

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 410/2019

Urteil vom 7. Mai 2019

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

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

gegen

Gemeinderat U._____,
Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 14. März 2019 (WBE.2018.454).

Erwägungen:

1.

1.1. A.A._____ (geb. 1945) bewirtschaftete in der Steuerperiode 2012 in U._____/AG zusammen mit seiner Gattin B.A._____ geb. C._____ selbständig erwerbend ein landwirtschaftliches Heimwesen. Er war unter anderem Eigentümer der beiden am Ort gelegenen, dem landwirtschaftlichen Gewerbe angehörenden Grundstücke Nr. xxx (erworben 1993) und yyy (erworben 2004), die beide je mehrheitlich der Bauzone (W2), im Übrigen der Landwirtschaftszone zugewiesen waren. Der Halt der Parzellen betrug zuletzt 1'136 bzw. 725 m². Am 16. Juli 2012 veräusserte der Steuerpflichtige die beiden Grundstücke zum Preis von Fr. 681'600.-- bzw. Fr. 435'000.--. Die örtliche Steuerkommission berücksichtigte bei Vornahme der Veranlagung zur Steuerperiode 2012 einen Gesamterlös von Fr. 1'116'600.-- und Buchwerte von Fr. 1'805.-- bzw. Fr. 0.-- (da eine Ersatzbeschaffung erfolgt war). Dies führte zu einem Buchgewinn von Fr. 1'114'795.--. Nach Abzug des AHV-Beitrags von 9,7 Prozent ergab sich ein Kapitalgewinn von noch Fr. 1'006'660.--, den die Steuerkommission zulasten der Eheleute als steuerbare Einkunft aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufrechnete (Veranlagungsverfügung vom 4. Mai 2016). Die Einsprache blieb erfolglos (Einspracheentscheid vom 26. Oktober 2016).

1.2. Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, hob den Einspracheentscheid mit Entscheid vom 21. September 2017 auf. Es wies die Sache zur Prüfung zurück, ob die Grundstücke im Zeitpunkt des Verkaufs für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet gewesen seien. Die örtliche Steuerkommission verneinte dies im zweiten Rechtsgang und wies die Einsprache erneut ab (Einspracheentscheid vom 23. Februar 2018). Dagegen gelangten die Eheleute wiederum an das Spezialverwaltungsgericht. Dieses hiess den Rekurs gut. Es setzte das steuerbare Einkommen betragsmässig fest und wies die Steuerkommission einzig noch an, eine neue Steuerauscheidung vorzunehmen. Ausschlaggebend hierfür war, dass das Spezialverwaltungsgericht zur Auffassung gelangt war, die beiden Parzellen befänden sich im Anwendungsbereich von Art. 2 Abs. 3 BGG und hätten als landwirtschaftliche Grundstücke im

Sinne von § 27 Abs. 4 StG/AG zu gelten (Entscheid vom 25. Oktober 2018).

1.3. Das Steueramt des Kantons Aargau (KStA/AG) erhob Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, die dessen 2. Kammer mit Entscheid WBE.2018.454 vom 14. März 2019 guthiess und die Sache im Sinne der Erwägungen zur weiteren Untersuchung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an die örtliche Steuerkommission zurückwies.

Der Tenor ging dahin, die Bebaubarkeit der beiden schmalen Parzellen in ihrer ursprünglichen Form sei beschränkt gewesen, weshalb der Steuerpflichtige im Jahr 2004 zur Arrondierung (durch Kauf des zweiten Grundstücks) und später zur Zusammenlegung und Neuparzellierung geschritten sei. Der Ankauf im Jahr 2004 habe nicht dazu dienen sollen, die Bewirtschaftung zu steigern, sondern die Überbaubarkeit zu ermöglichen. Dies äussere sich auch im Preis von Fr. 253'400.--, den der Steuerpflichtige für den Ankauf aufgeworfen habe. Gleichzeitig habe die Stammparzelle eine Nutzungsänderung erfahren. Beide Grundstücke gehörten, so das Verwaltungsgericht, unstreitig dem landwirtschaftlichen Gewerbe an, was Art. 2 Abs. 3 BGG ausschliesse und zur Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG führe. Seit 2004 seien sie aber nicht mehr dauerhaft für die landwirtschaftliche Nutzung bestimmt gewesen und habe die mögliche Bebauung im Vordergrund gestanden.

Entsprechend habe es sich um keine landwirtschaftlichen Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG/AG handeln können. Es lägen ohnehin keine Ausnahmegewilligungen im Sinne von Art. 60 Abs. 1 lit. a bzw. Art. 61 Abs. 1 und Art. 64 BGG vor, was dem Steuerpflichtigen mit Blick auf die langjährige gesetzwidrige Praxis der kantonalen Landwirtschaftsbehörden allerdings nicht anzulasten sei. Klar sei mithin, dass der erzielte Gewinn mit der Einkommenssteuer (und nicht mit der Grundstückgewinnsteuer) zu erfassen sei, während einstweilen noch unklar sei, ob der Gewinn gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG getrennt vom übrigen Einkommen mit einer Jahressteuer erfasst werden könne. Zur abschliessenden Abklärung sei die Sache an die Steuerkommission zurückzuweisen.

1.4. Mit Eingabe vom 3. Mai 2019 erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen sinngemäss, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass der Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts vom 25. Oktober 2018 dadurch rechtskräftig werde.

1.5. Der Abteilungspräsident als Instruktionsrichter (Art. 32 Abs. 1 BGG [SR 173.110]) hat von Instruktionsmassnahmen - insbesondere von einem Schriftenwechsel (Art. 102 Abs. 1 BGG) - abgesehen.

2.

2.1. Das Bundesgericht soll sich der Konzeption nach nur einmal mit derselben Angelegenheit befassen müssen und diese hierbei abschliessend beurteilen können (BGE 142 II 363 E. 1.3 S. 366). Die (Einheits-) Beschwerde ist daher grundsätzlich nur gegen Entscheide zulässig, die das Verfahren ganz oder teilweise abschliessen (End- oder Teilentscheide gemäss Art. 90 und 91 BGG). Gegen Vor- und Zwischenentscheide, die weder zu Ausstandsbegehren noch zur Zuständigkeit ergehen (dazu Art. 92 BGG), ist die Beschwerde lediglich unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG gegeben. Dieser Bestimmung zufolge ist die Beschwerde (nur) zulässig, wenn solche Entscheide entweder einen nicht wieder gutzumachenden Nachteil rechtlicher Natur bewirken können (lit. a; BGE 144 IV 321 E. 2.3 S. 328 f.) oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (lit. b; BGE 142 V 26 E. 1.1 S. 28).

2.2. Will die beschwerdeführende Person einen Zwischenentscheid anfechten, hat sie darzutun, dass die Voraussetzungen zur Anfechtung gegeben sind, es sei denn, deren Vorliegen springe geradezu in die Augen (BGE 142 V 26 E. 1.2 S. 28; 141 III 80 E. 1.2 S. 81).

2.3. Rückweisungsentscheide führen begrifflich zu keinem Verfahrensabschluss, weshalb es sich bei ihnen grundsätzlich um einen Zwischenentscheid handelt (BGE 144 IV 321 E. 2.3 S. 328 f.). Wenn die Rückweisung einzig noch der (rechnerischen) Umsetzung des oberinstanzlich Angeordneten dient und der Unterinstanz daher keinerlei Entscheidungsspielraum mehr verbleibt, nimmt die öffentlich-rechtliche Praxis des Bundesgerichts einen anfechtbaren (Quasi-) Endentscheid im Sinne von Art. 90 BGG an (BGE 145 III 42 E. 2.1 S. 45). Im Übrigen sind Rückweisungsentscheide im bundesgerichtlichen Verfahren nur unter den Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG anfechtbar. Fehlen diese Voraussetzungen, bleibt die Möglichkeit, im Anschluss an den aufgrund des Rückweisungsentscheids neu ergehenden Endentscheid an das Bundesgericht zu gelangen (Art. 93

Abs. 3 BGG; BGE 142 II 363 E. 1.1 S. 366).

3.

3.1. Die Vorinstanz ist - entgegen der Unterinstanz - der Auffassung, es lägen keine landwirtschaftlichen Grundstücke im Sinne von § 27 Abs. 4 StG/AG bzw. Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG vor, weshalb der realisierte Kapitalgewinn mit der Einkommenssteuer zu erfassen sei. Noch unklar sei hingegen, ob § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG zum Tragen komme. Aus diesem Grund wies es die Sache zur weiteren Untersuchung des Sachverhalts und zu neuem Entscheid an die örtliche Steuerkommission zurück.

3.2. Die Steuerpflichtigen gehen auf die sich stellenden Verfahrensfragen (vorne E. 2.3) mit keinem Wort ein, auch wenn eine entsprechende Rüge- und Begründungsobliegenheit herrscht (vorne E. 2.2). Vielmehr legen sie ausführlich ihre Auffassung zu der ihres Erachtens richtigen Auslegung und Anwendung des harmonisierten Steuerrechts dar, ohne aber zumindest beiläufig aufzuzeigen, weshalb entweder ein (Quasi-) Endentscheid (Art. 90 BGG) oder zumindest die Voraussetzungen von Art. 93 Abs. 1 BGG vorliegen sollen. Selbst wenn berücksichtigt wird, dass die Beschwerde von einem Nichtjuristen erstellt wurde, weshalb die formellen Anforderungen nicht allzu hoch anzusetzen sind (Urteil 2C 324/2019 vom 4. April 2019 E. 2.4), genügt die Eingabe den gesetzlichen Anforderungen offenkundig nicht.

3.3. In verfahrensrechtlicher Hinsicht weisen sie immerhin darauf hin, dass die Vorinstanz auf die ihr unterbreitete Beschwerde des KStA/AG nicht hätte eintreten dürfen. Auch darin ist ihnen nicht zu folgen. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz (Art. 105 Abs. 1 BGG; BGE 145 I 26 E. 1.5 S. 31) hatte das Spezialverwaltungsgericht im Entscheid vom 25. Oktober 2018 den Rekurs gutgeheissen und festgehalten, die Grundstücke unterlägen Art. 2 Abs. 3 BGG, sodass sie als landwirtschaftlich zu gelten hätten. Die Rückweisung erfolgte einzig noch zur Vornahme der Steuerauscheidung, was nichts daran ändert, dass das Spezialverwaltungsgericht einen (Quasi-) Endentscheid fällte. Dass das KStA/AG diesen vor dem Verwaltungsgericht bestreiten durfte, steht ausser Frage.

3.4. Mit Blick auf die fehlende Begründung zur Anfechtbarkeit des vorinstanzlichen Entscheids (Art. 42 Abs. 2 BGG) erübrigen sich weitere Darlegungen. Die Steuerpflichtigen sind immerhin darauf hinzuweisen, dass das Verwaltungsgericht in der Sache selbst nur teilweise entschieden hat (Aspekt des "Ob"), während der Aspekt des "Wie" (Art. 11 Abs. 5 StHG) an die Unterinstanz übertragen wurde. Es lag damit kein (Quasi-) Endentscheid vor. Ein nicht wieder gutzumachender Nachteil (Art. 93 Abs. 1 lit. a BGG) ist nicht ersichtlich, ebenso wenig wie mit Recht gesagt werden könnte, mit einem Sachentscheid im bundesgerichtlichen Verfahren lasse sich ein bedeutender Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen (Art. 93 Abs. 1 lit. b BGG).

3.5. Auf die Beschwerde ist nicht einzutreten, was im vereinfachten Verfahren durch einzelrichterlichen Entscheid des Abteilungspräsidenten zu geschehen hat (Art. 108 Abs. 1 lit. a und b BGG).

4.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens den Steuerpflichtigen aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG). Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit (Art. 66 Abs. 5 BGG). Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, steht keine Entschädigung zu (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt der Präsident:

1.

Auf die Beschwerde wird nicht eingetreten.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 3'000.-- werden den Beschwerdeführem auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftbarkeit.

3.

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

Lausanne, 7. Mai 2019

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher