

Einkommenssteuerliche Folgen der Hofübergabe zum Ertragswert gemäss dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB)

Kreisschreiben des Vorstandes vom 15. Juni 1995

1. Einleitung / Problemstellung

Von der Gruppe der Landwirtschaftsexperten (Subkommission Landwirtschaft) ist die Frage der Hofübergabe zu einem vom Buchwert abweichenden Ertragswert - nach dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht - der Kommission Steuerharmonisierung (KOHA) zur Beantwortung unterbreitet worden. Nachdem diese Frage mit der Aufzeichnungspflicht für die Landwirtschaft, wie sie im StHG und DBG vorgeschrieben ist, zusammenhängt, hat die KOHA die Problematik behandelt. Dabei ist sie einhellig zur in diesem Kreisschreiben enthaltenen Auffassung gelangt. Der Vorstand hat anlässlich seiner Sitzung vom 15. Juni 1995 den Vorschlägen der KOHA zugestimmt. Da diese Frage einerseits von gewisser Bedeutung ist und andererseits in allen Kantonen gleich beantwortet werden sollte, empfiehlt der Ausschuss den Kantonen, das Kreisschreiben einheitlich anzuwenden. Es deckt sich auch mit der Rechtsauffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung.

2. Die bundesrechtliche Grundlage

Das Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) vom 4. Oktober 1991 (SR 211.412.11), in Kraft seit dem 1. Januar 1994, enthält unter anderen die folgenden Bestimmungen:

2. Abschnitt: Vorkaufsrecht der Verwandten

Art. 42 Gegenstand und Rangordnung

¹ Wird ein landwirtschaftliches Gewerbe veräussert, so haben daran die nachgenannten Verwandten des Veräusserers ein Vorkaufsrecht in folgender Rangordnung, wenn sie es selber bewirtschaften wollen und dafür als geeignet erscheinen:

1. jeder Nachkomme;
2. jedes Geschwister und Geschwisterkind, wenn der Veräusserer das Gewerbe vor weniger als 25 Jahren ganz oder zum grössten Teil von den Eltern oder aus deren Nachlass erworben hat.

² ...

³ Kein Vorkaufsrecht steht demjenigen zu, gegen den der Veräusserer Gründe geltend macht, die eine Enterbung rechtfertigen.

Art. 44 Übernahmepreis

Die Berechtigten können das Vorkaufsrecht an einem landwirtschaftlichen Gewerbe zum Ertragswert... geltend machen.

Zu den Begriffen des „landwirtschaftlichen Gewerbes“ und des „Ertragswertes“ siehe Art. 7 BGG (vgl. auch unten Ziff. 7) und Art. 10 BGG.

3. Zur Regelung des BGG

3.1 Die eingeschränkte Möglichkeit der freien Veräusserung

Aus der gesetzlichen Umschreibung folgt zunächst, dass eine freie Veräusserung eines landwirtschaftlichen Gewerbes zum Verkehrswert nur dann möglich ist, wenn von Seiten der vorkaufsberechtigten Verwandten kein Vorkaufsrecht geltend gemacht wird (Art. 42 BGG).

3.2 Die Bindung an den Ertragswert

3.2.1 Bei Ausübung des Vorkaufsrechtes

Bei Ausübung des Vorkaufsrechtes darf der Übernahmepreis den Ertragswert grundsätzlich nicht übersteigen (Art. 44 BGG; vgl. zum Begriff des Ertragswerts Art. 10 BGG). Das wiederum bedeutet, dass die vorkaufsberechtigten Verwandten, vorab die Nachkommen,

spätestens bei Eintritt des Vorkaufsfalles einen verbindlichen Rechtsanspruch darauf haben, dass ihnen das landwirtschaftliche Gewerbe zum Ertragswert übertragen wird.

3.2.2 Bei der Erbteilung

Das BGGB regelt auch die Voraussetzungen, unter denen bei der Erbteilung die Zuweisung eines landwirtschaftlichen Gewerbes zum Ertragswert verlangt werden kann (Art. 11 ff. BGGB); bis anhin fanden sich diese Regeln im ZGB (Erbrecht).

3.3 Die angemessene Erhöhung des Übernahmepreises

3.3.1 Bei Ausübung des Vorkaufsrechtes

Im Übrigen ist jedoch zu beachten, dass der Veräusserer, gegenüber dem das Vorkaufsrecht geltend gemacht wurde, eine angemessene Erhöhung des Übernahmepreises verlangen kann, wenn besondere Umstände es rechtfertigen (Art. 52 Abs. 1 BGGB). Als solche besondere Umstände gelten namentlich der höhere Ankaufswert des Gewerbes und alle erheblichen Investitionen, die in den letzten zehn Jahren vor der Veräusserung getätigt worden sind. Der Übernahmepreis entspricht in jedem Fall mindestens den Grundpfandschulden (Art. 52 Abs. 2 und 3 BGGB).

3.3.2 Bei der Erbteilung

Auch bei der Erbteilung, bei der die Zuweisung eines landwirtschaftlichen Gewerbes zum Ertragswert in Frage steht, können die Miterben eine angemessene Erhöhung des Anrechnungswerts verlangen, wenn besondere Umstände es rechtfertigen; darunter fallen wiederum namentlich der höhere Ankaufswert des Gewerbes oder erhebliche Investitionen in den letzten zehn Jahren (Art. 18 BGGB).

4. Keine Schenkungssteuer bei Bestehen eines rechtsverbindlichen Anspruchs auf Übertragung zum Ertragswert

Soweit nach dem BGGB ein verbindlicher Rechtsanspruch auf den Ertragswert besteht, kann die Übertragung eines landwirtschaftlichen Gewerbes zum Ertragswert von vornherein **kein**

Anlass dafür sein, aus der Differenz zwischen dem höheren Verkehrswert und dem tieferen Ertragswert (im Zeitpunkt der Übertragung) auf einen Tatbestand zu schliessen, der mit einer kantonalen Schenkungssteuer zu erfassen wäre. Denn eine solchermassen steuerpflichtige Schenkung setzt den **Willen der unentgeltlichen Zuwendung** voraus (BGE 118 Ia 497); der Annahme eines solchen Zuwendungswillens steht jedoch der verbindliche Rechtsanspruch des BGBB auf den Ertragswert entgegen.

5. Der Gewinnanspruch und die Gewinnanteilsrechte

5.1 Der Gewinnanspruch des Verkäufers

Im Weiteren ist zu beachten, dass das BGBB dem Veräusserer, gegen den das Vorkaufrecht ausgeübt wurde, einen Gewinnanspruch gewährt, wenn das zum Ertragswert erworbene landwirtschaftliche Gewerbe weiterveräussert wird (Art. 53 Abs. 1 BGBB).

5.2 Die gesetzlichen Gewinnanteilsrechte der Miterben

Ebenso sind bei einer Veräusserung eines in der Erbteilung zum Ertragswert zugewiesenen landwirtschaftlichen Gewerbes die gesetzlichen Gewinnanteilsrechte der Miterben zu berücksichtigen (Art. 28 ff. BGBB).

5.3 Die Besteuerung der Gewinnanteilsrechte

Inwieweit solche Gewinnanteilsrechte, beziehungsweise ein allfälliger Verzicht auf dieselben, bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu berücksichtigen sind, hängt von der Ausgestaltung des **kantonalen Steuerrechts** ab.

Beispielhaft kann auf das zürcherische Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vom 28. September 1986 (ESchG) verwiesen werden. Danach werden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke stets zum Ertragswert bewertet (§ 15 ESchG). Werden solche Grundstücke innert 20 Jahren ganz oder teilweise veräussert oder fallen innert dieser Frist die Voraussetzungen der Vorzugsbewertung dahin, so wird die Steuer nachträglich vom damaligen Verkehrswert, höchstens jedoch vom erzielten Erlös berechnet (§ 17 Abs. 1 ESchG). Steuerpflichtig ist

dabei der Veräusserer oder der Eigentümer des Grundstücks (§ 17 Abs. 2 ESchG), und zwar unabhängig davon, ob entsprechende Gewinnanteilsrechte bestehen. Der Steuerpflichtige kann jedoch die von ihm bezahlte Steuer vor Berechnung der Gewinnanteile vom Bruttoerlös in Abzug bringen.

6. Die Bedeutung des Verkehrswerts

Der verbindliche Rechtsanspruch auf den Ertragswert hat aber andererseits nicht zur Folge, dass kein vom Ertragswert abweichender Verkehrswert mehr existiert; vorbehaltlich des Einverständnisses der vorkaufsberechtigten Verwandten kann dieser sehr wohl auch realisiert werden. Das BGGB bzw. der verbindliche Rechtsanspruch der vorkaufsberechtigten Verwandten hat lediglich eine „Blockierung“, nicht jedoch eine Angleichung des Verkehrswerts an den Ertragswert zur Folge. Die Einschränkungen aus dem BGGB, aus der Veräusserung eines landwirtschaftlichen Gewerbes einen entsprechenden Gewinn zu erzielen, gelten ausschliesslich im Verhältnis zwischen dem Eigentümer und bestimmten, diesem verwandtschaftlich verbundenen Personen; ansonsten richtet sich der Markt auch hier nach Angebot und Nachfrage.

Auch unter der Herrschaft des BGGB - und trotz allen Einschränkungen, die sich aus dem BGGB ergeben (vgl. insbesondere auch Art. 66 und 68 BGGB) - ist nach wie vor zwischen Ertragswert und Verkehrswert (Marktwert) zu unterscheiden.

7. Die einkommenssteuerliche Behandlung der stillen Reserven

Das BGGB versteht unter dem Begriff des **landwirtschaftlichen Gewerbes** im Wesentlichen *„eine Gesamtheit von landwirtschaftlichen Grundstücken, Bauten und Anlagen, die als Grundlage der landwirtschaftlichen Produktion dient und die mindestens die halbe Arbeitskraft einer bäuerlichen Familie beansprucht“* (Art. 7 Abs. 1 BGGB). Bei den nachstehenden Ausführungen, die sich mit den **einkommenssteuerlichen Folgen der Übertragung eines landwirtschaftlichen Gewerbes zum Ertragswert** befassen, wird je-

doch davon ausgegangen, dass ein **ganzer landwirtschaftlicher Betrieb** mit Aktiven und Passiven, einschliesslich der Vieh- und Fahrhabe, abgetreten wird.

Allerdings können die nachstehenden Ausführungen **sinngemäss** auch auf die Fälle übertragen werden, in denen ausschliesslich ein (selbstbewirtschaftetes) landwirtschaftliches Gewerbe im Sinn des BGG übertragen wird. Denn es kann davon ausgegangen werden, dass ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinn des BGG auch ohne Vieh- und Fahrhabe einen Geschäftsbetrieb im Sinn des Einkommenssteuerrechts darstellt.

Sodann sind im folgenden zwei Tatbestände auseinander zu halten:

7.1 Tatbestand 1: Der Übernahmepreis für einen ganzen landwirtschaftlichen Betrieb liegt unter dem Eigenkapital gemäss der Steuerbilanz.

Annahmen: Es sind stille Reserven vorhanden. Der Übernahmepreis für den ganzen landwirtschaftlichen Betrieb mit Aktiven und Passiven liegt jedoch unter dem Eigenkapital, das sich gemäss der Steuerbilanz, d.h. auf Grund der Einkommenssteuerwerte ergibt. Der landwirtschaftliche Betrieb schliesst ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinn des BGG mit ein, das bei der Bestimmung des Übernahmepreises zum **Ertragswert** eingesetzt wurde.

Einkommenssteuerliche Beurteilung:

Mit einer solchen Abtretung werden keine stillen Reserven realisiert.

Es wird ein ganzer Geschäftsbetrieb abgetreten. Die vorhandenen stillen Reserven bleiben weiterhin betrieblich verknüpft.

Soweit die Differenz zwischen dem tieferen Übernahmepreis und dem höheren Eigenkapital in der Steuerbilanz darauf zurückzuführen ist, dass bei der Bestimmung des Übernahmepreises das landwirtschaftliche Gewerbe zum Ertragswert eingesetzt wurde, kann auf Seiten des Veräusserers bzw. der Miterben bei einer Erbteilung kein Verlust angenommen werden; denn trotz der - durch das BGG „aufgezwungenen“ - Übertragung zum Ertragswert liegt in der Regel nach wie vor ein höherer, wenn auch „blockierter“ Verkehrswert vor (vgl. Ziff. 6).

Der Erwerber kann den übernommenen landwirtschaftlichen Betrieb auf der Grundlage der im Zeitpunkt der Übernahme massgebenden Einkommenssteuerwerte weiterführen.

Soweit bei der Bestimmung des Übernahmepreises den übrigen Aktiven, wie Vieh- und Fahrhabe, ein höherer Wert zu Grunde gelegt wird, als ihnen in der Steuerbilanz zukommt, kann zur Ausgleichung dieses Mehrbetrags dem Veräusserer bzw. den Miterben bei einer Erbteilung eine entsprechende ausserordentliche Abschreibung auf dem „landwirtschaftlichen Gewerbe“ gewährt werden, oder es werden die übrigen Aktiven einfach zu den bisherigen Einkommenssteuerwerten weitergeführt.

7.2 Tatbestand 2: Der Übernahmepreis für einen ganzen landwirtschaftlichen Betrieb liegt über dem Eigenkapital gemäss der Steuerbilanz.

Annahmen: Es sind stille Reserven vorhanden. Auch der Übernahmepreis für den ganzen landwirtschaftlichen Betrieb mit Aktiven und Passiven liegt über dem Eigenkapital, das sich gemäss der Steuerbilanz, d.h. auf Grund der Einkommenssteuerwerte ergibt. Der landwirtschaftliche Betrieb schliesst ein landwirtschaftliches Gewerbe im Sinn des BGG mit ein, das bei der Bestimmung des Übernahmepreises zum **Ertragswert** eingesetzt wurde.

Einkommenssteuerliche Beurteilung:

In der Differenz zwischen dem tieferen Eigenkapital und dem höheren Übernahmepreis werden auf Seiten des Veräusserers bzw. der Miterben bei einer Erbteilung (im Verhältnis ihrer Erbquoten) stille Reserven realisiert, was die Erfassung eines entsprechenden Liquidationsgewinnes zur Folge hat.

In diesem Umfange, d.h. im gleichen Masse, wie auf Seiten des Veräusserers bzw. der Miterben von einer Realisierung der stillen Reserven auszugehen ist, steht dem Erwerber das Recht zu, in der Steuerbilanz auf den massgebenden Einkommenssteuerwerten eine entsprechende Aufwertung vorzunehmen.

Ansonsten kann auch hier auf die Ausführungen unter Ziff. 7.1. verwiesen werden.

8. Schlussfolgerungen

Aus alledem ergibt sich, dass - trotz der erwähnten Einschränkungen des BGGB - für ein landwirtschaftliches Gewerbe auch hinsichtlich der einkommenssteuerlich massgebenden Werte dem Grundsatz nach **keine anderen Regeln gelten**, als sie **allgemein im kaufmännischen Steuerrecht für eine selbstständige Erwerbstätigkeit** zu beachten sind.

Daran ändert im Übrigen auch nichts, dass Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, soweit der Veräusserungserlös die Anlagekosten übersteigt, vorbehaltlich eines gesetzlichen Aufschubes (vgl. insbesondere Art. 12 Abs. 3 lit. d StHG), der **Grundstückgewinnsteuer** unterliegen (Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 StHG).