

Pius Koller

Kurzkommentar zu BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 in Sachen Besteuerung von landwirtschaftlich genutzten Baulandgrundstücken

Mit Urteil vom 2. Dezember hat das Bundesgericht das Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 1. November 2010 (WBE.2010.201) bestätigt; nicht in der Begründung, jedoch im Ergebnis. Das höchstrichterliche Urteil wird voraussichtlich weitreichende Konsequenzen auf die Besteuerung von Bauland im Geschäftsvermögen von Bäuerinnen und Bauern haben. Nachfolgend werden die ersten Erkenntnisse des Autors aus dem Urteil kurz dargelegt.

Rechtsgebiet(e): Steuerrecht; Bau- und Raumplanungsrecht. Bodenrecht; Urteilsbesprechungen

Zitiervorschlag: Pius Koller, Kurzkommentar zu BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 in Sachen Besteuerung von landwirtschaftlich genutzten Baulandgrundstücken, in: Jusletter 27. Februar 2012

[Rz 1] Gemäss dem in Fünferbesetzung¹ gefällten Urteil des Bundesgerichts (2C_11/2011) ist es aus steuerrechtlicher Sicht korrekt, dass das im beurteilten Fall landwirtschaftlich genutzte (unbebaute) Baulandgrundstück bei der Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (vorliegend wurde unter Zurückbehaltung des Baulandgrundstücks der Landwirtschaftsbetrieb an den Sohn übertragen) vollständig der Einkommenssteuer zu unterstellen ist. Das hat zur Folge, dass nicht nur (wie bisher) die wiedereingebrachten Abschreibungen (= Differenz Anlagekosten zu Buchwert), sondern neu auch der Wertzuwachsge Gewinn (= Differenz Nettoerlös zu Anlagekosten) der Einkommenssteuer unterliegt. Nach dieser Rechtsprechung werden die Abgaben auf dem Wertzuwachsge Gewinn im Kanton Aargau künftig nicht 5% (bei einer Haltedauer von mehr als 25 Jahren²), sondern gut und gerne 45% (Gemeinde- und Staatssteuer, Direkte Bundessteuer, AHV-Beiträge) betragen. Infolge des Bundesgerichtsentscheids werden die Abgaben bei der Überführung eines unbebauten Baulandgrundstücks vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen um ein Mehrfaches steigen.³

[Rz 2] Nach Ansicht des Bundesgerichts rechtfertigt sich die Anwendung von Art. 27 Abs. 4 StG/AG, wonach Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet werden, für unbebaute Baulandgrundstücke nicht.⁴ Damit ist das Bundesgericht jenen Lehrmeinungen gefolgt, welche diese Handhabung als sachlich fragwürdig kritisiert haben.⁵ Mitunter wurde von den Kritikern

eine Ungleichbehandlung von Landwirten und selbständigerwerbenden «Gewerblern» geltend gemacht.

[Rz 3] Im Ergebnis hat das Bundesgericht im genannten Urteil den Begriff «landwirtschaftliche Grundstücke» gemäss Art. 27 Abs. 4 StG/AG konkretisiert. Die Konkretisierung gilt allerdings nicht nur für den Kanton Aargau, da Art. 27 Abs. 4 StG/AG mit Art. 8 Abs. 1 StHG⁶ und Art. 18 Abs. 4 DBG harmonisiert. Das Urteil wird folglich schweizweit von Bedeutung sein, zumal die meisten Kantone mit dualistischem Steuersystem⁷ eine Parallelbestimmung zu Art. 27 Abs. 4 StG/AG in ihren Steuergesetzen kennen.⁸

[Rz 4] Gemäss Bundesgericht kann von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur noch dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB⁹ 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.

[Rz 5] Diese höchstrichterliche Konkretisierung des Begriffs

¹ Gemäss Art. 20 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (SR 173.110; BGG) entscheidet das Bundesgericht in der Regel in Dreierbesetzung. Bei Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung oder auf Antrag einer Richterin oder eines Richters wird in Fünferbesetzung entschieden (Art. 20 Abs. 2 BGG).

² Vgl. § 109 des Steuergesetzes des Kantons Aargau vom 15. Dezember 1998 (SAR 651.100; StG/AG).

³ Hinzuweisen ist an dieser Stelle auf § 32a Abs. 1 StG/AG und Art. 18a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (SR 642.11; DBG), wonach die steuerpflichtige Person bei einer Überführung einer Liegenschaft aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen verlangen kann, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert (Buchwert) besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Für den vom Bundesgericht beurteilten Fall bedeutet dies, dass bei Gewährung des Steueraufschubs der Wertzuwachsge Gewinn erst bei der Veräusserung des Baulandgrundstücks besteuert würde.

⁴ Das neue Steuergesetz des Kantons Aargau trat auf den 1. Januar 2001 in Kraft. Die Überführung der Grundstücke erfolgte in der Regel steuerfrei, da auf unbebauten Grundstücken kaum Abschreibungen oder Wertberichtigungen vorgenommen werden konnten. Es wurden damit die ursprünglichen Anlagekosten übernommen.

⁵ Vgl. die Hinweise BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 in Erw. 2.1.1 am Ende.

⁶ Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (SR 642.14; StHG).

⁷ 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 Grundstücksgewinnsteuer. Nach der neuen Praxis des Bundesgerichts sind im monistischen System zusätzlich die direkte Bundessteuer und die AHV-Beiträge zu erheben.

⁸ Vgl. statt anderer § 25 Abs. 4 des Steuergesetzes des Kantons Luzern vom 22. November 2009 (SRL 620, 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.

⁹ Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.11; BGGB).

«landwirtschaftliches Grundstück» ist wohl hinzunehmen und somit kann das bisherige Abgrenzungskriterium der landwirtschaftlichen Nutzung nicht mehr aufrechterhalten werden.¹⁰ Wollte man zum alten landläufigen Verständnis zurückkehren, müsste der Gesetzgeber (Bund und Kantone) aktiv werden.

[Rz 6] Zu Fragen Anlass geben in jedem Fall die steuersystematischen Ausführungen des Bundesgerichts.¹¹ Wie dieses richtig ausführt, folgt das Steuergesetz des Kantons Aargau dem dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung: Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften bzw. aus deren Überführung ins Privatvermögen unterliegen entweder der Gewinn- oder der Einkommenssteuer.

[Rz 7] Bereits im Urteil 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 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.¹² 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 Wertzuwachsge Gewinn 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.

[Rz 8] Meines Erachtens müsste die steuersystematische Abgrenzung auch für den vorliegenden Fall gelten. Das hätte zur Folge, dass im Zeitpunkt, in welchem das Grundstück aus dem Geltungsbereich des BGGB entfällt (z.B. bei Einzonung, Parzellierung usw.), ein Systemwechsel erfolgen würde. Der bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufene hypothetische Wertzuwachsge Gewinn würde Art. 27 Abs. 4 StG/AG und somit der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen.¹³ Der seitherige

Wertzuwachsge Gewinn würde über die Einkommenssteuer erfasst. Das Bundesgericht ist allerdings der Meinung, dass diese an sich mögliche steuersystematische Abgrenzung aufgrund von Praktikabilitäts- und Umsetzungsproblemen nicht machbar und eine Ausnahmeregelung angemessen einzugrenzen sei. Nach Ansicht des Bundesgerichts sei eine zwischen zwei Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung (mit der Grundstückgewinnsteuer bis zum Systemwechsel [z.B. Umzonung], mit der Einkommenssteuer für den danach entstandenen Wertzuwachsge Gewinn) nur dann gerechtfertigt, wenn diese nicht erst im Nachhinein geschehe, sondern schon im Zeitpunkt der Umzonung erfolgt sei; namentlich auf Verlangen des Steuerpflichtigen.¹⁴ Diese Ausführungen des Bundesgerichts überraschen, zumal es nach meinem Dafürhalten nicht Sache des Bundesgerichts ist, eine Ausnahmeregel zu schaffen, wenn sich die Handhabung des Systemwechsels aus dem Gesetz ergibt. Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 27 Abs. 4 StG/AG unterliegen Gewinne aus landwirtschaftlichen Grundstücken nur bis zur Höhe der Anlagekosten der Einkommenssteuer. Da gemäss dem kommentierten Bundesgerichtsurteil landwirtschaftliche Grundstücke¹⁵ (weiterhin) in den Anwendungsbereich von Art. 27 Abs. 4 StG/AG fallen, lässt es der besagte Wortlaut meines Erachtens nicht zu, Gewinne bis in alle Ewigkeit zurück der Einkommenssteuer zu unterstellen.

[Rz 9] Es wird sich zeigen, wie das Urteil in der Praxis umgesetzt wird. Dies dürfte nicht einfach sein. Aus Gründen der Rechtssicherheit heikel erscheint insbesondere die Anwendung des Bundesgerichtsurteils auf bereits getätigte Überführungen, zumal diese in aller Regel auf den kalkulierten

die Präponderanzmethode (vgl. § 27 Abs. 2 Satz 3 StG/AG und JÜRGEN ALTORFER/JULIA VON AH, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., N 143 ff. zu § 27). Danach wird für die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen auf die überwiegende Nutzung eines Vermögensgegenstands abgestellt. Also exakt auf jene Verhältnisse, die gemäss BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 bezüglich § 27 Abs. 4 StG/AG nicht mehr entscheidend sein sollen.

¹⁰ Vgl. zur bisherigen Praxis im Kanton Aargau MARIANNE KLÖTI-WEBER/JÜRGEN BAUR, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl., Muri-Bern, N 7a zu § 95.

¹¹ Vgl. BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 Erw. 2.4.

¹² Vgl. BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 Erw. 2.5 und 2.6: Das Bundesgericht hält an dieser Stelle fest, dass das Bauland mit der Zuerkennung einer neuen Funktion (Wechsel von der landwirtschaftlichen Nutzung zum Handelsobjekt) die Geschäftsvermögensqualität verloren habe und für eine logische Sekunde Privatvermögen geworden sei, um hierauf zum damaligen Verkehrswert wiederum ins Geschäftsvermögen überführt worden zu sein.

¹³ Das Bundesgericht (2C_11/2011) spricht in diesem Zusammenhang vom Übergang vom landwirtschaftlichen zum «normalen» Geschäftsvermögen (vgl. Erw. 2.4). Dazwischen wäre das Grundstück in Anlehnung an das Urteil des Bundesgerichts 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 für eine logische Sekunde Privatvermögen geworden. Fraglich ist, ob das Grundstück nicht Privatvermögen bliebe, soweit es keiner anderen geschäftlichen Tätigkeit (z.B. Liegenschaftshandel) zugeführt würde. Dagegen spricht bei weiterhin landwirtschaftlicher Nutzung des Grundstücks

¹⁴ Denkbar wäre die Überführung eines Grundstücks im Zeitpunkt der Einzonung zu den Anlagekosten ins Privatvermögen. Der Wertzuwachsge Gewinn infolge Einzonung würde somit vollständig der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Fraglich ist, wie in einem solchen Fall die Besizdauer beurteilt wird. Gilt die Privatentnahme als Veräusserung und somit als Unterbruchstatbestand, kann die Grundstückgewinnsteuer sehr hoch ausfallen (gemäss § 109 StG/AG bis zu 40% des steuerbaren Grundstückgewinns). Nach MARIANNE KLÖTI-WEBER/JÜRGEN BAUR, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., N 38 zu § 96, bedeutet die Überführung eines Wirtschaftsgutes (somit auch von Grundstücken) aus dem Bereich des Privatvermögens in denjenigen des Geschäftsvermögens und umgekehrt eine steuertechnische Realisation (vgl. § 96 Abs. 2 lit. b StG/AG). Die Umnutzung bzw. Zuführung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks zu einer andersartigen Geschäftstätigkeit (z.B. Liegenschaftshandel) stellt gemäss MARIANNE KLÖTI-WEBER/JÜRGEN BAUR, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., N 40 zu § 96, jedoch keine die Grundstückgewinnsteuer auslösende Überführung dar. Dieser Aargauer Praxis kann seit dem Urteil des Bundesgerichts 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 wohl nicht mehr gefolgt werden (vgl. oben Ziff. 7).

¹⁵ Welche dem BGGB unterliegen (vgl. Art. 2 i.V.m. Art. 6 BGGB).

Steuern gemäss bisheriger Praxis erfolgt sind. Hat z.B. ein Verkäufer mit seinem Vater oder seinen Miterben aufgrund der bisherigen Steuerpraxis bereits über den Gewinnanteil gemäss BGG¹⁶ abgerechnet, könnte die Anwendung der neuen Steuerpraxis auf diesen Fall zur Folge haben, dass der Restgewinn ganz oder teilweise über die Steuern und Abgaben abgeführt wird.

[Rz 10] Fraglich sind ebenso die Folgen des besprochenen Urteils in Bezug auf die Vermögensbesteuerung. Gemäss Art. 51 Abs. 2 StG/AG werden landwirtschaftlich genutzte Grundstücke zum Ertragswert besteuert, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen oder zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümerin oder des Eigentümers bzw. des anderen Ehepartners gehören. Folgt man den Ausführungen des Bundesgerichts, setzt die ertragswertorientierte Besteuerung eines landwirtschaftlich genutzten (unbebauten) Grundstücks in der Bauzone voraus, dass es zu einem (gewerbmässigen) landwirtschaftlichen Betrieb gehört.¹⁷ Man mag sich fragen, wie das Bundesgericht den Begriff «landwirtschaftlicher Betrieb» versteht. Stellt man in steuerrechtlicher Hinsicht auf jene Sachgesamtheit ab, die sich im landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen befindet, würde nach neuer Praxis des Bundesgerichts ein Baulandgrundstück ausserhalb des Geltungsbereichs des BGG nicht dazu gehören und folglich verkehrswertorientiert besteuert. Dies hätte nicht nur höhere Vermögenssteuern zur Folge, sondern könnte u.a. zur (teilweisen oder gänzlichen) Kürzung der Direktzahlungen führen.¹⁸ Allerdings müssten Baulandgrundstücke, die weiterhin landwirtschaftlich genutzt werden, nach der Präponderanzmethode im landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen verbleiben und folglich unverändert zum Ertragswert besteuert werden.¹⁹

[Rz 11] Aufgrund der dargelegten Fragen und Probleme ist es meines Erachtens ratsam, bis zur Klärung der Steuerfolgen im Einzelfall keine Baulandverkäufe oder andere Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen zu tätigen. Die steuerlichen Folgen sind sorgfältig zu prüfen. Dabei ist insbesondere zu klären, ob eine steuersystematische Abrechnung in jenem Zeitpunkt möglich ist, da das Grundstück aus dem Geltungsbereich des BGG entfällt (z.B. Einzonung, Parzellierung). Weiter ist der Aufschub der Gewinnsteuern zufolge

Ersatzbeschaffung zu prüfen. Allenfalls stellt der Wechsel zum Liegenschaftshandel eine Lösung dar oder möglicherweise kann eine Überführung ins Privatvermögen erst im Rahmen der seit Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II privilegierten Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Tätigkeit erfolgen.²⁰

[Rz 12] In jedem Fall lohnt es sich, die steuerlichen Fragen frühzeitig anzugehen und mit einem Spezialisten zu prüfen. Ebenso wichtig ist, dass die Steuerverwaltungen rasch Klarheit darüber schaffen, wie das neue Bundesgerichtsurteil in die Praxis umzusetzen ist.

Pius Koller, Rechtsanwalt und dipl. Ing.-Agr. HTL, Studer Anwälte und Notare, Möhlin.

Abschluss Urteilscommentierung: 26. Januar 2012.

* * *

¹⁶ Vgl. Art. 28 ff. und Art. 41 BGG.

¹⁷ Vgl. BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 Erw. 3. Das Bundesgericht verweist dabei auf die Ausführungen von BARBARA SRAMEK im Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., N 34 zu § 51. Die Kommentatorin äussert sich dazu präziser in N 18 ff.

¹⁸ Vgl. Art. 23 der Verordnung vom 7. Dezember 1998 über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft (SR 919.13; DZV). Ab einem massgebenden Vermögen von Franken 800'000.00 werden die Direktzahlungen bis zu einem massgeblichen Vermögen von Franken 1 Mio. gekürzt. Das massgebliche Vermögen ist das steuerbare Vermögen, vermindert um Franken 270'000.00 pro Standardarbeitskraft und um Franken 340'000.00 für verheiratete Bewirtschafterinnen und Bewirtschafter.

¹⁹ Vgl. zur Präponderanzmethode die Ausführungen oben bei FN 13.

²⁰ Die privilegierte Besteuerung kommt bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach Vollendung des 55. Altersjahres oder infolge Invalidität in Frage (vgl. § 37b Abs. 1 DBG und § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG).