



16.031

## **Botschaft zum Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke**

vom 11. März 2016

---

Sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin  
Sehr geehrter Herr Ständeratspräsident  
Sehr geehrte Damen und Herren

Mit dieser Botschaft unterbreiten wir Ihnen den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke.

Gleichzeitig beantragen wir Ihnen, den folgenden parlamentarischen Vorstoss abzuschreiben:

2014 M 12.3172 Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke  
(N 16.09.13, Müller Leo, S 08.12.14)

Wir versichern Sie, sehr geehrte Frau Nationalratspräsidentin, sehr geehrter Herr Ständeratspräsident, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

11. März 2016

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Johann N. Schneider-Ammann

Der Bundeskanzler: Walter Thurnherr

---

## Übersicht

***Diese Vorlage sieht für die Besteuerung von Wertzuwachsge­winnen, die bei der Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erzielt werden, bei der Einkommenssteuer eine Rückkehr zur Praxis vor, wie sie bis 2011 galt.***

### ***Ausgangslage***

*Wertzuwachsge­winne aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden bei der Einkommenssteuer privilegiert behandelt. Im Jahr 2011 begrenzte das Bundesgericht den Umfang dieser Privilegierung. Erlöse aus Baulandreserven, die zum Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe zählen, werden seither vollumfänglich besteuert. Die Motion Müller Leo «Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» (Mo. 12.3172) verlangt die Rückkehr zu der bis 2011 geltenden Steuerpraxis.*

### ***Inhalt der Vorlage***

*Gestützt auf die vom Parlament überwiesene Motion sollen Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, die im Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehalten werden, steuerlich wie vor 2011 behandelt werden. Mit der Einkommenssteuer sollen nur die Gewinne bis maximal zur Höhe der Anlagekosten, d.h. die wiedereingebrachten Abschreibungen, belastet werden. Der Wertzuwachsge­win­n soll bei der direkten Bundessteuer inskünftig wieder steuerfrei sein. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern soll der Wertzuwachsge­win­n in allen Kantonen der Grundstückge­win­nsteuer unterliegen.*

*Diese Änderung wirkt sich insbesondere auf Baulandreserven aus. Die Schätzung der finanziellen Auswirkungen ist unter anderem aufgrund der beschränkten Datenlage und verschiedener gesetzlich vorgesehener Steueraufschubstatbestände mit Unsicherheiten behaftet. Bei der direkten Bundessteuer sowie bei der AHV, IV und EO hatte das Urteil des Bundesgerichts mittel- bis langfristig geschätzte Mehreinnahmen von jährlich rund je 200 Millionen Franken zur Folge. In finanzieller Hinsicht ist daher mit beträchtlichen Mindereinnahmen zu rechnen. In den Kantonen sind die finanziellen Auswirkungen unter anderem von der Art der Besteuerung abhängig.*

*Aus verfassungsrechtlicher Sicht führt die Rückkehr zur Steuerpraxis vor 2011 zu einer erneuten Ungleichbehandlung gegenüber den nicht als Landwirten tätigen Selbstständigerwerbenden. Sie verletzt zudem den Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Bundesrat verzichtet deshalb aus finanzpolitischen und verfassungsrechtlichen Gründen auf einen Antrag auf Zustimmung zu diesem Entwurf.*

## Botschaft

### 1 Grundzüge der Vorlage

#### 1.1 Ausgangslage

Die Motion «Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» vom 14. März 2012 (Mo 12.3172; Müller Leo) beauftragt den Bundesrat, im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990<sup>1</sup> über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) und im Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990<sup>2</sup> über die direkte Bundessteuer (DBG) den Begriff der «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke» im Steuerrecht so zu definieren, wie es der Praxis vor dem Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011<sup>3</sup> entsprach. Wertzuwachsgerinne auf Baulandgrundstücken im Anlagevermögen landwirtschaftlicher Betriebe wurden bis zu diesem Entscheid des Bundesgerichts als Wertzuwachsgerinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken beim Bund und in Kantonen mit einem dualistischen<sup>4</sup> System privilegiert besteuert.

Der Bundesrat beantragte mit Stellungnahme vom 9. Mai 2012 die Ablehnung der Motion. Aus Sicht des Bundesrates wurde das Prinzip der privilegierten Besteuerung für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke mit dem Bundesgerichtsurteil nicht aufgehoben, sondern lediglich der Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke präzisiert. Die privilegierte Besteuerung von Veräusserungsgewinnen auf Bauland führt zu einer zusätzlichen Besserstellung von Landwirten gegenüber den übrigen Selbstständigerwerbenden. Zudem sprechen die Mindereinnahmen bei der direkten Bundessteuer, bei der ersten Säule und auf Ebene der Kantone und Gemeinden gegen das Anliegen der Motion.

Der Nationalrat nahm die Motion am 16. September 2013 an. Der Ständerat folgte dem Nationalrat am 8. Dezember 2014. Der Bundesrat hat im Sinne der Motion eine Vorlage ausgearbeitet und vom 5. Juni bis zum 25. September 2015 eine Vernehmlassung durchgeführt.

#### 1.2 Geltendes Recht

Gewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden privilegiert besteuert. Bei der direkten Bundessteuer unterliegen sie nur bis zur Höhe der Anlagekosten der Einkommensteuer.<sup>5</sup> Sind die Anlagekosten höher als der Verkaufspreis oder der Verkehrswert, so erfolgt eine Besteuerung nur bis zum Verkaufspreis oder Verkehrswert. Der Wertzuwachsgerinn ist steuerfrei. In allen Kantonen werden die Gewinne bis zur Höhe der Anlagekosten, d.h. die wiederein-

<sup>1</sup> SR 642.14

<sup>2</sup> SR 642.11

<sup>3</sup> BGE 138 II 32

<sup>4</sup> Beschreibung der Steuersysteme Dualismus und Monismus siehe Anhang.

<sup>5</sup> Art. 18 Abs. 4 DBG

gebrachten Abschreibungen, mit der Einkommenssteuer besteuert.<sup>6</sup> Der Wertzuwachsge­win­n wird von der Grund­stück­ge­win­n­steuer er­fasst, was in Kan­tonen mit einem dualistischen System tendenziell eine Privilegierung der Unternehmerinnen und Unternehmer in der Land- oder Forstwirtschaft gegenüber anderen Selbstständigerwerbenden darstellt, da Letztere auf ihren Wertzuwachsge­win­nen die Einkommenssteuer entrichten.<sup>7</sup>

### **Beispiel: Verkauf eines landwirtschaftlich genutzten Grundstückes (9 ha)**

Erwerbspreis 0.50 Fr. pro m <sup>2</sup>	0.50 Fr. × 90 000 m <sup>2</sup>	45 000 Fr.
Wertvermehrende Aufwendungen <sup>8</sup>		5 000 Fr.
Abschreibungen pro Jahr 5 %	10 Jahre à 5 %	-2 500 Fr.
Verkaufspreis 4 Fr. pro m <sup>2</sup>		360 000 Fr.

### **Steuerfolgen**

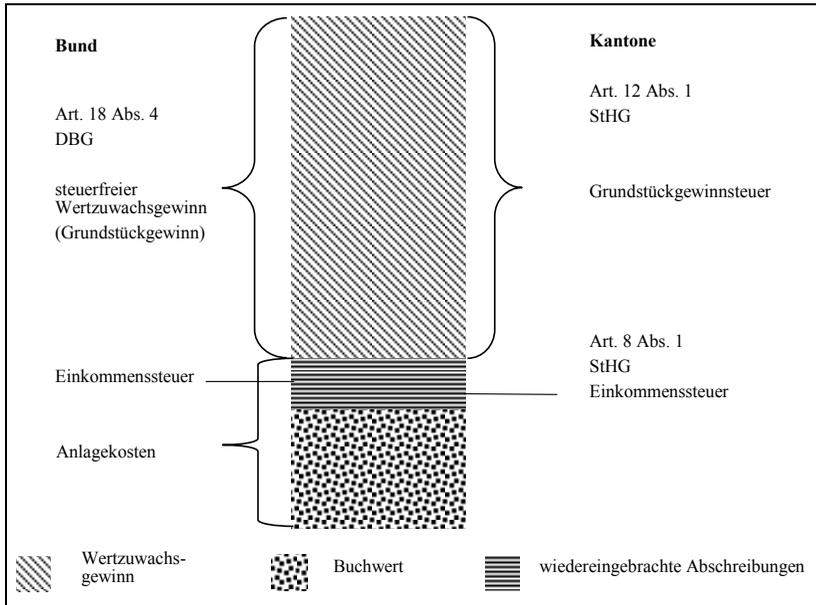
Auf den wiedereingebrachten Abschreibungen, d.h. 2500 Franken, ist die direkte Bundessteuer sowie in allen Kantonen die Einkommenssteuer geschuldet. Der Wertzuwachsge­win­n von 310 000 Franken bleibt beim Bund steuerfrei. In allen Kantonen ist auf dem Wertzuwachsge­win­n von 310 000 Franken die Grund­stück­ge­win­n­steuer geschuldet.

<sup>6</sup> Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG

<sup>7</sup> Art. 12 Abs. 1 StHG

<sup>8</sup> Meliorationen (z.B. Zufahrtsstrasse, Bau eines Drainagesystems etc.)

## Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken



Veräußern Selbstständigerwerbende Grundstücke, die nicht land- und forstwirtschaftliche Grundstücke sind, so wird der gesamte Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf dieser Grundstücke mit der direkten Bundessteuer belastet. Erzielen juristische Personen Veräußerungsgewinne, sind diese ebenfalls stets vollumfänglich steuerbar. Bei den Kantons- und Gemeindesteuern wird zwischen dualistischen<sup>9</sup> und monistischen<sup>10</sup> Kantonen unterschieden. In den dualistischen Kantonen unterliegt der gesamte Kapitalgewinn wie bei der direkten Bundessteuer der Einkommenssteuer. Die monistischen Kantone belasten die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs wird hingegen mit der Grundstücksgewinnsteuer erfasst, so wie bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken.

Die Sonderstellung von Veräußerungsgewinnen aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bei der Bundessteuer stammt aus der Zeit des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940<sup>11</sup> über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, als Landwirte regelmässig nicht eintragungs- bzw. buchführungspflichtig und somit auch nicht kapitalgewinnsteuerpflichtig waren.<sup>12</sup> Diese Ausnahmeregelung wird in der

<sup>9</sup> LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE.

<sup>10</sup> ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TG (natürliche Personen), TI, JU und GE.

<sup>11</sup> AS 56 1947

<sup>12</sup> BBl 1983 III 1, hier 36 f und 162

Lehre als sachlich fragwürdig eingestuft.<sup>13</sup> Das Bundesgericht erachtete es daher als erforderlich, den Anwendungsbereich dieser Regelung zu beschränken.

Es entschied mit Urteil vom 2. Dezember 2011<sup>14</sup>, den steuerrechtlichen Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes» in Einklang mit dem Schutzbereich und den Verfügungsbeschränkungen des bäuerlichen Bodenrechts zu bringen und so die privilegierte Besteuerung zu beschränken. Unter Berücksichtigung der Zielsetzungen und Interessen des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991<sup>15</sup> über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB), des Raumplanungsgesetzes vom 22. Juni 1979<sup>16</sup> (RPG) und des Landwirtschaftsgesetzes vom 29. April 1998<sup>17</sup> (LwG) begrenzte das Bundesgericht den einkommenssteuerlichen Begriff «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke» auf Grundstücke, die in den Anwendungsbereich des BGBB fallen. Nicht in dessen Anwendungsbereich fallen insbesondere Baulandreserven des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes.

Als Folge dieses Urteils werden heute Veräusserungsgewinne aus Baulandreserven vollumfänglich besteuert, auch dann, wenn diese vor dem Verkauf land- oder forstwirtschaftlich genutzt wurden. Es wird somit bei der direkten Bundessteuer und in den dualistischen Kantonen der gesamte Veräusserungsgewinn als Einkommen besteuert. In den monistischen Kantonen hat der Bundesgerichtsentscheid keinen Einfluss auf die kantonale Besteuerung. In diesen Kantonen werden die wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge Gewinn unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

Unterschiedlich besteuert werden Gewinne aus dem Verkauf von Kleingrundstücken, die weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderes Land aufweisen und die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Diese sind nicht dem BGBB unterstellt (Art. 2 Abs. 3 BGBB). Beim Bund und in einigen Kantonen gelten sie als land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke, in anderen werden sie wie Bauland besteuert.

Seit dem 1. Mai 2014 wird unter anderem bei der Veräusserung von Grundstücken, deren Gewinn zufolge einer Einzonung höher ausfällt als vor der Einzonung, eine raumplanungsrechtliche Mehrwertabgabe erhoben (Ausgleich der Planungsvorteile). Die Mehrwertabgabe beläuft sich auf mindestens 20 % der Planungsvorteile und ist bereits beim Baubeginn oder bei der Veräusserung geschuldet. Der Ausgleich ist kantonal unterschiedlich ausgestaltet, jedoch müssen mindestens die Mehrwerte bei neu und dauerhaft einer Bauzone zugewiesenem Boden ausgeglichen werden (Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> RPG). Die bezahlte Abgabe ist bei der Bemessung einer allfälligen Grundstückgewinnsteuer als Teil der Aufwendungen vom Gewinn in Abzug zu bringen

<sup>13</sup> Vgl. u.a. Peter Gurtner, Änderungen bei der Kapitalgewinnbesteuerung Selbständigerwerbender, in: Festschrift Raoul Oberson, 1995, S. 45 f. Fn. 5; Klöti-Weber/Baur, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. 2009, N. 7a zu § 95 StG/AG; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1. Teil, 2001, N. 183 zu Art. 18 DBG; Bernhard Zwahlen, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Aufl. 2002, N. 20 zu Art. 12 StHG.

<sup>14</sup> BGE 138 II 32

<sup>15</sup> SR 241.412.11

<sup>16</sup> SR 700

<sup>17</sup> SR 910.1

(Art. 5 Abs. 1<sup>sexies</sup> RPG). Wird die Mehrwertabgabe als Aufwand bei der steuerlichen Grundstückgewinnberechnung abgezogen, so liegt keine konfiskatorische Belastung vor, wenn die Abgabe nicht mehr als 60 % beträgt.<sup>18</sup>

### **1.3 Die Neuregelung**

Im Sinne der überwiesenen Motion sieht der Gesetzesentwurf eine Ausdehnung des steuerrechtlichen Begriffs der «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke» vor. Diese begriffliche Erweiterung ermöglicht die privilegierte Besteuerung von Wertzuwachsgegewinnen nicht nur für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne des Bundesgerichtsentscheides bzw. des bürgerlichen Bodenrechts (vgl. Art. 2 Abs. 1, 2 und 4 BGG), sondern auch für andere Grundstücke des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes. Dabei handelt es sich um Bauland sowie Kleingrundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land, die im Geschäftsvermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehalten werden (vgl. Art. 2 Abs. 3 BGG).

### **1.4 Begründung und Bewertung der Neuregelung**

#### **1.4.1 Rechtliche und wirtschaftliche Begründung der Vorlage**

Mit der vorgeschlagenen Neuregelung sollen Erlöse aus Baulandgrundstücken eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes erneut privilegiert besteuert werden. Die Massnahme ist nicht rechtlich oder steuersystematisch motiviert. Begründet wird diese Neuregelung von einer Mehrheit des Parlaments vielmehr damit, dass der Bundesgerichtsentscheid bei den betroffenen Landwirten teilweise zu einer massiven Steuerbelastung führe, die es zu beseitigen gelte. Ausserdem habe das Bundesgerichtsurteil negative Auswirkungen auf die Raumplanung und den Strukturwandel.

#### **1.4.2 Übersicht über die Ergebnisse der Vernehmlassung**

Im Rahmen der Vernehmlassung sind 58 Stellungnahmen eingegangen. Die Vorlage wird von sechs Kantonen (FR, GE, NW, TI, VD, VS), zwei Parteien (CVP, SVP) sowie der Mehrzahl der Verbände, Organisationen und übrigen Vernehmlassungsteilnehmer begrüsst. Bei Letzteren handelt es sich überwiegend um Verbände und Organisationen, die sich für landwirtschaftliche Belange einsetzen. Aus Sicht der Befürworter hat der Bundesgerichtsentscheid die finanzielle Belastung von landwirtschaftlichen Betrieben – unter Berücksichtigung der Mehrwertabgabe und der Sozialversicherungsbeiträge – um ein Mehrfaches erhöht. Aus raumplanerischer Sicht werden Probleme geortet, da in gewissen Regionen mit Baulandverkäufen im Hinblick auf die Vorlage zugewartet werde und dadurch wichtige Bauprojekte

<sup>18</sup> BGE 105 Ia 134, E. 3b

verzögert würden. Es wird daher mehrheitlich eine möglichst rasche Inkraftsetzung gefordert. Tendenziell sprechen sich die Befürworter der Vorlage für eine Rückwirkungsklausel aus, die sich auf die Fälle bezieht, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens hängig sind.

Die Mehrheit der Kantone, zwei Parteien (FDP [ausser PLR-VD], SP) sowie einige der Verbände, Organisationen und übrigen Vernehmlassungsteilnehmer lehnen die Vorlage insbesondere aus verfassungsrechtlichen Gründen sowie aufgrund der finanziellen Auswirkungen ab.<sup>19</sup>

## 1.5 Besteuerungsvergleich nach geltendem und nach neuem Recht

Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
1 <i>Verkauf eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Teils davon:</i> Grundstücke unterstehen alle dem BGG Kein Bauland Keine Kleingrundstücke	<i>Bund:</i> Der Gewinn bis zu den Anlagekosten <sup>20</sup> bzw. zum tieferen Verkehrswert wird als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge- winn ist steuerfrei.	<i>Keine Änderung</i>
	<i>Dualistische Kantone:</i> Der Gewinn bis zu den Anlagekosten bzw. zum tieferen Verkehrswert wird als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstücke- gewinnsteuer besteuert.	<i>Keine Änderung</i>
	<i>Monistische Kantone:</i> Gleich wie dualistische Kantone	<i>Keine Änderung</i>
2 <i>Verkauf eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Teils davon:</i> Eine Parzelle ist Bauland.	Für Grundstücke, die dem BGG unterstellt sind, gilt die Besteuerung gemäss Sachverhalt 1. Für die Baulandparzelle gilt:  <i>Bund:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen und der Wertzuwachsge- winn auf dem Bauland unterliegen der Einkommensteuer.	Für Grundstücke, die dem BGG unterstellt sind, gilt die Besteuerung gemäss Sachverhalt 1. Für die Baulandparzelle gilt:  <i>Bund:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen werden als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge- winn ist steuerfrei.

<sup>19</sup> Der Ergebnisbericht des Vernehmlassungsverfahrens ist abrufbar unter: [www.admin.ch](http://www.admin.ch) > Bundesrecht > Vernehmlassungen > abgeschlossene Vernehmlassungen > EFD

<sup>20</sup> Die Anlagekosten umfassen den Erwerbspreis zuzüglich der wertvermehrenden Aufwendungen.

Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
	<i>Dualistische Kantone:</i> Gleich wie Bund	<i>Dualistische Kantone:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer.  Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstück- gewinnsteuer besteuert.
	<i>Monistische Kantone:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstück- gewinnsteuer besteuert.	<i>Monistische Kantone:</i> Keine Änderungen.
3 <i>Verkauf einer Parzelle Bauland, die im Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs gehalten wird.  Erwerb eines Ersatzgrundstückes innert angemessener Frist oder Verwendung des Verkaufserlöses zur Verbesserung der eigenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke (betriebsnotwendiges Anlagevermögen).</i>	<i>Bund:</i> Es wird ein Steuer- aufschub gewährt (Art. 30 DBG). Die Steuer ist erst dann geschuldet, wenn das Ersatzgrundstück veräußert wird: In diesem Fall unterliegen die wiederein- gebrachten Abschreibun- gen und der Wertzuwachs- gewinn der Einkommens- steuer.  <i>Dualistische Kantone:</i> Gleich wie Bund	<i>Bund:</i> Es wird ein Steuerauf- schub für die wiedereinge- brachten Abschreibungen gewährt (Art. 30 DBG). Die Einkommenssteuer ist erst dann geschuldet, wenn das Ersatzgrundstück veräußert wird. Der Wertzuwachsge- winn bleibt steuerfrei und muss somit nicht aufgescho- ben werden.  <i>Dualistische Kantone:</i> Gleich wie Bund
	<i>Monistische Kantone:</i> Es wird ein Steuerauf- schub gewährt. Die Steuer ist erst dann geschuldet, wenn das Ersatzgrund- stück veräußert wird: Steuerfolgen siehe Sach- verhalt 2 (Art. 8 Abs. 4 StHG).	<i>Monistische Kantone:</i> Gleich wie dualistische Kantone

Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
<p>4 <i>Verkauf eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs an einen Nachkommen.</i> <i>Eine Parzelle wurde vor der Übernahme in die Bauzone umgezont. Nach der Übernahme wird die Parzelle an eine Drittperson verkauft.</i></p>	<p>Führt der Nachkomme den Betrieb im Geschäftsvermögen weiter, wird ein Steueraufschub durch Buchwertfortführung gewährt. Bei späterem Verkauf der Baulandparzelle an eine Drittperson:</p>	<p>Führt der Nachkomme den Betrieb im Geschäftsvermögen weiter, wird ein Steueraufschub durch Buchwertfortführung gewährt. Bei späterem Verkauf der Baulandparzelle an eine Drittperson:</p>
	<p><i>Bund:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen und der Wertzuwachsge- winn auf dem Bauland unterliegen der Einkommenssteuer.</p>	<p><i>Bund:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen werden als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge- winn ist steuerfrei.</p>
	<p><i>Dualistische Kantone:</i> Gleich wie Bund</p>	<p><i>Dualistische Kantone:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen werden mit der Einkommenssteuer besteuert. Der Wertzuwachsge- winn unterliegt der Grund- stückgewinnsteuer.</p>
	<p><i>Monistische Kantone:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstück- gewinnsteuer besteuert.</p>	<p><i>Monistische Kantone:</i> Gleich wie dualistische Kantone</p>
<p>5 <i>Verkauf einer Parzelle Bauland aus dem Anlagevermögen eines Viehhändlers (d.h. der Ertrag des Betriebs stammt überwiegend aus Viehhandel)</i></p>	<p><i>Bund:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen und der Wertzuwachsge- winn auf dem Bauland unterliegen der Einkommenssteuer.</p>	<p><i>Keine Änderung</i></p>
	<p><i>Dualistische Kantone:</i> Gleich wie Bund</p>	<p><i>Keine Änderung</i></p>
	<p><i>Monistische Kantone:</i> Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegend der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsge- winn wird mit der Grundstück- gewinnsteuer besteuert.</p>	
<p>6 <i>Betriebsaufgabe ohne Verkauf des Betriebs. Im Anlagevermögen des Betriebs befindet sich eine Baulandparzelle.</i></p>	<p>Grundsätzlich muss das Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt werden. Die Überführung der Baulandparzelle erfolgt zum Verkehrswert.</p>	<p><i>Grundsatz:</i> Bei Überführung ins Privatvermögen werden maximal die wiedereingebrachten Abschreibungen besteuert.  <i>Bund:</i> Der Wertzuwachs- gewinn bleibt steuerfrei.</p>

Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
		<p><i>Dualistische und Monistische Kantone:</i> Die Besteuerung des Wertzuwachsge­winns mit der Grund­stück­ge­winns­steuer erfolgt erst bei Veräußerung des Baulandes (Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG).</p> <p>Steueraufschubsmöglichkeit: Steueraufschubsmöglichkeit:</p> <p>a) <i>Wegen Verpachtung:</i> Das Bauland bleibt Geschäftsvermögen (Art. 18a Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG). Die Besteuerung erfolgt erst, wenn die Verpachtung endet oder das Grundstück ins Privatvermögen überführt wird (Steuerfolgen siehe b unten) oder das Bauland veräußert wird (Steuerfolgen siehe Sachverhalt 3).</p> <p>b) <i>Auf Antrag der steuerpflichtigen Person:</i> Aufschub des Wertzuwachsge­winns auf Bauland und Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen. Die Besteuerung des Wertzuwachsge­winns erfolgt erst bei Veräußerung des Baulandes (Art. 18a Abs. 1 DBG; Art. 8 Abs. 2<sup>ter</sup> StHG).</p>
<p>7 <i>Verkauf einer Parzelle von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land (Kleingrundstücke):</i> Grundstück untersteht nicht dem BGG</p>	<p><i>Bund:</i> Landwirtschafts­ge­setz und Raumplanungs­ge­setz sprechen für eine privilegierte Besteuerung wie in Sachverhalt 1.</p>	<p><i>Bund:</i> Der Gewinn bis zu den Anlagekosten bzw. zum tieferen Verkehrswert wird als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge­winns­zu­wachs­ge­winns­steuerfrei.</p>
	<p><i>Dualistische Kantone:</i> Es bestehen unterschiedliche Auffassungen zur Besteuerung. In manchen Kantonen werden Kleingrundstücke wie land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke besteuert (vgl. Sachverhalt 1). In anderen Kantonen werden sie wie Bauland besteuert (vgl. Sachverhalt 2).</p>	<p><i>Dualistische Kantone:</i> Der Gewinn bis zu den Anlagekosten bzw. zum tieferen Verkehrswert wird als Einkommen besteuert. Der Wertzuwachsge­winns­zu­wachs­ge­winns­steuer besteuert.</p>

Sachverhalt	Geltendes Recht	Neues Recht
	<i>Monistische Kantone:</i> Gleich wie dualistische Kantone	<i>Monistische Kantone:</i> Gleich wie dualistische Kantone
8 <i>Das landwirtschaftliche Gewerbe wird zum Ertragswert an den direkten Nachkommen verkauft<sup>21</sup>. Der Einkommensteuerwert der Liegenschaften ist höher als der Ertragswert und es bestehen stille Reserven.</i>	Der Erwerber kann a) die Liegenschaften auf der Grundlage der im Zeitpunkt der Übernahme massgebenden Einkommenssteuerwerte und Anlagekosten weiterführen <sup>22</sup> oder b) den Kaufpreis als den neuen Einkommenssteuerwert und die neuen Anlagekosten bilanzieren.	<i>Keine Änderung</i>

## 1.6 Umsetzung

Der Vollzug erfolgt durch die kantonalen Steuerverwaltungen. Da der Gesetzesentwurf im Prinzip eine Rückkehr zur Steuerpraxis vor 2011 bedeutet, ist nicht mit erhöhtem Vollzugaufwand zu rechnen. Die Inkraftsetzung soll für die direkte Bundessteuer und die kantonalen Steuern gleichzeitig erfolgen, um die vertikale und horizontale Harmonisierung zu gewährleisten. Der Bundesrat wird – vorbehaltlich eines gegenteiligen parlamentarischen Beschlusses – das Inkrafttreten bestimmen. Der Gesetzesentwurf sieht die direkte Anwendbarkeit vor, sofern das kantonale Recht dem StHG im Zeitpunkt des Inkrafttretens widerspricht.

## 1.7 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Mit der unterbreiteten Gesetzesänderung wird die Motion 12.3172 «Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» umgesetzt, weshalb ihre Abschreibung beantragt wird.

<sup>21</sup> Art. 42 ff. BGG

<sup>22</sup> Kreisschreiben Nr. 6 der Schweizerischen Steuerkonferenz «Einkommenssteuerliche Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert gemäss dem Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht» vom 15.06.1995

## 2 Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln

### *Art. 18 Abs. 4 zweiter Satz DBG*

Artikel 18 DBG Absatz 4 DBG regelt die Besteuerung der Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Letztere sollen nun neu definiert werden.

Als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gelten Grundstücke im Sinne des Bundesgesetzes über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB; nArt. 18 Abs. 4 Bst. a DBG)<sup>23</sup> sowie nicht dem BGBB unterstellte Grundstücke, die jedoch zum Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehören (nArt. 18 Abs. 4 Bst. b DBG).

Als landwirtschaftliche Grundstücke gemäss BGBB gelten in erster Linie landwirtschaftliche Grundstücke, die ausserhalb der Bauzone liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist (Art. 2 Abs. 1 und Art. 6). Diesen gleichgestellt sind laut Artikel 2 Absatz 2:

- 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.

Nicht dem BGBB unterstellte Grundstücke des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes sind:

- Bauland (Art. 2 Abs. 1 Bst. a BGBB e contrario);
- die in Artikel 2 Absatz 3 BGBB genannten Grundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder weniger als 25 Aren anderem Land (z.B. Stöckli);
- die auf Antrag aus dem BGBB entlassenen Grundstücke (z.B. Stöckli mit 25 Aren oder mehr Umschwung).

Solange die dem BGBB nicht unterstellten Grundstücke zum Anlagevermögen eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes gehören, sollen sie privilegiert besteuert werden (nArt. 18 Abs. 4 Bst. b DBG). Als Grundstücke des Anlagevermögens gelten diejenigen, die dem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb langfristig zur Verfügung stehen. Nicht zu den Grundstücken des Anlagevermögens zählen insbesondere Grundstücke, die zwecks Liegenschaftshandel gehalten werden (Umlaufvermögen). Es ist indessen nicht zwingend, dass die Grundstücke im Sinne der Urproduktion selbstbewirtschaftet werden. Die Privilegierung gilt nicht für Grundstücke, die nichtlandwirtschaftlichen Nebenbetrieben dienen (z.B. Restaurant, Schreinerei, Werkstätte), da diese nicht zum Anlagevermögen eines land- und forst-

<sup>23</sup> SR 642.11

wirtschaftlichen Betriebs zählen. Ausgenommen sind Grundstücke mit gemischter Nutzung im Sinne von Artikel 2 Absatz 2 Buchstabe d BGG, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind (siehe oben).

Der *landwirtschaftliche Betrieb* definiert sich nach dem LwG. In der Landwirtschaftlichen Begriffsverordnung vom 7. Dezember 1998<sup>24</sup> (LBV) werden die Bedingungen für die Anerkennung eines landwirtschaftlichen Betriebes festgeschrieben (Art. 6, 29a und 30 LBV). Es ist somit nicht zwingend erforderlich, dass ein landwirtschaftlicher Betrieb die Anforderungen an ein landwirtschaftliches Gewerbe gemäss Artikel 7 BGG erfüllt. Auch landwirtschaftliche Nebenbetriebe, die mit weniger als einer Standardarbeitskraft bewirtschaftet werden, gelten demzufolge als landwirtschaftliche Betriebe. Auch ein landwirtschaftlicher Betrieb mit Waldgrundstücken gemäss Waldgesetz gilt als landwirtschaftlicher Betrieb.

Als *forstwirtschaftlicher Betrieb* gilt ein forstwirtschaftliches Unternehmen, das Besitz- oder Verfügungsrechte über eine bewirtschaftete Waldfläche innehat.<sup>25</sup> Der forstwirtschaftliche Betrieb im Sinne des neuen Artikels 18 Absatz 4 Buchstabe b DBG bedarf keiner Mindestfläche. Wenn neben einem land- oder forstwirtschaftlichen Betrieb noch weitere sachlich verbundene Betriebe bestehen, entscheidet das überwiegende Einkommen über die Qualifikation des Betriebs (z.B. landwirtschaftlicher Betrieb mit Viehhandel, forstwirtschaftlicher Betrieb mit angeschlossener Sägerei).

Die Privilegierung erstreckt sich auch auf Grundstücke eines verpachteten land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes, der nicht auf Antrag nach Artikel 18a Absatz 2 DBG in das Privatvermögen überführt wurde (nArt. 18 Abs. 4 Bst. c DBG). Ist dieser Steueraufschub wegen Verpachtung für einzelne Grundstücke zulässig (vgl. Kreisschreiben Nr. 31 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 22. Dezember 2010<sup>26</sup>), so gilt die privilegierte Besteuerung auch für diese Grundstücke. Dies trifft beispielsweise dann zu, wenn es sich um eine parzellenweise Verpachtung nach Artikel 31 Absatz 2 Buchstaben e und f des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1985<sup>27</sup> über die landwirtschaftliche Pacht handelt und der Betrieb des Verpächters bestehen bleibt.

#### *Art. 8 Abs. 1 dritter Satz und Art. 12 Abs. 1 StHG*

Artikel 8 Absatz 1 konkretisiert die steuerbaren Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Ausgenommen werden die Wertzuwachsgewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Diese unterliegen gemäss Artikel 12 Absatz 1 der Grundstückgewinnsteuer.

Im Übrigen wird auf die Erläuterungen zu Artikel 18 Absatz 4 zweiter Satz DBG verwiesen.

<sup>24</sup> SR 910.9

<sup>25</sup> Bundesamt für Statistik, Hochschule für Agrar-, Forst- und Lebensmittelwissenschaften, Waldwirtschaft Schweiz 2012: Neueingrenzung des Begriff «Forstbetrieb» als Basiseinheit für statistische Zwecke.

<sup>26</sup> www.estv.admin.ch > Direkte Bundessteuer > Dokumentation > Kreisschreiben

<sup>27</sup> SR 221.213.2

### **3                    Auswirkungen**

#### **3.1                 Auswirkungen auf den Bund**

##### **3.1.1             Finanzielle Auswirkungen**

Die finanziellen Auswirkungen lassen sich nur schwer abschätzen, da mit den vorhandenen Steuerdaten die mit der Praxisänderung im Jahr 2011 verbundenen Mehreinnahmen nicht beziffert werden können. Trotz fehlender Steuerdaten können die finanziellen Auswirkungen unter Beizug anderer Statistiken und verschiedener Annahmen eingegrenzt werden: Im Zeitraum 2003–2013 hat die landwirtschaftliche Nutzfläche gemäss Arealstatistik des Bundesamtes für Statistik (BFS) im Durchschnitt jährlich um 1713 ha abgenommen. Rund 80 % davon sind in Siedlungsflächen umgewandelt worden. Der Rest fiel auf die Zunahme des Waldes und anderer bestockter Flächen. Weiter wird angenommen, dass rund 50 % dieser Siedlungsflächen aus der Umnutzung von landwirtschaftlichen Grundstücken im Geschäftsvermögen entstand (der andere Teil wurde bis zur Umzonung verpachtet oder entfiel auf das Privatvermögen). Bei einem angenommenen mittleren Grundstücksgewinn von 250 Franken je m<sup>2</sup> ergibt sich so gegenüber dem geltenden Recht eine Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage um etwas mehr als 1700 Millionen Franken jährlich. Bei einem Steuersatz von 11,5 % bei der direkten Bundessteuer ergeben sich mittel- bis längerfristig jährliche Mindereinnahmen von rund 200 Millionen Franken.

Durch die erneute privilegierte Besteuerung von Wertzuwachsgevinen dürften bei der direkten Bundessteuer somit mittel- bis langfristig Einnahmen im Umfang von rund 200 Millionen Franken jährlich entgehen (Kantonsanteil: rund 34 Millionen Franken). Bei steigenden Baulandpreisen wäre mit entsprechend höheren mittel- bis langfristigen Mindereinnahmen zu rechnen.

Diese Schätzung berücksichtigt jedoch nicht allfällige Steueraufschubstatbestände wie beispielsweise die folgenden:

- Falls der landwirtschaftliche Betrieb eine Ersatzbeschaffung vornimmt, kann ein Steueraufschub verlangt werden. Wird die Steuer aufgeschoben, so wird sie erst im Zeitpunkt des Verkaufs der Ersatzbeschaffung fällig (latente Steuerlast).
- Bei der Überführung einer Liegenschaft der Bauzone vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen kann auf Antrag der Wertzuwachsgevin bis zur Veräusserung aufgeschoben werden. Im Zeitpunkt der Überführung werden nur die wiedereingebrachten Abschreibungen besteuert.

Die Schätzungen zu den mittel- bis langfristigen Mindereinnahmen aufgrund der vorgesehenen Gesetzesänderung sind folglich indikativer Natur.

Die Besteuerung der Wertzuwachsgevinne als Einkommen bei der direkten Bundessteuer gemäss dem Bundesgerichtsentscheid aus dem Jahre 2011 hat zur Folge, dass auf den Wertzuwachsgevinnen AHV-Beiträge erhoben werden. Mit der erneuten privilegierten Besteuerung bei der direkten Bundessteuer würden sich die Ausfälle an AHV-Beiträgen schätzungsweise ebenfalls jährlich auf knapp 200 Millionen

Franken gegenüber dem mittel- bis langfristigen Potenzial nach geltendem Recht belaufen.

Angesichts der strukturellen Defizite im Finanzplan bleibt die vom Bundesrat beschlossene Sanierungsstrategie notwendig. Diese besteht darin, die im Voranschlag 2016 vorgenommenen Kürzungen sowie das Stabilisierungsprogramm 2017–2019 integral umzusetzen. Zudem hat der Bundesrat am 17. Februar 2016 nochmals ausdrücklich festgehalten, dass Mehrbelastungen, zu denen auch Mindereinnahmen zu zählen sind, wie sie durch das vorliegende Gesetzesprojekt entstehen würden, soweit wie möglich zu verhindern seien. Auf die Finanzplanung des Bundes hingegen hätte die erneute privilegierte Besteuerung von Wertzuwachsgerinnen keine Auswirkungen, da bisher die mit der Praxisänderung verbundenen Mehreinnahmen in der Planung wegen der zwei überwiesenen Motionen nicht berücksichtigt wurden. Angesichts der angespannten Finanzlage samt Stabilisierungsprogramm warnt der Bundesrat hingegen generell vor nicht dringend notwendigen Ausgabenerhöhungen und Mindereinnahmen. Das gilt auch hier.

### **3.1.2 Personelle Auswirkungen**

Die Vorlage hat keine personellen Auswirkungen auf den Bund.

## **3.2 Auswirkungen auf die Kantone**

### **3.2.1 Finanzielle Auswirkungen**

Bei den finanziellen Auswirkungen ist zwischen Kantonen mit monistischer und solchen mit dualistischer Besteuerung zu unterscheiden.

*Monistische Kantone:* Für die neun Kantone mit einer monistischen Grundstückgewinnsteuer (BE, BL, BS, JU, NW, SZ, TI, UR und ZH) führt die Gesetzesänderung zu keinem steuerlichen Systemwechsel. Insgesamt ist davon auszugehen, dass die Gesetzesänderung für die monistischen Kantone keine nennenswerten finanziellen Folgen hat.

*Dualistische Kantone:* Bei den Kantonen mit dualistischem System ist in einem ersten Schritt zu unterscheiden, ob die Grundstückgewinnsteuer höher oder tiefer ausfällt als die Einkommenssteuer. Diese Beurteilung hängt wiederum massgeblich von der Besitzdauer des Grundstücks ab. Alle Kantone sehen für eine lange Besitzdauer bei der Grundstückgewinnsteuer Ermässigungen auf dem Steuerbetrag oder dem Grundstückgewinn vor. Die nachfolgenden Einschätzungen basieren auf einer durchschnittlichen Besitzdauer von 15 Jahren und mehr. Gestützt auf diese Annahme wird folgende qualitative Schlussfolgerung gezogen:

- In dualistischen Kantonen, die eine Kombination von relativ hohen Grundstückgewinnsteuersätzen und vergleichsweise tieferen Einkommenssteuersätzen aufweisen (AI, AR, GR, LU, OW, SG und ZG), dürften aus der Gesetzesänderung tendenziell Mehreinnahmen resultieren.

- In den Kantonen FR, GL, NE, SH und SO dürften eher Mindereinnahmen resultieren. Aufgrund der grossen Unsicherheiten über den Umfang der heute gewährten Steuerprivilegien bei der direkten Bundessteuer ist es prinzipiell aber auch möglich, dass für einzelne dieser Kantone eine «schwarze Null» resultieren wird.
- In den anderen dualistischen Kantonen (AG, GE, VD und VS), die nach einer Besitzdauer von 15 Jahren und mehr relativ tiefe Grundstückgewinnsteuersätze in Kombination mit vergleichsweise höheren Einkommenssteuersätzen verzeichnen, ist mit deutlichen Mindereinnahmen zu rechnen, sofern die betroffenen Kantone nicht die Grundstückgewinnsteuer erhöhen.

Die Grundstückgewinnsteuer steht in einzelnen Kantonen exklusiv den Gemeinden zu (z.B. ZG, ZH). In diesen Kantonen kommt es zu einer Umverteilung des Steueraufkommens zwischen Gemeinden und Kanton.

Die anfallenden Mehr- oder Mindereinnahmen können für die Kantone und Gemeinden aufgrund der beschränkten Datenlage und der verschiedenen Steueraufschubstatbestände nicht beziffert werden. Insbesondere hat die Eidgenössische Steuerverwaltung keine Kenntnisse über den Umfang der Grundstückgewinne und die tatsächlichen Besitzdauern in den einzelnen Kantonen; beide Faktoren beeinflussen die Höhe der Steuereinnahmen aber wesentlich. Da der Wertzuwachsbeitrag bei der direkten Bundessteuer steuerfrei wird, sinken die Beiträge an die AHV, IV und EO leicht. Daher können bei den kantonalen Einkommenssteuern weniger Abzüge für die erste Säule geltend gemacht werden. Gewichtet, d.h. gesamtschweizerisch, dürfte es bei den Kantons- und Gemeindesteuern unter Berücksichtigung der genannten Faktoren zu Mindereinnahmen kommen. Aufgrund der geschätzten Mindereinnahmen bei der direkten Bundessteuer verringert sich der Kantonsanteil um schätzungsweise 34 Millionen Franken.

### **3.2.2 Personelle Auswirkungen**

Die Vorlage hat keine personellen Auswirkungen auf die kantonalen Steuerbehörden.

### **3.3 Auswirkungen auf die Volkswirtschaft**

Es ist nicht damit zu rechnen, dass die Vorlage Auswirkungen auf das Bodenangebot haben wird. Allenfalls kann im Hinblick auf ein mögliches Inkrafttreten der Gesetzesvorlage eine vorübergehende Angebotsverknappung resultieren, sofern potenzielle Verkäuferinnen und Verkäufer mit der Veräusserung zuwarten, bis die Gesetzesanpassung in Kraft tritt, um von der privilegierten Besteuerung profitieren zu können. Auswirkungen auf den Landwirtschaftssektor und den Strukturwandel sind nicht zu erwarten.

Generell lässt sich festhalten, dass die Besteuerungssituation vor 2011 aus ökonomischer Perspektive ineffizient war. Die privilegierte Besteuerung landwirtschaftlicher Grundstücke führte zu einer zu tiefen Besteuerung des Faktors Bodens. Bei einem gegebenen Staatsbudget bedingt eine tiefe Besteuerung des Bodens eine höhere Besteuerung der Faktoren Arbeit und Kapital. Während die Besteuerung von Arbeit und Kapital einen dämpfenden Einfluss auf die Beschäftigung und die Spar- bzw. Investitionsanreize ausübt, führt die Besteuerung des Faktors Boden nicht zu solchen Verhaltensanpassungen. Steuern auf Arbeit und Kapital haben also tendenziell einen negativen Einfluss auf das Wirtschaftswachstum, was bei Steuern auf dem Faktor Boden nicht der Fall ist.

#### **4 Verhältnis zur Legislaturplanung**

Die Vorlage ist nicht in der Botschaft vom 27. Januar 2016<sup>28</sup> zur Legislaturplanung 2015–2019 angekündigt. Da das Parlament dem Bundesrat eine Motion zur Umsetzung überwiesen hat, entschied der Bundesrat, dem Parlament dennoch eine entsprechende Botschaft vorzulegen.

#### **5 Rechtliche Aspekte**

##### **5.1 Verfassungsmässigkeit**

###### **5.1.1 Rechtsgleichheit**

Für den Bereich der direkten Steuern verleiht Artikel 128 der Bundesverfassung<sup>29</sup> (BV) dem Bund die Befugnis, eine direkte Bundessteuer auf dem Einkommen natürlicher Personen zu erheben.

Der Bund legt im StHG die Grundsätze über die Harmonisierung der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden fest. Dabei erstreckt sich die Harmonisierung auf die Steuerpflicht, den Gegenstand und die zeitliche Bemessung der Steuern, das Verfahrensrecht und das Steuerstrafrecht. Von der Harmonisierung ausgenommen bleiben insbesondere die Steuertarife, die Steuersätze und die Steuerfreibeträge (Art. 129 BV). Die Frage, welche Einkünfte der Einkommenssteuer unterliegen, betrifft den Gegenstand der direkten Steuern von Bund, Kantonen und Gemeinden; der Bund hat daher eine Harmonisierungskompetenz.

Das verfassungsmässige Gebot der *Rechtsgleichheit* in Artikel 8 BV wird im Steuerrecht durch die Grundsätze der Allgemeinheit und der Gleichmässigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Art. 127 Abs. 2 BV) konkretisiert. Das Gebot der Rechtsgleichheit muss auch in der Rechtsetzung beachtet werden. Dieses Gebot ist in einem Erlass grundsätzlich verletzt, wenn rechtliche Unterscheidungen getroffen werden, für die ein vernünftiger und sachdienlicher Grund fehlt.

<sup>28</sup> BBl 2016 1105

<sup>29</sup> SR 101

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung würde erneut zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung führen. Dies deshalb, weil bei der direkten Bundessteuer der Wertzuwachsgegninn beim Verkauf von Bauland bzw. von aus dem BGGB entlassenen Grundstücken oder Kleingrundstücken durch Unternehmerinnen und Unternehmer in der Land- oder Forstwirtschaft nicht besteuert würde, während er bei den anderen Selbstständigerwerbenden als Einkommen besteuert würde.

Bei den dualistischen Kantonen unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen beim Verkauf von Bauland sowohl bei den Landwirten als auch bei den anderen Selbstständigerwerbenden der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsgegninn würde mit der Gesetzesänderung bei Landwirten mittels der Grundstückgegninnsteuer erfasst. Die anderen Selbstständigerwerbenden würden den Wertzuwachsgegninn weiterhin als Einkommensbestandteil versteuern. Da die Steuerbelastung bei einer Besteuerung mittels Grundstückgegninnsteuer nicht gleich hoch wie bei der Einkommenssteuer ausfällt, würde die Gesetzesänderung eine steuerliche Ungleichbehandlung zwischen Landwirten und übrigen Selbstständigerwerbenden bewirken. Je nachdem, ob die Einkommenssteuer oder die Grundstückgegninnsteuer höher ausfällt, wirkt sich die Ungleichbehandlung zulasten oder aber zugunsten der übrigen Selbstständigerwerbenden aus.

In den monistischen Kantonen werden Landwirte und andere Selbstständigerwerbende beim Verkauf von Bauland im Geschäftsvermögen gleich besteuert: Die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsgegninn wird von der Grundstückgegninnsteuer erfasst. Für die monistischen Kantone entsteht mit der vorgeschlagenen Regelung somit keine ungleiche Besteuerung.

Die Rückkehr zur Besteuerungspraxis vor 2011 würde somit beim Bund und in den dualistischen Kantonen zu einer erneuten Ungleichbehandlung gegenüber den nicht als Landwirte tätigen Selbstständigerwerbenden führen. Diese rechtsungleiche Behandlung entbehrt nach Auffassung des Bundesrates jeder sachlichen Rechtfertigung.

### **5.1.2 Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**

Verletzt wird nach Auffassung des Bundesrates, auch der Verfassungsgrundsatz der *Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit* (Art. 127 Abs. 2 BV). Gemäss diesem Grundsatz muss sich die Besteuerung nach den der steuerpflichtigen Person zur Verfügung stehenden Wirtschaftsgütern und den persönlichen Verhältnissen richten. Beim Verkauf einer Baulandparzelle handelt es sich um einen Einkommenszuwachs, der die Leistungsfähigkeit des Grundstücksveräusserers erhöht und daher aus Sicht der Gleichbehandlung gleich wie Arbeits- oder Kapitaleinkommen besteuert werden sollte. Die Steuerprivilegien sind aus Sicht der Gleichbehandlung (gegenüber den anderen Selbstständigerwerbenden) auch deshalb kritisch zu beurteilen, weil dem Grundstückgegninn aus einem Landwirtschaftsbetrieb in der Regel eine Einzonung vorausgegangen ist. Einzonungen sind auf einen politischen Beschluss des Gemeinwesens zurückzuführen. Es handelt sich beim Grundstückge-

winn also um einen sogenannten «*windfall gain*» (auf Deutsch: unverhoffter Gewinn), der dem Veräusserer ohne entsprechende Leistung zugeflossen ist.

## 5.2 Rück- und Vorwirkung

Im parlamentarischen Verfahren vor Annahme der umzusetzenden Motion sowie im Vernehmlassungsverfahren wurde die Frage nach möglicher Rück- und Vorwirkung der vorgeschlagenen gesetzlichen Regelung aufgeworfen. Nachfolgend wird deshalb der Frage nachgegangen, ob eine Regelung, die eine Rückwirkung für sämtliche noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen vorsehen würde, zulässig wäre.

Die *echte Rückwirkung* von Gesetzen – ob den Adressaten begünstigend oder belastend – ist grundsätzlich unzulässig.<sup>30</sup> Dies bedeutet, dass neues Recht nicht auf Sachverhalte angewendet werden darf, die sich abschliessend vor Inkrafttreten dieses Rechts verwirklicht haben. Das Rückwirkungsverbot ergibt sich aus dem verfassungsmässigen Gebot der Rechtssicherheit, das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 5 BV) fliesst. Mit dem Rückwirkungsverbot verbunden sind auch das Gebot der Rechtsgleichheit sowie das Vertrauensschutzprinzip.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts ist die echte Rückwirkung ausnahmsweise zulässig, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- a. Die Rückwirkung muss ausdrücklich angeordnet oder nach dem Sinn des Erlasses klar gewollt sein.
- b. Die Rückwirkung muss zeitlich mässig sein. Entscheidend sind die besonderen Verhältnisse der betreffenden Regelung. Insbesondere die Voraussichtbarkeit der Gesetzesänderung spielt eine grosse Rolle.
- c. Die Rückwirkung muss durch triftige Gründe gerechtfertigt sein. Fiskalische Gründe genügen grundsätzlich nicht, es sei denn, die öffentlichen Finanzen seien in Gefahr.
- d. Die Rückwirkung darf keine stossenden Rechtsungleichheiten bewirken.
- e. Die Rückwirkung muss sich durch überwiegende öffentliche Interessen rechtfertigen lassen.
- f. Die Rückwirkung darf keinen Eingriff in wohlerworbene Rechte darstellen.

Diese Voraussetzungen gelten sowohl bei begünstigender als auch bei belastender Rückwirkung.

Demgegenüber ist die *unechte Rückwirkung* zulässig, wenn das neue Recht nicht in wohlerworbene Rechte eingreift bzw. nicht gegen den Grundsatz des Vertrauensschutzes verstösst. Unechte Rückwirkung bedeutet, dass neues Recht auf Sachverhalte angewendet wird, die während der Geltungsdauer des alten Rechts begonnen haben, aber beim Inkrafttreten des neuen Rechts andauern (Dauersachverhalte).

<sup>30</sup> BGE 119 Ib 103, E. 5

Zu prüfen ist somit, ob eine Regelung, welche eine Rückwirkung vorsehen würde, zulässig wäre. Wie im Folgenden aufgezeigt wird, ist die Frage anhand der genannten Voraussetzungen nach Auffassung des Bundesrates zu verneinen.

Die *echte Rückwirkung* liesse sich zwar im Gesetz ausdrücklich anordnen. Sie müsste jedoch auch – selbst wenn es sich vorliegend um eine begünstigende Rückwirkung handelte – zeitlich mässig sein. Das Urteil des Bundesgerichts, das zu einer Änderung der Steuerpraxis führte, erging Ende 2011. Im Rahmen eines äusserst straffen und nur mit Zustimmung des Parlaments möglichen Zeitplans könnte die vorliegende Gesetzesänderung in der Sommersession 2016 von den eidgenössischen Räten verabschiedet werden. Unter Berücksichtigung einer sehr kurzen Zeitspanne zur Umsetzung durch die kantonalen Gesetzgeber könnte das Inkrafttreten frühestens per 1. Januar 2017 erfolgen, also rund fünf Jahre nach dem Bundesgerichtsentcheid. Eine Zeitspanne von fünf Jahren würde das Kriterium der zeitlichen Mässigkeit nicht erfüllen.<sup>31</sup>

Fraglich wäre im Weiteren, ob sich eine Rückwirkung auf triftige Gründe zu stützen vermöchte, zumal Landwirte beim Verkauf von Bauland im Geschäftsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebs in der Regel einen nicht unerheblichen Gewinn erzielen. Vorrangig wären somit vor allem private Interessen an einer privilegierten Besteuerung. Überwiegende öffentliche Interessen, die eine allfällige Rückwirkung allenfalls zu begründen vermöchten, lägen nicht vor. Die privilegierte Besteuerung würde zu einer rechtsungleichen Behandlung von Landwirten gegenüber anderen Selbstständigerwerbenden führen. Die Rückwirkung würde keinen Eingriff in wohl-erworbene Rechte darstellen.

Nach dem Gesagten sind die kumulativ geltenden Voraussetzungen für eine Rückwirkung nicht erfüllt, weshalb die Rückwirkung – auch wenn sie vorliegend zugunsten der Betroffenen ausgestaltet wäre – nicht zulässig ist.

Die Vorlage betrifft keine Dauersachverhalte, weshalb die Voraussetzungen für eine *unechte Rückwirkung* nicht erfüllt sind. Anwendungsfälle unechter Rückwirkung können sich unter Umständen bei Steueraufschubstatbeständen ergeben: Werden die Steuerfolgen beispielsweise wegen einer Verpachtung aufgeschoben, so richten sich die Steuerfolgen im Zeitpunkt des Verkaufs des Ersatzgrundstücks nach dem dann zumal geltenden (neuen) Recht. Die Anwendbarkeit des jeweils geltenden Rechts fliesst aus dem Legalitätsprinzip (Art. 5 Abs. 1 BV). Es bedarf hierzu keiner expliziten gesetzlichen Regelung.

### **5.3 Vereinbarkeit mit internationalen Verpflichtungen der Schweiz**

Die internationalen Verpflichtungen der Schweiz werden durch die vorgeschlagene Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke nicht berührt.

<sup>31</sup> Müller Georg, Gutachten zur Volksinitiative Erbschaftssteuerreform und Rückwirkungsverbot, Ziffer 5.2.1.

## 5.4 Erlassform

Ausgangslage ist, dass das Bundesgericht einen Gesetzesbegriff ausgelegt hat. An die höchstrichterliche Rechtsprechung haben sich die rechtsanwendenden Behörden und die (untergeordneten) Gerichte grundsätzlich zu halten. Eine Änderung der Rechtslage kann vorliegend nur durch die Änderung der einschlägigen Gesetze selbst erreicht werden. Das Anliegen der Motion liesse sich deshalb nicht durch eine Modifizierung durch Recht einer untergeordneten Stufe (Verordnung) oder gar lediglich durch eine Änderung einer bloss behördenverbindlichen Verwaltungsverordnung (wie Kreisschreiben, Merkblätter, Richtlinien, etc.) umsetzen.

## Systeme der Besteuerung von Grundstücksgewinnen in der Schweiz

Die Grundstückgewinnsteuer ist eine Steuer auf dem Gewinn, d.h. dem realisierten Wertzuwachs, der auf Grundstücken erzielt wird. Die Besteuerung der Grundstücksgewinne erfolgt entweder zusammen mit den übrigen Einkünften im Rahmen der Einkommenssteuern oder als Grundstückgewinnsteuer. Der steuerbare Grundstücksgewinn ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten (Erwerbspreis und wertvermehrenden Aufwendungen) minus die gesetzlich vorgesehenen Abzüge (Gewinnungskosten wie Handänderungskosten und die üblichen Vermittlungsgebühren).

---

Geltendes Recht

---

### Bund

Grundstück im Privatvermögen	steuerfrei
Grundstück im Geschäftsvermögen	Besteuerung des Wertzuwachses sowie der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen
Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke (selbstständigerwerbende natürliche Personen)	Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen bzw. Gewinn Keine Besteuerung des Wertzuwachses (Art. 18 Abs. 4 DBG)

---

### Kantone mit monistischem System

Grundstück im Privatvermögen	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs
Grundstück im Geschäftsvermögen (gilt auch für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke)	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs. Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen

---

### Kantone mit dualistischem System

Grundstück im Privatvermögen	Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachs
Grundstück im Geschäftsvermögen	Besteuerung des Wertzuwachses sowie der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen
Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke natürlicher Personen	Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen und des Wertzuwachses mit Grundstückgewinnsteuer

---

