



Bern, 19. Juni 2026

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

Bericht des Bundesrates in Erfüllung der Postulate 23.4305 Mahaim, 23.4306 Bendahan, 23.4307 Nicolet und 23.4308 Berthoud vom 29. September 2023

Zusammenfassung

Der Nationalrat hat am 15. April 2024 die von den Nationalräten Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet und Alexandre Berthoud jeweils unter dem Titel «Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung» eingereichten Postulate 23.4305, 23.4306, 23.4307 und 23.4308 überwiesen. Mit den Postulaten wird der Bundesrat ersucht, einen Bericht über die Auswirkungen der neuen Besteuerung in der Landwirtschaft infolge der geänderten Rechtsprechung des Bundesgerichts (BGE 138 II 32) sowie über die Anwendung der neuen Regelung auf Bundes- und Kantonsebene vorzulegen. Gemäss der Begründung der Postulanten soll der Bericht insbesondere die steuerlichen Auswirkungen im Zeitraum seit dem erwähnten Bundesgerichtsurteil aufzeigen, die Anzahl der betroffenen Steuerzahlerinnen und Steuerzahler angeben und eine Analyse der Entwicklung in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seit jenem Zeitpunkt, eine Auflistung der Kantone mit einem monistischen beziehungsweise dualistischen Steuersystem und einen Vergleich der kantonalen Praktiken enthalten. Letztlich soll im Bericht auch dargelegt werden, ob eine Anpassung des Bundesrechts oder andere Massnahmen erforderlich sind, um die Härte gewisser Situationen zu mildern.

In BGE 138 II 32 präzisiert das Bundesgericht den steuerlichen Begriff des „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks“. Als wesentliche Folge davon werden Gewinne aus der Veräusserung von Baulandreserven im Geschäftsvermögen von Landwirtinnen und Landwirten nicht mehr steuerlich privilegiert, sondern als ordentliches Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert.

Da der Bund nicht über die nötigen Angaben und Daten verfügt, um zu den in den vorliegenden Postulaten angesprochenen Aspekten – wie namentlich die steuerlichen Auswirkungen von BGE 138 II 32 und die Anzahl der betroffenen Steuerzahlerinnen und Steuerzahler – Stellung zu nehmen, hat die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) zwischen dem 19. November 2024 und dem 30. April 2025 bei ausgewählten Kantonen eine Umfrage und Datenerhebung durchgeführt. Dazu wurden die Steuerverwaltungen folgender Kantone angeschrieben: Aargau, Bern, Luzern, St. Gallen, Schwyz, Waadt und Zürich. Diese über die gesamte Schweiz verteilten Kantone haben bedeutende, jedoch unterschiedlich strukturierte Landwirtschaftssektoren.

Im vorliegenden Bericht kommt der Bundesrat zum Schluss, dass die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis mittlerweile etabliert ist und das Bundesgericht die Praxis regelmässig bestätigt und präzisiert hat. Der unmittelbar nach dem Urteil bei den Steuerpflichtigen entstandenen Verunsicherung begegneten die Steuerbehörden mit gezielten Vorkehrungen. So hat die ESTV namentlich das Kreisschreiben 38 erlassen und darin die Auswirkungen des Urteils dargelegt sowie ihre Praxis ergänzt und präzisiert. Im Rahmen ihrer Aufsichtstätigkeit hat die ESTV festgestellt, dass die veranlagenden Kantone die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis korrekt umsetzen. Die kantonalen Steuerverwaltungen sind dem Informationsbedürfnis der Steuerpflichtigen mit direktem Austausch, durch die Publikation von spezifischen Informationen und mit Steuerrulings begegnet.

Gestützt auf die Einschätzung der befragten Kantone lässt sich festhalten, dass in Bezug auf die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis mittlerweile weitestgehend Rechtssicherheit besteht. In Bezug auf die steuerlichen Auswirkungen von BGE 138 II 32 bei den betroffenen Landwirtinnen und Landwirten hat die von der ESTV durchgeführte Erhebung insbesondere ergeben, dass die Steuerpflichtigen regelmässig und im Rahmen einer gezielten Planung von den im Gesetz vorgesehenen steuermindernden Instrumenten Gebrauch machen, wie beispielsweise dem Steueraufschub oder der privilegierten Liquidationsbesteuerung. Dies bestätigt, dass den meisten Steuerpflichtigen die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis bekannt ist.

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

Die Erhebung bei den Kantonen zeigt zudem, dass Fälle, in denen eine Landwirtin oder ein Landwirt aufgrund fehlender Liquidität die aus der Besteuerung des Wertzuwachsgewinns resultierende Steuerlast nicht bezahlen kann, nur sehr selten vorkommen. In der Regel können solche Situationen durch die im Gesetz vorgesehenen steuermindernden Massnahmen verhindert oder zumindest erheblich reduziert werden.

Der Bundesrat anerkennt, dass es bei einer Veräusserung von Baulandreserven durchaus zu einer bedeutenden Abgabenlast kommen kann. Neben den im Bericht dargelegten Steu-
erfolgen sei auch die Mehrwertabgabe gemäss Raumplanungsgesetz erwähnt. Im Bericht wird dargelegt, dass der Gesetzgeber diesem Umstand mit einer entsprechenden Koordination zwischen Besteuerung und Mehrwertabgabe jedoch Rechnung getragen hat.

Vor diesem Hintergrund erkennt der Bundesrat keinen Handlungsbedarf.

Résumé

Le 29 septembre 2023, les conseillers nationaux Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet et Alexandre Berthoud ont chacun déposé un postulat intitulé « Fiscalité agricole. Faire un bilan quelque dix ans après le revirement de jurisprudence » (23.4305 / 23.4306 / 23.4307 / 23.4308). Ils demandaient au Conseil fédéral de présenter un rapport sur les conséquences de la nouvelle fiscalité agricole découlant du revirement de la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 138 II 32) et sur son application à l'échelle de la Confédération et dans les cantons. Dans leur développement, les auteurs des postulats demandaient que le rapport expose notamment les conséquences fiscales sur la période, fasse un état des lieux du nombre de contribuables concernés, analyse l'évolution de la jurisprudence fédérale depuis cette date, liste les cantons connaissant un système d'imposition moniste et dualiste, compare les pratiques cantonales, et, enfin, expose si cela appelle une adaptation des bases légales fédérales ou d'autres mesures pour atténuer la rigueur de certaines situations.

Le Tribunal fédéral a précisé la notion d'immeuble « agricole ou sylvicole » dans l'ATF 138 II 32, avec pour principale conséquence que les gains provenant de l'aliénation de réserves de terrain à bâtir de la fortune commerciale des agriculteurs ne bénéficient plus d'un traitement privilégié et sont imposés comme un revenu ordinaire d'une activité lucrative indépendante.

Comme la Confédération ne disposait pas des informations et données requises pour se prononcer quant aux aspects évoqués dans les postulats en question, notamment les conséquences fiscales de l'ATF 138 II 32 et le nombre de contribuables concernés, l'Administration fédérale des contributions (AFC) a réalisé du 19 novembre 2024 au 30 avril 2025 un sondage et une collecte de données auprès d'une sélection de cantons. Elle s'est adressée aux administrations fiscales des cantons d'Argovie, de Berne, de Lucerne, de Saint-Gall, de Schwyz, de Vaud et de Zurich. Ces cantons répartis sur l'ensemble du territoire présentent des secteurs agricoles importants, mais structurés de manière propre.

Dans le présent rapport, le Conseil fédéral parvient à la conclusion que la pratique introduite par l'ATF 138 II 32, confirmée et précisée par le Tribunal fédéral à plusieurs reprises, fait désormais partie du paysage fiscal. Les autorités fiscales ont pris des mesures ciblées pour pallier les incertitudes qui ont dans un premier temps découlé de l'arrêt. L'AFC a notamment adopté la circulaire no 38 afin d'en expliquer les conséquences et d'apporter des compléments et des précisions sur sa propre pratique. Dans le cadre de son activité de surveillance, elle a constaté que les cantons mettent correctement en œuvre l'ATF 138 II 32 lors de la taxation. Les administrations fiscales cantonales ont répondu au besoin d'informations des contribuables grâce à des échanges directs, la publication d'informations spécifiques et des rulings fiscaux.

Les retours des cantons interrogés permettent de conclure qu'il n'existe plus d'insécurité juridiques significatives en lien avec la pratique introduite par l'ATF 138 II 32. S'agissant des conséquences fiscales de cette décision pour les agriculteurs concernés, les données récoltées par l'AFC montrent notamment que les contribuables mettent régulièrement à profit les instruments d'allégement fiscal prévus par la loi, comme le différé d'imposition ou l'imposition privilégiée du bénéfice de liquidation, dans le cadre d'une planification ciblée. On peut en conclure que la plupart d'entre eux connaissent la pratique introduite par cet arrêt.

Les données récoltées auprès des cantons révèlent en outre que les cas dans lesquels un agriculteur n'a pas assez de liquidités pour régler la charge fiscale résultant de l'imposition de la plus-value réalisée sont très rares. En règle générale, les mesures d'allégement fiscal

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

prévues par la loi permettent de prévenir ou au moins d'atténuer considérablement ce genre de situation.

Le Conseil fédéral reconnaît que l'aliénation de réserves de terrains à bâtir peut engendrer une charge d'impôt importante. Aux conséquences fiscales traitées dans le présent rapport s'ajoute également la taxe sur la plus-value prévue par la loi sur l'aménagement du territoire. Le rapport souligne que le législateur a tenu compte de cette situation en assurant une coordination adéquate entre la taxe sur la plus-value et les autres impôts.

Dans ce contexte, le Conseil fédéral ne voit pas de nécessité d'agir.

Sintesi

Il 29 settembre 2023 i consiglieri nazionali Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet e Alexandre Berthoud hanno depositato rispettivamente i postulati 23.4305, 23.4306, 23.4307 e 23.4308 dal titolo di ugual tenore «Fiscalità agricola. Fare un bilancio a dieci anni dal cambiamento repentino della giurisprudenza». Gli interventi parlamentari incaricano il Consiglio federale di presentare un rapporto sulle conseguenze della nuova fiscalità agricola derivanti dal cambiamento repentino della giurisprudenza avvenuto con la decisione del Tribunale federale 138 II 32 (DTF 138 II 32) e sulla sua applicazione a livello federale e cantonale. Nella motivazione, i postulanti precisano che il rapporto dovrà in particolare illustrare le conseguenze fiscali verificatesi in questi dieci anni, fare il punto sul numero di contribuenti interessati, analizzare l'evoluzione della giurisprudenza federale in quest'arco temporale, elencare i Cantoni che prevedono un sistema di imposizione monistico e quelli che hanno optato per il metodo dualistico, confrontare le prassi cantonali e, infine, stabilire se la situazione attuale richiede un adeguamento delle basi legali federali o altre misure per attenuare la gravità di alcuni casi.

Con la DTF 138 II 32 il Tribunale federale ha precisato il significato della nozione fiscale «fondi agricoli e silvicoli». Tale precisazione implica sostanzialmente che gli utili derivanti dall'alienazione di riserve di terreni edificabili appartenenti alla sostanza commerciale degli agricoltori non beneficino più di un regime fiscale privilegiato ma siano assoggettati a imposta come reddito ordinario da attività indipendente.

Poiché il Consiglio federale non disponeva delle informazioni e dei dati necessari per esprimere il proprio parere in merito agli aspetti sollevati dai postulanti (segnatamente le ripercussioni fiscali della DTF 138 II 32 e il numero dei contribuenti interessati), tra il 19 novembre 2024 e il 30 aprile 2025 l'Amministrazione federale delle contribuzioni (AFC) ha svolto un sondaggio e raccolto dati presso alcuni Cantoni selezionati, ovvero i Cantoni di Aarau, Berna, Lucerna, San Gallo, Svitto, Vaud e Zurigo. Sparsi per tutta la Svizzera, questi Cantoni vantano la presenza di settori agricoli di notevole importanza, ma di diversa struttura.

Nel presente rapporto il Consiglio federale giunge alla conclusione che la prassi avviata con la DTF 138 II 32 può oramai considerarsi consolidata; il Tribunale federale ha provveduto a confermarla a più riprese e a sottoporla ad ulteriori precisazioni. Dopo la sentenza, le autorità fiscali hanno prontamente reagito al clima di incertezza che si è venuto a creare tra i contribuenti, adottando provvedimenti mirati. L'AFC, ad esempio, ha emanato la circolare 38 in cui ha illustrato le conseguenze della sentenza nonché integrato e precisato la propria prassi. Nel quadro della sua attività di vigilanza, l'AFC ha constatato che i Cantoni competenti per la tassazione applicano correttamente la prassi risultante dalla DTF 138 II 32. Le amministrazioni fiscali cantonali hanno risposto alle necessità dei contribuenti, offrendo loro uno scambio diretto e la pubblicazione di informazioni specifiche nonché convenendo ruling fiscali.

In base alle valutazioni dei Cantoni interpellati è possibile affermare che oramai intorno alla prassi derivante dalla DTF 138 II 32 sussiste un'ampia certezza del diritto. In merito alle ripercussioni fiscali della DTF 138 II 32 sugli agricoltori interessati, il sondaggio condotto dall'AFC ha rilevato che i contribuenti ricorrono regolarmente e in base a una pianificazione mirata agli strumenti di riduzione dell'imposta previsti dalla legge, quali ad esempio il differimento dell'imposizione o l'imposizione privilegiata degli utili di liquidazione. Ciò conferma che la maggior parte dei contribuenti è a conoscenza della prassi introdotta dalla DTF 138 II 32.

Sempre dal sondaggio svolto presso i Cantoni risulta, inoltre, che solo in rari casi gli agricoltori non sono in grado di farsi carico dell'onere fiscale supplementare derivante dall'imposizione dell'utile maggiorato per ragioni di liquidità. Di norma è possibile evitare o quantomeno contrastare fortemente tali situazioni, adottando i provvedimenti di riduzione dell'imposta previsti dalla legge.

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

Il Consiglio federale riconosce che l'alienazione di riserve di terreni edificabili può senz'altro comportare un notevole carico fiscale. Oltre alle conseguenze fiscali illustrate nel rapporto, occorre menzionare anche la tassa sul plusvalore immobiliare sancita dalla legge del 22 giugno 1979 sulla pianificazione del territorio (RS 700). Il rapporto spiega che il legislatore ha tenuto conto di questa circostanza coordinando di conseguenza la fiscalità agricola e la tassa sul plusvalore immobiliare.

Alla luce di quanto precede, il Consiglio federale non ritiene opportuno intervenire.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	9
2	Rechtslage	10
2.1	Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken	10
2.1.1	Besteuerung beim Bund	10
2.1.2	Besteuerung in den Kantonen	11
2.2	Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken.....	12
2.2.1	Grundsätzliches	12
2.2.2	Besteuerung beim Bund	12
2.2.3	Besteuerung in den Kantonen	13
2.2.4	Historisches.....	14
2.3	Steuermindernde Tatbestände im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit	15
2.3.1	Steueraufschubtatbestände	15
2.3.2	Ersatzbeschaffungen	16
2.3.3	Liquidationsgewinne	16
2.3.4	Vorsorgebeiträge	16
2.4	Exkurs: Mehrwertabgabe gemäss Raumplanungsgesetz	17
2.5	Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32).....	17
2.5.1	Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks	17
2.5.2	Steuerliche Konsequenz von BGE 138 II 32	18
3	Entwicklung der Rechtsprechung seit BGE 138 II 32	18
4	Umsetzung von BGE 138 II 32 durch die ESTV	20
4.1	Kreisschreiben Nr. 38	20
4.2	Veranlagungskontrollen.....	20
5	Parlamentarische Vorstösse im Zusammenhang mit BGE 138 II 32	20
6	Umfrage bei ausgewählten Kantonen zu den Auswirkungen von BGE 138 II 32.....	22
6.1	Inhalt der Umfrage	22
6.2	Rücklauf und Datenqualität	23
6.3	Ergebnis der Erhebung	23
6.3.1	Mengengerüste zu den Baulandfällen	23
6.3.2	Finanzielle Auswirkungen	23
6.3.3	Verwaltungsaufwand.....	24
6.3.4	Informationsbedürfnis der Steuerpflichtigen	24
6.3.5	Härtefälle und getroffene Massnahmen zu deren Linderung	25

7	Schlussfolgerungen	26
----------	---------------------------------	-----------

1 Einleitung

Am 29. September 2023 reichten die Nationalräte Raphaël Mahaim, Samuel Bendahan, Jacques Nicolet und Alexandre Berthoud unter dem Titel «Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung» die jeweils gleichlautenden Postulate 23.4305, 23.4306, 23.4307 und 23.4308 ein. Die Postulate verlangen vom Bundesrat einen Bericht über die Auswirkungen der neuen Besteuerung in der Landwirtschaft aufgrund der Änderung der Rechtsprechung des Bundesgerichts in seinem Entscheid 138 II 32 und über die Anwendung der neuen Regelung auf Bundes- und Kantonsebene. Gemäss der Begründung der Postulanten soll der Bericht insbesondere die steuerlichen Auswirkungen im Zeitraum seit dem erwähnten Bundesgerichtsurteil aufzeigen, die Anzahl der betroffenen Steuerzahlerinnen und Steuerzahler angeben und eine Analyse der Entwicklung in der bundesgerichtlichen Rechtsprechung seit jenem Zeitpunkt, eine Auflistung der Kantone mit einem monistischen beziehungsweise dualistischen Steuersystem und einen Vergleich der kantonalen Praktiken enthalten. Letztlich soll im Bericht auch dargelegt werden, ob eine Anpassung des Bundesrechts oder andere Massnahmen erforderlich sind, um die Härte gewisser Situationen zu mildern. Der Nationalrat hat die Postulate am 15. April 2024 angenommen.

In BGE 138 II 32 präzisiert das Bundesgericht den steuerlichen Begriff des „land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks“. Als wesentliche Folge davon werden Gewinne aus der Veräusserung von Baulandreserven im Geschäftsvermögen von Landwirtinnen und Landwirten nicht mehr steuerlich privilegiert, sondern als ordentliches Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert.

Im vorliegenden Bericht wird eingangs die Rechtslage bei der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken beim Bund und den Kantonen dargestellt; dabei wird BGE 138 II 32 erläutert und es werden dessen Konsequenzen beschrieben (Kapitel 2). Kapitel 3 gibt anschliessend einen Überblick über die Entwicklung der Rechtsprechung seit BGE 138 II 32, während sich Kapitel 4 mit der Umsetzung dieses Urteils durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) befasst. Kapitel 5 gibt einen Überblick über die im Zusammenhang mit dem Urteil eingereichten parlamentarischen Vorstösse. Kapitel 6 zeigt die Ergebnisse der von der ESTV in ausgewählten Kantonen durchgeführten Umfrage und Datenerhebung. Kapitel 7 enthält die Schlussfolgerungen des Bundesrates.

2 Rechtslage

Bei der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken ist zu unterscheiden, ob das Grundstück von einer natürlichen oder juristischen Person veräussert wird, es sich bei einer natürlichen Person im Privat- oder im Geschäftsvermögen befindet und ob es sich um ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück handelt. Zudem ergeben sich Unterschiede je nachdem, ob ein Kanton das monistische oder dualistische Steuersystem praktiziert.

2.1 Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken

2.1.1 Besteuerung beim Bund

Bei der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist auf Bundesebene zu unterscheiden, ob ein Grundstück aus dem Privat- oder aus dem Geschäftsvermögen veräussert wird.

Der Gewinn, den eine natürliche Person aus der Veräusserung eines Grundstücks ihres *Privatvermögens* realisiert, unterliegt nicht der direkten Bundessteuer. Gemäss Artikel 16 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990¹ über die direkte Bundessteuer (DBG) sind sämtliche Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei.

Demgegenüber unterliegt der Gewinn, den eine selbstständig erwerbende natürliche Person aus der Veräusserung eines Grundstücks aus ihrem *Geschäftsvermögen* realisiert, vollumfänglich der Einkommenssteuer (Art. 18 Abs. 2 Satz 1 DBG). Die Besteuerung erfolgt zusammen mit dem übrigen Einkommen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung eines Grundstücks vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG). Bei einer solchen Überführung werden die stillen Reserven realisiert und darauf wird die Einkommenssteuer erhoben. Wird ein Grundstück des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, so kann gemäss Artikel 18a Absatz 1 DBG die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird (Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen). In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben (vgl. Ziff. 2.3.1). Soweit Grundstücksgewinne dem Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet werden, unterliegen sie den Sozialabgaben (AHV-/IV-/EO-Beiträge).

Veräussert eine *juristische Person* ein Grundstück, so unterliegen der Wertzuwachsge Gewinn und die wiedereingebrachten Abschreibungen der Gewinnsteuer (Art. 58 Abs. 1 DBG).

¹ SR 642.11

2.1.2 Besteuerung in den Kantonen

Für die Besteuerung der Gewinne aus der Veräusserung von nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken kommen in den Kantonen zwei Systeme zur Anwendung:

- **Dualistisches System** (Art. 12 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990² über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG]): Die bei der Veräusserung von Privatvermögen natürlicher Personen erzielten Grundstücksgewinne unterliegen einer Sondersteuer, der sogenannten Grundstückgewinnsteuer. Hingegen werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens (Selbstständigerwerbende oder juristische Personen) gesamthaft mit der ordentlichen Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst und zum übrigen Einkommen bzw. Gewinn hinzugerechnet.

Das dualistische System wird in den Kantonen LU, OW, GL, ZG, FR, SO, SH, TG, GE, AR, AI, SG, GR, AG, VD, VS und NE angewendet.³

- **Monistisches System** (Art. 12 Abs. 4 StHG): Sämtliche Grundstücksgewinne unterliegen einer Sondersteuer, der sogenannten Grundstückgewinnsteuer. Diese wird auf dem Gewinn erhoben, den sowohl natürliche wie auch juristische Personen bei der Veräusserung eines Grundstücks erzielen, soweit der Erlös die Anlagekosten (Erwerbspreis oder Ersatzwert zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen) übersteigt. Bei der Veräusserung eines Grundstücks aus dem Geschäftsvermögen einer natürlichen oder einer juristischen Person unterliegen die bei der Veräusserung wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Der Wertzuwachsge Gewinn wird hingegen in jedem Fall mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst.

Das monistische System wird in den Kantonen ZH, BE, UR, SZ, NW, BS, BL, TI und JU angewendet.⁴

Auch auf kantonaler Ebene gilt die Überführung eines Grundstücks vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen als steuerbegründende Veräusserung (Art. 8 Abs. 1 StHG). Wie bei der direkten Bundessteuer besteht bei einer Überführung eines Grundstücks des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen die Möglichkeit des Steueraufschubs (Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG, vgl. Ziff. 2.3.1).

² SR 642.14

³ www.estv.admin.ch > Die ESTV > Dossier Steuerinformationen > Besteuerung der Grundstücksgewinne (Stand Februar 2024)

⁴ Siehe FN 3.

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

Abbildung 1: Übersicht über die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken bei Bund und Kantonen

	Liegenschaftsgewinne aus Geschäftsvermögen	Liegenschaftsgewinne aus Privatvermögen
Bund	Wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsge- winn: <i>Einkommens- bzw. Gewinnsteuer</i> Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 58 Abs. 1 DBG	Veräusserungsgewinn: <i>steuerfrei</i> Art. 16 Abs. 3 DBG
Kantone mit dualistischem System	Wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsge- winn: <i>Einkommens- bzw. Gewinnsteuer</i> Art. 8 StHG; Art. 24 Abs. 1 StHG	Veräusserungsgewinn: <i>Grundstückgewinnsteuer</i> Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG; Art. 12 Abs. 1-3 StHG
Kantone mit monistischem System	Wiedereingebrachte Abschreibungen: <i>Einkommens- bzw. Gewinnsteuer</i> Art. 8 StHG; Art. 24 Abs. 1 StHG Wertzuwachsge- winn: <i>Grundstückgewinnsteuer</i> Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG; Art. 12 Abs. 4 StHG	Veräusserungsgewinn: <i>Grundstückgewinnsteuer</i> Art. 2 Abs. 1 Bst. d StHG; Art. 12 Abs. 1-3 StHG

2.2 Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken

2.2.1 Grundsätzliches

Die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke von selbstständig erwerbenden Landwirtinnen und Landwirten sind deren Geschäftsvermögen zuzurechnen. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2 StHG).

2.2.2 Besteuerung beim Bund

Veräussert eine selbstständig erwerbende Landwirtin oder ein selbstständig erwerbender Landwirt ein land- oder forstwirtschaftliches Grundstück aus dem Geschäftsvermögen, ist der Wertzuwachsge-
winn (Veräusserungserlös über den Anlagekosten) – im Gegensatz zu den anderen selbstständig erwerbenden Personen – von der Einkommenssteuer ausgenommen (Art. 18 Abs. 4 DBG).

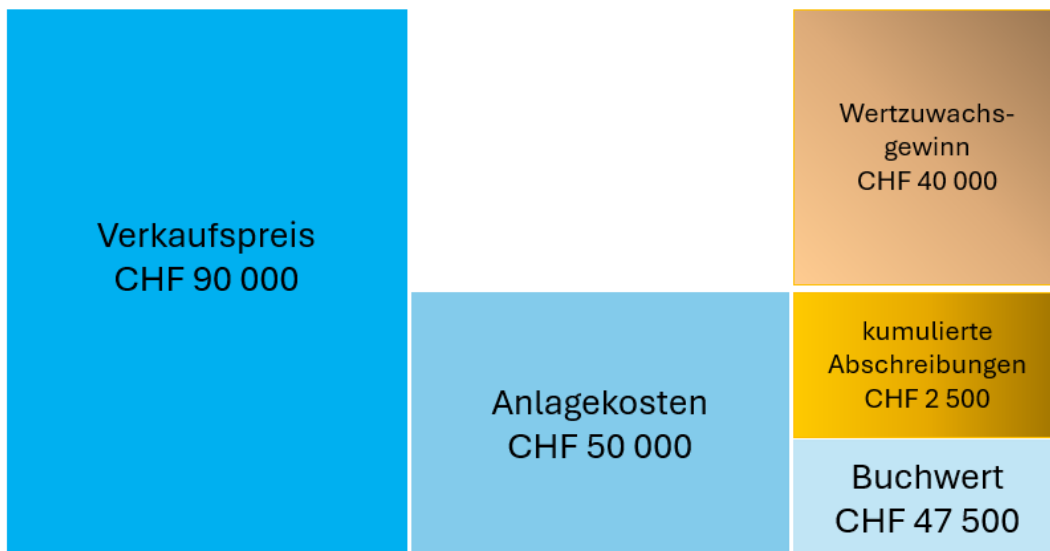
Der direkten Bundessteuer unterliegen demnach nur die wiedereingebrachten Abschreibungen (Differenz zwischen den massgebenden Einkommenswerten und den Anlagekosten).

2.2.3 Besteuerung in den Kantonen

Wie bei der direkten Bundessteuer unterliegen die Gewinne, die selbstständig erwerbende Landwirtinnen und Landwirte aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken realisieren, in allen Kantonen nur bis zur Höhe der Anlagekosten, d.h. soweit die Gewinne aus wiedereingebrachten Abschreibungen bestehen, der Einkommenssteuer (Art. 8 Abs. 1 StHG).

Wertzuwachsgewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken unterliegen in allen Kantonen der Grundstückgewinnsteuer. In Kantonen mit einem dualistischen System führt dies zu folgenden steuerlichen Unterschieden: Während Unternehmerinnen und Unternehmer in der Land- und Forstwirtschaft auf Wertzuwachsgewinnen die Grundstückgewinnsteuer entrichten, unterliegen die entsprechenden Gewinne anderer Selbstständigerwerbender - wie unter Ziffer 2.1.2 erläutert - der Einkommenssteuer (Art. 12 Abs. 1 StHG).

Beispiel: Verkauf eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes

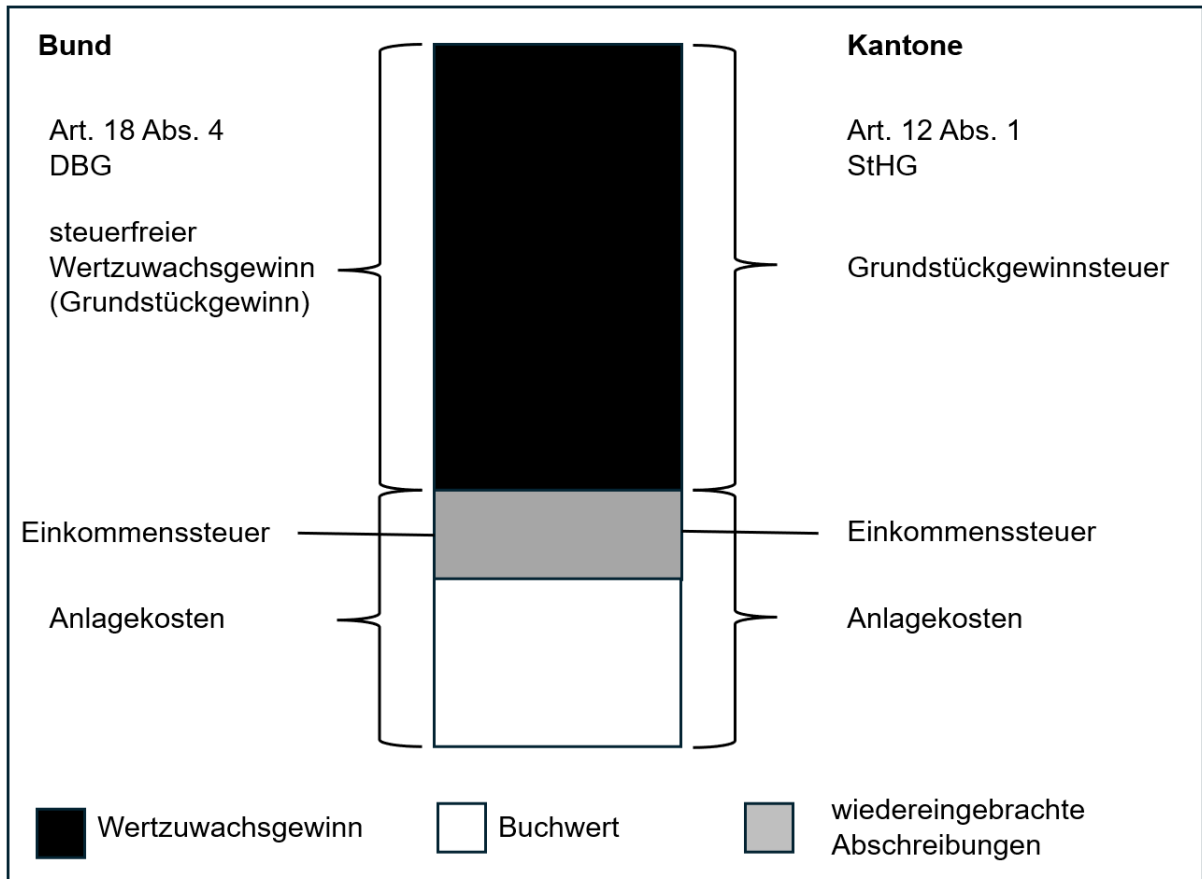


Steuerfolgen

Die wiedereingebrachten Abschreibungen von 2 500 Franken unterliegen der direkten Bundessteuer sowie in allen Kantonen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachsgeinn von 40 000 Franken bleibt beim Bund steuerfrei. In allen Kantonen ist auf dem Wertzuwachsgeinn von 40 000 Franken (Differenz zwischen Anlagewert und Verkaufspreis) die Grundstückgewinnsteuer geschuldet.

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

Abbildung 2: Besteuerung von Veräusserungsgewinnen aus land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken



2.2.4 Historisches

Wie oben ausgeführt, nehmen die auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erzielten Veräusserungsgewinne eine Sonderstellung ein. Diese stammt aus der Zeit des Bundesratsbeschlusses vom 9. Dezember 1940⁵ über die Erhebung einer direkten Bundessteuer. Damals waren die Landwirte regelmässig nicht eintragungs- bzw. buchführungs- und somit auch nicht kapitalgewinnsteuerpflichtig.⁶ Übrig geblieben ist in den heute geltenden Regelungen von Artikel 18 Absatz 4 DBG bzw. Artikel 8 Absatz 1 StHG, dass nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer von Bund und Kantonen unterliegen, wogegen der eigentliche Wertzuwachs ausschliesslich der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer unterliegt und auf Bundesebene nicht besteuert wird.

⁵ AS 56 1947

⁶ BBl 1983 III 1, hier 36 f. und 162

2.3 Steuermindernde Tatbestände im Zusammenhang mit der selbstständigen Erwerbstätigkeit

2.3.1 Steueraufschubtatbestände

Überführung eines Grundstücks des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG)

Wenn ein Grundstück des Anlagevermögens aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen überführt wird, führt diese Nutzungsänderung bei der direkten Bundessteuer und in den dualistischen Kantonen zu einer steuersystematischen Realisierung der stillen Reserven (Art. 18 Abs. 2 Satz 2 DBG). Dies, weil die auf Grundstücken im Privatvermögen realisierten Wertzuwachsgewinne auf Bundesebene steuerfrei sind und auf Kantonsebene der Grundstücksgewinnsteuer und nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Mit der Überführung werden sowohl die zuvor vorgenommenen Abschreibungen als auch der bis dahin realisierte Wertzuwachsgewinn mit der Einkommenssteuer und den Sozialabgaben erfasst. Eine Ausnahme bilden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, deren Wertzuwachsgewinne auf Bundesebene steuerfrei bleiben und auf Kantonsebene der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen (vgl. Ziff. 2.2).

Gemäss Artikel 18a Absatz 1 DBG bzw. Artikel 8 Absatz 2^{bis} StHG kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer unterliegen. Die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns wird bis zur Veräusserung des Grundstücks (Handänderung) aufgeschoben. Erst im Veräusserungszeitpunkt wird dann auf dem gesamten Wertzuwachsgewinn die Einkommenssteuer erhoben, weil das Grundstück aus der Vermögenssphäre der steuerpflichtigen Person ausscheidet. Als Veräusserung gilt jede entgeltliche oder unentgeltliche Handänderung mit Ausnahme des Erbanges.⁷

In den monistischen Kantonen bedarf es bei der Überführung von Grundstücken aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen keinen Steueraufschub für den Wertzuwachsgewinn, da dieser im monistischen System ohnehin bereits der Grundstücksgewinnsteuer unterliegt und erst bei einer allfälligen Veräusserung der Liegenschaft besteuert wird.

Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs (Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2^{ter} StHG)

Bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt die gesetzliche Vermutung, dass die verpachteten Güter im Geschäftsvermögen des Verpächters bleiben. Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes wird nur aufgrund einer ausdrücklichen Erklärung der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen betrachtet. Erfolgt keine solche Erklärung, so gilt der daraus fliessende Ertrag als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit, er unterliegt der Einkommenssteuer und den Sozialabgaben.⁸

Aufschub der Besteuerung bei Erbteilung (Art. 18a Abs. 3 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2^{quater} StHG)

Beim Tod einer selbstständig erwerbenden Person gehen sämtliche ihrer Aktiven und Passiven des Geschäftsvermögens infolge Universalsukzession auf die Erbengemeinschaft über. Alle Erbinnen und Erben werden ab diesem Zeitpunkt selbstständig erwerbend, ungeachtet dessen, ob sie im Betrieb tätig sind oder nicht. Führt nach der Erbteilung eine Erbin oder ein

⁷ Vgl. Ziff. 2.1 des KS 26 der ESTV; gemäss Urteil des Bundesgerichts 2C_284/2021 vom 22. April 2022 ist die Schenkung als Veräusserungstatbestand zu qualifizieren (vgl. dazu auch die Ausführungen unter Ziff 3)

⁸ Vgl. Ziff. 2.2 des KS 26 der ESTV.

Erbe den Geschäftsbetrieb weiter und erwirbt die Anteile der übrigen Erben und Erben entgeltlich, realisieren Letztere die auf ihre Anteile entfallenden stillen Reserven. Dieser Veräußerungsgewinn stellt Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit dar, er unterliegt der Einkommenssteuer, respektive der Grundstückgewinnsteuer. Damit der Erbengemeinschaft keine Liquidationsgewinnsteuern anfallen, kann die übernehmende Erbin oder der übernehmende Erbe nach Artikel 18a Absatz 3 DBG bzw. Artikel 8 Absatz 2^{quater} StHG auf Gesuch hin den Betrieb zu den für die Einkommensteuer massgebenden Werten übernehmen. Damit übernimmt diese Person die bestehenden stillen Reserven, deren Besteuerung bis zur späteren Realisierung aufgeschoben wird.

2.3.2 Ersatzbeschaffungen

Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so sehen Artikel 30 Absatz 1 DBG bzw. Artikel 8 Absatz 4 StHG vor, dass die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden können, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Die Ersatzbeschaffung muss in der Regel innerhalb von zwei Jahren seit der Veräußerung des Wirtschaftsguts erfolgen, ansonsten wird über die stillen Reserven steuerlich abgerechnet.⁹

2.3.3 Liquidationsgewinne

Artikel 37b DBG bzw. Artikel 11 Absatz 5 StHG sehen bei einer alters- (d.h. nach Vollendung des 55. Altersjahres) oder invaliditätsbedingten Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit eine privilegierte Besteuerung der stillen Reserven vor, in dem die in den letzten beiden Jahren vor der Geschäftsaufgabe realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert werden. Dabei soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass stille Reserven in der Regel über einen längeren Zeitraum entstehen und sich bei deren Realisierung – namentlich infolge Geschäftsaufgabe – in einer Steuerperiode aufgrund der Steuerprogression eine erhebliche Verschärfung ergeben kann, wenn die realisierten stillen Reserven zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert würden.

Bei der Besteuerung der in den letzten beiden Jahren vor Geschäftsaufgabe realisierten stillen Reserven ist eine Zweiteilung vorgesehen. Dabei wird der Liquidationsgewinn in zwei Beträge aufgeteilt: In einen fiktiven Einkauf in die berufliche Vorsorge und in einen Restbetrag. Beide Beträge werden je gestützt auf eine eigene tarifliche Regelung gesondert einer separaten Besteuerung unterworfen. Die Besteuerung des Betrages, für den die steuerpflichtige Person die Zulässigkeit des Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, erfolgt wie jene der Kapitalleistungen aus Vorsorge (Art. 38 DBG bzw. Art. 11 Abs. 3 StHG). Bei der direkten Bundessteuer erfolgt folglich eine Besteuerung zu einem Fünftel des nach Artikel 36 DBG anwendbaren Tarifes. Die Besteuerung des Restbetrages erfolgt zu dem Steuersatz, der sich für einen Fünftel dieses Betrages unter Anwendung der Tarife nach Artikel 36 DBG ergibt, mindestens aber zu einem Satz von 2 Prozent.

2.3.4 Vorsorgebeiträge

Als weiteren steuermindernden Tatbestand sei hier auch die bei der Einkommenssteuer sowohl auf Bundesebene wie in den Kantonen bestehende steuerliche Abzugsfähigkeit von Beiträgen an die berufliche Vorsorge und die gebundene Selbstvorsorge erwähnt (Art. 33 Bst. d und e DBG bzw. Art. 9 Bst. d und e StHG).

⁹ Vgl. Ziff. 3 des KS 26 der ESTV.

2.4 Exkurs: Mehrwertabgabe gemäss Raumplanungsgesetz

Der Vollständigkeit halber sei hier auf die Mehrwertabgabe gemäss dem Bundesgesetz vom 22. Juni 1979¹⁰ über die Raumplanung (Raumplanungsgesetz, RPG) hingewiesen. Das Raumplanungsgesetz verpflichtet die Kantone, mindestens 20 Prozent der durch Zuweisung eines Grundstücks in eine Bauzone entstandenen Wertsteigerung abzuschöpfen (Art. 5 Abs. 1^{bis} RPG). Diese Mehrwertabgabe wird bei der Veräusserung oder Überbauung des entsprechenden Grundstücks fällig. Die Mehrwertabgabe wird bei Bemessung der kantonalen Steuern (Einkommens-, Gewinn- oder Grundstückgewinnsteuer) und der direkten Bundessteuer berücksichtigt. Zudem wird für die Bemessung der Mehrwertabgabe der bei einer Einzonung errechnete Planungsvorteil um den Betrag gekürzt, der innert angemessener Frist zur Beschaffung einer landwirtschaftlichen Ersatzbaute zur Selbstbewirtschaftung verwendet wird (Art. 5 Abs. 1^{quater} RPG).

2.5 Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32)

2.5.1 Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks

In seinem Urteil vom 2. Dezember 2011 (BGE 138 II 32) befasste sich das Bundesgericht im Wesentlichen mit der Frage, wie die Überführung eines Baulandgrundstücks vom Geschäftsvermögen eines Landwirts in dessen Privatvermögen steuerlich zu beurteilen ist. Es hielt fest, dass der Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks» in keiner Bestimmung des Bundessteuerrechts definiert oder näher umschrieben werde. Eine solche Begriffsbestimmung könne sich nicht darauf beschränken, nur den steuerrechtlichen Belangen Rechnung zu tragen. Vielmehr seien auch folgende artverwandten Gesetze - und dabei insbesondere deren Zielsetzung sowie Interessenabwägungen - zu berücksichtigen: das Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991¹¹ über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB), das RPG und das Bundesgesetz vom 29. April 1988¹² über die Landwirtschaft (LwG).

Diesen Gesetzen sei unter anderem der Zweck gemeinsam, das Eigentum des landwirtschaftlichen Bodens, der einen volkswirtschaftlichen Produktionsfaktor darstelle, zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe zu erhalten. Dieser Zweck habe die erforderliche Abstimmung wesentlich mitzuprägen, weshalb der steuerrechtliche Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks» im Einklang mit dem Anwendungs- und Schutzbereich sowie den Veräusserungsbeschränkungen konkretisiert werden müsse, wie sie sich aus dem bäuerlichen Bodenrecht ergeben.

Dementsprechend könne von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien. Das sei nach Massgabe von Artikel 2 Absatz 1 BGBB hauptsächlich dann der Fall, wenn es sich um einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende Grundstücke handelt, die *ausserhalb einer Bauzone* nach Artikel 15 RPG liegen und für welche die landwirtschaftliche Nutzung zulässig ist.

Darüber hinaus gelten gemäss Bundesgericht vier weitere in Artikel 2 Absatz 2 BGBB genannte Fälle als steuerlich privilegierte Grundstücke, u.a. Grundstücke und Grundstücksteile

¹⁰ SR 700

¹¹ SR 211.412.11

¹² SR 910.1

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenem Umschwung, die *in einer Bauzone* liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören. Gemäss Bundesgericht erfüllen solche Grundstücke die Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks, wenn zusätzlich folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Das Grundstück muss gemäss Artikel 6 BGBB landwirtschaftlich genutzt werden; und
- es muss zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gemäss Artikel 7 BGBB gehören.

Für ein unbebautes und vollumfänglich in einer Bauzone gelegenes Grundstück, das aber nicht angemessenen Umschwung eines Grundstücks mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen im Sinne von Artikel 2 Absatz 2 BGBB bildet, kann gemäss Bundesgericht die privilegierte steuerliche Ausnahmeregelung nicht zur Anwendung kommen. Die fehlende Überbauung schliesse 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.

2.5.2 Steuerliche Konsequenz von BGE 138 II 32

Mit BGE 138 II 32 hat das Bundesgericht den Anwendungsbereich von Artikel 18 Absatz 4 DBG bzw. Artikel 8 Absatz 1 StHG eingeschränkt. Als Folge des Entscheides werden seither Baulandreserven dem nicht landwirtschaftlichen Anlagevermögen zugerechnet.

Der aus der Veräusserung solcher Baulandreserven realisierte Gewinn wird vollumfänglich besteuert, auch dann, wenn diese vor dem Verkauf land- oder forstwirtschaftlich genutzt wurden. Es gelten demnach dieselben Steuervorschriften wie für Baulandreserven der anderen selbstständig erwerbenden Personen (vgl. Ziff. 2.1). Es wird somit bei der direkten Bundessteuer und in den dualistischen Kantonen der gesamte Veräusserungsgewinn eines Baulandgrundstückes 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 Wertzuwachs-gewinn unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.

3 Entwicklung der Rechtsprechung seit BGE 138 II 32

Das Bundesgericht hat die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis bisher wiederholt bestätigt. Nachfolgend werden die vom Bundesgericht wesentlichsten Präzisierungen dieser Praxis dargelegt.¹³

Im Urteil 2C_561/2016 vom 24. Mai 2017 präzisierte das Bundesgericht seine in BGE 138 II 32 festgelegte Definition des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks in Bezug auf **ausserhalb der Bauzone gelegene Grundstücke**. Es stellte fest, aus dem Grundsatz, wonach von einem steuerlich privilegierten Grundstück nur dann gesprochen werden könne, wenn die für die Anwendung des BGBB gültigen Voraussetzungen erfüllt seien, dürfe nicht zwangsläufig gefolgert werden, dass auch bei Grundstücken, die ausserhalb der Bauzone liegen, die formale Unterstellung unter das BGBB das einzige Kriterium für die Definition des landwirtschaftlichen Grundstücks bilde. Grundstücke, die in der Landwirtschafts-

¹³ Vgl. zum Ganzen auch Stadelmann Thomas & Kocher Martin (2019). Das land- und forstwirtschaftliche Steuerrecht – ein Reservat in Zeiten der Digitalisierung. In: IFF Forum für Steuerrecht 2019 (S. 317 ff.)

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

zone liegen und für die landwirtschaftliche Nutzung geeignet und einzig wegen ihrer zu geringen Grösse dem BGG nicht unterstellt sind, seien dessen ungeachtet als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Artikel 8 Absatz 1 bzw. Artikel 12 Absatz 1 StHG zu qualifizieren.

Eine weitere Präzisierung nahm das Bundesgericht in seinem Urteil vom 2C_485/2016 vom 24. Mai 2017 vor. Das Gericht stellte fest, dass das verkaufte Grundstück im massgeblichen Zeitpunkt bei zutreffender Betrachtungsweise formell dem BGG unterstanden hätte und der mit dem Verkauf realisierte Gewinn konsequenterweise der privilegierten Besteuerung unterliegen würde. Das Grundstück sei jedoch in Missachtung der anwendbaren Vorschriften des BGG zwecks Überbauung veräussert worden. Der Verkauf sei freihändig erfolgt, ohne Ausnahmebewilligung nach Artikel 64 BGG und zu einem Preis, der höher lag als der nach Artikel 66 BGG zulässige Erwerbspreis. Diese Veräusserung widerspreche dem BGG. Die Auffassung des Beschwerdeführers, die Höchstpreisvorschriften würden für den Baulandabschnitt nicht gelten, wäre nur korrekt, wenn das Grundstück zuvor entlang der Zonengrenzen aufgeteilt worden wäre. In diesem Fall wäre der Baulandanteil nicht mehr dem BGG unterstellt gewesen (Art. 2 Abs. 2 Bst. c BGG). Damit wäre aber ebenfalls die privilegierte Besteuerung entfallen. Unter diesen Umständen sei die zivilrechtliche Rechtsgestaltung auch der steuerlichen Beurteilung zu Grunde zu legen. Entsprechend unterliege der aus der Veräusserung erzielte Gewinn nicht der privilegierten, sondern der üblichen Besteuerung.

In Bezug auf die **Nutzung eines Grundstückes** hielt das Bundesgericht im Urteil 2C_940/2017 vom 17. Juli 2018 klarstellend fest, dass aufgrund der mit BGE 138 II 32 herbeigeführten Praxis der Gesichtspunkt der tatsächlichen Nutzung eines Grundstücks seine Bedeutung eingebüsst habe, und dass auch noch nicht erschlossenes, der Bauzone zugewiesenes Land, das (noch) landwirtschaftlich genutzt wird, dem nicht landwirtschaftlichen Anlagevermögen angehöre.

In seinem Urteil 2C_284/2021 vom 11. April 2022 setzte sich das Bundesgericht mit dem in **Artikel 18a Absatz 1 DBG** verwendeten Begriff der Veräusserung auseinander. Diese Bestimmung regelt den Steueraufschub bei Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (vgl. auch Ausführungen unter Ziffer 2.3.1). Das Bundesgericht hielt fest, dass eine **Schenkung als Veräusserung** im Sinne der erwähnten Bestimmung zu qualifizieren sei und daher einen zuvor gewährten Steueraufschub in Kantonen mit dualistischem System unterbreche. Das Gericht begründet diese Einschränkung damit, dass das Grundstück aufgrund des aufgeschobenen Wertzuwachsgewins aus Erwerbstätigkeit einen hybriden Charakter habe. Mit der Unterbrechung des Steueraufschubs könne verhindert werden, dass die Steuer auf dem aufgeschobenen Wertzuwachsgeinn aus Erwerbstätigkeit und die Sozialabgaben dereinst bei einer Drittperson erfasst würden, die keinen Bezug zu dieser Erwerbstätigkeit habe. Da es sich bei der Grundstückgewinnsteuer um eine Objektsteuer handle, welche die (finanzielle) Situation der steuerpflichtigen Person nicht oder fast nicht berücksichtige und es sich im dualistischen System um eine Einkommenssteuer handle, welche an die steuerpflichtige Person gebunden sei, könne man für die Einkommenssteuer nicht a priori das System der Grundstückgewinnsteuer nachbilden. In diesem Zusammenhang sei auf die unter Ziffer 5 aufgeführte parlamentarische Initiative 22.437 Mahaim «Steueraufschub für die Besteuerung von Selbstständigerwerbenden, insbesondere in der Landwirtschaft» verwiesen.

4 Umsetzung von BGE 138 II 32 durch die ESTV

4.1 Kreisschreiben Nr. 38

Im Nachgang zu BGE 138 II 32 hat die ESTV in Ausübung ihrer Aufsicht über die direkte Bundessteuer am 17. Juli 2013 das Kreisschreiben Nr. 38 «Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten»¹⁴ erlassen. Dieses für die direkte Bundessteuer massgebende Kreisschreiben erläutert die in BGE 138 II 32 verwendeten Begriffe und gibt einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen des Urteils. In Anhang 1 enthält das Kreisschreiben eine Reihe von erläuternden Fallbeispielen.

In Erfüllung eines Auftrages der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) hat die ESTV am 29. September 2017 das Kreisschreiben 38 mit einem Anhang 2 ergänzt. Darin präzisiert und ergänzt die ESTV ihre Behördenpraxis namentlich in Bezug auf Ersatzbeschaffungen nach Artikel 30 DBG und die Steueraufschubtatbestände nach Artikel 18a DBG.

4.2 Veranlagungskontrollen

Im Rahmen ihrer Aufsicht über die Veranlagung und den Bezug der direkten Bundessteuer hat die ESTV bei den Kantonen eine Erhebung zur Umsetzung des Kreisschreibens Nr. 38 durchgeführt und im Jahre 2018 abgeschlossen. Dabei stellte die ESTV eine gute Veranlagungsqualität fest.

5 Parlamentarische Vorstösse im Zusammenhang mit BGE 138 II 32

Im Zusammenhang mit dem BGE 138 II 32 wurden mehrere parlamentarische Vorstösse eingereicht.

Die von den Eidgenössischen Räten überwiesene **Motion 12.3172 Müller «Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken»** verlangte, den Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke im DBG und im StHG so zu definieren, dass eingezonte Grundstücke bei der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen sowie bei der Veräusserung nur bis zu den Anlagekosten einkommenssteuerrechtlich belastet werden, so wie dies vor dem BGE 138 II 32 vom 2. Dezember 2011 Praxis war. In Umsetzung dieser Motion verabschiedete der Bundesrat am 11. März 2016 die **Botschaft und den Entwurf zu einem Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (16.031)**.¹⁵ Der Bundesrat hielt darin fest, dass die Rückkehr zur Steuerpraxis vor 2011 aus verfassungsrechtlicher Sicht zu einer erneuten Ungleichbehandlung gegenüber den nicht als Landwirten tätigen Selbstständigerwerbenden führe und zudem den Verfassungsgrundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verletze. Aufgrund dessen und wegen der zu erwartenden Mindereinnahmen verzichtete der Bundesrat auf einen Antrag auf Zustimmung. Das

¹⁴ abrufbar unter www.estv.admin.ch -> Direkte Bundessteuer -> Fachinformationen -> Kreisschreiben.

¹⁵ BBl 2016 1821.

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

Geschäft erledigte sich schliesslich infolge **Nichteintretens** des Ständerates am 12. Dezember 2016 und des Nationalrates am 14. Juni 2017.

Die **parlamentarische Initiative 12.476 Müller «Besteuerung von Grundstücksgewinnen»** forderte zwecks Vereinfachung der Grundstücksgewinnbesteuerung einen Wechsel zum monistischen System beim Bund und in allen Kantonen. Beim Bund und den Kantonen sollten sowohl für natürliche als auch für juristische Personen bei Grundstücksgewinnen aus Geschäftsvermögen die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer erfasst werden. Demgegenüber sollten die Wertzuwachsgewinne konsequent mit den kantonalen Grundstücksgewinnsteuern erfasst und bei der direkten Bundessteuer steuerfrei bleiben, was insbesondere zur Folge gehabt hätte, dass bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken die Besteuerung wie vor BGE 138 II 32 erfolgt wäre. Der parlamentarischen Initiative wurde zuerst am 11. Dezember 2013 vom Nationalrat Folge gegeben, dann aber am 8. Dezember 2014 vom Ständerat **keine Folge** gegeben.

Die Motion **15.3944 Grin «Besteuerung im Landwirtschaftsbereich. Umsetzung der Motion Müller Leo 12.3172»** beauftragte den Bundesrat, die neue Fassung des DBG und des StHG während der für die Umsetzung der Motion 12.3172 notwendigen Übergangsphase rückwirkend auf alle Steuerpflichtigen anzuwenden, die von BGE 138 II 32 betroffen sind. Die Motion wurde am 4. Mai 2017 **zurückgezogen**.

Das am 7. Dezember 2017 vom Nationalrat angenommene **Postulat 17.3359 der WAK-N «Besteuerung von Grundstücken im Geschäftsvermögen mit unterschiedlicher Eigentümerschaft»** beauftragte den Bundesrat, einen Bericht über die Situation der Besteuerung von Grundstücken mit unterschiedlicher Eigentümerschaft (natürliche Personen/juristische Personen) zu erstellen und darin gleichzeitig Lösungsmöglichkeiten aufzuzeigen, wie diese Unterschiede beseitigt oder zumindest verkleinert werden können. In seinem Bericht in Erfüllung des Postulates zeigt der Bundesrat fünf Varianten auf, wie die unterschiedliche Besteuerung von Grundstücksgewinnen zumindest gemildert werden könnte. So würde die Anrechnung der Gewinnsteuer auf die Einkommenssteuer der Anteilsinhaber eine Annäherung an die Rechtsformneutralität ermöglichen. Eine weitere Option wäre die Erhöhung des Teilbesteuerungsmasses auf Beteiligungserträgen. Alternativ könnte der Anwendungsbereich der privilegierten Liquidationsbesteuerung nach Artikel 37b DBG bzw. Artikel 11 Absatz 5 StHG ausgedehnt werden, wobei im Gegenzug das Steuerbelastungsniveau aus der Besteuerung von Liquidationsgewinnen angehoben werden müsste. Auch der Wechsel vom dualistischen zum monistischen System (Erfassung mit der Grundstücksgewinnsteuer) würde die unterschiedliche Steuerbelastung mildern. Schliesslich könnte eine Annäherung der Steuerbelastung über eine Streichung der Sozialversicherungsbeiträge auf Grundstücksgewinnen selbstständig erwerbenden Personen erfolgen.

Die **Interpellation 17.3826 Grin «Besteuerung im Landwirtschaftsbereich»** ersuchte den Bundesrat vor dem Hintergrund der durch BGE 138 II 32 herbeigeführten Praxisänderung um Auskunft betreffend den Zeitpunkt der Erhebung der direkten Bundessteuer und der AHV-Beiträge in verschiedenen Konstellationen einer Übertragung eines landwirtschaftlichen Grundstücks.

Die **Motion 20.4551 Buillard-Marbach «Bauernfamilien und Betriebsaufgabe. Doppelbesteuerung abschaffen»** forderte, die Steuergesetze so abzuändern, dass bei Beendigung einer landwirtschaftlichen Tätigkeit der Wertzuwachsgewinn von Grundstücken in der Bauzone nicht besteuert wird, wenn das Grundstück ins Privatvermögen überführt oder an Nachkommen in gerader Linie (unentgeltlich) übertragen wird. Die Motion wurde am 12. September 2022 vom Nationalrat **abgelehnt**.

Die **parlamentarische Initiative 22.437 Mahaim «Steueraufschub für die Besteuerung von Selbstständigerwerbenden, insbesondere in der Landwirtschaft»** verlangte, dass eine Schenkung nicht mehr als Veräusserung gelten soll, die den in Artikel 18a Absatz 1

DBG vorgesehenen Steueraufschub beendet. Diese parlamentarische Initiative bezog sich auf das Urteil des Bundesgerichts 2C 284/2021 vom 11. April 2022 (vgl. Ausführungen dazu unter Ziff. 3), in dem das Bundesgericht bestätigt hatte, dass eine Schenkung als steuerbare Veräusserung im Sinne der genannten Bestimmung betrachtet werden müsse. Der Nationalrat hat am 15. März 2023 der parlamentarischen Initiative **keine Folge** gegeben.

In den **Interpellationen 25.3677 Chappuis «Besteuerung im Landwirtschaftsbereich. Risiko eines Einspruchs des Bundes gegen eine Erleichterungsmassnahme der Waadt-länder Steuerbehörden», 25.3684 Feller «Besteuerung im Landwirtschaftsbereich. Einspruch des Bundes gegen eine Senkungsmassnahme der Waadtländer Steuerbehörden» und 25.3854 Mahaim «Besteuerung in der Landwirtschaft. Wird die ESTV zur Spezialistin für Übereifer unter Missachtung des Föderalismus?»** wurde dem Bundesrat eine Reihe von Fragen in Bezug auf eine Aufsichts-Intervention der ESTV unterbreitet. Die Steuerverwaltung des Kantons Waadt sah eine neue Praxis vor, mit der die als negativ erachteten Auswirkungen von BGE 138 II 32 gemildert werden sollten. Nach Ansicht der ESTV wäre diese Praxisänderung des Kantons Waadt nicht konform mit dem DBG gewesen. Der Kanton Waadt verzichtete schliesslich auf die Praxisänderung.

6 Umfrage bei ausgewählten Kantonen zu den Auswirkungen von BGE 138 II 32

Da der Bund nicht über die nötigen Angaben und Daten verfügt, um zu den in den vorliegenden Postulaten angesprochenen Aspekten – wie namentlich die steuerlichen Auswirkungen von BGE 138 II 32 und die Anzahl der betroffenen Steuerzahlerinnen und Steuerzahler - Stellung zu nehmen, hat die ESTV zwischen dem 19. November 2024 und dem 30. April 2025 bei ausgewählten Kantonen eine Umfrage und Datenerhebung durchgeführt. Dazu wurden die Steuerverwaltungen folgender Kantone angeschrieben: Aargau, Bern, Luzern, St. Gallen, Schwyz, Waadt und Zürich. Diese über die gesamte Schweiz verteilten Kantone haben bedeutende, jedoch unterschiedlich strukturierte Landwirtschaftssektoren.

6.1 Inhalt der Umfrage

Die angeschriebenen Steuerverwaltungen wurden um folgende Angaben ersucht:

- *Mengengerüste bei Baulandfällen* (je Steuerjahr im Zeitraum 2012-2023): Anzahl veranlagter selbstständig erwerbenden Landwirtinnen und Landwirte, Anzahl veranlagter Baulandfälle von solchen Landwirtinnen und Landwirten und Anzahl der insgesamt veranlagten Baulandfälle. Unter Baulandfällen sind Realisationstatbestände zu verstehen, bei denen in Folge von BGE 138 II 32 bei selbstständig erwerbenden Landwirtinnen und Landwirten die Wertzuwachsgewinne vollumfänglich nach Artikel 18 Absatz 2 DBG (d.h. nicht privilegiert nach Art. 18 Abs. 4 DBG) bzw. nach analogen Bestimmungen des kantonalen und kommunalen Rechts besteuert wurden.
- Schätzungen zu den bisherigen (Zeitraum 2012-2023) *finanziellen Auswirkungen* aufgrund der durch BGE 138 II 32 herbeigeführten Praxisänderung (für die direkten kantonalen und kommunalen Steuern und die direkte Bundessteuer).
- *Mehraufwand der Veranlagungsbehörde* aufgrund der durch BGE 138 II 32 herbeigeführten Praxisänderung.
- *Informationsbedürfnis der Steuerpflichtigen* seit BGE 138 II 32.
- *Härtefälle* und getroffene *Massnahmen* zu deren Linderung.

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

- Beurteilung der Frage, ob die gesetzlichen Massnahmen zur Linderung von Härtefällen ausreichend sind und ob diesbezüglich Erwartungen an den Bund bestehen.

Im Weiteren wurden die Kantone um eine Auflistung sämtlicher im Zeitraum 2012 – 2023 veranlagten Baulandfälle von selbstständig erwerbenden Landwirtinnen und Landwirten ersucht. In einem vordefinierten Erhebungsraster erfragte die ESTV eine Reihe von Angaben zu den einzelnen Baulandfällen, insbesondere den Wertzuwachsgewinn auf Bauland, den Steuerbetrag (jeweils Bund und Kanton), den steuerauslösenden Sachverhalt (Veräusserung, Überführung ins Privatvermögen, Schenkung/Erbschaft), steuermindernde Massnahmen sowie die Angabe, ob es sich um Härtefälle handelte und ob Massnahmen zu deren Linderung ergriffen wurden. Mit Härtefällen sind Baulandfälle gemeint, bei denen eine Landwirtin oder ein Landwirt zu wenig liquide Mittel hatte, um die daraus entstandene Fiskalbelastung zu begleichen.

6.2 Rücklauf und Datenqualität

Sämtliche angeschriebenen Kantone haben den Fragebogen beantwortet und mindestens teilweise die darin erfragten Angaben geliefert.

Mangels technischer Filtermöglichkeiten konnte kein Kanton der ESTV eine vollständige Liste der einzelnen Baulandfälle in der Landwirtschaft zustellen. Drei Kantone konnten der ESTV jedoch Auflistungen von manuell aus ihren Informationssystemen recherchierten Baulandfälle zustellen, ohne dabei aber die Vollständigkeit garantieren zu können. Diese Einzeldaten erlauben eine Plausibilisierung gewisser von den sieben teilnehmenden Kantonen im Fragebogen gemachten Angaben.

6.3 Ergebnis der Erhebung

6.3.1 Mengengerüste zu den Baulandfällen

Die meisten Kantone konnten für den Zeitraum 2011 – 2023 Angaben zur Anzahl der pro Steuerjahr veranlagten Steuererklärungen von selbstständig erwerbenden Landwirtinnen und Landwirten machen. Aufgrund fehlender technischer Möglichkeiten konnten die teilnehmenden Kantone weder zur Anzahl veranlagter Baulandfälle von selbstständig erwerbenden Landwirtinnen und Landwirten noch zu den insgesamt veranlagten Baulandfällen genaue Angaben machen.

Die Schätzungen der Kantone zum prozentualen Anteil der veranlagten Baulandfälle von Landwirten zu den insgesamt veranlagten Landwirten liegen zwischen 0,5 bis 2 Prozent pro Steuerjahr. Die meisten Kantone konnten keine Schätzungen zum prozentualen Anteil der von Landwirtinnen und Landwirten veranlagten Baulandfälle an der Gesamtzahl der Baulandfälle abgeben. Ein Kanton schätzt diesen Anteil auf rund zehn Prozent.

6.3.2 Finanzielle Auswirkungen

Aufgrund fehlender Daten konnte kein Kanton aussagekräftige quantitative Schätzungen zu den bisherigen finanziellen Auswirkungen der durch BGE 138 II 32 herbeigeführten Praxisänderung vorlegen.

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

Ein Kanton gibt an, dass die Praxisänderung insgesamt zu mehr Steuereinnahmen geführt haben dürfte. Die Auswertung der von diesem Kanton übermittelten Einzeldaten zu Baulandfällen bestätigt diese Einschätzung. Die meisten dieser Fälle lassen auf eine fiskalische Mehrbelastung durch Steuern und AHV-Beiträge schliessen.

Zwei monistische Kantone gaben an, dass die Besteuerung der Wertzuwachsgewinne infolge des Bundesgerichtsurteils BGE 138 II 32 bei der direkten Bundessteuer zu Mindereinnahmen geführt hat. Grund dafür ist, dass auf dem Wertzuwachsgewinn AHV-Beiträge geschuldet sind und diese als Geschäftsaufwand geltend gemacht werden. Dies schmälert den steuerbaren Veräusserungsgewinn und kann sich auch auf die kantonale und kommunale Gewinnsteuer sowie auf die Grundstückgewinnsteuer auswirken.

6.3.3 Verwaltungsaufwand

Bis auf einen gaben sämtliche teilnehmenden Kantone an, dass die durch BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxisänderung bei der Veranlagungsbehörde zu Mehraufwand geführt habe. Als Hauptgründe für den Mehraufwand wurden die zusätzlichen Sachverhalts- und Rulinganfragen der Steuerpflichtigen oder deren Treuhänderinnen und Treuhänder sowie Rückfragen seitens Veranlagungsbehörde angegeben. Die Veranlagungen seien insgesamt komplexer geworden. Zudem seien sowohl behördenintern als auch für Steuerpflichtige und ihre Treuhänderinnen und Treuhänder Schulungen bzw. Informationsveranstaltungen durchgeführt und Basisdokumente erstellt worden. Ebenfalls habe es mehr Einspracheverfahren gegeben.

Drei Kantone haben den Mehraufwand quantifiziert. Ein Kanton schätzt den jährlichen Mehraufwand des Veranlagungspersonals auf einige Tage bis Wochen, ein anderer Kanton auf ca. 7 000 Stunden. Ein weiterer Kanton gibt an, der gesamte Prüfungsaufwand bezüglich der Thematik Veräusserung und Privatentnahme von Bauland belaufe sich grob geschätzt auf ca. 50 000 Franken pro Jahr (reine Lohnkomponente des Veranlagungspersonals).

6.3.4 Informationsbedürfnis der Steuerpflichtigen

Die teilnehmenden Kantone geben grossmehrheitlich an, dass unmittelbar nach der durch BGE 138 II 32 herbeigeführten Praxisänderung bei den Steuerpflichtigen Verunsicherung geherrscht habe. Insbesondere sei die Anwendung der neuen Praxis auf offene Veranlagungen auf Unverständnis gestossen.

Sämtliche Kantone haben Massnahmen zur Information der Steuerpflichtigen sowie ihrer Treuhänderinnen und Treuhänder sowie Beraterinnen und Berater getroffen. So hätten die Veranlagungsbehörden den Steuerpflichtigen im gegenseitigen Austausch oder im Rahmen von Sachverhaltsabklärungen den Beizug von Beraterinnen und Beratern empfohlen. Im Weiteren seien im Nachgang des Bundesgerichtsurteils spezifische Informationsdokumente für die Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt und Seminare für landwirtschaftliche Treuhänderinnen und Treuhänder sowie Beraterinnen und Berater durchgeführt worden. Zudem würden diese Kreise periodisch über die einschlägige Rechtsprechung informiert. Auch behördenintern wurden Vorkehrungen getroffen. So haben mittlerweile alle Kantone eine Fachgruppe gebildet, die sich mit komplexen Fallkonstellationen im Landwirtschaftsbereich auseinandersetzt, um eine kompetente und rechtsgleiche Veranlagung sicherzustellen.

Nach Ansicht der Mehrheit der Kantone habe sich die Verunsicherung mittlerweile weitgehend gelegt. Neben den erwähnten Massnahmen hätten namentlich Rulings, aber auch das Kreisschreiben 38 der ESTV und insbesondere dessen Anhang 2 mit den Praxispräzisierungen zur Schaffung von Rechtssicherheit beigetragen. Den meisten Steuerpflichtigen sowie deren Treuhänderinnen und Treuhändern sowie Beraterinnen und Beratern sei die Rechts-

Besteuerung in der Landwirtschaft. Bilanz rund zehn Jahre nach der Änderung der Rechtsprechung

lage mittlerweile bekannt und es würden regelmässig und gezielt von den gesetzlich vorgesehenen steuermindernden Regelungen Gebrauch gemacht, wie einem Steueraufschub (Art. 18a Abs. 1 DBG bzw. Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG), der privilegierten Besteuerung der Liquidationsgewinne (Art. 37b DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG) oder den Abzügen von Vorsorgebeiträgen (Art. 33 Bst. d und e DBG bzw. Art. 9 Bst. d und e StHG). Gemäss den von den drei Kantonen übermittelten Einzeldaten wurden in 70 bis 95 Prozent der Baulandfälle steuermindernde Massnahmen in Anspruch genommen. Beispielsweise wurden je nach Kanton in zwischen 30 bis 65 Prozent der Fälle die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung geltend gemacht; in 40 bis 60 Prozent der Fälle wurden Vorsorgebeiträge steuerlich zum Abzug gebracht.

Vereinzelt weichen die Einschätzungen der Kantone von dieser Mehrheitsmeinung ab. Nach Ansicht eines Kantons habe sich angesichts der generellen Komplexität des bäuerlichen Bodenrechts und der Raumplanung die Rechtsunsicherheit bei den Steuerpflichtigen noch nicht gelegt. Ein weiterer Kanton gibt neben der nach wie vor herrschenden Rechtsunsicherheit, die sich in der hohen Anzahl Rulinganfragen und Rechtsstreitigkeiten widerspiegle, an, dass die Situation auch heute noch ein politisches Thema von höchster Bedeutung sei.

6.3.5 Härtefälle und getroffene Massnahmen zu deren Linderung

Gemäss Angaben der Kantone ist es aufgrund der mit BGE 138 II 32 herbeigeführten Praxisänderung bei Baulandfällen höchstens vereinzelt zu Härtefällen gekommen, in denen eine Landwirtin oder ein Landwirt zu wenig liquide Mittel hatte, um die angefallene Steuer zu bezahlen. Diese Härtefälle traten in der Regel dann ein, wenn bei der Veräusserung kein Geldfluss erfolgt ist, sondern eine steuersystematische Realisierung stattgefunden hat. Härtefälle liessen sich durch Anwendung der im Gesetz vorgesehenen steuermindernden Massnahmen verhindern oder mildern. In Bezug auf die Geltendmachung solcher Massnahmen zeigten sich die Steuerbehörden kulant. Beispielsweise gaben sie den Steuerpflichtigen die Gelegenheit, einen Steueraufschub oder die privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne während des gesamten Veranlagungsverfahrens geltend zu machen, sofern die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt waren. Schliesslich haben die Kantone angegeben, dass in Fällen, in denen tatsächlich Liquiditätsprobleme bestehen, eine Zahlungsvereinbarung getroffen oder allenfalls ein Steuerlass gestützt auf das kantonale Steuerrecht oder Artikel 167 DBG gewährt wird. Bei den von drei Kantonen übermittelten Einzeldaten wurden insgesamt nur rund 0,2 Prozent der Baulandfälle als Härtefälle ausgewiesen.

Zusätzlich zu den bestehenden gesetzlichen Massnahmen zur Steuerminderung und Abfederung von Härtefällen hat ein Kanton in Reaktion auf BGE 138 II 32 für die kantonalen und kommunalen Steuern ein besonderes Steuererlassverfahren eingeführt. Die Massnahme wurde bis Ende der Steuerperiode 2020 gewährt. Die Steuerpflichtigen konnten dabei auf der durch das Bundesgerichtsurteil entstandenen steuerlichen Mehrbelastung eine Ermässigung um bis zu zwei Drittel in Anspruch nehmen. Der betreffende Kanton schätzt die insgesamt gewährten Ermässigungen auf 4,9 Millionen Franken.

Die Kantone sind grossmehrheitlich der Auffassung, dass die vorhandenen gesetzlichen Möglichkeiten zur Linderung der Härtefälle ausreichend sind. Ein Kanton gibt an, dass trotz der bestehenden Massnahmen zur Linderung bzw. Verhinderung von Härtefällen die Unzufriedenheit über die durch BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis immer noch ein Thema von höchster politischer Bedeutung sei.

7 Schlussfolgerungen

Die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis ist mittlerweile etabliert. Das Bundesgericht hat die Praxis mehrfach bestätigt und präzisiert.

Der unmittelbar nach dem Urteil bei den Steuerpflichtigen entstandenen Verunsicherung begegneten die Steuerbehörden mit gezielten Vorkehrungen.

- So hat die ESTV namentlich das Kreisschreiben 38 erlassen und darin die Auswirkungen des Urteils dargelegt sowie ihre Praxis ergänzt und präzisiert. Im Rahmen ihrer Aufsichtstätigkeit hat die ESTV festgestellt, dass die veranlagenden Kantone die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis korrekt umsetzen.
- Die kantonalen Steuerverwaltungen sind dem Informationsbedürfnis der Steuerpflichtigen mit direktem Austausch, durch die Publikation von spezifischen Informationen und mit Steuerrulings begegnet.

Gestützt auf die Einschätzung der befragten Kantone lässt sich festhalten, dass in Bezug auf die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis mittlerweile weitestgehend Rechtssicherheit herrscht.

In Bezug auf die steuerlichen Auswirkungen von BGE 138 II 32 bei den betroffenen Landwirtinnen und Landwirten hat die von der ESTV durchgeführte Erhebung insbesondere Folgendes ergeben:

- Die Steuerpflichtigen machen regelmässig und im Rahmen einer gezielten Planung von den im Gesetz vorgesehenen steuermindernden Instrumenten Gebrauch, wie beispielsweise dem Steueraufschub oder der privilegierten Liquidationsbesteuerung. Dies bestätigt, dass die mit BGE 138 II 32 herbeigeführte Praxis den meisten Steuerpflichtigen bekannt ist.
- Härtefälle, in denen eine Landwirtin oder ein Landwirt aufgrund fehlender liquider Mittel die aus der Besteuerung des Wertzuwachsgegewinns resultierende Steuerlast nicht begleichen kann, treten sehr selten auf. In der Regel können solche Situationen durch die im Gesetz vorgesehenen steuermindernden Massnahmen verhindert oder zumindest erheblich reduziert werden.

Der Bundesrat anerkennt, dass es bei einer Veräusserung von Baulandreserven durchaus zu einer bedeutenden Abgabenlast kommen kann. Neben den im Bericht dargelegten Steuerfolgen sei auch die Mehrwertabgabe gemäss RPG erwähnt. Im Bericht wird dargelegt, dass der Gesetzgeber diesem Umstand jedoch mit einer entsprechenden Koordination zwischen Besteuerung und Mehrwertabgabe Rechnung getragen hat.

Vor diesem Hintergrund erkennt der Bundesrat keinen Handlungsbedarf.