

BGer 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020

Bundesgericht, 2020-02-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_317_2018

FR: TF 2C_317/2018 du 14 février 2020

IT: TF 2C_317/2018 del 14 febbraio 2020

Erwägungen

E. 1.1

Die Sachurteilsvoraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten liegen vor (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.2

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 145 V 326 E. 1 S. 328) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.3

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts von vornherein nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 145 I 121 E. 2.1 S. 133).

E. 1.4

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 145 V 326 E. 1 S. 328).

E. 2.1

Die Vorinstanz hält in für das Bundesgericht verbindlicher Weise fest (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.4), die Stammparzelle habe ursprünglich 74,47 Aren gemessen. Im Jahr 2009 sei es zur Einzonung von 35,38 Aren in die Bauzone und im Jahr 2011 zur Parzellierung gekommen (Sachverhalt lit. A). Streitig und zu prüfen ist in einem ersten Schritt die Rechtsnatur der vier streitbetroffenen Parzellen (hinten E. 2.2). In einem zweiten Schritt ist der Frage nachzugehen, ob und, falls ja, auf welche Weise und in welcher Höhe

der realisierte Veräußerungsgewinn zu erfassen sei (hinten E. 2.3).

E. 2.2

Die Stammparzelle hatte, was unstreitig ist, bis zur teilweisen Einzonung dem bodenrechtlichen Schutz gemäss Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) unterstanden. Die Einzonung änderte nichts, lag doch nunmehr eine "gemischte" Zugehörigkeit zur Landwirtschafts- und Bauzone vor, weshalb sich der bodenrechtliche Schutz aus Art. 2 Abs. 2 lit. c BGBB herleiten liess (Urteil 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11, in: ASA 87 S. 70, RDAF 2019 II S. 343, StE 2018 B 41.13 Nr. 5, StR 73/2018 S. 781). Eine bodenrechtlich relevante Änderung brachten erst die genehmigten Parzellierungen (Art. 2 Abs. 2 lit. c in Verbindung mit Art. 58 Abs. 1 und Art. 60 Abs. 1 lit. a BGBB ; Sachverhalt, lit. A), die der Ehemann im Jahr 2011 veranlasste und wodurch die sechs neuen Grundstücke aus dem Anwendungsbereich von Art. 2 BGBB fielen. Weder aus den vorinstanzlichen Feststellungen noch aus den Darlegungen der Steuerpflichtigen geht diesbezüglich hervor, dass die Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bebaut gewesen wären, was seinerseits zur Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB hätte führen können (Urteil 2C_11/2020 vom 23. Januar 2020 E. 3.1). Aus diesem Grund handelte es sich ab dem Zeitpunkt der Parzellierung im Jahr 2011 um

bodenrechtlich nicht mehr geschützte

Baulandparzellen .

E. 2.3.1

Ist ein Grundstück land- und/oder forstwirtschaftlicher Natur, so ist der Veräußerungsgewinn den steuerbaren Einkünften (auch) auf kantonaler und kommunaler Ebene nur bis zur Höhe der Anlagekosten zuzurechnen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG bzw. § 27 Abs. 4 in Verbindung mit § 106 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]). Insoweit handelt es sich um die wieder eingebrachten Abschreibungen. Der konjunkturelle Mehrwert unterliegt hingegen der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. wiederum § 27 Abs. 4 in Verbindung mit § 106 StG /AG). Liegt dagegen "gewöhnliches", also nicht land- und/oder forstwirtschaftliches Geschäftsvermögen vor, so ist neben den wieder eingebrachten Abschreibungen auch der realisierte Wertzuwachs mit der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer zu erfassen.

E. 2.3.2

Die streitbetroffenen Grundstücke waren, wie gezeigt, ab dem Zeitpunkt der Parzellierung im Jahr 2011 bodenrechtlich nicht mehr geschützt (vorne E. 2.2). Dies schliesst die steuerliche Privilegierung, die sich in der Erfassung des Wertzuwachs mit der kantonalen Grundstückgewinnsteuer anstelle mit der tendenziell höheren Einkommenssteuer äussert, an sich aus (Urteil 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011, publ. in BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 38; zuletzt: Urteil 2C_1094/2018 vom 9. Dezember 2019 E. 2.4). Entsprechend unterliegt der

gesamte realisierte Wertzuwachs der Einkommenssteuer . Dies hat das Bundesgericht in anderem Zusammenhang festgehalten. Dort ging es um die zwar unterpreisige, aufgrund des Hofübernahmevertrags aber nicht als (gemischte) Schenkung zu

würdigende Veräußerung eines abparzellierten land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücks an den Bruder des ein landwirtschaftliches Gewerbe betreibenden Verkäufers. Das Bundesgericht legte dar, dass schon nur mangels eines Schenkungswillens bzw. einer Begünstigungsabsicht (animus donandi) keine Überführung stattgefunden habe. Vielmehr sei die streitbetroffene Baulandparzelle, die keinerlei bodenrechtlichen Schutz mehr genoss, aber weiterhin dem Geschäftsvermögen angehörte, unmittelbar vom Geschäftsvermögen des Veräußerers in das Privatvermögen (des nicht selbständig erwerbstätigen) Erwerbers übergegangen (Urteil 2C_993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2, in: StE 2019 B 23.47.2 Nr. 20, StR 74/2019 S. 38; dazu nun auch THOMAS STADELMANN/MARTIN KOCHER, Das land- und forstwirtschaftliche Steuerrecht - ein Reservat in Zeiten der Digitalisierung?, in: FStR 2019 S. 299 ff., insb. 325).

E. 2.3.3

Weshalb es sich vorliegend anders verhalten sollte, ist nicht ersichtlich: Im einen wie im anderen Fall war bzw. ist vorinstanzlich festgestellt, dass die Abparzellierung und die Veräußerung zeitlich nah beieinander lagen, was von vornherein gegen eine zwischengeschaltete Privatentnahme spricht, eine solche aber auch nicht zwangsläufig ausschliesst. Die Begründung der Steuerpflichtigen erschöpft sich aber im Wesentlichen darin, dass gewissermassen von Gesetzes wegen (bzw. kraft früherer bundesgerichtlicher Rechtsprechung) eine Privatentnahme und eine Privateinlage (im Sinne des zweistufigen Modells) vorgelegen habe. Vor dem Hintergrund der zitierten neuesten Rechtsprechung (Urteil 2C_993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2) findet dies im Bundesrecht keine Grundlage. Gegenteilig hat das Bundesgericht unter vergleichbaren Vorzeichen ausdrücklich festgehalten, dass das Privatvermögen des Veräußerers nicht berührt werde.

E. 2.3.4

Wollten die Steuerpflichtigen dartun, dass dennoch eine Privatentnahme eingetreten sei, hätten sie dies anhand äusserlich wahrnehmbarer Umstände aufzuzeigen gehabt. Wenn sie meinen, es sei nicht die Einkommens-, sondern die Grundstückgewinnsteuer anwendbar, würde sich die Privatentnahme als steuermindernde Tatsache erweisen, weshalb die Beweisführungs- und Beweislast bei den Steuerpflichtigen liegt (Normentheorie; BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508). Die Verbuchung allein vermöchte nichts daran zu ändern, dass für die Zugehörigkeit zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidend ist, welche technisch-wirtschaftliche Funktion der betreffende Vermögenswert erfüllt (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG ; BGE 134 V 250 E. 4.2 S. 254; 133 II 420 E. 3.2 S. 422; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.). Mit andern Worten gilt, dass auch eine Baulandparzelle dem Geschäftsvermögen angehört, soweit und solange sie ganz oder zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode; BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.).

E. 2.3.5

Der realisierte Gewinn ist insgesamt einkommenssteuerpflichtig. Die detaillierten Berechnungen der Vorinstanz bleiben inhaltlich unbestritten. Insbesondere ist keine Kritik ersichtlich, die der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit zu genügen und die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz zu den einzelnen Positionen der Gewinnbemessung (Sachverhalt, lit. D) als verfassungsrechtlich unhaltbar darzustellen vermöchte (Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.3 und 1.4).

E. 2.4

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen, wobei diese die Kosten zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung tragen (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

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