

BGer 2C 392/2020 vom 1. Juli 2020

Bundesgericht, 2020-07-01, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_392_2020

FR: TF 2C 392/2020 du 1 juillet 2020

IT: TF 2C 392/2020 del 1 luglio 2020

Regeste

Staats und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2010 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

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

E. 1.2

Das Spezialverwaltungsgericht hatte einen Nichteintretensentscheid gefällt, worauf das Verwaltungsgericht (einzig) zu prüfen hatte, ob die Unterinstanz zutreffend auf den an sie gerichteten Rekurs nicht eingetreten sei. Da das Verwaltungsgericht dies bejahte, wies es die Beschwerde der Steuerpflichtigen ab. Im bundesgerichtlichen Verfahren kann der Streitgegenstand, verglichen mit dem vorinstanzlichen Verfahren, zwar eingeschränkt (minus), nicht aber ausgeweitet (plus) oder geändert (aliud) werden (Art. 99 Abs. 2 BGG ; BGE 143 V 19 E. 1.1 S. 22). Streitig und zu prüfen kann im bundesgerichtlichen Verfahren folglich nur sein, ob die Vorinstanz verfassungsrechtlich haltbar und bundesrechtskonform erkannt hat, die Unterinstanz sei zutreffend auf die an sie gerichtete Beschwerde nicht eingetreten.

E. 1.3

Das Bundesgericht wendet das Bundesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 146 I 11 E. 3.1.3 S. 14) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG ; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

E. 1.4

Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts 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 ; BGE 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.). 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.).

E. 1.5

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). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 144 V 111 E. 3 S. 112). Sachverhaltsrügen stehen unter dem Vorbehalt von Art. 106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.4). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (BGE 140 III 16 E. 1.3.1 S. 18).

E. 2.1

Die Vorinstanz hat in tatsächlicher Hinsicht festgestellt, die Steuerpflichtigen hätten im unterinstanzlichen Verfahren einen Antrag gestellt, durch welchen die Bemessungsgrundlage der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2010, weder vermindert noch erhöht werde. Indessen habe die Veranlagungsbehörde den Pauschalabzug zugelassen, obwohl sie von Geschäftsvermögen ausgegangen sei - dies ausnahmsweise und nur vorübergehend, weil der Steuerpflichtige angesichts der fehlenden Übergangszeit keine Dispositionen habe treffen können. Die Umteilung ins Geschäftsvermögen begründe, so das Verwaltungsgericht, höchstens latente Steuerschulden (Sachverhalt, lit. E).

E. 2.2.1

Die Steuerpflichtigen kritisieren, die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen seien auf drei Sätze beschränkt und "in massgeblichen Punkten unvollständig und damit offensichtlich unrichtig". In der Folge legen sie die Ereignisse im Zusammenhang mit der Zuweisung der Grundstücke zum Privat- bzw. Geschäftsvermögen dar, wobei sie bis in die 1990er-Jahre zurückblenden. Sachverhaltsrügen sind vorab zu behandeln (BGE 141 V 557 E. 3 S. 563 ; 138 I 232 E. 5.1 S. 237). Dabei ist festzuhalten, dass die aufgeworfenen Sachverhaltsrügen für den Ausgang des Verfahrens unerheblich sind, nachdem das Spezialverwaltungsgericht, wie dargelegt (Sachverhalt, lit. D), auf die Frage der Qualifikation der Liegenschaften nicht eingetreten war.

E. 2.2.2

Weiter bringen die Steuerpflichtigen vor, die "veränderte Zusammensetzung der Faktoren" bilde eine materielle Veranlagungsverfügung, "selbst wenn die Endfaktoren gleich bleiben". Sie anerkennen damit, dass ihre Beschwerde zumindest hinsichtlich der Steuerperiode 2010 zu keiner Verminderung oder Erhöhung der Steuerfaktoren führt. An anderer Stelle machen sie zwar darauf aufmerksam, dass sie bereits im Einspracheverfahren, und zwar in einem Eventualantrag, auf die AHV-beitragsrechtlichen Folgen hingewiesen hätten (Sachverhalt, lit. F). Ob der Eventualantrag alsdann im Verfahren vor Spezialverwaltungsgericht unbehandelt blieb, wie sie vorbringen (auch dazu Sachverhalt, lit. F), ist hier von keiner weiteren Bedeutung, nachdem das Spezialverwaltungsgericht aufgrund dessen zum Nichteintreten gekommen war, dass die Steuerfaktoren keine Änderung erfahren hätten. Das Verwaltungsgericht teilt diese beweiswürdige Feststellung, was die Steuerpflichtigen im Ergebnis anerkennen bzw. jedenfalls in keiner Weise bestreiten, mit welcher sie der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit genügen könnten (Art.

106 Abs. 2 BGG ; vorne E. 1.4).

E. 2.2.3

Das Bundesgericht hat folglich (Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 1.5) davon auszugehen, dass die Veranlagungsbehörde in der Steuerperiode 2010 zwar eine Umqualifikation der streitbetroffenen Liegenschaften vorgenommen hat, wodurch die massgebenden Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen, steuerbares Vermögen) aber keine Veränderung erfuhren.

E. 2.3.1

Die Vorinstanz hat aus diesen Sachumständen den rechtlichen Schluss gezogen, die Steuerpflichtigen verfügten über kein rechtlich geschütztes Interesse, um die ihres Erachtens unzutreffende Umqualifizierung der streitbetroffenen Grundstücke, Schulden und Schuldzinsen vom Privat- ins Geschäftsvermögen zu rügen. Dazu ist folgendes zu sagen: Das Beschwerderecht setzt unter anderem voraus, dass die beschwerdeführende Person sich über ein schutzwürdiges Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur ausweisen kann (für das bundesgerichtliche Verfahren: Art. 89 Abs. 1 lit. c in Verbindung mit Art. 111 BGG [Einheit des Verfahrens]). Von einem solchen darf ausgegangen werden, falls durch die Gutheissung des Rechtsmittels ein praktischer materieller oder ideeller Nachteil abgewendet werden kann, den die beschwerdeführende Person ansonsten aufgrund des angefochtenen Entscheids erleiden würde (BGE 145 II 259 E. 2.3 S. 262; 141 II 50 E. 2.1 S. 52).

E. 2.3.2

Zu verlangen ist folglich, dass die Situation der beschwerdeführenden Person durch den Ausgang des Verfahrens überhaupt in rechtserheblicher Weise verbessert werden kann (BGE 139 II 499 E. 2.2 S. 504). Wenn selbst die Gutheissung des Rechtsmittels zu keinem anderen Ergebnis führen würde, kann kein rechtserhebliches Rechtsschutzinteresse vorliegen. Gleiches gilt, falls Rechtsfragen aufgeworfen werden, die im betreffenden Fall von keinerlei Bedeutung sind (Urteil 2C_514/2017 vom 13. Dezember 2017 E. 2.2.2).

E. 2.4.1

Die steuerrechtlichen Erwägungen der Steuerpflichtigen sind an sich zutreffend. So weisen sie namentlich darauf hin, dass Geschäftsvermögen abgeschrieben werden kann, was auf das Privatvermögen nicht zutrifft. Ebenso richtig ist, dass es bei der altersbedingt vorgenommenen Liquidation des Geschäftsvermögens zur Abrechnung mit der Einkommenssteuer kommt (wobei die stillen Reserven allerdings privilegiert aufzulösen sind; Art. 11 Abs. 5 StHG bzw. § 45 Abs. 1 lit. f des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]; Urteil 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.1). Demgegenüber fällt eine Steuer im Fall von Privatvermögen erst an, wenn es zur Veräusserung kommt. Diesfalls ist die Grundstückgewinnsteuer geschuldet, die aufgrund des Besitzesdauerabzugs tendenziell niedriger ausfällt als die Einkommenssteuer (Urteil 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.3.2). Schliesslich trifft es ebenso zu, dass die Veräusserungsgewinne und Erträge auf Geschäftsvermögen zum AHV-Beitrag führen.

E. 2.4.2

Alle diese korrekten Ausführungen der Steuerpflichtigen beziehen sich grundsätzlich auf künftige Steuerperioden, abgesehen von der AHV-Beitragspflicht auf Erträgen aus Geschäftsvermögen (dazu aber hinten E. 2.5). In der streitbetroffenen Steuerperiode 2010

ergab sich eine Verminderung des steuerbaren Einkommens dadurch, dass die Veranlagungsbehörde den Pauschalabzug zuliess, obwohl sie von Geschäftsvermögen ausging (Sachverhalt, lit. E). Wie es sich mit der bundesrechtlichen Zulässigkeit dieses Vorgehens verhält, ist hier nicht zu prüfen. So oder anders kann das zur Beschwerdeführung erforderliche schutzwürdige Interesse rechtlicher oder tatsächlicher Natur nicht alleine aus den Sachumständen hergeleitet werden, welche in der Steuerperiode 2010 zur Veranlagung kommen.

E. 2.4.3

Die Vorinstanz hat ausgeführt, ein hinreichendes Rechtsschutzinteresse sei auch bei einer beantragten Höherveranlagung zu bejahen, dann nämlich, wenn dadurch in einer Folgeperiode niedrigere Steuern anfielen oder ein ansonsten drohendes Nachsteuer- oder Steuerhinterziehungsverfahren abgewendet werden könne (Sachverhalt, lit. E). Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor: Die Steuerpflichtigen leiten die künftige höhere Steuerbelastung hauptsächlich aus dem Umstand ab, dass bei Liquidation der Einzelunternehmung auch über die nunmehr dem Geschäftsvermögen zugewiesenen Grundstücke abzurechnen sei. Dies setzt aber voraus, dass die Grundstücke zu diesem Zeitpunkt überhaupt (noch) als Geschäftsvermögen zu würdigen sein werden. Für die Zugehörigkeit zum Privat- oder Geschäftsvermögen ist ihrerseits entscheidend, welche technisch-wirtschaftliche Funktion dem betreffenden Vermögenswert zukommt (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.). Auch eine Liegenschaft als Alternativgut gehört (nur dann) dem Geschäftsvermögen an, soweit und solange sie ganz oder zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode; BGE 140 V 241 E. 4.2 S. 245 zu Art. 9 AHVG ; 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.; zum Ganzen: Urteil 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.2).

E. 2.4.4

Ein Vermögenswert kann der selbständigen Erwerbstätigkeit unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Sicherheit für Betriebskredite, ebenso aber auch mittelbar als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve dienen (ausführlich dazu: Urteil 2C_939/2019 vom 25. Mai 2020 E. 2.2.3). Da es sich bei der Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen um eine abgabehöhensteigernde Tatsache handelt, wird die Veranlagungsbehörde diese Eigenschaft im Zeitpunkt der Liquidation zu beweisen haben (sog. Normentheorie; BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508). Auf eine Art "Gewohnheitsrecht der bisherigen Veranlagung", wie die Steuerpflichtigen dies befürchten, wird die Veranlagungsbehörde sich dabei umso weniger stützen können, als den Steuerpflichtigen bis dahin keine Beschwerdemöglichkeit offenstand. Es ist mithin Sache der Steuerpflichtigen, zur gegebenen Zeit die ordentlichen steuerrechtlichen Rechtsmittel zu ergreifen, falls die Veranlagungsbehörde an der Qualifikation als Geschäftsvermögen festhalten und sie damit (weiterhin) nicht einverstanden sein sollte.

E. 2.5.1

Was sodann die AHV-Beiträge betrifft, wird die Ausgleichskasse darüber eine Verfügung zu erlassen haben. Diese steht ausserhalb des harmonisierten Steuerrechts von Bund, Kantonen und Gemeinden, beruht inhaltlich aber auf der Veranlagungsverfügung zur direkten Bundessteuer (Art. 9 Abs. 3 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1946 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung [AHVG; SR 831.10]). Entsprechend bestimmt Art.

23 Abs. 4 der Verordnung vom 31. Oktober 1947 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV; SR 831.101) , dass die Angaben der kantonalen Steuerbehörden für die Ausgleichskassen verbindlich seien. Die Praxis hat dies dahingehend verdeutlicht, dass die AHV-rechtliche Qualifikation durch die kantonale Veranlagungsverfügung nicht uneingeschränkt präjudiziert werde ("absolute Verbindlichkeit der Angaben der Veranlagungsbehörden, aber relative Bindung der Ausgleichskassen"; BGE 110 V 369 E. 2a S. 371).

E. 2.5.2

Zu denken ist insbesondere an Sachumstände, die sozialversicherungsrechtlich anders zu würdigen sind als im abgaberechtlichen Zusammenhang (Urteil 2C_645/2019 vom 19. November 2019 E. 3.2.2; 9C_441/2015 vom 19. Februar 2016 E. 6.4). Besonders bedeutsam ist dabei die Qualifikation eines Vermögensbestandteils als Privat- oder Geschäftsvermögen. Steuerrechtlich ist diese Unterscheidung teils ohne Belang, da der Ertrag sowohl aus Privat- als auch aus Geschäftsvermögen steuerbar ist. Die Steuermeldung bildet daher mit Bezug auf den Vermögensertrag keine zuverlässige Grundlage für die AHV-rechtliche Beitragsfestsetzung, weshalb die Qualifikation als beitragsfreier Kapitalertrag auf Privatvermögen oder beitragspflichtiges Einkommen aus Geschäftsvermögen im Beitragsfestsetzungsverfahren erfolgen muss (so etwa Urteil 9C_803/2011 vom 23. August 2012 E. 3.5.2).

E. 2.5.3

Mithin bildet die steuerrechtliche Qualifikation lediglich ein - wenn auch gewichtiges - Indiz im Rahmen der Würdigung der gesamten wirtschaftlichen Gegebenheiten, die die Ausgleichskasse oder das Sozialversicherungsgericht vorzunehmen haben (BGE 122 V 281 E. 5d S. 289; Art. 8 und 9 AHVG). Entsprechend kann auch Beschwerde gegen die Verfügung der Ausgleichskasse erhoben werden mit der Begründung, bei den angeblichen Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG) handle es sich in Wahrheit um Erträge aus unbeweglichem Vermögen (Art. 21 Abs. 1 lit. a DBG). Ein irreversibler Nachteil durch die Umqualifikation entsteht den Steuerpflichtigen auch AHV-rechtlich nicht.

E. 2.6.1

Schliesslich halten die Steuerpflichtigen es für willkürlich, dass die Vorinstanz den unterinstanzlichen Entscheid billigte, obwohl dieser an einem inneren Widerspruch leide, da das Spezialverwaltungsgericht auf den Rekurs nicht eingetreten und den Einspracheentscheid dennoch aufgehoben habe. Hierzu ist festzustellen, dass das Spezialverwaltungsgericht nicht auf den Rekurs in seiner Gesamtheit, sondern lediglich auf den "Antrag 1" nicht eingetreten war (Sachverhalt, lit. D). In der Sache selbst konnte es daher umfassend entscheiden, zumal die Steuerpflichtigen den Einspracheentscheid in seiner Gesamtheit an das Spezialverwaltungsgericht weitergezogen hatten.

E. 2.6.2

Ein weiterer unlösbarer Widerspruch bestehe, so die Steuerpflichtigen, in der Gewährung des Pauschalabzugs, der als solcher von Gesetzes wegen lediglich im Bereich des Privatvermögens zulässig sei. Die Vorinstanz hat dies nicht übersehen. Sie erwog, die Steuerkommission habe klargemacht, dass der Pauschalabzug lediglich im Sinne einer Ausnahme und übergangsweise gewährt werde, weil den Steuerpflichtigen nach der Umqualifizierung der Liegenschaften keine ausreichende Umstellungszeit zur Verfügung

gestanden habe (Sachverhalt, lit. E). Diese Vorgehensweise findet im harmonisierten Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden tatsächlich keine Grundlage. Wie die Steuerpflichtigen zutreffend vorbringen, ist der Pauschalabzug den Grundstücken des Privatvermögens vorbehalten (Art. 9 Abs. 3 StHG). Im vorliegenden Zusammenhang vermag dies freilich nichts zu präjudizieren, nachdem es für die Qualifikation eines Vermögenswerts nicht darauf ankommen kann, in welcher Form die Abzüge vorgenommen werden. Entscheidend ist vielmehr, welche technisch-wirtschaftliche Funktion dem betreffenden Vermögenswert zukommt (vorne E. 2.4.3). Ob die Steuerpflichtigen mit Blick auf Art. 89 Abs. 1 BGG überhaupt zur Rüge legitimiert sind, der Pauschalabzug sei ihnen nicht zu gewähren, kann mit Blick darauf offenbleiben.

E. 2.7

Die Vorinstanz hat mithin bundesrechtskonform erkannt, den Steuerpflichtigen fehle im Verfahren vor dem Spezialverwaltungsgericht die Legitimation, um trotz fehlenden Einflusses auf die Steuerfaktoren vorbringen zu können, bei den streitbetroffenen Liegenschaften handle es sich um Privatvermögen. Die Beschwerde ist unbegründet und abzuweisen.

E. 3

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 65 in Verbindung mit 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.