

werden. Somit seien die einschlägigen Bestimmungen der VO 1829/2003 und anderer Regelungen so auszulegen, dass dann, wenn ein Stoff wie Pollen nicht als GVO angesehen werden kann, Produkte wie Honig, die einen solchen Stoff enthalten, Lebensmittel mit GVO-Zutaten im Sinne von Art. 3 Abs. 1 lit. c VO 1829/2003 darstellen, und zwar unabhängig davon, ob der fragliche Stoff absichtlich hinzugefügt oder zufällig eingetragen wurde.

Besteuerung von landwirtschaftlich genutzten Baulandgrundstücken – eine Analyse des Bundesgerichtsurteils 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011

Martin Würsch, Dipl. Ing.-Agr. FH¹ und Pius Koller, Rechtsanwalt und dipl. Ing.-Agr. HTL²

Inhalt

1. Einleitung	49
2. Urteil 2C_708/2010	50
3. Urteil 2C_11/2011	52
4. Praktische Bedeutung des Urteils 2C_11/2011	54
4.1. Einzonung vor dem 1. Januar 1994	55
4.2. Einzonung ab 1. Januar 1994 bis 2. Dezember 2011	56
4.3. Einzonung nach dem 2. Dezember 2011	57
5. Kommentierte Steuerberechnungsbeispiele	59
5.1. Verkauf der Liegenschaft eines Selbständigerwerbenden (Nicht-Landwirts)	59
5.2. Verkauf eines Baulandgrundstücks durch einen Landwirten	61
5.3. Einbringen des Baulandgrundstücks in das Geschäftsvermögen einer juristischen Person (in Anlehnung an das Urteil 2C_708/2010)	63
6. Schlussfolgerungen aus den Beispielen	65

1. Einleitung

Mit dem am 2. Dezember 2011 ergangenen und seither in Agrarkreisen viel diskutierten Urteil 2C_11/2011³ hat das Bundesgericht eine neue Praxis in der Besteuerung von landwirtschaftlich genutzten Baulandgrundstücken im Geschäftsvermögen von Bäuerinnen und Bauern eingeleitet. Das Urteil hat viele neue Fragestellungen aufgeworfen und zu einer Verunsicherung in der Steuerpraxis geführt. Auch

¹ Leiter Treuhand und Schätzungen, Schweizerischer Bauernverband, Brugg.

² Studer Anwälte und Notare, Möhlin.

³ Vgl. auch den Kurzkomentar von Pius Koller zum Urteil 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 in Jusletter vom 27. Februar 2012.

bei den Steuerverwaltungen besteht – soweit ersichtlich – noch keine Klarheit darüber, wie das neue Urteil in der Praxis umgesetzt werden soll. Die Arbeitsgruppe Landwirtschaft der Schweizerischen Steuerkonferenz ist inzwischen tätig geworden und hat sich gemäss Kenntnis der Autoren vorgenommen, einheitliche Grundlagen zur Umsetzung des Urteils zu erarbeiten. Ziel dieses Aufsatzes ist es, das Bundesgerichtsurteil einer ersten Analyse zu unterziehen und mit Berechnungsbeispielen zu veranschaulichen. Zunächst ist dabei auf das Urteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 einzugehen, welches wichtige steuersystematische Grundlagen enthält, die in der Umsetzung des Urteils 2C_11/2011 zu berücksichtigen sind.

2. Urteil 2C_708/2010

Bereits in diesem am 28. Januar 2011 ergangenen Urteil hat das Bundesgericht in einem Aargauer Fall ausgeführt, dass die Zuführung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks in eine andere geschäftliche Nutzung (in jenem Fall Liegenschaftshandel) nicht ohne steuersystematische Realisation erfolgen dürfe.⁴ Es handle sich um einen veräusserungsähnlichen Vorgang im Sinne von § 96 Abs. 2 lit. b StG/AG. Vorher unterliege das Grundstück der Grundstückgewinnsteuer. Einzig der seitherige Wertzuwachs dürfe einkommenssteuerrechtlich erfasst werden. Dazwischen finde ein Systemwechsel statt, welcher im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung zwingend berücksichtigt werden müsse. Nur auf diese Weise würden der vor dem Übergang aufgelaufene und der danach eingetretene Mehrwert je der sachlich richtigen Steuer zugeführt.

Das Bundesgericht hatte bereits mit Urteil 2C_598/2007 vom 2. Juli 2008⁵ einen ähnlichen Fall zu beurteilen, der allerdings die bernische Grundstückgewinnsteuer betraf. Dort hatten drei Geschwister unentgeltlich erworbenes Land parzelliert und mit vier Mehrfamilienhäusern überbaut, die sie gewinnbringend verkaufen konnten. Der Kanton Bern kennt grundsätzlich ein monistisches System der Grundstückgewinnbesteuerung, unterstellt aber Liegenschaftshändler unter gewissen Voraussetzungen der Einkommens- oder Gewinnsteuer.⁶ Nachdem den Geschwistern auf dem unentgeltlich erworbenen Land eine lange Besitzdauer zustand, widersetzten sie sich der integralen Unterstellung unter die höhere Einkommenssteuer. Nach Auffassung des Bundesgerichts wie auch des bernischen Verwaltungsgerichts durfte die Überführung der Liegenschaft in das Geschäftsvermögen nicht ohne die steuersystematisch bedingte Korrektur erfolgen. Nach Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG stelle die Überführung eines Grundstücks vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einen veräusserungsähnlichen Vorgang dar. Sinn und Zweck

⁴ Vgl. Erw. 2.5 und 2.6.

⁵ Vgl. die Zusammenfassung dieses Urteils in Erw. 2.4 des Urteils 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011.

⁶ Art. 21 Abs. 4 StG/BE.

dieser Bestimmung sei es, im Bereich des dualistischen Systems der Grundstückgewinnbesteuerung den vor der Privateinlage aufgelaufenen sowie den nach diesem Zeitpunkt eingetretenen Mehrwert je der sachlich richtigen Steuer zuzuführen. Dies gelte auch im zu beurteilenden Fall, indem die Geschwister Privatvermögen erworben und dieses mit der Aufnahme des Liegenschaftshandels ins Geschäftsvermögen überführt hatten. Massgebender Buchwert von Sacheinlagen ins Geschäftsvermögen sei der Verkehrswert im Zeitpunkt der Einlage. Auf dem dergestalt zu berechnenden Gewinn sei die Grundstückgewinnsteuer zu erheben und nur auf dem seitherigen Wertzuwachs sei die Einkommenssteuer geschuldet.

Dem Urteil 2C_708/2010 lag zwar kein Sachverhalt zu Grunde, bei welchem Privatvermögen zu einem bestimmten Zeitpunkt in das Geschäftsvermögen eines Liegenschaftshändlers übergang, sondern es handelte sich in jenem Urteil um landwirtschaftliches Geschäftsvermögen. Mit der Zuerkennung einer neuen Funktion verlor das vormalige Landwirtschaftsland jedoch auch in jenem Fall seine Geschäftsvermögensqualität und wurde für eine logische Sekunde zu Privatvermögen. Hierauf wurde es zum damaligen Verkehrswert wiederum ins Geschäftsvermögen Liegenschaftshandel überführt. Dies bildet gemäss Bundesgericht einen veräusserungsähnlichen Vorgang nach Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG, worauf die Grundstückgewinnsteuer zu erheben ist.

Wendet man die logische Sekunde auf ein bisher landwirtschaftlich genutztes Baulandgrundstück an, führt dies zu folgendem Vorgang: Im Zeitpunkt des Beginns der nichtlandwirtschaftlichen Nutzung (z.B. Baubeginn) wird das Grundstück für eine logische Sekunde zu Privatvermögen. Danach wird es zum Verkehrswert (Baulandpreis) ins Geschäftsvermögen Liegenschaftshandel überführt. Die Überführung vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen ist im dualistischen Steuersystem ein Tatbestand der Grundstückgewinnbesteuerung (Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG). Der vor der Privateinlage eingetretene Wertzuwachs ist als Grundstückgewinn zu besteuern. Die Besitzdauer wird durch diesen Vorgang nicht unterbrochen.⁷

Das Bundesgericht hat im Urteil 2C_708/2010 ausgeführt, es möge ungewöhnlich erscheinen, dass von einem vorübergehenden Privatvermögen ausgegangen werde, welches dann wieder in Geschäftsvermögen übergehe. Auch sei die Annahme der Vorinstanz an sich richtig, dass die Nutzungsänderung (Übergang von landwirtschaftlicher Nutzung zum Handelsobjekt) keine die Grundstückgewinnsteuer auslösende steuersystematische Realisierung bilde; denn das Land war vor- und nachher Geschäftsvermögen. Aber vorher unterlag es (an sich systemwidrig) der Grundstückgewinnsteuer und nachher (systemkonform) der Einkommenssteuer. Damit fand ein Systemwechsel statt, welcher im dualistischen System der Grundstückgewinnsteuer zwingend zu berücksichtigen sei.⁸

⁷ Vgl. Urteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 Erw. 2.5.

⁸ Vgl. Urteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 Erw. 2.6.

Mit dem Urteil 2C_11/2011 wurde diese erst kurz zuvor begründete steuersystematische Abgrenzung nicht aufgegeben. Das Bundesgericht nimmt in Erw. 2.4 dieses Urteils explizit Bezug auf das Urteil 2C_708/2010 und führt aus, dass auch im zu beurteilenden Fall auf den Zeitpunkt der Einzonung in den Baubereich ein Übergang vom landwirtschaftlichen zum «normalen» Geschäftsvermögen angenommen werden könne. Das Bundesgericht verneint jedoch die steuersystematische Abgrenzung bei einer weit zurück liegenden Einzonung aufgrund von Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen. Insbesondere erachtet das Bundesgericht die Probleme als zu bedeutend, wenn die Umzonung noch vor dem Inkrafttreten des BGGB erfolgt ist.⁹ Das Bundesgericht kommt im genannten Urteil zum Schluss, dass sich in Anbetracht sämtlicher Gesichtspunkte eine zwischen zwei Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung (mit der Grundstückgewinnsteuer bis zur Umzonung und mit der Einkommenssteuer für den danach entstandenen Wertzuwachs) nur insoweit aufdränge, als sie nicht erst im Nachhinein, sondern schon im Zeitpunkt der Umzonung erfolge; namentlich auf Verlangen des Pflichtigen.

Als Zwischenfazit ist daher festzuhalten, dass bei einem Wechsel von der Grundstückgewinnsteuer zur Einkommenssteuer zwingend eine steuersystematische Abgrenzung zu erfolgen hat. Eine solche kann gemäss Ansicht des Bundesgerichts aufgrund von Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen in jenen Fällen unterbleiben, die weit zurückliegen. Das Bundesgericht nennt als möglichen Zeitpunkt für die Durchführung der steuersystematischen Abgrenzung das Inkrafttreten des BGGB. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass alle nach dem 1. Januar 1994 eingetretenen Fälle einer steuersystematischen Abgrenzung zugänglich sind; und es nur jene nicht sind, bei welchen die Einzonung vor dem 1. Januar 1994 erfolgt ist.

3. Urteil 2C_11/2011

Das Bundesgericht hat im genannten Urteil den Begriff «landwirtschaftliche Grundstücke» gemäss Art. 27 Abs. 4 StG/AG konkretisiert. Die Konkretisierung gilt nicht nur für den Kanton Aargau¹⁰, da Art. 27 Abs. 4 StG/AG mit Art. 8 Abs. 1 StHG und Art. 18 Abs. 4 DBG harmoniert. Das Urteil wird schweizweit von Be-

deutung sein, zumal die meisten Kantone mit dualistischem Steuersystem¹¹ eine Parallelbestimmung zu Art. 27 Abs. 4 StG/AG in ihren Steuergesetzen kennen.¹²

Gemäss der Konkretisierung des Bundesgerichts kann von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur noch dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGGB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone gemäss Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gilt die Anwendung des BGGB und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung für weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB genannte Fälle, nämlich:

- a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

Diese höchstrichterliche Konkretisierung des Begriffs «landwirtschaftliches Grundstück» ist wohl (vorderhand) hinzunehmen und somit kann das bisherige Abgrenzungskriterium der landwirtschaftlichen Nutzung nicht aufrechterhalten werden.¹³

Das Bundesgericht hat damit eine Differenz zu Art. 14 Abs. 2 StHG geschaffen. Diese Bestimmung, welche sich im 4. Kapitel der StHG unter der Überschrift «Vermögenssteuer» findet, regelt die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Danach werden land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert besteuert. Daraus ergibt sich zweierlei: Erstens, dass die

¹¹ Weniger betroffen sind die Kantone mit dem monistischen System (Zürich, Bern, Basel-Stadt, Basel-Landschaft, Nidwalden, Schwyz, Thurgau, Uri, Jura, Tessin). In diesen Kantonen unterstehen die Gewinne aus Geschäfts- oder Privatvermögen stets der separaten Grundstückgewinnsteuer. Nach der neuen Praxis des Bundesgerichts sind im monistischen System zusätzlich die direkte Bundessteuer und die AHV-Beiträge zu erheben.

¹² Vgl. statt anderer § 25 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 2009 (StG/LU): Kapitalgewinne im Sinne von Abs. 2 auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sind im Umfang der Differenz zwischen dem massgeblichen Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten steuerbar.

¹³ Vgl. zur bisherigen Praxis im Kanton Aargau MARIANNE KLÖTI-WEBER/JÜRIG BAUR, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern, N 7a zu § 95.

⁹ 1. Januar 1994.

¹⁰ Dem Urteil 2C_11/2011 lag ein Aargauer Steuerfall zu Grunde.

Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ertragswertorientiert zu erfolgen hat, solange diese land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden. Dabei spielt es keine Rolle, ob das Grundstück inner- oder ausserhalb einer Bauzone liegt und dem BGGB unterstellt ist oder nicht. Massgebend ist einzig die land- oder forstwirtschaftliche Nutzung. Zweitens wird trotz Harmonisierungsabsicht im selben Gesetz zwischen landwirtschaftlichen Grundstücken im Geltungsbereich des BGGB und landwirtschaftlich genutzten Grundstücken unterschieden. Während im Bereich der Einkommenssteuer nur landwirtschaftliche Grundstücke im Geltungsbereich des BGGB steuerlich privilegiert behandelt werden sollen, kommt es im Bereich der Vermögenssteuer nicht auf den Geltungsbereich des BGGB, sondern auf die land- oder forstwirtschaftliche Nutzung an. Diese unterschiedliche Handhabung ist insofern von Bedeutung, als dass landwirtschaftlich genutzte Baulandgrundstücke ertragswertorientiert besteuert werden und somit das Bundesgerichtsurteil keine Auswirkungen auf das Vermögen hat. Dies ist mit Blick auf die heute noch geltende Vermögenslimite bei den Direktzahlungen von Relevanz.¹⁴ Fraglich ist, ob diese unterschiedliche Beurteilung eines landwirtschaftlichen Grundstücks im Steuerrecht zulässig ist. Vor dem Hintergrund der gewollten einheitlichen Begriffsbestimmung ist dies zu verneinen. Daher plädieren die Autoren dafür, wieder generell auf das Kriterium der landwirtschaftlichen Nutzung und nicht auf den Geltungsbereich des BGGB abzustellen. Eine in diese Richtung zielende Motion wurde von Nationalrat Leo Müller bereits deponiert.¹⁵

4. Praktische Bedeutung des Urteils 2C_11/2011

Das hier diskutierte Bundesgerichtsurteil führt in der Regel nicht automatisch zur Besteuerung von Bauland im Geschäftsvermögen von Bäuerinnen und Bauern. Eine Besteuerung könnte beim Systemwechsel von der Grundstückgewinnsteuer zur Einkommenssteuer erfolgen, wie nachfolgend aufgezeigt wird. Wie soeben dargelegt, wird im Bereich der Vermögenssteuer weiterhin auf die land- und forstwirtschaftliche Nutzung abgestellt. Solange eine solche Nutzung erfolgt, zeitigt das Urteil im Bereich der Vermögenssteuer keine Auswirkungen.

Im Bereich der Einkommenssteuer wird darauf abgestellt, ob das Bauland vom Geltungsbereich des BGGB erfasst ist oder nicht. Ist dies der Fall, ändert sich nichts an der bisherigen Steuerpraxis. Wird zum Beispiel ein 30 Aren grosses im

Kanton Aargau gelegenes Grundstück, wovon 20 Aren in der Bauzone sind, ins Privatvermögen überführt, erfolgt die Besteuerung weiterhin nach § 27 Abs. 4 StG/AG. Da es sich beim fraglichen Grundstück um ein gemischtes Grundstück gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGB handelt, ist es vom Geltungsbereich des BGGB erfasst. Folglich unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer und der Wertzuwachsge Gewinn der Grundstückgewinnsteuer. Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird dabei aufgeschoben. Werden in der Folge die 20 Aren Bauland abgetrennt¹⁶ und verkauft, wird auf dem Wertzuwachsge Gewinn die Grundstückgewinnsteuer erhoben.

In steuerlicher Hinsicht massgebend ist somit nicht der Zeitpunkt der Umzonung von der Landwirtschaftszone in die Bauzone, sondern der Zeitpunkt, ab wann das eingezonte Bauland dem Geltungsbereich des BGGB entzogen ist. Dies ist bei einem gemischten Grundstück im Zeitpunkt der Abparzellierung der Fall. Bei einer vollständig in der Bauzone liegenden Hofparzelle eines Landwirtschaftsbetriebs ist dies der Fall, wenn die Gewerbeeigenschaft gemäss Art. 7 BGGB nicht mehr vorhanden ist.¹⁷ Gilt ein Teil der Hofparzelle eines landwirtschaftlichen Gewerbes nicht als betriebsnotwendig, so entfällt dieser Teil bereits im Zeitpunkt der Einzonung aus dem Geltungsbereich des BGGB.¹⁸ Da gemäss Ansicht des Bundesgerichts die steuersystematische Abgrenzung zwischen landwirtschaftlichem Geschäftsvermögen und «normalem» Geschäftsvermögen für weit zurück liegende Fälle aufgrund von Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen nicht mehr durchgeführt werden könne, spielt es nach Ansicht der Autoren eine wesentliche Rolle, in welchem Zeitpunkt die steuersystematische Abgrenzung zu erfolgen hat. Das Bundesgericht legt im kommentierten Urteil den Schluss nahe, die Grenze am 1. Januar 1994 zu ziehen: nämlich im Zeitpunkt des Inkrafttretens des BGGB. Diese Grenzziehung ist insofern nachvollziehbar, als dass die Steuerfolgen ja gerade unterschiedlich sind, ob landwirtschaftlich genutztes Bauland dem BGGB unterliegt oder nicht. Nachfolgend ist darauf näher einzugehen.

4.1. Einzonung vor dem 1. Januar 1994

Wurde ein unbebautes und bisher landwirtschaftlich genutztes Grundstück vor dem 1. Januar 1994 eingezont und erfolgt heute ein Verkauf oder eine Privatentnahme, so könne gemäss Bundesgericht aufgrund von Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen keine steuersystematische Abgrenzung mehr erfolgen. Dies hat zur Folge, dass der ganze Gewinn (Differenz zwischen Verkaufserlös und Buchwert)

¹⁶ Abparzellierung gemäss Art. 60 lit. a BGGB.

¹⁷ 1 Standardarbeitskraft (SAK). Die Kantone haben gemäss Art. 5 lit. a BGGB die Möglichkeit, die Gewerbe Grenze auf 0.75 SAK zu reduzieren.

¹⁸ Vgl. Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB.

¹⁴ Vgl. Art. 23 der Verordnung vom 7. Dezember 1998 über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft (DZV). Ab einem massgebenden Vermögen von Fr. 800 000.00 werden die Direktzahlungen bis zu einem massgeblichen Vermögen von Fr. 1 Mio. gekürzt. Das massgebliche Vermögen ist das steuerbare Vermögen, vermindert um Fr. 270 000.00 pro Standardarbeitskraft und um Fr. 340 000.00 für verheiratete Bewirtschafterinnen und Bewirtschafter.

¹⁵ Vgl. Motion 12.3172 von Leo Müller, eingereicht am 14. März 2012.

der Einkommenssteuer unterliegt. Will man die Meinung des Bundesgerichts akzeptieren, dass in jenen Fällen kein Systemwechsel vorgenommen werden könne oder dürfe, so ist immerhin Folgendes zu beachten: Im Rahmen der Einführung der Aufzeichnungspflicht per 1. Januar 1995 waren die Bäuerinnen und Bauern gemäss Praxis der Steuerbehörden gehalten, landwirtschaftlich genutztes Bauland zum landwirtschaftlichen Ertragswert einzubilanzieren. Die Eingangsbilanzen wurden aufgrund der damals noch geltenden zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung in der Regel per 1. Januar 1993 erstellt. Wäre es damals zugelassen worden, das landwirtschaftlich genutzte Bauland zum Verkehrswert einzubilanzieren, würde der bei einem Verkauf oder einer Privatentnahme steuerbare Gewinn der Differenz zwischen dem damaligen und dem heutigen Verkehrswert entsprechen. Dies ist nach Ansicht der Autoren zu Gunsten der betroffenen Bäuerinnen und Bauern bei der Steuerveranlagung zu berücksichtigen.

4.2. Einzonung ab 1. Januar 1994 bis 2. Dezember 2011

Folgt man den Ausführungen des Bundesgerichts, so ist auf diese Fälle die im Urteil 2C_708/2010 begründete steuersystematische Abgrenzung anwendbar. Wendet man die Praxis der logischen Sekunde auf den Einzonungstatbestand an, läuft der Vorgang wie folgt ab: Mit der Einzonung fällt das unbebaute und vollständig in der Bauzone liegende Grundstück aus dem Geltungsbereich des BGG und wird für eine logische Sekunde Privatvermögen. Da die Anlagekosten dem Buchwert entsprechen, fällt keine Einkommenssteuer an. Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird aufgeschoben. Fraglich ist, ob das Grundstück im Privatvermögen verbleibt oder automatisch ins «normale» Geschäftsvermögen wechselt. Die Autoren plädieren bei unbebauten Baulandgrundstücken für den Verbleib im Privatvermögen, wie sogleich aufgezeigt wird. Der klassische Anwendungsfall der logischen Sekunde bleibt daher der Wechsel vom Geschäftsvermögen Landwirtschaft ins Geschäftsvermögen Liegenschaftshandel.

Ob ein Vermögenswert dem Privat- oder Geschäftsvermögen zugehört, ergibt sich aus der Anwendung der sogenannten Präponderanzmethode (Art. 8 Abs. 2 StHG, Art. 18 Abs. 2 DBG). Nach den Richtlinien der Eidgenössischen Steuerverwaltung sind dabei die Erträge aus der geschäftlichen Nutzung ins Verhältnis zum Gesamtertrag der Liegenschaft zu setzen.¹⁹ Beträgt der geschäftliche Nutzen mehr als 50%, gilt die Liegenschaft insgesamt als Geschäftsvermögen.²⁰ Im Urteil 2C_308/2009 vom 14. Oktober 2009 befasste sich das Bundesgericht mit einer Ersatzbeschaffung aus dem Verkauf von Bauland. Dabei hielt das Bundesgericht

¹⁹ BGE 133 II 420 Erw. 3.3.

²⁰ Vgl. Ziff. 2.1 des Merkblatts Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG (Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung) als Beilage zum gleichnamigen Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992.

ausdrücklich fest, dass die landwirtschaftliche Nutzung bei Bauland unmassgeblich sei und damit kein echtes landwirtschaftliches Grundstück vorliege.²¹ Wenn aber die landwirtschaftliche Nutzung unmassgeblich und damit untergeordnet der künftigen Verwendung als Bauland ist, muss im Zeitpunkt der Einzonung von der Überführung in das Privatvermögen ausgegangen werden. Das Baulandgrundstück stellt somit künftig eine private Kapitalanlage dar. Im BGE 133 II 420 stellt das Bundesgericht zudem fest, dass selbst bei überbauten und privat bewohnten Liegenschaften nur ausnahmsweise von Geschäftsvermögen ausgegangen werden könne.²² Bei unbebauten Baulandgrundstücken muss deshalb umso mehr von Privatvermögen ausgegangen werden. Dies einerseits deshalb, weil diese Grundstücke (grundsätzlich) nicht mehr dem BGG unterstellt sind und damit nicht zum landwirtschaftlichen Gewerbe gehören und andererseits weil der künftige Ertrag aus dem Verkauf die geschäftliche, landwirtschaftliche Nutzung mehrfach übersteigt. Landwirtschaftlich genutzte Baulandgrundstücke stellen nur insofern einen Spezialfall dar, soweit diese weiterhin dem BGG unterstellt bleiben. Wie erwähnt, kann das Baulandgrundstück im Fall des Liegenschaftshandels aber wieder zu Geschäftsvermögen werden. Diesfalls wird das Grundstück zum Verkehrswert (Baulandpreis) vom Privatvermögen ins «normale» Geschäftsvermögen eingebracht, wobei die Grundstückgewinnsteuer anfällt.

Fraglich ist, wie der Systemwechsel bei Grundstücken zu vollziehen ist, bei welchen die Veranlagung und der Bezug der Grundstückgewinnsteuer bereits verjährt sind.²³ Die Autoren schlagen vor, dass diesfalls die steuersystematische Abgrenzung im Zeitpunkt des Verkaufs oder der Privatentnahme des Grundstücks zu erfolgen hat. Das heisst, in jenem Zeitpunkt sind die Grundstückgewinnsteuer rücksichtlich der Privateinlage und die Einkommenssteuer auf dem Wertzuwachs seit der Privateinlage zu erheben.

4.3. Einzonung nach dem 2. Dezember 2011

Die Autoren plädieren in der Frage der Umsetzung des kommentierten Urteils generell dafür, dass die mit dem Urteil 2C_11/2011 eingeleitete neue Praxis der Besteuerung von landwirtschaftlich genutztem Bauland im Geschäftsvermögen von Bäuerinnen und Bauern erst ab dem 1. Januar 2012 angewendet wird. Da die neue Praxis in wohl allen betroffenen Steuerfällen enorme finanzielle Auswirkungen

²¹ Vgl. Ziff. 2.1 des Merkblatts Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 DBG (Ausdehnung der Kapitalgewinnsteuerpflicht, Übergang zur Präponderanzmethode und deren Anwendung) als Beilage zum gleichnamigen Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 12. November 1992.

²² Vgl. Erw. 4.5.

²³ Gemäss § 177 Abs. 1 bzw. 178 Abs. 1 StG/AG beträgt die Veranlagungs- bzw. Bezugsverjährung 5 Jahre.

haben wird, rechtfertigt es sich, vom Grundsatz abzuweichen, wonach eine neue Praxis im Grundsatz auf alle offenen Steuerfälle anzuwenden ist.

Einstweilen ohne steuerliche Konsequenzen sind Einzonungen, bei welchen das eingezonte Grundstück oder der eingezonte Grundstücksteil dem BGGB unterstellt bleibt.²⁴ Wo dies nicht der Fall ist, empfiehlt es sich, vor Rechtskraft der Umzonung die Überführung des Grundstücks oder des Grundstücksteils in das Privatvermögen zu verlangen. Das Bundesgericht erwähnt im Urteil 2C_11/2011 diese Möglichkeit explizit.²⁵ Mit der Einzonung entfällt das Grundstück (z.B. unbebautes Baulandgrundstück oder in der Bauzone liegende Hofparzelle eines Landwirtschaftsbetriebes, der kein landwirtschaftliches Gewerbe mehr darstellt) oder der Grundstücksteil (nicht betriebsnotwendiger Umschwung der Hofparzelle eines landwirtschaftlichen Gewerbes) aus dem Geltungsbereich des BGGB. Das Realteilungs- und Zerstückelungsverbot gilt ab jenem Zeitpunkt nicht mehr. Geht man wie das Bundesgericht davon aus, dass es sich dabei nicht mehr um landwirtschaftliche Grundstücke handelt, so darf auch angenommen werden, dass der primäre Nutzen nicht mehr landwirtschaftlich ist²⁶, sondern es sich dabei um eine nicht mehr betriebsnotwendige Kapitalanlage im Privatvermögen handelt. Da das Bauland nicht betriebsnotwendig ist, dürfte auch die Präponderanzmethode nicht gegen das Halten des Baulands als Kapitalanlage im Privatvermögen sprechen.²⁷ Eine wie bei den Anwendungsfällen der logischen Sekunde stattfindende Privateinlage ins «normale» Geschäftsvermögen ist nach Ansicht der Autoren im Zeitpunkt der Einzonung nicht zwingend, da nur in Ausnahmefällen von einem Liegenschaftshändler auszugehen ist. Das Einbringen in das Geschäftsvermögen könnte aber vom Steuerpflichtigen verlangt werden. Im Zeitpunkt des Verkaufs wird geprüft, ob Privat- oder Geschäftsvermögen vorliegt. Sofern nicht selbständiges Erwerbseinkommen aus Liegenschaftshandel vorliegt, ist nach dem Gesagten von Privatvermögen auszugehen. Liegt der Ausnahmefall des Liegenschaftshändlers vor, muss der Wertzuwachs bis zur Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit des Liegenschaftshandels (Differenz landwirtschaftlicher Verkehrswert zu Verkehrswert des Baulandes) mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Ein darüber hinausgehender Gewinn unterliegt der Einkommenssteuer (Differenz Verkehrswert Bauland im Zeitpunkt der Aufnahme des Liegenschaftshandels zum Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung).

²⁴ Vgl. Art. 2 Abs. 2 BGGB.

²⁵ Vgl. Erw. 2.4 am Ende.

²⁶ Vgl. im Fall der Ersatzbeschaffung Urteil 2C_308/2009 vom 14. Oktober 2009 Erw. 3.2.

²⁷ Vgl. dazu oben Ziff. 4.2.

5. Kommentierte Steuerberechnungsbeispiele

Die nachfolgenden Berechnungsbeispiele zeigen die unterschiedliche Besteuerung im dualistischen und monistischen Steuersystem auf. Stellvertretend für das dualistische System steht der Kanton Aargau und für das monistische System wird auf den Kanton Zürich verwiesen.

5.1. Verkauf der Liegenschaft eines Selbständigerwerbenden (Nicht-Landwirts)

Der Dorfschreiner Felix verkauft seine Schreinerei mit Wohnhaus. Da Bauland kaum an Wert einbüsst und wissend, dass beim Verkauf die stillen Reserven mit der Einkommenssteuer erfasst werden, wurde die Liegenschaft nur wenig abgeschrieben. Die Anlagekosten entsprechen dem seinerzeitigen Kaufpreis für das Baulandgrundstück zuzüglich wertvermehrender Investitionen. Das Wohnhaus wurde ausschliesslich privat genutzt und stellt somit nicht Geschäftsvermögen dar.²⁸ Nachfolgend muss deshalb zwischen Geschäfts- und Privatvermögen unterschieden werden.

Für den Verkauf des Geschäftsvermögens (ohne Wohnhaus) zeigt sich folgende Situation:

Zahlen in TCHF	Ausgangslage	Begriffe	Kanton ZH monistisch	Kanton AG dualistisch	Bund dualistisch
Verkaufserlös	Verkaufspreis 1'500'	Wertzuwachs 500'	GGSt 500'	Einkommen 600'	Einkommen 600'
Anlagekosten	Anlagekosten 1'000'	Abschreibung 100'	Einkommen 100'		
Buchwert	Buchwert 900'				

²⁸ Vgl. BGE 133 II 420 (Betriebsleiterwohnung eines Bäckers) oder BGE 80 I 417 (vermietetes Wohnhaus eines Kollektivgesellschafters).

Der Verkauf des Wohnhauses unterliegt einzig der kantonalen Grundstückgewinnsteuer.

Zahlen in TCHF	Ausgangslage Begriffe		Kanton ZH	Kanton AG	Bund
			monistisch	dualistisch	dualistisch
Verkaufserlös	Verkaufspreis 1'500'	Wertzuwachs 500'	GGSt 500'	GGSt 500'	500' steuerfrei
Anlagekosten	Anlagekosten 1'000'				

Bei einer langen Haltedauer sehen die meisten Kantone ein vereinfachtes Verfahren für den Abzug der Anlagekosten vor. So kann im Kanton Zürich nach einer Haltedauer von 20 Jahren der Verkehrswert vor 20 Jahren (§ 220 StG/ZH) und im Kanton Aargau vergleichsweise 71% des Veräusserungserlöses (§ 105 StG/AG) in Abzug gebracht werden. Die Differenz zwischen den tieferen effektiven Anlagekosten und den pauschalen Anlagekosten kann somit steuerfrei realisiert werden, denn der Nachweis höherer Anlagekosten bleibt vorbehalten. Der Bund erhebt keine Grundstückgewinnsteuer. Beim Verkauf hat Dorfschreiner Felix somit mit folgender Fiskalbelastung zu rechnen.²⁹

Faktoren	AG & Bund		Belastung im Detail			Total je Kanton			
	ZH	Bund	ZH	AG	Bund	Kt. ZH	%	Kt. AG	%
Einkommenssteuer	100'	600'	12'	125'	65'	76'		190'	
AHV, IV, EO, 10%					60'	60'		60'	
GGSt 20 Jahre	1'000'	500'	195'	55'		195'		55'	
Total		1'100'	206'	180'	125'	331'	30%	305'	28%

²⁹ Die Abgaben für die Sozialversicherungen auf selbständigem Erwerbseinkommen wurden pauschal mit 10% berücksichtigt. Für sämtliche Steuerberechnungen werden die Steuertarife des Jahres 2011 und der Steuerfuss der Kantonshauptorte Zürich und Aarau angewendet. Die Berechnungen beziehen sich auf ein verheiratetes Ehepaar ohne Kinder inklusive Kirchensteuer (evang. ref.). Sozialabzüge bleiben unberücksichtigt. Für die Grundstückgewinnsteuer wird eine Besitzdauer von 20 Jahren angenommen. Auf die pauschale Anrechnung der Anlagekosten wird vereinfachend und zum besseren Vergleich verzichtet.

Anhand des obigen Beispiels kann der Unterschied in der Besteuerung von Privat- und Geschäftsvermögen sowie zwischen monistischem und dualistischem System anschaulich aufgezeigt werden.

5.2. Verkauf eines Baulandgrundstücks durch einen Landwirten

Die Gebäude des Landwirtschaftsbetriebs von Bauer Karl liegen in der Kernzone und gehören zu einem Gewerbe gemäss Art. 7 BGG. Ein Teil des in der Bauzone liegenden Grundstücks soll einem Nachkommen günstig verkauft werden. Dieser wird darauf für seine Familie ein Wohnhaus erstellen. Das landwirtschaftliche Gewerbe soll in rund 5 Jahren dem Hofnachfolger zu normalen Bedingungen (Ertragswert) übergeben werden.

Gemäss den Bestimmungen des BGG kann das Baulandgrundstück abparzelliert werden, da es nicht zum betriebsnotwendigen Umschwung gehört. Der Verkauf des Baulandes ist nach der Abparzellierung bewilligungsfrei möglich.

Gemäss Urteil 2C_11/2011 handelt es sich beim verkauften Baulandgrundstück um landwirtschaftliches Geschäftsvermögen. Der Verkauf stellt eine Privatentnahme dar und diese löst im Zeitpunkt des Verkaufs die Einkommenssteuer auf der Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert aus (Art. 8 Abs. 1 StHG, Art. 18 Abs. 2 DBG, § 27 Abs. 2 StG/AG). Dieses Ergebnis ist besonders stossend, da Bauer Karl im Jahr 1993 nur den landwirtschaftlichen Ertragswert in die Buchhaltung aufnehmen durfte. Dieser Umstand führt dazu, dass die Differenz zwischen ca. Rp. 50/m² zu Fr. 600.00/m² als Einkommen besteuert wird. Im nachfolgenden Beispiel können die Anlagekosten (700 m² x Rp. 50/m² = Fr. 350.00) vernachlässigt werden.

Zahlen in TCHF	Ausgangslage Begriffe		Kanton ZH	Kanton AG	Bund
			monistisch	dualistisch	dualistisch
Verkaufserlös	Verkaufspreis 420'	Wertzuwachs 420'	GGSt 420'	Einkommen 420'	Einkommen 420'
Anlagekosten = Buchwert	Anlagekosten 0'	Abschreibung 0'			

Bei einer verkauften Fläche von 700 m² ergibt sich beim Bund und im Kanton Aargau ein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit von rund Fr. 420 000.00. Im Kanton Zürich unterliegt der Wertzuwachsge- winn nur der kantonalen Grundstückgewinnsteuer. Im Fall von Erbvorbezug oder Schenkung würde die Grundstückgewinnsteuer sogar aufgeschoben (§ 214 Abs. 3 StG/ZH, Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG).

Faktoren	Belastung im Detail					Total je Kanton			
	ZH	AG & Bund	ZH	AG	Bund	Kt. ZH	%	Kt. AG	%
Zahlen in TCHF									
Einkommenssteuer	0'	420'	0'	83'	41'	41'		124'	
AHV, IV, EO, 10.00%					42'	42'		42'	
GGSt 20 Jahre	420'	0'	79'	0'		79'		0'	
Total		420'	79'	83'	83'	162'	39%	166'	40%

Kantons- und Bundessteuer zusammen mit den Sozialversicherungsabgaben betragen in beiden Kantonen insgesamt satte 40%. Der nur geringfügige Unterschied zwischen den Kantonen liegt darin, dass der Kanton Zürich eine relativ hohe Grundstückgewinnsteuer erhebt und sich die Sozialversicherungsabgaben nicht unterscheiden.

Als privater Eigentümer hingegen würde der Verkauf nur mit der kantonalen Grundstückgewinnsteuer veranlagt. Der Bund erhebt keine Grundstückgewinnsteuer, womit der Wertzuwachsge- winn beim Bund steuerfrei bleibt. Die fiskalische Belastung halbiert sich im Fall des Kantons Zürich und im Fall des Kantons Aargau reduziert sich diese auf rund einen Viertel der obigen Belastung.

Faktoren	Belastung im Detail					Total je Kanton			
	ZH	AG & Bund	ZH	AG	Bund	Kt. ZH	%	Kt. AG	%
Zahlen in TCHF									
Einkommenssteuer	0'	0'	0'	0'	0'	0'		0'	
AHV, IV, EO, 10.00%					0'	0'		0'	
GGSt 20 Jahre	420'	420'	79'	46'		79'		46'	
Total		420'	79'	46'	0'	79'	19%	46'	11%

Es zeigt sich deutlich, dass die Besteuerung des Baulands bei den Landwirten zu einer stossenden Mehrbelastung gegenüber Privaten und gegenüber anderen Selbständigerwerbenden führt. Wie das Beispiel des Dorfschreiners Felix zeigt, konnte dieser das privat genutzte Wohnhaus im Privatvermögen halten. Wäre der Bauer Karl zum Beispiel Schreiner oder Maler, würde sein Baulandgrundstück Privatvermögen darstellen. Dies selbst dann, wenn er darauf seine Zwergziegen weiden liesse oder das Grundstück ab und zu mäht. Niemand käme auf die Idee, dass es sich bei diesem Baulandgrundstück ausgerechnet um Geschäftsvermögen handeln soll.

Da davon auszugehen ist, dass der Baulandpreis bereits in den Neunzigerjahren einige hundert Franken pro m² betrug, hätte im Zeitpunkt der erstmaligen Bilanzierungspflicht für Landwirte (1. Januar 1993) zumindest die Einbilanzierung zum damaligen Verkehrswert zugestanden werden müssen.³⁰ Da auf dem Landwert nicht abgeschrieben werden kann, entfällt auf der Differenz zwischen landwirtschaftlichem Ertragswert (ca. Rp. 50/m²) und dem seinerzeitigen Verkehrswert des Baulands die Einkommenssteuer. Wird ein Verkehrswert von seinerzeit Fr. 450.00/m² angenommen, reduziert sich die Belastung von ursprünglich rund Fr. 160 000.00 auf rund Fr. 45 000.00!

Mit Urteil 2C_708/2010 hat das Bundesgericht eine Türe offen gelassen, sodass auch in diesem Fall für eine logische Sekunde von der Überführung des landwirtschaftlichen Grundstücks in das Privatvermögen ausgegangen werden müsste. Nur so wird der erzielte Gewinn sachlich der korrekten Besteuerung zugewiesen. Es ist nämlich nicht ersichtlich, weshalb im Fall des Liegenschaftshandels oder der Einbringung in das Geschäftsvermögen einer juristischen Person von der Überführung in das Privatvermögen für eine logische Sekunde ausgegangen werden muss und beim Verkauf des Grundstücks nicht. In beiden Fällen handelt es sich um lange zuvor eingezonte Grundstücke. Eine nähere Betrachtung der Situation, wie sie im Urteil 2C_708/2010 gegeben war, lohnt sich deshalb. Dazu sogleich.

5.3. Einbringen des Baulandgrundstücks in das Geschäftsvermögen einer juristischen Person (in Anlehnung an das Urteil 2C_708/2010)

Verpächter Alfred war Eigentümer eines Landwirtschaftsbetriebs. Mittels sogenanntem Revers blieben die Grundstücke auch nach der Verpachtung Geschäftsvermögen. Die Besteuerung wurde aufgeschoben. In den Jahren 1997 bis 2000 tätigte Alfred sieben Landverkäufe. Zwei Parzellen wurden ab dem Jahr 2004 mit je einem Einfamilienhaus überbaut. Mit Sacheinlage-/Sachübernahmevertrag vom 3. März 2005 übertrug Alfred beide Parzellen an die neu gegründete GmbH zu einem Kaufpreis von rund Fr. 900 000.00.

Zahlen in TCHF	Ausgangslage Begriffe		Kanton ZH monistisch	Kanton AG dualistisch	Bund dualistisch
Verkehrswert	Verkehrswert 900'	Wertzuwachs 730'	GGSt 730'	GGSt 730'	730' steuerfrei
Anlagekosten = Buchwert	Anlagekosten 170'	Abschreibung 0'	Einkommen 0'	Einkommen 0'	Einkommen 0'

³⁰ Vgl. dazu oben Ziff. 4.1.

Gemäss Urteil 2C_708/2010 erfolgt die Besteuerung getrennt in zwei Schritten. In einem ersten Schritt wird das Grundstück für eine logische Sekunde in das Privatvermögen überführt. Erst in einem zweiten Schritt wird das Grundstück wieder in das Geschäftsvermögen der juristischen Person eingebracht. Das Bundesgericht hält diesen Umstand ausdrücklich fest.³¹

Auf dem Baulandgrundstück (nicht überbaut) konnten keine Abschreibungen vorgenommen werden, womit die Anlagekosten dem Buchwert entsprechen. Die Anlagekosten beinhalten bereits die Erschliessungskosten von ca. Fr. 170 000.00. Auf dem Wertzuwachsge Gewinn von rund Fr. 730 000.00 fallen bei 20 Jahren Besitzdauer im Kanton Zürich ca. Fr. 141 000.00 (19%) und im Kanton Aargau ca. Fr. 80 000.00 (11%) Grundstückgewinnsteuern an. Wird das Grundstück an Stelle der Veräusserung an eine juristische Person in das Geschäftsvermögen des selbständig erwerbenden Liegenschaftshändlers überführt, würde im Kanton Zürich die Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben (Art. 12 Abs. 4 lit. b StHG). Im Kanton Aargau hingegen würde sich an der Besteuerung nichts ändern (§ 96 StG/AG, Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG).

Wie das nachfolgende Schema aufzeigt, würde die Weiterveräusserung der Parzellen aus dem Geschäftsvermögen der juristischen Person mit der Gewinnsteuer belastet.

Zahlen in TCHF	Ausgangslage Begriffe		Kanton ZH monistisch	Kanton AG dualistisch	Bund dualistisch
Verkehrswert	Verkaufspreis 1'200'	Wertzuwachs 300'	GGSt 300'	Gewinn 300'	Gewinn 300'
Anlagekosten = Buchwert	Anlagekosten 900'				

Würde der in der juristischen Person verbleibende Gewinn von rund Fr. 250 000.00 (Gewinn nach Steuern) zudem an den Inhaber als Dividende ausgeschüttet, würde diese der Einkommenssteuer unterliegen. Bei einer Beteiligung von über 10% im Privatvermögen ist beim Bund die Ausschüttung nur zu 60% steuerbar (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Im Kanton Aargau wird gemäss § 45a StG/AG das Einkommen aus qualifizierten Beteiligungen zu 40% des Satzes des steuerbaren

³¹ Vgl. Erw. 2.6: «(...) das Land war vorher und nachher Geschäftsvermögen. Aber vorher unterlag es – an sich systemwidrig – der Grundstückgewinnsteuer und nachher – systemkonform – der Einkommenssteuer. Damit fand ein Systemwechsel statt, welcher im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung zwingend berücksichtigt werden muss.»

Einkommens besteuert. Im Kanton Zürich beträgt diese Ermässigung 50% des Steuersatzes (§ 35 Abs. 4 StG/ZH). Unter Berücksichtigung der Besteuerung der Ausschüttung an den Anteilsinhaber beträgt die Steuerbelastung insgesamt zwischen 25% und 35%.

Faktoren	Belastung im Detail			Total je Kanton		
	ZH	AG	Bund	Kt. ZH	% Kt. AG	%
Zahlen in TCHF		AG & Bund				
Gewinnsteuer	0'	300'	0'	29'	21'	21'
GGSt	20 Jahre	300'	0'	55'	0'	0'
Einkommenst	Dividende	250'	250'	23'	18'	6'
Total		300'		77'	47'	27'
				105'	35%	74'
						25%

Die Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft wird zudem als wirtschaftliche Handänderung der Veräusserung im Sinne der Grundstückgewinnsteuer gleichgestellt (Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG, § 216 Abs. 2 StG/ZH, § 96 Abs. 2 lit. a StG/AG).

6. Schlussfolgerungen aus den Beispielen

Die Berechnungsbeispiele zeigen, dass bei der Umsetzung des Urteils 2C_11/2011 ohne Berücksichtigung des Systemwechsels die Gewinne aus dem Verkauf von Baulandgrundstücken bei Landwirten zu einer viel höheren fiskalischen Belastung führen würden, als dies vergleichsweise private Eigentümer oder andere Selbständigerwerbende hinnehmen müssten. Kommen zu den Steuern und Sozialversicherungsbeiträgen die in der Raumplanung neu vorgesehene Mehrwertabgabe, ein allfälliger Verlust von Direktzahlungen (Überschreitung Einkommenslimite) und die Abgaben aufgrund des Gewinnanteilsrechts dazu, würden Einzonung und Verkauf von Bauland für aktive Bäuerinnen und Bauern äusserst unattraktiv.

Wie im vorliegenden Aufsatz dargelegt und mit Berechnungsbeispielen veranschaulicht, führen folgende Gründe zu einer sehr hohen fiskalischen Belastung von Bäuerinnen und Bauern:

- Baulandgrundstücke gelten bei den übrigen Selbständigerwerbenden nicht als Geschäftsvermögen (Ausnahme: Liegenschaftshändler).
- Ein privat bewohntes Wohnhaus (Betriebsleiterwohnhaus) gilt nur beim Landwirt als Geschäftsvermögen. Bei den übrigen Selbständigerwerbenden gilt dieses grundsätzlich als Privatvermögen.
- Die Präponderanzmethode wird bei den Landwirten auf das ganze landwirtschaftliche Gewerbe als Einheit angewendet. Eine Ausscheidung von Privatvermögen wird den Landwirten somit verwehrt.

- Grundstücksgewinn aus der Veräusserung von Privatgrundstücken unterliegt nur der kantonalen Grundstückgewinnsteuer. Der Bund erhebt keine Grundstückgewinnsteuer.
- Durch die pauschale Anrechnung der Anlagekosten wird bei der Veräusserung von Privatgrundstücken ein Teil des Gewinnes (Differenz zwischen tieferen, effektiven Anlagekosten und Pauschale) steuerfrei realisiert.
- Grundstücksgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen unterliegen nicht den Sozialversicherungsabgaben.
- Der Verkehrswert von Baulandgrundstücken konnte bei der erstmaligen Einbilanzierung durch Landwirte nicht geltend gemacht werden. Als Buchwert wurde meist der seinerzeitige landwirtschaftliche Ertragswert (max. Rp. 50/m²) akzeptiert.

BGer 2C_559/2011 – Urteil des Bundesgerichts vom 20. Januar 2012 i.S. «Heidi-Alpen Bergkäse»

Berg- und Alp-Verordnung (BAIV); Wirtschaftsfreiheit (Art. 27 BV); verfassungskonforme Auslegung; Landwirtschaftsgesetz (LwG); Anwendung neuen Rechts; Täuschungsverbot; Lebensmittelgesetz (LMG)

Dr. iur. Michael Burkard, Rechtsanwalt

I. Sachverhalt

1. Die Firma Bergsenn AG mit Sitz in Ennetbürgen/NW stellt in Käsereien in Savognin und Untervaz/GR einen Käse her, den sie unter der Bezeichnung «Heidi-Alpen Bergkäse» vertreibt. Das Amt für Lebensmittelsicherheit und Tiergesundheit des Kantons Graubünden stellte jedoch fest, dass der «Heidi-Alpen Bergkäse» nicht auf einer Alp, sondern eben in den tiefer gelegenen Ortschaften Savognin und Untervaz hergestellt wird. Das widerspreche, so befand das Amt, der Verordnung vom 8. November 2006 über die Kennzeichnung «Berg» und «Alp» für landwirtschaftliche Erzeugnisse und verarbeitete landwirtschaftliche Erzeugnisse (Berg- und Alp-Verordnung, BAIV; AS 2006 4833; im Folgenden: BAIV 2006). Aus diesem Grund verbot das Amt für Lebensmittelsicherheit und Tiergesundheit des Kantons Graubünden der Bergsenn AG die Verwendung der Bezeichnungen «Heidi-Alp Bergkäse» und «Heidi-Alpen Bergkäse». Gegen dieses Verbot erhobene Beschwerden der Bergsenn AG wurden sowohl vom Departement für Volkswirtschaft und Soziales des Kantons Graubünden als auch vom Bundesverwaltungsgericht abgewiesen.

2. Vor Bundesgericht rügte die Beschwerdeführerin insbesondere, die BAIV benachteilige ohne sachlichen Grund die Hersteller von in der Schweiz produzierten Erzeugnissen gegenüber ausländischen Herstellern. Dadurch verletzte sie den Grundsatz der Gleichbehandlung der Gewerbetreibenden. Zudem stelle die BAIV – jedenfalls in der Auslegung des Bundesverwaltungsgerichts – einen unverhältnismässigen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit dar, weil sie wegen der Ungleichbehandlung in- und ausländischer Produkte den ihr durch das Landwirtschaftsgesetz vorgegebenen Zweck nicht zu erreichen vermöge.

3. Mit Urteil vom 20. Januar 2012 hat das Bundesgericht die Beschwerde der Bergsenn AG gutgeheissen und damit das von der Vorinstanz gestützte Verbot der Bezeichnung «Heidi-Alpen Bergkäse» aufgehoben.