserplanmässige Abschreibung im Sinne einer Wertkorrektur nötig sein, sofern das Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ohne diese zu hoch bewertet wäre. Das erfolgt durch eine Wertberichtigung. Der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust muss durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste müssen durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden (Art. 960a Abs. 3 Satz 1 revOR). Das revidierte Aktien- und Rechnungslegungsrecht hat in dieser Hinsicht die Terminologie vereinheitlicht (vgl. Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht], BBl 2008 S. 1711 zu Art. 960a E-revOR).

### **E. 2.3**

Den Abschreibungen und Wertberichtigungen ist auch steuerlich Rechnung zu tragen, indem die Abschreibung oder Wertberichtigung auf dem Aktivum im Umfang des Wertverlustes anerkannt wird (Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, 2. Aufl. 2002, N. 12 f. zu Art. 10 StHG ; Ernst Känzig, Wehrsteuer [Direkte Bundessteuer], I. Teil, 2. Aufl. 1982, N. 91 zu Art. 22 Abs. 1 lit. b BdBSt ). Das Steuerrecht spricht nicht von den notwendigen, sondern von den

geschäftsmässig begründeten Abschreibungen des Geschäftsvermögens (Art. 10 Abs. 1 Ingress und lit. a StHG; Art. 28 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer, DBG, SR 642.11). Das bedeutet, dass nur insoweit, als ein Aktivum eine Entwertung erfahren hat, darauf abgeschrieben werden kann. Bei nicht abnutzbaren Gegenständen muss eine Wertbeeinträchtigung tatsächlich eingetreten sein, damit abgeschrieben werden kann, auch wenn sich handelsrechtlich u.U. erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten ergeben können (Philip Funk, in: Kommentar zum Aargauer

Steuergesetz, Band I, 3. Aufl 2009, N. 13 zu § 36 StG /AG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2001, N. 24 zu Art. 28 DBG ; Reich, a.a.O., N. 16 zu Art. 10 StHG ; vgl. auch Karl Käfer, in: Berner Kommentar, 1981, N. 519 ff. zu Art. 958 OR ).

#### **E. 2.4**

Im Steuerrecht wird - im Unterschied zum Handelsrecht - zur Unterscheidung von Abschreibungen und Wertberichtigungen massgeblich auf die Dauerhaftigkeit der Abschreibung abgestellt. Einem definitiven Wertverzehr wird mit Abschreibungen Rechnung getragen, und zwar sowohl auf Anlage- wie auch auf Umlaufvermögen. Vorübergehende oder drohende Wertveränderungen auf dem Anlage- oder Umlaufvermögen werden durch Wertberichtigungen berücksichtigt ( BGE 137 II 353 E. 6.4.1 S. 361; Urteil 2C\_243/2012 vom 12. Juli 2012 E. 2.1; Locher, a.a.O., N. 3 zu Art. 28 DBG ; Reich, a.a.O., N. 13 zu Art. 10 StHG ; je mit Hinweisen). Grundsätzlich aber gelten für die beiden Kategorien von Wertkorrekturen die gleichen materiellen Voraussetzungen; es geht bei den Wertberichtigungen wie bei den Abschreibungen um Bewertungshandlungen zur Herabsetzung von Aktivbeständen (Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl. 2012, § 15 N. 92 S. 395; Käfer, a.a.O., N. 535 zu Art. 958 OR ).

#### **E. 2.5**

Grund und Boden unterliegen in der Regel keiner Abnutzung und sind damit auch nicht abschreibungsbedürftig. Anders verhält es sich nur bei beschränkter Nutzungsdauer der Liegenschaft wie bei der Ausbeutung von Kiesgruben sowie bei Wertabnahmen etwa infolge raumplanerischer Massnahmen, Naturereignissen oder einem Konjunkturrückgang (statt vieler Käfer, a.a.O., N. 252 zu Art. 960 OR ; Reich, Steuerrecht, a.a.O., § 15 N. 101 S. 397).

Das Bundesgericht hat im Zusammenhang mit Abschreibungen auf Landwirtschaftsland erkannt, dass Werteinbussen infolge Massnahmen über das bäuerliche Bodenrecht oder Veränderung der Produktionsfaktoren (Konjunkturrückgang) in der Landwirtschaft ein Grund für eine ausserordentliche Abschreibung oder eine Wertberichtigung sein können (Urteile 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004 E. 2.2.2, in: StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11; 2A.571/1998 vom 25. Januar 2000 E. 2b, in: ASA 69 S. 876; s. auch Merkblatt A/2001 der Eidgenössischen Steuerverwaltung über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe; Merkblatt der Schweizer Steuerkonferenz [SSK] vom 31. Mai 1996, Wertberichtigung auf landwirtschaftlichem Boden).

#### **E. 2.6**

Vorliegend berufen sich die Beschwerdeführer für die Wertberichtigung auf der Bilanzposition 1113 Land T.\_\_\_\_\_ nicht auf eine Änderung der Produktionsfaktoren bzw. einen Konjunkturrückgang. Sie machen vielmehr geltend, dass sie durch planungsrechtliche Beschränkungen wirtschaftliche Einbussen erleiden würden, was sich auf den Verkehrswert des Landes auswirke. Nachteile ergeben sich nach ihrer Auffassung daraus, dass das Land T.\_\_\_\_\_ in dem durch das Dekret vom 17. März 1966 über den Schutz der Reuss und ihrer Ufer (SAR 761.520) geschützten Einzugsgebiet liege. Sodann sei wegen der Überlagerung durch eine Landschaftsschutzzone nur eine eingeschränkte Nutzung des Landes möglich. Ferner machen sie geltend, dass ein Teil des Landes durch die über die Ufer tretende Reuss regelmässig überschwemmt werde.

Da es sich bei der genannten Wertberichtigung um eine steuermindernde Tatsache handelt, haben die Beschwerdeführer nachzuweisen, dass diese aufgrund einer Wertbeeinträchtigung geboten war ( BGE 133 II 153 E. 4.3 S. 158). Weil es um Sachverhaltsfragen geht, überprüft das Bundesgericht diese nur auf offensichtliche Unrichtigkeit, d.h. Willkür, hin (vorn E. 1.3).

#### **E. 2.7**

Vorab ist festzuhalten, dass die von den Beschwerdeführern herangezogenen Vergleichspreise aus den von ihnen selbst getätigten Käufen von Landwirtschaftsland nicht geeignet sind, eine Wertbeeinträchtigung darzutun, und zwar aus grundsätzlichen Überlegungen: Die Bilanzposition 1113 Land T.\_\_\_\_\_ figurierte bereits im Jahresabschluss per 31. Dezember 1992 mit einem Wert von Fr. 1'500'000.--. Dieser Wert wurde demnach damals nicht als übersetzt betrachtet. Es bestehen namentlich keine Anhaltspunkte, dass die Liegenschaften zu einem offensichtlich übersetzten Preis erworben oder bilanziert wurden. Es kann sich daher nur fragen, ob ein Wertzerfall der Liegenschaft aus den von den Beschwerdeführern genannten Gründen (Landschafts- und Uferschutz, Überschwemmungsrisiko) eingetreten ist, dem mit einer Wertberichtigung Rechnung zu tragen ist.

#### **E. 2.8**

Das Land T.\_\_\_\_\_ und die darauf lastenden planungsrechtlichen Beschränkungen waren bereits im Jahr 2002 Gegenstand eines bundesgerichtlichen Verfahrens (Urteil 1P.37/2002 vom 19. März 2002). Gemäss den Feststellungen der Vorinstanz, die sich im Wesentlichen auf das bundesgerichtliche Urteil stützen, wurde die Nutzungsplanung der Gemeinde J.\_\_\_\_\_, aus denen sich die von den Beschwerdeführern geltend gemachten Beschränkungen ergeben, bereits am 19. Juni 1996 eingeführt. Darin wurde das Gebiet T.\_\_\_\_\_ der Landwirtschaftszone mit überlagernder Landschaftsschutzzone zugeteilt, ein Streifen entlang dem Ufer als Uferschutzzone ausgeschieden und eine Hecke als Schutzobjekt festgelegt. Das ist vorliegend unbestritten.

Mit Hinweis auf dieses Urteil hält die Vorinstanz fest, dass die Unterstellung unter eine Landschaftsschutzzone die bisherige Bewirtschaftung des Landes nicht beeinträchtigt habe. Nach wie vor sei der Gemüseanbau, wie er von der Y.\_\_\_\_\_ betrieben werde, zulässig. Die bisherige Nutzung, auf welcher auch die Preisbildung im Hinblick auf den bestehenden Buchwert beruht haben dürfte, bleibe nach wie vor zulässig. Es könne zwar nicht ausgeschlossen werden, dass diese Beschränkungen im Hinblick auf die künftige Nutzung der Flächen und damit auf deren Verkehrswert einen Einfluss haben könne. Dem stehe jedoch gegenüber, dass es sich beim T.\_\_\_\_\_ auch nach Darstellung der Y.\_\_\_\_\_ offenbar um sehr gute Fruchtfolgeflächen handle. Die besondere Qualität des Landes werde auch durch den Gutachter des kantonalen Steueramtes bestätigt. Ein Wertberichtigungsbedarf sei damit nicht nachgewiesen.

#### **E. 2.9**

Im Urteil 1P.37/2002 ging es darum, ob die Eigentumsbeschränkungen rechtlich zulässig sind. Aus der Bejahung dieser Frage kann nicht ohne weiteres abgeleitet werden, dass überhaupt keine Einschränkungen in der Nutzbarkeit des Terrains vorliegen, die eine Reduktion des Verkehrswerts zur Folge haben könnten. Jedenfalls haben aber die Beschwerdeführer die geltend gemachte Nutzungseinbusse nicht hinreichend substantiiert. Mit dem Hinweis, dass bestimmte Nutzungen bzw. bestimmte Kulturen ausgeschlossen

sind, geht nicht zwangsläufig ein Minderwert des Landes einher, sofern diese durch eine andere, ebenso lukrative Nutzung kompensiert werden können. Damit die geltend gemachte Wertberichtigung steuerlich anerkannt werden könnte, müssten die Beschwerdeführer darlegen, worin die Nutzungseinbusse konkret besteht und dass diese auch durch andere Nutzungen nicht aufgewogen werden kann. Die Beschwerdeführer hätten mit anderen Worten nachweisen müssen, dass sie durch die getroffenen Massnahmen in der Bewirtschaftung des Landes so schwer behindert werden, dass sich daraus ein Minderwert für ihr Land ergibt. Eine entsprechende substantiierte Sachdarstellung und eine konkrete Bewertung durch eine von den Beschwerdeführern beigezogene Fachperson fehlt indes.

Der weitere Einwand der Beschwerdeführer, dass infolge Bestockung des Flussufers mit Bäumen den Pflanzen im Wurzelbereich Nahrung und Wasser entzogen werde, ist untauglich, zumal diese Bestockung schon seit langer Zeit besteht. Was schliesslich den behaupteten Minderwert infolge häufiger Überschwemmung des Gebiets betrifft, haben die Beschwerdeführer gegenüber der Vorinstanz weder dargelegt, dass durch die Versicherung nicht gedeckte Schäden eingetreten seien, noch nachgewiesen, dass die Versicherung einen Deckungsausschluss angedroht hätte.

#### **E. 2.10**

Bei dieser Sachlage durfte die Vorinstanz auf die vom Kantonalen Schätzungsamt durchgeführte Liegenschaftsschätzung abstützen, die nach der Vergleichsmethode unter Berücksichtigung der Bodenpunkte einen Wert von insgesamt Fr. 1'623'698.-- ergab. Die Beschwerdeführer rügen, dass diese Liegenschaftsschätzung mit "eklatanten Fehlern" behaftet sei, ohne jedoch diese näher zu substantiieren. Ein eigenes Gutachten über den Verkehrswert des Landes T. \_\_\_\_\_ haben die Beschwerdeführer nicht vorgelegt.

#### **E. 2.11**

Da ein ausserordentlicher Wertzerfall nicht nachgewiesen ist, stellt sich auch die Frage nicht, bis zu welchem Zeitpunkt ein solcher berücksichtigt werden kann, und ist auf die Kritik der Beschwerdeführer am Urteil 2A.99/2004 vom 27. Oktober 2004 (StE 2005 B 23.44.2 Nr. 5) nicht näher einzugehen. Die Beschwerde ist hinsichtlich der Liegenschaftsbewertung abzuweisen.

#### **E. 3**

Zu prüfen bleibt die geltend gemachte Ersatzbeschaffung. Nach der Veräusserung der beiden landwirtschaftlich genutzten Grundstücke in der Kiesabbauzone in E. \_\_\_\_\_ zum Preis von Fr. 3,414 Mio. verbuchte die Personengesellschaft in der Jahresrechnung 2004 Ersatzbeschaffungen im Betrag von Fr. 1'625'388.-- als Aufwand (Anteil Beschwerdeführer Fr. 541'796.--).

#### **E. 3.1**

Die Vorinstanz lehnte die Annahme einer Ersatzbeschaffung ab. Sie kam aufgrund einer Vertragsanalyse zum Schluss, zwischen der Y. \_\_\_\_\_ und der Z. \_\_\_\_\_ AG liege wirtschaftlich gesehen kein Geschäft über die Veräusserung des Eigentums an den beiden Liegenschaften vor. Durch die Verbindung von Verkauf, Rückkaufsrecht und Rückkaufspflicht werde in wirtschaftlicher Hinsicht bewirkt, dass die Z. \_\_\_\_\_ AG die beiden Parzellen nur im Hinblick auf die Ausbeutung der in diesen enthaltenen Kiesvorkommen erhalte. Für den Zeitraum nach dem Kiesabbau seien die beiden Parzellen im rekultivierten Zustand wiederum der Y. \_\_\_\_\_ zu überlassen (angefochtenes Urteil E.

4.2.3). Die Ersatzbeschaffung setze stets voraus, dass es sich um ein echtes Veräußerungsgeschäft handle, das heisst um einen grundsätzlich nicht rückgängig zu machenden Vorgang.

### **E. 3.2**

Ob diese Betrachtungsweise zutrifft, ist fraglich. Zivilrechtlich liegt zweifellos eine Veräußerung in Bezug auf die Übertragung des Eigentums an den beiden Parzellen xxx und xxxx vor. Wohl besteht ein im Grundbuch vorgemerktetes Rückkaufsrecht sowie - im Sinne einer vorvertraglichen Bindung - eine Rücknahmepflicht der Verkäufer. Dies aber erst, wenn das Kiesvorkommen vollkommen abgebaut und das Grundstück wieder aufgefüllt und rekultiviert ist. Dass es sich um ein lediglich der Form halber geschlossenes Umgehungsgeschäft handle, wird zu Recht nicht behauptet. Denn mit dem Rückkaufsrecht stellten die Verkäufer sicher, dass sie das Grundstück zum vorbestimmten Preis erwerben können, wenn sie dereinst Bedarf an Anbaufläche haben sollten. Mit der Rücknahmeverpflichtung sichert sich die Erwerberin (Z. \_\_\_\_\_ AG) ihrerseits die Möglichkeit, das abgebaute und rekultivierte Land an die Veräusserer zurückzugeben. Angesichts der langen Dauer von bis zu fünfzehn Jahren und der mit dem Kiesabbau verbundenen Risiken ist verständlich, dass die Veräusserer nicht die Gefahr einer Verschlechterung des Grundstücks tragen oder für öffentlich-rechtliche Auflagen und Verpflichtungen im Zusammenhang mit dem Kiesabbau und der Wiederauffüllung eintreten wollten. Ausserdem darf nicht ausser Acht gelassen werden, dass der Handwechsel der Liegenschaften für beide Parteien zivilrechtliche Auswirkungen zeitigt, welche für die Y. \_\_\_\_\_ wirtschaftlich durchaus sinnvoll sein können, indem sie durch den Verkauf flüssige Mittel erlangten, die sie anderweitig für die Entwicklung ihres Unternehmens einsetzen können. Das spricht - entgegen der Ansicht der Vorinstanz - für eine reale Veräußerung der streitbetroffenen Grundstücke. Die Frage, wie das Geschäft zu werten sei, kann aber, wie die weiteren Erwägungen zeigen, offenbleiben.

### **E. 3.3**

Grundstücksgewinne auf dem Geschäftsvermögen unterliegen im Kanton Aargau nach dem dualistischen System der Einkommenssteuer ( § 27 Abs. 2 StG /AG; Altdorfer/von Ah, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N. 77 zu § 27). Davon ausgenommen sind aber die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke. Obschon sie zum Geschäftsvermögen gehören, sind sie von Bundesrechts wegen ( Art. 12 Abs. 1 StHG ) der Grundstückgewinnsteuer unterworfen; einzig die Differenz zwischen dem Buchwert und den Anlagekosten (sog. wiedereingebrachte Abschreibungen) wird mit der Einkommenssteuer erfasst ( § 27 Abs. 4 in Verbindung mit § 106 StG /AG; Altdorfer/von Ah, a.a.O., N. 160 zu § 27 StG /AG).

Diese kantonale Ordnung entspricht den harmonisierungsrechtlichen Vorgaben (vgl. Art. 7 Abs. 1, Art. 8 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 StHG ) und auch dem Einkommenssteuerkonzept bei der direkten Bundessteuer: Auch bei dieser wird der Gewinn aus der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bis zur Höhe der Anlagekosten den steuerbaren Einkünften zugerechnet ( Art. 18 Abs. 4 DBG ). Ob die harmonisierten Vorschriften eingehalten worden sind, prüft das Bundesgericht frei (vorn E. 1.2).

### **E. 3.4**

Was die Besteuerung der Ausbeutung von Bodenbestandteilen wie Kies oder Sand als Einkommen resp. Vermögensertrag anbelangt, enthält das Steuerharmonisierungsgesetz keine ausdrückliche Bestimmung. Jedoch unterstellen Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG und analog § 30 Abs. 1 lit. d StG /AG die Einkünfte aus der Ausbeutung von Kies, Sand und anderen Bestandteilen des Bodens als steuerbare Erträge aus unbeweglichem Vermögen der Einkommenssteuer. Bereits unter dem früheren Bundesratsbeschluss über die direkte Bundessteuer (BdBSt) wurden Einkünfte aus Kiesabbaurechten auch ohne ausdrückliche Vorschrift als Einkünfte besteuert (Zusammenfassung der Rechtsprechung in BGE 125 V 383 E. 2c S. 387 f. und Locher, a.a.O., N. 42 zu Art. 21 DBG, je mit Nachweisen). Das aargauische Steuergesetz - wie die Steuergesetze fast aller Kantone - und die direktsteuerliche bundesrechtliche Ordnung stimmen hinsichtlich der Besteuerung der Entschädigungen für die Einräumung des Rechts zum Abbau solcher Materialien somit überein. Solche Entschädigungen stellen keine Kapitalgewinne dar, und zwar selbst dann nicht, wenn das ausgebeutete Grundstück zum Privatvermögen gehört. In diesem Sinn hat das Bundesgericht bereits in BGE 125 V 383 E. 2d S. 389 entschieden, wo es um die sozialversicherungsrechtliche Qualifikation einer Entschädigung für die Einräumung eines Rechts zum Abbau solcher Bodenschätze durch einen Landwirt ging ( Art. 9 AHVG und Art. 17 AHVV [SR 831.101]).

### **E. 3.5**

Die Veranlagungsbehörde hat vorliegend den Ertrag aus der Veräusserung der landwirtschaftlichen Grundstücke der Einkommenssteuer (und nicht der Grundstückgewinnsteuer) unterstellt. Die Vorinstanzen haben diese Besteuerung bestätigt. Nach ihrer Ansicht führt der Verkauf von Kies in jedem Fall zu steuerbarem Einkommen. Beim Verkauf eines landwirtschaftlichen Grundstücks stelle daher nur die Differenz zwischen dem Kaufpreis und dem auf den Wert des Kieses entfallenden Anteil den für die Grundstückgewinnsteuer massgebenden Erlös ( § 101 StG /AG) dar.

Dem ist beizupflichten. Eine systemkonforme Zuweisung ist auch bei der Besteuerung des Erlöses aus der Verwertung von Bodenschätzen landwirtschaftlicher Grundstücke zu beachten. Die Entschädigung für die Berechtigung zum Abbau solcher Materialien in Form von Nutzungsverträgen unterliegt als Vermögensertrag aus unbeweglichem Vermögen in jedem Fall der Einkommenssteuer ( § 30 Abs. 1 lit. d StG /AG, analog Art. 21 Abs. 1 lit. d DBG ). Mit dem Entscheid zum Verkauf des Grundstücks wegen den darin enthaltenen Bodenschätzen diene dieses nicht mehr nur der Leistungserstellung im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs, sondern auch als "Wertvorratsimmobilie", ähnlich einer Kapitalanlagelienschaft. Die Veräusserung einer solchen Liegenschaft zwecks Realisierung der in Form von Bodenschätzen enthaltenen stillen Reserven kann daher nicht mehr als Veräusserung eines rein landwirtschaftlichen Grundstücks betrachtet werden.

Es verletzt daher das harmonisierte Recht nicht, wenn die kantonalen Instanzen den Veräusserungserlös für die beiden Grundstücke in der Kiesabbauzone, soweit dieser den landwirtschaftlichen Wert übersteigt, der Einkommenssteuer und nicht der Grundstückgewinnsteuer unterstellt haben. Zu prüfen ist, ob hierfür die Ersatzbeschaffung gewährt werden kann.

### **E. 3.6**

Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können gemäss Art. 8 Abs. 4 StHG in der bis Ende 2008 geltenden Fassung die stillen Reserven

innert angemessener Frist auf ein Ersatzobjekt "mit gleicher Funktion" übertragen werden. Dieser Norm liegt die sog. Ersatzbeschaffungstheorie zu Grunde. Im geltenden Recht ist die Ersatzbeschaffungsmöglichkeit erweitert worden und genügt es hierfür, wenn die als Ersatz erworbenen Anlagegüter "ebenfalls betriebsnotwendig sind". Die gleiche Funktion wird nicht mehr verlangt. Eine gleichlautende Bestimmung enthält jetzt auch § 37 Abs. 1 StG /AG in der ab 2009 gültigen Fassung. Damit wurde die Ersatzbeschaffungstheorie durch die Reinvestitionstheorie abgelöst (dazu ausführlich Urteil 2C\_308/2009 vom 14. Oktober 2009 E. 2, in: ASA 78 S. 690, RDAF 2010 II 429). Für den vorliegenden Steuersachverhalt gilt nach dem genannten Urteil (E. 2.5.5) noch die Ersatzbeschaffungstheorie, d.h. die Ersatzbeschaffung ist zu gewähren, wenn das veräusserte und das Ersatzgrundstück betriebsnotwendig

und funktionsgleich sind. Betriebsnotwendig sind Wirtschaftsgüter, wenn sie nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung im Betrieb dienen und ohne Beeinträchtigung der betrieblichen Leistungserstellung nicht veräussert werden können. Ausgeschlossen von der Ersatzbeschaffung sind damit namentlich Vermögensgegenstände, die der Unternehmung lediglich als Wertanlage dienen (Patrik Schwarb, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N. 14 zu § 37 StG /AG mit Hinweis auf BGE 108 Ib 325 E. 5a S. 329; s. auch BGE 115 Ib 263 E. 2c i.f. S. 267; Urteil 2A.122/2005 vom 16. September 2005 E. 2.2.1 mit weiteren Hinweisen).

### **E. 3.7**

Im vorliegenden Fall fehlt es an der Betriebsnotwendigkeit der veräusserten Grundstücke, was das Kiesvorkommen betrifft. Ein Kiesvorkommen bei einem im Übrigen landwirtschaftlich genutzten Grundstück ist nicht in dem Sinn betriebsnotwendig, dass es der Leistungserstellung dienen würde. Aufgrund des Kiesvorkommens sind im Boden Mittel gebunden, die der Eigentümer durch Entäusserung der Bodenschätze in Form eines Fahrniskaufs oder Dienstbarkeitsvertrags oder durch Veräusserung des Grundstücks selbst mobilisieren kann. Insofern dient das Kiesvorkommen der Unternehmung als Wertvorrat.

Auch von Funktionsgleichheit kann keine Rede sein, wenn ein Grundstück zu einem Quadratmeterpreis von über Fr. 185.-- verkauft wird und damit andere, um ein Vielfaches grössere Grundstücke zu einem Preis von Fr. 7.-- oder Fr. 8.-- pro Quadratmeter erworben werden (vgl. auch Urteil 2C\_308/2009 vom 14. Oktober 2009 E. 2.3, 2.5.1, 2.5.3-2.5.5, wo das Bundesgericht beim Verkauf eines Grundstücks im Halte von 2'350 m<sup>2</sup> mit Scheune und dem Kauf eines vollständigen landwirtschaftlichen Gewerbes samt Wohnhaus die funktionale Gleichartigkeit und damit das Vorliegen einer Ersatzbeschaffung ebenfalls verneint hat).

### **E. 3.8**

Die Vorinstanzen gewährten die Ersatzbeschaffung lediglich in der Höhe des mit der Z.\_\_\_\_\_ AG vereinbarten Rückkaufspreises für das abgebaute Land von Fr. 137'752.50, da die veräusserten Liegenschaften nur bis zu diesem Wert als betriebsnotwendig anerkannt werden könnten. Die Beschwerdeführer wenden gegen diese Wertzerlegung ein, dass anorganische Bodenbestandteile wie Kies und Sand zwar natürliche Früchte im Sinne von Art. 643 Abs. 2 ZGB darstellten, bis zu deren Trennung jedoch als Bestandteil der Sache gelten und folglich deren Schicksal teilen würden. Das trifft zwar zu, doch ist im Steuerrecht bei der Frage der Zulässigkeit der Ersatzbeschaffung der wirtschaftliche Gehalt des Geschäfts zu berücksichtigen. Dieses erfolgte eindeutig im Hinblick auf die

Mobilisierung und Nutzbarmachung des Wertes der im Boden enthaltenen Kiesvorräte, die aber nicht betriebsnotwendig waren. Insofern wurden die veräusserten Grundstücke - entgegen der Ansicht der Beschwerdeführer - sehr wohl gemischt genutzt.

### **E. 3.9**

Die Beschwerdeführer berufen sich auch auf die Rechtsprechung zur Ersatzbeschaffung bei der Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone. Sofern dieses zum betriebsnotwendigen Vermögen des Landwirts gehöre, stehe einer Ersatzbeschaffung nichts im Wege. Die Veräusserung eines landwirtschaftlichen Grundstücks mit Kiesvorkommen könne nicht anders beurteilt werden als die Veräusserung eines landwirtschaftlichen Grundstücks in der Bauzone.

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichts ist der steuerrechtliche Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen des bürgerlichen Bodenrechts und namentlich dem Artikel 2 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) zu konkretisieren ( BGE 138 II 32 E. 2.2 f.; Urteil 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2, in: RF 67/2012 S. 54). Unterstehen landwirtschaftlich genutzte Grundstücke diesem Gesetz, sind sie ungeachtet ihrer Zonenzugehörigkeit als land- oder forstwirtschaftlich zu betrachten und steuerlich privilegiert, das heisst, Wertzuwachsgewinne unterliegen der Grundstückgewinnbesteuerung und die Ersatzbeschaffung ist zulässig. Das Bundesgericht hat als Kriterium für die Privilegierung nicht die Zonenzugehörigkeit des Grundstücks als massgebend bezeichnet, sondern dessen Unterstellung unter das zeitnah zum StHG erlassene BGBB ( BGE 138 II 32 E. 2.3.1 f.). Nach dem Willen und den Wertungen des Gesetzgebers, wie sie im StHG und DBG ihren Niederschlag gefunden haben, sind aber bloss die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke privilegiert zu besteuern. Das gilt nach der bundesgerichtlichen Auslegung auch für die dem BGBB unterstehenden landwirtschaftlichen Grundstücke in der Bauzone (zit. Urteil 2C\_539/2010 E. 3.2). Demgegenüber geht es bei der Veräusserung der Rechte an Kiesvorkommen und von Grundstücken mit Kiesvorkommen objektiv um eine andere Nutzung. Vor allem zählt der Kiesabbau nicht zur Urproduktion und untersteht der Einkommens- oder Gewinnsteuer (vorstehende E. 3.4). Die steuerliche Privilegierung landwirtschaftlicher Grundstücke durch den Gesetzgeber erstreckt sich daher schon wertungsmässig nicht auf die Verwertung von Kiesabbau land. Es wäre deshalb verfehlt, den gesamten Veräusserungserlös (auch soweit er sich auf das Kiesvorkommen bezieht) steuerlich zu privilegieren.

### **E. 3.10**

Das führt zur Abweisung der Beschwerde auch hinsichtlich der geltend gemachten umfassenden Ersatzbeschaffung.

### **E. 4**

Die Beschwerde erweist sich nach dem Gesagten als unbegründet und ist abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Beschwerdeführern aufzuerlegen; sie haften hierfür solidarisch (Art. 65 f. BGG). Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen ( Art. 68 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.