



## 24 Nr. 20 Einkünfte und Kapitalgewinne auf Liegenschaften von landwirtschaftlichen Betrieben

### 1. Erträge aus unbeweglichem landwirtschaftlichem Geschäftsvermögen

#### 1.1 Mietwert

Berechnungsgrundlage ist das Formular «Mietwertermittlung der landwirtschaftlichen Betriebsleiterwohnung» (Formular 149b) sowie die «Wegleitung zum Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft» (Formular 18 W).

#### 1.2 Wohnrecht

Vielfach ist mit der Veräusserung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft die Einräumung eines Wohnrechts zu Gunsten der veräussernden Person verbunden. Ein solches Wohnrecht ist steuerlich wie folgt zu behandeln:

##### 1.2.1 Wohnberechtigte

Berechnungsgrundlage ist das Formular «Mietwertermittlung Landwirtschaft – ausserhalb Betriebsleiterwohnung» (Formular 149a) sowie die «Information Mietwertermittlung Landwirtschaft» (Formular 149). Für die Ermittlung der Marktmiete wird ab Steuerjahr 2016 ein Koeffizient von 2.0 angewendet. Vor der generellen Überprüfung der Mietwerte auf deren Marktkonformität galt bis Steuerjahr 2015 ein Koeffizient von 1.4.

##### 1.2.2 Eigentümer/innen

###### 1.2.2.1 Vermögen

Die mit dem Wohnrecht belastete Liegenschaft ist von den Eigentümern gesamthaft als Vermögen zu versteuern (§§ 10 und 43 StG).

###### 1.2.2.2 Einkommen

Die einkommensteuerliche Behandlung des Wohnrechts wird am folgenden Beispiel dargestellt:

- Ein Landwirtschaftsbetrieb mit Buchwert von CHF 350'000 wird zum Ertragswert von CHF 400'000 an die Nachkommen abgetreten, wobei ein Wohnrecht zu Gunsten des Abtretenden mit einem Barwert<sup>1</sup> von CHF 75'000 an die Leistung des Übernahmeprices angerechnet wird.
- Beim **Veräusserer** resultiert ein Kapitalgewinn von CHF 50'000, der besteuert wird, soweit er der Einkommenssteuer unterliegt und welcher in dessen Schlussbilanz – mit der Veräusserung endet dessen selbständige Erwerbstätigkeit – auszuweisen ist. Soweit dieser Gewinn steuersystematisch als Wertzuwachs qualifiziert ist, unterliegt er nicht der Einkommenssteuer, sondern allenfalls der **Grundstückgewinnsteuer**, wobei diese aufgeschoben wird, falls ein Erbvorbezug oder eine Schenkung vorliegt (s. dazu § 73 lit. a StG).
- Beim **Erwerber** – der ja nun den erworbenen Hof in seinen Bilanzen führt – kann grundsätzlich der **Kaufpreis** bilanziert werden. Die Belastung durch das Wohnrecht wird mittels Rückstellung oder Wertberichtigung bilanziert. Die jährliche «Abschreibung» (eigentlich eine erfolgswirksame Auflösung) der Wohnrechtsbelastung erfolgt über die voraussichtliche Lebensdauer des Wohnrechtnehmers. Der jährliche Mietwert des Wohnrechts ist in der öffentlichen Urkunde über einen Kaufvertrag – Rubrik Begründung eines Wohnrechts – zu entnehmen. Verstirbt der Wohnrechtsberechtigte vorzeitig, wird die noch bestehende Belastung erfolgswirksam aufgelöst.

Für ab 1. Januar 2016 geregelte Hofübergaben mit gleichzeitig begründetem Wohnrecht gilt es in der Erfolgsrechnung des Wohnrechtsbelasteten («Jungbauern») den verkündeten jährlichen Wert des Wohnrechts zu berücksichtigen. Der Wohnrechtnehmer wird dagegen den Wert gemäss Formular

<sup>1</sup>Die Richtlinien der Forschungsanstalt Reckenholz-Tänikon empfehlen für die Berechnung die Barwerttafeln 20x und 20y von Stauffer/Schaetzle mit Zinssatz 4.2 %, sofern der Miet- und Ertragswert nach der Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes berechnet worden ist (der Link zu den Richtlinien ist in [24 Nr. 19](#) angeführt).



«Mietwertermittlung Landwirtschaft – ausserhalb Betriebsleiterwohnung» (Formular 149a) in seiner Steuererklärung deklarieren.

Wurde das Wohnrecht resp. die Hofübergabe vor dem 1. Januar 2016 geregelt (bestehende bzw. laufende Fälle), gilt noch die alte Regelung wie sie vor der generellen Mietwertüberprüfung bestand. Der Wert in der Buchhaltung des «Jungbauern» entspricht demnach dem Wert gemäss Formular «Mietwertermittlung Landwirtschaft – ausserhalb Betriebsleiterwohnung» (Formular 149a). Bis zur vollständigen Saldierung der Rückstellung ist in der Erstellung der Buchhaltungen mit der gleichen Zahl aus der Erfolgsrechnung des Kalenderjahres 2015 fortzufahren.

### 1.2.2.3 Wohnrecht verknüpft mit einem Darlehen

Das Wohnrecht wird bei Nachfolgeregelungen – vor allem aus Gründen der späteren erbrechtlichen Auseinandersetzung – zunehmend mit einem Darlehen des Wohnrechtsberechtigten (in Höhe des Barwerts des Wohnrechts) an die Erwerber verknüpft. Das heisst, dass das Wohnrecht als periodisch entgeltlich ausgestaltet und diese periodischen Entgelte mit den vom belasteten Eigentümer geschuldeten Zins- und Amortisationsleistungen für das Darlehen verrechnet werden. Das Darlehen vermindert sich dadurch während der Wohnrechtsdauer. Beim Eigentümer wird der an das Darlehen angerechneten Zins als Ertrag aus Grundeigentum erfasst (analog Mietzinsträge). Andererseits wird dieser bei ihm wieder als Aufwand verbucht. Beim Wohnrechtsnehmer liegt ein periodisch entgeltliches Wohnrecht vor, welches in der Veranlagungspraxis einkommenssteuerlich gleich behandelt wird wie ein gemietetes Objekt, d.h. dem Wohnrechtsberechtigten wird kein Eigenmietwert zugerechnet. Jedoch bildet der Zins aus seinem Darlehen an den Erwerber/(neuen) Eigentümer steuerbaren Ertrag.

## 2. Wertberichtigungen und Abschreibungen von Land und Wald

### 2.1 Wertberichtigungen und Höchstwert gemäss BGG

Am 1. Januar 1994 wurde das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGG) in Kraft gesetzt. Seither unterliegen die Preise für landwirtschaftliche Grundstücke einer amtlichen Kontrolle. Übersteigt ein vorgesehener Kaufpreis den höchstzulässigen Preis, wird die Bewilligung zum Erwerb verweigert (Art. 63 Abs. 1 Bst. b BGG).

Für Landkäufe – Grundstücke ohne Gebäude – ab 1. Januar 1994 gibt es deshalb in der Regel keine Wertberichtigungen mehr. Wertberichtigungen bei Landkäufen nach dem 1. Januar 1994 sind möglich, wenn der amtliche Richtwert für eine Region erheblich herabgesetzt wird.

Wertberichtigungen sind insoweit zulässig, als der aktuelle Verkehrswert (höchstzulässiger Preis nach Art. 66 BGG) eines Grundstückes unter den Buchwert sinkt. Die Steuerpflichtigen haben den Nachweis zu erbringen, dass sie ihr Land wesentlich zu hoch bewertet haben. Dieser Vergleich erfolgt aufgrund der tatsächlich erzielten Durchschnittspreise. Der aktuelle Höchstwert kann auch durch eine amtliche Verfügung nachgewiesen werden. Die Wertberichtigung ist bei **allen** Parzellen vorzunehmen. Der Betrag muss in einem Wertberichtigungskonto nachgeführt werden. Wertberichtigungen auf zugekauften Einzelgrundstücken müssen parzellenbezogen vorgenommen werden (BGE 2A.571/1998 vom 25. Januar 2000) Die amtliche Verfügung muss vom Steuerpflichtigen beim Landwirtschaftlichen Zentrum Ebenrain angefordert werden.

### 2.2 Abschreibungen

Ordentliche Abschreibungen auf dem Boden allein, unter Weglassung allenfalls darauf stehender Bauten, sind unzulässig, da der Boden ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut ist. Für Einzelheiten zur Abschreibung: siehe «Merkblatt über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe» (Merkblatt A 2001 EStV).

## 3. Kapitalgewinne von landwirtschaftlichen Liegenschaften

### 3.1 Besteuerungsgrundsätze

Im Unterschied zum Geschäftsvermögen nichtlandwirtschaftlicher Betriebe unterliegen die Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nur bis zu der Höhe der Anlagekosten (ohne Abzug allfälliger Subventionen) der Einkommenssteuer bei der direkten Bundessteuer (Art. 18 Abs. 4 DBG). Bei den Staatssteuern unterliegen die Kapitalgewinne von Grundstücken des Geschäftsvermögens für alle Arten von



Betrieben bis zur Höhe der wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer § 25 Abs. 2 StG und im Umfang des Wertzuwachsgewins der Grundstückgewinnsteuer.

Die Besteuerung der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Veräusserungspreis von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erfolgt nach den Bestimmungen des Grundstückgewinnsteuergesetzes (§ 72 Abs. 1 StG). Bei der direkten Bundessteuer ist dieser Gewinn steuerfrei. Dementsprechend werden somit die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke des Geschäftsvermögens von landwirtschaftlichen Betrieben auf Ebene der direkten Bundessteuer privilegiert besteuert. Da Wertzuwachsgewinne in starkem Masse auch von der Zuteilung zu den Nutzungszonen gemäss Raumplanungsrecht abhängen, kommt der Abgrenzung zwischen «land- und forstwirtschaftlichen» und «übrigen» Grundstücken (vgl. Ziffer 3.1) eine wesentliche Bedeutung zu.

### 3.2 Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks»

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks stammt aus dem bürgerlichen Bodenrecht. Damit es sich um ein steuerlich privilegiertes Grundstück handelt, müssen die gleichen Voraussetzungen erfüllt sein. Art. 2 BGG definiert die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke wie folgt:

<sup>1</sup> Dieses Gesetz gilt für **einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende landwirtschaftliche Grundstücke**:

- a. die **ausserhalb einer Bauzone** nach Artikel 15 des Raumplanungsgesetzes vom 22. Juni 1979 liegen; **und**
- b. für welche die **landwirtschaftliche Nutzung zulässig** ist.

<sup>2</sup> Das Gesetz gilt ferner für [Spezialfälle]:

- 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.

<sup>3</sup> Das Gesetz gilt nicht für Grundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören.

Liegt ein Grundstück in der Bauzone, muss geprüft werden, ob einer der vier Spezialfälle von Absatz 2 zutrifft (vgl. dazu auch BGE 2C\_11/2011 vom 2. Dezember 2011, E. 2.2.1 und 2.3.2). Eine Arbeitsgruppe der SSK hat hierzu eine Analyse publiziert.

Daraus folgt: Stille Reserven auf Grundstücken von landwirtschaftlichen Betrieben, welche nicht dem Geltungsbereich des BGG unterliegen, wie etwa vollständig in der Bauzone gelegene Betriebsgrundstücke ohne Bauten bei den direkten Bundessteuern werden grundsätzlich vollumfänglich der Einkommensbesteuerung unterworfen. Nur der vor der Einzonung entstandene Wertzuwachs ist von der Einkommenssteuer ausgenommen, soweit dieser Vorgang aktuell und der Wert bei Einzonung festgestellt wird (vgl. Beispiel in der Analyse der SSK). Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft richtet sich bei der Umsetzung des Bundesgerichtsentscheides für die Bundessteuern nach KS 38/2013 der EStV. Bei den Staatssteuern hat der Entscheid keine Änderung bei der Besteuerung zur Folge.

Die EStV hat ferner zu dieser Thematik ein Kreisschreiben (KS ESTV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013) publiziert, auf welches hier **verwiesen** wird. Die Präzisierung der Abgrenzung zwischen landwirtschaftlichen und nicht landwirtschaftlichen Grundstücken von Landwirten hat folgende Auswirkungen:

- a. direkte Bundessteuer: Der Wertzuwachsgewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens von Landwirten ist nur bei landwirtschaftlichen Grundstücken steuerfrei. Bei nicht landwirtschaftlichen Grundstücken unterliegt dieser der Einkommenssteuer. Ausgenommen ist der vor Einzonung bzw. vor Wegfall des Schutzbereichs des BGG entstandene Wertzuwachs, sofern er festgestellt werden kann (vgl. hierzu Ziffer 3.3 des KS).



- b. Staats- und Gemeindesteuer: Keine Auswirkungen. Der Wertzuwachsge Gewinn bleibt wie bisher der Grundstückgewinnsteuer unterworfen.

### 3.3 Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen

Grundstücke, die für einen landwirtschaftlichen Betrieb bzw. ausschliesslich betrieblich genutzt werden, bilden ohne weiteres Geschäftsvermögen.

Für die Zuordnung bei gemischt genutzten Vermögenswerten (vorab Liegenschaften) ist die vorwiegende Nutzung (Präponderanzmethode) ausschlaggebend (§ 24 lit. b StG). Erreicht ein Anteil mehr als 50 %, fällt der gesamte Vermögensgegenstand unter diesen Bereich. Bei den Mietwerten ist zwischen landwirtschaftlichem und nichtlandwirtschaftlichem Mietwert zu unterscheiden.

Für die erstmalige Zuordnung einer neu erworbenen Liegenschaft sind folgende zwei Zuweisungskriterien möglich (KS EStV 1995/96 Nr. 3 vom 25. November 1992; BGE 2A\_511/1997 vom 17. August 1999 = StR 1999 S. 669):

#### Methode A

Bezahlter oder geschätzter landwirtschaftlicher Pachtzins bzw. Mietwert der betriebsnotwendigen Gebäude (inkl. betriebsnotwendiger Wohnraum)  
**plus**  
bezahlter oder geschätzter Pachtzins für das Land und den Wald (= landwirtschaftlicher Ertragsanteil)

gegenüber

Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude (inkl. vermietete Wohnungen, inkl. NL-Wohnraum)

- Die Liegenschaft ist Privatvermögen, falls die Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude höher ist.

#### Methode B (prioritäre Praxis BL)

Betriebseinkommen (Nettorohertrag inkl. Mietwert betriebsnotwendiger Wohnraum)

gegenüber

Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude

- Ist das Betriebseinkommen höher, stellt der Betrieb Geschäftsvermögen dar. Für die Bestimmung des Betriebseinkommens wird die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung empfohlene Tabelle angewendet.

Im landwirtschaftlichen Bereich stellt sich die Frage der Zuordnung vor allem bei kleinen Betrieben und bei Wohnhäusern. Bei der Zuweisung sind folgende Punkte zu beachten:

- In der Regel werden keine einzelnen Parzellen ausgeschieden. Der Grundsatz der betrieblichen Einheit, wie ihn das bürgerliche Bodenrecht vertritt, ist zu befolgen (z.B. mehr als ein Wohngebäude, Stufenbetriebe usw.).
- Von einem aktiven Mitglied an Betriebsgemeinschaften zur Verfügung gestellte Liegenschaften sind in der Regel dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

**Pächter** müssen die Buchwerte der Gebäudeinvestitionen und mechanischen Einrichtungen im Vermögen deklarieren. Die Abschreibungen sind nachzuführen.

### 3.4 Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken

#### 3.4.1 Allgemeines

Die Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken führt – vorbehaltlich einer Ersatzbeschaffung (vgl. [32 Nr. 2](#)) – zur Besteuerung der stillen Reserven gemäss den unter Ziffer 3.1 dargelegten Grundsätzen. Nachfolgenden werden nur Besonderheiten für bestimmte Arten von Veräusserungsgeschäften dargestellt.

#### 3.4.2 Hofübernahme innerhalb der Familie

Bei Hofübernahme innerhalb der Familie können die **bisherigen Buchwerte** durch die übernehmende Person weitergeführt werden. In diesem Fall werden jedoch auch die nachgeführten Abschreibungen mitübernommen (vgl. KS SSK Nr. 6 vom 15. Juni 1995).



Werden die bisherigen Buchwerte nicht übernommen bzw. liegt der Übernahmewert über dem Buchwert des Abtretenden, kann die Aktivierung in der Eingangsbilanz der Käuferschaft zu den Gestehungskosten erfolgen. Die Verkäuferschaft hat dann auf der Differenz zwischen dem massgeblichen Buchwert und den Anlagekosten (wiedereingebrachte Abschreibungen) die Einkommenssteuer zu entrichten. Bei der Überführung ins Privatvermögen entspricht der Überführungswert den **Anlagekosten**. In diesem Fall sind wieder eingebrachte Abschreibungen und Subventionen unabhängig vom vereinbarten Übernahmepreis abzurechnen (siehe auch 3.3.2, nachfolgend).

Übersteigt der Kaufpreis bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken die Anlagekosten, unterliegt – bei den Staatssteuern – die Differenz grundsätzlich der **Grundstückgewinnsteuer**, sofern kein Steueraufschubsgrund gemäss § 73 StG gegeben ist. Einen Aufschubsgrund bilden unter anderem Erbgang, Erbteilung, Schenkung bzw. gemischte Schenkung. Die Grundstückgewinnsteuer wird nur bei einer Handänderung, nicht aber bei einer Privatentnahme ausgelöst.

### **3.4.3 Verkauf einer landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaft an einen Familienangehörigen, dem diese als Privatvermögen dient**

Beim Verkäufer bzw. der Verkäuferin hat ein Verkauf zum Verkehrswert (höchstzulässiger Preis nach Art. 66 BGBB) zu erfolgen. Ein tieferer Wert stellt eine Schenkung dar. Dies entspricht einer vorgängigen Überführung ins Privatvermögen, da es sich beim Veräusserer nicht mehr um ein landwirtschaftliches Gewerbe handelt. Massgebend für die Berechnung des Liquidationsgewinns (kumulierte Abschreibungen) sind nach § 25 Abs. 2 StG die Anlagekosten (max. aber der höchstzulässige Preis nach Art. 66 BGBB) der Liegenschaft.

Übersteigt der Kaufpreis die Anlagekosten, unterliegt die Differenz grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer, sofern kein Steueraufschubsgrund gemäss § 73 StG gegeben ist.

### **3.4.4 Liegenschaftshandel und Baulandparzellen**

Liegenschaftsgewinne von in der Landwirtschaft tätigen Personen, die ihre bisher selbst bewirtschaftete Liegenschaft oder Teile davon parzellieren (auch inkl. Erschliessung) und als **Baugrundstücke**<sup>2</sup> verkaufen, unterliegen bei der Staatssteuer stets der Grundstückgewinnsteuer (§ 77 Abs. 1 StG) und – soweit noch Abschreibungen oder Wertberichtigungen wiedereingebracht werden – der Einkommenssteuer. Bei den direkten Bundessteuern unterliegt in der Regel der gesamte Kapitalgewinn inklusive Wertzuwachsge-  
winn der Einkommenssteuer, sofern das veräusserte Grundstück vollständig in der Bauzone gelegen und somit nicht mehr dem Geltungsbereich des BGBB unterstanden hatte. Vorbehalten bleibt jener Wertzuwachsge-  
winn, der vor der Einzonung entstanden ist, soweit dieser feststellbar ist (vgl. schematische Darstellung in der Analyse der SSK).

In Bezug auf die Steuerfolgen einer **Abparzellierung** einer in der Bauzone gelegenen Teilfläche wird auf Beispiel 1, Frage 2 in der Analyse der SSK und auf das KS 38/2013 verwiesen.

## **3.5 Überführung einer landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen**

### **3.5.1 Allgemeines zur steuerlichen Behandlung der Überführung ab 2011**

Bei der Überführung ins **Privatvermögen** fällt keine Grundstückgewinnsteuer an, da es an einer Handänderung mangelt. Die Steuer wird erst durch eine spätere entgeltliche Veräusserung ausgelöst, und es wird dann über die Differenz Anlagewert, auf welchem bei der Überführung abgerechnet wurde zum dann zumaligen Verkehrswert bzw. Erlös über die Grundstückgewinnsteuer abgerechnet. Damit gewährleistet das Steuergesetz eine lückenlose Besteuerung der Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken.

Der Kapitalgewinn – Teil wieder eingebrachte Abschreibungen – wird mit der **Einkommenssteuer** erfasst. Eine Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen findet mittels **definitiver Aufgabe** der überwiegenden geschäftlichen Nutzung statt. Als Beispiele sind zu nennen: Schenkung eines Grundstücks ins Privatvermögen der beschenkten Person, definitive Aufgabe oder definitive Redimensionierung des Betriebes mit Verpachtung einzelner Grundstücke, Begründung eines Baurechts auf dem bisher betrieblich genutzten Grundstück z.G. eines Bauinvestors usw.

<sup>2</sup> Dies ist nur für Grundstücke möglich, die nicht dem BGBB unterstehen



Ab 2011 gilt die **Verpachtung** eines (gesamten) Geschäftsbetriebs nur noch auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 2 DBG, § 25 Abs. 3 StG). Ein Aufschub muss nicht mehr wie bisher explizit verlangt werden (Revers). Die Überführung findet bei Fehlen eines Antrags nicht statt und der Geschäftsbetrieb bzw. alle dazugehörigen Aktiven und Passiven verbleiben im Geschäftsvermögen. Dementsprechend bildet auch der Pächtertrag Geschäftsvermögensertrag und unterliegt, insoweit als er den abzuziehenden Eigenkapitalzins übersteigt, der **AHV**.

Liegt eine Überführung ins Privatvermögen vor, besteht gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG bei den direkten Bundessteuern die Möglichkeit, auf Liegenschaften des **betrieblichen Anlagevermögens** auf dem **Wertzuwachs** einen **Besteuerungsaufschub** zu beantragen. Die betreffenden Liegenschaften mit optionalem Aufschub auf dem Wertzuwachs bilden Privatvermögen. Auf der Ebene der Staatssteuern bedarf für Privatentnahmen wegen des monistischen Besteuerungssystems keiner Aufschubsregelung für den Wertzuwachs. Denn bei der Grundstückgewinnsteuer ist eine Privatentnahme in der Regel nie steuerauslösend.

Die genannte Aufschubsregelung für den Wertzuwachs bei der direkten Bundessteuer gilt jedoch nur für Liegenschaften des Anlagevermögens.

Vgl. Kreisschreiben EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II.

Die Aufschubtatbestände bei Verpachtung von landwirtschaftlichen Betrieben sind im Kreisschreiben EStV Nr. 31 vom 22. Dezember 2010 geregelt.

### 3.5.2 Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Tätigkeit

Ab Steuerjahr 2011 werden Liquidationsgewinne bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit unter gewissen Voraussetzungen gemildert mit einer Sondersteuer besteuert. Im Umfang des fiktiven Einkaufs wird der Gewinn wie Kapitaleistungen aus Vorsorge gemäss § 36 StG besteuert. Der Minimalsteuersatz beträgt 2 %. 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.

Vgl. dazu die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV; SR 642.114) und das entsprechende Kreisschreiben EStV Nr. 28 vom 3. November 2010.

Auch auf Grundstücke ausserhalb des BGG, die zum Geschäftsvermögen des bei Aufgabe der selbständigen Tätigkeit liquidierten Landwirtschaftsbetriebs gehören, sind die erwähnten Bestimmungen über die besondere Besteuerung anwendbar.

### 3.5.3 Berechnungsbeispiele zum Kapitalgewinn

Die Überführung kann zum Anlagewert oder zum Verkehrswert, falls dieser kleiner ist als der Anlagewert, vorgenommen werden. Ein tieferer Verkehrswert ist jedoch vom Pflichtigen durch eine unabhängige Schätzung nachzuweisen.

#### Überführung zum Anlagewert (Beispiel)

	Buchwert	Total Abschreibung	Anlagewert	Kapitalgewinn	Überführungswert
Wohnhaus	100'000	10'000	110'000	10'000	110'000
Scheune	60'000	40'000	100'000	40'000	100'000
Schweinestall	30'000	30'000	60'000	30'000	60'000
Land/Wald	30'000		30'000	0	30'000
<b>Total</b>	<b>220'000</b>	<b>80'000</b>	<b>300'000</b>	<b>80'000</b>	<b>300'000</b>



### Überführung zum Verkehrswert (Beispiel)

Die steuerpflichtige Person kann auch eine Überführung aufgrund von Verkehrswerten beantragen. Die Steuerbehörde erteilt dem Bereich Spezialsteuern den Auftrag, eine Verkehrswertschätzung vorzunehmen.

In der Regel erfolgt diese per Augenschein.

	Buchwert	Total Abschrei- bungen	Wertbe- richtigung	Anlage- wert	Verkehrs- wert	Kapital- gewinn	Überfüh- rungswert
Parzelle Nr. x	Wohnhaus	200'000	20'000	220'000	250'000		
	Scheune	60'000	80'000	140'000	90'000		
	Schweine Stall	100'000	150'000	250'000	80'000		
	Remise	40'000	20'000	60'000	50'000		
	Meliorationen	10'000	5'000	15'000	15'000		
	Wald/Land	10'000		10'000	150'000		
	Total	420'000	275'000		695'000	635'000	215'000
y Landkauf 1990	60'000		90'000	150'000	80'000	20'000	80'000
<b>Total</b>	<b>480'000</b>	<b>275'000</b>	<b>90'000</b>	<b>845'000</b>	<b>885'000</b>	<b>235'000</b>	<b>715'000</b>

Durch die Überführung der einzelnen Liegenschaften (Parzellen-Nummern) zu (unter dem Anlagewert liegenden) Verkehrswerten wird nur ein Teil der nachgeführten Abschreibungen als Kapitalgewinn erfasst. Entsprechend reduziert sich aber auch der Überführungswert. Ein später realisierter Verkaufsgewinn über dem Überführungswert (neuer Anlagewert), muss dann als Grundstücksgewinn versteuert werden. Zur Überführung ins Privatvermögen (vgl. [24 Nr. 18](#)).

### 3.6 Berechnung der wiedereingebrachten Abschreibungen

Das Total der seit dem Erwerb zu Lasten des Einkommens getätigten Abschreibungen findet sich als nachgeführte Grösse im Buchhaltungsabschluss oder im Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft ohne Buchhaltung.

	Beispiel 1 Verkauf Liegenschaft an Dritte	Beispiel 2 Verkauf Liegenschaft an Dritte
Anlagekosten	200'000	150'000
kumulierte Abschreibungen	<u>50'000</u>	<u>70'000</u>
Buchwert	150'000	80'000
Verkaufspreis	<u>220'000</u>	<u>120'000</u>
wiedereingebrachte Abschreibungen	50'000	40'000
Grundstücksgewinn	20'000	0

### 3.7 Aufschiebung der Kapitalgewinnbesteuerung bei Verpachtung von bisher selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaften und bei Hofübergaben innerhalb der Familie

#### 3.7.1 Behandlung der bestehenden Reverse ab 2011

Die bestehenden Reverse werden in das neue Recht überführt. Die Liegenschaft bleibt weiterhin im Geschäftsvermögen.

#### 3.7.2 Neue Reverse

Neue Reverse sind gemäss Kreisschreiben EStV 26/2009 nicht mehr möglich.

#### 3.7.3 Verpachtung

Wird der Betrieb aufgegeben und als Gesamtes verpachtet, findet eine Privatentnahme nur bei ausdrücklicher Überführungserklärung statt (Art. 18a Abs. 2 DBG), (vgl. Ziffer 3.5.1). Die Buchwerte der Pächterinvestitionen müssen im Vermögen vom Pächter deklariert werden. Die Abschreibungen sind nachzuführen.



**Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))**

- MB EStV A 2001 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe
- KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009
- KS EStV Nr. 31 vom 22. Dezember 2010
- KS SSK Nr. 6 vom 15. Juni 1995
- Analyse SSK zum BGE vom 2. Dezember 2011
- KS EStV Nr. 28 vom 3. November 2010
- KS EStV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013