

Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone

Anmerkungen zum BGE 138 II 32¹

Dr. iur. Marianne Klöti-Weber, RA



*Dr. iur. Marianne Klöti-Weber,
RA, Wunderlin Klöti Bürgi
Rechtsanwälte, Baden; Er-
satzrichterin am Verwal-
tungsgericht des Kantons
Aargau
kloeti@wkblaw.ch*

Inhalt

1 Sachverhalt	271	3.10 Vermögenssteuer	275
2 Erwägungen des Bundesgerichts	271	3.10.1 Ertragswertbesteuerung	275
2.1 Ausnahmeregelung für die Landwirtschaft	271	3.10.2 Begrenzung der Ertragswertbesteuerung	276
2.2 Notwendigkeit der Begrenzung	271	3.10.3 Beendigung der Ertragswertbesteuerung	276
2.3 Schutzbereich des BGGB	271	3.11 Fazit	276
2.4 Vermögenssteuer	272	4 Würdigung	276
3 Folgerungen für die Praxis	272	4.1 Grundsatz	276
3.1 Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung	272	4.2 Folgerungen	277
3.2 Anwendbarkeit des Bundesgerichtsurteils	272	4.3 Einkommenssteuerpflichtiger Kapitalgewinn?	277
3.3 Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen	272	4.4 Vermögenssteuer	278
3.3.1 Grundsatz	272	4.5 Schlussbemerkungen	278
3.3.2 Gemischte Nutzung	272	Literatur	278
3.3.3 Übergangsordnung	273	Rechtsquellen	278
3.4 Einzonung	273	Praxisanweisungen	278
3.5 Frühere Einzonung	273		
3.6 Ersatzbeschaffung	274		
3.7 Steueraufschub	274		
3.8 Verpachtung	275		
3.9 Geschäftsaufgabe gesundheits- oder altershalber	275		

¹ 2C_11/2011 (2.12.2011), StE 2012 AG/StHG B 23.47.2 Nr. 14.

1 Sachverhalt

Die Eheleute A. X. und B. X. hatten einen Landwirtschaftsbetrieb geführt, der sich aus 2 Betriebsteilen zusammensetzte. Sie gaben die selbstständige Erwerbstätigkeit auf und veräusserten den Landwirtschaftsbetrieb samt Inventar am 15.3.2004 rückwirkend per 31.1.2003 dem einen Sohn, die Kernparzelle des zweiten Betriebsteils dem anderen Sohn. Gleichzeitig überführten sie ein Baulandgrundstück von ihrem Geschäfts- in ihr Privatvermögen.

Gegen den von den Steuerbehörden ermittelten Kapitalgewinn aus Beendigung der selbstständigen Erwerbstätigkeit und Hofübergabe führten A. X. und B. X. Rekurs und alsdann Beschwerde an das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau. Dieses befand hinsichtlich des ins Privatvermögen überführten Baulandgrundstücks, dass der Wertzuwachsge Gewinn wie bei allen übrigen selbstständigen Erwerbstätigen einer vollständigen steuerlichen Abrechnung in Höhe der Differenz zwischen Buchwert und Veräusserungspreis bzw. Verkehrswert unterliege. Die steuerlich privilegierte Abrechnung gemäss der Sondernorm von § 27 Abs. 4 StG AG bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG sowie Art. 8 Abs. 1 StHG gelange nur auf in der Landwirtschaftszone gelegene, für eine landwirtschaftliche Nutzung geeignete Grundstücke zur Anwendung. Das Bundesgericht wies die dagegen erhobene Beschwerde ab.

2 Erwägungen des Bundesgerichts

2.1 Ausnahmeregelung für die Landwirtschaft

Veräusserungsgewinne auf «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» nehmen aufgrund von § 27 Abs. 4 iVm § 106 StG AG, die mit Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG und auch Art. 18 Abs. 4 DBG harmonieren, eine Sonderstellung ein. Nur die wiedereingebrachten Abschreibungen werden von der Einkommenssteuer von Bund und Kanton erfasst. Der eigentliche Wertzuwachsge Gewinn unterliegt dagegen ausschliesslich der Grundstückgewinnsteuer und wird auf Bundesebene nicht besteuert (Art. 16 Abs. 3 DBG). Dies stellt eine privilegierte Ausnahmeregelung dar, die in der Lehre als sachlich fragwürdig eingestuft wird (E 2.1.2 mit Hinweisen).

2.2 Notwendigkeit der Begrenzung

Bereits in seinem Entscheid vom 15.12.2010² hatte sich das Bundesgericht mit der von der Lehre geforderten Be-

grenzung der Ausnahmeregelung für «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke» auseinandergesetzt und die Notwendigkeit einer solchen Begrenzung festgehalten (E 3.2). Der Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks» finde sich weder im anwendbaren kantonalen Steuergesetz (es ging dort um einen Waadtländer, hier um einen Aargauer Fall) noch im Bundessteuerrecht definiert. Die Bestimmung des Begriffs könne sich nicht darauf beschränken, nur den steuerlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr sei auch den in der Landwirtschaftsgesetzgebung getroffenen Zielsetzungen und Interessenabwägungen Rechnung zu tragen. Dem BG über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB), dem BG über die Raumplanung (RPG) und dem BG über die Landwirtschaft (LwG) sei gemeinsam, das Eigentum am landwirtschaftlichen Boden als wesentlichen Produktionsfaktor zugunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Der steuerrechtliche Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks» sei im Einklang mit diesen Bestimmungen des bäuerlichen Bodenrechts zu konkretisieren. Von einem steuerlich privilegierten Grundstück könne deshalb nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien. Dies gelte namentlich für einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende, ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG gelegene Grundstücke, für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig sei (Art. 2 Abs. 1 BGBB). Darüber hinaus sei das BGBB und damit auch die steuerliche Ausnahmeregelung noch in den von Art. 2 Abs. 2 BGBB geregelten 4 weiteren spezifischen Fällen anwendbar:

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

2.3 Schutzbereich des BGBB

Das Bundesgericht bestätigt und bekräftigt die Notwendigkeit einer angemessenen Begrenzung der steuerlich privilegierten Ausnahmeregelung auf den Schutzbereich des BGBB. Konsequenzen ergeben sich daraus namentlich im Spezialbereich von Art. 2 Abs. 2 BGBB, bei in der Bauzone gelegenen landwirtschaftlichen Grundstücken (E 2.3.1). Soweit sie nicht überbaut sind, ist die

² BGer 2C_539/2010 (15.12.2010), StR 2012, S. 54 ff.

steuerliche Privilegierung zum vornherein ausgeschlossen. Ob eine landwirtschaftliche Nutzung stattfindet oder das Grundstück zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört, ist ohne Belang und bedarf keiner weiteren Überprüfung. Eine steuerliche Privilegierung erachtet das Bundesgericht auch deshalb als fragwürdig, weil die Veräusserung nicht den Verfügungsbeschränkungen des bürgerlichen Bodenrechts³ unterliegt.

2.4 Vermögenssteuer

Hinsichtlich der Vermögensbesteuerung hält das Bundesgericht fest, dass landwirtschaftlich genutzte Grundstücke dann zum Ertragswert besteuert werden, wenn sie ausserhalb der Bauzone liegen oder zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentümerschaft gehören (E 3). Landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in einer Bauzone, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören, seien demgegenüber verkehrswertorientiert zu besteuern. Damit solle u. a. der Hortung von eingezontem Bauland entgegengewirkt werden.

3 Folgerungen für die Praxis

3.1 Anwendbarkeit der Ausnahmeregelung

Das Bundesgericht will die steuerliche Privilegierung von «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» mittels Anwendung der Grundstückgewinnsteuer auf solche Grundstücke beschränkt wissen, für welche die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind (E 2.3.1). Dies bedeutet insbesondere, dass sie für in der Bauzone gelegene unüberbaute Grundstücke ausgeschlossen ist. Gegenüber der bisherigen Praxis verschiedener Kantone und der von einem Teil der Lehre vertretenen Auffassung, welche eine tatsächliche landwirtschaftliche Nutzung genügen liessen (vgl. Hinweise in E 2.3.1), stellt dies eine merkliche Verschärfung dar. Die Nichtanwendbarkeit der landwirtschaftlichen Grundstückgewinnsteuer bzw. die Einkommenssteuerpflicht im dualistischen System führt bei Verkauf, bei Nutzungsänderung, bei Überführung in das Privatvermögen und bei Geschäftsaufgabe zur Erhebung der direkten Bundessteuer auf dem Gewinn. Dieser Gewinn wiederum bildet Berechnungsgrundlage für die AHV. Die allein dadurch für alle betroffenen Steuerpflichtigen bewirkte Mehrbelastung beträgt ohne Weiteres 20 % des Gewinns. In Kantonen mit dualistischem System wird statt der landwirtschaftlichen Grundstückgewinnsteuer ebenfalls die Einkommenssteuer erhoben. Je nach Ausgestaltung des kantonalen Rechts bzw. Steuertarifs sind die Belastungsun-

terschiede zur Grundstückgewinnsteuer vor allem bei längerer Besitzdauer spürbar und können ebenfalls zu einer erheblichen Mehrbelastung des Gewinns führen.⁴ Einzig in Kantonen mit monistischem System bleiben die (kantonalen) Steuerfolgen unverändert.

3.2 Anwendbarkeit des Bundesgerichtsurteils

Die neue Rechtsprechung des Bundesgerichts wirkt sich auf alle Steuerverfahren aus, die im Zeitpunkt der Praxisänderung noch nicht rechtskräftig abgeschlossen sind.⁵ In einer sachlich begründeten Praxisänderung liegt keine Verletzung der Rechtsgleichheit und auch keine verbotene Rückwirkung.⁶ Bei der Besteuerung nach bisheriger Ordnung bleibt es einzig in jenen Fällen, in denen verbindliche Zusagen der zuständigen Steuerbehörden im Rahmen eines Steuerrulings gegeben worden sind, aufgrund deren der Steuerpflichtige nicht mehr rückgängig zu machende Dispositionen getroffen hat, die sich unter der neuen Praxis als nachteilig erweisen.

3.3 Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen

3.3.1 Grundsatz

Zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen i.e.S. gehören und von der steuerlichen Ausnahmeregelung profitieren alle jene Grundstücke, die sich gemäss Art. 2 BGGB als landwirtschaftlich qualifizieren. Davon ausgenommen sind namentlich unüberbaute Grundstücke innerhalb der Bauzone sowie Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Soweit sie Teil eines landwirtschaftlichen Gewerbes bilden, ist der einen angemessenen Umschwung übersteigende Landanteil von der Privilegierung ebenfalls ausgeschlossen.⁷ Nur teilweise innerhalb der Bauzone gelegene Grundstücke gelten dagegen als landwirtschaftlich und sind somit privilegiert, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind.⁸

3.3.2 Gemischte Nutzung

Liegt eine gemischte Nutzung des Grundstücks vor, ist aufgrund der Präponderanzmethode⁹ festzustellen, ob die

3 Art. 40 ff. und 58 ff. BGGB.

4 Hinzuweisen ist auf die mit dem Inkrafttreten des Unternehmenssteuerreformgesetzes II (1.1.2009 bzw. 1.1.2011) geschaffenen Steuererleichterungen, von denen grundsätzlich jeder Selbstständigerwerbende, auch der neu umfassend einkommenssteuerpflichtige Landwirt, profitieren kann (s. nachfolgend, Abschn. 3.6 ff.).

5 StE 2007 B 24.4 Nr. 75 E 3.7 mwH.

6 PETER LOCHER, Vorbem. N 100.

7 Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGGB.

8 Art. 2 Abs. 2 Bst. c BGGB.

9 Art. 18 Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 2 StHG.

Nutzung effektiv überwiegend gewerblich oder privat ist. Von Bedeutung ist dies namentlich bei Grundstücken mit Wohnbauten. Bei Nebenerwerbs- oder die Kriterien von Art. 7 BGG nicht erfüllenden Landwirtschaftsbetrieben gilt die Wohnnutzung als privat. Überwiegt sie den landwirtschaftlichen Ertrag eines Grundstücks, so ist die Gesamtparzelle dem Privatvermögen zuzuordnen.¹⁰

3.3.3 Übergangsordnung

Der Verlust der privilegierten Ausnahmebesteuerung von Grundstücken innerhalb der Bauzone wegen Nichtanwendbarkeit des BGG bedeutet nicht bzw. nicht automatisch das Ausscheiden aus dem Geschäftsvermögen. Bleibt das Grundstück weiterhin der bodenabhängigen gewerblichen Nutzung verhaftet, gehört es nunmehr dem «normalen» Geschäftsvermögen an.¹¹

3.4 Einzonung

Wird ein landwirtschaftlich genutztes unüberbautes Grundstück eingezont, findet ein Wechsel vom landwirtschaftlichen zum «normalen» Geschäftsvermögen statt. Nach den Erwägungen des Bundesgerichts hat der Eigentümer Anspruch auf privilegierte steuerliche Abrechnung des landwirtschaftlichen Mehrwerts mit der Grundstücksgewinnsteuer, unter Berücksichtigung der maximalen Haltezeit. Nur der ab Einzonung entstehende, weitere Wertzuwachs darf einkommenssteuerlich erfasst werden. Mit der Einzonung findet ein Systemwechsel statt, welcher im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung zwingend berücksichtigt werden muss. Nur so werden der vor dem Übergang entstandene und der danach eingetretene Mehrwert je der sachlich richtigen Steuer zugeführt.¹² Für eine logische Sekunde findet eine (steuerfreie) Überführung vom landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen ins Privatvermögen mit anschliessender Einbringung zum Verkehrswert ins normale Geschäftsvermögen statt, welche der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.¹³

Eine steuerliche Abrechnung zufolge dieses Systemwechsels – Einkommenssteuer auf allfälligen wieder-eingebrachten Abschreibungen, Grundstückgewinnsteuer auf der Einbringung ins «normale» Geschäftsvermögen – erfolgt nur auf Antrag des Steuerpflichtigen. Verzichtet er darauf, so unterliegt bei der dereinstigen Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen – an sich system-

widrig – der ganze Gewinn (Differenz zwischen Veräusserungserlös bzw. Verkehrswert und Buchwert) der Einkommenssteuer. Ein Grund, auf die steuerliche Abrechnung im Zeitpunkt des Systemwechsels zu verzichten, kann jedoch darin bestehen, dass der Steuerpflichtige durch die blosser Umqualifizierung zu «normalem» Geschäftsvermögen unmittelbar keinen Mehrwert realisiert, somit Steuern abzurechnen und zu bezahlen hätte, ohne dass ihm Geld zufließt. Es mögen ihm dazu die nötigen liquiden Mittel oder der Wille fehlen, bereits in diesem Zeitpunkt steuerlich abzurechnen.

Die Umqualifizierung zu «normalem» Geschäftsvermögen, welches nicht mehr Anspruch auf die privilegierende landwirtschaftliche Grundstückgewinnbesteuerung gibt, ist die automatische Folge der Einzonung bzw. des Nichterfüllens der Kriterien nach Art. 2 Abs. 1 und 2 BGG.¹⁴ Indessen qualifiziert sich die weiterdauernde landwirtschaftliche Urproduktion als Erwerbstätigkeit. Die ihr dienenden Grundstücke bilden Bestandteil des (normalen) Geschäftsvermögens. Zu Privatvermögen wird ein Grundstück nur aufgrund ausdrücklich erklärter Überführung ins Privatvermögen und definitiver Aufgabe der gewerblichen Nutzung. Erfolgt diese zeitgleich mit der Einzonung, bleibt kein Raum für die Erhebung einer Einkommenssteuer, mit Ausnahme der wiedereingebrachten Abschreibungen. Die spätere Veräusserung der nun im Privatvermögen befindlichen Liegenschaft unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

3.5 Frühere Einzonung

Die zwischen 2 Phasen unterscheidende steuerliche Erfassung des Mehrwerts drängt sich nach Auffassung des Bundesgerichts bei gesamthafter Betrachtung nur insoweit auf, als sie nicht erst im Nachhinein – z. B. im Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen –, sondern schon im Zeitpunkt der Umzonung erfolgt, namentlich auf Verlangen des Pflichtigen (E 2.4). Zwar erachtet es das Bundesgericht auch bei länger zurückliegenden Umzonungen und damit verbundener Nutzungsänderung als systematisch korrekt, den vor dem Übergang angewachsenen und den danach eingetretenen Mehrwert je der sachlich richtigen Steuer zuzuführen. Je weiter der massgebliche Zeitpunkt zurückliegt, desto grösser beurteilt es aber die Praktikabilitäts- und Umsetzungsprobleme, namentlich bei der im bäuerlichen Bereich oft sehr langen Haltedauer der Grundstücke und bei lange zurückliegenden Umzonungen. Weitere Probleme ortet das Bundesgericht, wenn für die frühere Grundstückbesteuerung

10 KS Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft, insbes. Ziff. 3.2 und 3.3.

11 S. nachfolgend, Abschn. 3.4.

12 E 2.4 mit Hinweis auf Urteil 2C_708/2010 (28.1.2011), StE AG 2011 B 42.25 Nr. 2.

13 Art. 12 Abs. 2 lit. b StHG.

14 Bei nachträglichem Wegfall der Voraussetzungen der Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe iSv Art. 7 BGG, bspw. wegen Veränderung der Anforderungen an die Standardarbeitskraft.

nicht das jetzige Steuergesetz, sondern die bis Ende 2000 geltende und von der heutigen Rechtslage womöglich abweichende Regelung anwendbar wäre.¹⁵ Als zu bedeutend beurteilt das Bundesgericht die Probleme dann, wenn die Umzonung noch vor dem Inkrafttreten des BGGB erfolgte.

Im hier wesentlichen Gesamtrahmen, wonach das Bundesgericht bestrebt war, eine fragwürdige Ausnahmeregelung angemessen einzugrenzen, erkannte es, eine steuersystematisch an sich wünschbare, aber unter dem Gesichtspunkt der Koordination verschiedener Rechtsbereiche problematische Differenzierung könne unterbleiben bzw. sei im dargelegten Sinn einzuschränken. Bei zurückliegenden Einzonungen solle der ganze realisierte Mehrwert der Einkommenssteuer unterliegen.

Im Ergebnis kann der Verzicht auf die differenzierte steuerliche Abrechnung zu einer erheblichen Mehrbelastung führen. Als besonders stossend mag diese in Fällen erscheinen, in denen die Einzonung noch vor Inkrafttreten des DBG per 1.1.1995 erfolgte. Die Kapitalgewinnsteuerepflicht der nicht buchführungspflichtigen Selbstständigerwerbenden, insbesondere der Landwirte, hatte erst das DBG (mit Art. 18) eingeführt. Die Einbilanzierung der landwirtschaftlich genutzten Grundstücke hatte zum Ertragswert zu erfolgen; dies galt auch für jene, die bereits zum eingezonten Bauland gehörten.¹⁶ Die Einbilanzierung zum damaligen Verkehrswert würde zwar eine Reduktion des nachmaligen, der direkten Bundessteuer und der AHV unterliegenden Kapitalgewinns bewirken. Sie hätte in jenen Kantonen mit dualistischem System, die bereits die Besteuerung von Kapitalgewinnen von nicht buchführungspflichtigen Landwirten gekannt hatten, jedoch bereits damals zur steuerpflichtigen Aufwertung der diesbezüglichen Bilanzpositionen geführt. Ob solche Steuerfolgen (freiwillig) in Kauf genommen worden wären, erscheint zumindest fraglich.

Die Nachholung der Besteuerung auf den Zeitpunkt des Systemwechsels (Einzonung) bei weiter zurückliegenden Ereignissen dürfte überdies regelmässig an den Verjährungsvorschriften scheitern. Gemäss Art. 47 Abs. 1 StHG verjährt das Recht, eine Steuer zu veranlagern, 5 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Für die Durchführung eines Revisionsverfahrens nach Art. 51 StHG fehlt es an neuen erheblichen Tatsachen oder entscheidenden Beweismitteln, gehört eine Praxisänderung doch nicht zu den Revisionsgründen.¹⁷

3.6 Ersatzbeschaffung

Nicht jede an sich steuerbare Realisierung eines Kapitalgewinns führt zu unmittelbaren Steuerfolgen. Die Besteuerung der Veräusserung einer in der Bauzone gelegenen, zum landwirtschaftlichen oder zum «normalen» Geschäftsvermögen gehörenden Parzelle kann unter bestimmten Voraussetzungen aufgeschoben werden. Bei unter das BGGB fallenden privilegierten landwirtschaftlichen Grundstücken besteht Anspruch auf Steueraufschub, wenn der Erlös zum Erwerb einer wiederum betriebsnotwendigen Liegenschaft des Anlagevermögens verwendet wird.¹⁸ Dasselbe gilt auch für Liegenschaften des betriebsnotwendigen «normalen» Anlagevermögens.¹⁹

Die Ersatzbeschaffung führt zur Sofortabschreibung des Buchwerts des Ersatzobjektes. Zur Besteuerung der stillen Reserven kommt es erst bei Liquidation des Geschäftsbetriebs oder bei Weiterveräusserung ohne erneute Ersatzbeschaffung. Ist ein Grundstück des «normalen» geschäftlichen Anlagevermögens veräussert worden, die Ersatzbeschaffung aber in landwirtschaftliches Geschäftsvermögen gemäss BGGB getätigt worden, wird bei der dann zumaligen steuerlichen Abrechnung im Umfang der übertragenen stillen Reserven trotzdem die Einkommenssteuer erhoben. Zur Abrechnung mit der privilegierten landwirtschaftlichen Grundstücksgewinnsteuer kommt es nur insofern, als der Veräusserungspreis die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks übersteigt.

Beispiel: X., Inhaber eines landwirtschaftlichen Gewerbes nach BGGB, verkauft eine 2000 m² umfassende, zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehörende Baulandparzelle mit einem Buchwert von CHF 1000 zum Preis von CHF 600000. Er verwendet den Erlös zur Arrondierung seines Heimwesens und erwirbt 8 ha Landwirtschaftsland für CHF 7.50 pro m². Die Ersatzbeschaffung von CHF 600000 führt zur Sofortabschreibung auf den ursprünglichen Buchwert von CHF 1000. Beim Jahre später erfolgenden Verkauf zum Preis von CHF 8 pro m² (= CHF 640000) unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 599000 der Einkommenssteuer. Der auf dem Landwirtschaftsland nach BGGB realisierte Mehrwert von CHF 40000 [(8.00 - 7.50) x 8 ha] wird demgegenüber von der privilegierten landwirtschaftlichen Grundstücksgewinnbesteuerung erfasst.

3.7 Steueraufschub

Bei Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens ins Privatvermögen ist zwingend nur über die wiedereingebrachten Abschreibungen abzurechnen,²⁰ während die Besteuerung des konjunkturellen Mehrwerts auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zur Veräusserung aufgeschoben werden kann. Die ursprünglichen Anlagekosten bilden diesfalls den neuen massgebenden Einkom-

15 S. Urteil 2C_380/2011 (1.11.2011), insb. E 2.1 mwH.

16 S. MB Eingangsbilanz vom 1.1.1993.

17 CONRAD WALTHER, § 201 StG AG N 18 (mit Hinweisen).

18 Art. 12 Abs. 4 Bst. a iVm Art. 8 Abs. 4 StHG.

19 Art. 30 Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 4 StHG.

20 Art. 18a DBG, Art. 8 Abs. 2^{bis} - 2^{quater} StHG.

menssteuerwert. Obwohl die Liegenschaft als ins Privatvermögen übergeführt gilt, unterliegt der Wertzuwachs-gewinn als Einkommen aus selbstständiger Erwerb-stätigkeit zusammen mit dem übrigen Einkommen dannzu-mal der ordentlichen Besteuerung.²¹

Der Steueraufschub kann auch bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerb-stätigkeit in Anspruch genom-men werden, so dass vorerst nur die wiedereingebrachten Abschreibungen zu versteuern sind. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf die begrenzte Anwendung der privilegierten Jahressteuer nach Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG.²²

Beispiel: Eine im Baugebiet gelegene, zu einem Nebenerwerbs-betrieb gehörende Remise wird stillgelegt und die geschäftliche Bodennutzung eingestellt. Mithin findet eine Überführung vom Ge-schäfts- ins Privatvermögen statt, womit über die wiedereinge-brachten Abschreibungen abzurechnen ist. Ursprüngliche Anlage-kosten: CHF 100 000, Buchwert CHF 40 000, Verkehrswert CHF 200 000. Die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 60 000 sind zusammen mit dem übrigen Einkommen steuer-bar und unterliegen überdies der AHV. Die Besteuerung des kon-junkturrellen Mehrwerts von CHF 100 000 wird auf Antrag aufge-schoben. 10 Jahre später erfolgt der Verkauf zum Preis von CHF 250 000. Der Wertzuwachs-gewinn von nunmehr CHF 150 000 unterliegt der vollen Einkommenssteuer und der AHV. Die privile-gierte Besteuerung gemäss Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG²³ ist nicht anwendbar.²⁴

3.8 Verpachtung

Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf An-trag des Steuerpflichtigen als Geschäftsaufgabe und damit als Überführung in dessen Privatvermögen.²⁵ Ohne eine solche Erklärung gilt der Pachtertrag als Einkom-men aus selbstständiger Erwerb-stätigkeit. Bei der zu einem späteren Zeitpunkt erklärten Überführung ins Pri-vatvermögen kann die Besteuerung nach Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG geltend gemacht werden, so-fern dafür die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.²⁶

3.9 Geschäftsaufgabe gesundheits- oder altershalber

Bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerb-stätigkeit nach vollendetem 55. Altersjahr oder infolge In-validität besteht Anspruch auf privilegierte Besteuerung der in den letzten 2 Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven. Sie unterliegen einer vom übrigen Einkommen

getrennten Jahressteuer zu reduziertem Satz.²⁷ Eine zu-sätzliche Milderung tritt durch die Möglichkeit der Gel-tendmachung von effektiven oder fiktiven Einkäufen in die berufliche Vorsorge ein.²⁸ Von der privilegierten Be-steuerung können auch die Erben des Unternehmers pro-fitieren, sofern dieser die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt hätte, die Erben das Unternehmen nicht weiter-führen und die Abrechnung spätestens 5 Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers erfolgt.²⁹ Wird vom Steueraufschub gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG Gebrauch gemacht,³⁰ findet Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG nur Anwendung auf die wiedereingebrachten Abschreibungen, über die sofort steuerlich abzurechnen ist. Bei der späteren Ver-ässerung unterliegt der bis zum Verkaufszeitpunkt an-gewachsene Wertzuwachs-gewinn der vollen ordentlichen Einkommensbesteuerung, ohne jegliche Reduktionsmög-lichkeit.³¹ Wird der Hof nach Geschäftsaufgabe verpach-tet und verbleibt dieser demgemäss im Geschäftsvermö-gen, bleibt die privilegierte Steuerabrechnung gewähr-leistet, sofern dannzumal die entsprechenden Vorausset-zungen erfüllt sind.³²

3.10 Vermögenssteuer

3.10.1 Ertragswertbesteuerung

Das bisherige Recht lässt bei der Vermögenssteuer für die Besteuerung eines Grundstücks zum Ertragswert die landwirtschaftliche Nutzung genügen³³ oder verlangt bei Land innerhalb der Bauzone darüber hinaus, dass es zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen der Eigentü-merin oder des Eigentümers gehört.³⁴ Gemäss Bundesge-richt folgt daraus, dass landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in einer Bauzone, die nicht zu einem land-wirtschaftlichen Betrieb gehören, verkehrswertorientiert zu besteuern sind (E 3). Nicht definiert wird, ob bei der Vermögenssteuer für die Anwendung der Ertragswert-besteuerung die gleichen einschränkenden Kriterien gel-ten wie bei der Einkommenssteuer, somit die Bestim-mungen des BGGB massgeblich sind. Das Bundesgericht verlangt für die Ertragswertbesteuerung die Zugehörig-keit zu einem «landwirtschaftlichem Betrieb», spricht aber nicht von der Zugehörigkeit zu einem landwirt-schaftlichen Gewerbe nach Art. 7 BGGB. Dessen Hin-

21 Art. 3 LGBV; KS Liquidationsgewinne Ziff. 2.4.1.

22 S. nachfolgend, Abschn. 3.9.

23 S. dazu nachfolgend, Abschn. 3.9.

24 Art. 3 Abs. 1 LGBV.

25 Art. 18a Abs. 2 DBG, Art. 8 Abs. 2^{ter} StHG; KS Aufschub bei Verpachtung.

26 S. nachfolgend, Abschn. 3.9; KS Liquidationsgewinne Ziff. 2.4.2.

27 Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG, Art. 1 ff. LGBV; KS Liquidationsgewinne.

28 Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG, Art. 9 Abs. 2 Bst. d StHG, Art. 4 ff. LGBV.

29 Art. 37b Abs. 2 DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG, Art. 11 LGBV.

30 S. oben, Abschn. 3.7.

31 KS Liquidationsgewinne Ziff. 2.4.1.

32 S. oben, Abschn. 3.8.

33 Art. 14 Abs. 2 StHG.

34 § 51 Abs. 2 StG AG.

weis auf die Kommentierung zum Aargauer Steuergesetz³⁵ lässt deshalb genauso gut darauf schliessen, dass die Zugehörigkeit zu einem landwirtschaftlichen Betrieb in einem umfassenderen Sinn verstanden werden kann und zur Ertragswertbesteuerung die bloss gewerbliche landwirtschaftliche Nutzung genügt.

Die Ertragswertbesteuerung ist primär wirtschaftspolitisch motiviert und wird mit dem verfassungsrechtlich verankerten öffentlichen Interesse an einer intakten Land- und Forstwirtschaft begründet.³⁶ Sie ermöglicht es für die Dauer der tatsächlichen gewerblichen landwirtschaftlichen Nutzung, das Grundstück der landwirtschaftlichen Urproduktion besser bzw. kostengünstiger dienbar zu halten. Anspruch auf Ertragswertbesteuerung besteht demzufolge für all jene landwirtschaftlich genutzten Grundstücke, welche der Erzielung eines Erwerbseinkommens dienen.

Der Verlust der Besteuerung zum Ertragswert – und demzufolge die verkehrswertbasierte Vermögenssteuer für in der Bauzone gelegene, nicht dem Schutzbereich des BGGB unterstellte Grundstücke – bedeutete dagegen namentlich für sog. Dorfbetriebe (in der Bauzone gelegene Landwirtschaftsbetriebe) und Nebenerwerbsbetriebe, welche sich aufgrund ihrer zu geringen Grösse nicht als landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGGB qualifizieren, das faktische Aus. Solche Betriebe sind regelmässig auf die Bewirtschaftung ihrer ganzen Eigenfläche angewiesen. Häufig werden die in der Bauzone gelegenen Grundstücke zur tiergerechten Haltung (Auslauf) und zur besseren Abgrenzung zwischen Stall und Baugebiet genutzt. Ein Verkauf kommt idR erst bei Betriebsaufgabe in Frage oder wenn die Möglichkeit zur Ersatzbeschaffung von Kulturland ausserhalb des Baugebietes besteht. Würden nun aber solche Betriebe verkehrswertbasiert besteuert, gingen sie wegen der deutlich höheren Steuerwerte womöglich der Anspruchsberechtigung auf die vermögensabhängigen Direktzahlungen des Bundes verlustig.³⁷ Die Erträge aus der Urproduktion vermöchten Bewirtschaftungsaufwand und Steuern nicht mehr zu decken.

3.10.2 Begrenzung der Ertragswertbesteuerung

Zigerlig/Jud³⁸ scheinen sich auf den Standpunkt zu stellen, die Ertragswertbesteuerung sei nur auf solche Grundstücke anzuwenden, die dem Geltungsbereich des BGGB

unterliegen und tatsächlich überwiegend land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden. Eine solche Betrachtung stände in Einklang mit der bei der Einkommenssteuer durch das Bundesgericht neu definierten Begrenzung der Ausnahmeregelung für «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke» und wäre aus Sicht der einheitlichen Auslegung der Begriffe grundsätzlich zu begrüssen. Sie halten jedoch auch ausdrücklich fest, Art. 14 Abs. 2 StHG räume den Kantonen einen gewissen Spielraum für andere Umsetzungsvarianten ein, so dass diesen überlassen bleibe, bei landwirtschaftlicher Nutzung des Grundstücks die Ertragswertbesteuerung beizubehalten. Angesichts der in Abschn. 3.10.1 dargelegten Motive des Gesetzgebers sind Gründe für eine Abkehr von der Ertragswertbesteuerung nicht ersichtlich, solange das Grundstück der gewerblichen bodenabhängigen Urproduktion dient.

3.10.3 Beendigung der Ertragswertbesteuerung

Die Ertragswertbesteuerung endet, sobald ein Grundstück nicht mehr der gewerblichen landwirtschaftlichen Urproduktion dient. Bei nur noch privater bzw. hobby-mässiger Bodennutzung oder Überbauung der Parzelle zu andern als landwirtschaftlichen Zwecken entfällt die sachliche Begründung einer Vorzugsbesteuerung (vgl. E 3).

3.11 Fazit

Beim landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen ist hinsichtlich Besteuerung des Veräusserungsgewinns und des Vermögens zu unterscheiden: Für die privilegierte Gewinnbesteuerung qualifizieren sich nur jene innerhalb der Bauzone gelegenen Grundstücke, die überbaut sind und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne von Art. 7 BGGB gehören. Bei der Vermögenssteuer genügt für die Anwendung der Ertragswertbesteuerung die der Erzielung eines Erwerbseinkommens dienende landwirtschaftliche Bodennutzung, erfolge diese durch den Eigentümer selbst oder durch Verpachtung.

4 Würdigung

4.1 Grundsatz

Das schweizerische Steuersystem beruht u. a. auf der Erfassung aller durch selbstständige Erwerbstätigkeit erzielten Erträge und Gewinne mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Eine – von der Lehre kritisierte – Ausnahme führte der Gesetzgeber lediglich hinsichtlich der Besteuerung des Mehrwerts auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ein. Er unterliegt der Besteuerung als Grundstücksgewinn. Sichergestellt werden sollte mit

35 BARBARA SRAMEK, § 51 StG AG N 34.

36 RAINER ZIGERLIG/GUIDO JUD, Art. 14 StHG N 8.

37 Art. 70 und 72 ff. LwG: keine Direktzahlungen, wenn das massgebende Vermögen CHF 1 Mio. übersteigt, Art. 23 Abs. 3 Direktzahlungsverordnung (DZV).

38 Art. 14 StHG N 9.

der vergleichsweise tiefen Belastung – keine direkte Bundessteuer und keine AHV, zufolge langer Besitzdauer häufig relativ geringe Grundstückgewinnsteuer – der ungefährdete Fortbestand einer gesunden Landwirtschaft. Keine Rechtfertigung für eine solche Privilegierung erblickt das Bundesgericht für in der Bauzone gelegene Grundstücke, die keiner Bewilligungspflicht und keiner Veräusserungsbeschränkung unterliegen. Die vom Bundesgericht gewählte Anknüpfung der steuerlichen Privilegierung an die Landwirtschaftsgesetzgebung, namentlich an die Vorgaben des BGG, erscheint insofern folgerichtig, schafft Klarheit und Rechtssicherheit. In den Genuss der privilegierten landwirtschaftlichen Grundstückgewinnbesteuerung gelangen demgemäss ausschliesslich land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücke ausserhalb der Bauzone. Innerhalb der Bauzone sind sie nur unter den Vorgaben von Art. 2 Abs. 2 BGG begünstigt. Insbesondere entfällt die Privilegierung für unüberbaute Parzellen, wozu auch der den angemessenen Umschwung übersteigende Anteil eines landwirtschaftlich überbauten, zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörenden Grundstücks zählt.

4.2 Folgerungen

Der Verlust der privilegierten Besteuerung des realisierten Mehrwerts landwirtschaftlich genutzter Grundstücke in der Bauzone hat zwar eine nicht unerhebliche Verschärfung der Abgabelasten zur Folge. Da die Nutzung und Veräusserung keinen Einschränkungen gemäss BGG unterliegt und sie eine rechtsgleiche Behandlung mit den übrigen Gewerbetreibenden herbeiführt, erscheint sie grundsätzlich als folgerichtig. Die Steuerpflicht entsteht – gleich wie bei allen anderen Selbstständigerwerbenden – erst bei Realisierung des Gewinns. Bei Veräusserung fliessen die für die Bezahlung der Steuern und Abgaben notwendigen Mittel zu. Eine besondere Schonung erscheint damit nicht zwingend notwendig. Dass bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns einkommensschmälernd auch allfälligen durch die Veräusserung ausgelösten Gewinnanspruchsberechtigungen³⁹ oder Mehrwertabgaben⁴⁰ Rechnung zu tragen ist, erscheint folgerichtig. Wird der Veräusserungserlös zur Ersatzbeschaffung eines anderen betrieblich notwendigen Grundstücks verwendet, wird die Besteuerung aufgeschoben. Bei Geschäftsaufgabe gesundheits- oder altershalber kann von der privilegierten Jahressteuer auf dem Liquidationsgewinn Gebrauch gemacht werden.⁴¹ Einzig bei der steuersystematischen Abrechnung mit der landwirtschaftlichen Grundstückgewinnsteuer bei Ein-

zonung, die nur auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgt, sind Steuern zu bezahlen, obschon die landwirtschaftliche Geschäftstätigkeit fortgesetzt und ein Gewinn tatsächlich gar nicht realisiert wird.

4.3 Einkommenssteuerpflichtiger Kapitalgewinn?

Die Unterstellung unter die Einkommenssteuer- und AHV-Beitragspflicht bei Umqualifizierung zu «normalem» Geschäftsvermögen bedeutet die Gleichbehandlung mit den übrigen Selbstständigerwerbenden, die ihre Geschäftstätigkeit auf dem eigenen Grundstück ausüben. Gleichwohl und generell lässt sich die Frage nach der Richtigkeit der Qualifizierung als steuerbares Erwerbseinkommen aufwerfen. Denn die von der Einkommenssteuer zu erfassenden konjunkturellen Mehrwerte von Liegenschaften des Geschäftsvermögens sind nicht etwa durch die gewerbliche Tätigkeit entstanden bzw. geschaffen worden. Typischerweise bleibt der Erfolg oder Misserfolg der Geschäftstätigkeit in der eigenen Liegenschaft eines Handwerkers, Arztes oder Anwalts, Landwirts oder Försters, ohne Einfluss auf die Wertentwicklung des Bodens. Würde ein solcher Zusammenhang bestehen, wäre die Erfassung mit der Einkommenssteuer selbstredend gerechtfertigt. Doch anders als beim gewerbmässigen Liegenschaftshändler, der sich den Wert des Bodens spezifisch für die eigene Erwerbstätigkeit zu Nutze macht, hat die Wertsteigerung hier nur mit der konjunkturellen Entwicklung zu tun, steht jedoch unbeeinflusst von der selbstständigen Erwerbstätigkeit des Grundeigentümers. Beim Landwirt, der durchaus über grössere Landflächen im Baugebiet verfügen kann, stellt sich diese Problematik pointiert (z. B. beim sog. Dorfbetrieb). Sämtliche von ihm bewirtschafteten Grundstücke stellen infolge der gewerblichen Nutzung Geschäftsvermögen dar und unterliegen bei einem Verkauf – sofern sie im Baugebiet liegen – der Einkommenssteuer. Demgegenüber zählt beim «normalen» Selbstständigerwerbenden regelmässig nur das eine Grundstück zum Geschäftsvermögen, auf welchem er die selbstständige Tätigkeit ausübt. Weitere in seinem Eigentum stehende, regelmässig nicht betriebsnotwendige Grundstücke gehören demgegenüber grundsätzlich seinem Privatvermögen an und unterliegen bei Veräusserung der Grundstückgewinnsteuer. Neben dem Landwirt einzig beim gewerbmässigen Liegenschaftshändler, der jedoch den Mehrwert des Landes erwerblich nutzt, gehören grundsätzlich alle in seinem Eigentum stehenden Liegenschaften dessen Geschäftsvermögen an. Um nur noch erwerblich geschaffene Werte der Einkommenssteuer zu unterstellen, wäre de lege ferenda klarzustellen, dass – mit Ausnahme der erwerblichen Nutzung des Mehrwerts von Land – konjunkturelle Mehrwerte von Liegenschaften generell der Grundstückgewinnsteuer

39 Art. 28 ff. BGG.

40 Art. 5 RPG.

41 Art. 37b DBG, Art. 11 Abs. 5 StHG.

er zu unterstellen sind. Soweit auf geschäftlich genutzten Grundstücken erfolgsmindernde Abschreibungen vorgenommen worden sind, unterstehen diese bei Wiedereinbringung folgerichtig der Einkommenssteuer, so wie dies bereits heute für landwirtschaftliche Grundstücke ausdrücklich statuiert ist.⁴²

4.4 Vermögenssteuer

Wichtig erscheint für die Landwirtschaft die Gewährleistung der Ertragswertbesteuerung für die Dauer der gewerblichen landwirtschaftlichen Nutzung des Bodens.⁴³ Erfolgt demgegenüber die für die Vermögenssteuer übliche verkehrswertorientierte Besteuerung,⁴⁴ kann dies bei grösseren Landflächen im Baugebiet, u. a. bei sog. Dorfbetrieben, durchaus zur Folge haben, dass der Landwirt die Berechtigung zu Direktzahlungen verliert.⁴⁵ Direktzahlungen stehen im Dienst der Erfüllung des Verfassungsauftrags, eine multifunktionale, sichere und qualitativ hochstehende Landwirtschaft sicherzustellen. Untersuchungen haben gezeigt, dass ein Landwirt in der Schweiz heute normalerweise nicht existieren kann, wenn er keine Direktzahlungen erhält.⁴⁶ Der Verlust des Rechts auf Ertragswertbesteuerung könnte deshalb faktisch zur Aufgabe der Landwirtschaft und zum Verkauf des Baulands zwingen.

4.5 Schlussbemerkungen

Das an sich wohl begründete Urteil des Bundesgerichts lässt – wie dargelegt – zahlreiche Fragen offen. Eindeutig ist es einzig hinsichtlich der Einkommenssteuerpflicht für Wertzuwachsgewinne auf in der Bauzone gelegenen unüberbauten Grundstücken und der Massgeblichkeit des BGGB für die Auslegung des Begriffs «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke». Die Auswirkungen des Bundesgerichtsurteils auf die zahlreichen unterschiedlichen Fallkonstellationen werden in der Praxis sorgfältig zu analysieren sein. Dabei ist zu wünschen, dass die Steuerbehörden in den Kantonen zu einer einheitlichen, sachgerechten Beurteilung und Besteuerung finden werden. Bestrebungen dazu sind bei der ESTV und der Schweizerischen Steuerkonferenz im Gang. In ganz besonderem Mass gilt es auch, eine korrekte und rechtsgleiche Beurteilung jener zahlreichen Fälle sicherzustellen, deren Veranlagung wegen des Verfahrens vor Bundesgericht zurückgestellt worden ist.

Literatur

- HOFER EDUARD, in: Das bäuerliche Bodenrecht. Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991 (Hrsg.: SBV Treuhand und Schätzungen), 2. A., Brugg 2011
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil: Art. 1 - 48 DBG, Therwil-Basel 2001
- SRAMEK BARBARA, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- WALTHER CONRAD, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. A., Muri-Bern 2009
- ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel u. a. 2002

Rechtsquellen

- BGGB, BG über das bäuerliche Bodenrecht (vom 4.10.1991), SR 211.412.11
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- DZV, V über die Direktzahlungen an die Landwirtschaft (vom 7.12.1998), SR 910.13
- LGBV, V über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (vom 17.2.2010), SR 642.114
- LwG, BG über die Landwirtschaft (vom 29.4.1998), SR 910.1
- RPG, BG über die Raumplanung (vom 22.6.1979), SR 700
- StG AG, SteuerG (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- Unternehmenssteuerreformgesetz II, BG über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (vom 23.3.2007), AS 2008, S. 2893

Praxisanweisungen

- KS Aufschub bei Verpachtung, KS Nr. 31 (1-031-D-2010-d) der ESTV – Landwirtschaftliche Betriebe

42 Art. 18 Abs. 4 DBG bzw. Art. 8 Abs. 1 StHG.

43 S. oben, Abschn. 3.10.

44 Art. 14 Abs. 1 StHG.

45 Art. 70 und 72 ff. LwG: keine Direktzahlungen, wenn das massgebende Vermögen CHF 1 Mio. übersteigt, Art. 23 Abs. 3 DZV.

46 EDUARD HOFER, Art. 9 BGGB N 11b ff., insbes. N 11d.

be – Aufschubstatbestand bei Verpachtung (vom 22.12.2010)

KS Liquidationsgewinne, KS Nr. 28 (1-028-D-2010-d) der ESTV – Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (vom 3.11.2010)

KS Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft, KS Nr. 3 der ESTV – Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Bundesgesetzes vom 14.12.1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), Rb II A c 190

MB Eingangsbilanz vom 1.1.1993, Merkblatt B/1993 der ESTV – Eingangsbilanz vom 1.1.1993 (Beilage zum KS Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft), Rb II A d 194