



## Direkte Bundessteuer

Bern, 17. Juli 2013

### Kreisschreiben Nr. 38<sup>1</sup>

## ***Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten***

### Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Gegenstand des Kreisschreibens .....</b>	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>Begriffe .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1</b>	<b>Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks.....</b>	<b>3</b>
<b>2.1.1</b>	<b>Definition des Grundstücks durch den Gesetzgeber .....</b>	<b>3</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Definition des <i>land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks</i> durch den Gesetzgeber .....</b>	<b>4</b>
<b>2.2</b>	<b>Definition des <i>land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks</i> durch das Bundesgericht.....</b>	<b>4</b>
<b>2.3</b>	<b>Unterteilung der Liegenschaften im Anlagevermögen in <i>land- und forstwirtschaftliche</i> sowie in nicht <i>land- und forstwirtschaftliche Grundstücke</i> .....</b>	<b>5</b>
<b>2.4</b>	<b>Angemessener Umschwung.....</b>	<b>6</b>
<b>2.4.1</b>	<b>Definition des angemessenen Umschwungs gemäss Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht.....</b>	<b>6</b>
<b>2.4.2</b>	<b>Feststellung des angemessenen Umschwungs .....</b>	<b>6</b>
<b>2.5</b>	<b>Zonengemischte Grundstücke .....</b>	<b>6</b>

---

<sup>1</sup> Ergänzt mit Anhang 2 vom 29. September 2017 im Auftrag der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) betreffend Kapitalgewinnbesteuerung Bauland

<b>3</b>	<b>Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräußerung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten .....</b>	<b>7</b>
<b>3.1</b>	<b>Ausführungen zu steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit.....</b>	<b>7</b>
<b>3.1.1</b>	<b>Veräußerung.....</b>	<b>7</b>
<b>3.1.2</b>	<b>Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Grundsatz .....</b>	<b>7</b>
<b>3.1.3</b>	<b>Sondernorm für <i>land- und forstwirtschaftliche Grundstücke</i>.....</b>	<b>7</b>
<b>3.2</b>	<b>Verkehrswert von Grundstücken: Grundsatz .....</b>	<b>8</b>
<b>3.2.1</b>	<b>Verkehrswert von Grundstücken unter bäuerlichem Bodenrecht ausserhalb der Bauzone .....</b>	<b>8</b>
<b>3.2.2</b>	<b>Verkehrswert von Grundstücken unter bäuerlichem Bodenrecht in der Bauzone.....</b>	<b>8</b>
<b>3.3</b>	<b>Zeitpunkt der Einzonung in die Bauzone .....</b>	<b>8</b>
<b>3.3.1</b>	<b>Einzonungszeitpunkt liegt in einer bereits definitiv veranlagten Steuerperiode.....</b>	<b>8</b>
<b>3.3.2</b>	<b>Einzonungszeitpunkt liegt in einem offenen Veranlagungsverfahren .....</b>	<b>8</b>
<b>3.4</b>	<b>Schematische Darstellung .....</b>	<b>9</b>
<b>3.5</b>	<b>Gewinnanspruch.....</b>	<b>10</b>
<b>3.6</b>	<b>Besondere Fälle .....</b>	<b>10</b>
<b>3.6.1</b>	<b>Aufschub wegen Verpachtung .....</b>	<b>10</b>
<b>3.6.1.1</b>	<b>Vor Einführung der Unternehmenssteuerreform II (UStR II; bis 31.12.2010) ...</b>	<b>10</b>
<b>3.6.1.2</b>	<b>Nach Einführung der UStR II (ab 1.01.2011) .....</b>	<b>10</b>
<b>3.6.2</b>	<b>Ersatzbeschaffung.....</b>	<b>11</b>
<b>4</b>	<b>Fazit aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C_11/2011 .....</b>	<b>11</b>
<b>5</b>	<b>Umsetzung des Urteils des Bundesgerichts 2C_11/2011 .....</b>	<b>11</b>
<b>5.1</b>	<b>Anwendung auf alle offenen Veranlagungen betreffend die direkte Bundessteuer.....</b>	<b>11</b>
<b>5.2</b>	<b>Verhältnis zu den Kantons- und Gemeindesteuern.....</b>	<b>12</b>
<b>6</b>	<b>Inkrafttreten.....</b>	<b>12</b>
	<b>Anhang 1: Fallbeispiele .....</b>	<b>13</b>
	<b>Anhang 2 vom 29. September 2017 .....</b>	<b>22</b>

## **1 Gegenstand des Kreisschreibens**

Das Bundesgericht befasste sich in seinem Urteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 im Wesentlichen mit der Frage, wie die Überführung eines Baulandgrundstücks vom Geschäftsvermögen eines Landwirts in dessen Privatvermögen bei der kantonalen Einkommenssteuer zu beurteilen ist.

Kapitalgewinne, die sich bei Veräusserung eines *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks* sowie von Anteilen daran ergeben, unterliegen gemäss Artikel 12 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) der kantonalen Grundstückgewinnsteuer, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich Aufwendungen) übersteigt.

Gemäss dem Bundesgerichtsurteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 harmonisieren die kantonalen Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer mit Artikel 8 Absatz 1 beziehungsweise mit Artikel 12 Absatz 1 StHG. Als Konsequenz der Unterstellung der Kapitalgewinne unter die kantonale Grundstückgewinnsteuer werden diese bei der Einkommenssteuer ausgeklammert. So werden gemäss Artikel 18 Absatz 4 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die Gewinne aus der Veräusserung von *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet.

Die auf *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* erzielten Veräusserungsgewinne nehmen demzufolge eine Sonderstellung ein (vgl. Botschaft vom 25. Mai 1983 zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer [Bundesblatt (BBl) 1983 III 36 f. u. 162]). Zur Zeit des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940 über die Erhebung einer direkten Bundessteuer (BdBSt) waren die Landwirte regelmässig nicht eintragungs- bzw. buchführungs- und somit auch nicht kapitalgewinnsteuerpflichtig. Übrig geblieben ist in den heute massgeblichen Regelungen des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer einzig, dass nur die wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer von Bund und Kanton unterliegen, wogegen der eigentliche Wertzuwachs ausschliesslich der kantonalen Grundstückgewinnsteuer unterliegt und auf Bundesebene nicht besteuert wird. Dies stellt eine privilegierende Ausnahmeregelung dar.

Das vorliegende Kreisschreiben soll die im Bundesgerichtsurteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 verwendeten einschlägigen Begriffe erläutern und einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen des Urteils 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 bezüglich der Besteuerung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten verschaffen.

## **2 Begriffe**

### **2.1 Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks**

#### **2.1.1 Definition des Grundstücks durch den Gesetzgeber**

Sowohl das DBG als auch das StHG kennen keine eigenständige Definition des Begriffs des Grundstücks. Der in Artikel 18 Absatz 4 DBG sowie in Artikel 12 Absatz 1 StHG verwendete Begriff des Grundstücks deckt sich mit der zivilrechtlichen Definition von Artikel 655 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210). Nach Artikel 655 ZGB sind Grundstücke:

- Liegenschaften;

- die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte;
- die Bergwerke;
- die Miteigentumsanteile an Grundstücken.

### **2.1.2 Definition des *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks* durch den Gesetzgeber**

Die bestehende steuerrechtliche Praxis zur Definition des *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks* basiert weitgehend auf dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11). Als landwirtschaftlich gilt gemäss Artikel 6 Absatz 1 BGBB ein Grundstück, das für die landwirtschaftliche oder gartenbauliche Nutzung geeignet ist. Als landwirtschaftliche Grundstücke gelten auch Anteils- und Nutzungsrechte an Allmenden, Alpen, Wald und Weiden, die im Eigentum von Allmendgenossenschaften, Alp-genossenschaften, Waldkorporationen oder ähnlichen Körperschaften stehen (vgl. Art. 6 Abs. 2 BGBB).

Als landwirtschaftliches Gewerbe gilt eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und zu deren Bewirtschaftung, wenn sie landesüblich ist, mindestens eine Standardarbeitskraft nötig ist (vgl. Art. 7 Abs. 1 BGBB). Auch die für längere Dauer zugepachteten Grundstücke können als dem landwirtschaftlichen Gewerbe dienend und damit gemäss Artikel 7 Absatz 4 Buchstabe c BGBB als landwirtschaftliche Grundstücke angesehen werden.

Die Bestimmungen über die einzelnen landwirtschaftlichen Grundstücke finden gemäss Artikel 8 Absatz 1 BGBB auf ein landwirtschaftliches Gewerbe Anwendung, wenn es:

- a) seit mehr als sechs Jahren rechtmässig ganz oder weitgehend parzellenweise verpachtet ist und diese Verpachtung im Sinne von Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe e und f des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1985 über die landwirtschaftliche Pacht (LPG; SR 221.213.2) weder vorübergehenden Charakter hat noch aus persönlichen Gründen erfolgt ist oder
- b) unabhängig von seiner Grösse wegen einer ungünstigen Betriebsstruktur nicht mehr erhaltungswürdig ist.

### **2.2 Definition des *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks* durch das Bundesgericht**

Das Bundesgericht hält in seinem Urteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 fest, dass der Begriff des *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks* weder im DBG noch im StHG definiert oder näher bestimmt wird. Vielmehr sind für eine solche Begriffsbestimmung der *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke* gemäss Bundesgericht das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht, das Bundesgesetz vom 22. Juni 1979 über die Raumplanung (RPG; SR 700) und das Bundesgesetz vom 29. April 1998 über die Landwirtschaft (LwG; SR 910.1) zu berücksichtigen. Diesen Gesetzen sei unter anderem der Zweck gemeinsam, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor darstelle, zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Der steuerrechtliche Begriff müsse daher im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen, wie sie sich aus dem bäuerlichen Bodenrecht ergeben, konkretisiert werden.

Von einem steuerlich privilegierten Grundstück im Sinne von Artikel 18 Absatz 4 DBG kann demnach gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen (vgl. Ziff. 2.1.2 hiervor) erfüllt sind. Das ist gemäss Bundesgericht nach Massgabe von Artikel 2 Absatz 1 BGBB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu

einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Artikel 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. Darüber hinaus gelten gemäss Bundesgerichtsurteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 vier weitere spezifisch in Artikel 2 Absatz 2 BGGB genannte Fälle als steuerlich privilegierte Grundstücke:

- a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- b) Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- c) Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- d) Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

Von *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* gemäss Artikel 18 Absatz 4 DBG kann nach Massgabe von Artikel 2 Absatz 1 BGGB hauptsächlich gesprochen werden, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb der Bauzone nach Artikel 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist.

Ein Grundstück mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen innerhalb einer Bauzone einschliesslich angemessenem Umschwung (vgl. Ziff. 2.4 nachfolgend) fällt in den Anwendungs- und Schutzbereich des bäuerlichen Bodenrechts (vgl. Art. 2 Abs. 2 Bst. a BGGB) und erfüllt gemäss Bundesgericht somit die Definition des *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks*, wenn es zusätzlich folgende Bedingungen kumulativ erfüllt:

- Das Grundstück muss gemäss Artikel 6 BGGB landwirtschaftlich genutzt werden und
- es muss zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gemäss Artikel 7 BGGB gehören.<sup>2</sup>

### **2.3 Unterteilung der Liegenschaften im Anlagevermögen in *land- und forstwirtschaftliche* sowie in nicht *land- und forstwirtschaftliche Grundstücke***

Für ein unüberbautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück, welches aber nicht *angemessenen Umschwung* eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen im Sinne von Artikel 2 Absatz 2 BGGB bildet, kann gemäss Bundesgericht die privilegierte Ausnahmeregelung nicht zur Anwendung kommen. Die fehlende Überbauung schliesst die steuerliche Privilegierung von vornherein aus, ohne dass überhaupt noch zu prüfen wäre, ob das Grundstück landwirtschaftlich genutzt wird und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehört.<sup>3</sup>

Die steuerliche Erfassung durch die Ausnahmeregelung gemäss Artikel 18 Absatz 4 DBG ist nicht deshalb zu verweigern, weil das Grundstück in der Bauzone liegt, sondern weil es als

---

<sup>2</sup> Vgl. BGer 2C\_11/2011, E. 2.2.2 sowie BGer 2C\_539/2010.

<sup>3</sup> Vgl. BGer 2C\_11/2011, E. 2.2 und 2.3.

unüberbautes Grundstück vollumfänglich dort gelegen ist, ohne zum angemessenen Umschwung eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen zu gehören.<sup>4</sup>

Demnach stellen Grundstücke in der Bauzone, welche die Bedingungen nach Ziffer 2.1 sowie Ziffer 2.2 des vorliegenden Kreisschreibens nicht erfüllen, keine *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke* dar.

## **2.4 Angemessener Umschwung**

### **2.4.1 Definition des angemessenen Umschwungs gemäss Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht<sup>5</sup>**

Der Umfang des angemessenen Umschwungs bemisst sich nach den örtlichen und betrieblichen Verhältnissen. Zum angemessenen Umschwung gehören namentlich:

- Die für den Betrieb notwendigen Verkehrsflächen; die Zufahrten zu den Ökonomiegebäuden müssen mit Lastwagen befahren werden können;
- Abstellflächen im Verhältnis zur notwendigen Remisenfläche, damit Maschinen und Fahrzeuge des Betriebes während der Saison nicht nach jedem Gebrauch in den Gebäuden untergebracht werden müssen;
- Auf Betrieben mit Tierhaltung die Laufhöfe, mit denen die Anforderungen der Tierschutzverordnung vom 23. April 2008 (TSchV; SR 455.1) bezüglich der Bewegungsmöglichkeiten für die Tiere befriedigt werden können. Die Lagerstätten für Hofdünger und Siloballen zählen zu den Bauten und Anlagen;
- Der Hausgarten, sowohl für den Anbau von Gemüse und Blumen für die Selbstversorgung als auch die angemessene Fläche für den Aufenthalt der Familie im Freien (Sitzplatz);
- Abstellplätze für ein bis zwei Autos der Familie oder von Besuchern ausserhalb der Garagen.

Weitere Grundstücke oder Teile davon zählen nicht zum angemessenen Umschwung.

### **2.4.2 Feststellung des angemessenen Umschwungs**

Bestehen Zweifel über die Betriebsnotwendigkeit oder die Gewerbezugehörigkeit kann eine Feststellungsverfügung im Sinne von Artikel 84 BGGB erwirkt werden. Die Vollzugsbehörde betreffend BGGB hat die Kompetenz, Feststellungsverfügungen zu erlassen (vgl. Art. 84 BGGB).

Fallbeispiel 4 im Anhang

## **2.5 Zonengemischte Grundstücke**

Gestützt auf Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe c BGGB werden auch diejenigen Grundstücke dem bäuerlichen Bodenrecht unterstellt, welche teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind. Vorsorglich werden Grund-

---

<sup>4</sup> Vgl. BGer 2C\_11/2011, E. 2.3.1.

<sup>5</sup> Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1991, Schweiz. Bauernverband (Hrsg.), 2. Auflage, Brugg 2011, Art. 2 BGGB N 23.

stücke auf der Zonengrenze mit Teilen, welche dem BGGB unterstehen, diesem ganz unterstellt (vgl. BGer 2C\_11/2011, E. 2.2.1 sowie Kommentar zum Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht, Art. 2 BGGB N 27).

### **3 Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten**

#### **3.1 Ausführungen zu steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit**

##### **3.1.1 Veräusserung**

Der Begriff der Veräusserung gemäss Artikel 12 Absatz 1 StHG umfasst grundsätzlich jede zivilrechtlich vorgesehene Art der Eigentumsübertragung sowie die aufgrund des öffentlichen Rechts vorgesehenen Formen des Eigentumsübergangs, bei welchen kein Steuerbefreiungs- respektive kein Steueraufschubtatbestand vorgesehen ist. Die wichtigsten Fälle der Veräusserung sind der Kauf, der Tausch, die Einbringung eines Grundstücks in eine Personengesellschaft, in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft, die Einbringung eines dem Privatvermögen angehörenden Grundstücks in eine einfache Gesellschaft oder in eine Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft. Dabei ist nur diejenige Eigentumsübertragung gemeint, welche entgeltlich ist und einen Kapitalgewinn abwirft.

Artikel 18 Absatz 2 DBG rechnet vorab die Kapitalgewinne aus Veräusserung zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Begriff der Veräusserung umschreibt diejenigen Geschäftsvorfälle, die zur Realisation von Kapitalgewinnen führen. Die entgeltliche Veräusserung führt zur Verwirklichung eines steuerbaren Kapitalgewinns. Steuerobjekt bildet aber nicht die Veräusserung, sondern der Gewinn, der anlässlich der Veräusserung gemeinhin erzielt wird (vgl. Art. 16 und 18 DBG).

##### **3.1.2 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit: Grundsatz**

Grundsätzlich zählen gemäss Artikel 18 Absatz 2 DBG zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen, in ausländische Betriebe oder in Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

##### **3.1.3 Sondernorm für *land- und forstwirtschaftliche Grundstücke***

Artikel 18 Absatz 4 DBG statuiert gegenüber Artikel 18 Absatz 2 DBG eine Sondernorm. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Artikel 18 Absatz 4 DBG nimmt die Gewinne aus *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* von der Einkommenssteuer aus, soweit der Veräusserungsgewinn die Anlagekosten übersteigt.

## **3.2 Verkehrswert von Grundstücken: Grundsatz**

Der Verkehrswert eines Grundstücks entspricht dem unter normalen Verhältnissen erzielbaren Kaufpreis ohne Rücksicht auf ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse. Er wird unter Würdigung der Wirtschaftlichkeit aus Real- und Ertragswert bestimmt.

Als Verkehrswert gilt der mittlere Preis, zu dem Grundstücke gleicher oder ähnlicher Grösse, Lage und Beschaffenheit in der betreffenden Gegend unter normalen Umständen verkauft werden (vgl. BGE 103 Ia 103 E. 3a).

### **3.2.1 Verkehrswert von Grundstücken unter bäuerlichem Bodenrecht ausserhalb der Bauzone**

Der Erwerb von landwirtschaftlichen Grundstücken bedarf einer Bewilligung. Diese Bewilligung wird gestützt auf Artikel 63 BGG verweigert, wenn ein übersetzter Preis vereinbart wurde. Der Erwerbspreis gilt gemäss Artikel 66 BGG dann als übersetzt, wenn er die Preise für vergleichbare landwirtschaftliche Grundstücke in der betreffenden Gegend im Mittel der letzten fünf Jahre um mehr als fünf Prozent übersteigt. Die Kantone können in ihrer Gesetzgebung diesen Prozentsatz auf maximal 15 Prozent erhöhen (vgl. Art. 66 BGG). In jedem Kanton führt die Bewilligungsbehörde eine Verkaufsstatistik um diese Erfahrungswerte jederzeit abrufen zu können. Der höchste bewilligte Verkaufspreis, stellt den Verkehrswert des landwirtschaftlichen Grundstücks nach BGG dar.

### **3.2.2 Verkehrswert von Grundstücken unter bäuerlichem Bodenrecht in der Bauzone**

Der Anteil des in der Bauzone liegenden Grundstücks wird wie Bauland bewertet und nach den handelsüblichen Werten bemessen.

## **3.3 Zeitpunkt der Einzonung in die Bauzone**

### **3.3.1 Einzonungszeitpunkt liegt in einer bereits definitiv veranlagten Steuerperiode**

Liegt der Einzonungszeitpunkt in einer bereits definitiv veranlagten Steuerperiode, hatte das Grundstück bei der damaligen Einzonung in die Bauzone einen Verkehrswert nach bäuerlichem Bodenrecht. Die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem landwirtschaftlichen Verkehrswert (vgl. 3.2.1) im Zeitpunkt der Einzonung stellt den maximal möglichen Kapitalgewinn dar, der unter dem bäuerlichen Bodenrecht realisierbar war (vgl. Art. 66 BGG). Auf Antrag wird dieser Kapitalgewinn von der direkten Bundessteuer freigestellt.<sup>6</sup> Auf der Wertvermehrung infolge der Einzonung ist in diesem Zeitpunkt die Einkommenssteuer für die direkte Bundessteuer zu erheben.

### **3.3.2 Einzonungszeitpunkt liegt in einem offenen Veranlagungsverfahren**

Liegt der Einzonungszeitpunkt in einem offenen Veranlagungsverfahren, kann die steuerpflichtige Person im Jahr der Einzonung die steuerfreie Aufwertung im Rahmen der Differenz

---

<sup>6</sup> Art. 18 Abs. 4 DBG.



zwischen den Anlagekosten und dem neuen steuerlichen Buchwert (Verkehrswert BGGB vor Einzonung) nach Ziffer 3.1.3 des vorliegenden Kreisschreibens verlangen.<sup>7</sup>

Durch die Einzonung fällt das Grundstück aus dem Schutzbereich des BGGB. Auf der Wertvermehrung infolge der Einzonung ist in diesem Zeitpunkt die Einkommenssteuer zu erheben.<sup>8</sup>

Fallbeispiele 1 und 2 im Anhang

### 3.4 Schematische Darstellung

An einem Beispiel sollen die Auswirkungen des soeben in Ziffer 3.1 bis 3.3 Ausgeführten aufgezeigt werden:

Ein Landwirt hat das *land- und forstwirtschaftliche Grundstück* bei der Hofübernahme für CHF 0.50 pro m<sup>2</sup> gekauft. Einige Zeit später wird das Grundstück in die Bauzone eingezont. Das Landwirtschaftsamt (LWA) als zuständige Bewilligungsbehörde legt aufgrund von ähnlichen Verkäufen in der betreffenden Gegend in den fünf Jahren vor der Einzonung den Verkehrswert gemäss BGGB auf CHF 7.50 pro m<sup>2</sup> fest. Unmittelbar nach der Einzonung wird ein ähnliches Grundstück in der Bauzone verkauft. Der Verkehrswert pro m<sup>2</sup> beträgt dort CHF 207.50. Einige Jahre später verkauft der Landwirt sein Grundstück für CHF 307.50 pro m<sup>2</sup>. Auf dem Grundstück stehen keine Gebäude und der steuerliche Buchwert beträgt beim Verkauf immer noch CHF 0.50 pro m<sup>2</sup> (entsprechend den Anlagekosten).

Schematische Darstellung:

	CHF/m <sup>2</sup>		Kapitalgewinn
Verkaufspreis Bauland	307.50	B a u l a n d	Einkommens- steuer  In Anlehnung an BGE 2C_11/ 2011 vom 02.12.2011  Fr. 300.00
Verkehrswert Bauland bei Einzonung	207.50		
Verkehrswert BGGB vor Einzonung	7.50	L W	steuerfrei Art. 18/4 DBG CHF 7.00*
Kaufpreis	-.50		

<sup>7</sup> Art. 18 Abs. 4 DBG.

<sup>8</sup> Vgl. BGer 2C\_11/2011, E. 2.4.

\*Hierbei handelt es sich um einen Wert nach bürgerlichem Bodenrecht. Deshalb ist diese Differenz (CHF 7.50 – 0.50) gemäss Artikel 18 Absatz 4 DBG steuerfrei.

Der Kapitalgewinn entspricht grundsätzlich der Differenz zwischen dem steuerlichen Buchwert (= Anlagekosten CHF 0.50/m<sup>2</sup>) und dem Verkaufspreis (CHF 307.50/m<sup>2</sup>). Von dem so errechneten Kapitalgewinn bleibt auf Antrag jener Teil steuerfrei, der unter dem BGGB beim Verkauf als *land- und forstwirtschaftliches Grundstück* gemäss Artikel 18 Absatz 4 DBG im Zeitpunkt der Einzonung realisierbar gewesen wäre (= CHF 7/m<sup>2</sup>). Der übrige Kapitalgewinn (= CHF 300/m<sup>2</sup>) qualifiziert als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss Artikel 18 Absatz 2 DBG.

### **3.5 Gewinnanspruch**

Allfällige Kapitalgewinne aus Veräusserung eines *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks* fallen vollständig beim Veräusserer an. Die gewinnanspruchsberechtigten Personen erhalten die Netto-Gewinnanteile als steuerfreien Vermögenszufluss.<sup>9</sup> Die Zahlungen der Netto-Gewinnanteile dürfen nicht erfolgswirksam verbucht werden.

### **3.6 Besondere Fälle**

#### **3.6.1 Aufschub wegen Verpachtung**

Der Steueraufschub infolge Verpachtung eines landwirtschaftlichen Grundstücks bewirkt, dass zum Zeitpunkt des Realisationstatbestandes keine steuerlich relevante Realisierung eines Gewinnes angenommen wird. Diese Ausnahme von der Realisierung ist abschliessend geregelt. Der Realisationstatbestand, anlässlich welchem ein Steueraufschub gewährt wurde, bildet nicht Ausgangspunkt der Steuerberechnung. Vielmehr ist von der letzten steuerbaren Veräusserung oder Einbringung ins Geschäftsvermögen auszugehen (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG sowie Kreisschreiben Nr. 31 der ESTV vom 22. Dezember 2010).

##### **3.6.1.1 Vor Einführung der Unternehmenssteuerreform II (UStR II; bis 31.12.2010)**

In der Regel fand bei einer Stilllegung oder endgültigen Verpachtung eines Landwirtschaftsbetriebes bis zum 31. Dezember 2010 eine Überführung der Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen statt. Damit fiel auch die Besteuerung der steuersystematisch realisierten stillen Reserven an.

Bezüglich der noch offenen Veranlagungen ist im Einzelfall zu prüfen, ob durch einen Revers zum Aufschub der Überführung nicht zugleich die steuerlichen Folgen verbindlich geregelt wurden. Ist dies nicht der Fall, so ist die neue Praxis des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 auf die offene Veranlagung anzuwenden.

##### **3.6.1.2 Nach Einführung der UStR II (ab 1.01.2011)**

Bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt mit der Einführung des Artikels 18a Absatz 2 DBG im Rahmen der UStR II neu die gesetzliche Vermutung, dass die verpachteten Güter im Geschäftsvermögen des Verpächters bleiben. Dies gilt auch für Betriebe, deren bewegliches Vermögen an den Pächter verkauft wird. Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes wird nur noch aufgrund einer ausdrücklichen Erklärung der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen betrachtet. Erfolgt keine solche Erklärung, so gilt der daraus

---

<sup>9</sup> Art. 16 Abs. 3 oder Art. 24 Bst. a DBG.

fließende Ertrag als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Ziff. 4.3 des Kreisschreiben Nr. 31 der ESTV vom 22. Dezember 2010 sowie Kreisschreiben Nr. 26 der ESTV vom 16. Dezember 2009).

Fallbeispiel 3 im Anhang

### **3.6.2 Ersatzbeschaffung**

Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können gemäss Artikel 30 Absatz 1 DBG die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens. Anlagegüter werden nicht zum Zweck der Veräusserung, sondern zur wiederholten Nutzung und zum Verbrauch beschafft. Betriebsnotwendige Anlagegüter dienen nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes und können ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden. Die betriebsnotwendigen Vermögenswerte bilden unerlässliche Bestandteile der betrieblichen Einheit (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.122/2005 vom 16. September 2005 in: Zürcher Steuerpraxis [ZStP] 2005, 378).

Bei der Ersatzbeschaffung wird das veräusserte Grundstück ersetzt, wobei der steuerbare, jedoch aufgeschobene Gewinn auf das ersatzweise erworbene Grundstück übertragen werden muss. Bei einer späteren Veräusserung von ersatzbeschafften Grundstücken und Grundstücksteilen mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen (einschliesslich angemessenem Umschwung), die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören, unterliegt der Wertzuwachsgegninn der kantonalen Grundstückgewinnsteuer und ist von der direkten Bundessteuer ausgenommen. Der restliche Wertzuwachsgegninn (Anteil nicht angemessener Umschwung) sowie die wiedereingebrachten Abschreibungen, welche aufgeschoben wurden, unterliegen der Einkommenssteuer.

Fallbeispiele 4 und 5 im Anhang

## **4 Fazit aus dem Urteil des Bundesgerichts 2C\_11/2011**

Das Bundesgericht hat in seiner Entscheid 2C\_11/2011 erstmals die Definition des *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks* im Zusammenhang mit der Veräusserung eines Grundstücks in der Bauzone und dem daraus resultierenden steuerbaren Kapitalgegninn festgelegt. Diese Definition ist eng gefasst. Die neue Rechtsprechung führt deshalb zu einer Ausweitung der Besteuerung von Kapitalgegninnen bei selbständig erwerbenden Landwirten.

## **5 Umsetzung des Urteils des Bundesgerichts 2C\_11/2011**

### **5.1 Anwendung auf alle offenen Veranlagungen betreffend die direkte Bundessteuer**

Die neue Bundesgerichtspraxis gemäss dem Urteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 ist auf alle im Zeitpunkt des Inkrafttretens des vorliegenden Kreisschreibens noch offenen Veranlagungen anzuwenden.

Auf eine rechtskräftige Veranlagung kann in einem Nachsteuerverfahren gemäss Artikel 151 Absatz 1 DBG zurückgegnommen werden, wenn sich aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren, ergibt, dass eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, oder eine unterbliebene oder unvollständige Veranlagung auf ein Verbrechen oder ein Vergehen gegen die

Steuerbehörde zurückzuführen ist. Somit kommt das Nachsteuerverfahren dann zum Tragen, wenn sich im Nachhinein herausstellt, dass die Entscheidungsgrundlage von Anfang an falsch war.

Aufgrund des Bundesgerichtsentscheids vom 2. Dezember 2011 liegen keine neuen Tatsachen oder Unvollständigkeiten nach Artikel 151 DBG vor. Deshalb ist bei bereits rechtskräftigen Veranlagungen kein Nachsteuerverfahren möglich.

## **5.2 Verhältnis zu den Kantons- und Gemeindesteuern**

Sind die kantonalen und kommunalen Steuerveranlagungen bereits in Rechtskraft erwachsen, haben diese keinen Einfluss auf die offene Veranlagung der direkten Bundessteuer.

## **6 Inkrafttreten**

Dieses Kreisschreiben gilt ab dem 17. Juli 2013. Es findet auf alle im Zeitpunkt seines Inkrafttretens offenen Veranlagungen Anwendung.

## **Anhang 1: Fallbeispiele**

### ***Fallbeispiel 1: Teileinzonung einer Parzelle, Abparzellierung, Verkauf: Landwirtschaftsbetrieb ist ein Gewerbe im Sinne des BGG***

Landwirt Hans Muster bewirtschaftet einen Landwirtschaftsbetrieb, der gemäss BGG ein landwirtschaftliches Gewerbe darstellt. Im Jahr 2006 wurde eine gut erschlossene, am Dorfrand gelegene unüberbaute Parzelle (Total 150 Aren) von Hans Muster zu einem Drittel eingezont. Die eingezonte Fläche beträgt 50 Aren und die Restfläche der Parzelle 100 Aren.

Im Jahr 2013 parzelliert Hans Muster den Baulandteil von 50 Aren ab und veräussert diesen. Die Anlagekosten für die Parzelle betragen CHF 0.50/m<sup>2</sup>.  
Der Verkehrswert nach BGG beträgt vor der Einzonung CHF 7.50/m<sup>2</sup>.  
Der Verkehrswert des Baulandes beträgt nach der Einzonung 2006 CHF 207.50/ m<sup>2</sup>.  
Der Verkehrswert des Baulandes beträgt im Jahr 2013 CHF 307.50/m<sup>2</sup>.

#### **Fragen:**

1. Steuerliche Folgen bei der Einzonung?
2. Steuerliche Folgen bei der Parzellierung?
3. Steuerliche Folgen beim Verkauf im 2013?

#### **Antworten:**

##### **1. Steuerliche Folgen bei der Einzonung**

Keine Auswirkungen im Zeitpunkt der Einzonung.

##### **2. Steuerliche Folgen bei der Parzellierung**

Keine Auswirkungen im Zeitpunkt der Parzellierung.

##### **3. Steuerliche Folgen beim Verkauf**

Vorliegend ist die Parzelle nicht mehr dem BGG unterstellt und fällt somit nicht mehr unter die privilegierte Besteuerung gemäss Artikel 18 Absatz 4 DBG. Demzufolge unterliegen die Veräusserungsgewinne aus Baulandparzellen gemäss dem Bundesgerichtsurteil 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011 der direkten Bundessteuer.

Berechnung:

Verkaufspreis: 5 000 m <sup>2</sup> zu CHF 307.50/m <sup>2</sup>	CHF	1 537 500
Abzüglich Anlagekosten: 5 000 m <sup>2</sup> zu CHF 0.50/m <sup>2</sup>	- CHF	<u>2 500</u>
Veräusserungsgewinn brutto	CHF	1 535 000
Steuerlich privilegiert gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG:		
Gewinn bis zum Verkehrswert BGG: 5 000 m <sup>2</sup> zu CHF 7/m <sup>2</sup>	- CHF	<u>35 000</u>
Der direkten Bundessteuer gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG unterliegend (vor Abzug AHV-Beitrag)	CHF	<u>1 500 000</u>

**Fallbeispiel 2: Teileinzonung einer Parzelle, Abparzellierung, Verkauf:  
Landwirtschaftsbetrieb ist kein Gewerbe im Sinne des BGG**

Sachverhalt analog Fallbeispiel 1. Der Landwirtschaftsbetrieb stellt aber gemäss BGG **kein** landwirtschaftliches Gewerbe dar.

**Fragen:**

1. Steuerliche Folgen bei der Einzonung?
2. Steuerliche Folgen bei der Parzellierung?
3. Steuerliche Folgen beim Verkauf im 2013?

**Antworten:**

Die Antworten sind **gleich wie in Fallbeispiel 1.**

**Fallbeispiel 3: Einzonung ganze Parzelle, Verpachtung, Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen:  
Landwirtschaftsbetrieb ist ein Gewerbe im Sinne des BGG**

Landwirt Hans Muster bewirtschaftet einen Landwirtschaftsbetrieb, der gemäss BGG ein landwirtschaftliches Gewerbe darstellt. Im Jahr 2006 wurde eine gut erschlossene, am Dorfrand gelegene unüberbaute Parzelle von 50 Aren eingezont.

Im Jahr 2013 verpachtet Hans Muster seinen Hof. Er beantragt die Überführung ins Privatvermögen.

Die Anlagekosten für die Parzelle betragen CHF 0.50/m<sup>2</sup>.

Der Verkehrswert nach BGG beträgt vor der Einzonung CHF 7.50/m<sup>2</sup>.

Der Verkehrswert des Baulandes beträgt nach der Einzonung CHF 207.50/m<sup>2</sup>.

Der Verkehrswert des Baulandes beträgt im Jahr 2013 CHF 307.50/m<sup>2</sup>.

**Frage:**

Steuerliche Folgen der Verpachtung?

**Antworten:**

Da Hans Muster im Zeitpunkt der Verpachtung gemäss Artikel 18a Absatz 2 DBG die Überführung des Anlagevermögens ins Privatvermögen verlangt, muss über die stillen Reserven abgerechnet werden. Die Parzelle liegt vollständig in der Bauzone und unterliegt gemäss Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a BGG nicht dem bäuerlichen Bodenrecht. Sie kann somit nicht vollständig nach Artikel 18 Absatz 4 DBG privilegiert besteuert werden.

<u>Berechnung:</u>		
Überführungswert: 5 000 m <sup>2</sup> zu CHF 307.50/m <sup>2</sup>	CHF	1 537 500
Abzüglich Anlagekosten: 5 000 m <sup>2</sup> zu CHF 0.50/m <sup>2</sup>	- CHF	<u>2 500</u>
Überführungsgewinn brutto	CHF	1 535 000
Steuerlich privilegiert gemäss Art 18 Abs. 4 DBG:		
Gewinn bis zum Verkehrswert BGG: 5 000 m <sup>2</sup> zu CHF 7/m <sup>2</sup>	- CHF	<u>35 000</u>
Der direkten Bundessteuer gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG unterliegend (vor Abzug AHV-Beiträge)	CHF	<u>1 500 000</u>

Der Steuerpflichtige kann gemäss Artikel 18a Absatz 1 DBG den Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsungsgewinnes (neuer Einkommenssteuerwert CHF 37 500; entspricht den Anlagekosten von CHF 2 500 zuzüglich dem steuerfreien Betrag von CHF 35 000) bis zur Veräusserung des Baulandes beantragen. Massgebend ist diesfalls der Verkehrswert im Zeitpunkt der Veräusserung (nicht CHF 1 537 500).



**Fallbeispiel 4: Aussiedlung mit Ersatzbeschaffung aus Verkauf Hofparzelle – Nicht angemessener Umschwung:  
Landwirtschaftsbetrieb ist ein Gewerbe im Sinne des BGG**

Nach der Aussiedlung (innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist) veräussert Landwirt Heinz Schmid seine Hofparzelle mit Wohnhaus, Scheune und Remise mit einer totalen Grundstücksfläche von 41.50 Aren gleich nach der Einzonung. Die aktuelle Veranlagung der direkten Bundessteuer ist noch offen. Diese Hofparzelle liegt vollumfänglich in der Bauzone. Der Landwirtschaftsbetrieb stellt gemäss Artikel 7 BGG ein landwirtschaftliches Gewerbe dar.

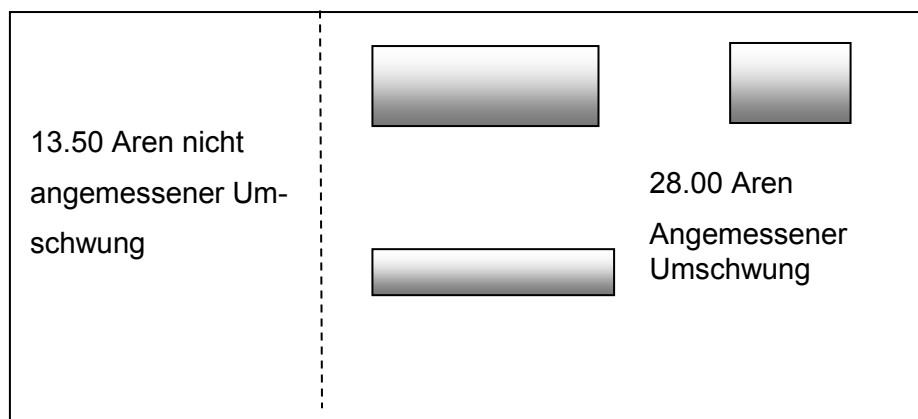
Die Anlagekosten der Parzelle betragen: CHF 2 075 (0.50/m<sup>2</sup>) für das Land und CHF 400 000 für die Gebäude (ohne Land).

Die steuerlichen Buchwerte der Parzelle betragen: CHF 2 075 (0.50/m<sup>2</sup>) für das Land und CHF 300 000 für die Gebäude (ohne Land).

Der Verkehrswert nach BGG beträgt für das nicht überbaute Land vor der Einzonung CHF 7.50/m<sup>2</sup> sowie für die Gebäude CHF 600 000.

Die Verkaufspreise betragen für die Gebäude CHF 1 000 000 und CHF 307.50/m<sup>2</sup> für das Bauland.

**Skizze Hofparzelle: Total 41.50 Aren eingezont**



**Fragen:**

1. Wie gross ist der nicht angemessene Umschwung der Hofparzelle?
2. Ist eine Ersatzbeschaffung möglich?
3. Steuerliche Folgen?

## Antworten:

### 1. Wie gross ist der nicht angemessene Umschwung der Hofparzelle?

Der nicht angemessene Umschwung muss gemäss BGer 2C\_11/2011 ermittelt werden, weil nur der angemessene Umschwung unter die Ausnahmeregelung gemäss Erwägung 2.2.1 fällt:

„...von einem steuerlich privilegierten Grundstück (kann) nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen erfüllt sind. Das ist nach Massgabe von Art. 2 Abs. 1 BGGB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die ausserhalb einer Bauzone nach Art. 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist. **Darüber hinaus gilt** die Anwendung des BGGB (und somit auch die besagte steuerliche Ausnahmeregelung) für vier weitere, spezifisch in Art. 2 Abs. 2 BGGB genannte Fälle, nämlich:

- a) Grundstücke und Grundstücksteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- b) ...
- c) ...
- d) ...“

Die Aufteilung des Umschwungs (angemessener Teil - nicht angemessener Teil) erfolgt nach den Grundsätzen des vorliegenden Kreisschreibens unter Ziffer 2.4 hiervor.

Im vorliegenden Beispiel wurde unter Berücksichtigung von Artikel 2 Absatz 2 BGGB der angemessene Umschwung der Hofparzelle mit den landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen auf 28.00 Aren und die Baulandreserve (nicht angemessener Umschwung) auf 13.50 Aren festgelegt (vgl. Skizze Hofparzelle).

### 2. Ist eine Ersatzbeschaffung möglich?

Die Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem immobilem Anlagevermögen ist zulässig. Die Berechnung und Zuteilung der aufgeschobenen Steuern ist den nachfolgenden Antworten zu entnehmen.

### 3. Steuerliche Folgen

Die Parzelle liegt vollständig in der Bauzone und unterliegt gemäss Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a BGGB dem bäuerlichen Bodenrecht. Der nicht angemessene Umschwung kann nicht nach Artikel 18 Absatz 4 DBG privilegiert besteuert werden. Da es sich um ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGGB handelt, ist der Wertzuwachsge Gewinn auf den Gebäuden und dem angemessenen Umschwung (vgl. BGer 2C\_11/2011, E. 2.2.1) gemäss Artikel 18 Absatz 4 DBG steuerfrei.

Berechnung:

Verkaufspreis Gebäude	CHF	1 000 000
Verkaufspreis Land: 4 150 m <sup>2</sup> zu CHF 307.50/m <sup>2</sup>	CHF	1 276 125
Abzüglich steuerlicher Buchwerte von Gebäuden und Land	- CHF	<u>302 075</u>
Veräusserungsgewinn brutto	CHF	1 974 050
Steuerlich privilegiert gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG:		
Gewinn bis Verkehrswert BGG Land: 4 150 m <sup>2</sup> zu CHF 7/m <sup>2</sup>	- CHF	29 050
Wertzuwachsgewinn Gebäude CHF 1 000 000 abzüglich der Anlagekosten von CHF 400 000	- CHF	600 000
Wertzuwachsgewinn angem. Umschwung 2 800 m <sup>2</sup> zu CHF 300/m <sup>2</sup>	- CHF	<u>840 000</u>
Total steuerfreier Gewinn	CHF	1 469 050
Aufgeschobener Gewinn: Übertrag auf Ersatzobjekt	CHF	<u>505 000</u>

Die CHF 505 000 setzen sich aus den wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 100 000 sowie dem steuerbaren Gewinn auf dem Bauland von CHF 405 000 (1 350 m<sup>2</sup> x CHF 300) zusammen. Bei der Ersatzbeschaffung sind die CHF 505 000 als Abschreibungen auf dem erworbenen Anlagegut zu verbuchen.

**Fallbeispiel 5: Aussiedlung mit Ersatzbeschaffung aus Verkauf Hofparzelle – Nicht angemessener Umschwung:  
Alter Landwirtschaftsbetrieb ist kein Gewerbe im Sinne des BGG**

Die Hofparzelle von Landwirt Heinz Schmid befindet sich in der Bauzone und hat eine Grundstücksfläche von 86.80 Aren. Die Einzonung erfolgte vor zehn Jahren. Auf der Hofparzelle stehen Wohnhaus, Scheune und Remise mit landwirtschaftlichen Anlagen. Der Betrieb (4 ha) stellt im Sinne des BGG kein landwirtschaftliches Gewerbe dar. Der Betrieb wurde seit Generationen im Nebenerwerb bewirtschaftet und präponderiert als Geschäftsvermögen.

Landwirt Heinz Schmid wird mit dem Verkaufserlös den Neubau einer Siedlung sowie Zukauf von Kulturland finanzieren. Er macht Ersatzbeschaffung geltend. Der neue Betrieb stellt ein Gewerbe im Sinne des BGG dar.

Die Anlagekosten der Hofparzelle betragen: CHF 4 340 (0.50/m<sup>2</sup>) für das Land und CHF 400 000 für die Gebäude (ohne Land).

Die steuerlichen Buchwerte der Hofparzelle betragen: CHF 4 340 (0.50/m<sup>2</sup>) für das Land und CHF 300 000 für die Gebäude (ohne Land).

Der Verkehrswert nach BGG betrug bei der Einzonung für das nicht überbaute Land CHF 7.50/m<sup>2</sup> und für die Gebäude vor der Einzonung CHF 600 000.

Die Verkaufspreise betragen für die Gebäude CHF 1 000 000 und für das nicht überbaute Bauland CHF 307.50/m<sup>2</sup>.

**Fragen:**

1. Wie gross ist der nicht angemessene Umschwung der Hofparzelle?
2. Ist eine Ersatzbeschaffung möglich?
3. Steuerliche Folgen?

**Antworten:**

**1. Wie gross ist der nicht angemessene Umschwung der Hofparzelle?**

Da es sich um kein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des bürgerlichen Bodenrechts handelt, kommt die Ausnahmeregelung gemäss BGer 2C\_11/2011 E. 2.2.1 nicht zur Anwendung. Es muss daher keine Aufteilung vorgenommen werden.

**2. Ist eine Ersatzbeschaffung möglich?**

Die Ersatzbeschaffung in betriebsnotwendiges immobilies Anlagevermögen ist möglich. Die Berechnung und Zuteilung der aufgeschobenen Steuern ist den nachfolgenden Antworten zu entnehmen.

**3. Steuerliche Folgen**

Die Parzelle liegt vollständig in der Bauzone und unterliegt gemäss Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe a BGG nicht dem bürgerlichen Bodenrecht. Da es sich beim Verkaufsobjekt um kein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinne des BGG handelt, ist der Wertzuwachsge Gewinn auf den Gebäuden und auch auf dem angemessenen Umschwung steuerbar (vgl. BGer 2C\_11/2011 E. 2.2.1).

Berechnung:

Verkaufspreis Gebäude	CHF	1 000 000
Verkaufspreis Bauland: 8 680 m <sup>2</sup> zu CHF 307.50/m <sup>2</sup>	CHF	2 669 100
Abzüglich steuerlicher Buchwerte von Gebäuden und Land	- CHF	<u>304 340</u>
Veräusserungsgewinn brutto	CHF	3 364 760
Steuerlich privilegiert gemäss Art. 18 Abs. 4 DBG:		
Gewinn bis Verkehrswert BGG Land: 8 680 m <sup>2</sup> zu CHF 7/m <sup>2</sup>	- CHF	60 760
Gewinn bis Verkehrswert BGG Gebäude (Verkehrswert CHF 600 000 – Anlagekosten CHF 400 000)	- CHF	<u>200 000</u>
Aufgeschobener Gewinn: Übertrag auf Ersatzobjekt	CHF	<u>3 104 000</u>

Bei einem späteren Verkauf müsste der aufgeschobene Gewinn von CHF 3 104 000 als wieder eingebrachte Abschreibung versteuert werden.

**„Regelung Härtefälle“ im Auftrag der WAK-S betreffend Kapitalgewinnbesteuerung Bauland**

**Inhaltsverzeichnis**

<b>1</b>	<b>Präponderanz eines erworbenen Baulandgrundstücks .....</b>	<b>23</b>
<b>1.1</b>	<b>Die Zuordnung eines verpachteten oder vermieteten Grundstücks in der Bauzone bei Erwerb .....</b>	<b>23</b>
<b>1.2</b>	<b>Selber landwirtschaftlich genutztes Grundstück.....</b>	<b>23</b>
<b>2</b>	<b>Ersatzbeschaffung (Art. 30 DBG) .....</b>	<b>23</b>
<b>3</b>	<b>Aufschubstatbestände .....</b>	<b>24</b>
<b>3.1</b>	<b>Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns bei der Überführung ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 1 DBG).....</b>	<b>24</b>
<b>3.2</b>	<b>Aufschub wegen Verpachtung (Art. 18a Abs. 2 DBG) .....</b>	<b>24</b>
<b>3.3</b>	<b>Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bei Fortführung des Geschäftsbetriebs durch nur einen Erben (Art. 18a Abs. 3 DBG) .....</b>	<b>24</b>
<b>3.4</b>	<b>Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bei Fortführung des Geschäftsbetriebs durch den Ehepartner oder Nachkommen .....</b>	<b>24</b>
<b>4</b>	<b>Tod eines Landwirts .....</b>	<b>24</b>
<b>4.1</b>	<b>Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns bei der Überführung ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 1 DBG).....</b>	<b>24</b>
<b>4.2</b>	<b>Überführung ins Privatvermögen (DBG Art. 37b Abs. 2) .....</b>	<b>25</b>

## **1 Präponderanz eines erworbenen Baulandgrundstücks (Ergänzung)**

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit (Land, Wohn- und Ökonomiegebäude, Pflanzen), wie ihn das bäuerliche Bodenrecht kennt, ist auch für steuerliche Zwecke zu befolgen. So kann der Betrieb z.B. mehr als ein Wohn- oder Ökonomiegebäude umfassen.

Erwirbt ein Landwirt unbebautes Bauland, so stellt dieses in der Regel nicht landwirtschaftliches Geschäftsvermögen dar. Die geplante Nutzung ist für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen oder Privatvermögen entscheidend. Die fehlende Unterstellung unter das BGGB ist bloss ein Indiz für Privatvermögen.

Wenn ein Landwirt Bauland als Kapitalanlage kauft oder später für private Zwecke überbaut, stellt dies die Hauptnutzung dar. Die vorübergehende landwirtschaftliche Nutzung ist untergeordnet. Das Grundstück stellt daher kein Geschäftsvermögen des Landwirtschaftsbetriebes dar.

Geerbte Grundstücke im Geschäftsvermögen verbleiben im Geschäftsvermögen.

### **1.1 Die Zuordnung eines verpachteten oder vermieteten Grundstücks in der Bauzone bei Erwerb**

Die Vermietung oder Verpachtung stellt eine private Nutzung des Gegenstandes dar. Das Grundstück gehört somit nicht zum landwirtschaftlichen Geschäftsvermögen.

Das Grundstück wird nur landwirtschaftliches Geschäftsvermögen, wenn darauf betriebsnotwendige Gebäude stehen oder erstellt werden, die der Selbstbewirtschaftung dienen.

### **1.2 Selber landwirtschaftlich genutztes Grundstück**

Falls der Landwirt das Grundstück als Landreserve für einen geplanten Bau einer Geschäftsliegenschaft oder eine andere landwirtschaftliche Nutzung erwirbt, muss er das Grundstück als Geschäftsvermögen bilanzieren.

## **2 Ersatzbeschaffung (Art. 30 DBG, Präzisierung)**

Der Verkauf von Bauland aus dem betriebsnotwendigen Geschäftsvermögen eines Landwirts berechtigt zum Aufschub der Besteuerung der realisierten stillen Reserven mittels Ersatzbeschaffung.

Die Übertragung der stillen Reserven auf ein neu erworbenes Baulandgrundstück als Ersatzgut ist nur möglich, wenn eine vorhandene Baute oder ein geplantes Bauvorhaben auf diesem Grundstück zu Geschäftsvermögen führt (z.B. Betriebsleiterwohnung, Schweine- oder Geflügelstall etc.). Eine Übertragung der stillen Reserven auf eine Kapitalanlageliegenschaft oder Privatvermögen ist ausgeschlossen.

### **3 Aufschubstatbestände**

#### **3.1 Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns bei der Überführung ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 1 DBG, Ergänzung)**

Der im Gesetz vorgesehene Aufschub der Besteuerung kann solange verlangt werden, wie es das Rechtsmittelverfahren zulässt. Das KS Nr. 26 der ESTV Ziffer 2.1 ist uneingeschränkt für Baulandgrundstücke im Geschäftsvermögen und im Eigentum eines Landwirts anwendbar.

#### **3.2 Aufschub wegen Verpachtung (Art. 18a Abs. 2 DBG, Präzisierung)**

Baulandgrundstücke werden in der Regel nicht verpachtet. Das landwirtschaftliche Pachtgesetz ist für diese Grundstücke nicht anwendbar. Ein Aufschub kann mangels Verpachtung nicht gewährt werden.

Ein Aufschub ist nur möglich, wenn ein formeller Pachtvertrag vorliegt.

#### **3.3 Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bei Fortführung des Geschäftsbetriebs durch nur einen Erben (Art. 18a Abs. 3 DBG, Ergänzung)**

Auf Gesuch kann der Erwerber die stillen Reserven übernehmen, wenn er Folgendes einhält:

- das Bauland im Geschäftsvermögen führt,
- die Buchwerte und Anlagekosten des Vorbesitzers bilanziert und
- sämtliche stillen Reserven übernimmt.

#### **3.4 Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bei Fortführung des Geschäftsbetriebs durch den Ehepartner oder durch Nachkommen (Ergänzung)**

Wenn der neue Geschäftsinhaber den Geschäftsbetrieb unter dem Verkehrswert erwirbt, kann er die stillen Reserven übernehmen, wenn er Folgendes einhält:

- das Bauland im Geschäftsvermögen führt,
- die Buchwerte und Anlagekosten des Vorbesitzers bilanziert und
- sämtliche stillen Reserven übernimmt.

### **4 Tod eines Landwirts (Ergänzung)**

Die Erben übernehmen im Erbgang Geschäftsvermögen infolge Universalsukzession (inkl. Bauland). Dieser Vorgang löst keine steuersystematische Realisierung aus.

#### **4.1 Aufschub der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns bei der Überführung ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 1 DBG)**

Der im Gesetz vorgesehene Aufschub der Besteuerung kann auch von der Erbengemeinschaft solange verlangt werden, wie es das Rechtsmittelverfahren zulässt. Das KS Nr. 26 der



ESTV Ziffer 2.1 ist uneingeschränkt für Baulandgrundstücke im Eigentum eines Landwirts resp. seiner Erbengemeinschaft anwendbar.

#### **4.2 Überführung ins Privatvermögen (Art. 37b Abs. 2 DBG)**

Führen die Erben das übernommene Unternehmen nicht fort, erfolgt die steuerliche Abrechnung spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres.

Führt die Erbengemeinschaft den Geschäftsbetrieb fort, stehen ihr alle Aufschubsmöglichkeiten der Ziffer 3 zur Verfügung.