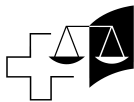


Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal



2C_368/2019

Urteil vom 13. März 2020

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

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

Verfahrensbeteiligte
A._____,
Beschwerdeführer,
vertreten durch Herrn Urs Vögele,
Pegasus Treuhand, Buchhaltung & Beratung,

gegen

Gemeinderat Koblenz,
Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand
Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2014,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 14. März 2019 (WBE.2018.407).

Sachverhalt:

A.

A._____ (geb. 1964; nachfolgend: der Steuerpflichtige) und dessen Vater schlossen am 20. März 2001 einen Kaufvertrag um Grundstücke und Gebäude in U._____/AG, die ein landwirtschaftliches Gewerbe bildeten. Die Parteien vereinbarten unter anderem in Anwendung von Art. 41 Abs. 1 BGGB ein vererbliches, aber nicht übertragbares, 25 Jahre währendes Gewinnanteilsrecht nach den Bestimmungen von Art. 28 ff. BGGB. In Abweichung von den gesetzlichen Bestimmungen ermächtigte der Verkäufer den Käufer darin, den allfälligen Verkaufserlös innerhalb von einem Jahr vor oder drei Jahren nach der Realisation für Realersatz zu verwenden. Eine besondere Regelung erfuhr das Grundstück U._____-GbbI. Nr. xxx im Halt von rund 72 Aren. Hier beschränkte der Verkäufer die Möglichkeit der Ersatzbeschaffung auf den hälftigen Gewinn, sofern die Ersatzinvestitionen frühestens ein Jahr vor und spätestens drei Jahre nach der Realisierung getätigt würden. Die andere Hälfte solle den Eltern, nach deren Tod den beiden Schwestern hälftig zustehen.

B.

Mit Kaufvertrag vom 30. November 2011 veräusserte der Steuerpflichtige das vollständig der Bauzone zugewiesene und unbebaute Grundstück U._____-GbbI. Nr. xxx zum Preis von Fr. 1'700'000.-- an einen unabhängigen Dritten, was - unter anderem nach Abzug der Erschliessungskosten - zu einem handelsrechtlichen Gewinn von Fr. 1'316'608.70 führte. Im Umfang von Fr. 689'245.70 bildete er eine Ersatzbeschaffungsrückstellung. Weiter richtete er zugunsten des Vaters und der beiden Schwestern Gewinnanteile von insgesamt Fr. 627'363.-- aus. Bei Veranlagung der Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2011, teilte die Gemeinde dem Steuerpflichtigen mit, dass die Ersatzbeschaffungsrückstellung richtigerweise den Betrag von Fr. 1'316'608.70 erreiche (was bedeutete, dass die ausgerichteten Gewinnanteile erfolgsneutral zu behandeln seien).

C.

Im Jahr 2013 erwarb der Steuerpflichtige die Grundstücke U. _____-Gtbl. Nr. yyy und Nr. zzz zum Preis von gesamthaft Fr. 105'000.-- (nebst Kosten von Fr. 5'918.55). Der Steuerpflichtige verwendete die Ersatzbeschaffungsrückstellung im entsprechenden Umfang zur (Sofort-) Abschreibung der neu erworbenen Grundstücke.

D.

Die Gemeinde veranlagte die Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Aargau, Steuerperiode 2014, mit Verfügung vom 16. Dezember 2016. Ihren Überlegungen legte sie eine noch nicht beanspruchte Ersatzbeschaffungsrückstellung von Fr. 1'195'690.15 zugrunde (Fr. 1'316'608.70 abzüglich Fr. 120'918.55). Von Amtes wegen berücksichtigte sie eine Rückstellung für AHV-Beiträge von 9,7 Prozent, ausmachend Fr. 115'981.94. Die Aufrechnung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit erreichte *per saldo* Fr. 1'079'708.21. Nach Vornahme einer Einspracheverhandlung bestätigte sie dies mit Einspracheentscheid vom 15. März 2017. Das Spezialverwaltungsgericht des Kantons Aargau, Abteilung Steuern, teilte die Auffassung der Gemeinde (Entscheid vom 20. September 2018).

E.

Dagegen gelangte der Steuerpflichtige an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, das die Beschwerde mit Entscheid WBE.2018.407 vom 14. März 2019 abwies, soweit darauf einzutreten war. Das Verwaltungsgericht erwog, beim Grundstück U. _____-Gtbl. Nr. xxx habe es sich im steuerrechtlichen Sinne um kein land- und/oder forstwirtschaftliches Grundstück gehandelt. Der Gewinn hätte, wäre er nicht durch die Ersatzbeschaffungsrückstellung neutralisiert worden, mit der Einkommenssteuer erfasst werden müssen. Der Steuerpflichtige bringe vor, dass er in der Steuerperiode 2011 eine grundstückgewinnsteuerliche Ersatzbeschaffungsrückstellung gebildet habe. Ihm sei entgegenzuhalten, dass er eine solche Rückstellung zwar verbucht, aber keine Grundstückgewinnsteuererklärung eingereicht habe. Die Gemeinde habe ihm folglich auch keinen grundstückgewinnsteuerrechtlichen Steueraufschub (§ 99 StG/AG) gewähren können, sondern vielmehr eine einkommenssteuerrechtliche Ersatzbeschaffungsrückstellung berücksichtigt. Über die tatsächliche Höhe derselben sei von Gesetzes wegen erst bei deren Auflösung nach drei Jahren zu befinden (§ 37 Abs. 1bis StG/AG), mithin in der Steuerperiode 2014. Was den Einwand betreffe, die Gewinnanteilsrechte von Fr. 627'363.-- seien erfolgswirksam zu behandeln, stehe dies in klarem Widerspruch zur bundesgerichtlichen Praxis.

F.

Der Steuerpflichtige erhebt mit Eingabe vom 16. April 2019 (Poststempel: 17. April 2019) beim Bundesgericht Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten. Er beantragt, in Aufhebung des angefochtenen Entscheids sei das steuerbare Einkommen auf Fr. 0.-- festzusetzen (statt Fr. 1'038'600.--). Die Vorinstanz und die Gemeinde sehen von einer Vernehmlassung Fr. 1'316'608.70 ab. Das Steueramt des Kantons Aargau schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Der Steuerpflichtige dupliziert.

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]).

1.2. Das Bundesgericht prüft das Bundesrecht von Amtes wegen (Art. 106 Abs. 1 BGG; **BGE 144 III 462** E. 3.2.3 S. 465) und mit uneingeschränkter (voller) Kognition (Art. 95 lit. a BGG; **BGE 144 II 313** E. 5.1 S. 319).

1.3. Im Unterschied zum Bundesgesetzesrecht geht das Bundesgericht der angeblichen Verletzung verfassungsmässiger Individualrechte (unter Einschluss der Grundrechte) und des rein kantonalen oder kommunalen Rechts nur nach, falls eine solche Rüge in der Beschwerde überhaupt vorgebracht und ausreichend begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; qualifizierte Rüge- und Begründungsobliegenheit; **BGE 145 II 32** E. 5.1 S. 41).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG; **BGE 144 V 173** E. 1.2 S. 175).

2.

2.1. Wie die Vorinstanz verbindlich (vorne E. 1.4) feststellt, war das streitbetroffene, rund 72 Aren messende Grundstück in der Steuerperiode 2011, in welcher es zum Verkauf kam, raumplanungsrechtlich der Bauzone zugehörig. Es befanden sich darauf keinerlei Bauten, namentlich auch keine landwirtschaftlichen Gebäude und Anlagen (Sachverhalt, lit. B).

2.2.

2.2.1. Vor dem Hintergrund dieser Feststellungen, die insoweit nicht bestritten und daher für das Bundesgericht verbindlich sind (Art. 105 Abs. 1 BGG; vorne E. 1.4), hatte die Vorinstanz bundesrechtskonform davon auszugehen, dass das streitbetreffende Grundstück im Zeitpunkt der Veräusserung keinen bodenrechtlichen Schutz (mehr) genossen habe (Art. 2 Abs. 2 lit. a des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht [BGBB; SR 211.412.11] e contrario). Dies ist auch deshalb nicht zu beanstanden, als der Steuerpflichtige nicht vorbringt, die Parzelle habe "angemessenen Umschwung" eines Grundstückes mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen gebildet, was zur Anwendung von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB hätte führen können (Urteile 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.2; 2C_11/2020 vom 23. Januar 2020 E. 3.1). Vielmehr handelte es sich um eine reine Baulandparzelle. Ob das Grundstück der Ertragswertbesteuerung unterstellt gewesen sei, wie der Steuerpflichtige vorbringt, was vorinstanzlich aber nicht festgestellt ist, ist in diesem Zusammenhang von keiner Bedeutung (Urteil 2C_1094/2018 vom 9. Dezember 2019 E. 2).

2.2.2. Der Steuerpflichtige scheint geltend machen zu wollen, dass das Grundstück zunächst vom (landwirtschaftlichen) Geschäftsvermögen in sein Privatvermögen und von dort in das (nicht landwirtschaftliche) Geschäftsvermögen übergegangen sei, weshalb *aus diesem Grund* der Wertzuwachsge Gewinn mit der Grundstücksgewinnsteuer zu erfassen sei. Er knüpft hierzu an 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 Grundstücksgewinnsteuer und im zweiten der Einkommenssteuer unterliege. Folglich sei "für eine logische Sekunde" von einer Privatentnahme mit unmittelbarer Privateinlage auszugehen.

2.2.3. Entscheidende Bedeutung kommt damit der Privatentnahme zu. Diese bildet eine rechtserhebliche Tatsache und beruht auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen Person (subjektives Element). Deren Wille muss in Form einer - ausdrücklichen oder zumindest konkludenten - Willensäusserung zum Ausdruck kommen (objektives Element). Zu verlangen ist hierfür, dass die Überführung einerseits handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde erkennbar geworden ist, indem die steuerpflichtige Person ihr gegenüber den eindeutigen Willen bekundet, dass und ab wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen übergegangen sei (zum insofern gleichartigen Recht der direkten Bundessteuer: YVES NOËL, in: Yves Noël/Florence Aubry Girardin [Hrsg.], Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 78 zu Art. 18 DBG). Verbuchung und Bekanntgabe der Privatentnahme vermögen für sich allein aber 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 als Alternativgut dem Geschäftsvermögen angehört, soweit und solange sie ganz oder zumindest vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode; **BGE 140 V 241** E. 4.2 S. 245 zu Art. 9 AHVG; **133 II 420** E. 3.3 S. 422 f.; Urteil 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.3.4).

2.2.4. Der Steuerpflichtige hat keine Privatentnahme verbucht, ebenso wenig eine unmittelbar daran anschliessende Privateinlage. Die blosser Einzonung und Erschliessung vermochte an der bisherigen Massenzugehörigkeit, entgegen seiner Sichtweise, nichts zu ändern. Die Begründung des Steuerpflichtigen erschöpft sich 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. Dies findet im Bundesrecht freilich keine Grundlage. Gegenteils hat das Bundesgericht in der jüngsten Vergangenheit festgehalten, dass eine Baulandparzelle, die keinerlei bodenrechtlichen Schutz mehr geniesst, unmittelbar vom (landwirtschaftlichen) Geschäftsvermögen des Veräusserers in das Privatvermögen (des nicht selbständig erwerbstilligen) Erwerbers bzw. in dessen Geschäftsvermögen übergehe (Urteile 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.3.3; 2C_993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2, in: StE 2019 B 23.47.2 Nr. 20, StR 74/2019 S. 38). Von keiner Bedeutung ist dabei, ob der bodenrechtliche Schutz noch besteht oder entfallen ist. Ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück gehört so oder anders dem Geschäftsvermögen der selbständig erwerbstilligen Person an. Der bodenrechtliche Schutz entscheidet lediglich darüber, auf welche Weise der Wertzuwachsge Gewinn zu erfassen ist.

2.3. Der Steuerpflichtige hat in der Steuerperiode 2011 in seinen Büchern zulasten des realisierten Veräusserungsgewinns eine Ersatzbeschaffungsrückstellung gebildet, die das örtliche Steueramt von Amtes wegen auf Fr. 1'316'608.70 erhöhte. Damit war der Veräusserungsgewinn vollumfänglich zurückgestellt, weshalb es insofern in der Steuerperiode 2011 zu keiner Besteuerung kam. Alsdann beanspruchte der Steuerpflichtige, wie die Vorinstanz weiter feststellt, die Ersatzbeschaffungsrückstellung im Umfang von (lediglich) Fr. 120'918.55. Davon brachte das Gemeindesteueramt die Rückstellung für den AHV-Beitrag von 9,7 Prozent in Abzug, sodass sich *per saldo* eine Aufrechnung von Fr. 1'079'708.21 ergab (Sachverhalt, lit. B). Dieses Vorgehen findet seine gesetzliche Grundlage in Art. 8 Abs. 4 StHG, den der kantonale Gesetzgeber in § 37 Abs. 2 des Steuergesetzes (des Kantons Aargau) vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) näher umschrieben hat. Es verletzt kein Bundesrecht, dass die Veranlagungsbehörde nach drei Jahren zur Abrechnung schritt, zumal die Dreijahresfrist auch aus dem Kaufvertrag vom 20. März 2001 hervorgeht (Sachverhalt, lit. A).

2.4. Das Bundesgericht qualifiziert die Erfüllung von Gewinnanteilsansprüchen der Miterben, die auf Art. 28 ff. BGBB beruhen, als Tilgung *privater* Schulden. Entsprechend kann nicht von einem geschäftsmässig

begründeten Aufwand gesprochen werden. Ob der Anspruch gesetzlicher oder vertraglicher Natur ist, spielt keine Rolle: So oder anders soll mit dem Gewinnanteilsrecht ein Ausgleich unter den Berechtigten herbeigeführt werden. Im Fall von Art. 28 ff. BGGB beruht dieser darauf, dass das landwirtschaftliche Gewerbe dem selbstbewirtschaftenden Erben zum Ertragswert an den Erbteil angerechnet wird (Art. 17 Abs. 1 BGGB). Im vertraglichen Bereich kann die Gewinnbeteiligung andere Gründe haben, was aber am Charakter (Ausgleich) nichts ändert (zuletzt: Urteil 2C_11/2020 vom 23. Januar 2020 E. 3.2.3 und 3.2.4 mit Hinweisen auf die Doktrin). Wer eine derartige Gewinnbeteiligung vornimmt, tätigt im entsprechenden Umfang (hier: Fr. 627'363.--; Sachverhalt, lit. B) eine steuerneutrale Privatentnahme aus dem Geschäftsvermögen, mit deren Hilfe er anschliessend im Privatvermögen eine ebenso steuerneutrale Schuldentilgung vornimmt (Urteil 2C_11/2020 vom 23. Januar 2020 E. 3.2.5). Die vorinstanzliche Auslegung und Anwendung des massgebenden Rechts erfolgte auch unter diesem Gesichtspunkt bundesrechtskonform.

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

3.

Nach dem Unterliegerprinzip sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der unterliegenden Partei aufzuerlegen (Art. 65 und Art. 66 Abs. 1 Satz 1 BGG, hier also dem Steuerpflichtigen. Dem Kanton Aargau, der in seinem amtlichen Wirkungskreis obsiegt, ist keine Parteienschädigung 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, 13. März 2020

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

Der Präsident: Seiler

Der Gerichtsschreiber: Kocher