

treuland-Tagung 2025

Liquidationsgewinn

Bildungszentrum Wallierhof, Riedholz, 2. September 2025

Strickhof, Wülflingen, 10. September 2025

Landwirtschaftliches Zentrum Liebegg, Gränichen, 30. September 2025

Heutige Agenda

1. Einstiegsfall (Kanton Aargau)
2. Rechtsgrundlagen: Selbständige Erwerbstätigkeit
3. Rechtsgrundlagen: Grundstückgewinnsteuer
4. Kreisschreiben ESTV Nr. 38 vom 17. Juli 2013
5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke
6. Rechtsgrundlagen: Aufgabe Selbständigkeit
7. Rechtsprechung: Aufgabe Selbständigkeit
8. Fazit
9. Ausblick
10. Was ist zu beachten?
11. Anhang

1. Einstiegsfall (Kanton Aargau)

A. Sachverhalt (1/3)

- Landwirt S. (Jg. 1963) bewirtschaftet einen Landwirtschaftsbetrieb mit Viehhaltung (38 GVE) sowie Acker- und Futterbau (18 ha LN Eigentum).
- Die Hofparzelle (Wohnhaus und Scheune) liegt in der Bauzone.
- Landwirt S. geht einer Nebentätigkeit nach und reduziert fortan Viehhaltung (2007: 0.9 SAK; 2008: 0.8 SAK; 2009: 0.7 SAK; 2010: 0.6 SAK; SAK gem. Direktzahlungen); im Jahr 2011 erfolgt die Verpachtung (nur Land, ohne Hofparzelle, Bewilligung für parzellenweise Verpachtung wird nicht eingeholt).
- Im Jahr 2021 gelangt Landwirt S. mit Ruling an Steuerbehörde mit der Frage, ob Landwirtschaftsbetrieb zu den Anlagekosten überführt werden könne; er legt eine Berechnung von Landwirtschaft Aargau vor, wonach objektiv betrachtet der Landwirtschaftsbetrieb > 1.0 SAK aufweist.

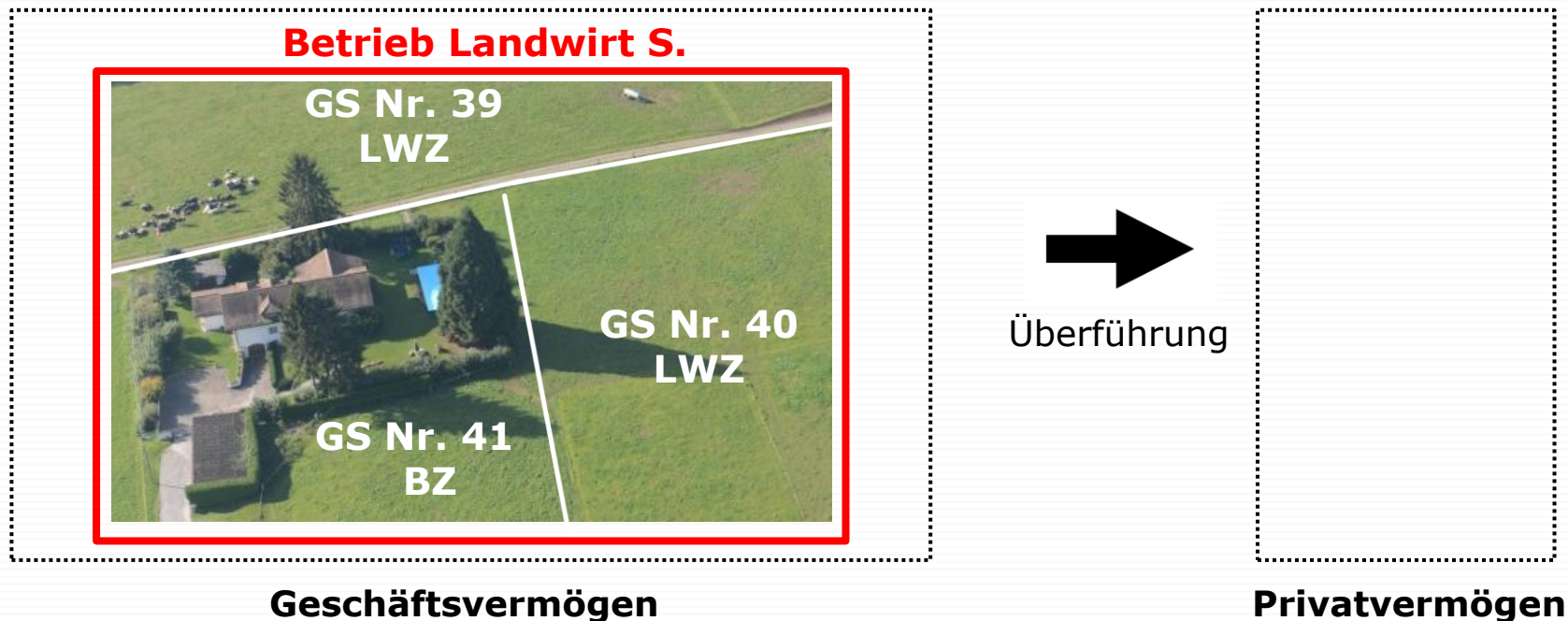
1. Einstiegsfall (Kanton Aargau)

A. Sachverhalt (2/3)

- Kant. Steueramt beurteilt Rulinganfrage negativ → die effektive Bewirtschaftung sei massgebend, es liege kein landwirtschaftliches Gewerbe vor, es sei keine Fortführung der Landwirtschaft geplant.
- Landwirt S. holt bei Landwirtschaft Aargau eine Feststellungsverfügung ein; Ergebnis: aufgrund der objektiven Betrachtungsweise liege ein landwirtschaftliches Gewerbe vor (> 1.0 SAK).
- Landwirt S. gelangt mit erneuter Rulinganfrage an Steueramt → Kant. Steueramt hält an seiner Meinung fest.
- Landwirt S. lässt Steuer- und Abgabefolgen berechnen:
Überführung zu Anlagekosten: CHF 31'000
Überführung im zweistufigen Verfahren: CHF 427'000
Überführung zum Verkehrswert: CHF 926'000

1. Einstiegsfall (Kanton Aargau)

A. Sachverhalt (3/3)



Betrieb Landwirt S. → **landwirtschaftliches Gewerbe** (gem. Landwirtschaft Aargau, objektive Betrachtungsweise)

Foto: www.ag.ch/de/themen/landwirtschaft-tiere/landwirtschaft/direktzahlungen-beitraege/betriebe

1. Einstiegsfall (Kanton Aargau)

B. Problembereiche

- Folgen der Verpachtung im Jahr 2011?
- Darf die Steuerbehörde die Gewerbeeigenschaft anders beurteilen als die dafür zuständige Behörde (im Kanton Aargau = Landwirtschaft Aargau)?
- Liquidationsgewinnberechnung anhand der Anlagekosten oder des Verkehrswerts?
- Evtl. Liquidationsgewinnberechnung nach dem zweistufigen Verfahren (VGer AG WBE.2017.265)?
- Besteht Anspruch auf eine privilegierte Besteuerung gemäss Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG und § 45 Abs. 1 lit. f StG/AG?

2. Rechtsgrundlagen: Selbständige Erwerbstätigkeit

A. Selbständige Erwerbstätigkeit gemäss DBG

- 3. Abschnitt: Selbständige Erwerbstätigkeit

- Art. 18 Grundsatz

¹ Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

² Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt. Artikel 18b bleibt vorbehalten.³²

³ Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Artikel 58 sinngemäss.

⁴ Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet.

³² Fassung gemäss Ziff. II 2 des Unternehmenssteuerreformgesetzes II vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Jan. 2009 (AS **2008** 2893; BBl **2005** 4733).

2. Rechtsgrundlagen: Selbständige Erwerbstätigkeit

B. Selbständige Erwerbstätigkeit gemäss StHG

- **Art. 8** Selbständige Erwerbstätigkeit

¹ Zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen aus Veräusserung, Verwertung, buchmässiger Aufwertung, Privatentnahme oder aus Verlegung in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten; ausgenommen sind Gewinne aus Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, soweit der Veräusserungserlös die Anlagekosten übersteigt. Artikel 12 Absatz 4 bleibt vorbehalten.

2. Rechtsgrundlagen: Selbständige Erwerbstätigkeit

C. Selbständige Erwerbstätigkeit gemäss StG AG

§ 27 3. Selbstständige Erwerbstätigkeit a) Grundsatz

¹ Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbstständigen Erwerbstätigkeit.

² Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern die Eigentümerin oder der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbes zum Geschäftsvermögen erklärt. *

³ Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt § 68 sinngemäss.

⁴ Die Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106. *

2. Rechtsgrundlagen: Selbständige Erwerbstätigkeit

D. Zuordnung Privatvermögen/Geschäftsvermögen

- Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 DBG).
- Bei der Beurteilung, ob ein gemischt genutzter Vermögenswert dem Geschäfts- oder Privatvermögen zugeordnet wird, findet die **Präponderanzmethode** Anwendung (Zuteilung des gesamten Vermögenswertes zum Geschäfts- oder Privatvermögen, keine anteilmässige Zuteilung).
- Gemäss Präponderanzmethode gilt ein Vermögenswert dann als der selbständigen Erwerbstätigkeit dienend, wenn die geschäftliche Nutzung der privaten Nutzung überwiegt, d.h. mehr als 50% beträgt (Kreisschreiben W95-002D der ESTV vom 12. November 1992).

3. Rechtsgrundlagen: Grundstückgewinnsteuer

A. Grundstückgewinnsteuer gemäss StHG

- 3. Kapitel: Grundstückgewinnsteuer

- Art. 12

¹ Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne, die sich bei Veräusserung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes sowie von Anteilen daran ergeben, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

B. Grundstückgewinnsteuer gemäss StG AG

§ 95 I. Gegenstand der Steuer

¹ Gewinne aus der Veräusserung von im Kanton gelegenen Grundstücken oder Anteilen an solchen unterliegen der Grundstückgewinnsteuer.

² Nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fallen Gewinne, soweit sie mit der Gewinnsteuer oder mit der Einkommenssteuer erfasst werden.

3. Rechtsgrundlagen: Grundstückgewinnsteuer

B. Überführung aufgrund Erbteilung (1/2)

□ BGer 2C_1055/2019 vom 26. Juni 2020

- Die Grundstückgewinnsteuer wird von Gesetzes wegen beim Eigentumswechsel durch Erbgang aufgeschoben (Art. 12 Abs. 3 lit. a StHG).
- Die von der Erbin übernommenen Grundstücke gehörten ursprünglich zum GV der Erbengemeinschaft und unterstanden dem BGGB (E. 3.1).
- Aufgrund der Unterstellung unter Art. 2 BGGB gelten die Parzellen aus steuerrechtlicher Sicht als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, weshalb ein realisierter konjunktureller Wertzuwachsgewinn mit der Grundstückgewinnsteuer zu besteuern ist (Art. 12 Abs. 1 StHG).
- Die Grundstücke wurden zwar vom Gesamteigentum der Erbengemeinschaft in das Alleineigentum der Übernehmerin überführt, **aufgrund der unveränderten technisch-wirtschaftlichen Nutzung der Grundstücke wurden diese jedoch vom einen Geschäftsvermögen unmittelbar in das andere überführt**, weshalb keine steuersystematische Realisation i.S.v. Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG (Überführung eines Grundstückes vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen des Steuerpflichtigen) vorlag (E. 3.2.3).

3. Rechtsgrundlagen: Grundstückgewinnsteuer

B. Überführung aufgrund Erbteilung (2/2)

- In Anbetracht seiner jüngsten Praxis, wonach ein Grundstück **unmittelbar** vom (landwirtschaftlichen) Geschäftsvermögen der selbständig erwerbstätigen Person in das Privatvermögen des (nicht selbständig erwerbstätigen) Erwerbers bzw. in das Geschäftsvermögen des (selbständig erwerbstätigen) Erwerbers übergehe (mit Verweis auf Urteile 2C_368/2019 vom 13. März 2020 E. 2.2.4; 2C_317/2018 vom 14. Februar 2020 E. 2.3.3; 2C_993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 3.2), müsse dies gemäss dem **Bundesgericht ganz besonders gelten, wenn das Grundstück auch weiterhin unter dem Schutz des bäuerlichen Bodenrechts stehe. Der Übergang vom einen Geschäftsvermögen in das andere Geschäftsvermögen stehe einer steuersystematischen Realisation im Sinne von Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG entgegen.** Eine irgendwie geartete Veräusserung im Vermögen der Beschwerdeführerin liege nicht vor (E. 3.2.3).
- Demgemäss hat das Bundesgericht die Beschwerde gutgeheissen und die Beschwerdeführerin hatte keine Grundstückgewinnsteuer zu entrichten, da es sich beim Rechtsgeschäft nicht um eine steuersystematische Realisation i.S.v. Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG gehandelt hatte.

3. Rechtsgrundlagen: Grundstückgewinnsteuer

C. Dualismus (Art. 12 Abs. 1 StHG):

- AG, LU, SO, FR, VD, ZG, und weitere.
- Art. 12 Abs. 1 StHG: nur der bei Veräußerung eines Grundstückes des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes anfallende Gewinn untersteht der **Grundstückgewinnsteuer, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt.**
- Art. 8 Abs. 1 StHG, § 27 Abs. 1 StG AG: Gewinne aus der Veräußerung von Geschäftsliegenschaften (bzw. aus deren Überführung ins Privatvermögen) unterliegen der **Gewinn- oder Einkommenssteuer.**
- Art. 8 Abs. 1 StHG, § 27 Abs. 4 StG AG: Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden **bis zur Höhe der Anlagekosten den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit** zugerechnet.
- § 106 Abs. 1 StG AG: Die für die Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Anlagekosten von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens entsprechen dem Buchwert zzgl. der Abschreibungen.

3. Rechtsgrundlagen: Grundstückgewinnsteuer

D. Monismus (Art. 12 Abs. 1 und 4 StHG)

- ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI und JU.
- Art. 12 Abs. 1 StHG: der Grundstückgewinnsteuer unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens oder eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes, **soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt.**
- Art. 12 Abs. 4 StHG: Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen auch Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken aus dem Geschäftsvermögen, **sofern diese Gewinne von der Einkommens- und Gewinnsteuer ausgenommen** sind oder auf diese **angerechnet** werden (in beiden Fällen sind Art. 12 Abs. 4 Bst. a und b StHG zu beachten).

4. Kreisschreiben ESTV Nr. 38 vom 17. Juli 2013

- Gegenstand des Kreisschreibens:
 - Erläuterung der im Bundesgerichtsurteil BGer 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 verwendeten einschlägigen Begriffe.
 - Überblick über die steuerlichen Auswirkungen des Urteils BGer 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011 bezüglich der Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund der Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten.
- BGer 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011:
 - Das Bundesgericht befasste sich im Wesentlichen mit der Frage, wie die Überführung eines Baulandgrundstücks vom Geschäftsvermögen eines Landwirts in dessen Privatvermögen bei der kantonalen Einkommenssteuer zu beurteilen ist.
 - Vgl. nachfolgende Folien zu BGE 138 II 32.

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

A. Begriffsbestimmung gem. BGE 138 II 32 (1/2)

□ Erwägungen

- Der Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes» wird weder im Bundessteuerrecht noch im kantonalen Recht definiert oder näher bestimmt.
- Die **Begriffsbestimmung kann sich nicht darauf beschränken, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr hat sie auch das BGGB, das RPG und das LwG** (insbesondere deren Zielsetzungen sowie Interessenabwägungen) zu berücksichtigen.
- Von einem steuerlich privilegierten Grundstück kann nur dann gesprochen werden, wenn die Voraussetzungen für die Anwendung des BGGB erfüllt sind.
- Dem BGGB unterstehen gem. Art. 2 Abs. 1 BGGB einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone im Sinne von Art. 15 RPG liegen und eine landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist.

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

A. Begriffsbestimmung gem. BGE 138 II 32 (2/2)

□ Erwägungen (Fortsetzung)

■ Ferner gilt das BGGB gemäss Art. 2 Abs. 2 BGGB für:

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

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

B. Konkretisierung der Begriffsbestimmung

□ BGer 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017

□ Erwägungen

- Die Vorinstanz stellt für die Anwendung des § 27 Abs. 4 StG/AG auf die formelle Unterstellung des Grundstücks unter das BGBB ab, welche wegen der geringen Fläche des Grundstücks nicht erfüllt ist (Art. 2 Abs. 3 BGBB), da das betreffende Grundstück nicht Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes i.S.v. Art. 7 BGBB ist und lediglich eine Fläche von 17.52 Aren beträgt.
- Damit wird gem. Bundesgericht dieses Kriterium losgelöst von seinem Kontext angewendet; in BGE 138 II 32 wurde ausgeführt, dass die Begriffsbestimmung des landwirtschaftlichen Grundstücks nicht nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen habe, sondern ebenso der dem BGBB, dem RPG und dem LwG gemeinsamen Zwecksetzung des Erhalts des landwirtschaftlichen Bodens als einem volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor → **entscheidend sei demnach, ob das Grundstück in einer Gesamtbetrachtung der Landwirtschaft** (vgl. Art. 6 Abs. 1 BGBB) **dient** (E. 2.5).

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

C. Folgen der Anhebung der Gewerbegrenze von 0.75 auf 1.0 SAK per 1. September 2008

□ BGer 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017

- Nach den Kriterien gem. BGE 138 II 32 könnte ein in der Bauzone liegendes Grundstück nicht mehr als «land- und forstwirtschaftliches Grundstück» gelten, weil es aufgrund des Verlustes der Gewerbeeigenschaft durch Rechtsänderung nicht mehr dem BGBB untersteht (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGBB).
- Gemäss BGer könne es nicht Ziel der erwähnten Gesetzesänderung gewesen sein, diejenigen landwirtschaftlichen Betriebe, die zwischen 0.75 und 1 SAK aufweisen, von der privilegierten Besteuerung auszuschliessen (vgl. E. 3.4).
- Es lasse sich in denjenigen Fällen, in denen das Ausscheiden aus dem Anwendungsbereich des BGBB völlig unabhängig vom Verhalten des Steuerpflichtigen (durch die Rechtsänderung) und häufig wohl auch ohne sein Wissen eintritt, **nicht mit dem Gesetzeszweck vereinbaren, die zweistufige Abrechnung gem. BGer 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 zu verwehren** (Abrechnung Wertzuwachsgewinn per 01.09.2008 mit der Grundstückgewinnsteuer, des seitherigen mit der Einkommenssteuer).

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

D. Zweistufiges Verfahren (1/3)

- **VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Oktober 2017**
- **Verfahrensgegenstand**
 - Zweistufiges Vorgehen gemäss BGer 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017 → konkrete Darstellung der Erfassung des Wertzuwachsgewinns mit der Grundstückgewinnsteuer und der Einkommenssteuer.
- **Sachverhalt**
 - Eheleute sind gemeinsam selbständig als Landwirte erwerbstätig.
 - Per 31. Dezember 2011 Privatentnahme der in der Bauzone gelegenen Hofparzelle und Abrechnung der kumulierten Abschreibungen gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG.
 - Hofparzelle ist Teil eines Landwirtschaftsbetriebs mit < 1.0 SAK (jedoch Gewerbestatus bis zum 31.08.2008, weil Betrieb > 0.75 SAK).
 - 2014 Veranlagung des Liquidationsgewinns nach Art. 18 Abs. 2 DBG.
 - Einsprache- und Beschwerdeverfahren gegen die Veranlagung der Steuerbehörde.

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

D. Zweistufiges Verfahren (2/3)

□ Erwägungen

- Gemäss BGE 138 II 32 ist nur in Ausnahmefällen zweistufig abzurechnen.
- BGer erblickt einen solchen Ausnahmefall, wo das infrage stehende Grundstück als Folge einer Rechtsänderung aus dem BGBB ausschied → zweistufiges Verfahren gem. BGer 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 ist anzuwenden.
- Die zweistufige Abrechnung ist im Nachhinein im Zeitpunkt der zweiten Privatentnahme vorzunehmen.
- Die erste Stufe (Grundstückgewinnsteuer) und die zweite Stufe (Einkommenssteuer) erfolgen zeitlich zusammen im Zeitpunkt der zweiten Privatentnahme.
- Da die zweistufige Abrechnung im Nachhinein vorzunehmen ist, stellt sich kein Verjährungsproblem, namentlich nicht bei der Grundstückgewinnsteuer.
- Bei der zweistufigen Abrechnung erfolgt ein Wechsel des GV «Landwirtschaft» ins PV und Wiedereinlage des PV in «normales» GV.

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

D. Zweistufiges Verfahren (3/3)

- Erwägungen (Fortsetzung)
 - Es liegt ein Grundstücksgewinnsteuertatbestand gemäss § 96 Abs. 2 lit. b StG/AG vor (**→ Unterbruch der Besitzdauer!**).
 - Startpunkt für die **Berechnung des Besitzdauerunterbruchs ist der 1. September 2008.**
 - Der Überführungswert ins PV per 31. Dezember 2011 ist massgebender Erwerbspreis für Grundstücksgewinnsteuer.
 - Die **Besteuerung in der Steuerperiode 2011 erfolgt wie folgt:**
 - **Wiedereingebrachte Abschreibungen → Einkommen**
 - **Wertzuwachsgewinn per 31. August 2008 → Grundstücksgewinn**
 - **Wertzuwachsgewinn vom 1. September 2008 bis 31. Dezember 2011 → Einkommen**

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

E. Grenze des Rechtsmissbrauchs

□ Vgl. BGer 9C_336/2023 vom 3. Mai 2024

- Betr. zwei zonengemischte Grundstücke i.S.v. Art. 2 Abs. 2 lit. c BGG, welche ohne kantonale Bewilligung veräussert wurden.

□ Vgl. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018

- Betr. Kleingrundstück von 12.36 Aren (wovon 6.99 Aren Bauzone und 5.37 Aren Rebland), welches trotz Bestandteil eines landwirtschaftlichen Gewerbes bei der Hofübergabe zurückbehalten und keine Bewilligung eingeholt wurde.
- Widersprüchliches (und somit rechtsmissbräuchliches) Verhalten des Steuerpflichtigen, wenn er im Steuerverfahren geltend macht, das Grundstück sei dem BGG unterstellt.

- Fazit: Steuerliches Privileg kommt, selbst wenn das Grundstück unter bodenrechtlichem Schutz gestanden hat, **dann nicht zur Anwendung, wenn dieses veräussert wird, ohne dass die erforderlichen Bewilligungen eingeholt wurden;** für die Besteuerung dann aber geltend gemacht wird, es habe sich um ein «land- und forstwirtschaftliches Grundstück» gehandelt → **Rechtsmissbrauch.**

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

F. Retrospektive Betrachtungsweise

□ BGer 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018

- Nicht nur eine Veräusserung im Sinne einer «echten Realisation», sondern **auch die Privatentnahme fällt unter die Privilegierung** von Art. 18 Abs. 4 DBG (E. 2.2.8).
- Wenn das steuerliche Privileg damit etwa auch bei Privatentnahmen greift, verdeutlicht dies, dass die **künftige Verwendung oder Eignung des Grundstücks von keinerlei Bedeutung** ist. Dem Land- oder Forstwirt, der seine selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt und die Parzelle in sein Privatvermögen überführt, steht es im Rahmen des Raumplanungs- und Sachenrechts frei, in welcher Weise er das Grundstück inskünftig nutzt. Er kann es etwa als Garten kultivieren, es bebauen, veräussern, brachliegen lassen oder verpachten (E. 2.2.8).
- **Zu verlangen ist aber, dass das Grundstück bis zur Veräusserung überhaupt unter dem Schutz des bürgerlichen Bodenrechts gestanden hat** (E. 2.2.9).

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

G. Begriff der Überführung in das PV (1/2)

□ BGer 2C_255/2019 vom 9. März 2020

- Die Privatentnahme 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) (E. 2.2.4).
- Die 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 Vermögenswert erfüllt** (E. 2.2.4).
- Eine Überführung hängt namentlich davon ab, dass **in technisch-wirtschaftlicher Hinsicht ein Funktionswechsel** stattgefunden hat. Dies ist besonders bedeutsam im Bereich von Alternativgütern. Aufgrund ihrer Beschaffenheit können solche ebenso gut dem Geschäfts- wie dem Privatvermögen angehören. Entsprechend bestehen tendenziell erhöhte Anforderungen, wenn die steuerpflichtige Person vorbringt, das bisher dem Geschäftsvermögen angehörige Alternativgut sei aus dem betriebswirtschaftlichen Bereich ausgeschieden (und umgekehrt) (E. 2.3.4).

5. Rechtsprechung: land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

G. Begriff der Überführung in das PV (2/2)

□ Überführung während laufender Verpachtung (Praxis AG)

- **Anwendung Kreisschreiben ESTV Nr. 26** (Version vom 6. Februar 2024).
- Gesetzliche Vermutung, dass die verpachteten Güter im GV des Verpächters bleiben (gilt auch bei Verkauf des beweglichen Vermögens an den Pächter).
- Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt nur noch aufgrund einer ausdrücklichen Erklärung der steuerpflichtigen Person als Überführung ins PV (Art. 18a Abs. 2 DBG) → ansonsten gilt der aus der Verpachtung fließende Ertrag als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.
- Bei einer Erklärung zur Überführung vom GV ins PV kann grundsätzlich der Aufschub (Art. 18a Abs. 1 DBG) oder die privilegierte Besteuerung (Art. 37b DBG) geltend gemacht werden.
- **Vorbehalten bleiben Fälle, in denen die betreffenden Güter auch nach deren Verpachtung noch geschäftlichen Zwecken dienen und gem. ihrer technisch-wirtschaftlichen Funktion nach wie vor Geschäftsvermögen darstellen.** In diesen Fällen kann keine Überführung ins PV erfolgen, da die Voraussetzungen für eine Privatentnahme nicht erfüllt sind (vgl. BGer 2C_255/2019 vom 9. März 2020 E. 2.3.5 f.).

6. Rechtsgrundlagen: Aufgabe Selbständigkeit

A. Privilegierte Besteuerung gemäss DBG

- **Art. 37b**¹¹⁸ Liquidationsgewinne

¹ Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben.

² Absatz 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

¹¹⁸ Eingefügt durch Ziff. II 2 des Unternehmenssteuerreformgesetzes II vom 23. März 2007, in Kraft seit 1. Jan. 2011 (AS 2008 2893; BBl 2005 4733).

6. Rechtsgrundlagen: Aufgabe Selbständigkeit

B. Privilegierte Besteuerung gemäss StHG

- **3. Abschnitt: Steuerberechnung**

- **Art. 11**

⁵ Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern.⁸⁶ Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 9 Absatz 2 Buchstabe d nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss Absatz 3 erhoben. Der auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbare Satz wird durch das kantonale Recht bestimmt. Die gleiche Satz-milderung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.⁸⁷

6. Rechtsgrundlagen: Aufgabe Selbständigkeit

C. Privilegierte Besteuerung gemäss StG AG

§ 45 b) Jahressteuer auf Kapitalabfindungen mit Vorsorgecharakter

¹ Der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, unterliegen: *

- a) Kapitalzahlungen aus beruflicher Vorsorge 2. Säule;
- b) Kapitalzahlungen aus gebundener Vorsorge Säule 3a;
- c) * ...
- d) übrige Kapitalzahlungen mit Vorsorgecharakter, insbesondere bei Tod und für bleibende körperliche oder gesundheitliche Nachteile;
- e) Entschädigungen mit Vorsorgecharakter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses, insbesondere Abgangsentschädigungen bei vorzeitiger Pensionierung;
- f) * die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss § 40 lit. d sind abziehbar, soweit sie nicht bereits beim ordentlichen Einkommen abgezogen werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 40 lit. d nachweist, erhoben. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Die Zusammenrechnung nach Absatz 2 kommt nicht zur Anwendung. Die gleiche Satz-milderung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

7. Rechtsprechung: Aufgabe Selbständigkeit

A. Beweislast bei privilegierter Besteuerung (1/3)

- BGer 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020
 - Landwirt gibt seine selbständige Erwerbstätigkeit auf, parzelliert sein in der Weilerzone gelegenes Landwirtschaftsland in drei Teile und verkauft diese.
 - Für die Verkäufe gab er jeweils Grundstückgewinnsteuererklärungen ab und beantragte für den Liquidationsgewinn eine separate Besteuerung infolge Invalidität.
 - Im Rahmen ihrer Veranlagung sprach die zuständige Steuerkommission den drei Parzellen den Charakter eines landwirtschaftlichen Grundstücks ab und beurteilte sie als Bauland. Eine separate Liquidationsgewinnsteuer wurde nicht veranlagt.
 - Dagegen erhoben der Landwirt und seine Ehefrau Beschwerde.

7. Rechtsprechung: Aufgabe Selbständigkeit

A. Beweislast bei privilegierter Besteuerung (2/3)

- Das Bundesgericht hält fest, dass es sich beim verkauften Land nicht um Bauland handle, auch wenn Bauten in der aargauischen Weilerzone in beschränktem Umfang bewilligt werden können.
- Weiter sei eine spätere Nutzung und Verwendung des Grundstücks für die Privilegierung nach § 27 Abs. 4 StG/AG (bzw. Art. 8 Abs. 1 Halbsatz 2 StHG) ohne Bedeutung. Der Umstand, dass die Käuferschaft das streitbetreffende Grundstück unwiderruflich aus dem landwirtschaftlichen Kreislauf herauslöst, stehe der Anwendung von § 27 Abs. 4 StG/AG daher nicht entgegen, solange das Grundstück bis zur Realisation die Anforderungen an ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück erfüllte (**retrospektive Sichtweise**).
- In Bezug auf die beantragte separate Besteuerung des Liquidationsgewinns infolge von Invalidität im Steuerrecht **rekapituliert das Bundesgericht seine Praxis zur Beweislastverteilung.**
- Steuerbehörden haben gemäss Bundesgericht eine gesetzliche Pflicht zur Beweisabnahme, die den verfassungsmässigen Anspruch der Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör reflektiere (E. 4.3.2).

7. Rechtsprechung: Aufgabe Selbständigkeit

A. Beweislast bei privilegierter Besteuerung (3/3)

- Auf eine Beweisabnahme könne verzichtet werden, wenn die angebotenen Beweismittel unerhebliche Tatsachen betreffen, untauglich sind oder die Steuerbehörden aufgrund bereits abgenommener Beweise ihre Überzeugung gebildet haben und ohne Willkür in vorweggenommener antizipierter Beweiswürdigung annehmen können, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (E. 4.3.2).
- Bleiben im Steuerrecht Tatsachen beweislos, **gestalte sich die Beweislastverteilung so, dass steuerbegründende und -erhöhende Tatsachen von der Steuerbehörde, steuerausschliessende und -mindernde Tatsachen vom Steuerpflichtigen nachzuweisen sind (E. 4.3.3).**
- **Steuerbehörden dürfen demnach erst anhand der Beweislastregel entscheiden, wenn sie ihrer Untersuchungspflicht gehörig nachgekommen sind (E. 4.3.4).**

7. Rechtsprechung: Aufgabe Selbständigkeit

B. Privilegierte Besteuerung bei Verpachtung (1/3)

□ BGer 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020

- Landwirt verpachtet seinen Landwirtschaftsbetrieb an den Sohn und verkauft ihm das gesamte Betriebsinventar.
- In der Steuererklärung wird der Pachtzins als Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit deklariert, für den Gewinn aus der Veräusserung des Betriebsinventars wird die privilegierte Liquidationsbesteuerung aufgrund Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (§ 45 Abs. 1 lit. f StG AG) geltend gemacht.
- Steuerkommission verneinte Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und somit auch privilegierte Liquidationsbesteuerung.
- Gemäss Bundesgericht sei Grundvoraussetzung zur Anwendung der privilegierten Besteuerung, dass die **Selbständigkeit «definitiv» aufgegeben** wird.
- Wenn jedoch ein Unternehmen während seines Bestandes einen Teil seiner Geschäftsaktiven veräussert und dadurch ausserordentliches Einkommen erzielt, gelte dieses weiterhin als Bestandteil des gesamthaft zu steuernden Nettoeinkommens.

7. Rechtsprechung: Aufgabe Selbständigkeit

B. Privilegierte Besteuerung bei Verpachtung (2/3)

- Die endgültige Liquidation schliesse jedoch nicht aus, dass die steuerpflichtige Person nach der Liquidation des Betriebs nicht einer **«geringfügigen» selbständigen Erwerbstätigkeit** nachgehen könne (gem. Ziff. 2.1 des Kreisschreibens der ESTV Nr. 28 vom 03.11.2010: geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen unter der BVG-Eintrittsschwelle bleibt; 2025: CHF 22'680).
- **Obwohl sich das verpachtete Land mangels anderweitiger Willensäusserung unverändert im Geschäftsvermögen befindet, handle es sich um eine blossе Kapitalanlage ohne operative Tätigkeit → definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit wird bejaht (E. 3.2.6).**
- Zum Zeitpunkt der Verpachtung kann eine privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung geltend gemacht werden, **bei späterer Überführung der Liegenschaft aber nicht mehr** (privilegierte Besteuerung nur einmalig möglich).
- Dieses Urteil wurde im Kanton Aargau für Fälle mit Verpachtung ab dem 01.01.2020 umgesetzt.

7. Rechtsprechung: Aufgabe Selbständigkeit

B. Privilegierte Besteuerung bei Verpachtung (3/3)

- **Praxisanpassung Steueramt Kanton AG vom 8. Juli 2024:**
 - Gemäss Entscheid des kantonalen Steueramtes Aargau soll die **ursprüngliche Praxis wieder hergestellt** werden.
 - Die **Verpachtung des landw. Betriebes und die Veräusserung des Inventars** gem. § 32a Abs. 2 StG AG bzw. Art. 18a Abs. 2 DBG gilt entgegen des Urteils des BGer **nicht als definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit** (analog Urteil VGer AG vom 14.03.2019; WBE.2018.398).
 - Definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit i.S.v. §45 Abs. 1 lit. f StG AG bzw. Art. 37b DBG **erfolgt nicht mit dem Verkauf des Inventars, sondern erst im Zeitpunkt der vollständigen Liquidation des verpachteten Betriebs.**
 - Zum Zeitpunkt der Verpachtung kann **ohne Antrag zur Überführung der Geschäftsliegenschaft ins PV keine privilegierte Besteuerung** auf dem Veräusserungsgewinn oder auf dem Gewinn aus der Überführung von nicht-verpachteten Grundstücken ins PV verlangt werden (aufgrund fehlender definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit).

8. Fazit

A. Schlussfolgerungen (1/2)

- Gemäss BGE 138 II 32 erweist sich die privilegierte Besteuerung des eigentlichen Wertzuwachsgewinnes für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ganz besonders als fragwürdig, wenn es sich um ein in der Bauzone gelegenes und unüberbautes Grundstück handelt.
- Dieser Privilegierung wirkt eine Konkretisierung der privilegierten Grundstücke anhand des Art. 2 Abs. 1 und 2 BGGB entgegen.
- Mit dem Entscheid BGer 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017 wurde die Begriffsbestimmung erweitert, indem auch diejenigen Grundstücke als land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke zu verstehen sind, welche aufgrund ihrer Grösse nicht dem BGGB unterstehen (Art. 2 Abs. 3 BGGB), jedoch zur landwirtschaftlichen Nutzung geeignet sind.

8. Fazit

A. Schlussfolgerungen (2/2)

- Privilegiert besteuert (zweistufige Methode) werden auch die in der Bauzone liegenden Grundstücke, die lediglich aufgrund der Gesetzesänderung vom 1. September 2008 (Erhöhung SAK) mangels Gewerbezugehörigkeit aus dem Anwendungsbereich des BGG (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGG) gefallen sind.

→ das BGer hat in seiner Rechtsprechung Grenzen der steuerlichen Privilegierung der «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke» festgelegt; die es infolge nie verstärkt, sondern stetig gelockert hat.

8. Fazit

B. Einstiegsfall (1/3)

- Beurteilung Gewerbeeigenschaft
 - Landwirtschaft Aargau: gemäss Feststellungsverfügung 2021 handelt es sich beim Betrieb von Landwirt S. um ein landwirtschaftliches Gewerbe → damit untersteht auch GS Nr. 41 (Bauzone) dem BGGB (Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGB) → **objektive Betrachtungsweise**; kein Verlust der Gewerbeeigenschaft durch die Verpachtung im Jahr 2011.
 - Steuerbehörde Aargau: Gewerbeeigenschaft verneint (Grenze von 1 SAK nicht erreicht; landwirtschaftliche Tätigkeit sei aufgrund der Verpachtung aufgegeben worden und es habe zudem kein Wille bestanden, den Betrieb weiterzuführen) → **Beurteilung entgegen der objektiven Betrachtungsweise.**

8. Fazit

B. Einstiegsfall (2/3)

- Folgen der Verpachtung im Jahr 2011?
 - Praxis Kanton AG: Anwendung des Kreisschreibens Nr. 26 der ESTV.
 - Überführung des Geschäftsbetriebs ins PV mit ausdrücklicher Erklärung grundsätzlich möglich; eine Überführung ins PV trotz Erklärung ist **jedoch dann nicht möglich, wenn die betreffenden Güter auch nach deren Verpachtung geschäftlichen Zwecken dienen und gem. ihrer technisch-wirtschaftlichen Funktion nach wie vor Geschäftsvermögen** darstellen.
- Liquidationsgewinnberechnung anhand der Anlagekosten oder des Verkehrswerts?
 - Fällt das Grundstück unter die «**land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke**» i.S.d. anwendbaren Gesetzes → Liquidationsgewinn wird dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur bis zu den Anlagekosten hinzugerechnet.
 - Im vorliegenden Fall wurde die Anwendung des BGBB für das in der Bauzone gelegene GS Nr. 41 verneint.

8. Fazit

B. Einstiegsfall (3/3)

- Überführung Betrieb ins PV nach der zweistufigen Methode?
 - Aufgrund des Wegfalles der Gewerbeeigenschaft aufgrund Gesetzesänderung per 01.09.2008 darf Überführung ins PV nach der zweistufigen Methode vorgenommen werden (**Achtung: Unterbruch Besitzdauer bei der Grundstückgewinnsteuer**).
 - Im vorliegenden Fall wurde für die Überführung des Betriebs die zweistufige Methode als Kompromisslösung angewendet.
- Privilegierte Besteuerung aufgrund Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (nach Vollendung des 55. Altersjahrs)?
 - Gem. Praxisänderung des Kantons AG vom 8. Juli 2024 bzw. Wiederaufnahme der alten Praxis gilt der Verkauf des Inventars und die Verpachtung des Betriebes nicht als definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit.
 - Sofern **die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben und die Geschäftsliegenschaft aufgrund ausdrücklicher Erklärung ins PV überführt wird**, ist die privilegierte Besteuerung gem. Art. 37b DBG möglich.

9. Ausblick

A. Zonengemischte Grundstücke (1/2)

- Kann die Überführung ins PV eines zonengemischten Grundstückes zu den Anlagekosten vorgenommen werden, wenn die **Fläche in der LWZ weniger als 25 Aren beträgt** (Gesamtgrösse 5'000 m²) und das **Grundstück nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe** gehört?
- Das BGGb gilt gem. Art. 2 Abs. 2 lit. c BGGb auch für Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind ✓

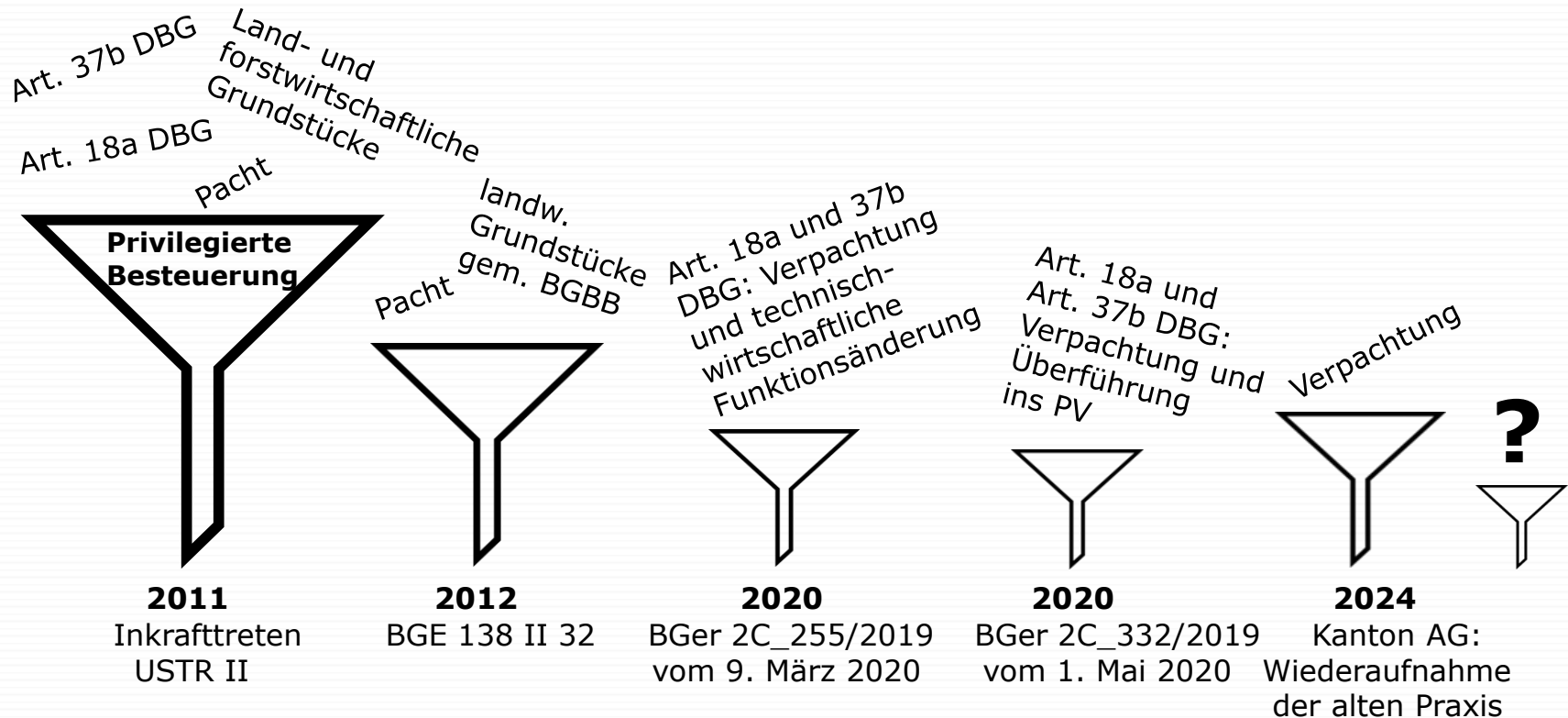
9. Ausblick

A. Zonengemischte Grundstücke (2/2)

- **Beachte:** wenn das **zonengemischte Grundstück zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe** gehört, gilt die steuerliche Privilegierung aufgrund des Rechtsmissbrauchsverbotes nicht, wenn dieses bei Veräusserung behandelt wird, als würde es dem BGG nicht unterstehen, dieses also veräussert wird, ohne die notwendigen Bewilligungen einzuholen (vgl. BGer 9C_336/2023 vom 3. Mai 2024)
- **Steuerbehörden streben jedoch an, für gemischte Parzellen keine Privilegierung mehr zu gewähren!**
- Dies widerspricht jedoch klar der Begriffsbestimmung der «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke» gemäss BGE 138 II 32 und der seither ergangenen Entscheide, welche stetig zu einer Erweiterung und nie zu einer Verschärfung der Begriffsbestimmung geführt haben.
- Ausnahme: Rechtsmissbrauch (vgl. BGer 9C_336/2023 vom 3. Mai 2024)

9. Ausblick

B. Unternehmenssteuerreform II und ihre Folgen..



10. Was ist zu beachten?

A. Checkliste

- Befindet sich der Betrieb bzw. das Grundstück im **GV oder im PV**?
- Wendet der Kanton das **dualistische oder das monistische** System an?
- Handelt es sich um ein «**land- und forstwirtschaftliches Grundstück**»?
 - BGGB und BGGB+
 - SAK anhand objektiver Betrachtungsweise/SAK anhand Direktzahlungen
 - Retrospektive Betrachtungsweise
- Liegt eine definitive **Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit** vor?
 - Aufgabe nach dem vollendeten 55. Altersjahr; oder
 - Aufgabe wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität
- Ist das **zweistufige Verfahren** anwendbar?
- Liegt eine **Verpachtung** vor?
 - **Technisch-wirtschaftliche Funktionsänderung** zur Überführung erforderlich
- Wurden die **AHV-Beiträge bzw. der Verzugszins** beachtet?
 - **Im Kanton AG nicht relevant bei Verpachtungen vor 1995** (Inkrafttreten DBG: 01.01.1995)
 - **Rechtsänderung per 1. Januar 2026**

10. Was ist zu beachten?

B. Rechtsänderung per 1. Januar 2026 (1/2)

- Als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind AHV-Beiträge auf den Liquidationsgewinn geschuldet.
- Da sich die Ausgleichskasse für die definitive Verfügung der AHV-Beiträge auf die rechtskräftige Veranlagung der definitiven Bundessteuer stützt, kann dies dazu führen, dass beträchtliche **Verzugszinsen (vgl. Art. 41^{bis} Abs. 1 Bst. f AHVV)** anfallen, weil zwischen der Veranlagungsverfügung und dem Anfall des Liquidationsgewinnes bzw. Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit meist mehrere Jahre liegen.
- **Am 1. Januar 2026 tritt Art. 41^{bis} Abs. 1 Bst. g AHVV in Kraft**, welcher für Liquidationsgewinne, die nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt werden, **einen eigenen Verzugszinsenlauf vorsieht**.

10. Was ist zu beachten?

B. Rechtsänderung per 1. Januar 2026 (2/2)

- **Art. 41**^{bis 177} Verzugszinsen

¹ Verzugszinsen haben zu entrichten:

g.¹⁸¹ Personen, die nach Aufgabe ihrer selbstständigen Erwerbstätigkeit einen Liquidationsgewinn erzielen und die Ausgleichskasse bis zum Ende des Kalenderjahres, das auf das Jahr der Gewinnerzielung folgt, darüber informieren, auf Akontobeiträgen und auf auszugleichenden Beiträgen, die sie nicht innert 30 Tagen ab Rechnungsstellung leisten, ab Rechnungsstellung durch die Ausgleichskasse.

- Zur Anwendung der neuen Bestimmung ist jedoch die **Meldung der versicherten Person an die Ausgleichskasse** bis spätestens am 31. Dezember des auf die Erzielung des Liquidationsgewinns folgenden Jahres über die Gewinnerzielung **zwingend notwendig**.
- Die gestützt auf diese Meldung erhobenen Akontobeiträge unterliegen bei verspäteter oder ausbleibender Zahlung weiterhin Verzugszinsen.
- Die Höhe des der Ausgleichskasse gemeldeten Liquidationsgewinns muss mit dem Betrag übereinstimmen, welcher in der Steuererklärung angegeben wurde.
- **vgl. zum Ganzen: Erläuternder Bericht des Bundesamtes für Sozialversicherungen BSV vom 21. März 2025 betr. Änderung der Verordnung über die Alters- und Hinterlassenenversicherung**

Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Pius Koller
Rechtsanwalt
Fachanwalt SAV Erbrecht
dipl. Ing. Agr. FH

Ritter Koller AG
rechtsanwälte.
www.ritterkoller.ch

11. Anhang

- BGer betr. Grundstückgewinnsteuer
 - BGer 2C_1055/2019 vom 26. Juni 2020
- BGE 138 II 32 betr. Begriffsbestimmung (BGer 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011)
- BGer betr. Erweiterung der Begriffsbestimmung
 - BGer 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017
- BGer betr. Rechtsänderung per 01.09.2008
 - BGer 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017
- BGer betr. Rechtsmissbrauch
 - BGer 2C_485/2016 vom 24. Mai 2017
 - BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018
 - BGer 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018
 - BGer 9C_336/2023 vom 3. Mai 2024
- Verwaltungsgericht Aargau betr. zweistufiges Verfahren
 - VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Oktober 2017

11. Anhang

- BGer betr. objektive Betrachtungsweise bei der Gewerbefeststellung
 - BGer 2C_494/2022 vom 12. März 2023
- BGer betr. retrospektive Sichtweise
 - BGer 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018
 - BGer 2C_255/2019 vom 9. März 2020
 - BGer 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020
- BGer betr. privilegierte Besteuerung aufgrund Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit
 - BGer 2C_332/2019 vom 1. Mai 2020
 - BGer 2C_247/2020 vom 18. Juni 2020
 - BGer 2C_666/2021 vom 2. Februar 2022
- BGer betr. zonengemischte Grundstücke
 - BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018
 - BGer 9C_336/2023 vom 3. Mai 2024
- Erläuternder Bericht des Bundesamtes für Sozialversicherungen BSV vom 21.03.2025 betr. Änderung der Verordnung über die AHV