

Landwirtschaft

§ 23 Nr. 6
(Steuererklärung Ziff. 150/151)

Gesetzliche Grundlagen

§ 23 Abs. 1 StG

Selbständige Erwerbstätigkeit

Steuerbar sind alle Einkünfte aus dem Betrieb eines Unternehmens wie Handel, Industrie, Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

§ 24 StG

Kapital- und Liquidationsgewinne

¹Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapital- und Liquidationsgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

²Als Liquidationswert gilt der Verkehrswert.

³Als Liquidationsgewinn gelten aber höchstens die zugelassenen Abschreibungen und Rückstellungen bei

- a) Veräusserung von Grundstücken eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes;
- b) Überführung von Grundstücken des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen, wenn die steuerpflichtige Person dies beantragt. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

⁴Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen.

^{4bis}Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur spä-

teren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen.

Art. 18 Abs. 1 DBG

Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

Art. 18 Abs. 2 DBG

Die Bestimmungen der Bundessteuer sind gleichlautend.

Art. 18 Abs. 4 DBG

Art. 18a DBG

Weitere Grundlagen

- Bundesgesetz vom 04.10.1991 über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; SR 211.412.11)
- Bundesgesetz vom 22.06.1979 über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz, RPG; SR 700)
- Bundesgesetz vom 29.04.1998 über die Landwirtschaft (Landwirtschaftsgesetz, LwG; SR 910.1)
- Landwirtschaftsgesetz des Kanton Solothurn vom 04.12.1994 (BGS 921.11)
- Steuerverordnung Nr. 15: Bemessung des Mietwertes der eigenen Wohnung (vom 28.01.1986; BGS 614.159.15)
- Kreisschreiben ESTV Nr. 31 vom 22.12.2010: Landwirtschaftliche Betriebe - Aufschubstatbestand bei Verpachtung
- Kreisschreiben ESTV Nr. 38 vom 17.07.2013: Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten
- Kreisschreiben Schweizerische Steuerkonferenz KS 06 vom 15.06.1995: Einkommenssteuerliche Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert gemäss dem Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB)
- Merkblatt NL1/2007 der ESTV (Merkblatt über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhabern in der Land- und Forstwirtschaft)
- Richtlinien zur Ermittlung des landwirtschaftlichen Mietwertes der Betriebsleiterwohnungen der Arbeitsgruppe Landwirtschaft der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 29. Mai 2012

Inhalt

1	Allgemeines	3
2	Einkommensermittlung	3
2.1	Grundsätzliches	3
2.2	Spezialfälle bei der Einkommensermittlung	4

2.2.1	Abschreibungssätze	4
2.2.2	Naturalbezüge und Privatanteile	5
2.2.3	Eigenmietwert	6
3	Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit	7
3.1	Verkauf des Betriebs oder Aufgabe der Tätigkeit	8
3.2	Verpachtung des Betriebs	9
3.3	Betriebsabtretung	9
3.4	Nutzungsrechte aus der Abtretung von Geschäftsvermögen	11
3.4.1	Nutzniessung und Wohnrecht	11
3.4.2	Verkauf gegen eine Leibrente	11
4	Ersatzbeschaffung in der Landwirtschaft	12
5	Geschäftsvermögen oder Privatvermögen in der Landwirtschaft (Präponderanz)	13
6	Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Geschäftsvermögen	15
6.1	Grundstücke des Geschäftsvermögens in der Bauzone	15
7	Direkte Bundessteuer	19

1 Allgemeines

Die land- und forstwirtschaftliche Erwerbstätigkeit wird als selbständige Erwerbstätigkeit angesehen. Daher kann grundsätzlich auf die Ausführungen im Solothurner Steuerbuch zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit verwiesen werden.

In diesem Kapitel werden lediglich die steuerlichen Spezialfälle und Besonderheiten der land- und forstwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit behandelt.

Der in diesem Kapitel verwendete Begriff der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit und des landwirtschaftlichen Betriebs schliesst jeweils die forstwirtschaftliche Erwerbstätigkeit und den forstwirtschaftlichen Betrieb mit ein. Der Einfachheit halber wird in diesem Kapitel nur die männliche Form verwendet.

2 Einkommensermittlung

2.1 Grundsätzliches

Für die Einkommensermittlung und die steuerliche Deklaration steht auf der Homepage des Kantonalen Steueramtes (Register: Privatpersonen und selbständig Erwerbende, Formulare NP) ein gesamtschweizerisch harmonisierter Fragebogen zur Verfügung. Die Wegleitung zum Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft ist ebenfalls an dieser Stelle abrufbar.

Erfolgt die Ermittlung des Einkommens nach Buchhaltung (Jahresrechnung), so sind die Ziffern 1, 2, 5 und 6 des Fragebogens auszufüllen, sowie die Bilanz, Erfolgsrechnung und das Privat-/Kapitalkonto mit einzureichen. Erfolgt die Ermittlung aufgrund von Aufzeichnungen, sind die Ziffern 3, 5 und 6 des Fragebogens auszufüllen.

Betreffend die Aufzeichnungspflicht und die Bestimmungen zur Buchführung und Rechnungslegung wird auf StB SO § 23 Nr. 2 verwiesen. Diese Bestimmungen gelten auch für die landwirtschaftlichen Betriebe.

2.2 Spezialfälle bei der Einkommensermittlung

2.2.1 Abschreibungssätze

Ohne besonderen Nachweis gelten die Abschreibungssätze für Landwirtschaftsbetriebe des „Merkblatts für Selbständigerwerbende“ (ab 01.01.2014 – Formular-Nr. 1.41; abrufbar auf der Homepage des Kantonalen Steueramtes unter dem Register: Privatpersonen und selbständig Erwerbende, Formulare NP).

Bei Photovoltaikanlagen im Geschäftsvermögen eines landwirtschaftlichen Betriebs gelten ohne besonderen Nachweis folgende Abschreibungssätze (§ 16 Abs. 3 VV StG):

- Im Jahr der Erstellung und in den beiden folgenden Jahren:
 - o vom Anschaffungswert: 25%
 - o vom Buchwert: 50%
- Anschliessend zu den für die betreffende Anlage üblichen Sätzen gemäss dem erwähnten Merkblatt

Bei der Überführung von Landwirtschaftsbetrieben mit Photovoltaikanlagen ins Privatvermögen erfolgt die Besteuerung analog den übrigen festen Einrichtungen: Liegt der Verkehrswert des ganzen, handelsrechtskonform separat aktivierten Gebäudes inklusive den Anlagen und Einrichtungen über den Anlagekosten, werden nur die bisherigen Abschreibungen wiedereingebracht und besteuert. Liegt der Verkehrswert tiefer als die Anlagekosten, ist nur die Differenz des Buchwertes zum tieferen Verkehrswert zu berücksichtigen.

Die Nachholung von unterlassenen Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen der Betrieb in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsgangs keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Sie sind zu begründen.

Auf Grund und Boden sind grundsätzlich keine Abschreibungen zulässig. Nur in begründeten Ausnahmefällen (wenn und soweit der Verkehrswert dauernd unter den Buchwert gesunken ist) können Wertberichtigungen vorgenommen werden.

Subventionen (Beiträge der öffentlichen Hand, Investitionshilfen) stellen Betriebseinkommen dar, das durch eine ausserordentliche Einmalabschreibung der Anlagekosten kompensiert werden kann. Die (wiedereinzubringenden) Abschreibungen werden dadurch erhöht (latente Steuerlast). Nicht statthaft ist die Bildung einer Rückstellung für eine allfällige Rückerstattungspflicht der Subvention.

Wird ein Gebäude vollständig abgerissen, so gehen mit dem Abriss auch alle bisherigen Abschreibungen des Gebäudes unter.

2.2.2 Naturalbezüge und Privatanteile

Die Pauschalansätze sind dem Merkblatt NL1/2007 der ESTV zu entnehmen.

2.2.2.1 *Naturalbezüge*

Zu den steuerbaren Einkünften gehören auch die Bezüge selbst hergestellter Produkte, die der Landwirt aus dem eigenen Betrieb bezieht. Diese Bezüge sind nach den Preisen zu bewerten, die der Landwirt von einem Dritten erhalten würde (Verkaufspreis für Dritte). Die Pauschalbeträge der Wegleitung zum Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft stellen Durchschnittsansätze dar; in begründeten Fällen kann daher auf die nachgewiesenen Bezüge (zu Verkaufspreisen für Dritte) abgestellt werden.

Auch die Bezüge von selbst hergestellten Produkten für seine Angestellten sind dem Einkommen des Landwirts hinzuzurechnen. Dieser kann jedoch für diese Bezüge einen Naturallohnabzug (Selbstkostenabzug) verbuchen. Im Naturallohnabzug enthalten sind auch die Aufwendungen des Landwirts für die nicht im Betrieb hergestellten Drittwaren, welche durch die Angestellten verbraucht werden (z.B. Teigwaren etc.). Der Angestellte hat diese Leistungen als Naturallohn (Verpflegung und/oder Unterkunft) zu versteuern. Der Lohnausweis ist durch den Arbeitgeber entsprechend auszufüllen.

2.2.2.2 *Privatanteile*

In der Regel sind die Privatanteile an den Kosten für Heizung, Elektrizität, Reinigung, Telefon usw., die Privatanteile an den Löhnen des Geschäftspersonals und die Privatanteile an den Autokosten aufgrund der Ansätze der Wegleitung zu berücksichtigen.

Werden sämtliche Heizungskosten dem Betrieb belastet, sind die Privatanteile regelmässig anzupassen. In der Regel entfällt der Grossteil der Heizleistung auf die privaten Räumlichkeiten.

Telefonie-, Internet- und Mobilfunkkosten von nicht im Betrieb mitarbeitenden Familienmitgliedern können nicht dem Betrieb belastet werden.

Arbeiten Betriebsangestellte (auch Ehegattinnen oder Lebenspartnerinnen) zum Teil auch für die privaten Bedürfnisse des Betriebsinhabers (beispielsweise die Zubereitung der Verpflegung, Besorgung der privaten Räume und Wäsche etc.), so ist ein den Verhältnissen entsprechender Teil des Lohnaufwandes als Privatanteil aufzurechnen (insbesondere wenn der verbuchte Lohnaufwand für eine nahestehende Person deutlich höher ausfällt, als dies für die erbrachten betrieblichen Arbeitsleistungen an einen Dritten üblich wäre). Arbeitszeiterfassungen, Stundenrapporte oder schriftliche Arbeitsverträge können als Beweismittel beigebracht werden.

Die Pferdehaltung dient regelmässig nicht der betrieblichen Leistungserstellung. Pro Pferd ist daher grundsätzlich ein Privatanteil von CHF 3'000.00 pro Jahr zu berücksichtigen.

2.2.3 Eigenmietwert

Nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung (ASA 63 155) hat sich der Marktwert von Betriebsleiterwohnungen nach der Pachtzinsverordnung zu richten. Es ist derjenige Teil des Pachtzinses zu ermitteln, welcher auf die Betriebsleiterwohnung entfällt.

Der Mietwert der landwirtschaftlichen Betriebsleiterwohnung kann grundsätzlich nach zwei Methoden ermittelt werden:

- Ermittlung des Pachtzinsanteils nach der eidg. Pachtzinsgesetzgebung
- Hilfsmethode bei fehlender Pachtzinsschätzung (Regelfall im Kanton Solothurn)

Bei der Ermittlung des Pachtzinsanteils nach der eidg. Pachtzinsgesetzgebung gilt die Formel: $(85\% \times \text{Mietwert der Wohnung}) + (3.5\% \times \text{Ertragswert der Wohnung})$. Die Berechnung des Eigenmietwerts nach der eidgenössischen Pachtzinsgesetzgebung wird auf Verlangen oder bei Bedarf durchgeführt. Gemäss § 8 Abs. 3 StVO Nr. 15 haben die steuerpflichtigen Personen in diesem Falle eine aktuelle Schätzung der kantonalen Schätzungsstelle vorzulegen.

In der Regel erfolgt die Ermittlung des Eigenmietwerts aufgrund der Hilfsmethode. Da die nach dieser Methode ermittelten Werte innerhalb des von der Schätzungsanleitung vorgesehenen Bereiches liegen, entsprechen sie den Anforderungen des in ASA 63 155 dargestellten Bundesgerichtsentscheids.

2.2.3.1 Hilfsmethode

Gemäss § 8 StVO Nr. 15 ist der Mietwert von Wohnungen landwirtschaftlicher Heimwesen abhängig von der Grösse der Wohnung in Raumeinheiten (RE) und beträgt in der Regel (Franken pro Wohnung und Jahr):

Verkehrslage	Zustand der Wohnung	klein (bis 8 RE)	mittel (bis 12 RE)	gross (über 12 RE)
gut	gut	9'700	13'400	17'000
gut	mittel	7'500	10'300	13'200
gut	schlecht	4'300	5'900	7'500
mittel	gut	8'700	11'900	15'200
mittel	mittel	6'500	9'000	11'400
mittel	schlecht	3'400	4'700	6'000
schlecht	gut	8'000	11'000	14'000
schlecht	mittel	5'900	8'100	10'300
schlecht	schlecht	2'900	3'900	5'000

Massgebend ist die Zahl der Räume, welche der Eigentümer oder Pächter mit seinen Angehörigen bewohnt, ohne die Wohnräume der im Betrieb mitarbeitenden, selbstständig steuerpflichtigen Kinder und Angestellten (§ 8 Abs. 2 StVO Nr. 15). In besonderen Fällen (alte, primitiv eingerichtete, sehr schlecht unterhaltene Häuser oder Gebäude mit höchstem Komfort) sind diese Pauschalansätze nicht massgebend (§ 9 StVO Nr. 15).

Als Grundlage für die Bestimmung der Verkehrslage, die Anzahl der Raumeinheiten und den Zustand der Wohnung dient das Protokoll zur Ertragswertschätzung der Schätzungsstelle des Solothurner Bauernverbandes.

Die obige Tabelle wird auch jährlich in der Wegleitung zur Steuererklärung bei den Einkünften aus Liegenschaften publiziert.

3 Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit

Die Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit kann auf verschiedene Weise erfolgen und kann zu unterschiedlichen Steuerfolgen führen. Nachfolgend sind die häufigsten Sachverhalte im Zusammenhang mit der Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit näher ausgeführt. Grundsätzlich gelten die Bestimmungen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Insbesondere ist auf StB SO § 24 Nr. 1 (Kapital- und Liquidationsgewinne, inkl. privilegierte Besteuerung) und StB SO § 24 Nr. 3 (Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen) zu verweisen.

Bei einer Übernahme der operativen Betriebsführung und der gesamten Buchhaltung zu den massgeblichen Einkommenssteuerwerten durch den anderen Ehegatten (beispielsweise aufgrund der ansonsten wegfallenden Direktzahlungen), wird in der Regel von einer Fortführung der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit ausgegangen. Die Steuerfolgen bei einer späteren Realisation der stillen Reserven treffen denjenigen Ehegatten, welcher gemäss der Jahresrechnung die Betriebsführung innehat. Im Zeitpunkt der Übergabe der Buchhaltung an den anderen Ehegatten steht es der bisher betriebsführenden Person offen, die aktivierten Liegenschaften in das Privatvermögen zu überführen, diese an den übernehmenden Ehegatten zu verpachten und nur den restlichen Betrieb zu übergeben. Unter Ehegatten kann aus steuerlicher Sicht auf formlose Pachtverträge abgestellt werden. Die Überprüfung der Fallkonstellationen auf die Tatbestandsmerkmale der Steuerumgehung bleibt vorbehalten.

Erfolgt die Aufgabe der landwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit infolge vorgerückten Alters (nach vollendetem 55. Altersjahr) oder infolge Invalidität definitiv, unterliegen die Liquidationsgewinne einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer. Diese privilegierte Besteuerung ist nur einmal, im Zeitpunkt der definitiven Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit möglich (§ 47^{ter} StG).

Zum Liquidationsgewinn gehören die in den letzten zwei Jahren (sog. Liquidationsperiode) realisierten stillen Reserven. Nicht zum Liquidationsgewinn gehören die ordentlichen Einkünfte aus landwirtschaftlicher Erwerbstätigkeit und die übrigen nicht aus der Liquidation stammenden Einkünfte.

Die steuerpflichtige Person kann einen Antrag auf Besteuerung eines fiktiven Einkaufs stellen. Dieser fiktive Einkauf soll der Vorsorgelücke entsprechen und ist durch die steuerpflichtige Person nachzuweisen. Im Übrigen sei in diesem Zusammenhang auf das Kreis Schreiben Nr. 28 der ESTV vom 03.11.2010 und StB SO § 24 Nr. 1 verwiesen.

3.1 Verkauf des Betriebs oder Aufgabe der Tätigkeit

Die echte (beispielsweise durch Verkauf), die buchmässige oder die steuersystematische Realisation von stillen Reserven gehören zu den Einkünften aus landwirtschaftlicher Tätigkeit. Wird die Tätigkeit als Landwirt aufgegeben, so sind die nicht verkauften (zurückbehaltenen) Geschäftsaktiven aufgrund der Nutzungsänderung in das Privatvermögen zu überführen (steuersystematische Realisation; § 24 Abs. 1 StG).

Insbesondere die Gewinne aus der Veräusserung (oder der Überführung) von Grundstücken können zu unterschiedlichen Steuerfolgen führen:

Handelt es sich um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück, so wird nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Einkommenssteuerwert (steuerlich massgebender Buchwert) den steuerbaren Einkünften zugerechnet (§ 24 Abs. 3 lit. a StG). Diese Differenz wird auch als wieder eingebrachte Abschreibungen bezeichnet. Die Differenz zwischen dem Verkaufserlös und den Anlagekosten (auch Wertzuwachsgewinn genannt) unterliegt der Grundstückgewinnsteuer gem. § 48 ff. StG und ist bei der Bundessteuer steuerfrei (Art. 18 Abs. 4 DBG).

Handelt es sich nicht um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke (vor allem bei Bauland ohne Baute), gilt die gesamte Differenz zwischen dem Verkaufspreis (resp. dem Verkehrswert bei Überführung) und dem Einkommenssteuerwert als Einkommen aus landwirtschaftlicher Tätigkeit (BGE 138 II 32).

Die steuerliche Abrechnung über die gesamten stillen Reserven bei der Überführung in das Privatvermögen eines nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks, stellt den Landwirten nicht selten vor Liquiditätsprobleme, da mit diesem Vorgang kein Geldzufluss verbunden ist. Aus diesem Grund kann die steuerpflichtige Person bei der Überführung eines Grundstücks (des Anlagevermögens) aus dem Geschäfts- in das Privatvermögen verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Einkommenssteuerwert (also die wieder eingebrachten Abschreibungen) besteuert wird. Die Besteuerung der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und den Anlagekosten aber bleibt vorbehalten und erfolgt im Zeitpunkt der Veräusserung (oder Erbteilung) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (§ 24 Abs. 3 lit. b StG; vgl. StB SO § 24 Nr. 3, Ziff. 4.3). Dieses Einkommen unterliegt der AHV-Pflicht und kann in der Regel nicht mehr privilegiert besteuert werden, da der Zeitpunkt der Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit bereits früher war.

Die Beschreibung der Qualifikation als land- und forstwirtschaftliches Grundstück erfolgt nachfolgend unter dem Titel 6 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Geschäftsvermögen.

3.2 Verpachtung des Betriebs

Seit dem 01.01.2011 gilt die Verpachtung nur noch auf Antrag hin als Überführung in das Privatvermögen (§ 24 Abs. 4 StG). Ohne diesen Antrag verbleibt der verpachtete Betrieb im Geschäftsvermögen des Verpächters. Dies hat zur Folge, dass die selbständige Erwerbstätigkeit noch nicht aufgegeben wurde und weiterhin eine Buchführungs- resp. Aufzeichnungspflicht besteht (vgl. StB SO § 23 Nr. 2). So gelten beispielsweise folgende Positionen weiterhin als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Verpächters (Aufzählung nicht abschliessend):

- Der Eigenmietwert des Verpächters (sofern noch in der Liegenschaft wohnhaft)
- Der vereinbarte Pachtzins
- Allfällige selbständige Nebenerwerbstätigkeiten

Als Aufwand können weiterhin berücksichtigt werden (Aufzählung nicht abschliessend):

- Der effektive Liegenschaftsunterhalt
- Abschreibungen auf der Liegenschaft
- Die Schuldzinsen
- Geschäftsmässig begründeter Aufwand im Zusammenhang mit selbständigen Nebenerwerbstätigkeiten
- Persönliche AHV-Beiträge (sofern noch geschuldet)

Die Abschreibungstabellen müssen weiterhin nachgeführt werden. Werden im Zeitpunkt der Verpachtung Maschinen, Vorräte, lebendes Inventar etc. an den Pächter verkauft, so realisiert der Verpächter Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkommenssteuerwert. Dieser Gewinn kann mangels definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nicht privilegiert besteuert werden.

Der Zeitpunkt der Überführung des verpachteten Betriebs vom Geschäfts- in das Privatvermögen ist frei wählbar. Der dabei erzielte Kapital- resp. Liquidationsgewinn kann privilegiert besteuert werden, sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt sind (vgl. StB SO § 24 Nr. 1). Bei den Liegenschaften ist auch in diesem Falle die Unterscheidung zwischen den *nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* und den *land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken* mit den jeweiligen Steuerfolgen zu beachten. Hierzu wird auf die Ausführungen bei Punkt 3.1 dieses Kapitels verwiesen.

Dieser Aufschub der Besteuerung bei Verpachtung (Verbleib im Geschäftsvermögen) ist nur möglich, wenn ein Pachtvertrag vorliegt.

3.3 Betriebsabtretung

Erfolgt die Betriebsabtretung unter Familienangehörigen unentgeltlich, resultiert kein steuerbarer Kapitalgewinn. Dies gilt auch, wenn der Übernahmepreis unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegt (beispielsweise bei der Betriebsabtretung zum Ertragswert). Der

Erwerber führt in diesen Fällen die im Zeitpunkt der Übernahme massgebenden Einkommenssteuerwerte weiter (Buchwertfortführung). Beim Veräusserer kann in der Differenz zwischen dem höheren Eigenkapital und dem tieferen Übernahmepreis kein Verlust angenommen werden. Die stillen Reserven bleiben im Betrieb und die latente Steuerlast geht auf den Übernehmer über. Daher ist es wichtig, dass die Anlagekosten des Abtreters durch den Übernehmer weitergeführt werden. Bei einer späteren Veräusserung durch den Übernehmer werden also nicht nur seine getätigten Abschreibungen, sondern auch diejenigen des Abtreters wieder eingebracht. Hinsichtlich der kantonalen Schenkungssteuer ist auf die Ausnahmen in § 236 StG zu verweisen. Liegt der Verkehrswert höher als der Ertragswert, fällt keine Schenkungssteuer an, falls ein rechtsverbindlicher Anspruch auf Übertragung zum Ertragswert besteht. Diese Ausführungen gelten für Fälle, in denen der für die Abtretung angenommene Wert (z.B. Ertragswert, Buchwert) unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegt.

Entspricht hingegen der Übernahmepreis dem tatsächlichen Verkehrswert (der Preis, der unter den gegebenen Verhältnissen tatsächlich rechtlich realisiert werden kann) und ist dieser Übernahmepreis tiefer als der Einkommenssteuerwert, kann die Differenz beim Veräusserer steuerlich als Verlust anerkannt werden. Die Aktivierung der übernommenen Werte erfolgt beim Erwerber zum vereinbarten Übernahmepreis (eine höhere Aktivierung - beispielsweise zu den Einkommenssteuerwerten des Veräusserers - ist unzulässig). Bei einer solchen Veräusserung zu Verkehrswerten übernimmt der Erwerber keine stillen Reserven vom Veräusserer. Die bisherigen Abschreibungen gehen nicht auf den Erwerber über. Der Nachweis des tatsächlichen Verkehrswertes obliegt dem Veräusserer (steuermindernde Tatsache). Dieser Nachweis hat mit detaillierten, von einer unabhängigen Stelle bestätigten Inventaren und den dazugehörigen Verträgen zu erfolgen.

Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften nach Art. 960 ff. OR sind auch in der Landwirtschaft zu beachten. Liegt der Verkehrswert eines Betriebs tiefer als das Eigenkapital der Steuerbilanz, ist dies möglicherweise auf unterlassene Abschreibungen in den Vorperioden zurückzuführen. Die Überprüfung der Steuerumgehung bleibt vorbehalten.

Anmerkung zur Abtretung eines landwirtschaftlichen Betriebs zu Ertragswerten: Das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) regelt im 2. Abschnitt das Vorkaufsrecht der Verwandten, in Art. 44 ist die Übernahme zum Ertragswert geregelt. Der Ertragswert liegt regelmässig unter dem Verkehrswert. Der Begriff des Ertragswerts ist in Art. 10 BGBB umschrieben. Wird das Vorkaufsrecht ausgeübt, darf der Übernahmepreis den Ertragswert grundsätzlich nicht übersteigen, unter besonderen Umständen ist eine angemessene Erhöhung des Übernahmepreises gerechtfertigt (vgl. Kreisschreiben Schweizerische Steuerkonferenz KS 06 vom 15.06.1995: Einkommenssteuerliche Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert gemäss dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB)).

Liegt der Übernahmepreis aber über dem Eigenkapital gemäss der Steuerbilanz, führt die Differenz zwischen dem höheren Übernahmepreis und dem tieferen Eigenkapital zur Realisation von stillen Reserven durch den Veräusserer. Die Besteuerung dieses Kapital- resp. Liquidationsgewinnes richtet sich nach StB SO § 24 Nr. 1 (gegebenenfalls ist eine privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung möglich). Der Erwerber kann in der Folge in seiner

Steuerbilanz die Einkommenssteuerwerte aufwerten. Diese Aufwertung erfolgt im Umfang der vom Veräusserer versteuerten stillen Reserven.

Grundsätzlich wird ein ganzer landwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des Landwirtschaftsgesetzes (LwG) übertragen und vom Übernehmer weitergeführt.

3.4 Nutzungsrechte aus der Abtretung von Geschäftsvermögen

Bei Betriebsabtretungen, bei welchen ein Teil der Kaufpreisfinanzierung durch die Einräumung von Nutzungsrechten (vor allem als Nutzniessung oder Wohnrecht; seltener als Leibrente) erfolgt, gilt es die steuerlichen und buchmässigen Folgen zu beachten.

3.4.1 Nutzniessung und Wohnrecht

Beim Veräusserer der Liegenschaft (Nutzungsberechtigter) kann ein Kapitalgewinn anfallen; massgebend für dessen Berechnung ist der vereinbarte Kaufpreis. Zur Besteuerung dieser Gewinne wird auf Ziffer 3.1 verwiesen. Weiter erhält der Nutzungsberechtigte nun einen steuerbaren Ertrag aus dem Nutzungsrecht. Dieser Ertrag wird als Vermögensertrag (z.B. Wohnrecht, nicht landwirtschaftlicher Mietwert) besteuert, dies bis zu seinem Tode oder dem freiwilligen Verzicht. Wird im Kaufvertrag dem Nutzungsrecht kein Wert beimessen (unentgeltliche Begründung), ist trotzdem ein Ertrag zu erfassen.

Der Übernehmer (Käufer, Belasteter) erfasst auf der Aktivseite den gesamten Kaufpreis der Liegenschaft (inkl. Barwert des Nutzungsrechts). Dieser Wert gilt fortan als seine Anlagekosten. Auf der Passivseite ist der Barwert des Nutzungsrechts als Rückstellung zu erfassen. Diese Rückstellung wird nun in den folgenden Jahren (über die voraussichtliche Lebensdauer des Nutzungsberechtigten) erfolgswirksam aufgelöst. In der Buchhaltung erfolgt diese Auflösung beispielsweise mit folgender Buchung: Rückstellung an ausserordentlicher Ertrag. Kommt es zum vorzeitigen Ableben des Nutzungsberechtigten, wird die gesamte verbleibende Rückstellung im Jahr des Ablebens erfolgswirksam aufgelöst, wobei es in diesem Zeitpunkt zulässig ist, die Auflösung mittels einer Einmalabschreibung in derselben Höhe zu neutralisieren. Die Verbuchung dieser Einmalabschreibung erfolgt analog der Verbuchung der Einmalabschreibung bei Subventionen (vgl. 2.2.1). Ist die Rückstellung vollständig aufgelöst, hat der Übernehmer im Zusammenhang mit dem Nutzungsrecht keine Buchungen mehr vorzunehmen (auch die Verbuchung eines Aufwandes ist nicht möglich). Selbstverständlich wird für den durch den Nutzungsberechtigten bewohnten (und durch diesen als Vermögensertrag versteuerten) Teil der Liegenschaft beim Übernehmer kein Eigenmietwert erfasst.

3.4.2 Verkauf gegen eine Leibrente

Auch hier kann beim Veräusserer ein Kapitalgewinn anfallen (siehe Ziffer 3.1). Massgeblich für den Verkaufspreis ist in der Regel der Barwert der Rente (abhängig von der durchschnittlichen Lebenserwartung des Begünstigten). Die lebenslange Leibrente ist beim Empfänger zu 40% als Einkommen steuerbar (§ 29 Abs. 2 StG).

Der Übernehmer bilanziert auf der Aktivseite die übernommenen Aktiven inklusive des vom Verkäufer versteuerten Kapitalgewinns (versteuerte stille Reserven). Beim Fremdkapital erfolgt die Erfassung einer Rückstellung in der Höhe des Barwerts der Rente. Wird nun in der Folge die Rente durch den Übernehmer bezahlt, stellt dies für ihn geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (Aufwand an liquide Mittel). Diesem Aufwand steht jedoch die Auflösung der als Fremdkapital bilanzierten Rückstellung gegenüber (Rückstellung an ausserordentlicher Ertrag). Diese Buchungen neutralisieren sich also gegenseitig. Erfolgswirksam werden sie erst, wenn der Begünstigte entweder vorzeitig verstirbt (Auflösung der Rückstellung als Ertrag), oder er länger lebt als in der statistischen Berechnung angenommen (zusätzliche Leistungen als geschäftsmässig begründeter Aufwand).

4 Ersatzbeschaffung in der Landwirtschaft

§ 36 StG regelt die Ersatzbeschaffungen bei Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch ebenfalls betriebsnotwendige Anlagegüter, die sich in der Schweiz befinden. Diesbezüglich wird auf das Kapitel „Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigen Anlagevermögen“ (StB SO § 36 Nr. 1) verwiesen.

Eine landwirtschaftliche Besonderheit stellt indes die Ersatzbeschaffung von Grundstücken oder Grundstücksteilen dar. Da bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Geschäftsvermögen als Liquidationsgewinn höchstens die zugelassenen Abschreibungen und Rückstellungen gelten (§ 24 Abs. 3 lit. a StG), kann auch nur auf den stillen Reserven im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen eine Ersatzbeschaffung gewährt werden. Der Wertzuwachsge Gewinn im Zeitpunkt der Ersatzbeschaffung unterliegt der kantonalen Grundstückgewinnsteuer.

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 Wertzuwachsge Gewinn der kantonalen Grundstückgewinnsteuer und ist von der direkten Bundessteuer ausgenommen. Der restliche Wertzuwachsge Gewinn (Anteil nicht angemessener Umschwung) sowie die wiedereingebrachten Abschreibungen, deren Besteuerung aufgeschoben wurde, unterliegen der Einkommenssteuer (KS ESTV Nr. 38, Ziff. 3.6.2).

Der Verkauf von Bauland aus dem Geschäftsvermögen eines Landwirts berechtigt zum Aufschub der Besteuerung der realisierten stillen Reserven mittels Ersatzbeschaffung, wenn die Ersatzliegenschaft ebenfalls zum Geschäftsvermögen gehört (der massgebliche Einkommenssteuerwert der Ersatzliegenschaft entspricht dem um die übertragenen stillen Reserven verminderten Kaufpreis). Eine Übertragung auf eine Kapitalanlageliegenschaft oder Privatvermögen ist ausgeschlossen.

Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens (§ 36 Abs. 1 letzter Satz).

5 Geschäftsvermögen oder Privatvermögen in der Landwirtschaft (Präponderanz)

In § 24 Abs. 5 StG ist festgehalten, dass alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend (d.h. mehr als 50%) der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, Geschäftsvermögen darstellen. Für die grundsätzlichen Ausführungen wird deshalb auf das Steuerbuch verwiesen (StB SO § 24 Nr. 2).

Bei den durch die Eigentümer selbstbewirtschafteten Landwirtschaftsbetrieben (landwirtschaftliches Gewerbe i.S. des BGGB) gelten die festen Einrichtungen, Ökonomiegebäude, das Wohnhaus sowie der gesamte Boden (inklusive Anlagen und Pflanzen) regelmässig als Geschäftsvermögen. Gemäss KS ESTV Nr. 3 (1995/96) ist bei der Anwendung der Präponderanzmethode der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit (Land, Wohn- und Ökonomiegebäude, Pflanzen), wie ihn das bürgerliche Bodenrecht kennt, zu befolgen. So kann der Betrieb auch mehr als ein Wohn- oder Ökonomiegebäude umfassen (z.B. Stufenbetriebe). Sind neben dem betrieblich langfristig benötigten Wohnraum noch andere Wohnbauten vorhanden, stellen diese Privatvermögen dar (KS ESTV Nr. 3 [1995/96], Ziff. 3.3).

Im landwirtschaftlichen Bereich stellt sich die Frage der Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen vor allem bei kleineren Betrieben und bei Betrieben mit viel Wohnraum. Die Zuordnung hat anhand einer von zwei möglichen Vergleichsmethoden zu erfolgen. Das kantonale Steuergericht hat sich in einem Urteil für die Anwendung der Methode „B“ ausgesprochen, da sich diese in der Praxis durchgesetzt habe (KSG SGSTA.2013.20 vom 24. November 2014 i.S. A., E. 4.2). Bei dieser Vergleichsmethode wird der Anteil des Betriebseinkommens (Nettorohrertrag) am Gesamtertrag (= Liegenschaftsertrag + Betriebseinkommen) ermittelt. Wenn das Betriebseinkommen mehr als die Hälfte des Gesamtertrages beträgt, ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuweisen (KS ESTV Nr. 3 [1995/96], Ziff. 3.2 b). Unter dem Begriff „Nettorohrertrag“ wird das betriebliche Einkommen vermindert um den sachlichen Betriebsaufwand verstanden. Nicht zum sachlichen Betriebsaufwand gehören die Lohnkosten sowie die Schuld- und Pachtzinsen (KSG SGSTA.2013.20 vom 24. November 2014 i.S. A., E. 4.3).

Vereinfachtes Beispiel zur Berechnung des Anteils des Betriebseinkommens am Gesamtertrag:

Ein Betrieb erwirtschaftet ein landwirtschaftliches Einkommen über CHF 65'000 (Erfolg gemäss Buchhaltung). Im Erfolg sind folgende weitere Aufwendungen und Erträge enthalten:

Landwirtschaftliches Einkommen gemäss Buchhaltung	65'000
Schuldzinsaufwand	7'000
Pachtzinsaufwand	1'000
Lohnaufwand	5'000
Abschreibungen Liegenschaft	18'000
Liegenschaftsunterhalt	15'000
Mieteinnahmen Eltern und Bruder (keine Mitarbeit im Betrieb)	34'000
Betriebsleiterwohnung Eigenmietwert (verbucht)	7'000
selbständige Nebenerwerbstätigkeit (nicht landwirtschaftlich)	2'000

Der Ausgangswert für die Berechnung ist das landwirtschaftliche Einkommen gemäss Buchhaltung (indirekte Herangehensweise). In einem ersten Schritt ist das Betriebseinkommen zu ermitteln. Dazu werden die erfolgsmindernden Aufwände (welche nicht zum sachlichen Betriebsaufwand gehören) zum landwirtschaftlichen Einkommen gemäss Buchhaltung dazugerechnet. Die erfolgserhöhenden, nicht betrieblichen Liegenschaftserträge sind zu subtrahieren:

Landwirtschaftliches Einkommen gemäss Buchhaltung		65'000
Schuldzinsaufwand	+	7'000
Pachtzinsaufwand	+	1'000
Lohnaufwand	+	5'000
Abschreibungen Liegenschaft	+	18'000
Liegenschaftsunterhalt	+	15'000
Mieteinnahmen Eltern und Bruder (nicht betriebsnotwendig)	-	34'000
selbständige Nebenerwerbstätigkeit (nicht landwirtschaftlich)	-	2'000
Massgebliches Betriebseinkommen	=	75'000

Im massgeblichen Betriebseinkommen ist der verbuchte Eigenmietwert der Betriebsleiterwohnung enthalten.

In einem zweiten Schritt ist der Anteil des Betriebseinkommens am Gesamtertrag (= Liegenschaftsertrag + Betriebseinkommen) zu ermitteln:

Massgebliches Betriebseinkommen	75'000	68.8%
Gesamteinkommen: 75'000 + 34'000 = (Betriebseinkommen + massgeblicher Liegenschaftsertrag)	109'000	100.0%

In diesem Beispiel ist also von einer überwiegenden geschäftlichen Nutzung auszugehen (68.8%), die Liegenschaft ist dem Geschäftsvermögen zuzuweisen sofern sich diese Nutzung als dauerhaft (i.d.R. 5 Jahre) erweist.

Erwirbt ein Landwirt unbebautes Bauland, so stellt dieses in der Regel nicht landwirtschaftliches Geschäftsvermögen dar. Die geplante Nutzung (beispielsweise Kauf als Kapitalanlage oder Überbauung für private Zwecke) ist für die Zuteilung zum Geschäftsvermögen oder Privatvermögen entscheidend. Die fehlende Unterstellung unter das BGBB 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 nicht Geschäftsvermögen des Landwirtschaftsbetriebes dar. Geerbte Grundstücke im Geschäftsvermögen verbleiben im Geschäftsvermögen.

6 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Geschäftsvermögen

Wie unter Kapitel 3.1 dieses Kapitels ausgeführt, werden die Gewinne aus der Veräusserung oder Überführung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten nur im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer erfasst. Im Umfang der Differenz zwischen dem Verkaufspreis (oder Verkehrswert) und den Anlagekosten erfolgt eine Grundstücksgewinnbesteuerung (§ 24 Abs. 3 lit a StG i.V.m. § 48 Abs. 1 lit. b StG). Handelt es sich aber nicht um ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück, unterliegt der gesamte Kapitalgewinn vollständig der Einkommenssteuer (§ 24 Abs. 1 StG).

Der Definition als „land- und forstwirtschaftliches Grundstück“ kommt daher grosse Bedeutung zu.

6.1 Grundstücke des Geschäftsvermögens in der Bauzone

Die Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten ist im Kreisschreiben Nr. 38 der ESTV vom 17. Juli 2013 ausführlich umschrieben; es wird darauf verwiesen und hier nur auszugsweise wiedergegeben.

Von einem steuerlich privilegierten Grundstück im Sinne von Art. 18 Abs. 4 DBG resp. § 24 Abs. 3 lit. a StG (land- und forstwirtschaftliches Grundstück) kann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGGB gültigen Voraussetzungen (vgl. Ziff. 2.1.2 im Kreisschreiben Nr. 38 der ESTV vom 17. Juli 2013) erfüllt sind. Das ist gemäss Bundesgericht (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 gelten gem. Art. 2 Abs. 2 BGGB vier weitere 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.

Die steuerliche Privilegierung der zuvor unter c) genannten Grundstücke entfällt, wenn im Falle eines Verkaufs der Baulandanteil bei der Kaufpreisfestsetzung überwiegt.

Nebst der Voraussetzung der landwirtschaftlichen Nutzung im Sinne von Art. 6 BGGB, müssen die Grundstücke innerhalb der Bauzone mit landwirtschaftlichen Gebäuden und

Anlagen zudem zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Der Begriff des landwirtschaftlichen Gewerbes ist in Art. 7 BGGb umschrieben. Als ein landwirtschaftliches Gewerbe gilt nach Abs. 1 dieses Artikels 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 (SAK) nötig ist. In Art. 5 BGGb wird den Kantonen das Recht eingeräumt, landwirtschaftlichen Betrieben, welche die Voraussetzungen nach Art. 7 BGGb hinsichtlich der SAK nicht erfüllen, trotzdem den Bestimmungen über die landwirtschaftlichen Gewerbe zu unterstellen. So gilt im Kanton Solothurn als ein landwirtschaftliches Gewerbe, wenn nebst den anderen in Art. 7 BGGb genannten Voraussetzungen, mindestens 0.75 SAK nötig sind (vgl. § 19 Abs. 1 LwG). Mit der SAK wird der standardisierte Arbeitsaufwand bei landesüblicher Bewirtschaftung definiert. Sie widerspiegelt die Betriebsgrösse hinsichtlich des Arbeitsaufwandes. Für die aus steuerrechtlicher Sicht massgebliche Frage, ob aus der Veräusserung von Grundstücken im Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs resultierende Gewinne aus Gründen des Erhalts des Produktionsfaktors Boden privilegiert zu besteuern sind, ist die SAK-Grösse aber kein taugliches Kriterium. Ein Abstellen auf die SAK-Grösse würde zur Folge haben, dass grössere bzw. arbeitsintensivere Betriebe privilegiert, kleinere bzw. weniger Arbeitsaufwand verursachende Betriebe hingegen wie andere, nicht-landwirtschaftliche Betriebe besteuert würden. Die in BGE 138 II 32 begründete Rechtsprechung stellt den *Erhalt des Eigentums am landwirtschaftlich Boden als einen volkswirtschaftlich wesentlichen Produktionsfaktor* ins Zentrum, der bei eigentlichen Baulandreserven aber nicht mehr vorliegt. Zwar liegt es in der Natur des in BGE 138 II 32 aufgestellten Kriteriums, dass im Rahmen von Art. 2 Abs. 2 lit. a BGGb auf die Qualifikation als Gewerbe abgestellt wird; dies steht aber unter dem Vorbehalt, dass es der steuerpflichtigen Person möglich sein musste, im Zeitpunkt des Ausscheidens aus dem Geltungsbereich des BGGb die steuerliche Abrechnung nach den Grundsätzen von § 24 Abs. 3 lit. a StG bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG zu erreichen. Die vom Gesetzgeber gewollte Privilegierung soll nicht verunmöglicht werden (Urteil des BGer 2C_846/2016 vom 24. Mai 2017).

Beispiel:

Herr L. ist Landwirt und bewohnt zusammen mit seiner Ehefrau ein Bauernhaus mit angebauter Scheune und Stall in der Bauzone. Die Liegenschaft gehört zum Geschäftsvermögen und die Gebäude wurden regelmässig abgeschrieben. Seit Jahren reduziert Herr L. seine landwirtschaftliche Tätigkeit schrittweise und arbeitet nebenbei als Angestellter. Die Tiere, welche früher im Stall gehalten wurden, hat er vor Jahren verkauft. Heute bewirtschaftet er noch Ackerflächen und Wiesland im Umfang von rund 15 Hektaren. Herr L. erreicht nun das Pensionsalter. Da er deshalb keine Direktzahlungen mehr erhalten wird, möchte er seine landwirtschaftliche Nebenerwerbstätigkeit ganz aufgeben. Für seine Flächen hat er bereits einen Pächter gefunden. Beim Kantonalen Steueramt stellt er den Antrag, seinen Betrieb in das Privatvermögen zu überführen. Unbebautes Bauland besitzt er nicht.

Für die Bewirtschaftung des Betriebs von Herrn L. sind seit Jahren weniger als 0.75 SAK nötig (Unterschreitung vor 31.12.2018). Trotzdem sind die Voraussetzungen für die Behandlung seiner Liegenschaft in der Bauzone (Bauernhaus, Scheune und Stall) als land- und forstwirtschaftliches Grundstück im steuerlichen Sinne erfüllt. Herr L. hatte im Zeitpunkt der Unterschreitung der SAK-Grenze nicht von der privilegierten Behandlung nach § 24 Abs. 3 lit. a StG profitieren können. Zum Liquidationsgewinn zählen bei dieser Liegenschaft demnach höchstens die zugelassenen Abschreibungen und Rückstellungen.

Da Herr L. die selbständige Tätigkeit definitiv aufgibt und er das 55. Altersjahr bereits vollendet hat, wird der Liquidationsgewinn privilegiert besteuert. Auf seinen Antrag hin kann ein fiktiver Einkauf geltend gemacht werden (§ 47^{ter} StG).

Galt der Betrieb einmal als Gewerbe im Sinne des BGBB und wurde bei der Überführung ins Privatvermögen oder bei der Veräusserung selbst bewirtschaftet (oder war verpachtet), wird die Privilegierung nach § 24 Abs. 3 lit. a StG für Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen (inkl. angemessenem Umschwung), die in der Bauzone liegen, nicht mehr nur aufgrund der fehlenden SAK-Grösse verweigert. Dies gilt für Fälle, in denen die Unterschreitung der SAK-Grösse vor dem 31. Dezember 2018 erfolgte. Betriebe welche ab dem 1. Januar 2019 die massgebliche SAK-Grösse unterschreiten und fortan nicht mehr als landwirtschaftliches Gewerbe gelten, können in diesem Zeitpunkt einen Antrag auf die privilegierte Abrechnung nach § 24 Abs. 3 lit. a StG stellen. Wird gleichzeitig die selbständige landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit aufgegeben, erfolgt die Besteuerung der zugelassenen Abschreibungen mit der Einkommenssteuer. Die Liegenschaft gilt danach als Privatvermögen und der Wertzugwachsgewinn wird erst bei einer späteren Veräusserung mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst.

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit jedoch weitergeführt und die Liegenschaft verbleibt aufgrund der Präponderanz im Geschäftsvermögen, werden im Zeitpunkt des Antrags die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer und der Wertzugwachsgewinn mit der Grundstückgewinnsteuer veranlagt (zweistufiges Vorgehen). Dies bedingt eine unabhängige Schätzung des Verkehrswerts der Liegenschaft zum Antragszeitpunkt. Dieser Verkehrswert gilt nach der zweistufigen Abrechnung als neue Anlagekosten, Abschreibungen auf der Liegenschaft sind weiterhin zulässig (nur Gebäude). Die steuerliche Behandlung der Liegenschaft erfolgt danach analog den Geschäftsliegenschaften bei den nicht landwirtschaftlichen Selbständigerwerbenden. Ein künftiger Wertzugwachsgewinn ist bei der Veräusserung oder der Überführung ins Privatvermögen mit der Einkommenssteuer zu erfassen.

Beispiel:

Herr L. ist Landwirt und bewohnt zusammen mit seiner Ehefrau ein Bauernhaus mit angebauter Scheune und Stall in der Bauzone. Die Liegenschaft gehört zum Geschäftsvermögen und die Gebäude wurden regelmässig abgeschrieben. Am 30. Juni 2019 reduziert Herr L. seine landwirtschaftliche Tätigkeit, da er sein Vieh verkauft. Er bewirtschaftet danach noch Ackerflächen und Wiesland im Umfang von rund 15 Hektaren. Da Herr L. aufgrund der Verkleinerung seines Betriebs künftig weniger als 0.75 SAK für die Bewirtschaftung benötigt, stellt er beim Kantonalen Steueramt mit der Steuererklärung 2019 den Antrag

auf die privilegierte Abrechnung nach § 24 Abs. 3 lit. a StG und reicht eine unabhängige Schätzung des Verkehrswerts seiner Liegenschaft ein. Die Scheune benutzt er weiterhin für die Unterbringung seiner landwirtschaftlichen Maschinen.

Mit der Veranlagung 2019 werden die wiedereingebrachten Abschreibungen zusammen mit dem ordentlichen Erfolg aus der landwirtschaftlichen Tätigkeit mit der Einkommensteuer abgerechnet. Da Herr L. die selbständige Tätigkeit nicht definitiv aufgibt und weiterhin in festen Einrichtungen produziert, wird der Liquidationsgewinn nicht privilegiert (§ 47^{ter} StG) besteuert. Die Differenz zwischen dem Verkehrswert und den Anlagekosten (Wertzuwachsgegninn) wird mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst. Herr L. aktiviert ab dem 1. Januar 2020 den Verkehrswert (Boden und Gebäude) und führt ab diesem Datum für die Gebäude eine neue Abschreibungstabelle.

Jahre später gibt Herr L. seine landwirtschaftliche Tätigkeit endgültig auf. Die Liegenschaft wird ins Privatvermögen überführt, massgeblich ist der Verkehrswert im Überführungszeitpunkt. Die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Einkommenssteuerwert gehört zum Liquidationsgewinn. Da Herr L. die selbständige Tätigkeit definitiv aufgibt, wird der Liquidationsgewinn privilegiert besteuert (§ 47^{ter} StG).

Wird nach dem 31. Dezember 2018 auf den Antrag verzichtet und führen betriebliche Dispositionen zur dauerhaften Unterschreitung der massgeblichen SAK-Grösse, kann bei einer späteren Veräusserung oder Überführung die Privilegierung nach § 24 Abs. 3 lit. a StG für Grundstücke mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen (inkl. angemessenem Umschwung), die in der Bauzone liegen, nicht mehr zugestanden werden.

Für ein unbebautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück, welches nicht angemessenen Umschwung eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen i.S.v. Art. 2 Abs. 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 (BGE 138 II 32).

Grundstücke, die in der Landwirtschaftszone liegen und für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet sind (Art. 6 Abs. 1 BGGb), aber nur wegen ihrer zu geringen Grösse dem BGGb nicht unterstellt sind, gelten auch als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG (Urteil des BGer 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017).

Wurden aus historischen Gründen Grundstücke in der landwirtschaftlichen Buchhaltung nicht aktiviert, fehlt ein massgeblicher Einkommenssteuerwert (Buchwert). Wenn kein höherer Erwerbspreis nachgewiesen wird, kann als massgeblicher Einkommenssteuerwert der Verkehrswert des Grundstücks vor 30 Jahren angenommen werden (diese Praxis steht im Einklang mit der Regelung bei der Grundstücksgewinnsteuer in § 55 Abs. 4 StG). Auch können nicht aktivierte und nicht als Aufwand verbuchte, wertvermehrnde Investitionen nachgewiesen werden (KSG SGSTA.2009.3 vom 30. August 2010 i.S. H., E. 4.1).

7 Direkte Bundessteuer

Die Regelungen gelten auch für die direkte Bundessteuer. Abweichungen sind an der jeweiligen Stelle erwähnt.