Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C 835/2013

Urteil vom 16. Dezember 2014

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Stadelmann, Kneubühler, nebenamtlicher Bundesrichter Benz,
Gerichtsschreiber Matter.

Verfahrensbeteiligte
X._____ AG, Beschwerdeführerin,
vertreten durch Y._____ AG,

gegen

Kantonales Steueramt Aargau.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2008,

Beschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 4. Juli 2013.

Sachverhalt:

A.

Die im Immobiliengeschäft tätige X._____ AG mit Sitz in U._____ veräusserte mit öffentlich beurkundetem Vertrag vom 26. November 2008 eine Liegenschaft in U._____. Besitzesantritt und Übergang der Gefahrtragung wurden vertraglich auf den 1. Januar 2009, die Eigentumsübertragung auf den 5. Januar 2009 festgelegt.

B.

Entgegen der Steuererklärung der X._____ AG erfasste das Kantonale Steueramt Aargau das betreffende Verkaufsgeschäft für die Kantons- und Gemeindesteuern so, dass es nicht den Zeitpunkt der vertraglichen Eigentumsübertragung als für die Gewinnerzielung und den Kapitalzugang massgeblich erachtete, sondern denjenigen der öffentlichen Beurkundung. Deswegen nahm es beim steuerbaren Reingewinn und Kapital der Gesellschaft für 2008 die entsprechenden Aufrechnungen vor. Dagegen gelangte die Pflichtige vergeblich an das Steuergericht und danach an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau.

C.

Am 13. September 2013 hat die X._____ AG Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht eingereicht. Sie beantragt, das verwaltungsgerichtliche Urteil vom 4. Juli 2013 aufzuheben. Das

genannte Verkaufsgeschäft sei bei der Festlegung des steuerbaren Reingewinns und Kapitals 2008 ausser Acht zu lassen.

D.

Das Kantonale Steueramt Aargau schliesst auf Abweisung der Beschwerde. Das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau und die Eidgenössische Steuerverwaltung haben auf eine Vernehmlassung verzichtet.

Erwägungen:

1.

1.1. Beim angefochtenen Urteil handelt es sich um einen kantonal letztinstanzlichen Endentscheid über die Staats- und Gemeindesteuern. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen. Auf das form- und fristgerecht eingereichte Rechtsmittel der gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG in Verbindung mit Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführerin ist einzutreten.

1.2. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG). Es ist daher weder an die in der Beschwerde geltend gemachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen oder sie mit einer vom angefochtenen Entscheid abweichenden Begründung abweisen (vgl. BGE 133 II 249 E. 1.4.1 S. 254).

2.

2.1. Steuerrechtlich gilt Einkommen oder Ertrag als realisiert, sobald die steuerpflichtige Person Leistungen vereinnahmt oder zumindest einen festen Rechtsanspruch darauf erwirbt, über den sie tatsächlich verfügen kann (”Soll-Methode”). Erforderlich ist ein abgeschlossener Erwerbsvorgang. Auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Erfüllung des Anspruchs kommt es grundsätzlich nicht an (Urteil 2A.44/2003 vom 15. Oktober 2004 E. 4.2.5). Der Rechtserwerb kann sich als Forderungs- (obligatorisches Recht) oder Eigentumserwerb (dingliches Recht) darstellen (Urteil 2C 776/2012 / 2C 777/2012 vom 19. Februar 2013 E. 3.1, in StE 2013 B 21.1 Nr. 22). Von der ”Soll-Methode” wird in der Steuerpraxis nur abgewichen, soweit die Erfüllung der Forderung - die eigentliche Gegenleistung - als besonders unsicher erscheint. Diesfalls wird mit der Besteuerung bis zur Erfüllung zugewartet (”Ist-Methode”; vgl. zum Ganzen das Urteil 2C 941/2012 vom 9. November 2013 E. 2.5 in ASA 82 S. 375 mit zahlreichen weiteren Hinweisen; grundlegend BGE 105 Ib 238 E. 4b S. 242 f.; 113 Ib 23 E. 2e S. 26).

2.2. Ein Kapitalgewinn gilt in zeitlicher Hinsicht dann als realisiert, wenn der Verkäufer die vertraglich versprochene Leistung erbracht und damit einen festen Anspruch auf die Gegenleistung des Käufers erworben hat (BGE 122 II 221 E. 4b S. 225). Zur Veräusserung von Geschäftsliegenschaften hat das Bundesgericht das ”Soll-Prinzip” dahingehend konkretisiert, dass der rechtsgültige Abschluss des Vertrags durch öffentliche Beurkundung zeitlich bestimmend ist, sofern die Erfüllung des Vertrags nicht (besonders) unsicher erscheint (vgl. die Urteile 2A.250/2006 vom 11. Oktober 2006 E. 2 und 2C 404/2013 vom 2. Mai 2014 E. 3.3.6 in StE 2014 A 24.43.1 Nr. 25 mit zahlreichen weiteren Hinweisen, u.a. das Urteil 2A.56/1991 vom 1. November 1991 E. 3b, in ASA 61 S. 666). Diese vornehmlich zu den Selbständigerwerbenden entwickelte Praxis zum Unternehmenssteuerrecht findet entsprechende Anwendung auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

3.

3.1. Gemäss § 68 Abs. 1 lit. c des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (StG/AG; SAR 651.100) werden der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet (vgl. auch, damit übereinstimmend, Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG). Auf die genannte Bestimmung hat sich das Verwaltungsgericht gestützt, um beim steuerbaren Gewinn des Jahres 2008 die hier streitbezogene Aufrechnung

vorzunehmen. Bei der Beurteilung des massgeblichen Verkaufsgeschäfts hat es nicht auf den Zeitpunkt der vertraglichen Eigentumsübertragung abgestellt, sondern auf denjenigen der öffentlichen Beurkundung. Diese Einschätzung steht im Einklang mit der bundesgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. oben E. 2.2), auf welche die Vorinstanz sich ausdrücklich beruft (vgl. E. 5.1 des angefochtenen Urteils).

3.2. Die Beschwerdeführerin vermag nicht darzutun, dass die vorinstanzliche Beurteilung als Verstoss gegen die gültige Rechtsprechung einzustufen wäre:

3.2.1. Namentlich bestand kein besonderes Risiko, das es gerechtfertigt hätte, im konkreten Fall ausnahmsweise eine Ertragsrealisation bei Vertragsabschluss als mit dem Massgeblichkeits- bzw. Vorsichtsprinzip nicht vereinbar erscheinen zu lassen: Zum Einen war die Zeitspanne zwischen diesem Abschluss (26. November 2008) und der Eigentumsübertragung (5. Januar 2009) kurz. Zum Anderen wurden - entgegen der Vorbringen der Beschwerdeführerin - die nach Vertragsabschluss noch bestehenden allgemeinen Risiken kaufvertraglich zusätzlich minimiert. Namentlich wurde im beurkundeten Kaufvertrag die Gewährleistung für Rechts- und Sachmängel (Art. 197 OR) am Kaufobjekt ausdrücklich wegbedungen (mit Ausnahme absichtlich oder arglistig verschwiegener Mängel gemäss Art. 192 Abs. 3 und Art. 199 OR). Zudem sicherte die Beschwerdeführerin die Entrichtung des Kaufpreises per 5. Januar 2009 mit einem unbedingten Zahlungsversprechen der Credit Suisse vom 26. November 2008 ab, womit das Risiko eines Zahlungsausfalls faktisch ausgeschlossen war.

3.2.2. Auch sonst sind keine Risiken oder Gefahren ersichtlich, welche die Ertragsrealisierung nach der Beurkundung als besonders unsicher hätten erscheinen lassen. Die Beschwerdeführerin macht einzig geltend, dass eine Ertragsverbuchung oder eine Veräusserung nicht hätte stattfinden können, wenn das Gebäude zwischen dem Vertragsabschluss und dem Übergang von Nutzen und Gefahr per 1. Januar 2009 abgebrannt wäre. Ein entsprechender übereinstimmender vertraglicher Parteiwille wird indessen weder aufgezeigt noch bewiesen. Jedenfalls wäre ein allfälliges Verlustrisiko durch die staatliche Gebäudeversicherung gedeckt gewesen.

Weiter lag es im eigenen Wirkungskreis der Verkäuferin, in der Zeitspanne zwischen Beurkundung und Eigentumsübertragung eine Veräusserung an einen Dritten zu vermeiden, ebenso die Eintragung eines allfälligen Bauhandwerkerpfandrechts (vgl. E. 5.4 des angefochtenen Urteils), weshalb kein relevantes Risiko einer Rechtsgewährleistung bestand.

3.2.3. Gesamthaft hat das Verwaltungsgericht die Risiken, welche mit dem Geschäft nach der öffentlichen Beurkundung bis zur vertraglichen Eigentumsübertragung noch verbunden waren, zu Recht als derart gering eingestuft, dass kein Anlass bestand, den realisierten Ertrag noch als besonders unsicher zu betrachten und ihn erst im Jahr 2009 zu erfassen. Es ist namentlich nicht erkennbar, inwiefern auf den Zeitpunkt des Besitzantritts oder des Gefahrübergangs abzustellen wäre. Genauso wenig kann entscheidend sein, wie das hier massgebliche Geschäft von der Käuferin verbucht wurde. Mit der beim steuerbaren Reingewinn vorgenommenen Aufrechnung steht diejenige im Einklang, die sich auf das steuerbare Kapital der Gesellschaft bezieht.

4.

Nach dem Gesagten ist die Beschwerde abzuweisen und wird die Beschwerdeführerin kostenpflichtig (vgl. Art. 65 f. BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wird abgewiesen.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 20’000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt.

3.

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

Lausanne, 16. Dezember 2014

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

Der Präsident: Zünd

Der Gerichtsschreiber: Matter