



Erläuternder Bericht zur Vernehmlassungsvorlage zum Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (Umsetzung der Motion 12.3172 Müller Leo)

vom 5. Juni 2015

Übersicht

Mit dieser Vernehmlassungsvorlage erfüllt der Bundesrat die Motion Müller Leo "Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken" (Mo. 12.3172). Die Motion verlangt die gesetzliche Verankerung der Steuerpraxis zu land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, wie sie bis zum Jahr 2011 galt. Dieses Ziel wird mit einer Änderung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) und des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) erreicht.

Ausgangslage

Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke werden bei der Einkommenssteuer privilegiert behandelt. Im Jahr 2011 begrenzte das Bundesgericht den Umfang dieser Privilegierung auf Grundstücke, welche dem Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB) unterstellt sind, um es in Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen des bürgerlichen Bodenrechts zu bringen. Die Veräusserungsgewinne anderen Grundstücke, die aus Anlagevermögen von land- oder forstwirtschaftlichen Betrieben stammen, werden seither vollumfänglich besteuert. Dies gilt namentlich für Veräusserungsgewinne aus Baulandreserven sowie Kleingrundstücke.

Inhalt der Vorlage

Die Vernehmlassungsvorlage verlangt die privilegierte Besteuerung für Veräusserungsgewinne sämtlicher Grundstücke, die im Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehalten werden. Der direkten Bundessteuer sollen wie vor 2011 nur die Gewinne bis maximal zur Höhe der Anlagekosten, d.h. die wiedereingebrachten Abschreibungen, unterliegen. Das bedeutet, dass der Wertzuwachs-gewinn bei der direkten Bundessteuer inskünftig wieder steuerfrei sein soll. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern werden in allen Kantonen maximal die Anlagekosten als Einkommen oder Gewinn besteuert. Der Wertzuwachs-gewinn soll der Grundstück-gewinnsteuer unterliegen.

Finanzielle Auswirkungen

Bei der direkten Bundessteuer hatte das Urteil des Bundesgerichts mittel- bis lang-fristig geschätzte Mehreinnahmen von jährlich rund 200 Millionen Franken zur Folge. In finanzieller Hinsicht ist bei der Rückkehr zur Steuerpraxis vor 2011 tendenziell mit Mindereinnahmen zu rechnen. Die Schätzung der Mindereinnahmen ist unter anderem aufgrund der beschränkten Datenlage und verschiedener gesetzlich vorge-sehener Steueraufschubtatbestände mit Unsicherheiten behaftet. Die Ausfälle an AHV-, IV- und EO-Beiträgen würden sich schätzungsweise mittel- bis langfristig ebenfalls auf insgesamt rund 200 Millionen Franken belaufen. In den neun Kantonen mit monistischem Steuersystem ist nicht mit nennenswerten finanziellen Auswirkungen zu rechnen. Für die übrigen Kantone lassen sich die Mehr- oder Mindereinnah-men aufgrund verschiedener Faktoren nicht quantifizieren.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	2
1 Grundzüge der Vorlage	4
1.1 Ausgangslage	4
1.2 Geltendes Recht	4
1.3 Die beantragte Neuregelung	7
1.4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung	7
1.5 Besteuerungsvergleich nach geltendem und nach neuem Recht	8
2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	12
3 Auswirkungen	13
3.1 Auswirkungen auf den Bund	13
3.1.1 Finanzielle Auswirkungen	13
3.1.2 Personelle Auswirkungen	14
3.2 Auswirkungen auf Kantone	14
3.2.1 Finanzielle Auswirkungen	14
3.2.2 Personelle Auswirkungen	15
3.2.3 Anpassung des kantonalen Rechts	15
3.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft	15
3.4 Auswirkungen auf die Umwelt	16
4 Rechtliche Aspekte	16
4.1 Verfassungsmässigkeit	16
4.2 Rück- und Vorwirkung	18

Erläuternder Bericht

1 Grundzüge der Vorlage

1.1 Ausgangslage

Die Motion "Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken" vom 14. März 2012 (Mo 12.3172; Müller Leo) fordert den Begriff der "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke" im Steuerrecht so zu definieren, wie es der Praxis vor dem Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32) entspricht. Baulandgrundstücke im Anlagevermögen landwirtschaftlicher Betriebe wurden bis zu diesem Entscheid des Bundesgerichts als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke privilegiert besteuert.

Die Motion beauftragt den Bundesrat, dem Parlament eine entsprechende Änderung des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) und im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vorzulegen.

Der Bundesrat beantragte mit Stellungnahme vom 9. Mai 2012 die Ablehnung der Motion. Der Nationalrat nahm die Motion am 16. September 2013 an. Der Ständerat folgte dem Nationalrat am 8. Dezember 2014 und überwies die Motion damit an den Bundesrat.

1.2 Geltendes Recht

Gewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden privilegiert besteuert. Bei der direkten Bundessteuer unterliegen nur maximal¹ die Anlagekosten der Einkommensteuer.² Der Wertzuwachsge Gewinn ist steuerfrei. In allen Kantonen werden die wiedereingebrachten Abschreibungen³ mit der Einkommenssteuer besteuert.⁴ Der Wertzuwachsge Gewinn wird von der Grundstückgewinnsteuer erfasst.⁵

Beispiel: Verkauf eines landwirtschaftlich genutzten Grundstückes (9 Ha)

Erwerbspreis 0.50 Fr. pro m ²	0.50 Fr. x 90'000 m ²	45'000 Fr.
Wertvermehrnde Aufwendungen ⁶		5'000 Fr.
Abschreibungen pro Jahr 5%	10 Jahre à 5%	- 2'500 Fr.
Verkaufspreis 4 Fr. pro m ²		360'000 Fr.

¹ Sind die Anlagekosten höher als der Verkaufspreis oder der Verkehrswert, erfolgt eine Besteuerung praxisgemäss nur bis zum tieferen Verkaufspreis bzw. Verkehrswert.

² Art. 18 Abs. 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

³ Wurden keine Abschreibungen vorgenommen (z.B. nicht überbautes als Kulturland genutztes landwirtschaftliches Grundstück) ist keine Einkommenssteuer geschuldet.

⁴ 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).

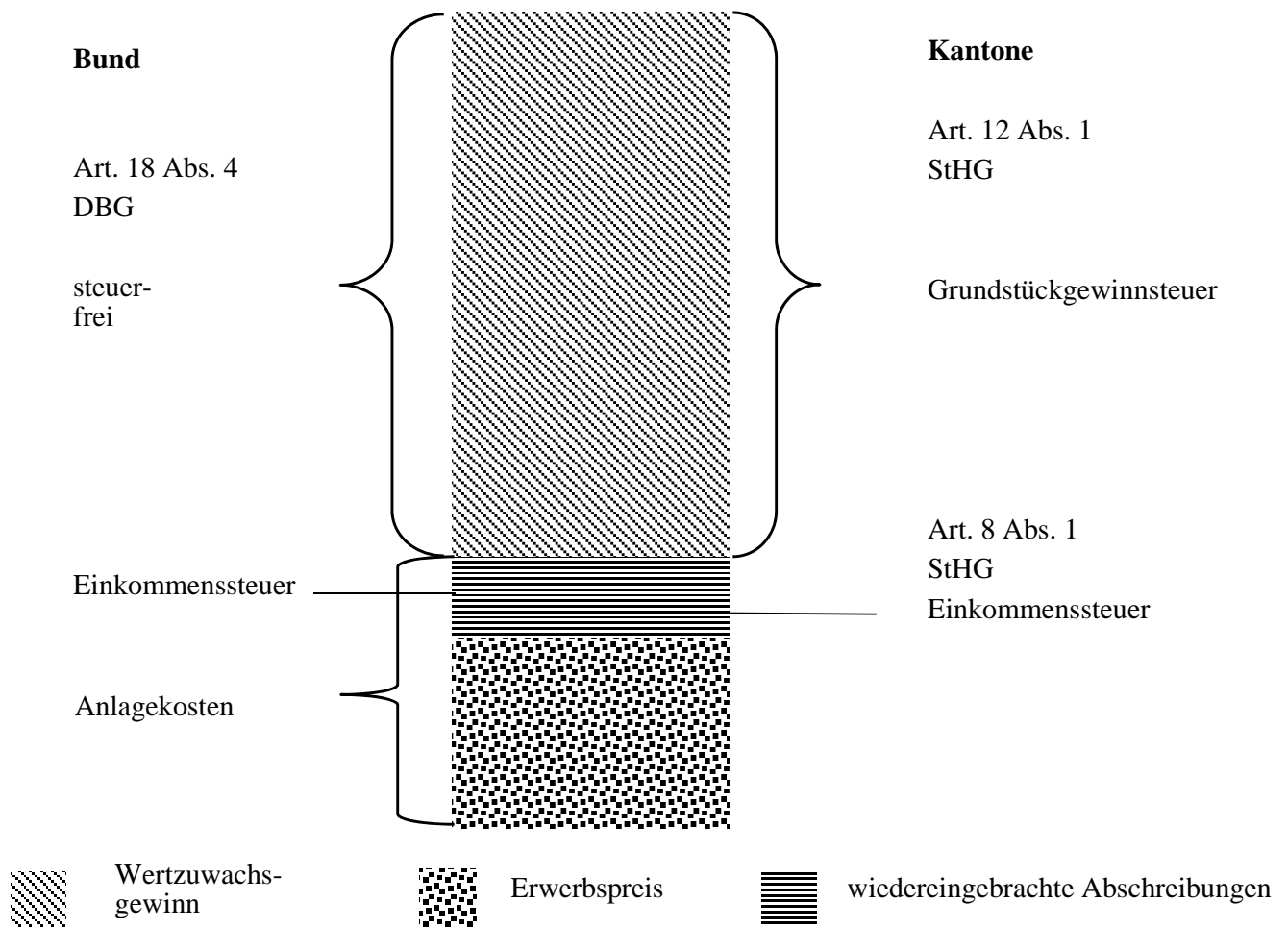
⁵ Art. 12 Abs. 1 StHG.

⁶ Meliorationen (z.B. Zufahrtsstrasse, Bau eines Drainagesystems etc.)

Steuerfolgen

Auf den wiedereingebrachten Abschreibungen, d.h. 2'500 Franken, ist die direkte Bundessteuer sowie in allen Kantonen die Einkommenssteuer geschuldet. Der Wertzuwachs-gewinn von 310'000 Franken bleibt beim Bund steuerfrei. In allen Kantonen ist auf dem Wertzuwachs-gewinn von 310'000 Franken die Grundstück-gewinnsteuer geschuldet.

Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken



Die Sonderstellung von Veräußerungsgewinnen aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken stammt aus der Zeit des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt), als Landwirte regelmässig nicht eintragungs- bzw. buchführungspflichtig und somit auch nicht kapital-

gewinnsteuerpflichtig waren. Diese Ausnahmeregelung wird in der Lehre als sachlich fragwürdig eingestuft.⁷ Das Bundesgericht erachtete es daher als erforderlich, den Anwendungsbereich dieser Regelung zu beschränken und die steuerliche Privilegierung in Einklang mit gemeinsamen der Zielsetzung des bäuerlichen Bodenrechts, des Raumplanungsgesetzes sowie des Landwirtschaftsgesetzes zu bringen.

Im Gegensatz hierzu wird bei den übrigen Selbständigerwerbenden und den juristischen Personen der gesamte Kapitalgewinn aus Verkauf von Grundstücken mit der direkten Bundessteuer belastet. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern wird zwischen dualistischen⁸ und monistischen⁹ Kantonen unterschieden. In den dualistischen Kantonen unterliegt der gesamte Kapitalgewinn wie bei der direkten Bundessteuer der Einkommenssteuer. Die monistischen Kantone belasten die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsge Gewinn wird hingegen mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst.

Das Bundesgericht entschied mit Urteil vom 2. Dezember 2011¹⁰, den steuerrechtlichen Begriff des "land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes" in Einklang mit dem bäuerlichen Bodenrecht zu bringen und so die privilegierte Besteuerung zu beschränken. Unter Berücksichtigung der Zielsetzungen und Interessen des BGG, RPG und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft begrenzte das Bundesgericht den Begriff "land- und forstwirtschaftliche Grundstücke" auf Grundstücke, welche in den Anwendungsbereich des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGG)¹¹ fallen. Nicht in dessen Anwendungsbereich fallen insbesondere Baulandreserven des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes.

Als Folge dieses Urteils werden heute Veräusserungsgewinne aus Baulandreserven vollumfänglich besteuert, auch dann, wenn diese vor dem Verkauf land- oder forstwirtschaftlich genutzt wurden. Es wird somit bei der direkten Bundessteuer und den dualistischen Kantonen der gesamte Veräusserungsgewinn als Einkommen besteuert. In den monistischen Kantonen werden die wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge Gewinn unterliegt der Grundstückgewinnsteuer. In diesen Kantonen hat der Bundesgerichtsentscheid keinen Einfluss auf die kantonale Besteuerung.

Unterschiedlich besteuert werden Gewinne aus dem Verkauf von Kleingrundstücken, die weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren Land aufweisen und die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Diese sind nicht dem BGG unterstellt. In einigen Kantonen gelten sie als land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke, in anderen werden sie wie Bauland besteuert.

Seit dem 1. Mai 2014 werden Grundstückgewinne zudem teilweise mit einer raumplanungsrechtlichen Mehrwertabgabe abgeschöpft. Die Mehrwertabgabe beläuft sich auf mindestens 20% der Planungsvorteile, die bei neu und dauerhaft der Bauzone zugewiesenem Boden entstehen. Die Mehrwertabschöpfung ist bereits bei Baubeginn oder Veräusserung geschuldet.

⁷ BGE 138 II 32 E. 2.1.2 f. mit Hinweisen.

⁸ LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE.

⁹ ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG (natürliche Personen), TI, JU und GE.

¹⁰ BGE 138 II 32.

¹¹ SR 241.412.11.

1.3 Die beantragte Neuregelung

Im Sinne der überwiesenen Motion sieht der Gesetzesentwurf eine Ausdehnung des Begriffs der "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke" vor. Diese begriffliche Erweiterung ermöglicht die heute geltende privilegierte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nicht nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne des Bundesgerichtsentscheides, sondern auch für andere Grundstücke des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes. Dabei handelt es sich um Bauland sowie Kleingrundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren Land, die im Geschäftsvermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehalten werden.

1.4 Begründung und Bewertung der vorgeschlagenen Lösung

Aus Sicht des Bundesrates wurde das Prinzip der privilegierten Besteuerung für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke mit dem Bundesgerichtsurteil nicht aufgehoben, sondern lediglich der Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke präzisiert. Die privilegierte Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf Bauland würde zu einer zusätzlichen Besserstellung von Landwirten gegenüber den übrigen Selbständigerwerbenden führen. Zudem wäre mit Mindereinnahmen von rund 200 Millionen Franken bei der direkten Bundessteuer und bei der AHV zu rechnen. Aus diesen Gründen hatte der Bundesrat die Ablehnung des Vorstosses beantragt.

In der parlamentarischen Diskussion wurde demgegenüber geltend gemacht, dass der Entscheid des Bundesgerichts bei den betroffenen Landwirten teilweise zu einer massiven Steuerbelastung führe.

Weder das DBG noch das StHG enthalten eine Definition des Begriffs "land- und forstwirtschaftliche Grundstücke". Die vorgeschlagene Lösung definiert für die Einkommens- und Gewinnsteuern die "land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke", sodass sämtliche Grundstücke des Anlagevermögens landwirtschaftlicher Betriebe privilegiert besteuert werden, unabhängig davon, ob es sich um Bauland handelt oder um Kleingrundstücke, die nicht dem BGGB unterliegen.

Der Bundesrat hält eine Rückwirkung der Regelung, wie sie im Rahmen der parlamentarischen Beratung thematisiert wurde, für unzulässig (vgl. zu den Gründen Ziffer 4.2).

Die vorgeschlagenen Änderungen sind auf Stufe Bundesgesetz umzusetzen. Das Anliegen der Motion lässt sich nicht auf tieferer Normstufe realisieren: Nach dem Legalitätsprinzip sind die rechtsanwendenden Behörden an die geltenden Gesetze sowie deren höchstrichterliche Auslegung gebunden. Eine Abänderung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung hinsichtlich einer Bestimmung eines Bundesgesetzes ist auf dem Weg der Änderung einer tieferen Gesetzesstufe (Verordnung) oder gar nur einer Praxisfestlegung durch die Verwaltung (Kreisschreiben) nicht zulässig. Eine zusätzliche Revision von Verordnungen ist auch nicht erforderlich.

Der beigelegte Entwurf entspricht der erforderlichen gesetzlichen Grundlage zur Umsetzung des Anliegens.

1.5

Besteuerungsvergleich nach geltendem und nach neuem Recht

	Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
1	Verkauf eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Teils davon: Grundstücke unterstehen alle dem BGG Kein Bauland Keine Kleingrundstücke	Bund: Der Gewinn bis zu den Anlagekosten ¹² bzw. der tiefere Veräußerungsgewinn oder tiefere Verkehrswert wird als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachs-gewinn ist steuerfrei.	Keine Änderung
		Dualistische Kantone: Der Gewinn bis zu den Anlagekosten bzw. der tiefere Veräußerungsgewinn oder tiefere Verkehrswert wird als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachs-gewinn wird mit der Grundstück-gewinnsteuer besteuert.	Keine Änderung
		Monistische Kantone: Gleich wie dualistische Kantone	Keine Änderung
2	Verkauf eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Teils davon: Eine Parzelle ist Bauland.	Für Grundstücke, die dem BGG unterstellt sind, gilt die Besteuerung gemäss Beispiel 1. Für die Baulandparzelle gilt: Bund: Die wiedereingebrachten Abschreibungen und der Wertzuwachs-gewinn auf dem Bauland unterliegen der Einkommenssteuer.	Für Grundstücke, die dem BGG unterstellt sind, gilt die Besteuerung gemäss Beispiel 1. Für die Baulandparzelle gilt: Bund: Die wiedereingebrachten Abschreibungen werden als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachs-gewinn ist steuerfrei.
		Dualistische Kantone: Gleich wie Bund	Dualistische Kantone: Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs-gewinn wird mit der Grundstück-gewinnsteuer besteuert.
		Monistische Kantone: Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen	Monistische Kantone: Gleich wie dualistische Kantone

¹² Die Anlagekosten umfassen den Erwerbspreis zuzüglich die wertvermehrenden Aufwendungen.

	Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
		der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstückgewinn- steuer besteuert.	
3	<p>Verkauf einer Parzelle Bauland, die im Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs gehalten wird.</p> <p>Erwerb eines Ersatzgrundstückes innert angemessener Frist oder Verwendung des Verkaufserlöses zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke (betriebsnotwendiges Anlagevermögen).</p>	<p>Bund Es wird ein Steueraufschub gewährt (Art. 30 DBG). Die Steuer ist erst dann geschuldet, wenn das Ersatzgrundstück veräußert wird: In diesem Fall unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen und der Wertzuwachsge- winn der Einkommens- steuer.</p>	<p>Bund: Es wird ein Steuer- aufschub für die wieder- eingebrachten Abschrei- bungen gewährt (Art. 30 DBG). Die Einkommens- steuer ist erst dann ge- schuldet, wenn das Ersatz- grundstück veräußert wird. Der Wertzuwachs- gewinn bleibt steuerfrei und muss somit nicht auf- geschoben werden.</p>
		<p>Dualistische Kantone: Gleich wie Bund</p>	<p>Dualistische Kantone: Es wird ein Steueraufschub für die wiedereingebrach- ten Abschreibungen und den Wertzuwachsge- winn gewährt. Die Steuer ist erst dann geschuldet, wenn das Ersatzgrund- stück veräußert wird: Steuerfolgen siehe Bei- spiel 2 (vgl. Art. 12 Abs. 3 Bst. d StHG)</p>
		<p>Monistische Kantone: Es wird ein Steueraufschub ge- währt. Die Steuer ist erst dann geschuldet, wenn das Ersatzgrundstück veräußert wird: Steuerfolgen siehe Beispiel 2 (Art. 8 Abs. 4 StHG)</p>	<p>Monistische Kantone: Gleich wie dualistische Kantone</p>
4	<p>Verkauf eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs an einen Nachkommen.</p> <p>Eine Parzelle wurde vor der Übernahme in die Bauzone umgezont. Nach der Übernahme wird die Parzelle an eine Drittperson verkauft.</p>	<p>Führt der Nachkomme den Betrieb im Geschäftsvermögen weiter, wird ein Steuer- aufschub durch Buchwert- fortführung gewährt. Bei späterem Verkauf der Bau- landparzelle an eine Dritt- person:</p> <p>Bund: Die wiedereinge- brachten Abschreibungen und der Wertzuwachsge- winn auf dem Bauland un- terliegen der Einkommens- steuer.</p>	<p>Führt der Nachkomme den Betrieb im Geschäftsver- mögen weiter, wird ein Steueraufschub durch Buchwertfortführung ge- währt. Bei späterem Ver- kauf der Baulandparzelle an eine Drittperson:</p> <p>Bund: Die wiedereinge- brachten Abschreibungen werden als Einkommen besteuert. Der Wertzu- wachsge- winn ist steuer- frei.</p>

	Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
		Dualistische Kantone: Gleich wie Bund	Dualistische Kantone: Die wiedereingebrachten Abschreibungen werden mit der Einkommenssteuer besteuert. Der Wertzuwachsge- winn unterliegt der Grundstückgewinn- steuer.
		Monistische Kantone: Die wiedereingebrachten Ab- schreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstückgewinn- steuer besteuert.	Monistische Kantone: Gleich wie dualistische Kantone
5	Verkauf einer Parzelle Bauland aus dem Anlagevermögen eines Viehhändlers.	Bund: Die wiedereinge- brachten Abschreibungen und der Wertzuwachsge- winn auf dem Bauland un- terliegen der Einkommens- steuer.	Keine Änderung
		Dualistische Kantone: Gleich wie Bund	Keine Änderung
		Monistische Kantone: Die wiedereingebrachten Ab- schreibungen unterliegend der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstückgewinn- steuer besteuert.	
6	Betriebsaufgabe ohne Verkauf des Betriebs. Im Anlagevermögen des Betriebs befindet sich eine Baulandparzelle.	Grundsätzlich muss das Ge- schäftsvermögen ins Privat- vermögen überführt werden. Steueraufschubsmöglich- keit: a) Wegen Verpachtung: Das Bauland bleibt Geschäfts- vermögen. Die Besteuerung erfolgt erst wenn die Ver- pachtung endet oder das Grundstück ins Privatver- mögen überführt wird (Steuer- erfolgen siehe b unten) oder das Bauland veräußert wird (Steuerfolgen siehe Beispiel 3). b) Bei Überführung ins Pri- vatvermögen: Aufschub des Wertzuwachsge- winn auf Bauland und Besteuerung der wiedereingebrachten	Keine Änderung

	Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
		Abschreibungen. Die Besteuerung des Wertzuwachs-gewinnes erfolgt erst bei Veräusserung des Baulandes (Art. 18a Abs. 1 und 2).	
7	Verkauf einer Parzelle von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren Land (Klein-grundstücke): Grundstück unter-steht nicht dem BGGB	Bund: Landwirtschaftsge-setz und Raumplanungsge-setz sprechen für eine privi-legierte Besteuerung wie in Sachverhalt 1.	Bund: Der Gewinn bis zu den Anlagekosten bzw. der tiefere Veräusserungs-gewinn oder tiefere Ver-kehrswert wird als Ein-kommen besteuert. Der Wertzuwachs-gewinn ist steuerfrei.
		Dualistische Kantone: Es bestehen unterschiedliche Auffassungen zur Besteue-rung. In machen Kantonen werden Kleingrundstücke wie land- oder forstwirt-schaftliche Grundstücke be-steuert (vgl. Sachverhalt 1). In anderen Kantonen wer-den sie wie Bauland besteu-ert (vgl. Sachverhalt 2)	Dualistische Kantone: Der Gewinn bis zu den Anlagekosten bzw. der tie-ferer Veräusserungsgewinn oder tiefere Verkehrswert wird als Einkommen be-steuert. Der Wertzuwachs-gewinn wird mit der Grundstück-gewinnsteuer besteuert.
		Monistische Kantone: Gleich wie dualistische Kantone	Monistische Kantone: Gleich wie dualistische Kantone
8	Das landwirtschaftli-che Gewerbe wird zum Ertragswert an den direkten Nach-kommen verkauft¹³. Der Einkommensteu-erwert der Liegen-schaften ist höher als der Ertragswert und es bestehen stille Re-serven.	Der Erwerber kann a) die Liegenschaften auf der Grundlage der im Zeit-punkt der Übernahme mass-gebenden Einkommenssteu-erwerte und Anlagekosten weiterführen ¹⁴ oder b) den Kaufpreis als den neuen Einkommenssteuer-wert und die neuen Anlage-kosten bilanzieren.	Keine Änderung

¹³ Art. 42 ff. BGGB.

¹⁴ Kreisschreiben 6 der schweizerischen Steuerkonferenz „Einkommenssteuerliche Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert gemäss dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 15.06.1995“

2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

Artikel 18 Absatz 4 zweiter Satz DBG

Artikel 18 DBG Absatz 4 DBG regelt die Besteuerung der Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Letztere sollen nun neu definiert werden.

Als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gelten Grundstücke im Sinne des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; nArt. 18 Abs. 4 Bst. a DBG)¹⁵ sowie nicht dem BGBB unterstellte Grundstücke, die jedoch zum Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehören (nArt. 18 Abs. 4 Bst. b DBG).

Als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss Artikel 2 BGBB gelten in erster Linie landwirtschaftliche Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Abs. 1). Diesen gleichgestellt sind laut Absatz 2: (a.) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenen Umschwungs, 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.

Nicht dem BGBB unterstellte Grundstücke des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes sind:

- Bauland;
- die in Artikel 2 Absatz 3 BGBB genannten Kleingrundstücke von weniger als 15 Aren Rebland und andere Grundstücke von weniger als 25 Aren (z.B. Stöckli);
- die aus dem BGBB entlassenen Grundstücke.

So lange diese, dem BGBB nicht unterstellten, Grundstücke zum Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehören, sollen sie trotzdem privilegiert besteuert werden (nArt. 18 Abs. 4 Bst. b DBG).

Der land- und forstwirtschaftliche Betrieb definiert sich nach dem Bundesgesetz vom 29. April 1982 über die Landwirtschaft (Landwirtschaftsgesetz; LWG)¹⁶. In der Verordnung vom 7. Dezember 1998 über landwirtschaftliche Begriffe und die Anerkennung von Betriebsformen (Landwirtschaftliche Begriffsverordnung; LBV)¹⁷ werden die Bedingungen zur Anerkennung eines landwirtschaftlichen Betriebes festgeschrieben (Art. 6, 29a und 30 LBV). Landwirtschaftliche Betriebe mit Waldgrundstücken gemäss Waldgesetz gelten als land- und forstwirtschaftliche Betriebe. Wenn neben einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb noch weitere Betriebe

¹⁵ SR 642.11

¹⁶ SR 910.1

¹⁷ SR 910.9

bestehen, so entscheidet das überwiegende Einkommen über die Qualifikation des Betriebs.

Artikel 8 Absatz 1 dritter Satz und 12 Abs. 1 zweiter Satz StHG

Artikel 8 Absatz 1 konkretisiert die steuerbaren Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Ausgenommen werden die Wertzuwachsgewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Diese unterliegen gemäss Artikel 12 Absatz 1 der Grundstückgewinnsteuer.

Im Übrigen wird auf die Erläuterungen zu Artikel 18 Absatz 4 DBG verwiesen.

3 Auswirkungen

3.1 Auswirkungen auf den Bund

3.1.1 Finanzielle Auswirkungen

Die folgenden Schätzungen zu den Mindereinnahmen basieren auf der Annahme, dass das Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 bei der direkten Bundessteuer zu Mehreinnahmen geführt hat, die mit der geplanten Gesetzesänderung wieder entfallen würden. Dies muss aufgrund der Steueraufschubtatbestände im geltenden Recht nicht zwingend zutreffen:

- Falls der landwirtschaftliche Betrieb eine Ersatzbeschaffung vornimmt, kann ein Steueraufschub verlangt werden. Die Steuer wird diesfalls aufgeschoben und erst im Zeitpunkt des Verkaufs der Ersatzbeschaffung fällig (latente Steuerlast). Dieser Vorgang vernichtet jedoch Abschreibungspotential (Sofortabschreibung).
- Bei der Überführung einer Liegenschaft der Bauzone vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen kann auf Antrag der Wertzuwachsgewinn bis zur Veräusserung aufgeschoben werden. Im Zeitpunkt der Überführung werden nur die wiedereingebrachten Abschreibungen besteuert.

Auch aus einem weiteren Grund lassen sich die finanziellen Auswirkungen nur schwer abschätzen. So können aufgrund der vorhandenen Steuerdaten die mit der Praxisänderung im Jahr 2011 verbundenen Mehreinnahmen nicht beziffert werden und damit auch nicht die aus der geplanten Rückkehr zur Steuerpraxis vor 2011 zu erwartenden Mindereinnahmen.

Trotz fehlender Steuerdaten können die finanziellen Auswirkungen unter Beizug anderer Statistiken und verschiedener Annahmen eingegrenzt werden. So dürften dem Bund durch die erneute privilegierte Besteuerung von Veräusserungsgewinnen bei der direkten Bundessteuer mittel- bis langfristig Einnahmen im Umfang von rund

200 Millionen Franken jährlich entgehen (davon Kantonsanteil rund 34 Millionen Franken).¹⁸

Wie ausgeführt ignorieren diese Berechnungen die Steueraufschubtatbestände. Diese dürften vorliegend durchaus von Relevanz sein, da infolge der Erwartung einer Anpassung des Steuerrechts in einigen Fällen derzeit mit einer Veräusserung zugewartet werden dürfte. Die Berechnungen sind folglich indikativer Natur und als mittel- bis langfristige Mindereinnahmen gegenüber dem geltenden Recht zu verstehen und damit nicht deckungsgleich mit den effektiv anfallenden kurzfristigen budgetwirksamen Mindereinnahmen.

Die Besteuerung der Wertzuwachsgevinne als Einkommen bei der direkten Bundessteuer hat zur Folge, dass auf den Wertzuwachsgevinnen AHV-Beiträge erhoben werden. Mit der erneuten privilegierten Besteuerung bei der direkten Bundessteuer würden die AHV-Beiträge im Umfang der Wertzuwachsgevinne entfallen. Die Ausfälle an AHV-Beiträgen würden sich schätzungsweise ebenfalls auf knapp 200 Millionen Franken gegenüber dem mittel- bis langfristigen Potential im Status quo belaufen.

3.1.2 Personelle Auswirkungen

Die Vorlage hat keine personellen Auswirkungen auf den Bund.

3.2 Auswirkungen auf Kantone

3.2.1 Finanzielle Auswirkungen

Bei den finanziellen Auswirkungen ist zwischen Kantonen mit monistischer und solchen mit dualistischer Besteuerung zu unterscheiden. Nur bei den dualistischen Kantonen kommt es infolge der Gesetzesreform zu einem Systemwechsel:

Monistische Kantone: Für die neun Kantone mit einer monistischen Grundstückgewinnsteuer (BE, BL, BS, JU, NW, SZ, TI, UR und ZH) führt die Gesetzesänderung zu keinem steuerlichen Systemwechsel. Da die Beiträge an die AHV, IV und EO leicht sinken, steigen die Einnahmen aus der kantonalen Einkommenssteuer leicht. Insgesamt ist aber davon auszugehen, dass die Gesetzesänderung für die monistischen Kantone keine nennenswerten finanziellen Folgen hat.

Dualistische Kantone: Bei den Kantonen mit dualistischem System ist in einem ersten Schritt zu unterscheiden, ob die Grundstückgewinnsteuer höher oder tiefer ausfällt als die Einkommenssteuer. Diese Beurteilung hängt wiederum massgeblich von der Besitzdauer des Grundstücks ab. Alle Kantone sehen für eine lange Besitzdauer bei der Grundstückgewinnsteuer Ermässigungen auf dem Steuerbetrag oder dem

¹⁸ Im Zeitraum 2003 - 2013 hat die landwirtschaftliche Nutzfläche gemäss Arealstatistik des Bundesamtes für Statistik (BFS) im Durchschnitt jährlich um 1'713 ha abgenommen. Rund 80% davon sind in Siedlungsflächen umgewandelt worden. Der Rest fiel auf die Zunahme des Waldes und andere bestockte Flächen. Weiter wird angenommen, dass rund 50% dieser Siedlungsflächen aus der Umnutzung von landwirtschaftlichen Grundstücken im Geschäftsvermögen entstand (der andere Teil wurde bis zur Umzonung verpachtet oder entfiel auf das Privatvermögen). Bei einem angenommenen mittleren Grundstückgewinn von 250 Franken je m² ergibt sich so gegenüber dem geltenden Recht eine Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage von etwas mehr als 1'700 Mio. Franken jährlich. So ergeben sich bei einem Steuersatz von 11.5% bei der direkten Bundessteuer jährliche Mindereinnahmen von rund 200 Millionen Franken. Bei steigenden Baulandpreisen wäre mit entsprechend höheren mittel- bis langfristigen Mindereinnahmen zu rechnen.

Grundstückgewinn vor. Nachfolgende Einschätzungen basieren auf einer durchschnittlichen Besitzdauer von 15 Jahren und mehr. Gestützt auf diese Annahme wird folgende qualitative Schlussfolgerung gezogen:

- In dualistischen Kantonen, welche eine Kombination von hohen Grundstückgewinnsteuersätzen und tieferen Einkommenssteuersätzen aufweisen (AI, AR, GR, LU, OW, SG und ZG) dürften durch die Gesetzesänderung tendenziell Mehreinnahmen resultieren.
- In den Kantonen FR, GL, NE, SH und SO dürften eher Mindereinnahmen resultieren. Aufgrund der grossen Unsicherheiten über den Umfang der heute gewährten Steuerprivilegien bei der direkten Bundessteuer ist es prinzipiell aber auch möglich, dass für einzelne dieser Kantone eine "schwarze Null" resultieren wird.
- In den anderen dualistischen Kantonen (AG, GE, VD und VS) ist mit deutlichen Mindereinnahmen zu rechnen, sofern die betroffenen Kantone nicht die Grundstückgewinnsteuer erhöhen.

Die Grundstückgewinnsteuer steht teilweise exklusiv den Gemeinden zu (z.B. ZG, ZH). In diesen Kantonen kommt es zu einer Umverteilung des Steueraufkommens zwischen Gemeinden und Kanton.

Die anfallenden Mehr- oder Mindereinnahmen können für die Kantone nicht beziffert werden. Gewichtet, d.h. gesamtschweizerisch, dürfte es bei den Kantons- und Gemeindesteuern zu Mindereinnahmen kommen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat keine Kenntnisse über den Umfang der Grundstückgewinne und die tatsächliche Besitzdauer zu den einzelnen Grundstücken in den einzelnen Kantonen, welche die Höhe der Steuereinnahmen beeinflussen.

3.2.2 Personelle Auswirkungen

Die Vorlage hat keine personellen Auswirkungen auf die kantonalen Steuerbehörden.

3.2.3 Anpassung des kantonalen Rechts

Um die kantonalen Rechtsgrundlagen anzupassen, soll den Kantonen eine angemessene Frist zur Verfügung stehen, sodass eine Disharmonisierung zwischen Bundesrecht und kantonalem Recht vermieden werden kann.

3.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft

Es ist nicht damit zu rechnen, dass die Vorlage Auswirkungen auf das Bodenangebot haben wird. Allenfalls kann kurzfristig, d.h. zwischen Beschluss und Umsetzung des Gesetzes eine Angebotsverknappung resultieren, sofern potenzielle Verkäufer mit der Veräusserung zuwarten, bis die Gesetzesanpassung in Kraft tritt, um von der privilegierten Besteuerung profitieren zu können. Auf den Landwirtschaftssektor und den Strukturwandel sind ebenfalls keine Auswirkungen zu erwarten.

Durch die geplante Gesetzesänderung würde wieder der Zustand vor dem Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahr 2011 hergestellt. Nimmt man diesen ‚alten Zustand‘ als Vergleichsmassstab, so hat die Gesetzesreform folglich keine Auswirkungen auf das Wirtschaftswachstum. Generell lässt sich jedoch festhalten, dass die Besteuerungssituation vor 2011 aus ökonomischer Perspektive ineffizient war. Die privilegierte Besteuerung landwirtschaftlicher Grundstücke führte zu einer zu tiefen Besteuerung

des Faktors Bodens. Bei einem gegebenen Staatsbudget bedingt eine tiefe Besteuerung des Bodens eine höhere Besteuerung des Faktors Arbeit und/oder Kapital. Während die Besteuerung von Arbeit und Kapital negative Effekte via Reduktion der Beschäftigung und verminderte Spar- bzw. Investitionsanreize ausübt, führt die Besteuerung des Faktors Boden nicht zu solchen Verhaltensanpassungen. Steuern auf Arbeit und Kapital haben also tendenziell einen negativen Einfluss auf das Wirtschaftswachstum, was bei Steuern auf dem Faktor Boden nicht der Fall ist.

3.4 Auswirkungen auf die Umwelt

Es ist nicht damit zu rechnen, dass die Vorlage Auswirkungen auf die Umwelt zeitigt. Insbesondere widerspricht die privilegierte Besteuerung von bereits eingezontem Bauland nicht den strengeren Vorschriften hinsichtlich der Erhaltung von Kulturland der zweiten Etappe der Revision des Bundesgesetzes über die Raumplanung (RPG)^{19,20} Diese zielt unter anderem darauf ab, Fruchtfolgeflächen, d.h. die ackerfähigen Böden, besser zu schützen. Fruchtfolgeflächen sollen in ihrem Bestand grundsätzlich geschützt sein, Einzonungen (Umwandlung zu Bauland) sind nur unter strengen Voraussetzungen zulässig (Art. 13b E-RPG). Werden Fruchtfolgeflächen eingezont oder für eine nichtlandwirtschaftliche Nutzung beansprucht, so muss die Fläche grundsätzlich kompensiert werden (Art. 13c E-RPG).

4 Rechtliche Aspekte

4.1 Verfassungsmässigkeit

Für den Bereich der direkten Steuern verleiht Artikel 128 der Bundesverfassung (BV) dem Bund die Befugnis, eine direkte Bundessteuer auf dem Einkommen natürlicher Personen zu erheben.

Der Bund legt im StHG die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Dabei erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV). Die Frage, welche Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen, betrifft den Gegenstand der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden.

Der Bund hat somit die Kompetenz, im DBG und im StHG verbindlich zu umschreiben, welche Einkünfte aus dem Verkauf von Bauland steuerfrei sind oder besteuert werden.

Das verfassungsmässige Gebot der Rechtsgleichheit in Artikel 8 BV wird im Steuerrecht durch die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) konkretisiert. Das Gebot der Rechtsgleichheit muss auch in der Rechtsetzung beachtet werden. Dieses Gebot ist in einem Erlass grundsätzlich verletzt, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger und sachdienlicher Grund fehlt.

¹⁹ SR 700

²⁰ Vernehmlassungsfrist läuft bis am 15. Mai 2015.

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung würde dazu führen, dass bei der direkten Bundessteuer der Wertzuwachs bei Verkauf von Bauland bzw. aus dem BGBB entlassenen Grundstücken oder Kleingrundstücken durch Landwirte wie vor 2011 nicht besteuert würde, während er bei den anderen Selbständigerwerbenden als Einkommen besteuert würde. Auf Bundesebene würde dadurch erneut eine sachlich nicht gerechtfertigte steuerliche Ungleichbehandlung zulasten der übrigen Selbständigerwerbenden entstehen.

Bei den dualistischen Kantonen unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen bei Verkauf von Bauland sowohl bei den Landwirten als auch bei den anderen Selbständigerwerbenden der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs würde mit der Gesetzesänderung bei Landwirten mittels der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Die anderen Selbständigerwerbenden würden den Wertzuwachs weiterhin als Einkommensbestandteil versteuern. Da die Steuerbelastung bei einer Besteuerung mittels Grundstückgewinnsteuer nicht gleich hoch wie bei der Einkommenssteuer ausfällt, würde die Gesetzesänderung eine steuerliche Ungleichbehandlung zwischen Landwirten und übrigen Selbständigerwerbenden bewirken. Je nachdem, ob die Einkommenssteuer oder die Grundstückgewinnsteuer höher ausfällt, wirkt sich die Ungleichbehandlung zulasten oder aber zugunsten der übrigen Selbständigerwerbenden aus.

In den monistischen Kantonen werden Landwirte und andere Selbständigerwerbende bei Verkauf von Bauland im Geschäftsvermögen gleich besteuert: Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs wird von der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Für die monistischen Kantone entsteht mit der vorgeschlagenen Regelung somit keine ungleiche Besteuerung.

Verletzt wird der Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.²¹ Gemäss diesem Grundsatz muss sich die Besteuerung nach den der steuerpflichtigen Person zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten, wobei das Einkommen als Gradmesser herangezogen wird. Bei Verkauf einer Baulandparzelle handelt es sich um einen Einkommenszuwachs (der in Einzelfällen mehrere Millionen Franken ausmachen kann), welcher die Leistungsfähigkeit des Grundstücksveräusserers erhöht und daher aus Sicht der Gleichbehandlung gleich wie Arbeits- oder Kapitaleinkommen besteuert werden sollte. Die Steuerprivilegien sind aus Sicht der Gleichbehandlung (gegenüber den anderen Selbständigerwerbenden) auch deshalb kritisch zu beurteilen, weil dem Grundstückgewinn aus Landwirtschaftsbetrieb in der Regel eine Einzonung vorausgegangen ist. Einzonungen sind auf einen rein politischen Beschluss zurückzuführen. Es handelt sich beim Grundstückgewinn also um einen sogenannten "windfall gain" (auf Deutsch: unverhoffter Gewinn), welcher dem Veräusserer ohne entsprechende Leistung zugeflossen ist. Allerdings werden Grundstückgewinne seit dem 1. Mai 2014 durch eine Mehrwertabgabe teilweise abgeschöpft.

²¹ Art. 127 Abs. 2 BV.

4.2 Rück- und Vorwirkung

Im parlamentarischen Verfahren vor Annahme der umzusetzenden Motion wurde die Frage nach möglicher Rück- und Vorwirkung der vorgeschlagenen gesetzlichen Regelung aufgeworfen.

Die *echte Rückwirkung* von Gesetzen - ob den Adressaten begünstigend oder belastend - ist grundsätzlich unzulässig.²² Dies bedeutet, dass neues Recht nicht auf Sachverhalte angewendet werden darf, die sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht haben. Das Rückwirkungsverbot ergibt sich aus dem verfassungsmässigen Gebot der Rechtssicherheit, welches aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 5 BV) fliesst. Mit dem Rückwirkungsverbot verbunden sind auch das Gebot der Rechtsgleichheit sowie das Vertrauensschutzprinzip.

Nach Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die echte Rückwirkung nur gestattet, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind: (a) Die Rückwirkung muss ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt sein; (b) die Rückwirkung muss zeitlich mässig sein. Entscheidend sind die besonderen Verhältnisse der betreffenden Regelung. Insbesondere die Vorsehbarkeit der Gesetzesänderung spielt eine grosse Rolle; (c) die Rückwirkung muss durch triftige Gründe gerechtfertigt sein. Fiskalische Gründe genügen grundsätzlich nicht, es sei denn, die öffentlichen Finanzen seien in Gefahr; (d) die Rückwirkung darf keine stossenden Rechtsungleichheiten bewirken; (e) die Rückwirkung muss sich durch überwiegende öffentliche Interessen rechtfertigen lassen und (f) die Rückwirkung darf keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte darstellen.

Demgegenüber ist die *unechte Rückwirkung* zulässig, wenn das neue Recht nicht in wohlerworbene Rechte eingreift bzw. nicht gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstösst. Unechte Rückwirkung bedeutet, dass neues Recht auf Sachverhalte angewendet wird, die während der Geltungsdauer des alten Rechts begonnen haben, aber beim Inkrafttreten des neuen Rechts andauern (Dauersachverhalte).

Unzulässig ist auch die *Vorwirkung*, welche die Anwendung eines noch nicht in Kraft getretenen Rechts meint.²³

Die vorliegend vorgeschlagene Regelung, die der früheren Steuerpraxis entspricht, betrifft die Besteuerung des Wertzuwachsgewins auf Bauland, das zum Anlagevermögen eines landwirtschaftlichen Betriebes gehört. Der Wertzuwachsgewin wäre von der direkten Bundessteuer befreit. Bei den dualistischen Kantonen würde der Wertzuwachsgewin nicht mehr der Einkommenssteuer sondern, der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Für die monistischen Kantone ergibt sich keine Änderung.

Zu prüfen ist somit, ob eine echte Rückwirkung der privilegierten Besteuerung zulässig wäre. Wie im Folgenden aufgezeigt wird, ist die Frage anhand der genannten Voraussetzungen zu verneinen.

Die *echte Rückwirkung* liesse sich zwar ausdrücklich anordnen. Sie muss jedoch auch zeitlich mässig sein. Das Urteil des Bundesgerichtes, welches zu einer Änderung der Steuerpraxis führte, erging Ende 2011. Im Rahmen eines äusserst straffen

²² BGE 119 Ib 103, E. 5.

²³ Zum Ganzen: HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, Rz. 329 ff. mit Hinweisen.

und nur mit Zustimmung des Parlaments möglichen Zeitplanes könnte die vorliegende Gesetzesänderung in der Sommersession 2016 von den eidgenössischen Räten verabschiedet werden. Unter Berücksichtigung einer sehr kurzen Zeitspanne zur Umsetzung durch die kantonalen Gesetzgeber, könnte das Inkrafttreten frühestens per 1. Januar 2017 erfolgen, also rund fünf Jahre nach dem Bundesgerichtsentscheid. Eine Zeitspanne von fünf Jahren erfüllt das Kriterium der zeitlichen Mässigkeit nicht.²⁴

Fraglich ist, ob sich eine Rückwirkung auf triftige Gründe zu stützen vermag, zumal Landwirte beim Verkauf von Bauland im Geschäftsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs in der Regel einen nicht unerheblichen Gewinn erzielen. Vorrangig sind somit vor allem private Interessen an einer privilegierten Besteuerung. Überwiegende öffentliche Interessen, welche für eine Rückwirkung sprechen, liegen nicht vor. Die privilegierte Besteuerung führt zu einer rechtsungleichen Behandlung von Landwirten gegenüber anderen selbständig Erwerbenden. Schliesslich würde die Rückwirkung keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte darstellen.

Nach dem Gesagten sind die kumulativ geltenden Voraussetzungen für eine Rückwirkung nicht erfüllt, weshalb die Rückwirkung nicht zulässig ist.

Die Vorlage betrifft keine Dauersachverhalte, weshalb die Voraussetzungen für eine *unechte Rückwirkung* nicht erfüllt sind. Anwendungsfälle unechter Rückwirkung können sich unter Umständen bei Steueraufschubtatbeständen ergeben: Werden die Steuerfolgen beispielsweise wegen einer Ersatzbeschaffung aufgeschoben, so richten sich die Steuerfolgen im Zeitpunkt des Verkaufs des Ersatzgrundstücks nach dem dannzumal geltenden (neuen) Recht. Die Anwendbarkeit des jeweils geltenden Rechts fliesst aus dem Legalitätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 BV). Es bedarf hierzu keiner expliziten gesetzlichen Regelung.

Eine *Vorwirkung* ist nicht zulässig. Es muss aber damit gerechnet werden, dass infolge der laufenden Gesetzesänderung Landwirte insbesondere mit dem Verkauf von Baulandparzellen zuwarten werden, bis die privilegierte Besteuerung wieder greift.

²⁴ Müller Georg, Gutachten zur Volksinitiative Erbschaftssteuerreform und Rückwirkungsverbot, Ziffer 5.2.1.

Anhang

Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen in der Schweiz

Die Grundstücksgewinnsteuer ist eine Steuer auf dem Gewinn, d.h. dem realisierten Wertzuwachs, der auf Grundstücken erzielt wird. Realisationszeitpunkt ist die Veräusserung der Liegenschaft. Steuerobjekt ist - anders als bei der Handänderungssteuer - nicht die Veräusserung, sondern der dabei erzielte Gewinn (Wertzuwachs). Die Besteuerung der Grundstücksgewinne erfolgt zusammen mit den übrigen Einkünften im Rahmen der Einkommens- oder Gewinnsteuern oder als Grundstücksgewinnsteuern:

	Geltendes Recht
Bund	
Grundstück im Privatvermögen	Steuerfrei
Grundstück im Geschäftsvermögen	Besteuerung des Wertzuwachses sowie der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen bzw. Gewinn
Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke (Selbständigerwerbende natürliche Personen)	Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen bzw. Gewinn Keine Besteuerung des Wertzuwachses (Art. 18 Abs. 4 DBG)
Kantone mit monistischem System	
Grundstück im Privatvermögen	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs
Grundstück im Geschäftsvermögen (gilt auch für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs. Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen bzw. Gewinn
Kantone mit dualistischem System	
Grundstück im Privatvermögen	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs
Grundstück im Geschäftsvermögen	Besteuerung des Wertzuwachses sowie der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen bzw. Gewinn.
Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke natürlicher Personen	Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen bzw. Gewinn und des Wertzuwachses mit Grundstücksgewinnsteuer

Der steuerbare Grundstücksgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten minus die gesetzlich vorgesehenen Abzüge. Zum *Erlös* gehören neben dem Kaufpreis alle weiteren Leistungen, welcher der Veräusserer aus dem Verkauf des Grundstücks erzielt. *Die Anlagekosten* bestehen aus

dem Erwerbspreis und den wertvermehrenden Aufwendungen Vom *Bruttogewinn* können die Gewinnungskosten abgezogen werden, insbesondere die Handänderungskosten und die üblichen Vermittlungsgebühren.