

Entscheide

Einkommenssteuer

Liquidationsgewinn und privilegierte Besteuerung

Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Juli 2014

Auch bei einer landwirtschaftlichen Hofübergabe ist nicht der Einbuchungswert beim Erwerber massgebend für die Besteuerung von allfällig stillen Reserven, sondern der tatsächliche Übernahmepreis. Da der Verkäufer über 55-jährig war und zudem seinen eigenen Betrieb durch die Hofübergabe eingestellt hat, hat er Anspruch auf eine privilegierte, d.h. separate Liquidationsbesteuerung. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass er noch in zeitlich beschränktem Umfang aus dem Verkauf von Weihnachtsbäumen Gewinn erzielt, solange dieser Gewinn netto unter dem Grenzwert liegt.

Sachverhalt:

1. Mit Veranlagungsverfügung der Staatssteuer 2011 vom 25. Juli 2013 rechnete die Steuerverwaltung den Gewinn aus dem Hofverkauf in Höhe von Fr. 126'551.– abzüglich eines AHV-Beitrags von 10 % bzw. Fr. 12'655.–, d.h. Fr. 113'896.– als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf.

2. Mit Eingabe vom 23. August 2013 erhob der Vertreter mit den Begehren, 1. Es sei auf die Aufrechnung des Gewinns aus dem Hofverkauf zu verzichten, 2. Eventualiter sei der Gewinn aus dem Hofverkauf separat zu besteuern, Einsprache. Zur Begründung führte er aus, der Pflichtige habe mit Kaufvertrag vom 3. November 2010 seinen Landwirtschaftsbetrieb, umfassend die vier Grundstücke GB A. Nr. 1, 2, 3 und 4, mit Antritt per 1. Januar 2011, zum doppelten Ertragswert von Fr. 443'000.– an seine Tochter verkauft, welche zusammen mit ihrem Ehemann Gesamteigentümerin eines landwirtschaftlichen Gewerbes in B. sei. Die Tochter habe in der Eröffnungsbilanz nicht den Kaufpreis von Fr. 443'000.– eingebucht, sondern die Buchwerte des Pflichtigen per 31. Dezember 2010. Damit die durch das bäuerliche Erb- und Bodenrecht erleichterte Betriebsübergabe nicht durch Steuerfolgen wiederum erschwert oder verunmöglicht werde, komme es bezüglich der mit den Vermögenswerten übertragenen stillen Reserven zu einem Besteuerungsaufschub, wenn der Übernehmer die Buchwerte weiterführe. Die Steuerverwaltung sei

von dieser Praxis abgewichen, obwohl es sich dabei um eine erleichterte Übernahme von landwirtschaftlichen Grundstücken gehandelt habe. Womöglich begründe die Steuerverwaltung dieses Vorgehen mit den Ausführungen im Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. Juni 1995, Einkommenssteuerliche Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert gemäss dem Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB) (SSK KS 6). Dieses sei jedoch bezüglich der dargelegten Praxis zur Buchwertübernahme überholt und namentlich durch ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau aus dem Jahr 2006 korrigiert worden. Das Grundstück Nr. 5 GB C. sei mit einem Steuerwert von Fr. 1'170.– veranlagt worden, obwohl dasselbe im Zuge der Güterregulierung aufgelöst worden sei. Der Landwirtschaftsbetrieb befinde sich im Geschäftsvermögen des Pflichtigen. Er habe Jahrgang 1944 und erfülle somit altersmässig die Voraussetzung zur separaten Besteuerung des Gewinns. Mit dem Verkauf des Landwirtschaftsbetriebs habe er seine selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben. Eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal sei weiterhin möglich. Der Pflichtige habe sich im Kaufvertrag die lebenslängliche Nutzniessung am Wald und an der Weihnachtsbaumanlage für fünf Jahre vorbehalten. Aus dem Wald habe er im Jahr 2011 kein Einkommen, aus der Weihnachtsbaumanlage ein solches von Fr. 11'750.– erwirtschaftet. Dieses Einkommen liege deutlich unter dem zulässigen Grenzwert. Er beschäftige kein Personal und verfüge über keine festen Einrichtungen. Die Neupflanzungen würden seit der Übernahme durch die Tochter und deren Ehemann getätigt.

3. Mit Einsprache-Entscheid vom 13. Dezember 2013 wies die Steuerverwaltung die Einsprache ab. Zur Begründung führte sie aus, im Urteil des Verwaltungsgerichtes des Kantons Aargau aus dem Jahr 2006 werde eine Kapitalverlusituation abgehandelt. Gemäss SSK KS 6 seien lediglich Fälle vorgesehen, bei denen der Veräusserungspreis unter dem Buchwert liege. Dort sei bei Fortführung für die Nachfolger die Übernahme des Buchwertes vorgesehen. Vorliegend übersteige hingegen der Verkaufspreis die Anlagekosten. Dementsprechend habe der Pflichtige einen Kapitalgewinn realisiert, welcher im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer unterstellt sei. Weiter werde dem Erwerbenden das Recht zugestanden, die entsprechende Aufwertung vorzunehmen, um von einem höheren Abschreibungssubstrat zu profitieren. Der Pflichtige habe sich am Betriebszweig Weihnachtsbäume die Nutzniessung befristet auf fünf Jahre und am Waldareal lebenslänglich anrechnen lassen. Gemäss Jahresrechnung 2011 habe er einen Ertrag von Fr. 58'757.– für den Verkauf von Weihnachtsbäumen erzielt. Ausserdem seien Löhne an Angestellte/Aushilfen in Höhe von Fr. 4'230.– bezahlt worden. Der Umfang der selbständigen Tätigkeit sei aufgrund des Umsatzes erheblich.

4. Mit Eingabe vom 15. Januar 2014 erhob der Vertreter mit den Begehren, 1. Auf die Aufrechnung eines Gewinns aus dem Hofverkauf sei zu verzichten, 2. Eventualiter sei der Gewinn aus dem Hofverkauf separat zu besteuern, 3. Unter o/e-Kostenfolge, Rekurs. Zur Begründung machte er geltend, im Entscheid aus dem Kanton Aargau sei festgehalten worden, dass es aus steuersystematischen Gründen im Interesse der korrekten Besteuerung grundsätzlich geboten sei, die Kontinuität

der Buchwerte sicherzustellen. Die Fortführung der Buchwerte sei aber nicht Selbstzweck. Es sei nicht zu erkennen, auf welcher Rechtsgrundlage der Erwerber gehindert werden könnte, die Vermögenswerte im Rahmen der obligationenrechtlichen Vorschriften zu einem tieferen als dem Buchwert des Rechtsvorgängers einzubuchen. Somit würden die Ausführungen in SSK KS 6 nicht mehr zutreffen. Vorliegend gehe es um eine Kapitalgewinnsituation. Gemäss SSK KS 6 sei der Liquidationsgewinn (im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen) steuerlich zu erfassen. Wie das Verwaltungsgericht ausführe, seien die Besteuerung eines Kapitalgewinns und die Abzugsfähigkeit eines Kapitalverlusts vor dem Hintergrund zu sehen, dass die durch das bürgerliche Erb- und Bodenrecht erleichterte Betriebsübergabe nicht durch Steuerfolgen wiederum erschwert oder verunmöglicht werden soll. Massgebend sei, ob der Übernehmer die Buchwerte des Verkäufers weiterführe. Tue er dies bei einer Kapitalverlustrsituation nicht und erfolge eine entsprechende Tieferbewertung, könne der Verkäufer den Verlust geltend machen. Mache der Übernehmer bei einer Kapitalgewinnsituation eine entsprechende Höherbewertung geltend, sei der Kapitalgewinn beim Verkäufer steuerpflichtig. Die Weiterführung der Buchwerte ermögliche es, den vereinbarten Kaufpreis unbeachtet zu lassen und damit eine erleichterte Betriebsübergabe nicht mit Steuerfolgen zu erschweren oder gar zu verunmöglichen. Die Übernahme zum Ertragswert stelle ein Privileg für den selbstbewirtschaftenden Nachkommen bzw. den Nachkommen als Gewerbeeigentümer dar. Der so blockierte Verkehrswert führe dazu, dass der Abtreter das landwirtschaftliche Gewerbe bzw. die landwirtschaftlichen Grundstücke um ein Mehrfaches günstiger verkaufen müsse. Es könne daher nicht angehen, die Steuerfolgen bei der Realisierung des Ertragswerts gleich zu handhaben wie bei der Realisierung des Verkehrswerts. Bei einer Buchwertübernahme sei die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen aufzuschieben. Zur Nichtexistenz des Grundstückes Nr. 5 GB C. habe die Steuerverwaltung keine Stellung genommen. Dabei handle es sich um eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. einer Rechtsverweigerung, was bereits aus formellen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führe. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz stehe die Rückbehaltung von Anlagevermögen einer geringfügigen selbständigen Erwerbstätigkeit nicht entgegen. Weder beim Wald noch bei den Weihnachtsbäumen handle es sich um feste Einrichtungen. Wie der Verkauf von vorhandenen Vorräten durch Erben nicht als Fortführung der selbständigen Erwerbstätigkeit des Erblassers gelte, könne auch im vorliegenden Fall nicht von einer über die Geringfügigkeit hinausgehenden selbständigen Erwerbstätigkeit des Rekurrenten die Rede sein. Entgegen der Ansicht der Steuerverwaltung sei bei der Beurteilung, ob eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit vorliege, nicht der Umsatz aus der Weihnachtsbaumanlage massgebend, sondern das Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit, welches nicht höher als der Grenzwert sein dürfe. Richtig sei, dass Löhne an Angestellte/Aushilfen bezahlt worden seien. Es handle sich dabei aber lediglich um Aushilfspersonal, das beim Verkauf der Weihnachtsbäume beschäftigt worden sei (für das Schneiden und Heraustragen der Weihnachtsbäume). Eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal sei weiterhin möglich. Dabei sei als Personal solches zu verstehen, welches regelmässig beschäftigt werde. Bei jeder geringfügigen selbst-

ständigen Erwerbstätigkeit mit naturbedingten Arbeitsspitzen sei man auf Aushilfen angewiesen.

5. Mit Vernehmlassung vom 24. Februar 2014 beantragte die Steuerverwaltung die Abweisung des Rekurses. Zur Begründung führte sie aus, aufseiten des Veräusserers sei von einer Realisierung auszugehen. Der Erwerber wiederum könne in der Steuerbilanz auf den massgebenden Einkommensteuerwerten eine entsprechende Aufwertung vornehmen. Daraus ergebe sich, dass für ein landwirtschaftliches Gewerbe auch hinsichtlich der einkommensteuerlich massgebenden Werte dem Grundsatz nach keine anderen Regeln gelten würden, als sie allgemein im kaufmännischen Steuerrecht für eine selbständige Erwerbstätigkeit zu beachten seien.

6. Mit Verfügung vom 16. Juni 2014 wies das Steuergericht den Antrag des Vertreters der Pflichtigen auf Befragung der Tochter als Zeugin ab.

7. Anlässlich der heutigen Verhandlung hielten die Parteien an ihren Anträgen fest.

Erwägungen:

1. Das Steuergericht ist gemäss § 124 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz) vom 7. Februar 1974 (StG) zur Beurteilung des vorliegenden Rekurses zuständig. Gemäss § 129 Abs. 3 StG werden Rekurse, deren umstrittener Steuerbetrag wie im vorliegenden Fall Fr. 8'000.– pro Steuerjahr übersteigt, vom Präsidenten und vier Richterinnen und Richtern des Steuergerichts beurteilt. Da die in formeller Hinsicht an einen Rekurs zu stellenden Anforderungen erfüllt sind, ist ohne Weiteres darauf einzutreten.

2. Vorliegend unterliegt zunächst der Beurteilung, ob das Grundstück Nr. 5 GB C. seitens der Steuerverwaltung zu Recht besteuert wurde.

a) Die Rekurrenten machen geltend, das Grundstück Nr. 5 GB C. sei seitens der Steuerverwaltung veranlagt worden, obwohl dieses im Zuge der Güterregulierung aufgelöst worden sei. Überdies wird vorgebracht, zu diesem Punkt habe die Steuerverwaltung im angefochtenen Einsprache-Entscheid keine Stellung genommen. Dabei handle es sich um eine Verletzung des rechtlichen Gehörs bzw. eine Rechtsverweigerung, was bereits aus formellen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Entscheids führe.

b) Im Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV) drückt sich ein zentraler Gehalt prozeduraler Fairness aus. Das rechtliche Gehör dient funktional einerseits der Sachverhaltsabklärung, andererseits ist es ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht. Rechtsprechung und Lehre haben aus dem verfassungsrechtli-

chen Gehörsanspruch verschiedene Teilgehalte abgeleitet: den Anspruch auf vorgängige Äusserung und Mitwirkung im Verfahren, das Recht auf Akteneinsicht, auf Entscheidbegründung und auf Rechtsbeistand (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, Öffentliches Verfahrensrecht, N 226). Aus dem Anspruch der Parteien auf Begründung erwächst den Behörden die Pflicht, die Vorbringen tatsächlich zu hören, sorgfältig und ernsthaft zu prüfen und bei der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen. Die Behörde muss jedoch nicht alle vorgebrachten Argumente würdigen, sondern darf sich auf die Prüfung der entscheidungswesentlichen Argumente beschränken. Die Begründungsdichte genügt den verfassungsrechtlichen Standards, wenn sich der Betroffene über die Tragweite des Entscheides Rechenschaft ablegen und diesen in voller Kenntnis der Sachlage gegebenenfalls anfechten kann (vgl. Kiener/Rütsche/Kuhn, a.a.O., N 237 ff.). Die Konsequenz einer Verletzung des Gehörsanspruchs ist grundsätzlich die Aufhebung des angefochtenen Entscheids. Aufgrund der formellen Natur gilt dies unabhängig davon, ob der Entscheid in einem korrekten Verfahren anders oder gleich ausgefallen wäre (Häfelin/Haller/Keller, Bundesstaatsrecht, N 839).

c) Die Steuerverwaltung hat dem Steuerpflichtigen gemäss § 123 Abs. 3 StG ihren begründeten Entscheid schriftlich und mit einer Belehrung über die Rechtsmittel zu eröffnen. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Die Begründung muss es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, die Erfolgchancen und die Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 10; Entscheid des Steuergerichts [StGE] vom 14. Dezember 2007, 510 07 45, E. 3, www.bl.ch/steuergericht).

d) Sofern der Rechtsmittelbehörde volle Überprüfungsbefugnis zukommt, kann der Mangel dadurch geheilt werden, dass die fehlende Begründung im Rechtsmittelverfahren nachgeschoben und der Steuerpflichtige dazu angehört wird, wobei anzumerken ist, dass der dadurch eintretende Verlust einer Instanz problematisch ist (Zweifel/Casanova, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, § 15 N 55 ff.).

e) Vorliegend hat die Steuerverwaltung in ihrem Einsprache-Entscheid vom 13. Dezember 2013 zur gerügten Besteuerung der Parzelle Nr. 5 GB C. keine Stellung genommen. Damit hat sie den Anspruch auf Begründung bzw. rechtliches Gehör verletzt, was aufgrund der formellen Natur des Gehörsanspruchs zur Aufhebung des Entscheids führt, sofern der Mangel im Rechtsmittelverfahren nicht geheilt werden kann. Das Steuergericht hat gestützt auf § 125 Abs. 2 StG die gleichen Befugnisse wie die Einschätzungsbehörden und damit umfassende Kognition. Der Vertreter der Pflichten konnte sich im Rekurs vom 15. Januar 2014 und anlässlich der heutigen Verhandlung äussern. Vom Vertreter der Steuerverwaltung wurde an der heutigen Verhandlung zugestanden, dass die fragliche Parzelle nicht mehr existiere. Damit hat er sinngemäss die Gutheissung des Rekurses in diesem Punkt beantragt. Wie dem Grundbuch zu entnehmen ist, ist die Parzelle Nr. 5 GB C. zufolge Feldregulierung A. (Beleg Nr. 1391 vom 1. Oktober 1982) untergegangen. Die Parzelle ist daher antragsgemäss nicht mehr zu besteuern. Eine Rückweisung der Sache zur Ge-

währung des rechtlichen Gehörs würde einen formalistischen Leerlauf darstellen, welcher prozessökonomisch wenig Sinn machen und dem Steuerpflichtigen nicht dienen würde.

3. Weiter unterliegt der Beurteilung, ob der bei der Hofübergabe des Pflichtigen an seine Tochter erzielte Kapitalgewinn seitens der Steuerverwaltung zu Recht besteuert wurde.

a) Mit Kaufvertrag vom 3. November 2010 übergab der Pflichtige seinen Landwirtschaftsbetrieb, umfassend die vier Grundstücke GB A. Nr. 1, 2, 3 und 4, mit Antritt am 1. Januar 2011, zum doppelten Ertragswert von Fr. 443'000.– an seine Tochter, welche zusammen mit ihrem Ehemann Gesamteigentümerin eines landwirtschaftlichen Gewerbes in B. war. Die kumulierten Abschreibungen beliefen sich auf Fr. 126'551.–. Strittig ist, ob die Differenz zwischen dem Buchwert und den Anlagekosten als Liquidationsgewinn mit der Einkommenssteuer zu erfassen ist, hat die Steuerverwaltung doch diese, nach Abzug eines AHV-Beitrages von 10 % bzw. Fr. 12'655.– und damit Fr. 113'896.– als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit aufgerechnet.

b) Gemäss § 24 lit. b StG gehören zum steuerbaren Einkommen alle Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, namentlich aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- oder Forstwirtschaft sowie aus freien Berufen, Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen mit Einschluss der Liquidationsgewinne sowie aus Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs als Geschäftsvermögen erklärt. Gemäss § 25 Abs. 1 gilt als Kapitalgewinn von Selbständigerwerbenden gemäss § 24 Buchstabe b StG bei beweglichem Vermögen die Aufwertung in der Höhe des verbuchten Mehrwertes (lit. a), bei Veräusserung von beweglichem Geschäftsvermögen die Differenz zwischen Buchwert und Erlös (lit. b) und bei Überführung von beweglichem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen die Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert (lit. c). Wird gemäss § 25 Abs. 2 StG eine Liegenschaft aufgewertet, veräussert oder aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, wird nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert (wieder eingebrachte Abschreibungen).

c) In Ziff. 7 des SSK KS 6 wird der Frage der einkommensteuerlichen Behandlung der stillen Reserven bei der Hofübergabe nachgegangen. In Ziff. 7.2 geht es um den hier interessierenden Sachverhalt, wonach der Übernahmepreis über dem Eigenkapital gemäss Steuerbilanz liegt. Gemäss SSK KS 6 werden in der Differenz zwischen dem tieferen Eigenkapital und dem höheren Übernahmepreis aufseiten des Veräusserers stille Reserven realisiert, was die Erfassung eines entsprechenden Liquidations-

tionsgewinnes zur Folge habe. In diesem Umfang, d.h. im gleichen Mass, wie aufseiten des Veräusserers von einer Realisierung der stillen Reserven auszugehen ist, steht dem Erwerber das Recht zu, in der Steuerbilanz auf den massgebenden Einkommensteuerwerten eine entsprechende Aufwertung vorzunehmen. In Ziff. 8 des SSK KS 6 wird gefolgert, dass bei einer Hofübergabe hinsichtlich der einkommenssteuerrechtlich massgebenden Werte dem Grundsatz nach keine anderen Regeln gelten, als sie allgemein im kaufmännischen Steuerrecht für eine selbständige Erwerbstätigkeit zu beachten seien.

d) Der Vertreter der Rekurrenten macht geltend, das SSK KS 6 sei bezüglich der Praxis zur Buchwertübernahme überholt und namentlich durch ein Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau aus dem Jahr 2006 korrigiert worden. Gemäss dieser Rechtsprechung seien die Besteuerung eines Kapitalgewinns und die Abzugsfähigkeit eines Kapitalverlusts vor dem Hintergrund zu sehen, dass die durch das bürgerliche Erb- und Bodenrecht erleichterte Betriebsübergabe nicht durch Steuerfolgen wiederum erschwert oder verunmöglicht werden soll. Sofern der Übernehmer die Buchwerte weiterführe, komme es bezüglich der mit den Vermögenswerten übertragenen stillen Reserven zu einem Besteuerungsaufschub (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 31. August 2006, publ. in: Aargauische Gerichts- und Verwaltungsentscheide [AGVE] 2006 23, E. 2.2.2). Daraus leitet der Vertreter der Rekurrenten ab, für den Besteuerungsaufschub sei massgebend, ob der Übernehmer die Buchwerte des Verkäufers weiterführe. Tue er dies bei einer Kapitalverlustsituation nicht und erfolge eine entsprechende Tieferbewertung, könne der Verkäufer den Verlust geltend machen. Mache der Übernehmer bei einer Kapitalgewinnsituation eine entsprechende Höherbewertung geltend, sei der Kapitalgewinn beim Verkäufer steuerpflichtig. Die Weiterführung der Buchwerte ermögliche es, den vereinbarten Kaufpreis unbeachtet zu lassen und damit eine erleichterte Betriebsübergabe nicht mit Steuerfolgen zu erschweren oder gar zu verunmöglichen. Die Übernahme zum Ertragswert stelle ein Privileg für den selbstbewirtschaftenden Nachkommen bzw. den Nachkommen als Gewerbeeigentümer dar.

e) Die von den Rekurrenten zitierte aargauische Praxis kann nicht unbesehen auf den vorliegenden Fall übernommen werden, handelt es sich doch dort um eine Verlustsituation. Im Gegensatz dazu wurde vorliegend seitens des Pflichtigen ein Kapitalgewinn erzielt, da der doppelte Ertragswert über dem Buchwert lag. Auch die vom Vertreter der Pflichtigen aus der erwähnten Praxis gezogenen Schlüsse sind zurückzuweisen. Ziel der einschlägigen Bestimmungen des BGBB ist der Schutz des Übernehmers gegenüber Miterben. Dem Erwerber steht das Recht zu, im gleichen Mass, wie aufseiten des Veräusserers von einer Realisierung der stillen Reserven auszugehen ist, in der Steuerbilanz auf den massgebenden Einkommensteuerwerten eine entsprechende Aufwertung vorzunehmen. Vorliegend hat die Käuferin Fr. 443'000.– bezahlt. Diesen Betrag kann sie einbilanzieren und darauf alsdann die zulässigen Abschreibungen vornehmen. Übernimmt die Käuferin trotzdem die Buchwerte des Verkäufers, hat dies keine Auswirkungen auf die Besteuerung beim Verkäufer. Entgegen der Ansicht des Vertreters der Pflichtigen ist nämlich der Schutz des Hof-Verkäufers

nicht Ziel der Bestimmungen des BGG. Vielmehr gelten bei einer Hofübergabe hinsichtlich der einkommenssteuerrechtlich massgebenden Werte keine anderen Regeln, als sie allgemein im kaufmännischen Steuerrecht für eine selbständige Erwerbstätigkeit zu beachten sind. Das SSK KS 6 wurde daher seitens der Steuerverwaltung zu Recht angewandt. Die Besteuerung des Gewinns aus dem Hofverkauf erfolgte damit grundsätzlich zu Recht.

4. Zu prüfen bleibt indes, ob der Gewinn separat zu besteuern ist.

a) Wird gemäss 36^{bis} StG die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so wird die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Einkaufsbeiträge zur Schliessung von Deckungslücken innerhalb der beruflichen Vorsorge sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gemäss § 36 StG erhoben. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Steuersatzes gemäss § 34 Abs. 1 StG ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5 % beträgt. Die Sozialabzüge gemäss § 33 und § 34 Abs. 4 StG werden nicht gewährt. Die gleiche Besteuerung gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

b) Gemäss Kreisschreiben Nr. 28 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 3. November 2010, Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ESTV KS Nr. 28), Ziff. 2.1 soll eine geringfügige selbständige Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal möglich sein, sofern das mutmassliche jährliche Nettoeinkommen aus dieser Tätigkeit inskünftig nicht höher als der Betrag (Eintrittsschwelle) nach Art. 2 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) ist. Für das hier strittige Steuerjahr 2011 belief sich dieser Grenzwert auf Fr. 18'990.–.

c) Ausgangspunkt jedes Verwaltungshandelns bildet im Rechtsstaat das auf der Verfassung basierende Gesetz. Nur in seltenen Fällen bestimmt allerdings das Gesetz (im formellen Sinn) das Verwaltungshandeln abschliessend. In der Regel bestehen zwischen dem Akt der Gesetzgebung und den vollziehenden Einzelakten Freiräume, welche durch Gesetzeskonkretisierung auszufüllen sind (vgl. Michael Beusch, Was Kreisschreiben dürfen und was nicht, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 8/2005, S. 613). In der Schweiz sind der Vollzug der Gesetze und damit auch die Gesetzeskonkretisierung an sich Aufgabe des Bundesrates, der obersten leitenden und vollziehenden Behörde des Bundes. Diese Konkretisierung geschieht durch den Erlass exekutivisch-administrativen Ergänzungsrechts (vgl. Michael Beusch in: Martin

Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Art. 102 DBG N 4). Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat nach Art. 102 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 für die einheitliche Anwendung des DBG zu sorgen. Die jeweiligen Kreisschreiben und Merkblätter haben den Charakter von Verwaltungsordnungen. Diese richten sich an die der erlassenden Behörde untergeordnete Behörde, d. h. sie statuieren nicht direkt Rechte oder Pflichten des Einzelnen. Sie vereinfachen und rationalisieren die Verwaltungspraxis und erhöhen deren Kohärenz, Kontinuität, Voraussehbarkeit und Kontrolle; man spricht in diesen Fällen von vollzugslenkenden Verwaltungsverordnungen. Als flexible Handlungsformen stehen sie dann im Vordergrund, wenn es gilt, eine einheitliche, gleichmässige und sachrichtige Praxis des Gesetzesvollzugs sicherzustellen. Dabei geht es vielfach um die Auslegung von Gesetzesbegriffen, die Zusammenfassung verschiedener Praxen oder auch um die Ausräumung bestehender Widersprüche (vgl. Michael Beusch, a.a.O. S. 613). Auch das Bundesgericht hatte bereits in verschiedenen Urteilen darüber zu befinden, welche rechtliche Stellung einem Kreisschreiben zukommt. So führte es in seinem Urteil vom 4. April 2011 generell in Bezug auf Kreisschreiben der SSK aus: Zwar treffe es zu, dass ein Kreisschreiben der SSK das Bundesgericht nicht zu binden vermöge, doch weiche letzteres nicht ohne triftigen Grund davon ab, soweit das Kreisschreiben die rechtlichen Vorgaben überzeugend konkretisiere (Entscheid des Bundesgerichts [BGE] 133 II 305, E. 8.1; BGE 133 V 346, E. 5.4.2; BGE 2C_800/2008 vom 12. Juni 2009, E. 5, publ. in: Steuer Revue [StR] 64, 910; BGE Nr. 2C_689/2010 vom 4. April 2011, E. 4.3).

d) Die Steuerverwaltung macht geltend, der Pflichtige habe sich am Betriebszweig Weihnachtsbäume die Nutzniessung befristet auf fünf Jahre anrechnen lassen. Zudem habe er noch eine lebenslängliche unentgeltliche Nutzniessung am Waldareal. Gemäss Jahresrechnung 2011 habe der Pflichtige einen Ertrag von Fr. 58'757.– für den Verkauf von Weihnachtsbäumen erzielt. Ausserdem seien Löhne an Angestellte/Aushilfen in Höhe von Fr. 4'230.– bezahlt worden. Der Pflichtige hält dafür, weder beim Wald noch bei den Weihnachtsbäumen handle es sich um feste Einrichtungen. Nicht der Umsatz, sondern das Nettoeinkommen, welches nicht höher als der Grenzwert sein dürfe, sei entscheidend. Die Löhne seien an temporäres Aushilfspersonal, das beim Verkauf der Weihnachtsbäume beschäftigt worden sei (für das Schneiden und Heraustragen der Weihnachtsbäume), bezahlt worden. Der Rekurrent hat Jahrgang 1944, war damit im Jahr 2011 67-jährig und hat somit das 55. Altersjahr im Sinne der zitierten Norm vollendet. Sein Einkommen aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit belief sich im Jahr 2011 auf Fr. 11'750.–. Der vom Pflichtigen erzielte Umsatz spielt entgegen der von der Steuerverwaltung vertretenen Meinung keine Rolle. Entscheidend ist gemäss ESTV KS Nr. 28 das erzielte Einkommen bzw. der vorgenannte Grenzwert von Fr. 18'990.–, welcher vorliegend unterschritten wird. Der Rekurrent hat sich bei der Hofübergabe die lebenslängliche Nutzniessung am Wald ausbedungen. Die Waldnutzung erfolgt für den Eigenbedarf. Es wird kein Ertrag generiert. In diesem Bereich ist er nicht mehr als Landwirt tätig. Weiter hat sich der Pflichtige eine fünfjährige Nutzniessung an der Weihnachtsbaumanlage vorbehalten. Aus dem Verkauf der Weihnachtsbäume erzielt er Erträge. Gemäss Art. 667 des

Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB) vom 10. Dezember 1907 erstreckt sich das Eigentum an Grund und Boden nach oben und unten auf den Luftraum und das Erdreich, soweit für die Ausübung des Eigentums ein Interesse besteht. Es umfasst unter Vorbehalt der gesetzlichen Schranken alle Bauten und Pflanzen sowie die Quellen. Mit der Hofübergabe ist der Boden ins Eigentum der Tochter übergegangen. Dasselbe gilt kraft des vorgenannten Akzessionsprinzips auch für die Weihnachtsbäume. Somit kann nicht davon gesprochen werden, dass der Pflichtige noch über feste Einrichtungen verfüge. Zwar beschäftigt der Rekurrent nur temporär Personal, aber er hat Angestellte. Letzteres müsste aufgrund des im ESTV KS Nr. 28 aufgestellten Kriteriums der geringfügigen selbständigen Erwerbstätigkeit ohne Personal grundsätzlich dazu führen, dass keine privilegierte Besteuerung zulässig wäre. Das Kriterium wurde indes nicht vom Gesetzgeber, sondern von der Verwaltung erlassen und ist daher gestützt auf die hiervor zitierte Praxis für das Steuergericht nicht bindend und damit nicht unbesehen zu übernehmen. Entscheidend ist, dass das erzielte Einkommen unter dem Grenzwert liegt und nicht die Frage, ob ein Steuerpflichtiger noch über feste Einrichtungen verfügt oder in geringem Umfang Personal beschäftigt. Vorliegend verfügt der Pflichtige seit der Hofübergabe weder über Gebäude noch Land. Aufgrund dessen spricht die natürliche Vermutung dafür, dass er den Betrieb eingestellt hat. Er betreibt lediglich noch die Weihnachtsbaumanlage, und auch dies nur noch über einen befristeten Zeitraum von fünf Jahren, für welchen er sich die Nutznutzung daran vorbehalten hat. Neue Bäume pflanzt er keine mehr an, sondern verkauft lediglich noch sukzessive die vorhandenen, was bedeutet, dass der Landwirtschaftsbetrieb faktisch eingestellt wurde und derselbe über den Zeitraum der ausbedungenen Nutznutzung liquidiert wird. Das Weihnachtsbaumgeschäft hat naturgemäss eine saisonale Spitze im November und Dezember. In dieser Zeit werden für das Schneiden und Heraustragen der Weihnachtsbäume temporäre Aushilfen benötigt, was nicht schädlich für die Annahme einer geringfügigen selbständigen Tätigkeit sein kann, zumal die bezahlten Löhne marginal sind. Aus alledem ergibt sich, dass der Liquidationsgewinn separat vom übrigen Einkommen zu besteuern ist. Die entsprechende Berechnung ist von der Steuerverwaltung vorzunehmen, da dem Steuergericht die dafür notwendigen Grundlagen fehlen.

Der Rekurs erweist sich damit als begründet und ist gutzuheissen.

5. Abschliessend ist über die Kosten des Rekursverfahrens zu befinden.

Demgemäss wird erkannt:

1. Der Rekurs wird gutgeheissen.
2. Die Steuerverwaltung wird angewiesen, den Liquidationsgewinn im Sinne der Erwägungen gemäss § 36^{bis} StG separat vom übrigen Einkommen zu besteuern.
3. ...
4. ...
5. ...