

---

**Steueraufschub: Ersatzbeschaffung/Verbesserung landwirtschaftlicher Grundstücke**

---

Die steueraufschiebenden Veräusserungen von Grundstücken sind in Art. 132 StG abschliessend aufgezählt. Zu den Aufschubstatbeständen zählen unter den nachfolgenden Voraussetzungen auch die Ersatzbeschaffung oder Verbesserung land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke.

**1. Gesetzliche Grundlagen**

Die vollständige oder teilweise Veräusserung eines selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes führt zu einem Aufschub der Besteuerung des Gewinnes, soweit der Veräusserungserlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines in der Schweiz gelegenen Ersatzobjektes oder zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird (Art. 132 Abs. 1 Bst. d StG).

**2. Voraussetzungen****2.1 Land- oder forstwirtschaftliches Grundstück**

Nicht nur beim Veräusserungsgegenstand, sondern auch beim Ersatz- bzw. Verbesserungsobjekt muss es sich um ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück handeln. Ausgeschlossen ist demnach ein Steueraufschub für die Ersatzbeschaffung/Verbesserung nicht land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke sowie nichtliegenschaftlicher Vermögenswerte (z.B. Agrarmaschinen, Mobiliar). Zum Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes siehe StB 130 Nr. 1.

**2.2 Selbstbewirtschaftung**

Das veräusserte land- oder forstwirtschaftliche Grundstück muss vom Eigentümer selbst bewirtschaftet worden sein, und auch beim ersatzweise erworbenen bzw. verbesserten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstück muss er Selbstbewirtschafteter sein. Selbstbewirtschaftung liegt vor, wenn das Grundstück vom Eigentümer auf eigene Rechnung und Gefahr und unter Einsatz ihm selbst gehörender sachlicher Betriebsmittel und seiner eigenen Arbeitsleistung bewirtschaftet wird. Art und Umfang der eigenen Arbeitsleistung sollen dabei derart bedeutend sein, dass sie den wirtschaftlichen Erfolg massgebend prägen; auch im Falle des Beizugs von Drittpersonen hat der "Selbstbewirtschafteter" (Grundeigentümer) in arbeitsmässiger Hinsicht einen qualitativ und quantitativ wesentlichen Teil seiner Arbeitskraft der Erbringung produktiver Leistungen oder zumindest der entscheidenden Oberleitung des Landwirtschaftsbetriebes zu widmen.

Wird das Grundstück dagegen durch einen Pächter bewirtschaftet, der das Recht zum Gebrauch des Pachtobjektes und zum Bezug der Früchte oder der Erträge besitzt (Art. 275 Abs. 1 OR), so erfolgt die Bewirtschaftung durch den Pächter (Art. 283 Abs. 1 OR) und nicht durch den Eigentümer (Verpächter) selbst. Das gilt auch, wenn der Vater das Ersatzgrundstück seinem Sohn verpachtet und in dessen Betrieb noch gelegentlich mithilft. Dabei spielt es auch keine Rolle, ob die Verpachtung freiwillig erfolgt oder die Selbstbewirtschaftung unter Zwang aufgegeben werden muss. In diesen Fällen ist ein Steueraufschub ausgeschlossen.

### **2.3 Betriebsnotwendiges Anlagevermögen**

Ein Steueraufschub kommt nur bei der Veräusserung eines betriebsnotwendigen Grundstückes in Frage. Das zu ersetzende Grundstück muss demnach unmittelbar betrieblichen Zwecken dienen. Ein Grundstück, das nur mittelbar der Zweckerreichung dient - wie etwa eine Kapitalanlageliegenschaft - erfüllt diese Voraussetzung nicht (BGer 2C\_340/2011 vom 1. Februar 2012, E. 2.5). Sind die Voraussetzungen des land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks und der Selbstbewirtschaftung erfüllt, so ist bei der Ersatzbeschaffung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken die Betriebsnotwendigkeit in der Regel aber gegeben.

### **2.4 Verbesserung**

Als Verbesserung im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Bst. d StG gelten nur Ausgaben, die eine dauerhafte Werterhöhung des Grundstückes bewirken (Art. 137 Abs. 1 Bst. a StG; StB 137 Nr. 1).

### **2.5 Ersatzbeschaffung innerhalb der Schweiz**

Das Ersatzgrundstück muss in der Schweiz liegen. Liegt das veräusserte Grundstück in einem anderen Kanton, ist die Aufschubsregelung des "Wegzugskantons" zu beachten.

### **2.6 Ersatzbeschaffungsfrist**

Der Veräusserungserlös muss innert drei Jahren (in begründeten Ausnahmefällen kann diese Frist um maximal ein Jahr erstreckt werden; Art. 66 Abs. 1 StV) zum Erwerb des Ersatzgrundstückes verwendet werden.

Einem praktischen Bedürfnis folgend wird ein Steueraufschub gemäss Art. 66 Abs. 2 StV auch gewährt, wenn der Erwerb des Ersatzgrundstückes innerhalb eines Jahres vor der Veräusserung des zu ersetzenden Grundstückes erfolgt.

In allen Fällen ist die Ersatzbeschaffung durch den oder die Veräusserer selbst vorzunehmen.

## **3. Umfang des Steueraufschubs**

Ein Steueraufschub erfolgt, soweit der Veräusserungserlös reinvestiert wird. Wird der Veräusserungserlös vollständig reinvestiert, so wird auch die Besteuerung ganz aufgeschoben.

Bei nur teilweiser Reinvestition des Veräusserungserlöses kommt für die Berechnung des Aufschubsbetrages bzw. des steuerpflichtigen Gewinnes die absolute Methode zur Anwendung. Nach dieser Methode wird der Grundstücksgewinn soweit nicht besteuert, als der Veräusserungserlös für das Ersatzobjekt verwendet wird. Dabei erfolgt die Reinvestition vorab aus den freigewordenen Anlagekosten des ersetzten Objektes. Der aufgeschobene Grundstücksgewinn entspricht sodann der Differenz zwischen den bisherigen Anlagekosten und den höheren Reinvestitionskosten. Liegen die Reinvestitionskosten jedoch unter den Anlagekosten des ersetzten Objektes, kann kein Steueraufschub erfolgen (vgl. Beispiele in StB 132 Nr. 6).

#### **4. Wertzuwachsge**inn

Die Grundstückgewinnbesteuerung bzw. der entsprechende Steueraufschub wird auf den Wertzuwachsge

inn (Veräusserungserlös abzüglich Anlagewert [d.h. Erwerbspreis plus wertvermehrnde Aufwendungen]) beschränkt. Der Kapitalge

inn im Umfang der wieder

eingebrachten Abschreibungen (Anlagekosten abzüglich Buchwert) zählt hingegen zu den ausserordentlichen Einkünften des Land- oder Forstwirtes. Bei der Einkommenssteuer kann allenfalls ein Steueraufschub infolge Ersatzbeschaffung nach Art. 43 Abs. 1 StG geltend gemacht werden.

#### **5. Veranlagungsverfahren**

##### **5.1 Gewährung des Steueraufschubes**

Wird ein Aufschub der Grundstückgewinnbesteuerung zufolge Ersatzbeschaffung bzw. Verbesserung gewährt, stellt das Kantonale Steueramt, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, den aufgeschobenen Gewinn, die Eigentumsdauer sowie die Eigentumsquote in einer anfechtbaren Verfügung fest (Art. 190 StG).

##### **5.2 Veranlagung und Revision**

Ist zum Zeitpunkt der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer noch kein Ersatzgrundstück erworben worden, erfolgt die Steuerveranlagung ohne Gewährung eines Steueraufschubes. Dem Steuerpflichtigen steht das Recht zu, die Revision der Grundstückgewinnsteueran

lagung zu verlangen, wenn innerhalb der Ersatzbeschaffungsfrist die Voraussetzungen gemäss vorstehender Ziff. 2 erfüllt werden (Art. 197 Abs. 1 Bst. e StG). Das Revisionsbegehren ist innert drei Monaten seit der Ersatzbeschaffung (Grundbucheintrag) zu stellen.