

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 548/2018

Urteil vom 3. August 2018

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Herr Urs Vögele,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,
Rechtsdienst, Tellstrasse 67, 5001 Aarau.

Gegenstand
Direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 2. Mai 2018 (WBE.2017.446).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ geb. C. _____ haben steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____/AG. In der hier interessierenden Steuerperiode 2011 übte der Ehemann vollzeitlich eine unselbständige Erwerbstätigkeit als Maschinenmechaniker aus. Darüber hinaus bewirtschaftete er in selbständiger Nebenerwerbstätigkeit den landwirtschaftlichen Hof, den er im Jahr 2002 hatte übernehmen können. Die Ehefrau ging einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Kosmetikerin nach.

B.

Am 29. September 2016 veranlagte die örtliche Steuerkommission die Eheleute für die direkte Bundessteuer, Steuerperiode 2011. In Abweichung von der Steuererklärung rechnete sie den Betriebsverlust von Fr. 66'625.-- auf, den die Eheleute im Zusammenhang mit der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit des Ehemannes geltend gemacht hatten. Die Steuerkommission erwog, es handle sich um Liebhaberei, womit sie die bis dahin vertretene Einschätzung, es liege selbständige (Neben-) Erwerbstätigkeit vor, aufgab. Entsprechend überführte sie die Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privateigentum des Ehemannes. Dies zog einen Liquidationsgewinn von Fr. 81'107.-- nach sich. Das Betreffnis ergab sich aus der Summe der bis dahin als geschäftsmässig begründet qualifizierten Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, ausmachend Fr. 89'816.--, abzüglich des Beitrags von Fr. 8'712.-- an die Eidgenössische AHV. Mit Einspracheentscheid vom 27. März 2017 bestätigte die örtliche Steuerkommission ihre Sichtweise. Dagegen gelangten die Steuerpflichtigen mit Beschwerde an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, was erfolglos blieb (Entscheid vom 21. September 2017).

C.

C.a. Auf Beschwerde der Steuerpflichtigen hin befasste sich in der Folge das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, mit der Angelegenheit (Entscheid WBE.2017.446 vom 2. Mai 2018).

Das Verwaltungsgericht legte seinen Überlegungen folgende Zahlen zur nebenberuflichen Beschäftigung des Ehemannes zugrunde:

Geschäftsjahr Ergebnis Bemerkung

2003 Fr. - 15'817.--
 2004 Fr. - 30'758.--
 2005 Fr. - 14'297.--
 2006 Fr. - 36'918.--
 2007 Fr. - 28'262.--
 2008 Fr. - 113'384.--
 2009 Fr. - 63'521.--
 2010 Fr. - 31'696.--
 2011 Fr. - 66'625.-- Streitbetroffenes Geschäftsjahr
 2012 Fr. - 39'355.-- Gemäss Steuererklärung
 2013 Fr. - 26'108.-- Gemäss Steuererklärung

Darüber hinaus berücksichtigte das Verwaltungsgericht, dass der Steuerpflichtige im streitbetroffenen Jahr 2011 einen Umsatz von lediglich Fr. 6'170.-- auswies (Ertrag aus Obst und Pflanzenbau).

C.b. Das Verwaltungsgericht würdigte dies alles dahingehend, dass nicht zu erwarten sei, in Zukunft lasse sich ein nachhaltiger Gewinn erzielen. Dem Betrieb sei folglich die Gewinngeeignetheit (objektives Element der selbständigen Erwerbstätigkeit) abzusprechen. Gleiches treffe auf die Gewinnstrebigkeit (subjektives Element) zu. Dem vollzeitlich unselbständig erwerbstätigen Ehemann fehle offenkundig die Zeit, "um sich professionell um den Landwirtschaftsbetrieb zu kümmern". Die Steuerpflichtigen unternähmen nun aber den Versuch, die Verluste "künstlich kleinzurechnen", indem sie einen "Erfolg Landwirtschaft" und einen "Erfolg Liegenschaft" gebildet hätten. Dies finde aber keine Grundlage. Zusammenfassend liege in der streitbetroffenen Steuerperiode 2011 lediglich Liebhaberei vor, was aber nicht ausschliesse, dass in einer Folgeperiode eine Neu Beurteilung vorgenommen werde.

C.c. Was den Liquidationsgewinn betreffe, habe der Steuerpflichtige von seinem Rechtsvorgänger einen bis dahin gewinnbringenden Betrieb übernommen, den er nun aber als Liebhaberei weiterführe. Das Verwaltungsgericht folgert, dass nicht nur über die wieder eingebrachten Abschreibungen, sondern ebenso über einen etwaigen Wertzuwachsge Gewinn abzurechnen wäre, soweit dies gesetzlich zulässig sei (Art. 18 Abs. 4 DBG). Den Vorakten lasse sich indes entnehmen, dass die Unterinstanz einzig die - bei rückblickender Betrachtung nicht mehr gerechtfertigten - Abschreibungen von netto Fr. 81'107.-- aufgerechnet habe. Dies sei nicht zu beanstanden. Die Erfassung eines etwaigen Wertzuwachsge Gewinns würde nämlich, so das Verwaltungsgericht, am kantonalen Verbot der reformatio in peius scheitern.

D.

Mit Eingabe beim Bundesgericht vom 25. Juni 2018 erheben die Steuerpflichtigen Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben, von der Aufrechnung des Verlustes von Fr. 66'625.-- und der Erfassung des Liquidationsgewinns von Fr. 81'107.-- sei abzusehen.

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

Erwägungen:

1.

1.1. Die Voraussetzungen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten sind grundsätzlich gegeben (Art. 82 lit. a, Art. 83 e contrario, Art. 86 Abs. 1 lit. d und Abs. 2, Art. 89 Abs. 1, Art. 93 Abs. 1 lit. a und Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 146 DBG [SR 642.11]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 143 V 19 E. 2.3 S. 23 f.) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 141 V 234 E. 2 S. 236). Bei aller Rechtsanwendung von Amtes wegen untersucht das Bundesgericht, unter Berücksichtigung der allgemeinen Begründungspflicht der Beschwerde (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG; BGE 142 V 395 E. 3.1 S. 397), aber nur die geltend gemachten Rügen (BGE 142 V 2 E. 2 S. 5), es sei denn, die rechtlichen Mängel lägen geradezu auf der Hand (BGE 142 I 99 E. 1.7.1 S. 106).

1.3. Im Unterschied dazu geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 143 II 283 E. 1.2.2 S. 286).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil grundsätzlich den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 143 IV 500 E. 1.1 S. 503). Die Sachverhaltskontrolle ist auf "offensichtlich unrichtige" Feststellungen begrenzt (Art. 105 Abs. 2 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 144 IV 35 E. 2.3.3 S. 42 f.). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung. Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 144 V 50 E. 4.1 S. 52 f. mit Hinweisen; vorne E. 1.3).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen sind die Aufrechnungen von Fr. 66'625.-- (Geschäftsverlust 2011; hinten E. 2.2) bzw. von Fr. 81'107.-- (Liquidationsgewinn; hinten E. 2.3).

2.2.

2.2.1. Die Vorinstanz würdigt namentlich die in den Steuerperioden 2003 bis 2013 eingetretenen Verluste aus der nebenberuflichen landwirtschaftlichen Tätigkeit des Ehemannes sowie die Ertragslage, wie sie sich in der streitbetreffenden Steuerperiode darstellte. Mit Blick auf die betriebswirtschaftliche Sachlage und die zeitliche Beanspruchung des Ehemannes erkennt die Vorinstanz, in der streitbetreffenden Steuerperiode 2011 sei von Liebhaberei auszugehen (Sachverhalt, lit. C).

2.2.2. Die Steuerpflichtigen halten dem im bundesgerichtlichen Verfahren zunächst entgegen, in den Jahren 2006 bis 2013 sei, abgesehen von den Jahren 2008 und 2012, in Wahrheit durchwegs ein Gewinn angefallen. Nach "Gesetz, Lehre und Praxis" seien "vom Erwerbseinkommen jedenfalls der Liegenschaftsunterhalt und die Hypothekarzinsen" abzuziehen. Wie diese rechtliche Darlegung genau zu verstehen ist, bleibt unklar. Denkbar ist, dass die Auffassung vertreten wird, innerhalb des Geschäftsvermögens seien zwei Sparten (Betrieb und Grundstücke) zu bilden, möglicherweise meinen die Steuerpflichtigen aber, die grundstückbezogenen Aufwände seien, obwohl auf dem Geschäftsvermögen angefallen, dem Privatvermögen zuzurechnen. Für beides findet sich im Gesetz keine Grundlage. Gegenteils sieht Art. 18 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 DBG ausdrücklich vor, dass das Geschäftsvermögen aus den Vermögenswerten besteht, die "ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen". Eine Spartenbildung wäre zulässig, soweit tatsächlich zwei unterschiedliche operative Betriebe geführt werden (beispielsweise Landwirtschaft einerseits, gewerbmässiger Grundstückshandel andererseits). Letztlich würden aber auch diese als Summe in die Steuererklärung einfließen.

An zwei oder mehreren Sparten fehlt es aber offenkundig. Mit andern Worten ist es nicht bundesrechtswidrig, wenn die Vorinstanz von der "Einheit des Unternehmens" ausgeht. Daraus folgt, dass in den beobachteten Steuerperioden jeweils ein einheitliches Ergebnis zu bilden war. Dieses schloss nach den für das Bundesgericht verbindlichen Darlegungen der Vorinstanz durchwegs mit Verlusten ab (Sachverhalt, lit. C).

2.2.3. Die Steuerpflichtigen ergänzen, sie hätten in der Vergangenheit ganz erheblich in den Betrieb investiert. Sie nennen einen Betrag von Fr. 538'877.--, der aktiviert worden sein soll, nebst Gebäudeunterhalt von Fr. 264.500.--. Folglich hätten sie in den Jahren 2006 bis 2013 durchschnittlich etwa Fr. 100'000.-- aufgewendet. Dies spreche mit deutlichen Worten für die vorhandene Gewinnstrebigkeit. Es ist den Steuerpflichtigen entgegenzuhalten, dass dem vorinstanzlichen Entscheid zu den wertvermehrenden und werterhaltenden Aufwendungen keinerlei Angaben zu entnehmen sind, weshalb es sich bei den Vorbringen verfahrensrechtlich um unzulässige Noven handelt (Art. 99 Abs. 1 BGG; BGE 144 IV 35 E. 2.1 S. 40). Vorinstanzlich festgestellt sind vielmehr die Verluste und die Ertragslage, wie sie im streitbetreffenden Jahr 2011 bestand (Ertrag aus Obst und Pflanzenbau von Fr. 6'170.--). Wenn die Vorinstanz zur einzig streitbetreffenden Steuerperiode 2011 beweiswürdigend erkannte, beide für die selbständige Erwerbstätigkeit erforderlichen

Tatbestandselemente (Gewinngeeignetheit und Gewinnstrebigkeit) fehlten, so ist dies weder verfassungsrechtlich unhaltbar noch bundesrechtswidrig.

2.2.4. Die Steuerpflichtigen bringen schliesslich vor, sie hätten den betrieblichen "Turnaround" geschafft, unter anderem auch aufgrund dessen, dass sie die Zusammenarbeit mit einem benachbarten Betrieb gesucht hätten. Sie verweisen hierzu auf das Geschäftsjahr 2013, in welchem unter diesem Titel ein Gewinn von Fr. 11'179.-- erwirtschaftet worden sei. Wie es sich damit im Einzelnen verhält, ist wiederum weder vorinstanzlich festgestellt noch rechtserheblich. Für steuerliche Zwecke selbständig erwerbender Personen ist der handelsrechtliche Gewinn massgeblich, der gegebenenfalls im steuerrechtlichen Sinne korrigiert wurde (Art. 18 Abs. 3 DBG; Urteil 2C 509/2013 / 2C 510/2013 und 2C 527/2013 / 2C 528/2013 vom 8. Juni 2014 E. 2.2.1, in: ASA 83 S. 68). Tatsache ist, dass die Steuerpflichtigen in ihrer Steuererklärung 2013 einen Verlust von Fr. 26'108.-- deklarierten (Sachverhalt, lit. C). Daran vermag ein angeblich positiver Mittelfluss ("Cashflow") entgegen der Ansicht der Steuerpflichtigen nichts zu ändern. Dass der Betrieb vollumfänglich in der Landwirtschaftszone liegen soll, ist ebenso wenig von Belang. Dies könnte bodenrechtlich eine Rolle spielen, nicht jedoch für die Frage, ob direktsteuerlich von selbständiger (Neben-) Erwerbstätigkeit auszugehen sei.

2.2.5. Die Beschwerde erweist sich bis dahin als unbegründet. Der vorinstanzlich festgestellte Verlust des Geschäftsjahrs 2011 von Fr. 66'625.-- ist, da keine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, nicht abzugsfähig.

2.3.

2.3.1. Zu beurteilen bleibt der Liquidationsgewinn von Fr. 81'107.--, der sich aus der Differenz von Abschreibungen (Fr. 89'816.--; (Betriebsgebäude, mechanische Einrichtung, Werkstatteeinrichtung) und AHV-Beitrag (Fr. 8'712.--) ergibt (Sachverhalt, lit. B und C). Die Steuerpflichtigen beantragen, von der Erfassung des Liquidationsgewinns von Fr. 81'107.-- sei abzusehen, wozu sie sich auf den Entscheid 3-RV.2015.127 des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 25. Februar 2016 berufen, der allerdings die Staats- und Gemeindesteuern der vorliegend interessierenden Steuerperiode 2011 zum Gegenstand hatte. Dieser Entscheid scheint rechtskräftig geworden zu sein, verweist die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid doch auch darauf.

2.3.2. Im genannten Entscheid erwog das Spezialverwaltungsgericht, bei der selbständigen (Neben-) Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen handle es sich um einen Dauerverlustbetrieb, der als Liebhaberei zu qualifizieren sei (a.a.O., E. 3). Entsprechend wäre aufgrund der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen abzurechnen, wenn nicht § 23 Abs. 1 lit. b des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) unter dem Titel "Steueraufschub bei Generationenwechsel" die Möglichkeit einräumte, die steuersystematische Realisation mindestens bis zum Ableben der selbständig erwerbenden Person oder sogar darüber hinaus (§ 23 Abs. 2 StG/AG) aufzuschieben. Die kantonale Norm greift namentlich auch, wenn die vermeintliche selbständige Erwerbstätigkeit als Liebhaberei zu qualifizieren ist (CONRAD WALTHER, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 3a zu § 23 StG/AG). Das Spezialverwaltungsgericht erkannte, das Protokoll der (Einsprache-) Verhandlung vom 4. Juni 2015 sei klarerweise als hinreichende schriftliche Erklärung gegenüber der zuständigen Veranlagungsbehörde ("Revers") im Sinne von § 23 StG/AG zu würdigen, weshalb aus diesem Grund (einstweilen) von der Erfassung des Liquidationsgewinns von Fr. 81'107.-- abzusehen sei (a.a.O., E. 4).

2.3.3. Ob der grosszügig ausgestaltete § 23 StG/AG mit Art. 8 Abs. 2bis des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) vereinbar ist, muss hier nicht entschieden werden. Von Bedeutung ist vielmehr, dass auch das Recht der direkten Bundessteuer einen gewillkürten Steueraufschub kennt (Art. 18a DBG; Urteil 2C 977/2013 vom 1. Mai 2014 E. 4.3, in: ASA 82 S. 751, RDAF 2014 II 455, StR 69/2014 S. 539), wobei dessen Anwendungsbereich in zeitlicher und sachlicher Hinsicht weniger weit greift als § 23 StG/AG. Wie die Steuerpflichtigen insofern zutreffend zum Ausdruck bringen, entfaltet Art. 18a Abs. 1 DBG von vornherein keine eigenständige Bedeutung, soweit es zur Privatentnahme land- und/oder forstwirtschaftlicher Grundstücke kommt. In einem solchen Fall geht Art. 18 Abs. 4 DBG als lex specialis vor (BASTIEN VERREY, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire romand zum LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 10 zu Art. 18a DBG; FELIX RICHNER/WALTER FREI/STEFAN KAUFMANN/HANS ULRICH MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. 2016, N.

15 zu Art. 18a DBG). Anders als nach Art. 18a DBG bleibt der Wertzuwachs in den Konstellationen von Art. 18 Abs. 4 DBG steuerfrei.

2.3.4. Entscheidend ist hier aber letztlich ein anderes Element: Selbst wenn Art. 18a DBG zum Tragen kommen könnte, bliebe zu beachten, dass der Steueraufschub eine Willensäusserung der steuerpflichtigen Person voraussetzt. Die steuerpflichtige Person muss das Sonderregime "verlangen" (Art. 18a Abs. 1 Satz 1 DBG). Konkret muss sie ihren Wunsch der Veranlagungsbehörde ausdrücklich bekannt geben (VERREY, a.a.O., N. 12 zu Art. 18a DBG). Daran fehlt es hier - zumindest für das Recht der direkten Bundessteuer - aber, machen die Steuerpflichtigen doch im bundesgerichtlichen Verfahren nicht geltend, einen derartigen Wunsch geäussert zu haben. Gegenteil hat es ihrer Darstellung nach bei Art. 18 Abs. 4 DBG zu bleiben. Entsprechend setzten sie sich mit Bestand und Höhe des Liquidationsgewinns in keiner Weise auseinander. Rechtliche Mängel, die eine Prüfung von Amtes wegen erforderlich machen könnten, liegen nicht auf der Hand (vorne E. 1.2). Die Beschwerde erweist sich damit auch in dieser Hinsicht als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

3.

3.1. Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 in Verbindung mit Art. 66 Abs. 1 BGG), wofür die Eheleute zu gleichen Teilen und solidarisch haften (Art. 66 Abs. 5 BGG).

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

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Sie tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 3. August 2018

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher