

## **BGer 2C\_963/2017 vom 25. Juli 2018**

Bundesgericht, 2018-07-25, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_963\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_963_2017)

FR: TF 2C\_963/2017 du 25 juillet 2018

IT: TF 2C\_963/2017 del 25 luglio 2018

### **Erwägungen**

#### **E. 2.1**

Die Vorinstanz hat im angefochtenen Urteil vom 3. Oktober 2017 erwogen, die Beschwerdeführer könnten weder aus Art. 30 Abs. 3 BV noch aus Normen des kantonalen Rechts einen Anspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung ableiten. Hinsichtlich der Verfahrensdauer sei es möglich, dass die zuständigen Behörden die steuerliche Beurteilung zurückgestellt hätten, um den Ausgang eines hängigen Verfahrens abzuwarten und in Kenntnis des höchstrichterlichen Urteils ( BGE 138 II 32 ) die Veranlagung durchzuführen; aus diesen Gründen stelle die lange Verfahrensdauer weder eine Rechtsverzögerung noch einen Verstoß gegen das Prinzip von Treu und Glauben dar. Hinsichtlich der privilegierten Besteuerung sei eine solche deswegen ausgeschlossen, weil die in der Bauzone liegenden Grundstücke Nrn. uuu und www spätestens ab der Hofübernahme nicht mehr zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören würden, weshalb eine Unterstellung unter das BGGB ausgeschlossen sei (Art. 2 Abs. 2 lit. a

e contrario BGGB). Es sei davon auszugehen, dass die Beschwerdeführer schon längere Zeit zuvor nach V.\_\_\_\_\_ ausgesiedelt seien. Zudem sei mit den beiden Parzellen ein Mietertrag von Fr. 120'000.-- erzielt worden, was bei landwirtschaftlicher Nutzung kaum möglich gewesen wäre. Seither unterständen die beiden Grundstücke Nrn. uuu und www nicht mehr dem BGGB und stellten keine landwirtschaftlichen Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG /AG dar. Auch aus dem Umstand, dass die betreffenden Parzellen bis Ende 2006 nach landwirtschaftlichem Ertragswert besteuert worden seien, könnten die Beschwerdeführer nichts zu ihren Gunsten ableiten.

#### **E. 2.2**

Die Beschwerdeführer rügen, es sei unbestritten, dass sich der landwirtschaftliche Betrieb bis zur Hofübergabe an den Sohn als landwirtschaftliches Gewerbe (im Sinne von Art. 7 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht [BGGB; SR 211.412.11]) qualifiziert habe. Sämtliche Parzellen seien bis zur Hofübergabe von Gesetzes wegen dem BGGB unterstellt gewesen, weshalb die im Jahr 2006 erfolgte Privatentnahme der als land- und forstwirtschaftlich einzustufenden Grundstücke nach der privilegierten Besteuerung gemäss Art. 27 Abs. 4 StG /AG hätte vorgenommen werden müssen. Eine allfällige Rückweisung an die Vorinstanz (zu neuem Entscheid) lasse sich dadurch begründen, dass die Vorinstanz den für die privilegierte Besteuerung rechtserheblichen Sachverhalt falsch oder (insbesondere durch die unterlassene Durchführung eines Augenscheins) unvollständig erhoben und das Verfahren verschleppt habe; die Vorinstanz habe die Beschwerdeführer des Weiteren auch rechtsungleich ( Art. 8 Abs. 1 BV ) und nicht gesetzeskonform im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis behandelt.

#### **E. 2.3.1**

Die Einkommenssteuer erfasst sämtliche Gewinne und Verluste aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Zu den steuerbaren Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen gemäss Art. 8 Abs. 1 StHG insbesondere auch alle Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen aus Veräusserung, Verwertung, buchmässiger Aufwertung, Privatentnahme oder aus Verlegung in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, soweit der Veräusserungserlös die Anlagekosten übersteigt.

### **E. 2.3.2**

Auf Kantonebene werden die Gewinne auf

land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken somit nur bis zur Höhe der Anlagekosten (d.h. die wiedereingebrachten Abschreibungen) mit der Einkommenssteuer besteuert; der Wertzuwachsge Gewinn wird wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen von der Grundstückgewinnsteuer erfasst ( Art. 12 Abs. 1 StHG ; Urteile 2C\_708/2010 vom 28. Januar 2011 E. 2.1; 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.1; RICHNER, a.a.O., S. 294 f.; Botschaft land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, BBl 2016 1824). Demgegenüber werden Gewinne, welche selbstständig Erwerbende aus dem Verkauf

nicht land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke des Geschäftsvermögens erzielen, auf Bundesebene vollständig mit der direkten Bundessteuer erfasst. In dualistischen Kantonen (wie vorliegend dem Kanton Aargau) unterliegt der gesamte Gewinn (wie bei der direkten Bundessteuer) der Einkommenssteuer (Urteil 2C\_502/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.4 [in fine], E. 2.5; Botschaft land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, BBl 2016 1825). Nach diesen Grundsätzen werden nach der bundesgerichtlichen Praxis insbesondere Erlöse aus dem Verkauf von Grundstücken besteuert, die sich im Geschäftsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs befinden, aber nicht als land- und forstwirtschaftlich qualifizieren (zur Aufteilung von Grundstücken des Geschäftsvermögens eines landwirtschaftlichen Betriebs in forst- und landwirtschaftliche sowie nicht forst- und landwirtschaftliche siehe Urteile 2C\_485/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.2; 2C\_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.3; WERNER SALZMANN, BGE 2C\_11/2011: Urteil des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 i.S. Besteuerung von Kapitalgewinn aus der Veräusserung von Bauland im Geschäftsvermögen von Landwirten, Blätter für Agrarrecht, 2015 [Heft 1/3], S. 9).

### **E. 2.4**

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 gesetzessystematischer 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; SR 910.1) auszulegen sei ( BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36; Urteile 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 forst- und 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\_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; SALZMANN, a.a.O., S. 8). Im vorliegenden bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren sind die steuerrechtlichen Folgen der

Privatentnahme der Parzelle Nr. sss und damit eines Waldgrundstückes im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. b BGG (vgl. dazu unten, E. 3.2) sowie der vollständig in der Bauzone liegenden Parzellen Nrn. www und Nr. uuu (vgl. unten, E. 3.3) zu beurteilen. Zu prüfen wird insbesondere sein, ob das Waldgrundstück wegen des gestützt auf

Art. 2 Abs. 2 lit. b BGG (Waldgrundstück eines landwirtschaftlichen Gewerbes) eröffneten Anwendungsbereichs des BGG bzw. die Parzellen Nrn. www und Nr. uuu wegen des allenfalls gestützt auf

Art. 2 Abs. 2 lit. d BGG (Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlich und nicht-landwirtschaftlichen Teil aufgeteilt worden sind) eröffneten sachlichen Anwendungsbereich des BGG als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke privilegiert zu besteuern sind

oder aber der Gesetzeszweck eine privilegierte Besteuerung ungeachtet des formell eröffneten Anwendungsbereichs des BGG wegen des dem LwG, BGG und RPG gemeinsamen Gesetzeszweckes nicht zulässt . Das Kriterium der Unterstellung unter den sachlichen Anwendungsbereich des BGG ist somit nicht als alleine ausschlaggebend, sondern stets unter Berücksichtigung des Gesetzeszweckes (Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor) anzuwenden (Urteil 2C\_561/2016 vom 24. Mai 2017 E. 2.5)

### **E. 3.1**

Streitgegenstand des vorliegenden bundesgerichtlichen Verfahrens ist die Besteuerung des Kapitalgewinns auf Grundstücken des Geschäftsvermögens (Grundstück IR U. \_\_\_\_\_ Nr. xxx Parzelle yyy, Grundstück IR U. \_\_\_\_\_ Nr. zzz Parzelle uuu, Grundstück IR U. \_\_\_\_\_ Nr. vvv Parzelle www und Grundstück IR U. \_\_\_\_\_ Nr. rrr Parzelle sss) aus Privatentnahme . Mangels Ausführungen in der Beschwerdeschrift nicht weiter einzugehen ist auf die im Zeitpunkt der Privatentnahme unüberbaute Baulandparzelle

Nr. yyy .

### **E. 3.2**

Die Parzelle Nr. sss ist ein Waldgrundstück. Solche sind gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. b BGG dem BGG unterstellt, wenn sie zu einem Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGG gehören (SCHMID-TSCHIRREN/ BANDLI, a.a.O., N. 26 zu Art. 2 BGG ). Das Spezialverwaltungsgericht Steuern des Kantons Aargau hat in seinem Urteil vom 26. Januar 2017 erwogen, aus der Überführung dieser Parzelle in das Privatvermögen habe ein Verlust resultiert (Verkehrswert von Fr. 1'050.-- / anteiliger Buchwert von Fr. 3'528.--), weshalb zu Gunsten der Rekurrenten auf eine weitere Untersuchung und allfällige Erhöhung des

steuerbaren Einkommens verzichtet werde. Die Beschwerdeführer haben diesen Steuerfaktor im vorinstanzlichen Verfahren nicht nochmals thematisiert. Auch die im bundesgerichtlichen Beschwerdeverfahren eingereichte Beschwerdeschrift enthält zu diesem Punkt keine Ausführungen. Auf die Besteuerung des im Zusammenhang mit der Überführung der Parzelle Nr. sss in das Privatvermögen erzielten Kapitalgewinns ist deshalb mangels einer materiellen Beschwer ( Art. 89 Abs. 1 lit. c BGG ; siehe ETIENNE POLTIER, Les actes attaquables et la légitimation à recourir en matière de droit public, 10 ans de Loi sur le Tribunal fédéral, 2017, S. 153 ff.) und mangels hinreichender Rügen der Beschwerdeführer nicht weiter einzugehen.

### **E. 3.3**

In Bezug auf die

vollständig in der Bauzone liegenden und nicht aufgeteilten Parzellen

Nrn. www und

Nr. uuu stellt sich die Frage, ob diese allenfalls gestützt auf Art. 2 Abs. 2 BGGB diesem Gesetz unterstehen, wobei höchstens lit. a oder lit. d in Frage kommen. Die Vorinstanz geht davon aus, spätestens ab der Übertragung des Hofes seien diese Parzellen nicht mehr dem BGGB unterstanden, weshalb eine Besteuerung nach § 27 Abs. 4 StG /AG ausser Betracht falle. Entscheidend ist allerdings entgegen der offenbaren Auffassung der Vorinstanz, ob die Grundstücke im Zeitpunkt des Steuertatbestandes, d.h. vorliegend der Privatentnahme, dem BGGB unterstanden, nicht ob sie

ab diesem Zeitpunkt weiterhin diesem Gesetz unterstehen (Urteil 2C\_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.5-2.2.9). Die Vorinstanz hat jedoch eine Subsidiärbegründung geliefert, indem sie erwogen hat, die auf den Parzellen befindlichen Gebäude seien schon vor der Privatentnahme nicht landwirtschaftlich genutzt worden. Das wird von den Beschwerdeführern nicht substantiiert bestritten und kann unter ergänzender Berücksichtigung der Akten ( Art. 105 Abs. 2 BGG ), namentlich der Verkehrswertschätzung vom 11. Juni 2010, per Stichtag 31. Dezember 2006, bestätigt werden: Die Parzelle Nr. www ist vollständig überbaut mit den Gebäuden AGV Nr. ttt (Mehrfamilienhaus und Scheune mit Gewerbeanteil und Anbauten), AGV Nr. ooo (Tiefgarage mit Freizeitgebäude und Anbau), AGV Nr. ppp (Werkstatt/ Lager) und AGV Nr. qqq (Werkstatt/Lager mit Heizzentrale). Das Gebäude AGV Nr. ttt ist zwar ein ehemaliges Weinbauernhaus, aber heute in mehrere vermietete Wohnungen unterteilt. Auch der Scheunenteil ist gewerblich vermietet. Es bestehen keinerlei Hinweise auf eine im Jahre 2006 noch bestehende landwirtschaftliche Nutzung. Damit können die Gebäude nicht als landwirtschaftliche Gebäude und Anlagen im Sinne von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB betrachtet werden. Ebenso fällt damit ausser Betracht, das benachbarte, im Jahre 2006 noch weitgehend unüberbaute Grundstück Nr. uuu als angemessenen Umschwung im Sinne dieser Bestimmung zu betrachten. Die Beschwerdeführer berufen sich selber nicht auf Art. 2 Abs. 2 lit. d BGGB und bringen keine sachverhaltlichen Aspekte vor, welche eine Qualifikation unter diesem Titel erlauben würden. Es braucht daher nicht näher auf diese Bestimmung eingegangen zu werden, welche differenziert auszulegen ist (vgl. BGE 125 III 175 E. 2c S. 178 ff.; Urteile 5A.4/2000 vom 1. September 2000 E. 2; 5A.2/2007 vom 15. Juni 2007 E. 3; YVES DONZALLAZ, Traité de droit agraire suisse, Tome 2, 2006, S. 560 ff.) und jedenfalls nicht dazu führen könnte, dass ein unüberbautes, in der Bauzone gelegenes Grundstück allein deshalb als landwirtschaftlich zu qualifizieren wäre, weil

allenfalls darauf noch landwirtschaftlich genutzte Pflanzen wachsen. Die Grundstücke sind somit nicht landwirtschaftlich im Sinne von Art. 2 Abs. 2 BGG und können nicht gemäss § 27 Abs. 4 StG /AG privilegiert besteuert werden. Die Beschwerde erweist sich insoweit als unbegründet.

#### **E. 4.1**

Die Beschwerdeführer machen geltend, das Verfahren sei hinausgezögert worden, um eine "Veranlagung nach BGE 138 II 32 " vorzunehmen.

Eine neue oder geänderte Gerichtspraxis findet, unter Vorbehalt des Grundsatzes des Vertrauensschutzes (Urteil 2C\_509/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.4.6 mit weiteren Hinweisen) grundsätzlich Anwendung auf alle noch hängigen Verfahren. Gestützt auf Art. 29 Abs. 1 BV besteht ein Anspruch auf Beurteilung einer Streitsache innert angemessener Frist. Die Angemessenheit einer Verfahrensdauer beurteilt sich nach der Art des Verfahrens und den konkreten Umständen einer Angelegenheit (wie Umfang und Komplexität der aufgeworfenen Sachverhalts- und Rechtsfragen, Bedeutung des Verfahrens für die Beteiligten; BGE 135 I 265 E. 4.4 S. 277; GEROLD STEINMANN, in: St. Galler Kommentar zur Schweizerischen Bundesverfassung, 3. Aufl. 2014, N. 22 zu Art. 29 BV ). Führt eine ungebührliche Verfahrensverzögerung durch die Behörden dazu, dass zum Nachteil der Privaten eine neue Praxis anwendbar wird, die bei rechtzeitiger Verfahrenserledigung noch nicht angewendet worden wäre, so ist es allenfalls denkbar, dass aus Rechtsgleichheits- und Fairnessgründen die frühere Praxis noch anzuwenden ist (vgl. BGE 110 Ib 332 E. 3a S. 336 f.). Wie es sich damit verhält, braucht jedoch nicht abschliessend geklärt zu werden.

#### **E. 4.2**

Das Verfahren auf Veranlagung der Steuerpflichtigen, das keine ersichtlichen besonderen rechtlichen Schwierigkeiten bereitete, dauerte, ohne dass dafür objektive Gründe aus dem angefochtenen Urteil oder den Vorakten (vgl. zur Möglichkeit der Sachverhaltsergänzung im bundesgerichtlichen Verfahren Urteil 2C\_305/2016 vom 24. November 2016 E. 1.4.2) hervorgehen würden, von 2006 bis 2014, was einer Verfahrensdauer von acht Jahren entspricht. Dies erscheint in der Tat als eher lang. Indessen ist das erwähnte bundesgerichtliche Präjudiz am 2. Dezember 2011 ergangen, und zwar in Bestätigung eines Urteils des aargauischen Verwaltungsgerichts vom 1. November 2010, in welchem das Verwaltungsgericht sich bereits mit der sich hier stellenden Frage auseinandergesetzt und die privilegierte Besteuerung für in der Bauzone gelegene Grundstücke verneint hatte (vgl. BGE 138 II 32 E. 2.3.2 S. 39). Auch in der vorliegenden Konstellation lässt sich eine Qualifikation des bei der Privatentnahme realisierten Gewinnes als privater Kapitalgewinn nicht mit dem Gesetzeszweck in Einklang bringen (oben, E. 3.3). Es ist anzunehmen, dass auch der Fall des Beschwerdeführers gleich entschieden worden wäre, wenn er damals bereits zur gerichtlichen Beurteilung gelangt wäre. Auch bei einer erheblich beförderlicheren Veranlagung wäre somit auf den vorliegenden Sachverhalt die neue Praxis angewendet worden. War somit die möglicherweise zu lange Verfahrensdauer nicht kausal für die Anwendung der neuen Praxis, sind die Grundsätze von Treu und Glauben oder die Verfahrensfairness nicht verletzt worden. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

#### **E. 4.3**

Inwiefern die Beschwerdeführer des Weiteren nicht rechtsgleich behandelt worden wären, haben sie in ihrer Beschwerdeschrift nicht ansatzweise begründet, weshalb auf diese Rüge nicht weiter einzugehen ist ( Art. 106 Abs. 2 BGG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 BV ).

#### **E. 5**

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist, soweit auf sie einzutreten ist. Bei diesem Verfahrensausgang sind die Gerichtskosten den Beschwerdeführern zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung aufzuerlegen ( Art. 66 Abs. 1 und Abs. 5 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.