



32 Nr. 2 Ersatzbeschaffung in landwirtschaftliche Grundstücke des Geschäftsvermögens

1. Reinvestition von Gewinnen aus der Veräusserung von beweglichem Anlagevermögen in landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke

1.1 Gesetzliche Grundlagen

Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt durch gleiche oder andere Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens in der Schweiz, können stille Reserven des ersetzten Anlagegutes steuerneutral auf das Ersatzobjekt übertragen werden (vgl. § 32 Abs. 1 StG; Art. 30 Abs. 1 DBG). Vorbehalten bleibt jedoch die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens.

Soweit die stillen Reserven auf Liegenschaften der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, ist der Ersatzbeschaffungstatbestand in § 73 lit. h statuiert: Soweit Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens im Sinne von § 32 Abs. 1 StG innert einer Frist von in der Regel 2 Jahren wiederum durch Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt werden, wird die Besteuerung des realisierten Grundstückgewinns aufgeschoben.

Diesen Bestimmungen zufolge können bei Landwirtschaftsbetrieben:

- stille Reserven von veräusserten beweglichen Gütern des betriebsnotwendigen Anlagevermögens auf Investitionen in Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens übertragen werden;
- stille Reserven von veräusserten Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens auf Investitionen in Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens übertragen werden.

1.2 Verbuchung der Ersatzbeschaffung (Bilanzsteuerbereich)

Bei Ersatzbeschaffungen innerhalb des Veräusserungsjahres erfolgt auf den eingebuchten Anlagekosten des Ersatzobjektes im Umfang der stillen Reserven eine **Sofortabschreibung**. Dabei werden grundsätzlich der Buchwert des Ersatzobjektes entsprechend herab- und die kumulierten Abschreibungen heraufgesetzt.

Wird die Ersatzbeschaffung nicht noch im Veräusserungsjahr getätigt, kann im Umfang der stillen Reserven des veräusserten Objektes eine Ersatzbeschaffungsrückstellung gebucht werden (vgl. § 32 Abs. 2 StG und Art. 30 Abs. 2 DBG). Handelsrechtlich handelt es sich um Eigenkapital (Reserve für Ersatzbeschaffung, Ersatzbeschaffungsrücklage), einkommenssteuerrechtlich jedoch um eine Rückstellung, welche bei Nichtverwendung erfolgswirksam aufzulösen ist. Erfolgt dann die Ersatzbeschaffung im Folgejahr, wird die Rückstellung aufgelöst und die Sofortabschreibung auf dem Ersatzobjekt wie voranstehend erwähnt vorgenommen.

Die Verbuchung betrifft nur den Bereich der Einkommenssteuer. Dort, wo die **Grundstückgewinnsteuer** aufgeschoben und der steuerbare Grundstückgewinn auf ein Ersatzobjekt übertragen wird, werden dessen Anlagekosten entsprechend vermindert.

Beispiel 1:

Anlagekosten veräusserte Gst/VW vor 20 Jahren: 150'000, Erlös: 270'000, Reinvestition: 270'000. Die Anlagekosten des Ersatzobjektes entsprechen dem Verkehrswert des Veräusserten vor 20 Jahren.

Beispiel 2:

Anlagekosten veräusserte Gst/VW vor 20 Jahren: 150'000, Erlös: 270'000, Reinvestition: 290'000. Die Anlagekosten des Ersatzobjektes entsprechen dem Verkehrswert des Veräusserten vor 20 Jahren plus die zusätzlich investierten 20'000.

Beispiel 3:

Anlagekosten veräusserte Gst/VW vor 20 Jahren: 150'000, Erlös: 270'000, Reinvestition: 250'000. Besteuert werden 20'000. Die Anlagekosten des Ersatzobjektes entsprechen dem Verkehrswert des Veräusserten vor 20 Jahren von 150'000.

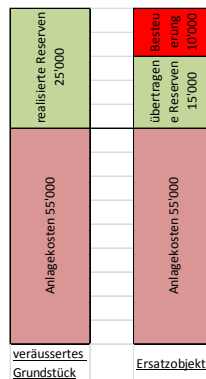


1.3 Ersatzbeschaffungsfrist

Die Ersatzbeschaffung muss in der Regel innert 2 Jahren erfolgen. Ob diese Frist eingehalten ist, wird unter Würdigung aller Umstände im Einzelfall geprüft. Ersatzbeschaffungen müssen grundsätzlich rechtzeitig begonnen werden. Trifft dies zu und kann die Ersatzbeschaffung aus sachlichen Gründen nicht rechtzeitig vollendet werden, wird eine Übertragung der stillen Reserven grundsätzlich trotzdem zugelassen.

1.4 Reinvestition des Erlöses

Obschon der Gesetzeswortlaut nur von Übertragungen auf ein Ersatzobjekt spricht, wird in der Praxis davon ausgegangen, dass nur die vollständige Reinvestition des Erlöses zu einer vollständigen Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt führt (sogenannte absolute Methode). Betragen also der Erlös eines landwirtschaftlichen Grundstückes CHF 80'000, die realisierten stillen Reserven CHF 25'000 und die Ersatzanschaffung nur CHF 70'000, können stille Reserven nur im Umfang von CHF 15'000 auf das Ersatzobjekt übertragen werden:



1.5 Betriebsnotwendiges Anlagevermögen

Das veräusserte wie auch das ersatzbeschaffte Gut müssen im Zeitpunkt der Realisation bzw. der Ersatzbeschaffung betriebsnotwendiges Anlagevermögen bilden. Als solches gelten Güter des Geschäftsvermögens, welche für die betriebliche Leistungserstellung erforderlich sind und tatsächlich im entscheidenden Zeitpunkt zu diesem Zweck verwendet werden. Solche Güter sind insbesondere abzugrenzen von Kapitalanlagen und von Umlaufvermögen. Bei Grundstücken, die für Liegenschaftshandel genutzt werden, handelt es sich um Umlaufvermögen. Grundstücke eines Landwirtschaftsbetriebes werden erst dann zu solchen Umlaufgütern, wenn für den Liegenschaftshandel konkrete Vorkehrungen getroffen werden, wie zum Beispiel Erschliessung, Parzellierung, Projektierung usw.

1.6 Besonderheiten bei Grundstücken in der Bauzone

Besondere Probleme stellen sich bei unbebauten Grundstücken in der Bauzone. Da solche seit den neusten Urteilen des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011) nicht als landwirtschaftliche Grundstücke zählen, gleichwohl aber zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören können, können je nach Lage des veräusserten und des ersatzbeschafften Objektes unterschiedliche Besteuerungssysteme - monistisches und dualistisches - kollidieren.

Grundstücke eines Landwirtschaftsbetriebes qualifizieren demgemäss sowohl als landwirtschaftliche Grundstücke mit besonderer Besteuerung oder aber als nichtlandwirtschaftliche Grundstücke, für welche die gewöhnlichen Besteuerungsregeln für Grundstücke des Geschäftsvermögens gelten. Gemäss dem erwähnten Urteil des Bundesgerichts ist für die Unterscheidung landwirtschaftliche/nicht landwirtschaftliche Grundstücke Art. 2 des Bundesgesetzes über das **bäuerliche Bodenrecht (BGBB)** massgebend. Danach unterliegen Grundstücke, die vollständig in der Bauzone liegen, nicht dem BGBB. Ausgenommen - d.h. dem Schutzbereich des BGBB unterliegend - sind Grundstücke in der Bauzone mit landwirtschaftlichen Bauten und Anlagen, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne des BGBB (und nicht etwa des Steuerrechts) gehören. Für die Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe nach BGBB bedarf es bestimmter quantitativer und qualitativer Kriterien; der betreffende Betrieb muss mindestens eine Standardarbeitskraft zur Bewirtschaftung benötigen. Im Kanton Basel-Landschaft erfolgt die betreffende Beurteilung durch die kantonale Vollzugsbehörde des BGBB. Die EStV hat zur Umsetzung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die direkten Bundessteuern ein **Kreisschreiben** erlassen (KS ESTV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013; vgl. 24 Nr. 20).



Die steuerlichen **Ersatzbeschaffungsnormen** finden sowohl auf landwirtschaftliche als auch auf nicht landwirtschaftliche Grundstücke des Geschäftsvermögens von Landwirten Anwendung, wenn sie als betriebsnotwendiges Anlagevermögen (Ziffer 1.5) qualifizieren. Allerdings ist zu beachten, dass bei Veräusserung von nicht landwirtschaftlichen Grundstücken eine Übertragung der stillen Reserven auf dem Wertzuwachs-gewinn auf Ersatzobjekte oder Ersatzinvestitionen relativ hohe stille Reserven übertragen werden können. Dies ist etwa der Fall, wenn Bauland, das bisher betrieblich genutzt wurde, veräussert wird und der Erlös für Investitionen in Ökonomiegebäude und ein mit dem Betrieb verknüpftes Wohngebäude verwendet wird.

Beispiel:

Verkauf Bauland 700'000, steuerbarer Wertzuwachs-gewinn 650'000
Reinvestition von 700'000 in Neuerstellung Ökonomietrakt und in Ausbau Wohntrakt
Sofortabschreibung auf den Neuinvestitionen von CHF 650'000 als Ersatzbeschaffung, Buchwert Neuinvestitionen: CHF 50'000.

Bei den kantonalen Steuern wird der Wertzuwachs-gewinn auf das Ersatzobjekt übertragen und vermindert im entsprechenden Umfang dessen Anlagekosten.

2. Übertragung von stillen aus beweglichem und unbeweglichem betriebsnotwendigem Geschäftsvermögens auf betriebsnotwendige Liegenschaften mit Beispielen

Bei der Reinvestition von Kapitalgewinnen (Differenz Buchwert zu Anlagewert) aus der Veräusserung von Grundstücken eines Landwirtschaftsbetriebs in ein Ersatzgrundstück (bzw. ein anderes Betriebsgrundstück inkl. eventuell vorhandene Gebäude) werden der Buchwert des Ersatzobjektes sofort herab- und die nachgeführten Abschreibungen heraufgesetzt. Die so übertragenen stillen Reserven müssen in der Bilanz in einem Wertberichtigungskonto offen ausgewiesen werden. Beim Verkauf von Grundstücken und der Ersatzbeschaffung wiederum in Grundstücke können die Gewinne nur bis zur identischen Parzellengrösse übertragen werden. Bei einem Verkauf von beispielsweise 15a Land und dem Erwerb von 2ha Landwirtschaftsland ist der Gewinn auf dem 15a übersteigenden Erlös nicht übertragbar und somit steuerbar.

Bei der Reinvestition von Grundstücksgewinnen (Differenz Anlagewert zu Veräusserungswert) aus der Veräusserung von selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Grundstücken werden die Anlagekosten des Ersatzobjektes sofort herabgesetzt. Da es sich um reinvestierte Wertzuwachs-gewinne handelt, werden keine Abschreibungen nachgeführt.

Weil der Kapitalgewinn bei der direkten Bundessteuer (Differenz Anlagekosten zu Veräusserungspreis) bei landwirtschaftlichen Grundstücken nicht besteuert wird (Art. 18 Abs. 4 DBG), kann er auch nicht aufgeschoben werden. Die Anlagekosten müssen nicht um den aufgeschobenen Grundstücksgewinn reduziert werden (->Steuerbilanz).



Beispiel 1:

Landwirt X verkauft ein Baulandgrundstück für CHF 101'000 aus dem Geschäftsvermögen. Der Anlagewert beträgt CHF 1'000. Der Grundstücksgewinn wird in einen Scheunenumbau investiert. Total Umbaukosten CHF 300'000. Landwirt X macht bei der Grundstücksgewinnsteuer die Ersatzbeschaffung geltend.

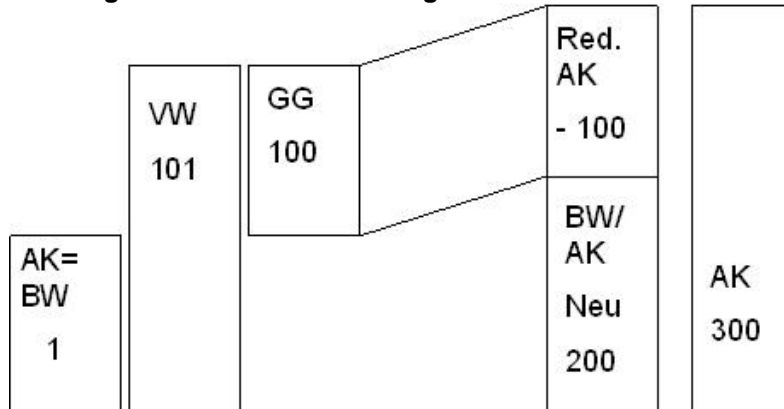
Veranlagung GGwSt

Veräusserungserlös	101'000
./. Anlagewert	1'000
./. Ersatzbeschaffung	<u>100'000</u>
Steuerbar GGwSt	0

Verbuchung Einkommenssteuer

Umbau Scheune	300'000
./. Ersatzbeschaffung	100'000
Verbleibende Anlagekosten	<u>200'000</u>
Kumulierte Abschreibungen	0

Übertrag der Gewinne auf Ersatzgrundstück



BW = Buchwert
KA = kumulierte Abschreibungen
VW = Veräusserungswert
KG = Kapitalgewinn
GG = Grundstücksgewinn
AK = Anlagekosten

Bilanz (Aktiven)

	<u>BW 1.1</u>	<u>Zugang</u>	<u>Abgang</u>	<u>BW 31.12.</u>
Bauland	1'000	100'000	101'000	0
Scheune		300'000	100'000	200'000



Beispiel 2:

Verkauf Liegenschaft im Dorf CHF 700'000, Buchwert CHF 300'000, kumulierte Abschreibungen CHF 200'000, Ersatzbeschaffung in neues Wohnhaus, AK = CHF 550'000.

Übertrag auf neues Grundstück

		GG	Steuer- barer GG		
		200		-50	
KA		KG		KA	
200	VW	200		200	
BW	700			BW	AK
300				300	550

BW = Buchwert KA = kumulierte Abschreibungen VW = Veräußerungswert KG = Kapitalgewinn GG = Grundstückgewinn AK = Anlagekosten
--

Veranlagung GGwSt

Veräußerungserlös	700'000
./. Anlagewert	500'000
./. Ersatzbeschaffung GG	<u>50'000</u>
Steuerbar GGwSt*	150'000

*Verbuchung über Kapitalkonto

Verbuchung Einkommenssteuer

Neubau Wohnhaus	550'000
./. Ersatzbeschaffung GG	<u>50'000</u>
Verbleibende Anlagekosten	500'000
./. Ersatzbeschaffung KG	<u>200'000</u>
= Buchwert	300'000
Kumulierte Abschreibungen	200'000

Bilanz (Aktiven)

	<u>1.1.</u>	<u>Zugang</u>	<u>Abgang</u>	<u>31.12.</u>
Liegenschaft	500'000	50'000 *150'000	700'000	0
Kum. Abschr.	-200'000	200'000		0
Wohnhaus neu		550'000	50'000	500'000
Kum. Abschr.			200'000	-200'000

*Der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 150'000 wird über das Kapitalkonto aus der Erfolgsrechnung gebucht.

Erfolgsrechnung

	<u>Aufwand</u>	<u>Ertrag</u>
Kapitalgewinn		200'000
Abschreibung Ersatzbeschaffung	200'000	

Darstellung: Übertragung der stillen Reserven von beweglichem auf unbewegliches Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs.



Beispiel 3 (Übertragung von Reserven aus beweglichem Geschäftsvermögen in Liegenschaften)

Ausgangslage (ohne Ersatzinvestition)

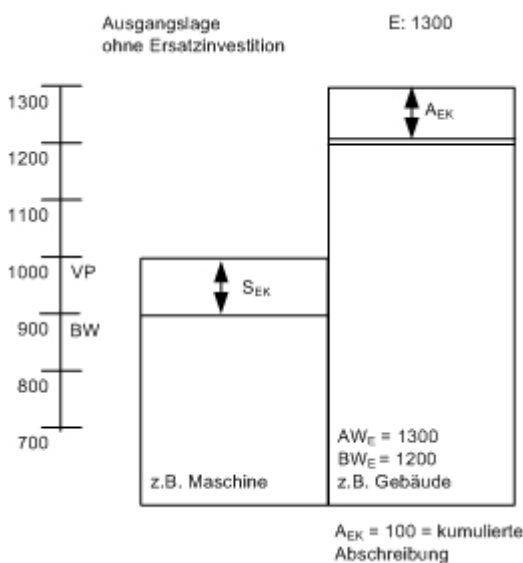
Bewegliches Anlagevermögen (z.B. Maschine, Milchkontingent) wird für 1'000 verkauft.

Die Differenz von 100 zwischen dem Verkaufserlös (1'000) und dem Buchwert (900) wird mit der Einkommenssteuer besteuert.

Ersatzinvestition in landwirtschaftliches Grundstück

Betriebliches Anlagevermögen (z.B. Maschine, Milchkontingent) wird für 1'000 verkauft. Die Ersatzinvestition in die landwirtschaftliche Liegenschaft beträgt 1'300.

Es können stille Reserven in der Höhe von 100 übertragen werden, falls auf der Liegenschaft Abschreibungen vorgenommen werden können. Der Buchwert des Ersatzgutes muss mittels Einmalabschreibung um 100 auf 1'200 herabgesetzt werden. Die kumulierten Abschreibungen müssen um 100 heraufgesetzt werden.



VP: Verkaufspreis
BW: Buchwert
E: Ersatzinvestition
AW: Anlagewert
 S_{EK} : Steuerbares Einkommen
 A_{EK} : Aufgeschobene Einkommensbesteuerung

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

- ➔ KS SSK Nr. 19/2001 vom 31. August 2001
- ➔ Analyse SSK zur Bundesgerichtspraxis betreffend Begriff der landwirtschaftlichen Grundstücke
- ➔ KS EStV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013 zur Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Grundstücken in der Bauzone des Geschäftsvermögens von Landwirten