

BGer 2C_306/2015 vom 16. Dezember 2015

Bundesgericht, 2015-12-16, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_306_2015

FR: TF 2C_306/2015 du 16 décembre 2015

IT: TF 2C_306/2015 del 16 dicembre 2015

Erwägungen

E. 1.1

Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid über die Staats- und Gemeindesteuern. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Das fristgerecht eingereichte Rechtsmittel des gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführers ist grundsätzlich zulässig.

E. 1.2

Aus verschiedenen Gründen kann auf die Beschwerde im vorliegenden Fall jedoch nur in (sehr) beschränktem Umfang eingetreten werden:

E. 1.2.1

Das gilt zuerst einmal insoweit, als auch die Aufhebung der kantonal unterinstanzlichen Entscheide beantragt wird. Die Beschwerde ist nur gegen letztinstanzliche kantonale Akte zulässig (Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG). Das Urteil des Verwaltungsgerichts hat die unterinstanzlichen Entscheide ersetzt (sog. Devolutiveffekt; vgl. u.a. BGE 134 II 142 E. 1.4 S. 144). Aus dem gleichen Grund kann auf die Beschwerdeschrift überall dort nicht näher eingegangen werden, wo sie sich nicht mit der Argumentation des Verwaltungsgerichts auseinandersetzt, sondern mit derjenigen in den unterinstanzlichen Entscheiden.

E. 1.2.2

Nicht einzutreten ist weiter auf den Antrag, es seien neben der Aufhebung des angefochtenen Urteils noch Feststellungen zu treffen. Dafür besteht kein schutzwürdiges Interesse (vgl. u.a. BGE 126 II 300 E. 2c S. 303 f.).

E. 1.2.3

Gemäss Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG haben Rechtsschriften unter anderem die Begehren und deren Begründung zu enthalten; in der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Akt Recht (schweizerisches Recht, vgl. Art. 95 BGG) verletze.

Unerlässlich ist somit, dass die Beschwerde auf die Begründung des angefochtenen Entscheids eingeht und im Einzelnen aufzeigt, worin Bundesrecht verletzt wird. Die Beschwerdeschrift soll vor Bundesgericht z.B. nicht bloss die Rechtsstandpunkte und Argumente wiederholen, wie sie im kantonalen Verfahren vorgebracht worden sind, sondern muss sich konkret und spezifisch mit den als rechtsfehlerhaft erachteten Erwägungen der Vorinstanz auseinandersetzen (vgl. BGE 134 II 244 E. 2.1 S. 245 f.; 116 II 745 E. 3 S. 749; siehe auch BGE 140 III 86 E. 2 S. 88 f.; 121 III 397 E. 2a S. 400, je mit Hinweisen).

Das Bundesgericht prüft weiter die Verletzung von verfassungsmässigen Rechten und von kantonalem Recht nur insofern, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Sie ist klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen. Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (vgl. BGE 139 I 138 E. 3.8 S. 144; Urteil 2C_814/2013 vom 3. März 2014 E. 1.6.2).

Besonderes gilt hinsichtlich der Sachverhaltsfeststellungen der Vorinstanz. Diese sind für das Bundesgericht verbindlich, es sei denn, die Partei zeige auf, dass sie qualifiziert falsch oder in Verletzung von Verfahrensvorschriften getroffen worden sind; entsprechende Mängel sind ebenfalls spezifisch geltend zu machen und zu begründen (vgl. Art. 105 Abs. 1 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; dazu BGE 140 III 264 E. 2.3 S. 266 und 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62; je mit Hinweisen), sofern sie nicht ins Auge springen (vgl. Art. 105 Abs. 2 BGG).

Eine diesen strengen Anforderungen genügende Begründung ist hier nur in (sehr) beschränktem Ausmass zu erkennen. Unzureichend ist sie namentlich insofern, als sie sich nicht mit der vorinstanzlichen Argumentation auseinandersetzt (vgl. unten E. 2.3.2 u. 2.3.2), als der Vorinstanz falsche Sachverhaltsfeststellungen vorgeworfen werden (vgl. unten E. 2.3.3 u. 2.3.4) oder nur sinngemäss die Verletzung des verfassungsmässigen Vertrauensschutzes gerügt wird (vgl. unten E. 2.3.2 - 2.3.4).

E. 1.2.4

Wenn das Bundesgericht seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zugrundelegt, sofern die diesbezüglichen Feststellungen nicht offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung beruhen (vgl. oben E. 1.2.3), so müssen erstmals mit der vorliegenden Beschwerde eingereichte neue Beweismittel als unzulässige Noven unberücksichtigt bleiben (vgl. Art. 99 Abs. 1 BGG). Das betrifft hier im Wesentlichen eine E-mail vom 25. Oktober 2002 der Abteilung für Landwirtschaft, mit welcher der Beschwerdeführer nachträglich zu belegen sucht, dass das massgebliche Grundstück dem Bereich des bäuerlichen Bodenrechts zuzurechnen gewesen sei (vgl. dazu die zutreffende Vernehmlassung der Vorinstanz; in seiner Replik argumentiert der Beschwerdeführer zwar, es sei bereits im kantonalen Verfahren auf die notwendige Entlassung des Grundstücks aus dem bäuerlichen Schutzbereich hingewiesen worden; das ändert aber nichts daran, dass das erst vor Bundesgericht eingereichte Beweisstück ein unzulässiges Novum darstellt).

E. 1.3

Der Parteivertreter des Beschwerdeführers ist in den vergangenen Jahren immer wieder durch eine qualifiziert unzulängliche Prozessführung vor Bundesgericht aufgefallen (vgl. das Urteil 2C_223/2010 vom 19. November 2010 E. 4, insb. E. 4.2, mit Hinweisen). Seit einiger Zeit hat er nun in mehreren Fällen Landwirte bis vor Bundesgericht vertreten, bei denen sich dieselbe Frage stellte wie vorliegend, ob nämlich Verkaufserlöse betreffend in der Bauzone gelegene Grundstücke mit der Einkommenssteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sind. In all diesen Fällen war die Beschwerde jeweils derart unzureichend begründet, dass das Bundesgericht nicht einmal teilweise darauf eintreten konnte (vgl. die Urteile 2C_265/2015, 2C_266/2015, 2C_267/2015 und 2C_268/2015, alle vom 13. April 2015). Auch hier ist die Beschwerdeschrift - wie eben festgehalten (vgl. oben E. 1.2) - einmal mehr durch verschiedene, meist schwerwiegende Unzulänglichkeiten in Verfahrensbelangen gekennzeichnet. Bei wohlwollender

Betrachtungsweise kann auf die Beschwerde aber immerhin in (sehr) beschränktem Ausmass eingetreten werden. Angesichts der gültigen Rechtsprechung und der Umstände des Einzelfalls fällt eine Gutheissung des Rechtsmittels dennoch von vornherein ausser Betracht.

E. 2.1

Das Verwaltungsgericht hat unter Hinweis auf BGE 138 II 32 erwogen, dass die privilegierte Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken nach der Ausnahmeregelung nach § 27 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG) bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG nur dann zur Anwendung kommen kann, wenn die gemäss Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) gültigen Voraussetzungen für die Anwendbarkeit dieses Gesetzes erfüllt sind. Es hat erkannt, dass diese hier nicht erfüllt sind, weil das veräusserte Grundstück vollumfänglich in der Bauzone liegt (Art. 2 Abs. 1 BGBB) und keiner der in Art. 2 Abs. 2 lit. a - d BGBB umschriebenen Fälle gegeben ist (vgl. E. II./1 des angefochtenen Urteils).

E. 2.2

Das Verwaltungsgericht hat den Beschwerdeführer zutreffend als Liegenschaftenhändler qualifiziert und festgehalten, dass diese Qualifizierung eine Ersatzbeschaffungsrückstellung ausschliesst. Die Rückstellung hätte in der Buchhaltung des Landwirtschaftsbetriebs gar nicht erst gebildet und von der Steuerbehörde in der Periode 2004 nicht anerkannt werden dürfen. Die Rückstellung fand aber auch in die Bilanz der hier massgeblichen Periode 2005 Eingang, was einem sog. verschleppten Bilanzierungsfehler entspricht. Der Fehler konnte und musste somit im Rahmen der hier zu beurteilenden Veranlagung berichtigt werden, was durch die beim Einkommen erfolgte Aufrechnung zu Recht geschehen ist (vgl. zur eingehenden und überzeugenden Begründung E. 2 sowie E. 3.2 des angefochtenen Urteils).

E. 2.3

Was der Beschwerdeführer gegen das angefochtene Urteil einwendet, ist nicht einmal ansatzweise geeignet, ein anderes Ergebnis zu rechtfertigen, soweit die Einwendungen sich überhaupt als zulässig erweisen (vgl. oben E. 1.2 u. 1.3).

E. 2.3.1

Mit den Erwägungen der Vorinstanz setzt sich der Beschwerdeführer vor Bundesgericht kaum auseinander (vgl. oben E. 1.2 und 1.3). Er unterlässt es, die Qualifikation als Liegenschaftenhändler anzufechten. Er beschränkt sich darauf, das schon vor dem Verwaltungsgericht vorgebrachte Argument zu wiederholen, eine Aufrechnung hätte höchstens 2004 erfolgen können; weil die Ersatzbeschaffungsrückstellung dann aber anerkannt worden sei, schliesse das aus, die (sinngemäss: in Rechtskraft erwachsene) Anerkennung in der darauf folgenden Periode wieder in Frage zu stellen. Eine solche Argumentation befasst sich aber überhaupt nicht mit der eben wiedergegebenen wesentlichen Begründung des Verwaltungsgerichts hinsichtlich des verschleppten Bilanzierungsfehlers und dessen steuerlicher Tragweite. (Zur massgeblichen E. 3.2 des angefochtenen Urteils äussert sich die Beschwerdeschrift vor Bundesgericht nur in einem einzelnen Punkt und dort unzutreffend, vgl. Ziff. 11 S. 12; unwidersprochen bleiben jedoch die vorinstanzlichen Erwägungen, wonach die auch in der Bilanz 2005 weiterhin fälschlicherweise verbuchte Rückstellung in der hier massgeblichen Steuerperiode zulässigerweise berichtigt werden kann).

E. 2.3.2

Im Wesentlichen argumentiert der Beschwerdeführer, er habe nach dem Verkauf des massgeblichen Grundstücks eine grundstückgewinnsteuerrechtliche Ersatzbeschaffungsrückstellung gebildet, die von der Steuerkommission anerkannt worden sei und als rechtskräftig betrachtet werden müsse. Dagegen könne das Urteil in BGE 138 II 32 hier nicht zur Anwendung kommen, weil eine solche Anwendung eine unzulässige Revision darstellen würde.

Um die Frage einer Revision kann es hier ohnehin nicht gehen. Allenfalls in Betracht käme eine Verletzung des verfassungsmässigen Treu- und Glaubensschutzes gemäss Art. 5 Abs. 3 BV und Art. 9 BV. Der diesbezüglich geltenden qualifizierten Begründungspflicht (vgl. oben E. 1.2.3) vermag die Beschwerdeschrift jedoch überhaupt nicht zu genügen.

Zudem bestanden die Grundlagen für einen etwaigen Vertrauensschutz hier zu keinem Zeitpunkt. Zwar tätigte der Beschwerdeführer in der Jahresrechnung 2004 eine Ersatzbeschaffungsrückstellung für den beim Verkauf der Parzelle erzielten Gewinn; auch gab er danach eine Grundstückgewinnsteuererklärung ab. Wie das Verwaltungsgericht jedoch zu Recht festgehalten hat (vgl. E. II./4.2 des angefochtenen Urteils), erfolgte hier keine Veranlagung bei der Grundstückgewinnsteuer, insbesondere keine solche, mit der ein Steueraufschub gemäss § 99 StG /AG gewährt worden wäre. Ein Schutz gemäss Art. 9 BV kam somit nicht in Betracht. Mit diesen massgeblichen Erwägungen der Vorinstanz setzt sich der Beschwerdeführer ebenfalls nicht auseinander (vgl. oben E. 1.2.3). Das gilt genauso für die Replik, in welcher er sich noch einmal ausführlich mit der vermeintlichen Anerkennung der getätigten Rückstellung befasst, ohne aber auf die entscheidende Erwägung des Verwaltungsgerichts einzugehen.

E. 2.3.3

Das gegen das angefochtene Urteil vorgebrachte Argument, die zuständige Behörde habe die Notwendigkeit einer Entlassung aus dem Schutzbereich des BGG bestaätigt, beruht - wie bereits hervorgehoben (vgl. oben E. 1.2.4) - im Wesentlichen auf einem unzulässigen Novum. Das Argument ist zudem unbehelflich, denn der Beschwerdeführer hätte damit noch keineswegs dargetan, dass hier eine die Ausnahmeregelung auslösende Sachhypothese gemäss BGE 138 II 32 gegeben war. Gerade das hat das Verwaltungsgericht aber für das Bundesgericht verbindlich verneint (vgl. oben E. 2.1). Was der Beschwerdeführer dagegen einwendet, beschränkt sich darauf, dem angefochtenen Urteil appellatorisch seine eigene abweichende Auffassung entgegenzuhalten, vermag die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen aber nicht als geradezu offensichtlich unrichtig erscheinen zu lassen (vgl. oben E. 1.2.3).

Dasselbe hat dort zu gelten, wo der Beschwerdeführer sich auf das Bundesgerichtsurteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 (StE 2011 B 42.25 Nr. 2) beruft und behauptet, mit dem dort zu beurteilenden Sachverhalt stimme der vorliegende überein.

E. 2.3.4

Eine offensichtlich unzutreffende Sachverhaltsermittlung macht der Beschwerdeführer schliesslich insofern geltend, als im angefochtenen Urteil das Datum der Einreichung der Steuererklärung für die Grundstückgewinnsteuer falsch genannt werde.

Wesentlich ist hier - wie bereits hervorgehoben (vgl. oben E. 2.3.2), dass eine Veranlagung bei der Grundstückgewinnsteuer unbestritten nie erfolgte und die Grundlagen für einen

verfassungsmässigen Vertrauensschutz zu keinem Zeitpunkt bestanden. Zudem vermag die Beschwerdeschrift den auch diesbezüglich geltenden qualifizierten Begründungserfordernissen von vornherein nicht zu genügen (vgl. dazu schon oben E. 1.2.3).

E. 3

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen, soweit darauf überhaupt eingetreten werden kann. Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

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