

BGer 2C_66/2007 vom 13. Juni 2008

Bundesgericht, 2008-06-13, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_66_2007

FR: TF 2C_66/2007 du 13 juin 2008

IT: TF 2C_66/2007 del 13 giugno 2008

Erwägungen

E. 1

Am 1. Januar 2007 trat das Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht in Kraft (BGG, SR 173.110). Da der angefochtene Entscheid nach diesem Zeitpunkt ergangen ist, findet das neue Verfahrensrecht Anwendung (Art. 132 Abs. 1 BGG). Die Eingabe der Beschwerdeführer ist demnach als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten entgegenzunehmen (Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG ; vgl. das zur Veröffentlichung bestimmte Urteil 2C_637/2007 vom 4. April 2008, E. 1.3). Gegenstand des Verfahrens bildet zwar keine Veranlagung im Zusammenhang mit der konkreten Veräusserung eines landwirtschaftlichen Grundstücks, sondern die Frage, von welchen Werten künftig hierbei auszugehen sein wird. An der Klärung dieses Problems haben die Beschwerdeführer dennoch ein schutzwürdiges Interesse: Das Steuergesetz des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG) hat die Kapitalgewinnbesteuerung bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken grundlegend umgestaltet; es rechtfertigt sich deshalb - auch aus Beweisgründen bei altrechtlichen Steueraufschüben -, die künftig zu berücksichtigenden Anlagekosten und Abschreibungen zu bereinigen, zumal bei den buchführenden Landwirten und jenen mit vollständigen Aufzeichnungen dies bereits bei der Prüfung der Eingangsbilanzwerte geschehen ist. Auf die frist- und formgerecht eingereichte Eingabe der hierzu legitimierten Beschwerdeführer ist (neu) auch insofern einzutreten, als sie darin mehr verlangen, als das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG geht Art. 73 Abs. 3 StHG vor: zur Publikation bestimmtes Urteil 2C_637/2007 vom 4. April 2008, E. 1.5.3). Nicht einzugehen ist auf jene Ausführungen, die den Begründungsanforderungen von Art. 42 BGG nicht genügen.

E. 2

Die Beschwerdeführer machen eine Verletzung ihres Anspruchs auf rechtliches Gehör geltend, weil - entgegen ihren Anträgen - keine Expertise über die Baukosten 1992 eingeholt worden sei. Die Rüge ist unbegründet, soweit sie überhaupt hinreichend substantiiert erhoben wird (Art. 42 BGG): Die Beschwerdeführer behaupten zwar eine "willkürliche Einschränkung der Beweismittel", sie zeigen in diesem Zusammenhang indessen nicht auf, welches Grundrecht inwiefern verletzt worden sein soll (Art. 106 Abs. 2 BGG) und weshalb die behauptete "Einschränkung", die sich auf die Sachverhaltsfeststellung bezieht, für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein könnte (Art. 97 Abs. 1 BGG). Das Verwaltungsgericht hat festgestellt, dass die Baukosten in erheblichem Umfang Eigenleistungen umfassten, die zwar den Gebäudewert erhöhten, aber nicht als Anlagekosten anerkannt werden könnten, wenn sie nicht als Einkommen versteuert worden seien (§ 104 Abs. 2 StG). Es durfte gestützt hierauf den umstrittenen Beweis Antrag ohne Verletzung von Art. 29 Abs. 2 BV in antizipierter Beweiswürdigung

abweisen (vgl. BGE 131 I 153 E. 3 S. 157, mit Hinweisen).

E. 3.1

Der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei der Veräusserung eines Grundstücks des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks sowie Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt (Art. 12 Abs. 1 StHG). Die Besteuerung der Grundstücksgewinne ist in den Kantonen nicht einheitlich geregelt: Entweder werden diese Gewinne alle mit einer besonderen Wertzuwachs- oder Grundstücksgewinnsteuer erfasst (Objektsteuer), wobei nicht danach unterschieden wird, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder zum Geschäftsvermögen des Veräusserers gehört (sog. monistisches System). Oder dann unterliegen nur Grundstücksgewinne des Privatvermögens dieser Steuer, solche des Geschäftsvermögens hingegen als Subjektsteuer der ordentlichen Einkommens- oder Gewinnsteuer (sog. dualistisches System).

E. 3.2

Das Steuerharmonisierungsgesetz folgt grundsätzlich dem dualistischen Modell; es erlaubt aber auch, dass geschäftliche und private Grundstücksgewinne ausschliesslich der Grundstücksgewinnsteuer unterworfen werden (Art. 12 Abs. 4 StHG). Für beide Systeme hat der Gesetzgeber einen abschliessenden Katalog von Aufschubtatbeständen geschaffen; als solcher Grund gilt die vollständige oder teilweise Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird (Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG). Damit hat der Gesetzgeber eine gesamtschweizerische, verbindliche "Bundeslösung" angestrebt (vgl. BGE 130 II 202 E. 3.2 S. 207). Zur Art der Ermittlung des steuerbaren Gewinns äussert sich das Steuerharmonisierungsgesetz nur dem Grundsatz nach: Danach besteht der Gewinn aus der Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten (Art. 12 Abs. 1 StHG); das Gesetz definiert diese Begriffe nicht weiter; dem kantonalen Gesetzgeber verbleibt bei der entsprechenden Umsetzung seit dem 1. Januar 2001 indessen bloss noch ein beschränkter Regelungsspielraum, denn Grundstücksgewinn und Einkommenssteuer sind eng miteinander verbunden (so BGE 131 II 722 E. 2.1 S. 723 f.).

E. 3.3.1

Nach dem bis Ende 2000 geltenden Aargauer Steuergesetz wurde bei der Veräusserung landwirtschaftlicher Grundstücke die Differenz zwischen dem Erlös und dem Buchwert als Kapitalgewinn der Einkommenssteuer unterworfen, sei es als Teilveräusserungsgewinn zusammen mit dem übrigen Einkommen (§ 22 Abs. 1 lit. b/ § 40 aStG), sei es als Liquidationsgewinn mit einer Jahressteuer (§ 34 Abs. 1 lit. c aStG). Bei einer Ersatzbeschaffung von Geschäftsvermögen (§ 24bis aStG) wurden - unter Aufschub der Besteuerung des Kapitalgewinns - die bei der Veräusserung realisierten stillen Reserven auf das Ersatzgut übertragen, was auf diesem zu einer Sofortabschreibung führte (§ 24bis Abs. 1 Satz 2 aStG). Neu wird bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem steuerlich massgebenden Buchwert den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet (§ 27 Abs. 4 StG), während der restliche Gewinn unter die Grundstücksgewinnsteuer fällt, indem sich dort die massgeblichen

Anlagekosten aus "dem Buchwert zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen nach § 27 Abs. 4" zusammensetzen (§ 106 Abs. 1 StG). Die "wiedereingebrachten" Abschreibungen, d.h. der Betrag, um den die buchhalterisch vorgenommenen oder die bei der Veranlagung nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen (gemäss aStG) berücksichtigten Abschreibungen das steuerbare Einkommen reduzierten, werden als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit einkommenssteuerrechtlich erfasst (Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Buchwert); reinvestierte Gewinne aus früheren Veräusserungen mit Steueraufschub unterliegen dagegen der Grundstückgewinnsteuer, soweit die Ersatzbeschaffung nach Grundstückgewinnsteuerrecht erfolgte (§ 106 Abs. 3 StG).

E. 3.3.2

Umstritten ist die (übergangsrechtliche) Frage, wie eine "Sofortabschreibung" - hier in der Höhe von Fr. 46'267.-- - gemäss Art. 24bis aStG AG (bzw. § 6 Abs. 4 der Verordnung vom 13. Juli 1984 zum Steuergesetz) im Anschluss an eine altrechtliche (Teil-)Ersatzbeschaffung steuerlich zu behandeln ist. Nach Ansicht der Vorinstanz bzw. der Steuerbehörden des Kantons Aargau gehört sie zum einkommenssteuerlich zu erfassenden Buchgewinn, während sie nach den Beschwerdeführern - unter Bezugnahme auf die von Marianne Klöti-Weber (Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, Rz. 7 f. zu § 106) vertretene Auffassung - zufolge Reduktion der Anlagekosten dereinst der Grundstückgewinnsteuer unterliegen soll. Dabei ist unbestritten, dass zum Buchgewinn nach § 27 Abs. 4 StG auch vor dem 1. Januar 2001 vorgenommene Korrekturen zu rechnen sind (vgl. das Urteil 2A.271/2000 vom 2. November 2000, E. 6a, in: StR 56, 103 S. 109 [in BGE 126 II 473 nicht wiedergegeben]).

E. 4.1

Die Aargauer Steuerbehörden und die Vorinstanz gehen davon aus, dass mit der noch unter altem Recht erfolgten Festlegung des Kapitalgewinns und der Ersatzbeschaffung (verbunden mit der entsprechenden Sofortabschreibung) die rechtliche Qualifikation als der Einkommenssteuer unterworfenen Kapitalgewinn feststeht, selbst wenn dessen Besteuerung als Folge der Ersatzbeschaffung aufgeschoben wurde; es brauche deshalb nicht geprüft zu werden, wie sich der damals erzielte und zur Ersatzbeschaffung verwendete Kapitalgewinn zusammengesetzt habe (Wertzuwachs einerseits, wiedereingebrachte Abschreibungen andererseits).

E. 4.2

Entgegen den Einwendungen der Beschwerdeführer verletzt diese Auffassung das Steuerharmonisierungsgesetz nicht:

E. 4.2.1

Nach § 106 StG entsprechen die für die Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Anlagekosten von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens dem Buchwert zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen nach § 27 Abs. 4 StG . Der in diesen Anlagekosten enthaltene Erwerbspreis ist nicht massgebend, wenn das Grundstück durch eine steueraufschiebende Veräusserung erworben worden ist; in solchen Fällen ist auf den Erwerbspreis abzustellen, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung zu Grunde lag (Abs. 2). Erfolgte eine Ersatzbeschaffung nach Grundstückgewinnsteuerrecht, werden die Anlagekosten um den Gewinn gekürzt, dessen Besteuerung aufgeschoben wurde (Abs. 3): Diese Regelung ist mit Art. 8 Abs. 1 und Art. 12

Abs. 1 StHG (vgl. auch Art. 18 Abs. 1, 2 bzw. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG; SR 642.11]) vereinbar, deren Ziel es ist, Wertzuwachsgewinne von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken - auch bei Kantonen mit einem dualistischen System - der kantonalen Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen (vgl. Bernhard Zwahlen, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht [I/1], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/München 2002, N 20 zu Art. 12; vgl. auch das Urteil 2A.271/2000 vom 2. November 2000, E. 5e, in: StR 56, 103 S. 108 [in BGE 126 II 473 nicht wiedergegeben]). Buchgewinne (d.h. die wiederingebrachten Abschreibungen) sollen sowohl kantonal als auch bundessteuerrechtlich als Einkommen, d.h. als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, erfasst werden und nur die eigentlichen Wertzuwachsgewinne unter die Grundstückgewinnsteuer fallen (Botschaft zur Steuerharmonisierung, BBl 1983 III 92, 100 und 162; Markus Reich, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht [I/1], a.a.O., N 45 zu Art. 8 StHG) - dies selbst wenn bzw. gerade weil angesichts der blossen Einfachbelastung sowie der Steuerermässigung bei längerer Haltezeit (vgl. § 109 StG) ein Anreiz besteht, Steuersubstrat nicht der Einkommens-, sondern der Grundstückgewinnsteuer zuzuweisen.

E. 4.2.2

Das gilt auch in Fällen der vorliegenden Art: Nach Art. 12 StHG sind im Rahmen der Anlagekosten - losgelöst vom jeweiligen Grund - alle Abschreibungen auf dem Buchwert zu berücksichtigen; dabei spielt keine Rolle, ob sie - wie hier - im Rahmen einer Ersatzbeschaffung (Sofortabschreibung) oder als Wertberichtigungen erfolgt sind. Hierfür sprechen bereits Gründe der Praktikabilität (vgl. BGE 132 II 128 E. 4.2 in fine S. 133). Richtig ist, dass sich bei diesem Ansatz ein Gewinn, welcher bei der Veräusserung des früheren Grundstücks - aus heutiger Sicht und ohne Steueraufschub - grundstücksteuerrechtlich erfasst worden wäre, nunmehr einkommenssteuerrechtlich besteuert werden könnte; dabei handelt es sich jedoch um eine Konsequenz des Aufschubsystems, welche der Steuerpflichtige hinzunehmen hat. Nur der Mehrwert auf dem ersatzbeschafften Grundstück untersteht nach Art. 12 StHG der Grundstückgewinnsteuer, jener des vorherigen Guts betrifft die Einkommenssteuer. Der Steuerpflichtige kann nicht in guten Treuen davon ausgehen, dass sich die rechtliche Qualifikation des Mehrwerts im Laufe der Zeit nicht ändert, selbst wenn der Gewinn nicht sofort steuerlich erfasst, sondern - wie hier - mit einer Sofortabschreibung auf das Ersatzobjekt übertragen wird; entscheidend ist die Rechtsnatur im Zeitpunkt der Besteuerung und nicht des Aufschubs. Die Steuerordnung für landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Grundstücke bildet eine Sonderregelung, handelt es sich bei diesen der Sache nach doch um Bestandteile des Geschäftsvermögens, deren Mehrwert in einem dualistischen System voll der Einkommenssteuer unterläge (vgl. Reich, a.a.O., N 44). Unter diesen Umständen rechtfertigt es sich nicht, Art. 12 StHG weit auszulegen und auch einen an sich die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit berührenden Mehrwert der Grundstückgewinnsteuer zuzuweisen. Im Übrigen ist nicht in jedem Fall klar, mit welcher Lösung der Steuerpflichtige tatsächlich besser gestellt ist: Die Steuersätze für die Grundstückgewinnsteuer können höher oder niedriger liegen als jene für die Einkommenssteuer. Die ersten variieren allenfalls nach Besitzdauer und Höhe des Gewinns, die zweiten sind vom Einkommen abhängig, zu dem der Gewinn hinzugerechnet wird.

E. 5

Der angefochtene Entscheid ist auch nicht bundes(verfassungs)rechtswidrig:

E. 5.1

Der Regierungsrat hat in seiner Botschaft vom 21. Mai 1997 zur Totalrevision der aargauischen Steuergesetze ausgeführt, dass - wenn unter dem bisherigen Recht eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung stattfindet - das Steuersubstrat der Einkommenssteuer tangiert sei, weshalb "die Besteuerung der bisher vorgenommenen Abschreibungen systemkonform mit der Einkommenssteuer" zu erfolgen habe. Bei den nach neuem Recht erfolgten Ersatzbeschaffungen sei hingegen zu berücksichtigen "dass der Wertzuwachs mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen ist und somit bei Ersatzbeschaffungen auch dem Grundstückgewinnsteuersubstrat erhalten bleibt"; dies stelle die vorgeschlagene Regelung (heute § 106 StG) sicher. Die Lösung wurde vom Gesetzgeber inhaltlich unverändert übernommen. Wenn das Verwaltungsgericht davon ausgegangen ist, es entspreche somit dessen klar ausgedrücktem Willen, sämtliche unter dem alten Recht vorgenommenen Abschreibungen der Einkommenssteuer zu unterwerfen, insbesondere auch die im Zusammenhang mit Ersatzbeschaffungen vorgenommenen Sofortabschreibungen, d.h. der Abschreibungen, die nicht einen buchmässigen Nachvollzug von Wertabnahmen des Geschäftsvermögens widerspiegeln, sondern der buchtechnischen Abwicklung der Ersatzbeschaffung gedient haben, indem damit die bei der Veräusserung aufgedeckten stillen Reserven einkommensneutral auf das Ersatzobjekt übertragen werden konnten, ist dies nicht offensichtlich unhaltbar. Die Lösung ist - wie erwähnt - mit dem bundesrechtlichen Harmonisierungsgebot von Art. 12 StHG vereinbar; dieses verlangt bezüglich der Anpassung des kantonalen Rechts an das Bundesrecht im Rahmen des den Kantonen bis zum 1. Januar 2001 zustehenden Gestaltungsspielraums keine (rückwirkende) Aufspaltung der aufgedeckten stillen Reserven in solche, die auf Buchgewinnen basieren, und solche, die auf eigentlichen Wertzuwachsgewinnen beruhen.

E. 5.2

Aus den Materialien zum neuen Aargauer Steuergesetz ergeben sich keine Hinweise darauf, dass wiedereingebrachte Abschreibungen anders als die ordentlichen zu behandeln wären, je nachdem, ob sie unter dem neuen oder dem alten Recht verbucht worden sind. Die von den Beschwerdeführern für ihre Auffassung herangezogene Stelle aus der regierungsrätlichen Botschaft bezieht sich nur auf das neue Recht, äussert sich indessen nicht zur hier interessierenden übergangsrechtlichen Problematik. Gemäss § 106 Abs. 2 StG ist der in den Anlagekosten nach § 106 Abs. 1 StG enthaltene Erwerbspreis nicht massgebend, soweit das Grundstück durch eine steueraufschiebende Veräusserung erworben worden ist. In solchen Fällen ist auf den Erwerbspreis abzustellen, welcher der letzten steuerbegründenden Veräusserung zu Grunde lag. Daraus kann nicht geschlossen werden, dass Sofortabschreibungen auf Ersatzbeschaffungen nach § 24bis aStG nicht als wiedereingebrachte Abschreibungen gelten dürften und es sich dabei um eine Minderung der Anlagekosten handle. Der Regelungsgehalt von § 106 Abs. 2 StG bezieht sich - wie das kantonale Steueramt zu Recht einwendet - nicht auf die wiedereingebrachten (Sofort-)abschreibungen. § 106 Abs. 2 Satz 2 StG lässt sich durchaus so deuten, dass unter dem "massgebenden Erwerbspreis" nur jener verstanden wird, welcher der letzten grundstückgewinnsteuerbegründenden Veräusserung zu Grunde lag, was bei einem Erwerbspreis des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks vor dem Jahr 2001 nicht möglich ist. Es erscheint im Rahmen des Ermessensspielraums, der den Kantonen bis zum 1. Januar 2001 harmonisierungsrechtlich zustand (vgl. BGE 130 II 200 E. 3.2 S. 206 ff.),

folgerichtig und nicht bundesrechtswidrig, im Aargauer System "Sofortabschreibungen" nach Art. 24bis aStG der Einkommenssteuer zu unterstellen - so auch die hier umstrittenen Fr. 46'267.--.

E. 6

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist somit abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann. Dem Verfahrensausgang entsprechend haben die Beschwerdeführer die bundesgerichtlichen Kosten zu tragen (Art. 66 BGG).
Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (vgl. Art. 68 BGG).

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