

treuland Weiterbildung

Freitag, 30. November 2018, Olten

Aktuelle Gerichtsentscheide zur Besteuerung von landw. Grundstücken

Einleitung (1)

- Auszug aus den Mitteilungen der Nebiker Treuhand AG vom Mai 2017:

«Auch das Verwaltungsgericht hält sich möglichst an die Vorinstanzen, da meist die steuerrechtliche Qualifikation für die Beurteilung eines komplexen Falles fehlt. Es ist deshalb kaum verwunderlich, dass nur 10 Prozent der Entscheide zugunsten der Rekurrenten gefällt werden.»

Einleitung (2)

- Auszug aus den Mitteilungen der Nebiker Treuhand AG vom Mai 2017 (Fortsetzung):

«Ob Steuerpflichtige zu ihrem Recht kommen, hängt somit von einer qualitativ hochwertigen Steuerdeklaration und erfahrener Betreuung mit einem «guten Draht» zur Steuerverwaltung ab, um Differenzen im ordentlichen Verfahren auszumerzen.»

Einleitung (3)

- Mein Fazit aus diesen Aussagen der Nebiker Treuhand AG:

Sie, meine Damen und Herren, sind entscheidend, ob Ihre Kundinnen und Kunden korrekt veranlagt werden. Fehler oder Versäumnisse im Veranlagungsverfahren lassen sich im Einsprache-, Rekurs- und Beschwerdeverfahren nur mit einer geringen Erfolgsquote korrigieren.

Heutige Agenda

1. BGer 2C_948/2017 vom 17. Juli 2018

- A. Verfahrensgegenstand
- B. Sachverhalt
- C. Erwägungen
- D. Bemerkungen

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018

- A. Verfahrensgegenstand
- B. Sachverhalt
- C. Erwägungen
- D. Bemerkungen

Heutige Agenda

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Oktober 2017

- A. Verfahrensgegenstand
- B. Sachverhalt
- C. Erwägungen
- D. Bemerkungen
- E. Exkurs: Zweistufiges Vorgehen

Überblick über weitere Urteile:

- 4. BGer 2C_940/2017 vom 28. März 2018
- 5. BGer 2C_708/2017 vom 27. September 2017
- 6. VGer/AG WBE.2016.32 vom 12. Mai 2016

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (1)

A. Verfahrensgegenstand

- Besteuerung von Kleingrundstücken (<25 bzw. 15 Aren) im landwirtschaftlichen GV
- privilegierte Besteuerung gemäss Art. 18.4 DBG
- Beurteilung der Eignung des Grundstücks für die landwirtschaftliche Nutzung

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (2)

B. Sachverhalt

- Aufgabe SE als Landwirt im Jahr 1985
- aufgrund Revers verblieben 5 Grundstücke im GV
- Hofparzelle mit 17.52 Aren in der Landwirtschaftszone (nicht Teil eines landw. Gewerbes)
- Steuerbehörde erfasst im Jahr 2012 Wertzuwachs-gewinn mit Einkommensteuer gemäss Art. 18.2 DBG
- 2 x Beschwerde an BGer mit Begehren, dass Besteuerung privilegiert gemäss Art. 18.4 DBG erfolgt

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (3)

C. Erwägungen

Art. 18.2 und 18.4 DBG

1 (...)

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. (...)

3 (...)

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

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (4)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- steuerliche Privilegierung von landw. Grundstücken rechtfertigt sich nur, wenn die für die Anwendbarkeit des BGG aufgestellten Voraussetzungen erfüllt sind
- ebenfalls als land- und forstwirtschaftlich sind Grundstücke zu qualifizieren, die in der Landwirtschaftszone liegen und für die landw. Nutzung geeignet sind (Art. 6.1 BGG) und einzig wegen ihrer zu geringen Grösse dem BGG formell nicht unterstellt sind

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (5)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- nach einem objektiven Massstab sind alle Grundstücke für eine landw. oder gartenbauliche Nutzung geeignet, die nicht überwaldet sind und eine entsprechende Humusschicht aufweisen
- aufgrund der drastischen Auswirkungen, welche eine Unterstellung unter das BGGB hat, wird bei der Beurteilung der Eignung die subjektive Nutzung nur im Sinne einer restriktiv zu handhabenden Ausnahme berücksichtigt

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (6)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- obwohl die Landwirtschaft im Jahr 1985 aufgegeben worden ist, eignet sich die Hofparzelle objektiv betrachtet noch für die landw. Nutzung
- weil sich die Hofparzelle im Zeitpunkt der Privatentnahme noch für die landw. Nutzung eignet, ist sie ungeachtet ihrer Grösse (17.52 Aren) als land- und forstwirtschaftlich zu qualifizieren
- der aus der Privatentnahme der Hofparzelle resultierende Gewinn unterliegt der privilegierten Besteuerung gemäss Art. 18.4 DBG

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (7)

D. Bemerkungen

- Urteil betrifft nur Hofparzellen in der LWZ und nicht solche in den Bauzonen
- Eignung für die landw. Nutzung gemäss Art. 6.1 BGG ist objektiv zu beurteilen und nur in Ausnahmefällen ist die subjektive Nutzung zu berücksichtigen
- hier wurde Landwirtschaft im Jahr 1985 aufgegeben und in der Folge ein Teil der Gebäude für die hobbymässige Schafhaltung genutzt – gleichwohl wurde Eignung der Hofparzelle für landw. Nutzung bejaht

1. BGer 2C_948 2017 vom 17. Juli 2018 (8)

D. Bemerkungen (Fortsetzung)

- Exkurs: Waldgrundstücke sind infolge dieser Rechtsprechung als forstwirtschaftliche Grundstücke gemäss Art. 18.4 DBG zu qualifizieren, auch wenn sie nicht in den Geltungsbereich des BGBB fallen

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018 (1)

A. Verfahrensgegenstand

- Besteuerung eines Kleingrundstücks (<25 bzw. 15 Aren), welches zum Teil in der Bauzone liegt und nicht nach Nutzungszonen aufgeteilt ist
- privilegierte Besteuerung gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG
- Einfluss des Baulandelements auf Besteuerung

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018 (2)

B. Sachverhalt

- Verkauf Landwirtschaftsbetrieb (landw. Gewerbe) im Jahr 2003 an Sohn unter Zurückbehaltung von drei Grundstücken
- 2013 und 2015 (!) Veranlagung eines steuerbaren Einkommens von Fr. 1.763 Mio. (sep. Jahressteuer)
- Einsprache- und Beschwerdeverfahren
- Steuerpflichtige machen Veranlagungsverjährung geltend, eine allfällige Besteuerung sei nach § 44a StG/AG vorzunehmen (Sonderbestimmung für wiedereingebrachte Abschreibungen bis 31.12.2010)

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018 (3)

C. Erwägungen

- Veranlagungsverjährung wurde mit Schreiben des kant. Steueramts vom 24.12.2008 und mit erster Veranlagung im Jahr 2013 unterbrochen
- allein aufgrund der Tatsache, dass die drei Grundstücke vor der Privatentnahme im Jahr 2003 dem GV eines Landwirtschaftsbetriebs angehört haben, lässt sich nicht darauf schliessen, dass es sich dabei um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gemäss Art. 18.4 DBG handelt

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018 (4)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- strittig ist das Grundstück E mit einer Fläche von 12.36 Aren (6.99 Aren Bauzone, 5.37 Aren Rebland)
- das Grundstück wäre nur vom Geltungsbereich des BGGB erfasst, wenn Teil eines landw. Gewerbes
- wenn landw. Gewerbe vorlag, hätte das Grundstück bei der Hofübergabe nicht zurückbehalten werden dürfen
- es liegt widersprüchliches (und somit rechtsmissbräuchliches) Verhalten vor, wenn im Steuerverfahren geltend gemacht wird, das Grundstück sei dem BGGB unterstellt

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018 (5)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- Kleingrundstück von 12.36 Aren könnte jedoch von der privilegierten Besteuerung gemäss Art. 18.4 DBG profitieren, wenn es von der dem BGBB, RPG und LWG gemeinsamen Zielsetzung des Erhalts von landw. Boden als volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor erfasst würde
- das ist zu verneinen, weil gemäss inzwischen erfolgtem Verkauf das Baulandelement gegenüber dem landw. Element überwiegt

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018 (6)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- «In Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung ist festzuhalten, dass falls beim Verkauf eines zum Teil innerhalb einer Bauzone liegenden Grundstückes (im Sinne von Art. 2.3 BGG) **das Baulandelement insbesondere beim Kaufpreis überwiegt**, sich eine Gleichsetzung dieses im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs realisierten Gewinnes mit einem privaten Kapitalgewinn nicht rechtfertigt.»

2. BGer 2C_315/2017 vom 26. März 2018 (7)

D. Bemerkungen

- kaum zu glauben, dass eine Privatentnahme im Jahr 2003 unter die mit BGE 138 II 32 (2. Dezember 2011) erfolgte Praxisänderung fällt
- Urteil schafft neue Probleme bei der Besteuerung von zonengemischten Grundstücken
- Urteil ist aber nicht auf zonengemischte Grundstücke gemäss Art. 2.2 lit. c BGGB anwendbar
- obwohl Privatentnahme vorlag, wurde das Überwiegen des Baulandelements anhand des nach Privatentnahme aber vor Veranlagung erfolgten Verkaufs beurteilt

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (1)

A. Verfahrensgegenstand

- Neues Urteil nach Rückweisung gemäss BGer 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017
- Zweistufiges Vorgehen bei Verlust Gewerbeeigenschaft per 1. September 2008 (Erhöhung SAK von 0.75 auf 1.0)

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (2)

B. 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. 18.4 DBG
- Hofparzelle ist Teil eines Landwirtschaftsbetriebs mit < 1.0 SAK
- 2014 Veranlagung des Liquidationsgewinns nach Art. 18.2 DBG
- Einsprache- und Beschwerdeverfahren

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (3)

B. Sachverhalt (Fortsetzung)

- BGer hiess Beschwerde gut
- demgemäss ist zweistufiges Vorgehen nach Urteil BGer 2C_708/2010 vom 28. Januar 2011 anzuwenden
- dieses Vorgehen darf nicht verwehrt werden, wenn das Ausscheiden aus dem BGGB unabhängig vom Verhalten des Steuerpflichtigen erfolgt ist
- ist hier der Fall, weil die Gewerbeeigenschaft mit der Rechtsänderung per 1. September 2008 wegfiel und somit die Hofparzelle nicht mehr dem BGGB unterstand

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (4)

B. Sachverhalt (Fortsetzung)

- zweistufiges Vorgehen hat bzgl. Wertzuwachsgeinn wie folgt zu erfolgen:

Abrechnung Wertzuwachsgeinn per 1. September 2008 mit der Grundstückgeinnsteuer

Abrechnung des seither entstandenen Wertzuwachsgewinns mit der Einkommenssteuer

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (5)

C. 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 BGGB ausschied
- die zweistufige Abrechnung ist im Nachhinein im Zeitpunkt der zweiten Privatentnahme vorzunehmen

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (6)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- 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

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (7)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- bei der zweistufigen Abrechnung erfolgt ein Wechsel des GV Landwirtschaft ins PV und Wiedereinlage des PV in «normales» GV
- es liegt ein Grundstückgewinnsteuertatbestand gemäss § 96 Abs. 2 lit. b StG/AG vor
- somit erfolgt ein 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 Grundstückgewinnsteuer

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (8)

C. Erwägungen (Fortsetzung)

- Die Besteuerung in der Steuerperiode 2011 erfolgt wie folgt:

Wiedereingebrachte Abschreibungen → Einkommen

Wertzuwachsgewinn per 1. September 2008 → Grundstücksgewinn

Wertzuwachsgewinn vom 1. September 2008 bis 31. Dezember 2011 → Einkommen

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (9)

D. Bemerkungen

- zweistufiges Vorgehen nur in Ausnahmefällen anwendbar
- bei Veranlagung Liquidationsgewinn ist zu prüfen, wann und wie Gewerbeeigenschaft verloren ging
- evtl. Schwierigkeiten bei der retrospektiven Gewerbebeurteilung
- Gewerbebeurteilung erfolgt durch zuständige Behörde (i.d.R. Landwirtschaftsamt) und nicht durch Steueramt
- Bestimmung Baulandpreis für zwei Zeitpunkte:
1. September 2008 und 31. Dezember 2011

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (10)

E. Exkurs: Zweistufiges Vorgehen

- 1. Stufe, 1. Schritt (im Zeitpunkt der zweiten Privatentnahme, z.B. im Jahr 2011):

Steuerliche Abrechnung infolge Überführung vom GV Landwirtschaft in PV per 1. September 2008 gemäss Art. 18.4 DBG. Kumulierte Abschreibungen werden als Einkommen besteuert. Wertzuwachsgewinn wird nicht als Einkommen besteuert.

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (11)

E. Exkurs: Zweistufiges Vorgehen (Fortsetzung)

- 1. Stufe, 2. Schritt (im Zeitpunkt der zweiten Privatentnahme, z.B. im Jahr 2011):

Infolge Wiedereinbringung des PV in das «normale» GV wird per 1. September 2008 die Grundstücksgewinnsteuer abgerechnet (§ 96 Abs. 2 lit. b StG/AG). Die Besitzdauer wird per 1. September 2008 unterbrochen und beginnt neu zu laufen.

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (12)

E. Exkurs: Zweistufiges Vorgehen (Fortsetzung)

- 2. Stufe (im Zeitpunkt der zweiten Privatentnahme, z.B. im Jahr 2011):

Die steuerliche Abrechnung infolge Überführung des «normalen GV» in PV erfolgt gemäss Art. 18.2 DBG. Allfällige kumulierte Abschreibungen und ein allfälliger Wertzuwachsgewinn in der Periode vom 1. September 2008 bis 31. Dezember 2011 werden als Einkommen besteuert.

3. VGer/AG WBE.2017.265 vom 3. Okt. 2017 (13)

E. Exkurs: Zweistufiges Vorgehen (Fortsetzung)

- Besteuerung im Zeitpunkt der späteren Veräusserung aus dem PV, z.B. per 31. Dezember 2018:

Massgebender Erwerbspreis ist der Überführungswert per 31. Dezember 2011. Der Wertzuwachsgewinn in der Periode vom 31. Dezember 2011 bis 31. Dezember 2018 wird als Grundstücksgewinn mit Beginn Besitzdauer am 1. September 2008 besteuert (= 20 % gemäss § 109.1 StG/AG).

4. BGer 2C_940/2017 vom 28. März 2018 (1)

- Landwirt erschliesst und veräussert im Jahr 2009 drei bislang landw. genutzte unbebaute Baulandparzellen für Fr. 1.236 Mio.
- Veranlagung Liquidationsgewinn nach Art. 18.2 DBG
- Einsprache- und Beschwerdeverfahren bis BGer
- Argumentation Landwirt:

Baulandparzellen seien bis Erschliessung im Jahr 2009 landw. genutzt worden.

Erschliessung habe doppelten Systemwechsel bewirkt.

4. BGer 2C_940/2017 vom 28. März 2018 (2)

□ Argumentation BGer:

Auch nicht erschlossenes Bauland gehört dem nicht landw. Anlagevermögen an.

Es ist im Jahr 2009 kein Systemwechsel erfolgt. Baulandparzellen bilden nicht privilegierendes «übliches» oder «übriges» Anlagevermögen.

Auch bei gegebenem gewerbsmässigem Grundstückshandel wäre es zu keinem Systemwechsel gekommen, weil Landwirt diesfalls nicht landw. GV veräussert hätte.

5. BGer 2C_708/2017 vom 27. Sept. 2017 (1)

- Landwirt führte in den Jahren 2005 bis 2014 eine kaufm. Buchhaltung, worin er für jedes Grundstück eine gesonderte Aktivierung von Gebäuden und Boden vornahm
- Kanton LU akzeptierte diese Aktivierung
- ESTV erhebt Beschwerde vor KGer und BGer mit folgender Argumentation:

Gemäss Akzessionsprinzip müssen Gebäude zusammen mit Boden eine Bewertungseinheit bilden.

5. BGer 2C_708/2017 vom 27. Sept. 2017 (2)

□ Argumentation BGer:

Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks gemäss Art. 18.4 DBG ist nicht massgebend.

Gebäude und Boden können getrennt aktiviert werden.

Es kann offenbleiben, ob eine getrennte Aktivierung von Gebäuden und Boden zu verlangen ist. Es ist aber festzuhalten, dass es keine direktsteuerliche Rechtsgrundlage gibt, die der getrennten Aktivierung von Gebäuden und Boden entgegensteht.

6. VGer/AG WBE.2016.32 vom 12. Mai 2016

- Aufgabe Landwirtschaftsbetrieb im Jahr 1985 mit Unterzeichnung eines Revers
- strittig war u.a., ob Überführungsgewinn um die Sozialversicherungsbeiträge zu kürzen ist
- VGer entscheidet, dass kein Abzug erfolgt:

«Deshalb rechtfertigt es sich, für die direkte Bundessteuer an der bisherigen Behördenpraxis festzuhalten und auf eine Abrechnung der direkten Bundessteuer auf Überführungsgewinnen in jenen Fällen zu verzichten, bei denen noch vor 1995 ein Revers unterzeichnet worden ist.»

Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



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

Ritter Koller AG
rechtsanwälte.
www.ritterkoller.ch