
**Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 9. März 2020 i.S. Q.
(2C_202/2017)**

Liquidationsgewinnsteuer bei Privatentnahme einer landwirtschaftlichen Liegenschaft (Art. 18 Abs. 4 und 37b DBG): Berechnung des Überführungswertes bei buchmässiger Einzelbehandlung der Grundstücksbestandteile

Bilanziert und bewertet ein selbstständig erwerbstätiger Landwirt den Boden und die verschiedenen Bauten je einzeln, ist dies auch für die steuerliche Ermittlung des Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG massgebend (Bestätigung der bisherigen Praxis).

Eine andere Frage ist es jedoch, welche Teile eines nach Art. 18 Abs. 2 DBG an sich steuerbaren Kapitalgewinns aus der Veräusserung bzw. steuersystematischen Realisation eines landwirtschaftlichen Grundstücks kraft Art. 18 Abs. 4 DBG von der Besteuerung auszunehmen sind. Entgegen bisheriger Praxis beschränkt diese Bestimmung die Besteuerung nicht auf die wiedereingebrachten Abschreibungen der einzelnen Grundstücksbestandteile. Bei buchmässiger Einzelbetrachtung und unterschiedlicher Wertentwicklung der einzelnen Bestandteile können die wieder eingebrachten Abschreibungen kleiner sein als die Differenz zwischen dem Buchwert und den Anlagekosten des gesamten Grundstücks. Massgebend für die Begrenzungsfunktion von Art. 18 Abs. 4 DBG ist somit nicht die buchmässige Einzelbetrachtung, sondern die Differenz zwischen dem

Buch- bzw. Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten des gesamten Grundstücks (Praxisänderung). Was den Begriff der Anlagekosten betrifft, sprechen der Gesetzeswortlaut und der steuersystematische Zusammenhang zwischen Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 12 Abs. 1 StHG dafür, die Steuerausnahme anhand der Anlagekosten im Sinne der letztgenannten Bestimmung zu begrenzen.

Sachverhalt (zusammengefasst)

Q. war bis Ende 2013 als selbstständiger Landwirt mit Eigen- und Pachtland tätig. Bei der Veranlagung der Sondersteuer auf dem Liquidationsergebnis infolge Überführung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke vom Geschäfts- ins Privatvermögen nahm die Verwaltung für die direkte Bundessteuer eine Einzelbewertung (Wohnhaus, Scheune, Land usw.) auf der Basis folgender Werte vor:

	Anlagewert	Kumulierte Abschreib.	Buchwert	Verkehrswert	Wiedereingebr. Abschreib.
Wohnhaus	93 481	19 651	73 830	93 481	19 651
Stall	210 262	152 231	58 031	76 000	17 969
Remise	55 512	30 354	25 158	41 000	15 842
Land GB-Nr. ...	561	0	561	561	0
Weidestall	2 400	1 976	424	2 400	1 976
Land GB-Nr. ...	4 089	0	4 089	4 089	0
Total	366 305	204 212	162 093	217 531	55 438

Die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) stellte sich beschwerdeweise auf den Standpunkt, es müsse eine Gesamtbewertung der betreffenden Grundstücke vorgenommen werden:

	Anlagewert	Kumulierte Abschreib.	Buchwert	Verkehrswert (>Anlagewert)	Wiedereingebr. Abschreib.
GB-Nr. ...	359 816	202 236	157 580	366 529	202 236
GB-Nr. ...	6 489	1 976	4 513	2 400	1 976
Total	366 305	204 212	162 093	368 929	204 212

Das Verwaltungsgericht wies die Beschwerde der ESTV ab. Das Bundesgericht hingegen weicht von seiner früheren Rechtsprechung ab und heisst die Beschwerde der ESTV gut.

Erwägungen

1. ...

2.

2.1 Der Steuerpflichtige war zum relevanten Zeitpunkt mehr als 55 Jahre alt und bis zur Aufgabe seines Hofes Ende 2013 selbständig erwerbstätig. Damit erfüllt er unbestrittenermassen die Voraussetzungen, die bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit zur privilegierten Liquidationsgewinnsteuer (Art. 37b DBG) führen, soweit er nach Art. 18 DBG steuerbare Liquidationsgewinne erzielte (Urteil 2C_485/2017 vom 15. Juni 2017 E. 3.3, in: ASA 86 S. 52).

2.2 Unbestritten ist zwischen den Parteien weiter, dass die streitbetreffenden Grundstücke landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Art. 18 Abs. 4 DBG darstellen (vgl. dazu BGE 138 II Urteil 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.1, in: StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46) und dass die Privatentnahme der Grundstücke anlässlich der Aufgabe des Hofes als steuersystematische Realisation ebenfalls von Art. 18 Abs. 4 DBG erfasst wird (vgl. dazu BGE 126 II 473 E. 4.c S. 476; Urteil 2C_217/2018 vom 17. Juli 2018 E. 2.2.7, in: StE 2018 B 41.13 Nr. 5, StR 73/2018 S. 781; PETER LOCHER,

Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 177 zu Art. 18 DBG; YVES NOËL, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 92 zu Art. 18 DBG; REICH/VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 65 zu Art. 18 DBG). Die Voraussetzungen des Ausnahmetatbestands von Art. 18 Abs. 4 DBG sind somit erfüllt. Zu klären bleibt einzig der Umfang dieser Steuerausnahme.

3.

Die ESTV macht geltend, ein Grundstück sei aufgrund des sachenrechtlichen Akzessionsprinzips (Art. 667 Abs. 2 und 642 Abs. 2 ZGB) im Rahmen der Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen als Einheit zu betrachten. Richtigerweise müsse deshalb eine Gesamtbewertung der betreffenden Grundstücke GB-Nr. ... und GB-Nr. ... mitsamt aller fest damit verbundenen Bestandteile vorgenommen werden.

3.1 Das Bundesgericht hat dieses Argument kürzlich ausdrücklich verworfen, da sich die steuerliche Bewertung von Vermögenswerten im Allgemeinen und ihre Aktivierung und Abschreibung im Besonderen nicht am Sachenrecht, sondern am Handelsrecht und mittelbar an der Betriebswirtschaftslehre orientiert. Dies schlägt sich im Massgeblichkeitsprinzip nieder, das auch bei der Einkommenssteuer selbständig erwerbstätiger Personen greift (vgl. Urteile 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.2.5, in: StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46; 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 4.3.1, in: StE 2016 B 23.43.2 Nr. 19, StR 71/2016 S. 612; vgl. auch Urteil 2C_510/2017 vom 16. September 2019 E. 6.3).

3.2 Daran ist festzuhalten. Wenn ein selbständig erwerbstätiger Land- oder Forstwirt Boden und Bauten einzeln bilanziert und bewertet hat, ist dies auch für die steuerliche Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach Art. 18 Abs. 1, 2 und 3 in Verbindung mit Art. 58 DBG massgebend (vgl. Urteile 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.3.1, in: StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46; 2A.464/2006 vom 15. Januar 2007 E. 4.1, in: RtiD 2007 II 622; 2A.22/2004 vom 5. Oktober 2004 E. 2.2.2, in: StE 2005 B 23.43.2 Nr. 11, StR 60/2005 S. 40; vgl. auch ESTV, Merkblatt A/2001 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, welches die Einzelbewertung von Boden und Gebäuden vorsieht).

4.

Eine andere Frage ist jedoch, welche Teile eines nach Art. 18 Abs. 2 DBG an sich steuerbaren Kapitalgewinns aus der Veräusserung bzw. steuersystematischen Realisation eines landwirtschaftlichen Grundstücks kraft Art. 18 Abs. 4 DBG von der Besteuerung auszunehmen sind (zur Begrenzungsfunktion von Abs. 4 im Gefüge von Art. 18 DBG vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 175 zu Art. 18 DBG).

4.1 Das Gesetz ist in erster Linie aus sich selbst heraus auszulegen, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck und den ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein

befriedigendes Ergebnis der ratio legis. Dabei befolgt das Bundesgericht einen pragmatischen Methodenpluralismus und lehnt es namentlich ab, die einzelnen Auslegungselemente einer hierarchischen Ordnung zu unterstellen. Insbesondere bei jüngeren Gesetzen sind auch die Gesetzesmaterialien zu beachten, wenn sie auf die streitige Frage eine klare Antwort geben und dem Gericht damit weiterhelfen (BGE 145 III 63 E. 2.1 S. 64 f.; 141 II 57 E. 3.2 S. 61; 140 IV 1 E. 3.1 S. 5).

4.2 Nach dem Wortlaut von Art. 18 Abs. 4 DBG werden Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Von der Besteuerung ausgenommen ist also mit anderen Worten nur jener Teil des Veräusserungserlöses, der sowohl den Buch- bzw. Einkommenssteuerwert des Grundstücks als auch die Anlagekosten übersteigt. Der Begriff der Anlagekosten findet sich auch in Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14). Er wird in Art. 12 Abs. 1 StHG definiert als die Summe des Erwerbspreises oder eines Ersatzwerts und der Aufwendungen. Es überrascht nicht, dass die einkommenssteuerlichen Normen von Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG auf denselben Begriff zurückgreifen wie die grundstückgewinnsteuerliche Norm von Art. 12 Abs. 1 StHG, stehen diese Bestimmungen doch in einem engen systematischen Zusammenhang. Schliesslich verpflichtet Art. 12 Abs. 1 StHG die Kantone, neben Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens auch jene aus der Veräusserung land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke der Grundstückgewinnsteuer zu unterwerfen. Die Ausnahmetatbestände von Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 8 Abs. 1 StHG dienen mithin also dazu, diese Kapitalgewinne bei der Einkommenssteuer

auszuklammern und so auf Bundesstufe steuerlich freizustellen (vgl. REICH/VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 64 zu Art. 18 DBG). Diese einkommenssteuerliche Privilegierung der Veräusserer von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken hat primär historische Gründe (vgl. BGE 138 II 32 E. 2.2.1 S. 35 f. mit Hinweisen auf kritische Stimmen in der Literatur).

Der Gesetzeswortlaut und der steuersystematische Zusammenhang zwischen Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 12 Abs. 1 StHG sprechen somit dafür, die Steuerausnahme anhand der Anlagekosten im Sinne der letztgenannten Bestimmung zu begrenzen. Auf diese Weise lassen sich Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer voneinander abgrenzen und Doppelbelastungen vermeiden, ohne dass Besteuerungslücken entstehen.

4.3 Die Vorinstanz hat die Ausnahme gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG indessen nicht anhand der Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten des gesamten Grundstücks im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG bemessen, sondern auf die sogenannten wieder eingebrachten Abschreibungen auf den einzeln bewerteten Bestandteilen des Grundstücks abgestellt. Damit sind jene buchmässigen Abschreibungen gemeint, welche sich im Zeitpunkt der Veräusserung als nicht (länger) gerechtfertigt erweisen, weil sich der Wert des abgeschriebenen Vermögenswerts (bzw. hier: des abgeschriebenen Grundstückbestandteils) inzwischen erholt hat oder die Abschreibung von Beginn weg zu hoch war. Auch das Bundesgericht hat in seiner Praxis zu Art. 18 Abs. 4 DBG wiederholt auf den Begriff der wiedereingebrachten Abschreibungen zurückgegriffen, um den Teil der Veräusserungsgewinne zu umschreiben, der nach Anwendung der Ausnahme von Art. 18 Abs. 4 DBG noch zur Besteuerung verbleibt (vgl. BGE 138 II 32 E. 2.1.2 S. 35; 126 II 473 E. 3.c S. 476; Urteile

2C_993/2017 vom 5. Oktober 2018 E. 2.2, in: StE 2019 B 23.47.2 Nr. 20, StR 74/2019 S. 38; 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.1, in: StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46; 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.2.5, in: StE 2016 B 23.43.2 Nr. 19, StR 71/2016 S. 612). Es konnte sich dabei auf die Materialien und die Lehre stützen, die sich ebenfalls dieses Begriffs bedient hatten (vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer, BBl 1983 III S. 92, 100 und 162; PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 175 zu Art. 18 DBG; YVES NOËL, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 89 zu Art. 18 DBG; REICH/VON AH, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3. Aufl. 2017, N. 64 zu Art. 18 DBG).

Der vorliegende Fall zeigt nun allerdings, dass bei buchmässiger Einzelbetrachtung und unterschiedlicher Wertentwicklung der einzelnen Bestandteile die wieder eingebrachten Abschreibungen kleiner sein können als die Differenz zwischen dem Buchwert und den Anlagekosten des gesamten Grundstücks im Sinne von Art. 12 Abs. 1 StHG. Es stellt sich daher die Frage, ob im Fall der buchmässigen Einzelbetrachtung der Bestandteile des Grundstücks ungeachtet des systematischen Zusammenhangs zwischen Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 12 Abs. 1 StHG und unter Inkaufnahme einer Besteuerungslücke alleine auf den wieder eingebrachten Abschreibungen die Einkommenssteuer zu erheben ist.

4.4 Das Bundesgericht hat wiederholt festgehalten, dass bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der konjunkturelle Wertzuwachs-

gewinn den Kantonen zur Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer überlassen ist und vom Bund nicht besteuert wird (vgl. BGE 138 II 32 E. 2.1.2 S. 35; Urteile 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.1, in: StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46; 2C_1155/2014 vom 1. Februar 2016 E. 3.2.5, in: StE 2016 B 23.43.2 Nr. 19, StR 71/2016 S. 612). Daraus ergibt sich aber nicht, dass der Bund nicht nur für die Bemessung des steuerbaren Einkommens nach Art. 18 Abs. 1, 2 und 3 in Verbindung mit Art. 58 DBG (vgl. dazu oben E. 3.2), sondern auch für die Bemessung der Steuerausnahme nach Art. 18 Abs. 4 DBG Boden und Bauten unterscheiden und konjunkturelle Wertzuwachsgewinne auf dem Boden stets freistellen muss. Schliesslich unterscheiden auch die Kantone für die Bemessung der Grundstückgewinnsteuer nicht zwischen Boden und Bauten, sodass sich abnutzungsbedingte Wertminderungen auf den Bauten steuermindernd auswirken können.

4.5 In der Lehre wird hervorgehoben, dass Art. 18 Abs. 4 DBG die Besteuerung auf die wiedereingebrachten Abschreibungen beschränke, weil sie zuvor das Einkommen geschmälert hatten (vgl. PETER LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2. Aufl. 2019, N. 175 zu Art. 18 DBG; YVES NOËL, in: Commentaire Romand, LIFD, 2. Aufl. 2017, N. 89 zu Art. 18 DBG). Dasselbe gilt aber für Abschreibungen auf Bauten, deren Wert sich bis zur Realisation nicht erholt, die also bis dahin nicht wieder eingebracht werden. Auch sie schmälern im Zeitpunkt ihrer Vornahme das steuerbare Einkommen des selbständig erwerbstätigen Steuerpflichtigen.

Zwischen wieder eingebrachten und nicht wieder eingebrachten Abschreibungen auf Bauten müsste im Rahmen von Art. 18 Abs. 4 DBG nur unterschieden werden, wenn dem Bund die Besteuerung konjunktureller

Wertzuwachsgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken unter allen Umständen untersagt wäre. Ein solches absolutes Verbot lässt sich aber nicht ausmachen. Zwar wäre es mit Blick auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) problematisch, denselben Vermögenszugang sowohl mit der Grundstücksgewinnsteuer als auch mit der allgemeinen Einkommenssteuer zu erfassen (vgl. Urteil 2C_719/2017 vom 26. April 2019 E. 2.5.2). Die Differenz zwischen Buch- bzw. Einkommenssteuerwert und Anlagekosten des gesamten Grundstücks wird von der Grundstücksgewinnsteuer aber gerade nicht erfasst, da alleine die Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anlagekosten der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt (vgl. Art. 12 Abs. 1 StHG).

4.6 Nach dem Gesagten gibt es keine sachlichen Gründe dafür, den steuersystematischen Zusammenhang zwischen Art. 18 Abs. 4 DBG und Art. 12 Abs. 1 StHG zu ignorieren und die Differenz zwischen Buch- bzw. Einkommenssteuerwert und Anlagekosten des gesamten Grundstücks teilweise von der direkten Bundessteuer zu befreien, wenn der Steuerpflichtige die Bestandteile des Grundstücks einzeln verbucht hat und die wieder eingebrachten Abschreibungen auf den einzelnen Bestandteilen tiefer ausfallen als die Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten des gesamten Grundstücks. Folglich sind Veräußerungsgewinne nicht von der direkten Bundessteuer ausgenommen, soweit sie die Anlagekosten des gesamten Grundstücks nicht übersteigen (vgl. oben E. 4.2). Weil die Vorinstanz stattdessen auf die wieder eingebrachten Abschreibungen auf den einzelnen Bestandteilen abgestellt hat, verletzt ihr Urteil Bundesrecht.

Es ist einzugestehen, dass das Bundesgericht in einem früheren Urteil die buchmässige Einzelbetrachtung auch mit Blick auf Art. 18 Abs. 4 DBG für massgebend erachtete und deshalb zum selben Ergebnis kam wie die Vorinstanz (vgl. Urteil 2C_708/2017 vom 27. September 2017 E. 3.3.1, in: StE 2017 B 23.43.2 Nr. 20, StR 73/2018 S. 46). Daran kann indessen nach erneuter Prüfung dieser Frage nicht festgehalten werden.

5.

Die ESTV behauptet in ihrer Beschwerde, dass der Verkehrswert, zu welchem die streitbetroffenen Grundstücke in das Privatvermögen überführt wurden, die Anlagekosten überstieg. Falls diese Behauptung zutrifft, hätte die Vorinstanz die Differenz zwischen dem Buchwert der Grundstücke bzw. ihrer Bestandteile und den Anlagekosten nicht von der direkten Bundessteuer ausnehmen dürfen. Da die Vorinstanz fälschlicherweise davon ausging, dass nach Art. 18 Abs. 4 DBG einzig die wieder eingebrachten Abschreibungen nicht von der Besteuerung ausgenommen sind, unterliess sie es, den Verkehrswert der Grundstücke bzw. ihrer Bestandteile festzustellen. Stattdessen belies sie es bei der Wiedergabe der entgegengesetzten Standpunkte der ESTV und der Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer.

5.1 Der Verkehrswert im steuerrechtlichen Sinn ist keine mathematisch exakt bestimmbare Grösse, sondern in der Regel ein Schätz- oder Vergleichswert (BGE 131 I 291 E. 3.2.2 S. 307; 128 I 240 E. 3.2.1 S. 249). Wie dieser Begriff zu verstehen ist, stellt zwar eine Rechtsfrage dar. Welcher Preis tatsächlich erzielt werden kann, ist hingegen eine Frage des Sachverhalts (Urteile 2C_692/2014 vom 17. April 2015 E. 2.4.2; 2C_296/2009 vom 11. Februar 2010 E. 3.2).

5.2 Aus den Akten erschliesst sich dem Bundesgericht nicht, wie hoch der Verkehrswert der landwirtschaftlichen Grundstücke bzw. ihrer Bestandteile ausfiel und ob er die Anlagekosten überstieg. Da es sich dabei um eine entscheidungswesentliche Tatsache handelt, ist dem Bundesgericht ein abschliessender Entscheid in der Sache verwehrt. Stattdessen ist die Sache zur ergänzenden Sachverhaltsfeststellung und Neuurteilung im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen (Art. 107 Abs. 2 BGG).

6. ...