Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.201/2006 /zga

Urteil vom 22. August 2007
II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Merkli, Präsident,
Bundesrichter Wurzburger, Bundesrichterin Yersin,
Bundesrichter Karlen, Ersatzrichter Locher,
Gerichtsschreiber Fux.

Parteien
X._____,
Beschwerdeführer, vertreten durch Beratungsbüro,

gegen

Steueramt des Kantons Aargau, Rechtsdienst,
Telli-Hochhaus, 5004 Aarau,
Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, Obere Vorstadt 40, 5000 Aarau.

Gegenstand
Kantons- und Gemeindesteuern 2001,

Verwaltungsgerichtsbeschwerde
gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts
des Kantons Aargau, 2. Kammer, vom 2. März 2006.

Sachverhalt:
A.
X._____ führt in A._____ einen Landwirtschaftsbetrieb, den er seinerzeit von seinen Eltern übernommen hatte. Am 6. April 1995 hatte er die Parzelle Nr. 0000 in B._____ von 40'716 m2 zum Preis von Fr. 750'000.– erworben (Land: Fr. 680'000.—; Gebäulichkeiten: Fr. 70'000.–). Bis und mit Abschluss 2000 hatte X._____ die zum Landwirtschaftsbetrieb gehörenden Grundstücke gesamthaft unter dem Konto 1300 "Boden" mit Fr. 947'463.85 bewertet. Im Abschluss 2001 teilte er diesen Betrag im Detailkonto 1300 "Boden" auf in das von den Eltern übernommene Land (Fr. 267'463.85) sowie die zugekaufte Parzelle Nr. 0000 (Fr. 680'000.–). Auf dieser Parzelle nahm er wegen angeblicher Wertverminderung eine ausserordentliche Abschreibung von Fr. 200'000.– vor und bewertete sie per Ende 2001 folglich nur noch mit Fr. 480'000.–.
B.
Die Steuerkommission Suhr anerkannte die ausserordentliche Abschreibung nicht und veranlagte X._____ mit Verfügung vom 5. Juni 2003 für die Kantons- und Gemeindesteuer 2001 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 224'500.– und einem steuerbaren Vermögen von Fr. 0.–.

Auf Einsprache hin setzte die Steuerkommission das steuerbare Einkommen auf Fr. 215'242.– herab; an der Aufrechnung der erwähnten Abschreibung hielt sie jedoch fest: Der Einsprecher habe bisher den Buchwert des Bodens in einer Gesamtposition ausgewiesen. Auf dieser Verbuchungsart sei er zu behaften; es sei somit nicht zulässig, im Abschluss 2001 den Grundstückswert einer Parzelle auszuscheiden und darauf eine Abschreibung vorzunehmen. Dass der Gesamtwert des Bodens über dem Verkehrswert liege, mache der Einsprecher nicht geltend (Einspracheentscheid vom 3. Juni 2005).

Einen hiergegen erhobenen Rekurs wies das Steuerrekursgericht des Kantons Aargau am 17. November 2005 ab.
Eine Beschwerde gegen den Rekursentscheid wurde vom Verwaltungsgericht des Kantons Aargau am 2. März 2006 ebenfalls abgewiesen. Das Verwaltungsgericht erwog, der Steuerpflichtige könne nicht grundsätzlich die Gruppenbewertung für die landwirtschaftlichen Grundstücke beibehalten und nur eine Parzelle einzeln bewerten; eine solche "Zwitterform" sei unzulässig.
C.
X._____ hat am 11. April 2006 Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht erhoben. Er beantragt, das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 2. März 2006 sei aufzuheben, und die aargauischen Steuerbehörden seien anzuweisen, "die Wertberichtigung zu gewähren". Der Beschwerdeführer rügt sinngemäss eine Verletzung von Bundesrecht (Art. 104 lit. a OG).
D.
Das Kantonale Steueramt Aargau sowie das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau beantragen, die Beschwerde sei abzuweisen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat in ihrer Vernehmlassung auf einen förmlichen Antrag verzichtet, schliesst aber implizit auf eine Gutheissung der Beschwerde.

Das Bundesgericht zieht in Erwägung:
1.
Das angefochtene Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau erging am 2. März 2006. Auf das vorliegende Verfahren findet somit noch das bis Ende 2006 geltende Bundesgesetz vom 16. Dezember 1943 über die Organisation der Bundesrechtspflege (OG) Anwendung (vgl. Art. 132 Abs. 1 des am 1. Januar 2007 in Kraft getretenen Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht, BGG; SR 173.110).
2.
Das Bundesgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, welches Rechtsmittel zulässig und in welchem Umfang darauf einzutreten ist (BGE 132 I 140 E. 1.1 S. 142; 131 II 58 E. 1 S. 60, je mit Hinweisen).
2.1 Der angefochtene Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau betrifft die Einschätzung für die Kantons- und Gemeindesteuer 2001. Er unterliegt damit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht, obwohl er sich unmittelbar auf kantonales Recht stützt (vgl. Art. 73 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, StHG; SR 642.14; vgl. BGE 130 II 202 E. 1 S. 204, mit Hinweisen). Auf die form- und fristgerecht eingereichte Beschwerde des gemäss Art. 73 Abs. 2 StHG bzw. Art. 103 lit. a OG legitimierten Beschwerdeführers ist grundsätzlich einzutreten. Allerdings darf das Bundesgericht bei Gutheissung der Beschwerde den angefochtenen Entscheid nur kassieren und die Sache zur neuen Beurteilung an die Vorinstanz zurückweisen (Art. 73 Abs. 3 StHG; BGE 130 II 509 E. 8.3 S. 512). Soweit der Beschwerdeführer mehr verlangt, kann deshalb auf die Beschwerde nicht eingetreten werden.
2.2 Mit der Verwaltungsgerichtsbeschwerde kann der Beschwerdeführer die Verletzung von Bundesrecht, einschliesslich Überschreitung oder Missbrauch des Ermessens, sowie die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts rügen (Art. 104 lit. a und lit. b OG). Hat - wie hier - als Vorinstanz eine richterliche Behörde entschieden, ist das Bundesgericht allerdings an deren Sachverhaltsfeststellung gebunden, wenn der Sachverhalt nicht offensichtlich unrichtig, unvollständig oder unter Verletzung wesentlicher Verfahrensvorschriften ermittelt wurde (Art. 105 Abs. 2 OG).

Das Bundesgericht wendet im verwaltungsgerichtlichen Beschwerdeverfahren das Bundesrecht von Amtes wegen an, ohne an die von den Parteien vorgebrachten Begründungen gebunden zu sein (Art. 114 Abs. 1 zweiter Halbsatz OG). Es kann die Beschwerde auch aus anderen als den geltend gemachten Gründen gutheissen oder abweisen (BGE 132 II 47 E. 1.3 S. 50).
3.
Der umstrittenen Abschreibung liegt die Frage zu Grunde, ob und gegebenenfalls unter welchen Voraussetzungen der Eigentümer von landwirtschaftlichen Grundstücken aus steuerlicher Sicht von der Gruppen- zur Einzelbewertung wechseln darf und ob allenfalls eine Kombination der Bewertungsarten zulässig ist.
3.1 Nach dem anwendbaren aargauischen Recht sind alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, insbesondere aus einem Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, steuerbar (vgl. § 27 Abs. 1 des Steuergesetzes vom

15. Dezember 1998 [StG/AG]). Von den steuerbaren Einkünften können die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten, namentlich die ausgewiesenen Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, abgezogen werden (§ 36 Abs. 1 und Abs. 2 lit. a StG/AG).
3.2 Mit der Abschreibung wird der definitiven Wertabnahme eines Vermögenswerts Rechnung getragen (Philip Funk in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl., Muri-Bern 2004, § 36 N 9). Die ordentliche (wiederkehrende) Abschreibung berücksichtigt die sich aus der Beschaffenheit oder Zweckbestimmung ergebende fortschreitende Abnützung oder Wertverminderung von Gegenständen des Geschäftsvermögens. Eine ausserordentliche (einmalige) Abschreibung kann zulässig sein, wenn auf Geschäftsvermögen eine ausserordentliche Wertverminderung eintritt. Das kann namentlich bei Grund und Boden zutreffen, die normalerweise keiner Wertverminderung infolge Abnützung unterliegen. Sinkt der Verkehrswert eines Grundstücks unter den Buchwert, muss diesem Umstand durch eine ausserordentliche Abschreibung Rechnung getragen werden (ASA 69, 876 E. 2a S. 879).
3.3 Sowohl nach schweizerischem Handels- als auch Steuerrecht gilt grundsätzlich das Prinzip der Einzelbewertung; eine Gruppenbewertung ist nur ausnahmsweise zulässig (Urteil 2A.549/2005 vom 16. Juni 2006, E. 3, mit Hinweisen). Bei der Bewertung von Liegenschaften bildet normalerweise die einzelne Bodenparzelle die Bewertungseinheit. Wertabnahmen, die ausnahmsweise auf einzelnen Parzellen eintreten, dürfen daher nicht mit allfälligen Wertzunahmen auf anderen Parzellen ausgeglichen werden, würde doch sonst eine verdeckte bilanzmässige Aufwertung erzwungen. Diese Grundsätze gelten auch für landwirtschaftliche Grundstücke (ASA 69, 876 E. 3b S. 880 f., mit Hinweisen).
4.
Im vorliegenden Fall hatte der Beschwerdeführer das von seinen Eltern erworbene landwirtschaftlich genutzte Land sowie die im Jahr 1995 zugekaufte Parzelle Nr. 0000 gesamthaft bewertet und diese Gruppenbewertung bis ins Jahr 2000 unverändert beibehalten. Erst im Abschluss 2001 nahm er eine Einzelbewertung (einzig) der Zukaufsparzelle vor, um darauf wegen des angeblich gesunkenen Landpreises eine ausserordentliche Abschreibung vorzunehmen.
4.1 Das oben zitierte Bundesgerichtsurteil (ASA 69, 876 ff.) enthält entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers keine schlüssige Antwort betreffend die umstrittene Abschreibung: Der Beschwerdeführer wird aufgrund des angefochtenen Entscheids nicht verpflichtet, eine (angebliche) Wertverminderung der zugekauften Parzelle durch eine bilanzmässige Aufwertung anderer, im Wert gestiegener Parzellen zu kompensieren; das wäre nach jenem Entscheid in der Tat unzulässig. Zur Frage, ob ein Wechsel der Bewertungsart, wie er vorliegend zur Diskussion steht, steuerrechtlich statthaft sei, äussert sich jener Entscheid nicht.
4.2 Die Vorinstanzen anerkannten die ausserordentliche Abschreibung deshalb nicht, weil der Beschwerdeführer nicht generell von der Gruppen- zur Einzelbewertung übergegangen war, sondern nur mit Bezug auf die zugekaufte Parzelle. Sie berufen sich dabei (ebenfalls) auf ein bundesgerichtliches Präjudiz, bei dem ein im Wesentlichen vergleichbarer Sachverhalt zu beurteilen war: Dem betreffenden Beschwerdeführer war eine ausserordentliche Abschreibung auf einem einzelnen Grundstück von den Steuerbehörden (und Steuerjustizbehörden) verweigert worden, weil er seine Grundstücke stets gesamthaft unter einer Position bilanziert habe. Das Bundesgericht erwog in der Folge, es sei jedenfalls nicht willkürlich, wenn das Verwaltungsgericht unter den gegebenen Umständen Abschreibungen nur soweit zulasse, als sie mit Blick auf den einen einzigen Bilanzposten bildenden Gesamtwert des Bodens angezeigt seien (vgl. Urteil 2P.259/2005 vom 27. September 2005, E. 3).

Gestützt auf dieses Präjudiz wird im angefochtenen Entscheid die Auffassung vertreten, wenn ein Steuerpflichtiger von der bisher praktizierten Gruppenbewertung abgehen wolle, müsse aus fiskalischer Sicht verlangt werden, dass er zu einer konsequenten Einzelbewertung wechsle.
4.3 Dem hält die Eidgenössische Steuerverwaltung (unter Hinweis auf die Richtlinien vom 31. Mai 1996 über die Wertberichtigung auf landwirtschaftlichem Boden) entgegen, die einkommenssteuerlichen Anforderungen bedingten nur eine "verhältnismässige und klare Darstellung der wertberichtigten Parzelle im Abschluss", welche die Besteuerung des Kapitalgewinns bei ihrer Veräusserung erlaube; ein Übergang zur Einzelbewertung sämtlicher Parzellen sei dazu nicht erforderlich. Vorliegend seien diese Anforderungen erfüllt, indem ab dem Jahr 2001 im Detailkonto 1300 "Boden" das von den Eltern des Beschwerdeführers übernommene Land und die streitbetroffene Parzelle Nr. 0000 klar auseinander gehalten würden (Vernehmlassung vom 30. August 2006, S. 3 Ziff. 7.3).

4.4 Die Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung erscheint im Grundsatz richtig: Wird ein landwirtschaftliches Gewerbe gesamthaft erworben und entsprechend bewertet und wird später eindeutig bestimmbares Land teuer hinzugekauft, so muss es zulässig sein, (nur) dieses Land einzeln zu bewerten und darauf eine allfällig notwendig gewordene ausserordentliche Abschreibung vorzunehmen (etwa im Hinblick auf die Höchstpreisvorschriften gemäss Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht, BGBB; SR 211.412.11); ein Wechsel zu einer konsequenten Einzelbewertung auch der übrigen Grundstücke, für die kein Wertberichtigungsbedarf besteht, kann vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden. Unabdingbare Voraussetzung dafür ist aber, dass das fragliche Land sofort nach Erwerb buchmässig eindeutig ausgesondert, d.h. separat bilanziert und bewertet wird. In diesem Sinn ist die bisherige Praxis zu differenzieren (vgl. das oben erwähnte Urteil 2P.259/2005 vom 27. September 2005, E. 3).

Wo das zugekaufte Grundstück demgegenüber - wie im vorliegenden Fall geschehen - erst später ausgeschieden und separat bewertet werden soll, ist ein Übergang zur Einzelbewertung sämtlicher Parzellen unumgänglich. Eine "klare Darstellung im Abschluss" auch zu einem späteren Zeitpunkt, wie die Eidgenössische Steuerverwaltung befürwortet, genügt für sich allein nicht. Es geht nämlich nicht nur darum, den dereinstigen Kapitalgewinn der wertberichtigten Parzelle zu gegebener Zeit ermitteln zu können; vielmehr muss auch weiteren steuerlichen Aspekten Rechnung getragen werden. So wird im angefochtenen Entscheid zu Recht eingewendet, ein Steuerpflichtiger dürfe nicht nach Belieben einzelne Objekte aus der Gruppenbesteuerung herausnehmen, um den Konsequenzen der Gesamtbewertung, insbesondere der Kompensation von Mehr- und Minderwerten innerhalb der Gruppe zu entgehen. Dem gewerbetreibenden Steuerpflichtigen kann zugemutet werden, dass er sich beim Zukauf bzw. bei der Einbuchung eines Vermögensgegenstandes für ein Bewertungssystem entscheidet. Unter den hiervor umschriebenen engen Voraussetzungen ist ausnahmsweise sogar ein Nebeneinander beider Bewertungsarten - Einzelbewertung für das zugekaufte Land unter Beibehaltung der Gruppenbewertung
- steuerlich zulässig; damit ist den berechtigten Interessen des Steuerpflichtigen Genüge getan. Zudem würden weitergehende Wahlmöglichkeiten, sei es in Bezug auf einen Wechsel der Bewertungsart oder in Bezug auf den Zeitpunkt oder einzelne Objekte, zu unübersichtlichen Verhältnissen führen und damit die Überprüfung durch die Steuerbehörden übermässig erschweren.
4.5 Vorliegend hat es der Beschwerdeführer unterlassen, die zugekaufte Parzelle Nr. 0000 beim Erwerb im Jahr 1995 buchhalterisch auszuscheiden und einzeln zu bewerten; er hat dies erst im Abschluss 2001 getan, ohne im Übrigen generell von der Gruppen- zur Einzelbewertung überzugehen. Bei dieser Sachlage hat die Vorinstanz nach dem oben Ausgeführten kein Bundesrecht verletzt, wenn sie die streitige Abschreibung steuerlich nicht anerkannt hat.

Aufgrund dieses Ergebnisses kann offen bleiben, ob der Verkehrswert der Parzelle Nr. 0000 tatsächlich von Fr. 17.–/m2 im Jahr 1995 auf aktuell Fr. 12.–/m2 gesunken ist, wie der Beschwerdeführer behauptet und die Eidgenössische Steuerverwaltung in ihrer Vernehmlassung als "nachgewiesen" annimmt. Immerhin sei ergänzt, dass die Frage des Preiszerfalls von den Vorinstanzen nicht geprüft worden ist und auch nicht zu prüfen war.
5.
Nach dem Gesagten ist die Verwaltungsgerichtsbeschwerde abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem unterliegenden Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 153 und Art. 153a in Verbindung mit Art. 156 Abs. 1 OG). Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen (Art. 159 Abs. 2 OG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:
1.
Die Verwaltungsgerichtsbeschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.
2.
Die Gerichtsgebühr von Fr. 3'500.– wird dem Beschwerdeführer auferlegt.
3.
Dieses Urteil wird dem Beschwerdeführer, dem Steueramt des Kantons Aargau und dem Verwaltungsgericht des Kantons Aargau, 2. Kammer, sowie der Eidgenössischen Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.
Lausanne, 22. August 2007

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Der Gerichtsschreiber