

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_726/2019

Urteil vom 21. Februar 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte
Kantonales Steueramt Aargau,
Beschwerdeführer,

gegen

A.A._____,
B.A._____,
Beschwerdegegner,
beide vertreten durch Raurica Treuhand GmbH.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2015,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 4. Juli 2019 (WBE.2019.54).

Sachverhalt:

A.
Die Eheleute A.A._____ und B.A._____ haben Wohnsitz in C._____/AG. Der im Jahr 1947 geborene Ehemann ist dipl. Malermeister und führte in der hier interessierenden Steuerperiode 2015 selbständig erwerbend eine Malerei in der Rechtsform der Einzelunternehmung. Er ist namentlich Eigentümer des selbstbewohnten Wohnhauses und von sechs weiteren Mehrfamilienhäusern, die er in den Jahren 1999, 2003, 2004 und 2005 erworben hatte. Die sechs vermieteten Objekte sind seither in der Bilanz der Einzelunternehmung aktiviert. Sie gehören unstreitig dem Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen an und stellen sich als Kapitalanlageliegenschaften dar.

B.
In der Steuerperiode 2015 verbuchte der Steuerpflichtige auf den sechs Objekten *ordentliche* Abschreibungen von rund Fr. 110'000.--. Dies entsprach rund 2,0 Prozent des Buchwertes, wobei Gebäude und Land zusammen aktiviert waren. Die örtliche Steuerkommission rechnete die Abschreibungen für die Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau auf (Veranlagungsverfügung vom 15. Dezember 2017), was sie im Einspracheverfahren bestätigte (Einspracheentscheid vom 23. März 2018). Die Begründung ging dahin, dass Kapitalanlageliegenschaften keinerlei Abschreibungen zugänglich seien. In der Folge liess das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau auf Rekurs der Eheleute hin die Abschreibungen im Umfang von rund Fr. 85'000.-- zu (Entscheid vom 20. Dezember 2018). Anders als die Erstinstanz bejahte es dem Grundsatz nach die Möglichkeit von ordentlichen Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens. Das Spezialverwaltungsgericht kam aber zum Schluss, dass bei gemeinsamer Aktivierung von Gebäuden und Umschwung lediglich eine Abschreibung von 1,5 Prozent, bezogen auf den Buchwert, zulässig sei. Hierzu berief es sich auf das Merkblatt A/1995 ("Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher

Betriebe") der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Entsprechend seien die getätigten Abschreibungen auf das zulässige Mass von rund Fr. 85'000.-- herabzusetzen.

C.

Dagegen gelangte das Steueramt des Kantons Aargau (KStA/AG) an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Das Steueramt machte geltend, ordentliche Abschreibungen seien auf Betriebs-, nicht aber auf Kapitalanlageliegenschaften oder auf Liegenschaften des Umlaufvermögens möglich. Dies gelte unabhängig davon, ob eine steuerpflichtige Person auch gewerbsmässigen Grundstückhandel betreibe. Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde mit Entscheid WBE.2019/54 vom 4. Juli 2019 ab. Es erwog, zum Geschäftsvermögen gehörende Aktiven könnten abgeschrieben werden, soweit die Abschreibungen geschäftsmässig begründet seien. Ein Einzelunternehmer dürfe Kapitalanlageliegenschaften durchaus im Geschäftsvermögen halten. Folglich müssten auch Abschreibungen zugelassen werden, ansonsten eine unzulässige Ungleichbehandlung zwischen juristischen Personen und natürlichen Personen vorläge. Nichts anderes ergebe sich aus dem Recht der Ersatzbeschaffungen.

D.

Mit Eingabe vom 29. August 2019 erhebt das Steueramt des Kantons Aargau beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Es beantragt, der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das steuerbare Einkommen übereinstimmend mit dem Einspracheentscheid vom 23. März 2018 festzusetzen.

Die Vorinstanz sieht von einer Stellungnahme ab. Die Steuerpflichtigen schliessen auf Abweisung der Beschwerde, während die ESTV deren Gutheissung beantragt.

Erwägungen:

1.

1.1. Die Beschwerde richtet sich gegen den verfahrensabschliessenden Entscheid einer letzten kantonalen Instanz in einer Angelegenheit des öffentlichen Rechts. Die Voraussetzungen 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. 2 lit. d, Art. 90 und 100 Abs. 1 BGG [SR 173.110] i. V. m. Art. 73 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG; SR 642.14]). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht, wozu vorbehaltlich von kantonalen oder kommunalen Gestaltungsspielräumen auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden zählt, 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 Bundesgesetzrecht 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). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (**BGE 144 V 111** E. 3 S. 112). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (**BGE 144 V 50** E. 4.1 S. 52 f.; vorne E. 1.3). Wird die Beschwerde diesen Anforderungen nicht gerecht, bleibt es beim vorinstanzlich festgestellten Sachverhalt (**BGE 140 III 16** E. 1.3.1 S. 18).

2.

2.1. Streitig und zu prüfen ist die direktsteuerliche Zulässigkeit von *ordentlichen* Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften, die dem Geschäftsvermögen einer selbständig erwerbenden Person angehören.

2.2.

2.2.1. Das Handelsrecht bildet in Fragen der Buchführung und Rechnungslegung das "Leitrecht" und beruht auf der Betriebswirtschaftslehre (Massgeblichkeitsprinzip; Art. 18 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG; **BGE 143 II 8** E. 7.1 S. 21 f. [DBG] und E. 9 S. 32 [StHG]). Über die Vermögensqualifikation als

Privat- oder Geschäftsvermögen entscheidet die Gesamtheit der individuell-konkreten Umstände, wobei die technisch-wirtschaftliche Funktion am stärksten gewichtet. Wird ein Alternativgut gemischt genutzt, gibt direktsteuerlich die Präponderanz den Ausschlag (Art. 8 Abs. 2 Teilsatz 1 StHG; zum Ganzen: Urteil 2C_156/2015 vom 5. April 2016 E. 2.2.3 und 2.2.7). Das Geschäftsvermögen setzt sich aus dem Umlauf- und dem Anlagevermögen zusammen (Art. 959 Abs. 3 OR in der Fassung vom 23. Dezember 2011 [nachfolgend: OR 2011], in Kraft seit dem 1. Januar 2013 [AS 2012 6679]). Anlagevermögen bilden jene Werte, die in der Absicht langfristiger *Nutzung* oder langfristigen *Halten* erworben werden. Als langfristig gilt ein Zeitraum von mehr als zwölf Monaten (Art. 960d Abs. 1 und 2 OR 2011).

2.2.2. Gebäude, die längerfristig gehalten werden und daher dem Anlagevermögen angehören, unterliegen einer Entwertung. Selbst wenn regelmässig die erforderlichen werterhaltenden Massnahmen (Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten) ergriffen werden, verliert das Objekt seine technisch-wirtschaftliche und kommerzielle Neuwertigkeit (Schweizerische Vereinigung kantonaler Grundstücksbewertungsexperten [SVKG; Hrsg.], Das Schweizerische Schätzerhandbuch, 5. Aufl. 2019, S. 198). Die technische Entwertung ist einzig abhängig vom bautechnischen Zustand und von den daraus entstehenden Kosten (FRANCESCO CANONICA, Die Immobilienbewertung, 2009, S. 264). Keiner Entwertung unterliegen, vorbehaltlich ausserordentlicher Ereignisse, Grund und Boden (Urteil 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.4.3).

2.2.3. Im Geschäftsvermögen schreiben die Betriebswirtschaftslehre und damit auch das Handelsrecht vor, dass dem "nutzungs- und altersbedingten Wertverlust" durch Abschreibungen Rechnung getragen wird (Art. 960a Abs. 3 OR 2011). Im Anschluss daran werden Abschreibungen gemäss Art. 28 Abs. 2 DBG in der Regel nach dem "tatsächlichen Wert" der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer "voraussichtlichen Gebrauchsdauer" angemessen verteilt (Urteil 2C_383/2012 vom 6. September 2012 E. 2.1). Der im vorliegenden Fall massgebende Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG ist zwar knapper gefasst, inhaltlich bestehen aber keinerlei Unterschiede (Urteil 2C_797/2018 vom 28. März 2019 E. 2.1).

2.2.4. Die Abschreibung auf Betriebsliegenschaften kann auch direktsteuerlich entweder effektiv (nach dem "tatsächlichen Wert") oder pauschal (nach der "voraussichtlichen Gebrauchsdauer") vorgenommen werden, wobei die pauschale Abschreibung entweder linear oder degressiv zu ermitteln ist (Urteil 2C_383/2012 vom 6. September 2012 E. 2.1; ROBERT DANON, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 22 zu Art. 62 DBG). Entsprechend sieht das Merkblatt A/1995 der ESTV ("Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe") für *Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften* und Personalwohnhäuser degressive Abschreibungssätze von 2,0 Prozent ("auf Gebäuden allein") bzw. 1,5 Prozent ("auf Gebäude und Land zusammen") vor. Im Fall der linearen Abschreibung vom historischen Anschaffungswert ermässigen die Sätze sich um die Hälfte. Zu den Wohnhäusern im Eigentum einer *Betriebsgesellschaft* fehlen im Merkblatt A/1995 ausdrückliche Anordnungen. Ob ein Mehrfamilienhaus von einer Immobilien- oder einer Betriebsgesellschaft gehalten wird, ändert hinsichtlich der Entwertung aber nichts.

2.2.5. Die steuerliche Nichtanerkennung einer Abschreibung ist lediglich gerechtfertigt, wenn der Abschreibungssatz konstant zu hoch ausfällt oder die Liegenschaft langfristig keine Wertminderung erfährt (**BGE 132 I 175** E. 3 S. 180; zustimmend: URS BEHNISCH, in: ZBJV 144/2008 S. 421; HUGO CASANOVA, in: ASA 77 S. 78). Einer ordentlichen Abschreibung ist die steuerliche Anerkennung somit (nur) ganz bzw. teilweise zu versagen, wenn die steuerpflichtige Person zu rasch abgeschrieben hat und/oder kein Abschreibungsbedarf (mehr) besteht, weil mit keinem Wertverlust (mehr) zu rechnen ist (siehe zum Ganzen Urteile 2C_1001/2018 vom 30. Januar 2020 E. 6.1.3; 2C_814/2016 / 2C_815/2016 vom 26. Oktober 2017 E. 3.3.4 und 4.2).

2.3.

2.3.1. Die Veranlagungsbehörde ist der Ansicht, der angefochtene Entscheid stehe in Widerspruch zur bundesgerichtlichen Rechtsprechung, welche Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften nicht zulasse. Dies überzeugt nicht: Zwar wurde im Urteil 2C_50/2011 vom 16. Mai 2011, auf welches sich die Veranlagungsbehörde bezieht, in E. 2.1 ausgeführt, ordentliche Abschreibungen seien nur auf Betriebsliegenschaften denkbar, d.h. nicht auf Kapitalanlageliegenschaften. Als Beleg dafür wurde das Urteil 2A.667/2006 vom 16. Februar 2007 zitiert; dort wird diese Aussage (E. 3.2) jedoch nur in Zusammenhang mit Kapitalanlageliegenschaften des Privatvermögens gemacht, wie die Vorinstanz mit Recht ausführt. Soweit die Aussage des Urteils 2C_50/2011 in einzelnen Urteilen (ohne Einschränkung auf Privatvermögen) wiederholt wird, handelt es sich um obiter dicta ohne Entscheidrelevanz. Weshalb Abschreibungen auf Kapitalanlageliegenschaften, die nicht zum Privatvermögen, sondern zum Geschäftsvermögen zählen, unzulässig sein sollen, ist nicht ersichtlich (so nun auch Urteil 2C_1001/2018 vom 30. Januar 2020 E. 6.1). Die streitbetroffenen Liegenschaften gehören unbestritten zum Geschäftsvermögen des Beschwerdegegners, so dass darauf Abschreibungen grundsätzlich zulässig sind.

2.3.2. Die Veranlagungsbehörde begründet ihren Antrag sodann damit, dass der Steuerpflichtige als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziere. Auch dieser Einschätzung ist nicht zuzustimmen. Erstens lässt sich aus den vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen nicht schliessen, dass der Steuerpflichtige gewerbmässiger Liegenschaftenhändler sei. Zweitens wären Abschreibungen auch auf Kapitalanlageliegenschaften eines Liegenschaftenhändlers zulässig, nur auf Liegenschaften des Umlaufvermögens nicht (zit. Urteil 2C_1008/2018 E. 4). Wie die Vorinstanz feststellte, erwarb der Steuerpflichtige die Mehrfamilienhäuser in den Jahren 1999, 2003, 2004 und 2005 (Sachverhalt, lit. A). Irgendwelche Verkaufsaktivitäten sind nicht festgestellt. Hier von Umlaufvermögen zu sprechen (Art. 959

Abs. 3 OR 2011), geht an der Realität vorbei. Ebenso wenig überzeugt der Einwand, das Gesetz kenne die privilegierte Auflösung stiller Reserven (Art. 11 Abs. 5 StHG bzw. § 45 Abs. 1 lit. f des Steuergesetzes [des Kantons Aargau] vom 15. Dezember 1998 [StG/AG; SAR 651.100]), weshalb eine Einschränkung der Abschreibungsmöglichkeiten am Platz sei. Kennzeichnend für den Tatbestand der privilegierten Besteuerung ist der Kausalzusammenhang zwischen Realisation und Liquidation (Urteil 2C_302/2018 vom 9. August 2018 E. 2.2.6, in: ASA 87 S. 126, StE 2018 B 23.47.2 Nr. 19, StR 73/2018 S. 876). Die Norm setzt stille Reserven voraus, stellt aber keinerlei Verbindung zu den Abschreibungen her.

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

3.

3.1. Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Aargau aufzuerlegen, der in seinem amtlichen Wirkungskreis tätig wird und Vermögensinteressen wahrnimmt (Art. 66 Abs. 4 BGG).

3.2. Der Kanton Aargau hat den Steuerpflichtigen, die sich durch ein Treuhandbüro vertreten lassen, eine angemessene Parteienschädigung auszurichten (Art. 68 Abs. 1 BGG in Verbindung mit Art. 9 des Reglements des Bundesgerichts vom 31. März 2006 über die Parteienschädigung und die Entschädigung für die amtliche Vertretung im Verfahren vor dem Bundesgericht [SR 173.110.210.3]).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 2'000.-- werden dem Kanton Aargau auferlegt.

3.

Der Kanton Aargau hat den Steuerpflichtigen für das bundesgerichtliche Verfahren eine Parteienschädigung von Fr. 1'000.-- auszurichten.

4.

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

Lausanne, 21. Februar 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher