

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_155/2020

Urteil vom 8.Juli 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte
A. _____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Herrn Urs Vögele,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau,

Gemeinderat U. _____,

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2012,

Beschwerde gegen das Urteil
des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 11. Dezember 2019 (WBE.2019.183).

Sachverhalt:

A.
A. _____ (geb. 1963; nachfolgend: der Steuerpflichtige) hat steuerrechtlichen Wohnsitz in U. _____/AG, wo er selbständig erwerbend einen Landwirtschaftsbetrieb unterhält. Zum Geschäftsvermögen der Einzelunternehmung zählte namentlich das am Ort gelegene Grundstück Nr. xxx (nachfolgend: die Stammparzelle), das ursprünglich einen Halt von 3'811 m² aufwies und - nach einer Landumlegung - der Bauzone zugeteilt war. Der Steuerpflichtige erschloss das Grundstück im Jahr 2009. Dies führte zu Kosten von Fr. 524'254.35, die der Steuerpflichtige aktivierte (Konto 1685, "Erschliessung Land B. _____"). In der Folge parzellierte er die Stammparzelle in den Jahren 2010 bis 2013, woraus die neuen Grundstücke yyy, zzz, vvv und www (nachfolgend: Parzellen 1 bis 4) hervorgingen. In den Jahren 2010 bis 2013 veräusserte der Steuerpflichtige die fünf Parzellen wie folgt:

Grundstück	Halt (m 2)	Kaufvertrag	Erlös (Fr.)
1	886	30.09.2010	620'200
2	802	06.01.2011	500'000
3	528	15.12.2011	396'000
4	526	15.12.2011	368'200
Stammparzelle	1'069	23.10.2013	801'750
Total	3'811		2'686'150

B.

Zur streitbetroffenen Steuerperiode 2012 nahm die örtliche Steuerkommission, soweit hier interessierend, für die Zwecke der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau in der Veranlagungsverfügung vom 20. November 2014 Aufrechnungen von Fr. 562'243.-- und Fr. 764'200.-- vor, wobei sie die Rückstellung für AHV-Beiträge um Fr. 128'160.-- erhöhte. Zum Konto 1685 stellte die Veranlagungsbehörde fest, im Geschäftsjahr 2012 habe der Steuerpflichtige eine Aufwertung von Fr. 562'243.-- (Fr. 923'852.-- abzüglich Fr. 361'609.--) vorgenommen und diese lediglich erfolgsneutral verbucht. Die Aufwertung sei aufzurechnen, ebenso wie der Ertrag aus dem Verkauf der Grundstücke 3 und 4 vom 15. Dezember 2011 (Fr. 764'200.--). Mangels Verbuchung der Erlöse hatte die örtliche Steuerkommission in der Steuerbilanz 2011 von Amtes wegen eine Ersatzbeschaffungsrückstellung von Fr. 764'200.-- gebildet, sodass der Vorgang steuerneutral geblieben war. Diese Rückstellung sei nun erfolgswirksam aufzulösen und auf dem Konto 7000 ("Ertrag Nebengeschäft") zu erfassen. Der Saldo des Kontos 2825 ("Rückstellung Ersatzbeschaffung") belaufe sich, im Sinne einer reinen Information zuhanden des Steuerpflichtigen, auf noch Fr. 825'000.-- (Fr. 325'000.-- [Verkauf der Parzelle 1] plus Fr. 500'000.-- [Verkauf der Parzelle 2]). Die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit beliefen sich danach auf Fr. 1'239'305.-- (deklariert waren Fr. 51'194.--).

C.

Dagegen erhob der Steuerpflichtige Einsprache, welche die örtliche Steuerkommission mit Einspracheentscheid vom 29. Juni 2018 abwies. In peiuserhöhte sie die Einkünfte aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit um Fr. 738'536.--, indem sie die verbliebene Ersatzbeschaffungsrückstellung (Konto 2825) von Fr. 825'000.-- steuerwirksam auflöste und die Rückstellung für AHV-Beiträge um Fr. 86'464.-- anhub. Dies führte zu Einkünften aus selbständiger Haupterwerbstätigkeit von nunmehr Fr. 1'977'841.--.

D.

Der Rekurs des Steuerpflichtigen an das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, führte zur teilweisen Gutheissung, soweit auf die Sache eingetreten wurde (Rekursentscheid vom 18. April 2019). Das Spezialverwaltungsgericht erwog, der Steuerpflichtige sei auf die Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2012 nicht zu behaften, da die Ansätze "zu Unrecht" eingebucht worden seien. Die Aufrechnung von Fr. 562'243.-- werde dadurch hinfällig. Folglich erweise die Eröffnungsbilanz sich auch hinsichtlich der Ersatzbeschaffungsrückstellung als unmassgeblich, weshalb auch die Aufrechnung von Fr. 825'000.-- aufzuheben sei. Die steuerwirksame Auflösung werde in den Steuerperioden 2013 und 2014 vorzunehmen sein (Entscheid vom 18. April 2019 E. 7). Der Verkauf der Grundstücke 3 und 4 vom 15. Dezember 2011 habe zwar zu einem Erlös von Fr. 764'200.-- geführt, der Gewinn belaufe sich aber auf Fr. 584'250.--, weshalb der angefochtene Einspracheentscheid auch insofern zu korrigieren und namentlich auch die Rückstellung für zusätzliche AHV-Beiträge entsprechend anzupassen sei. Insgesamt führte dies zu Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit von Fr. 569'104.--.

E.

Der Steuerpflichtige gelangte mit verwaltungsgerichtlicher Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, das diese mit Entscheid WBE.2019.183 vom 11. Dezember 2019 abwies.

Das Verwaltungsgericht erwog, dass der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Umzonung der Stammparzelle kein Gesuch um eine zweiphasige Abrechnung gestellt habe, was er jetzt aber für sich beanspruche und sich hierzu auf das Urteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 verufe. Ebenso wenig habe er im Zeitpunkt der Abarzellierungen für eine logische Sekunde die Überführung ins Privatvermögen (Privatentnahme) und von dort in das nicht-landwirtschaftliche Geschäftsvermögen angestrebt. Vielmehr habe er die in den Jahren 2010 und 2011 erzielten Gewinne der Grundstücke 1 und 2 verbucht, eine Ersatzbeschaffungsrückstellung gebildet und teils eine Ersatzbeschaffung vorgenommen. Erst später - nach dem Verkauf der Grundstücke 3 und 4 - habe er versucht, den Sachverhalt zu gestalten, als ob er von Anbeginn weg im Sinne des Urteils 2C_708/2010 vorgegangen sei.

Der Steuerpflichtige habe aufgrund der Veräusserung der beiden ersten Parzellen im Konto 2825 Ersatzbeschaffungsrückstellungen von Fr. 325'000.-- bzw. Fr. 162'500.-- gebildet. Den Verkauf des dritten und vierten Grundstücks habe er in der Jahresrechnung 2011 nicht verbucht und in der Steuererklärung auch nicht deklariert. Mit Blick darauf habe die Veranlagungsbehörde zugunsten des Steuerpflichtigen angenommen, dass er in der Steuerperiode (auch) im Umfang von Fr. 764'200.-- eine Ersatzbeschaffungsrückstellung habe bilden wollen. Dadurch habe die Veranlagungsbehörde aber auch zu erkennen gegeben, dass sie an der Besteuerung festhalte. Der Steuerpflichtige habe seinerseits die Veranlagungsverfügung 2011 unangefochten in Rechtskraft erwachsen lassen. In der Eingangsbilanz per 1. Januar 2012 habe keine Ersatzbeschaffungsrückstellung (mehr) bestanden. Da der Steuerpflichtige die Veräusserung der Grundstücke 3 und 4 nicht verbucht habe, sei die Jahresrechnung 2012 insofern nicht massgeblich. Der Steuerpflichtige habe mit seinem Vorgehen klargemacht, dass er nur einen geringen Teil des beim Verkauf der Parzellen 3 und 4 erzielten Gewinns mit der Einkommenssteuer erfasst haben wolle, während der grössere Teil mit der Grundstückgewinnsteuer abzurechnen sei. Ebenso klar sei indes, dass er für diese Gewinne keine Ersatzbeschaffungsrückstellung bilden wolle, weshalb nicht zu beanstanden sei, wenn der Gewinn aus dem Verkauf der Grundstücke 3 und 4 in der Steuerperiode 2012 besteuert werde. Im Übrigen sei der angefochtene Entscheid unbestritten geblieben.

F.

Mit Eingabe vom 12. Februar 2020 erhebt der Steuerpflichtige beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt sinngemäss, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei das Einkommen in der Steuerperiode 2012 gemäss Steuererklärung und insbesondere keine periodenfremde Besteuerung vorzunehmen. Das Steueramt des Kantons Aargau (KStA/AG) und die Vorinstanz schliessen auf Abweisung der Beschwerde. Die Wohnsitzgemeinde lässt sich nicht vernehmen.

Erwägungen:

1.

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

1.2. Das Bundesgericht wendet das Bundesgesetzesrecht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 146 IV 88** E. 1.3.2 S. 92) und prüft es mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 145 I 239** E. 2 S. 241). Zum Bundesgesetzesrecht zählt - von hier nicht interessierenden Ausnahmen abgesehen - auch das harmonisierte Steuerrecht von Kantonen und Gemeinden (Urteile 2C_926/2019 vom 12. Mai 2020 E. 1.2.2; 2C_68/2018 vom 30. Januar 2019 E. 2, nicht publ. in: **BGE 145 II 2**).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (einschliesslich der Grundrechte) 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; **BGE 145 V 304** E. 1.1 S. 305 f.). 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 146 IV 88** E. 1.3.1 S. 91 f.). 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. 2.3).

2.

2.1. Zu prüfen ist zunächst, ob die Veräusserungsgewinne mit der Einkommenssteuer (so die Auffassung der Vorinstanz) oder mit der Grundstückgewinnsteuer (was der Ansicht des Steuerpflichtigen zu entsprechen scheint) zu erfassen seien. Dies hängt davon ab, ob das betreffende Grundstück unter dem Schutz des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11) steht. Trifft dies zu und ist ein Grundstück daher 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). Handelt es sich hingegen um "gewöhnliches", also nicht land- und/oder forstwirtschaftliches Geschäftsvermögen, so ist neben den wieder eingebrachten Abschreibungen auch der realisierte Wertzuwachs mit der kantonalen und kommunalen Einkommenssteuer zu erfassen (Art. 8 Abs. 1 StHG; zum Ganzen Urteil 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020 E. 2.2).

2.2.

2.2.1. Die Vorinstanz hat hierzu in für das Bundesgericht verbindlicher Weise (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4) festgestellt, die Stammparzelle habe ursprünglich einen Halt von 3'811 m² aufgewiesen und sei zuletzt der Bauzone zugeteilt gewesen. Im Jahr 2009 habe der Steuerpflichtige das Grundstück erschlossen und hernach in den Jahren 2010 bis 2013 parzelliert, was zu fünf Baulandparzellen geführt habe (Sachverhalt, lit. A). Daraus folgt, dass mit den Parzellierungen (Art. 58 Abs. 1 und Art. 60 Abs. 1 lit. a BGBB) zwangsläufig auch der bodenrechtliche Schutz entfallen wäre, soweit ein solcher bis dahin überhaupt (noch) bestanden haben sollte. Anders könnte es sich einzig verhalten, wenn die Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen bebaut gewesen wären, was zur Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB hätte führen können. Weder aus den vorinstanzlichen Feststellungen noch aus den Darlegungen des Steuerpflichtigen geht solcherlei hervor.

2.2.2. Aus diesem Grund handelte es sich bei den fünf Grundstücken (spätestens) seit dem Zeitpunkt der Parzellierung um bodenrechtlich nicht mehr geschützte Baulandparzellen (zum Ganzen zuletzt etwa Urteil 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.2 mit Hinweisen). Dies schliesst die steuerliche Privilegierung, die sich in der Erfassung des Wertzuwachs mit der kantonalen Grundstückgewinnsteuer anstelle mit der tendenziell höheren Einkommenssteuer niederschlägt, aus (Urteil 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011, publ. in **BGE 138 II 32** E. 2.3.1 S. 38). Entsprechend unterliegt der gesamte realisierte Wertzuwachs der Einkommenssteuer (Urteil 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.3.2). Dies hat die Vorinstanz bundesrechtskonform erkannt.

2.2.3. Der Steuerpflichtige scheint allerdings geltend machen zu wollen, dass die fünf Grundstücke zunächst vom (landwirtschaftlichen) Geschäftsvermögen in sein Privatvermögen und von dort in das (nicht landwirtschaftliche)

Geschäftsvermögen übergegangen seien, weshalb aus diesem Grund der Wertzuwachsge Gewinn mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sei. Er beruft sich hierzu auf das Urteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011, wo festgehalten worden war, die Überführung von Grundstücken aus dem (landwirtschaftlichen) Geschäftsvermögen in das (nicht-landwirtschaftliche) Geschäftsvermögen derselben Person lasse sich nicht ohne steuersystematische Realisation bewerkstelligen, weil der Wertzuwachsge Gewinn im ersten Fall der Grundstückgewinnsteuer und im zweiten der Einkommenssteuer unterliege. Folglich sei "für eine logische Sekunde" von einer Privatentnahme mit unmittelbarer Privateinlage auszugehen.

2.2.4. Dem Vertreter des Steuerpflichtigen ist die diesbezügliche Rechtslage schon verschiedentlich dargelegt worden (zuletzt etwa im Urteil 2C_368/2019 vom 13. März 2020 E. 2.2.3). Darauf kann verwiesen und festgehalten werden, dass auch im vorliegenden Fall keinerlei Willensäußerung (objektives Element) ersichtlich ist, die auf eine Privatentnahme (mit anschließender Überführung in das nicht-landwirtschaftliche Geschäftsvermögen) hindeuten könnte. Für eine zweistufige Abrechnung bleibt daher von vornherein kein Raum. Ebenso wenig überzeugen die Darlegungen des Steuerpflichtigen, mit welchen er die Verjährung der Steuerperiode 2012 zu untermauern versucht.

2.3.

2.3.1. Der Steuerpflichtige macht weiter geltend, er habe im Jahr 2009 auf dem Konto 1685 einen Einbringungswert von Fr. 2'734'000.-- verbucht, nämlich 4'272 m² zu Fr. 640.--. Er verweist hierzu auf das Blatt "Nachdeklaration / Bilanzbereinigung / Berechnung Kapitalgewinne für die Parzelle Nr. xxx, 42,72 Aren Bauland, 'B. _____' ". Er habe dieses am 24. Juli 2013 im Hinblick auf die noch bevorstehende Veranlagungsverfügung 2011 zu den Akten gegeben und damit den Einbringungswert "in anderes Geschäftsvermögen (Liegenschaftenhandel) " nachgewiesen. Ihm ist entgegenzuhalten, dass dieses Dokument allein keinen Nachweis dafür erbringt, dass die Einbuchung des angeblichen Einbringungswerts von Fr. 2'734'000.-- seinerzeit tatsächlich erfolgswirksam vorgenommen wurde. Ebenso wenig erbringt der Steuerpflichtige darzutun, dass die Veranlagungsbehörde in der Steuerperiode 2011 auf das nachgereichte Dokument abgestellt habe. Die Veranlagungsverfügung 2011 ist, wie die Vorinstanz festgestellt hat, unangefochten in Rechtskraft erwachsen.

2.3.2. Zutreffend ist hingegen, dass die Veranlagungsbehörde in der Steuerperiode 2011 einen Debitor von Fr. 764'200.-- berücksichtigt hat. Der Veranlagungsverfügung zur Steuerperiode 2011, die sich in den Akten befindet und daher sachverhaltsergänzend herangezogen werden kann (Art. 105 Abs. 2 BGG; vorne E. 1.4), lässt sich hierzu freilich entnehmen, dass die Veranlagungsbehörde den Debitor nicht erfolgswirksam berücksichtigte, sondern vielmehr erfolgsneutral, indem sie auf dem Konto 2825 ("Rückstellung Ersatzbeschaffung") zusätzliche Betreffnisse von Fr. 396'000.-- und Fr. 368'200.--, gesamthaft Fr. 764'200.--, zuließ. Alleine aus dem Umstand, dass der Debitorenbestand erhöht wurde, lässt sich daher nicht auf die bereits in der Steuerperiode 2011 erfolgte Abrechnung schliessen.

2.4.

2.4.1. Sodann beanstandet der Steuerpflichtige, dass die Erschliessungskosten nicht bzw. ungenügend zur Anrechnung gebracht worden seien. Nach den für das Bundesgericht verbindlichen Feststellungen der Vorinstanz beliefen diese sich auf Fr. 524'254.35. Der Steuerpflichtige aktivierte diese Kosten (Konto 1685, "Erschliessung Land B. _____"; Sachverhalt, lit. A).

2.4.2. In diesem Zusammenhang ist vorab festzuhalten, dass die Buchführung, wie sie der Steuerpflichtige pflegte, zahlreiche Fragen aufwirft und auf keine konsequente Verbuchung nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung hinweist. So blieben die Veräusserungen der Grundstücke 3 und 4, wie die Vorinstanz feststellte, gänzlich unverbucht. Anstelle der ordnungsgemässen Verbuchung habe der Steuerpflichtige, so die Vorinstanz, in der Jahresrechnung 2012 den Saldo der Stammparzelle in der Jahresrechnung aufgewertet (Konto 1685) und aufgrund des Verkaufs der Parzellen 3 und 4 eine Ertragsminderung von Fr. 675'930.-- verbucht (Konto 7009, "Buchwert-Korrektur Land B. _____; 1'054 m² zu Fr. 641.30"). Dies alles ist schwerlich nachvollziehbar.

2.4.3. Soweit der Steuerpflichtige alsdann vorbringt, die Erschliessungskosten seien unberücksichtigt geblieben, ist auch dieser Einschätzung nicht zu folgen. Dem detailliert gehaltenen unterinstanzlichen Entscheid vom 18. April 2019, insb. S. 11, können die Vorgänge im einzelnen entnommen werden. Hier von Bedeutung ist, dass das Konto 1685 am 31. Dezember 2011 einen Buchwert von Fr. 361'609.-- aufwies, worauf im Verlauf des Jahres Belastungen von Fr. 89'604.-- (Parzelle 3) und Fr. 89'945.-- (Parzelle 4) vorgenommen wurden, sodass sich per 31. Dezember 2012 ein Buchwert von noch Fr. 182'060.-- ergab. Dieser detaillierte Nachweis, der sachverhaltsergänzend herangezogen werden kann (Art. 105 Abs. 2 BGG), widerlegt die Behauptung, die kantonalen Behörden hätten den Erschliessungskosten nicht Rechnung getragen.

2.5. Die Beschwerde erweist sich damit als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

3.

Nach dem Unterliegerprinzip (Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG) sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Steuerpflichtigen aufzuerlegen. Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

- 1.**
Die Beschwerde wird abgewiesen.
- 2.**
Die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens von Fr. 6'500.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.
- 3.**
Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, und der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 8. Juli 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher