
**Analyse zum Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011
(2C_11/2011) - Besteuerung von landwirtschaftlich ge-
nutzten Grundstücken in der Bauzone**

29. November 2012

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	2
1. Ausgangslage	3
2. Folgerung aus dem Bundesgerichtsentscheid	4
3. Zusammenfassung.....	7

1. Ausgangslage

Im Jahr 2004 (rückwirkend per 31. Januar 2003) übergaben A. und B.X. ihren Landwirtschaftsbetrieb in A. an ihren Sohn B. Auf die gleiche Weise veräusserten sie ein Grundstück in C. an ihren Sohn D. und überführten ein unüberbautes Baulandgrundstück in A. von ihrem Geschäfts- in ihr Privatvermögen. Die Steuerkommission A veranlagte die Eheleute X im Mai 2008 für das Steuerjahr 2003 mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 443'000.—. Ihnen wurde dabei ein Kapitalgewinn von CHF 387'000.— aus der Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgerechnet. Das Verwaltungsgericht bestätigte die Veranlagung mit Urteil vom 1. November 2010. Die Eheleute X reichten im Januar 2011 Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht ein und beantragten die Aufhebung des vorinstanzlichen Entscheides.

Das Bundesgericht befasste sich in seinem Urteil im Wesentlichen mit der Frage, wie die von den Beschwerdeführern vorgenommene Überführung eines Baulandgrundstückes von ihrem Geschäfts- in ihr Privatvermögen bei der kantonalen Einkommenssteuer zu beurteilen ist.

Gemäss dem aargauischen Steuergesetz (StG-AG) (dualistisches System) unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften (bzw. aus deren Überführung ins Privatvermögen) der Gewinn- oder Einkommenssteuer. Von der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden solche Veräusserungsgewinne usw. nur, wenn sie nicht unter die Einkommens- oder Gewinnsteuer fallen. Laut § 27 Absatz 4 StG-AG werden Gewinne auf „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken“ nur bis zur Höhe der Anlagekosten zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gerechnet; soweit sie die Anlagekosten übersteigen, unterliegen sie der Grundstückgewinnsteuer. Das Bundesgericht stellt in seinem Urteil vom 2. Dezember 2011 fest, dass diese Bestimmungen mit Artikel 8 Absatz 1 bzw. Artikel 12 Absatz 1 StHG und Artikel 18 Absatz 1 DBG harmonisieren. Aufgrund dieser Bestimmungen nähmen die auf „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken“ erzielten Veräusserungsgewinne eine Sonderstellung ein.

Der Begriff der „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke“ wird allerdings in keiner dieser Bestimmungen definiert oder näher bestimmt. Für die Begriffsbestimmung seien gemäss Bundesgericht vielmehr das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11), das Bundesgesetz über die Raumplanung (RPG; SR 700) und das Bundesgesetz über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) zu berücksichtigen. Diesen Gesetzen sei u.a. der Zweck gemeinsam, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstelle, zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Der steuerrechtliche Begriff müsse daher im Einklang mit dem Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen dieser Gesetze konkretisiert werden.

Dementsprechend kann von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist gemäss Bundesgericht nach Massgabe von Artikel 2 Absatz 1 BGBB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Artikel 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gelten folgende vier weitere spezifisch in Artikel 2 Absatz 2 BGBB genannte Fälle:

- 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.

Gemäss § 51 Absatz 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 andern Ehepartners gehören. Daraus folgt gemäss dem Bundesgericht im Umkehrschluss, dass landwirtschaftlich genutzte Grundstücke in einer Bauzone, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehören, verkehrswertorientiert besteuert werden.

Die Verkehrswertbesteuerung wie in vorliegendem Fall ist sachgerecht, wenn es im Wesentlichen um Grundstücke geht, die nicht dem Schutzbereich des BGGB unterstellt sind. Schliesslich stellt das Bundesgericht fest, dass es mit Artikel 14 Absatz 2 StHG vereinbar ist, wenn solche Liegenschaften verkehrswertorientiert bewertet werden.

2. Folgerung aus dem Bundesgerichtsentscheid

Aus dem Urteil des Bundesgerichts lassen sich folgende Schlussfolgerungen ziehen:

- Ein unbebautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück schliesst die steuerliche Privilegierung von vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen wäre, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wird und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört. Der Veräusserungsgewinn unterliegt für die Kantons- wie auch für die direkte Bundessteuer vollständig der Einkommenssteuer. Kantone mit monistischem System sind von der Änderung der Rechtsprechung bei den Staats- und Gemeindesteuern nicht betroffen.
- Ein Grundstück mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung fällt in den Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts (vgl. Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGGB) und erfüllt somit den Begriff des „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks“, wenn es zusätzlich folgende Bedingungen kumulativ erfüllt:
 - das Grundstück muss landwirtschaftlich genutzt werden und
 - es muss zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gemäss Artikel 5 Bst. a BGGB und Artikel 7 BGGB gehören.
- In vorliegendem Fall muss gemäss Bundesgericht ein Grundstück, das landwirtschaftlich genutzt wird und innerhalb der Bauzone liegt, aber nicht zu einem landwirtschaftlichen Betrieb gehört, verkehrswertorientiert besteuert werden. In übrigen Fällen ist nach Artikel 14 Absatz 2 StHG vorzugehen.

Schematische Darstellung:

Beispiel 1: Einzonung vor Jahren

	Fr./m ²		Staat dualistisch
Verkaufspreis Bau- land	307.50	B a u l a n d	Einkommens- steuer
Verkehrswert Bau- land bei Einzonung (z.B. 2002)	207.50		
Verkehrswert BGGB vor Einzonung	7.50		
Kaufpreis	-50	L W	Fr. 307.00

Beispiel 2:**Einzonung aktuell, Veranlagung offen**

	Fr./m ²		Staat dualistisch
Verkaufspreis Bau- land	307.50	B a u l a n d	Einkommens- steuer
Verkehrswert Bau- land bei Einzonung (z.B. 2012)	207.50		
Verkehrswert BGG vor Einzonung	7.50*		
Kaufpreis	-.50	L W	Fr. 300.00 Grundstück- gewinnsteuer Fr. 7.00**

* Höchstzulässiger Preis gemäss Art. 66 Abs. 1 BGG. Dies entspricht dem landwirt. max. Verkehrswert. Bis zu dieser Grenze handelt es sich um ein Grundstück nach BGG. Durch die Einzonung fällt das Grundstück aus dem Schutzbereich des BGG. Auf der Wertvermehrung infolge der Einzonung ist die Einkommenssteuer für die Kantonssteuer zu erheben (vgl. BGE 2C_11/2011 E. 2.4).

** steuersystematischer Realisationstatbestand bei Einzonung (nur auf Antrag des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Einzonung)

3. Zusammenfassung

Die Analyse zum Bundesgerichtsentscheid vom 2. Dezember 2011 kann betreffend Kantone mit dualistischem System wie folgt zusammengefasst werden:

- 3.1 Ein unbebautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück schliesst die steuerliche Privilegierung von vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen wäre, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wird und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört. Der Veräusserungsgewinn unterliegt der Einkommenssteuer.
- 3.2 Ein Grundstück mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung fällt in den Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts (vgl. Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGGB) und erfüllt somit den Begriff des „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks“, wenn es zusätzlich folgende Bedingungen kumulativ erfüllt:
 - a. Das Grundstück muss landwirtschaftlich genutzt werden und
 - b. es muss zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gemäss Artikel 5 Bst. a BGGB und Artikel 7 BGGB gehören.

Hinweis:

Für die direkte Bundessteuer wird die Eidg. Steuerverwaltung ein Kreisschreiben zur Umsetzung des Bundesgerichtsentscheides erlassen.