

# **BGer 2C 940/2017 vom 28. März 2018**

Bundesgericht, 2018-03-28, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_940\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_940_2017)

FR: TF 2C 940/2017 du 28 mars 2018

IT: TF 2C 940/2017 del 28 marzo 2018

## **Regeste**

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau 2009 | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Die Eheleute A.C.\_\_\_\_\_ und B.C.\_\_\_\_\_ geb. D.\_\_\_\_\_ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U.\_\_\_\_\_/AG. Mit öffentlich beurkundetem Kaufvertrag vom 25. Februar 2004 erwarb der im Jahr 1966 geborene Ehemann, der bis dahin zusammen mit seinem Vater am Ort einen landwirtschaftlichen Betrieb geführt hatte, aus dessen Eigentum die landwirtschaftlichen Grundstücke für Fr. 1'100'000.--, um den Betrieb selbständig weiterzuführen. Dabei vereinbarten Vater und Sohn ein leicht modifiziertes Gewinnanteilsrecht gemäss den Bestimmungen über das bäuerliche Bodenrecht (siehe zum Ganzen das Urteil 2C\_238/2010 vom 4. November 2010).

### **E. 1.2**

Am 10. Februar 2009 und am 28. Dezember 2009 veräusserte der Steuerpflichtige drei landwirtschaftlich genutzte Grundstücke an private Investoren. Die drei Parzellen waren zu diesem Zeitpunkt unbebaut und der Bauzone zugeteilt, ohne dass sie angemessenen Umschwung eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bildeten. Den drei Transaktionen lagen folgende Eckwerte zugrunde: Veräusserung Grundstück Halt Preis 10. Februar 2009 Nr. xxx 3,65 Aren Fr. 183'800.-- 10. Februar 2009 Nr. yyy 4,44 Aren Fr. 151'100.-- 28. Dezember 2009 Nr. zzz 22,66 Aren Fr. 929'060.-- Die beiden ersten Geschäfte führten zu einem Veräusserungsgewinn (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsgeinn) von insgesamt Fr. 301'210.--, während das dritte Rechtsgeschäft einen solchen von Fr. 731'700.-- hervorrief.

### **E. 1.3**

Der Steuerpflichtige hielt in allen drei Fällen die Voraussetzungen der Grundstückgewinnsteuer - und nicht der Einkommenssteuer - für gegeben. Entsprechend reichte er am 7. Mai 2010 die Steuererklärung für Grundstückgewinne ein. Die örtliche Steuerkommission schloss sich dieser Sichtweise nicht an und unterstellte die beiden ersten Transaktionen mit Verfügung vom 20. September 2013 der Einkommenssteuer. Der dritte Vorgang (Veräusserung des Grundstücks Nr. zzz) blieb in der Verfügung unberücksichtigt. Die gegen die Besteuerung der beiden ersten Grundstücke gerichtete Einsprache blieb erfolglos (Einspracheentscheid vom 18. Dezember 2013).

### **E. 1.4**

Das von den Eheleuten angerufene Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, wies den Rekurs, nachdem es das Verfahren zeitweilig sistiert hatte, mit Entscheid vom 27. April 2017 ab. In Vornahme einer reformatio in peius erfasste es auch den Gewinn aus der Veräusserung des dritten Grundstücks, was es den Eheleuten angedroht und ihnen die Möglichkeit zum Rückzug des Rekurses gegeben hatte.

#### **E. 1.5**

Die Eheleute erhoben verwaltungsgerichtliche Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Am 3. Oktober 2017 wies dessen 2. Kammer die Beschwerde ab (Entscheid WBE.2017.260). Das Verwaltungsgericht erwog im Wesentlichen, die streitbetroffenen Grundstücke fielen nicht in den allgemeinen Geltungsbereich des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), was e contrario aus Art. 2 Abs. 1 und Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB hervorgehe. Entsprechend finde die privilegierte Besteuerung, wonach nur die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer, der realisierte Mehrwert - kantonalrechtlich - aber mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sei, keine Anwendung. Die angebliche Eigenschaft als gewerbmässiger Grundstückshändler scheitere daran, dass lediglich bestehendes Geschäftsvermögen veräussert worden sei. Der Steuerpflichtige sei auch nicht etwa durch den Verkauf zum gewerbmässigen Grundstückshändler geworden. Schliesslich führe eine vertragliche oder gesetzliche Beteiligung der Miterben am erzielten Gewinn zu keiner Schmälerung der Bemessungsgrundlage.

#### **E. 1.6**

Mit Eingabe vom 3. November 2017 erheben die Eheleute beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, das angefochtene Urteil sei aufzuheben und die erzielten Gewinne nach dem Zweiphasensystem gemäss Urteil 2C\_708/2010 vom 28. Januar 2011 abzurechnen. Eventualiter, falls die Gewinne der Einkommenssteuer unterstellt werden sollten, seien die Gewinnanteile der Miterben als abzugsfähiger Aufwand zu behandeln.

#### **E. 1.7**

Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter ( Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen abgesehen.

#### **E. 2.1**

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. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

#### **E. 2.2**

Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht, wozu auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden zählt ( Art. 129 BV ), von Amtes wegen ( Art. 106 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.5 S. 157) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236).

#### **E. 2.3**

Abweichend davon untersucht das Bundesgericht die angebliche Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) sowie von

kantonalem Recht nur, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG ; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 142 I 99 E. 1.7.2 S. 106).

#### **E. 2.4**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 142 I 155 E. 4.4.3 S. 156).

#### **E. 3.1**

Einkünfte aus einem land- oder forstwirtschaftlichen Gewerbe beruhen auf selbständiger Erwerbstätigkeit und unterliegen als solche grundsätzlich der Einkommenssteuer (Art. 8 Abs. 1 Satzteil 1 StHG, § 27 Abs. 1 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]). Demgegenüber sind Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken auf kantonaler Ebene stets mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen (Art. 8 Abs. 1 Satzteil 2 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 StHG ). Dies gilt selbst dann, wenn der Kanton dem dualistischen System folgt (so wie etwa der Kanton Aargau; siehe § 27 Abs. 4 Satz 2 in Verbindung mit § 95 ff. und 106 StG /AG) und Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken, die dem Geschäftsvermögen angehören, mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer erfasst. Objekt der Grundstückgewinnsteuer bilden die realisierten industriellen und konjunkturellen Wertzuwachsgegewinne. Dagegen unterstehen die wiedereingebrachten Abschreibungen, da sie bei ihrer Bildung die Einkünfte geschmälert hatten, auch im Bereich der Landwirtschaft in jedem Fall der Einkommens- oder Gewinnsteuer (Art. 8 Abs. 1 Satzteil 2 StHG, § 27 Abs. 4 Satz 1 StG /AG; Urteil 2C\_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.2.5 mit zahlreichen Hinweisen, in: ASA 84 S. 719, RDAF 2017 II 392, StE 2016 B 23.43.2 Nr. 19, StR 71/2016 S. 612).

##### **E. 3.2.1**

Streitig und zu prüfen ist vorab, ob die Vorinstanz bundesrechtskonform erkannt hat, bei den drei streitbetroffenen Parzellen handle es sich um keine land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke im Sinne von Art. 8 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 in Verbindung mit Art. 12 Abs. 1 StHG , weshalb der gesamte Veräusserungsgewinn - Erlös minus Buchwert - mit der Einkommenssteuer zu erfassen sei (Art. 8 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 StHG). Ist die Grundstückgewinnsteuer anwendbar, kann die Steuerlast nach dem Steuerrecht des Kantons Aargau geringer ausfallen. Dies ist die Folge dessen, dass der aargauische Grundstückgewinnsteuertarif mit zunehmender Besitzesdauer laufend abnimmt ( § 109 StG /AG). Die privilegierte Liquidationsbesteuerung ( Art. 11 Abs. 5 und Art. 72h StHG in der Fassung vom 23. März 2007 [AS 2008 2893] bzw. § 45 Abs. 1 lit. f StG /AG in der Fassung vom 10. November 2009 [AGS 2010/5-7]) kommt vorliegend noch nicht zum Tragen.

##### **E. 3.2.2**

Beim "land- oder forstwirtschaftlichen Grundstück" im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Das Bundesgericht hat den Begriff durch Rückschluss auf das einschlägige Fremdrecht gefüllt (so erstmals - betreffend den Kanton Waadt - im Urteil 2C\_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2, in: StR 67/2012 S. 54). Massgebend sind danach Sinn und Zweck des BGG, des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1). Den Ausgangspunkt der Beurteilung bildet folglich die Zonenzugehörigkeit, stellt Art. 2 BGG doch hauptsächlich auf dieses

Kriterium ab. Land- und forstwirtschaftlicher Natur ( Art. 12 Abs. 1 StHG ) sind danach allem voran landwirtschaftliche Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen ( Art. 15 RPG ) und für welche eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist ( Art. 2 Abs. 1 BGG ). An die Seite dieses Grundtatbestandes treten vier Ergänzungsstatbestände, wobei vorliegend nur der erste bedeutsam ist. Diesem zufolge unterstehen Grundstücke auch dann dem bodenrechtlichen Schutz, wenn sie zwar in einer Bauzone liegen, aber zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören und mit landwirtschaftlichen Gebäuden oder Anlagen bebaut sind bzw. angemessenen Umschwung bilden ( Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG ).

### **E. 3.2.3**

Die Rechtsbegriffe des bodenrechtlichen landwirtschaftlichen Grundstücks (Art. 6 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 2 BGG ) und des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks ( Art. 12 Abs. 1 StHG ) sind freilich nicht in allen Teilen deckungsgleich. So unterliegen dem Grundstückgewinnsteuerrecht auch Grundstücke, die einzig deshalb aus dem Anwendungsbereich des BGG fallen, weil sie eine zu geringe Fläche aufweisen, also weniger als 25 Aren messen ( Art. 2 Abs. 3 BGG ; Urteil 2C\_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.6 und 2.7, in: ASA 86 S. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 1, StR 72/2017 S. 711) oder zu geringen Arbeitseinsatz erfordern, weil zur Bewirtschaftung nicht mindestens eine Standardarbeitskraft erforderlich ist ( Art. 7 Abs. 1 BGG in der Fassung vom 5. Oktober 2007, in Kraft seit 1. September 2008 [AS 2008 3585]; Urteil 2C\_846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.3 und 3.4, in: ASA 86 S. 61, StE 2017 B 41.13 Nr. 2, StR 72/2017 S. 715). Handkehrum kann das Bodenrecht auch weiterreichen als das Harmonisierungsrecht. Zu denken ist an folgende Konstellation: Wird ein bislang in den Schutzbereich des BGG fallendes Grundstück veräussert, wobei die bodenrechtlichen Vorschriften missachtet werden, besteht praxisgemäss kein Grund mehr, den Vorgang steuerrechtlich zu privilegieren (Urteil 2C\_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3, in: ASA 86 S. 60).

### **E. 3.3.1**

Nach den für das Bundesgericht grundsätzlich verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz ( Art. 105 Abs. 1 BGG ; vorne E. 2.4), die insoweit von den Steuerpflichtigen nicht bestritten werden, waren alle drei Grundstücke im Veräusserungszeitpunkt der Bauzone zugehörig, unbebaut und nicht derart ausgestaltet, dass sie als angemessener Umschwung gelten könnten. Die Grundstücke genossen mithin keinen bodenrechtlichen Schutz, was steuerrechtlich dazu führt, dass die Grundstückgewinnsteuer zurückzutreten hat.

### **E. 3.3.2**

Die Steuerpflichtigen stellen sich indes auf den Standpunkt, die streitbetroffenen Grundstücke seien zulässigerweise landwirtschaftlich genutzt worden. Der Kaufvertrag vom 25. Februar 2004 bringe klar zum Ausdruck, dass die Grundstücke bei Hofübernahme dem landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen angehört hätten. Die streitbetroffenen Grundstücke seien überdies für die Bewirtschaftung des Hofes betriebsnotwendig gewesen. Anders sei nicht zu erklären, dass die Belastung mit Fremdkapital aufgrund der streitbetroffenen Veräusserungen habe vermindert werden müssen. Die Ausführungen überzeugen nicht, ist die tatsächliche Nutzung doch höchstens von untergeordneter Bedeutung. Es ist zwar nicht zu übersehen, dass einige Kantone und Teile der Doktrin auf die Nutzung abstellten. Mit der höchstrichterlichen Klärung, wonach nicht die Nutzung, sondern die Unterstellung unter den Schutz des BGG massgebend sei, hat dieser Gesichtspunkt seine Bedeutung aber eingebüsst (dazu namentlich BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S.

38).

### **E. 3.3.3**

Die Steuerpflichtigen verweisen sodann darauf, dass die drei Grundstücke bei Hofübernahme noch unerschlossen gewesen seien. Die Erschliessung sei erst im Jahr 2009 hergestellt worden, und dies habe einen doppelten steuerlichen Systemwechsel bewirkt. So seien die Grundstücke zunächst vom landwirtschaftlichen Geschäfts- ins Privatvermögen und dann - nach einer logischen Sekunde - vom Privat- ins nicht landwirtschaftliche Geschäftsvermögen übergegangen. Da der erste und der zweite Schritt zeitlich zusammengefallen seien, bleibe für die Einkommenssteuer kein Raum, denn es fehle ein (weiterer) Gewinn. Der realisierte Wertzuwachsgeinn sei am Ende der ersten Phase mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Hierzu ist folgendes zu sagen: Wie dargelegt, spricht Art. 2 BGGB sowohl im Grund- als auch im ersten Ergänzungstatbestand (vorne E. 3.3.2) von der "Bauzone", ohne allerdings festzulegen, was bodenrechtlich damit gemeint sei. Nach dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung ist zur Auslegung auf den raumplanungsrechtlichen Rechtsbegriff abzustellen. Gemäss Art. 15 lit. b RPG in der hier noch massgebenden ursprünglichen Fassung vom 22. Juni 1979 (AS 1979 1573) umfasste die Bauzone das Land, das "voraussichtlich innert 15 Jahren benötigt und erschlossen wird". Die jüngste Revision hat am Grundsatz, dass das der Bauzone zugewiesene Land innert 15 Jahren zu erschliessen ist, nichts geändert. Seit der Revision gilt, dass Land neu einer Bauzone zugewiesen wird, wenn es - abgesehen von weiteren Voraussetzungen - "innerhalb von 15 Jahren benötigt, erschlossen und überbaut wird" ( Art. 15 Abs. 4 lit. a RPG in der Fassung vom 15. Juni 2012, in Kraft seit 1. Mai 2014 [AS 2014 899]). Bei der Einzonung darf die Erschliessung noch fehlen. Folglich lässt sich auch nicht mit Recht sagen, mit der Beschlussfassung oder Vornahme der Erschliessung gehe ein Systemwechsel (vom landwirtschaftlichen zum nicht landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen) einher. Auch noch nicht erschlossenes, der Bauzone zugewiesenes Land, das (noch) landwirtschaftlich genutzt wird, gehört dem nicht landwirtschaftlichen Anlagevermögen an.

### **E. 3.3.4**

Für einen Systemwechsel bleibt unter den gegebenen Umständen kein Raum. Die drei Grundstücke sind in der Steuerperiode 2009 weder vom Geschäfts- ins Privat- noch vom landwirtschaftlichen ins nicht landwirtschaftliche Geschäftsvermögen übergegangen. Mangels eines bodenrechtlichen Schutzes bildeten sie durchwegs nicht landwirtschaftliches und damit nicht privilegierendes, "übliches" oder "übriges" Anlagevermögen. Die Vorinstanz hat bundesrechtskonform erwogen, von gewerbsmässigem Grundstückhandel könne nicht gesprochen werden (dazu insbesondere Urteil 2C\_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.6 mit zahlreichen Hinweisen, in: ASA 84 S. 832, RDAF 2017 II 229, StE 2016 B 23.2 Nr. 51, StR 71/2016 S. 870), vielmehr liege die blosse Veräusserung von Geschäftsvermögen vor. Anzuführen ist einzig, dass es selbst bei gegebenem gewerbsmässigem Grundstückhandel zu keinem Systemwechsel gekommen wäre. Der Ehemann hätte auch unter diesen Vorzeichen sein nicht landwirtschaftliches Geschäftsvermögen veräussert.

### **E. 3.3.5**

Die Steuerpflichtigen machen geltend, im Kaufvertrag vom 25. Februar 2004 sei ausdrücklich stipuliert worden, die Kaufobjekte gehörten zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe. Diese Aussage, so sie in dieser Form gemacht worden sein sollte, wäre

zutreffend, sagt zum interessierenden Kriterium aber nichts aus. Massgebend sind, wie gezeigt, nur die Voraussetzungen von Art. 2 BGG, wogegen es nicht darauf ankommt, von welcher Annahme die Vertragsparteien ausgegangen sind. Von Gesetzes wegen dürfen einzelne Grundstücke oder Grundstücksteile von landwirtschaftlichen Gewerben nicht abgetrennt werden (Realteilungsverbot; Art. 58 Abs. 1 BGG), es sei denn, es liege eine Ausnahmegewilligung im Sinne von Art. 60 Abs. 1 lit. a BGG vor. Daran fehlt es hier.

### **E. 3.3.6**

Die bundesgerichtliche Klärung der bis dahin uneinheitlich gehandhabten Rechtsfrage, was unter den "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken" im Sinne von Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG zu verstehen sei, erging Ende 2011 (Urteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011, publ. in BGE 138 II 32). Die Steuerpflichtigen hatten ihre Grundstückgewinnsteuererklärung schon im Mai 2010 eingereicht, wie die Vorinstanz festgestellt hat. Nachdem bundesgerichtliche Praxisfestlegungen aber nicht nur auf die künftigen, sondern auch auf alle noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungsverfahren ausstrahlen (Urteil 2C\_509/2013 / 2C\_510/2013 und 2C\_527/2013 / 2C\_528/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.4.4 und 2.4.5, in: ASA 83 S. 68), war die Veranlagung auch im vorliegenden Fall im Sinne der Praxisfestlegung vorzunehmen. Dies versties keineswegs gegen den Anspruch auf Behandlung nach Treu und Glauben ( Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV ), zumal die Rüge an der Oberfläche bleibt und den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt ( Art. 106 Abs. 2 BV ; vorne E. 2.3).

### **E. 3.4**

Die Vorinstanz fasst die bundesgerichtliche Praxis zum Gewinnanteilsrecht der Miterben zutreffend zusammen. Im ersten Entscheid zu dieser Frage ging es um den gesetzlichen Gewinnanspruch der Miterben im Sinne von Art. 28 ff. BGG (Urteil 2C\_162/2016 / 2C\_163/2016 vom 29. September 2016, in: ASA 85 S. 323, RDAF 2017 II 261, StE 2016 B 23.45.2 Nr. 11). Der veräussernde Ehemann ist auch im vorliegenden Fall Alleineigentümer und bildet daher das einzige Steuersubjekt der Einkommenssteuer. Eine Anrechnung der durch die Veräusserung ausgelösten Beteiligung der Miterben am erzielten Gewinn findet im harmonisierten Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden keine Grundlage.

### **E. 3.5**

Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist.

### **E. 4.1**

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 ).

### **E. 4.2**

Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu ( Art. 68 Abs. 3 BGG ).