

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 317/2018

Urteil vom 14. Februar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd, Beusch,
Gerichtsschreiber Kocher.

Verfahrensbeteiligte

1. A.A. _____,
2. B.A. _____,
Beschwerdeführer,
beide vertreten durch Herrn Urs Vögele,
Pegasus Treuhand, Buchhaltung & Beratung,

gegen

Gemeinderat Wölflinswil, 5063 Wölflinswil,
Kantonales Steueramt Aargau,
Rechtsdienst, Tellstrasse 67, 5001 Aarau.

Gegenstand

Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2011,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 28. Februar 2018 (WBE.2017.283, 284).

Sachverhalt:

A.

Die Eheleute A.A. _____ und B.A. _____ geb. C. _____ hatten in der hier interessierenden Steuerperiode 2011 steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____/AG, wo sie einen landwirtschaftlichen Betrieb führten. Im landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen des Ehemannes befand sich namentlich das in der Nachbargemeinde V. _____/AG gelegene Grundstück Nr. ddd (nachfolgend: die Stammparzelle) im Halt von 74,47 Aren. Von diesem Grundstück war im Jahr 2009 ein Teilstück von 35,38 Aren eingezont worden. Am 16. Juni 2011 erteilte das Departement für Finanzen und Ressourcen des Kantons Aargau die Bewilligung zur Abparzellierung. Aus den vom Ehemann veranlassten Mutationen gingen die Grundstücke Nr. eee, fff, ggg, hhh, iii und jjj hervor. Noch im Jahr 2011 veräusserte er die Grundstücke Nr. eee, fff, iii und jjj zum Preis von insgesamt Fr. 631'660.-- an unabhängige Dritte. Die Teilstücke Nr. ggg und hhh verkaufte er später. Hier massgebend sind folgende Zahlen:

Parzelle Zone Halt (Aren) Verkaufspreis (2011)

eee Bauzone 5,97 Fr. 167'160.--
fff Bauzone 4,00 Fr. 87'000.--
ggg Bauzone 5,53 Fr. --
hhh Bauzone 6,08 Fr. --
iii Bauzone 6,00 Fr. 162'500.--
jjj Bauzone 7,80 Fr. 215'000.--
Zwischentotal 35,38 Fr. 631'660.--
ddd (Stammparzelle) Landwirtschaftszone 39,08 Fr. --
Total 74,47 Fr. 631'660.--

B.

Im Jahr 2011 schuf der Steuerpflichtige in seinem Kontenplan das Konto 1310 ("Parz. ddd") und buchte er einen Betrag von Fr. 3'500.-- aus (Buchungstext: "Überführung ins Privatvermögen Parz. ddd, Wert gemäss Hofübernahme"). Am 15. Mai 2011 buchte er auf dem Konto 1310 den Wert von Fr. 770'000.-- ein (rund 3'500 m² zu Fr. 220.--/m²; Buchungstext: "Einbringung Parz. ddd in nicht-landwirtschaftliches Geschäftsvermögen [Grundstückgewinnsteuer]"). Bis Ende 2011 aktivierte er auf dem Konto 1310 alsdann die Erschliessungskosten von Fr. 86'654.05 (Gegenkonto: 2810, "Privater Ausgleich") und buchte er aufgrund der vier Veräusserungen den Betrag von Fr. 573'189.-- aus. Dies ergab am Ende des Jahres 2011 auf dem Konto 1310 einen Saldo von Fr. 279'965.05. Die Verkäufe von Fr. 631'660.-- verbuchte er über das Konto 8500 ("Einnahmen Verkäufe Parzellen").

C.

Die Steuerkommission der Wohnsitzgemeinde veranlagte die Eheleute mit Verfügung vom 24. Mai 2013 für die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2011, wobei sie unter den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit einen Gewinn aus Baulandverkauf von Fr. 561'155.-- sowie eine "Bodenaufwertung" von Fr. 251'529.-- aufrechnete. Im Gegenzug berücksichtigte sie von Amtes wegen zusätzliche AHV-Beiträge von Fr. 78'830.--. Dies führte zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 819'800.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 27'000.--. Im Einspracheverfahren bestätigte sie dies, worauf das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, die Beschwerde der Eheleute guthiess und die Sache zur Neuurteilung an die Steuerkommission zurückwies. Dem neuen Einspracheentscheid war ein steuerbares Einkommen von Fr. 784'900.-- zu entnehmen, was die Steuerpflichtigen erneut anfochten. Das Spezialverwaltungsgericht gelangte nun zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 525'000.-- und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 53'000.--. Dagegen erhoben sowohl die Eheleute als auch das Steueramt des Kantons Aargau (KStA/AG) Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Das Steueramt beantragte ein steuerbares Einkommen von Fr. 715'337.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 33'378.--, die Steuerpflichtigen ein steuerbares Einkommen von Fr. 85'925.-- (Selbstschätzung nebst einem Privatanteil von Fr. 9'000.--).

D.

Mit Entscheid WBE.2017.283 / WBE.2017.284 vom 28. Februar 2018 hiess das Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, die Beschwerde des Steueramts des Kantons Aargau teilweise gut und setzte es das steuerbare Einkommen auf Fr. 545'478.-- und das steuerbare Vermögen auf Fr. 51'624.-- fest. Die Beschwerde der Eheleute wies sie ab. Das Verwaltungsgericht erkannte im Wesentlichen, mit der Einbuchung des Betrags von Fr. 770'000.-- in das nicht-landwirtschaftliche Geschäftsvermögen sei keine Privatentnahme einhergegangen. Bei den vier Veräusserungen habe es sich vielmehr um den reinen Verkauf von Baulandparzellen (aus dem landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen) gehandelt, was dazu führe, dass der gesamte Gewinn mit der Einkommenssteuer zu erfassen sei.

Für ein zweistufiges Vorgehen (Erfassung des Wertzuwachsgeinns mit der Grundstückgewinnsteuer anlässlich der Privatentnahme und des noch nicht besteuerten Gewinns mit der Einkommenssteuer) bestehe kein Anlass, zumal die Steuerpflichtigen bei Einzonung im Jahr 2009 eine derartige Willensäusserung unterlassen hätten. Was den Buchwert der vier Objekte betreffe, habe das Spezialverwaltungsgericht angenommen, den streitbetroffenen 23,77 Aren komme in der Landwirtschaftszone ein Wert von zehn Franken pro Quadratmeter zu.

Dem sei nicht zu folgen, nachdem der Steuerpflichtige einen Wert von Fr. 3'500.-- für 74,47 Aren als zutreffend erachtet habe. Dementsprechend belaufe der anteilige Buchwert für die streitbetroffenen 23,77 Aren sich auf Fr. 1'117.-- (und nicht auf Fr. 23'770.--). Die anteiligen Erschliessungskosten seien mit Fr. 58'218.-- (Fr. 86'654.05 geteilt durch 74,47 mal 23,77) zu veranschlagen. Hinzu kämen die Kosten der vier Handänderungen von Fr. 12'286.--. Damit ergebe sich folgender Gewinn:

Erlös_ _ Fr. 631'660.--_

minus Buchwert (anteilig)_ _ Fr. 1'117.--_

minus Erschliessungskosten (anteilig)_ _ Fr. 58'218.--_

minus Handänderungskosten_ _ Fr. 12'286.--_

=_Rohgewinn_ ___ Fr. 560'039.--_

minus Rückstellung AHV-Beitrag_ ____ 9,7%_ Fr. 54'324.--_

=_steuerbarer Gewinn_ _____ Fr. 505'715.--_

Dies ergebe ein steuerbares Einkommen von Fr. 545'478.-- und ein steuerbares Vermögen von Fr. 51'624.--.

E.

Mit Eingabe vom 16. April 2018 (Poststempel) erheben die Steuerpflichtigen beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Sie beantragen, das steuerbare Einkommen sei auf Fr. 85'925.-- festzusetzen.

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

Erwägungen:

1.

1.1. 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. 89 Abs. 1, Art. 90, Art. 100 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 73 StHG [SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; BGE 145 V 326 E. 1 S. 328) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; BGE 145 I 239 E. 2 S. 241).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) und des rein kantonalen und kommunalen Rechts von vornherein nur nach, falls und soweit eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG). In der Beschwerde ist daher klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen, dass und inwiefern verfassungsmässige Individualrechte verletzt worden sein sollen (BGE 145 V 304 E. 1.1 S. 305 f.). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (BGE 145 I 121 E. 2.1 S. 133).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (zum Ganzen: BGE 145 V 326 E. 1 S. 328).

2.

2.1. Die Vorinstanz hält in für das Bundesgericht verbindlicher Weise fest (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4), die Stammparzelle habe ursprünglich 74,47 Aren gemessen. Im Jahr 2009 sei es zur Einzonung von 35,38 Aren in die Bauzone und im Jahr 2011 zur Parzellierung gekommen (Sachverhalt lit. A). Streitig und zu prüfen ist in einem ersten Schritt die Rechtsnatur der vier streitbetroffenen Parzellen (hinten E. 2.2). In einem zweiten Schritt ist der Frage nachzugehen, ob und, falls ja, auf welche Weise und in welcher Höhe der realisierte Veräusserungsgewinn zu erfassen sei (hinten E. 2.3).

2.2. Die Stammparzelle hatte, was unstreitig ist, bis zur teilweisen Einzonung dem bodenrechtlichen Schutz gemäss Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) unterstanden. Die Einzonung änderte nichts, lag doch nunmehr eine "gemischte" Zugehörigkeit zur Landwirtschafts- und Bauzone vor, weshalb sich der bodenrechtliche Schutz aus Art. 2 Abs. 2 lit. c BGBB herleiten liess (Urteil 2C 217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.11, in: ASA 87 S. 70, RDAF 2019 II S. 343, StE 2018 B 41.13 Nr. 5, StR 73/2018 S.

781). Eine bodenrechtlich relevante Änderung brachten erst die genehmigten Parzellierungen (Art. 2 Abs. 2 lit. c in Verbindung mit Art. 58 Abs. 1 und Art. 60 Abs. 1 lit. a BGG; Sachverhalt, lit. A), die der Ehemann im Jahr 2011 veranlasste und wodurch die sechs neuen Grundstücke aus dem Anwendungsbereich von Art. 2 BGG fielen. Weder aus den vorinstanzlichen Feststellungen noch aus den Darlegungen der Steuerpflichtigen geht diesbezüglich hervor, dass die Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bebaut gewesen wären, was seinerseits zur Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG hätte führen können (Urteil 2C 11/2020 vom 23. Januar 2020 E. 3.1). Aus diesem Grund handelte es sich ab dem Zeitpunkt der Parzellierung im Jahr 2011 um bodenrechtlich nicht mehr geschützte Baulandparzellen.

2.3.

2.3.1. Ist ein Grundstück land- und/oder forstwirtschaftlicher Natur, so ist der Veräusserungsgewinn den steuerbaren Einkünften (auch) auf kantonaler und kommunaler Ebene nur bis zur Höhe der Anlagekosten zuzurechnen (Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 1 StHG bzw. § 27 Abs. 4 in Verbindung mit § 106 des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]). Insoweit handelt es sich um die wieder eingebrachten Abschreibungen. Der konjunkturelle Mehrwert unterliegt hingegen der kantonalen Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG bzw. wiederum § 27 Abs. 4 in Verbindung mit § 106 StG/AG). Liegt dagegen "gewöhnliches", also nicht land- und/oder forstwirtschaftliches Geschäftsvermögen vor, so ist neben den wieder eingebrachten Abschreibungen auch der realisierte Wertzuwachs mit der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer zu erfassen.

2.3.2. Die streitbetreffenen Grundstücke waren, wie gezeigt, ab dem Zeitpunkt der Parzellierung im Jahr 2011 bodenrechtlich nicht mehr geschützt (vorne E. 2.2). Dies schliesst die steuerliche Privilegierung, die sich in der Erfassung des Wertzuwachs mit der kantonalen Grundstückgewinnsteuer anstelle mit der tendenziell höheren Einkommenssteuer äussert, an sich aus (Urteil 2C 11/2011 vom 2. Dezember 2011, publ. in BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 38; zuletzt: Urteil 2C 1094/2018 vom 9. Dezember 2019 E. 2.4). Entsprechend unterliegt der gesamte realisierte Wertzuwachs der Einkommenssteuer. Dies hat das Bundesgericht in anderem Zusammenhang festgehalten. Dort ging es um die zwar unterpreisige, aufgrund des Hofübernahmevertrags aber nicht als (gemischte) Schenkung zu würdigende Veräusserung eines abparzellierten land- und/oder forstwirtschaftlichen Grundstücks an den Bruder des ein landwirtschaftliches Gewerbe betreibenden Verkäufers. Das Bundesgericht legte dar, dass schon nur mangels eines Schenkungswillens bzw. einer Begünstigungsabsicht (animus donandi) keine Überführung stattgefunden habe. Vielmehr sei die streitbetreffende Baulandparzelle, die keinerlei bodenrechtlichen Schutz mehr genoss, aber weiterhin dem

Geschäftsvermögen angehörte, unmittelbar vom Geschäftsvermögen des Veräusserers in das Privatvermögen (des nicht selbständig erwerbstätigen) Erwerbers übergegangen (Urteil 2C 993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2, in: StE 2019 B 23.47.2 Nr. 20, StR 74/2019 S. 38; dazu nun auch THOMAS STADELMANN/MARTIN KOCHER, Das land- und forstwirtschaftliche Steuerrecht - ein Reservat in Zeiten der Digitalisierung?, in: FStR 2019 S. 299 ff., insb. 325).

2.3.3. Weshalb es sich vorliegend anders verhalten sollte, ist nicht ersichtlich: Im einen wie im anderen Fall war bzw. ist vorinstanzlich festgestellt, dass die Abparzellierung und die Veräusserung zeitlich nah beieinander lagen, was von vornherein gegen eine zwischengeschaltete Privatentnahme spricht, eine solche aber auch nicht zwangsläufig ausschliesst. Die Begründung der Steuerpflichtigen erschöpft sich aber im Wesentlichen darin, dass gewissermassen von Gesetzes wegen (bzw. kraft früherer bundesgerichtlicher Rechtsprechung) eine Privatentnahme und eine Privateinlage (im Sinne des zweistufigen Modells) vorgelegen habe. Vor dem Hintergrund der zitierten neuesten Rechtsprechung (Urteil 2C 993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2) findet dies im Bundesrecht keine Grundlage. Gegenteilig hat das Bundesgericht unter vergleichbaren Vorzeichen ausdrücklich festgehalten, dass das Privatvermögen des Veräusserers nicht berührt werde.

2.3.4. Wollten die Steuerpflichtigen dartun, dass dennoch eine Privatentnahme eingetreten sei, hätten sie dies anhand äusserlich wahrnehmbarer Umstände aufzuzeigen gehabt. Wenn sie meinen, es sei nicht die Einkommens-, sondern die Grundstückgewinnsteuer anwendbar, würde sich die Privatentnahme als steuermindernde Tatsache erweisen, weshalb die Beweisführungs- und Beweislast bei den Steuerpflichtigen liegt (Normentheorie; BGE 143 II 661 E. 7.2 S. 672; 142 II 488 E. 3.8.2 S. 508). Die Verbuchung allein vermöchte nichts daran zu ändern, dass für die Zugehörigkeit zum Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidend ist, welche technisch-wirtschaftliche Funktion der

betreffende Vermögenswert erfüllt (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG; BGE 134 V 250 E. 4.2 S. 254; 133 II 420 E. 3.2 S. 422; 120 Ia 349 E. 4c/aa S. 354 f.). Mit andern Worten gilt, dass auch eine Baulandparzelle dem Geschäftsvermögen angehört, soweit und solange sie ganz oder zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode; BGE 133 II 420 E. 3.3 S. 422 f.).

2.3.5. Der realisierte Gewinn ist insgesamt einkommenssteuerpflichtig. Die detaillierten Berechnungen der Vorinstanz bleiben inhaltlich unbestritten. Insbesondere ist keine Kritik ersichtlich, die der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit zu genügen und die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz zu den einzelnen Positionen der Gewinnbemessung (Sachverhalt, lit. D) als verfassungsrechtlich unhaltbar darzustellen vermöchte (Art. 106 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.3 und 1.4).

2.4. Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

3.

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

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 5'000.-- werden den Beschwerdeführern auferlegt. Diese tragen ihren Anteil zu gleichen Teilen und unter solidarischer Haftung.

3.

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

Lausanne, 14. Februar 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher