

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_561/2016

Urteil vom 24. Mai 2017

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Seiler, Präsident,
Bundesrichter Zünd,
Bundesrichterin Aubry Girardin,
Bundesrichter Stadelmann,
Bundesrichter Haag,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte
Erbengemeinschaft der A. _____ sel.,
bestehend aus:

1. B.A. _____,
 2. C.A. _____,
 3. D.A. _____,
- Beschwerdeführer,
vertreten durch Herrn Urs Vögele, Pegasus-Treuhand, Buchhaltung & Beratung,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau, Rechtsdienst.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2012 (Liquidationsgewinn),

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 12. Mai 2016.

Sachverhalt:

A.
A. _____ hatte zusammen mit ihrem vorverstorbenen Ehemann A.A. _____ einen landwirtschaftlichen Betrieb in U. _____ geführt. Nach Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit im Jahre 1985 verblieben auf Grund eines Revers fünf Grundstücke weiterhin im Geschäftsvermögen. A. _____ verstarb am 6. Mai 2012. In der unterjährigen Steuererklärung 2012 (für die Periode 1. Januar bis 6. Mai 2012) deklarierten die Erben von A. _____ kumulierte Abschreibungen von Fr. 11'500.-- als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, bezeichneten die Liegenschaften als Privatvermögen und setzten dafür eine Unterhaltspauschale von 20 % ein. Die Steuerkommission veranlagte A. _____ sel. am 25. Juni 2014 für einen steuerbaren Liquidationsgewinn von Fr. 352'200.-- für diese unterjährige Steuerperiode 2012. Eine von sämtlichen Erben - B.A. _____, C.A. _____ und D.A. _____ - dagegen erhobene Einsprache wies die Steuerkommission am 6. März 2015 ab.

B.
Das Spezialverwaltungsgericht Steuern des Kantons Aargau setzte in teilweiser Gutheissung eines von sämtlichen Erben gegen den Einspracheentscheid geführten Rekurses mit Urteil vom 19. November 2015 das steuerbare Einkommen von A. _____ sel. auf Fr. 307'600.-- fest. Auf Beschwerde des kantonalen Steueramtes hin setzte das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau mit Urteil vom 12. Mai 2016 das steuerbare Einkommen von A. _____ sel. auf Fr. 352'200.-- (Fr. 352'209.--) fest.

C.

Mit Beschwerde vom 16. Juni 2016 an das Bundesgericht beantragen sämtliche Erben von A. _____ sel. - B.A. _____, C.A. _____ und D.A. _____ - in kostenfälliger Aufhebung des Urteils des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau und der vorinstanzlichen Urteile sei festzustellen, dass die Abrechnung über den Kapitalgewinn im Sinne von § 27 Abs. 4 des Kantonalen Steuergesetzes vorzunehmen sei, wonach ausschliesslich die kumulierten Abschreibungen der Einkommensbesteuerung zu unterziehen seien.

Die Vorinstanz schliesst auf Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten ist.

Erwägungen:

1.

1.1. Vorliegend hat die Erbgemeinschaft A. _____ sel., bestehend aus B.A. _____, C.A. _____ und D.A. _____ frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) 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 2012. 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]).

1.2. Die Erben haben am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und sind mit ihren Anträgen unterlegen. Als Steuernachfolger der Erblasserin (§ 8 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 des Kantons Aargau [StG/AG]) haben sie ein schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung und/oder Abänderung des angefochtenen Urteils und sind zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG).

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 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 interkantonalem 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).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Die Sachverhaltsfeststellung der Vorinstanz kann von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt oder ergänzt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1, Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen beinhaltet (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Obwohl nicht ausdrücklich im Gesetz erwähnt, beruht auch eine unvollständige Sachverhaltsfeststellung auf einer Rechtsverletzung. Was rechtserheblich ist, bestimmt das materielle Recht; eine in Verkennung der Rechtserheblichkeit unvollständige Erstellung der für die rechtliche Beurteilung massgeblichen Tatsachen stellt demzufolge eine Verletzung materiellen Rechts dar (BGE 136 II 65 E. 1.4 S. 68, 134 V 53 E. 4.3 S. 62).

2.

Die Beschwerdeführer gehen in ihrer Beschwerdeschrift ausdrücklich davon aus, mit der Steuererklärung 2012 gegenüber der Steuerbehörde eine in dieser Steuerperiode erfolgte Überführung der betreffenden Grundstücke aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen der Erblasserin angezeigt zu haben. Unbestritten sind vier der fünf Grundstücke landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) einzustufen, so dass gemäss § 27 Abs. 4 StG/AG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG nur die kumulierten Abschreibungen der Einkommenssteuer unterstellt worden sind (Urteil des Spezialverwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 19. November 2015 E. 6.6.1). Streitig ist, ob dasselbe auch gilt für das fünfte Grundstück (GB U. _____ Nr. xxx).

2.1. Die Vorinstanz hat erwogen, das betreffende Grundstück (17.52 Aren) liege zwar in der Landwirtschaftszone. Vom sachlichen Anwendungsbereich des BGBB werde es jedoch deswegen nicht erfasst, weil es weder die erforderliche Fläche von 25 Aren aufweise noch zusammen mit anderen Grundstücken ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGBB bilden würde (Art. 2 Abs. 3 e contrario BGBB). Eine Qualifikation als land- und forstwirtschaftliches Grundstück im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG sei somit nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ausgeschlossen, weshalb der Liquidationsgewinn nicht privilegiert besteuert werden könne.

2.2. Die Beschwerdeführer anerkennen, dass ihre selbstständig ausgeübte landwirtschaftliche Tätigkeit nicht als landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGBB qualifiziert werden kann. Sie rügen jedoch, die Vorinstanz habe verkannt, dass es sich beim Grundstück Nr. xxx deswegen um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück gehandelt habe, weil es im für die Überführung massgeblichen Zeitpunkt zusammen mit den übrigen, gleichzeitig überführten Grundstücken IR U. _____ Nr. yyyy, Plan yy, Parzelle Nr. yyy; IR U. _____ Nr. zzzz, Plan yy, Parzelle Nr. zzz; IR U. _____ Nr. qqqq, Plan qq, Parzelle Nr. qqq; IR U. _____ Nr. rrrr, Plan rr, Parzelle Nr. rrr einen landwirtschaftlichen Betrieb im Sinne von Art. 6 der Verordnung vom 7. Dezember 1998 über landwirtschaftliche Begriffe und die Anerkennung von Betriebsformen (LBV; SR 910.91) gebildet habe. Der Liquidationsgewinn sei somit zu Unrecht nicht in Anwendung von § 27 Abs. 4 StG/AG berechnet worden.

2.3. Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (§ 27 Abs. 4 StG/AG, entsprechend Art. 18 Abs. 4 DBG für die direkte Bundessteuer); der Wertzuwachsgeinn wird im Kanton mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (Art. 12 Abs. 1 StHG; § 27 Abs. 4 und § 106 StG/AG). Der Begriff des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes (Art. 8 Abs. 1 StHG) wird im harmonisierten Recht nicht definiert. Das Bundesgericht hat in freier Prüfung dieses harmonisierten Begriffs erkannt, dass dieser Begriff nicht isoliert aus dem Steuerrecht heraus, sondern in gesetzessystematischer Hinsicht unter Berücksichtigung der Zwecksetzung des BGBB, 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: dem Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als wirtschaftlich bedeutender Produktionsfaktor (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36 mit zahlreichen Hinweisen; 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 BGBB 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 BGBB) oder wenn einer der vier weiteren, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGBB 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 Kapitalgewinn 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 (SALZMANN, a.a.O., S. 9).

2.4. Diese bundesgerichtliche Praxis wurde im Zusammenhang mit der Besteuerung von Gewinnen begründet, die aus der Veräusserung von unüberbauten, vollumfänglich in der Bauzone gelegenen und nicht zum angemessenen Umschwung eines Grundstückes mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen gehörenden Grundstücken resultieren (BGE 138 II 32 E. 2.3.2 S. 39). Inhaltlich beruht sie auf der Überlegung, dass ein im Zusammenhang mit so genannten "Baulandreserven" (unüberbaute

und vollständig in der Bauzone gelegene Grundstücke) im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs erzielter Veräusserungsgewinn nicht durchwegs mit einem privaten Kapitalgewinn gleichgesetzt werden kann (BGE 138 II 32 E. 2.3.1 S. 39; vgl. zu dieser Problematik auch MARIANNE KLÖTI-WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl. 2015, N. 7c zu § 95 StG/AG; ZWAHLEN/NYFFENEGGER, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 3. Aufl. 2016, N. 20 zu Art. 12 StHG). In dieser Situation wird denn auch beim Verkauf eines Grundstücks regelmässig der Baulandpreis erzielt. Eine Ausnahme gilt für Grundstückteile, die - obwohl in der Bauzone gelegen - noch dem BGGB unterstellt sind (Art.

2 Abs. 2 lit. a und lit. c BGGB) und den entsprechenden Restriktionen im Verkauf (Art. 61 ff. BGGB) unterliegen. In dieser Konstellation wurde erwogen, dass von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden könne, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 37). Daraus ist nicht zwangsläufig umgekehrt zu folgern, dass auch bei Grundstücken, die ausserhalb der Bauzone liegen, die formale Unterstellung unter das BGGB das einzige Kriterium sei für die Definition des landwirtschaftlichen Grundstücks. Namentlich wurde bis anhin die Rechtsfrage noch nicht entschieden, wie es sich verhält mit Grundstücken, die in der Landwirtschaftszone liegen und lediglich wegen ihrer zu geringen Fläche formell nicht dem BGGB unterstehen (Art. 2 Abs. 3 e contrario BGGB).

2.5. Die Vorinstanz hat für die Anwendung von § 27 Abs. 4 StG/AG ausschliesslich auf die formelle Unterstellung des Grundstücks unter das BGGB abgestellt, welche hier wegen der geringen Fläche des Grundstücks nicht erfüllt ist (Art. 2 Abs. 3 BGGB). Damit wird dieses Kriterium losgelöst von seinem Kontext angewendet: In BGE 138 II 32 wurde ausgeführt, dass die Begriffsbestimmung des landwirtschaftlichen Grundstücks nicht nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen habe, sondern ebenso der dem BGGB, dem RPG und dem LwG gemeinsamen Zwecksetzung: dem Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor (E. 2.2.1 S. 36 f., mit Hinweis auf das Urteil 2C_539/2010 vom 15. Dezember 2010 E. 3.2). Die formale Unterstellung unter das BGGB ist demnach nicht ein verselbstständigtes Kriterium, welches losgelöst von den Umständen des Einzelfalles zur Anwendung gebracht werden könnte; entscheidend ist vielmehr, ob das Grundstück in einer Gesamtbetrachtung der Landwirtschaft dient.

2.6. Grundstücke von weniger als 25 Aren, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGGB gehören, hat der historische Gesetzgeber im Sinne der Verhältnismässigkeit insbesondere deswegen vom Anwendungsbereich des BGGB ausgenommen, weil sich die Verwaltung nicht mit Kleinigkeiten befassen soll (YVES DONZALLAZ, *Traité de droit agraire suisse*, Tome 2, 2006, NN. 1885 f.; CHRISTINA SCHMID-TSCHIRREN/CHRISTOPH BANDLI, *Das bäuerliche Bodenrecht*, 2. Aufl. 2011, N. 29 zu Art. 2 BGGB). Um den Gesetzeszweck nicht zu gefährden, führte der Gesetzgeber mehrere Gegenausnahmen ein; entsprechend finden einzelne Vorschriften des BGGB auch auf kleinere Grundstücke Anwendung (z.B. Art. 2 Abs. 4 und Art. 3 Abs. 4 BGGB; SCHMID-TSCHIRREN/BANDLI, a.a.O., N. 31 zu Art. 2 BGGB; DONZALLAZ, a.a.O., NN. 1905 ff.). Auch kleinere Grundstücke im Sinne von Art. 2 Abs. 3 BGGB können aber, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen, grundsätzlich nur landwirtschaftlich genutzt werden (Art. 16 ff. RPG). Sie können ebenfalls Teil eines landwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des LwG bilden und so den Zielen des Landwirtschaftsrechts dienen. Sie werden somit grundsätzlich von der dem BGGB, dem RPG und dem LwG gemeinsamen Zwecksetzung - dem Erhalt des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor - erfasst.

2.7. Insgesamt ist somit festzuhalten, dass Grundstücke, die in der Landwirtschaftszone liegen und für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind (vgl. Art. 6 Abs. 1 BGGB) und einzig wegen ihrer zu geringen Grösse dem BGGB nicht unterstellt sind (Art. 2 Abs. 3 BGGB), im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis (BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 36 f.) auch als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG zu qualifizieren sind. Aus diesem Grund verletzt das angefochtene Urteil Bundesrecht. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Diese wird zu prüfen haben, ob sich das Grundstück, welches unbestrittenermassen in der Landwirtschaftszone liegt, im Zeitpunkt der Überführung ins Privatvermögen für die landwirtschaftliche Nutzung eignete (Art. 6 Abs. 1 BGGB). Ist das zu bejahen, so ist es als landwirtschaftliches Grundstück im Sinne von § 27 Abs. 4 StG/AG zu betrachten.

3.

Bei diesem Verfahrensausgang trägt der Kanton Aargau, der Vermögensinteressen verfolgt, die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens (Art. 66 Abs. 1 und 4 BGG). Den obsiegenden

Beschwerdeführern ist eine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 2BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen, soweit darauf einzutreten ist. Das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 12. Mai 2016 wird aufgehoben und die Sache zu neuem Entscheid im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'500.-- werden dem Kanton Aargau auferlegt.

3.

Der Kanton Aargau hat den Beschwerdeführern für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteientschädigung von Fr. 2'000.-- zu bezahlen.

4.

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

Lausanne, 24. Mai 2017

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

Der Präsident: Seiler

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall