

BGer 2C_959/2017 vom 29. März 2018

Bundesgericht, 2018-03-29, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_959_2017

FR: TF 2C_959/2017 du 29 mars 2018

IT: TF 2C_959/2017 del 29 marzo 2018

Erwägungen

E. 1.1

Vorliegend haben das Ehepaar B.C._____ und A.C._____ fristgerecht eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht. Sie richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) einer letzten kantonalen Instanz auf dem Gebiet der direkten Kantons- und Gemeindesteuern der Steuerperiode 2008. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. d BGG in Verbindung mit Art. 73 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 [StHG; SR 642.14]).

E. 1.2

Die Beschwerdeführer, die am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen haben und mit ihren Anträgen unterlegen sind, haben ein schutzwürdiges Interesse an der Abänderung des angefochtenen Urteils. Sie sind zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

Mit der Beschwerde können Rechtsverletzungen nach Art. 95 und Art. 96 BGG geltend gemacht werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und Abs. 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten sowie von kantonalem und interkantonaem Recht untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG ; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246; 133 II 249 E. 1.4.2 S. 254). Als spezialgesetzliche Bestimmung ermöglicht Art. 73 StHG dem Bundesgericht nicht nur die Prüfung der Vereinbarkeit der kantonalen Gesetzgebung mit den bundesrechtlichen Vorgaben des Steuerharmonisierungsgesetzes mit freier Kognition (wozu es sich bereits auf Art. 95 BGG stützen könnte), sondern, zur Herstellung der Konkordanz mit dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG, SR 642.11), auch die freie Überprüfung der Auslegung und Anwendung von harmonisiertem kantonalem Gesetzesrecht. In den Bereichen, in denen das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen einen gewissen Gestaltungsspielraum belässt oder keine Anwendung findet, beschränkt sich die Kognition des Bundesgerichts auf Willkür (BGE 134 II 207 E. 2 S. 210; 130 II 202 E. 3.1 S. 205 f.; Urteile 2C_693/2014, 2C_694/2014 vom 4. März 2015 E. 2.1; 2C_153/2014 vom 4. September 2014 E. 1.2).

E. 2

Die Beschwerdeführer rügen, die Vorinstanz gehe von einem falschen Sachverhalt aus. Die Vorinstanz habe behauptet, auf der Parzelle würden sich keine landwirtschaftlichen Gebäude und Anlagen befinden, und mutmasse, das fragliche Grundstück habe aufgrund der Parzellierung bereits vor dem Verkauf nicht mehr dem Schutzbereich des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11; BGBB) unterstanden, weshalb die Steuerpflichtigen die Sache an Ort und Stelle erklären, die entsprechenden Pläne vorlegen und weitergehende Erläuterungen machen wollten, allenfalls unter Beizug der Fachstelle der Gemeinde U. Dadurch, dass die Vorinstanz verschiedene Pläne bzw. Beweismittel nicht berücksichtigt und eine mündliche Verhandlung abgelehnt habe, sei ihr Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) verletzt worden.

E. 2.1

Gemäss Art. 97 Abs. 1 BGG kann im Verfahren vor Bundesgericht die Feststellung des Sachverhalts nur gerügt werden, wenn sie

offensichtlich unrichtig ist oder auf einer

Rechtsverletzung im Sinne von Artikel 95 beruht und wenn die

Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann. Nach dieser Verfahrensvorschrift kommt dem Bundesgericht keine freie, sondern nur eine auf offensichtliche Unrichtigkeit - d.h. auf Willkür (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62) - beschränkte Sachverhaltsprüfung zu; Willkür liegt vor, wenn der angefochtene Entscheid offensichtlich unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft (BGE 141 I 70 E. 2.2 S. 72 ; 132 I 13 E. 5.1 S. 17; 125 V 408 E. 3a S. 409). Die Rüge der willkürlichen (Art. 9 BV) Sachverhaltsfeststellung unterliegt der qualifizierten Rügepflicht von Art. 106 Abs. 2 BGG (BGE 140 IV 57 E. 2.2 S. 60). Die Beschwerdeführer müssten zudem darlegen, inwiefern das betreffende Sachverhaltselement, sofern zutreffend erhoben, geeignet wäre, den

Ausgang des Verfahrens zu beeinflussen.

E. 2.2

Die Vorinstanz hat in E. 4.2 ihres Urteils festgestellt, dass die Qualifikation der veräusserten Grundstücke als landwirtschaftlich bereits daran scheiterte, dass sich "auf diesen Grundstücken" keine landwirtschaftlichen Gebäude und Anlagen befanden. Diese Aussage bezog sich somit einzig auf die vier veräusserten Grundstücke, die zuvor von der Stammparzelle Nr. bbb abparzelliert worden waren, und deren Besteuerung vorliegend strittig ist, nicht auf den verbleibenden Rest der Parzelle. Dass sich auf diesen vier veräusserten Parzellen landwirtschaftliche Gebäude und Anlagen befinden würden, machen die Beschwerdeführer selber nicht geltend und ergibt sich auch nicht aus den von ihnen vorgelegten Unterlagen. Sie machen einzig geltend, dass sich auf der Stammparzelle Nr. bbb landwirtschaftliche Gebäude und Anlagen befinden würden. Dies wurde von der Vorinstanz nicht in Abrede gestellt, ist aber nicht rechtserheblich, da es nur um die vier abparzellierten Grundstücke geht (unten, E. 3). Es bestand und besteht daher kein Anlass, zu diesem Punkt weitere Abklärungen zu treffen oder einen Augenschein durchzuführen. Die Rüge der offensichtlich unrichtigen Sachverhaltsfeststellung oder der Gehörsverletzung ist unbegründet. Dem vorliegenden bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren ist der

vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt zu Grunde zu legen.

E. 3

Die Steuerpflichtigen haben in der Steuerperiode 2008 vier Grundstücke aus ihrem Geschäftsvermögen verkauft.

E. 3.1

Die Beschwerdeführer rügen, sie hätten sich genau gleich wie die Steuerpflichtigen im Urteil 2C_708/2010 verhalten, weshalb ihre Beschwerde auch gutgeheissen werden müsse. Zudem hätten sie sich im Jahr 2008 zielbewusst unternehmerisch verhalten und eine Nutzungsänderung der Grundstücke für den Liegenschaftenhandel beschlossen; weil eine solche Nutzungsänderung nicht ohne steuersystematische Realisation erfolgen könne, sei auch für sie eine Abrechnung nach dem Zweiphasensystem vorzunehmen.

E. 3.2

Im Rahmen des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit werden Gewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken auf Bundesebene nur bis zur Höhe der Anlagekosten der Einkommenssteuer unterworfen (Art. 18 Abs. 1 und Abs. 4 DBG); der Wertzuwachsgegninn bleibt - wie bei Kapitalgewinnen des Privatvermögens (Art. 16 Abs. 3 DBG) - steuerfrei (FELIX RICHNER, Landwirtschaftliche Grundstücke im Recht der harmonisierten Steuern, ZStP 4/2012 S. 295). Auf Kantonsebene werden die Gewinne ebenfalls bis zur Höhe der Anlagekosten mit der Einkommenssteuer besteuert (Art. 8 Abs. 1 StHG); der Wertzuwachsgegninn wird wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen von der Grundstückgegninnsteuer erfasst (Art. 12 Abs. 1 StHG ; RICHNER, a.a.O., S. 294 f.; Botschaft des Bundesrates über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke vom 11. März 2016 [zit. Botschaft land- und forstwirtschaftliche Grundstücke], BBl 2016 1823 f.).

E. 3.3

Der Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes wird im harmonisierten Recht nicht definiert. Das Bundesgericht hat in freier Prüfung dieses harmonisierten Begriffs erkannt, dass er nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in gesetzssystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des BGG, des Bundesgesetzes vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft vom 29. April 1998 (LwG; 910.1) auszulegen sei (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36; Urteile 2C_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2; vgl. zur Kritik an dieser Rechtsprechung RICHNER, a.a.O., S. 288). Die steuerliche Privilegierung von landwirtschaftlichen Grundstücken im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG rechtfertigt sich grundsätzlich nur, wenn die für die Anwendbarkeit des BGG aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36, E. 2.3.1 S. 38 f.; Urteile 2C_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; 2C_873/2011 vom 22. Oktober 2012 E. 5.1; 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2). Dies ist hauptsächlich der Fall, wenn das Grundstück ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liegt und eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 BGG) oder wenn einer der vier weiteren, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGG genannten Fälle vorliegt (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 37, E. 2.3.2 S. 39; WERNER SALZMANN, BGE 2C_11/2011: Urteil des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 i.S. Besteuerung von Kapitalgegninn aus der Veräusserung von Bauland im Geschäftsvermögen von Landwirten, Blätter für Agrarrecht,

2015 [Heft 1/3], S. 8). Die herrschende bundesgerichtliche Praxis führt dazu, dass die Liegenschaften im Geschäftsvermögen eines Landwirtschaftsbetriebs in land- und forstwirtschaftliche und nicht land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zu unterteilen sind (Urteil 2C_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; SALZMANN, a.a.O., S. 9).

E. 4.1

Das Grundstück E._____ Parzelle Nr. bbb lag im Zeitpunkt der Abparzellierung von fünf Parzellen am 7. Juli bzw. am 14. Juli 2008 unbestrittenermassen seit über sechs Jahren in der Bauzone. Im Jahr 2008 verkauften die Beschwerdeführer vier abparzellerte Grundstücke, worauf ihnen der aus dem Verkauf resultierende Gewinn von Fr. 1'137'600.-- steuerlich als Einkommen aus selbstständiger Tätigkeit aufgerechnet wurde. Die vier verkauften, vollständig in der Bauzone gelegenen Parzellen würden nur dem sachlichen Anwendungsbereich des BGGB unterstehen und als land- und forstwirtschaftlich im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG qualifizieren (vgl. dazu oben, E. 3.3), wenn sie im massgeblichen Zeitpunkt der Veräusserung

mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen überbaut gewesen wären und

zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe (im Sinne von Art. 7 BGGB) gehört hätten (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB), was nicht der Fall ist. Gründe dafür, weshalb trotz fehlendem sachlichen Anwendungsbereich des BGGB die verkauften Grundstücke ausnahmsweise als land- und forstwirtschaftlich zu qualifizieren wären (vgl. dazu Urteil 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2), bestehen nicht. Die Parzellen sind somit nicht privilegiert (Art. 12 Abs. 1 StHG ; § 27 Abs. 4, § 106 StG /AG) zu besteuern; der Wertzuwachsgegninn unterliegt der Einkommensbesteuerung (siehe Urteil 2C_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.4).

E. 4.2

Das aargauische Steuergesetz folgt im Grundsatz dem dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung. Im dualistischen System wird der gesamte Kapitalgegninn auf Geschäftsvermögen mit der Einkommenssteuer belastet, dies in Abgrenzung zu monistischen Systemen, in welchen die wieder eingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer, der Wertzuwachsgegninn hingegen mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden (Urteil 2C_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.5; RICHNER, a.a.O., S. 304 f.; Botschaft land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, BBl 2016 1825). Gemäss § 27 Abs. 2 StG /AG unterliegen insbesondere Gegninne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften der Einkommenssteuer; von der Grundstückgewinnsteuer erfasst würden solche Veräusserungsgegninne nur, wenn sie nicht unter die Einkommens- oder Gewinnsteuer fielen (§ 95 Abs. 2 StG /AG; BGE 138 II 32 E. 2.1.1 S. 35; Urteil 2C_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.5). Die Besteuerung des Verkaufserlöses als Einkunft aus selbstständiger landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeit (§27 Abs. 2 StG /AG) erweist sich somit als zutreffend. Auch eine nachträgliche Erfassung eines Teils des Gegninns mit der Grundstückgewinnsteuer, wie sie die Beschwerdeführer offenbar nach den Grundsätzen des Urteils 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 E. 2 vorschwebt, ist nicht am Platz. Nach der bundesgerichtlichen Praxis drängt sich wegen kaum hinzunehmender Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen eine zwischen zwei Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung bei

Umzönungen (mit der Grundstückgewinnsteuer bis zur Umzönung, mit der Einkommenssteuer für den danach entstandenen Wertzuwachs) nur auf, sofern sie nicht im Nachhinein, sondern (namentlich auf Verlangen des Pflichtigen)

schon im Zeitpunkt der Umzonung erfolgt (ausdrücklich BGE 138 II 32 E. 2.4 S. 41; ebenso Urteil 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.3); dass die Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Umzonung der massgeblichen Parzelle, von welcher im Jahr 2008 fünf Parzellen zwecks Verkaufs abparzelliert worden sind, eine solche Abrechnung verlangte, ist weder dargelegt noch ersichtlich. Dass die Beschwerdeführer, wie sie vorbringen, zielbewusst eine Nutzungsänderung angestrebt und durchgeführt hätten, genügt dafür nicht. Anders als in dem von ihnen zitierten Urteil 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017 E. 3.4 ist hier die Nichtmehr-Unterstellung unter das BGG nicht auf eine von den Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Änderung des Gesetzes (wie eine Änderung der für die Anwendbarkeit des BGG erforderlichen Standardarbeitskraft) zurückzuführen, sondern auf die Umzonung. Die Tatsache, dass das betreffende Grundstück umgezont wurde, musste den Beschwerdeführern im Zeitpunkt der Umzonung bekannt und bewusst gewesen sein, weshalb in Übereinstimmung mit BGE 138 II 32 E. 2.4 S. 41 die Sonderregelung der zweistufigen Abrechnung nicht nachträglich zur Anwendung gebracht werden kann.

E. 5

Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen werden nicht gesprochen (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

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