



Steuerverwaltung des Kantons Bern

Ersatzbeschaffung Landwirtschaft und Landumlegung – Steueraufschub

Art. 132 StG

¹ Die Besteuerung des Grundstückgewinns wird aufgeschoben bei

a vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlich bewirtschafteten Grundstückes, soweit der Erlös innert angemessener Frist zum Erwerb eines selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstücks oder für wertvermehrende Aufwendungen an eigenen, land- oder forstwirtschaftlich selbstbewirtschafteten Grundstücken in der Schweiz verwendet wird, wobei Artikel 23 Absatz 2 und Artikel 89 Absatz 3 sinngemäss gelten,

b Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzberichtigung, Arrondierung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung.

² Absatz 1 Buchstabe a findet auf die durch Veräusserung wieder eingebrachten Abschreibungen sinngemäss Anwendung.

1 Ersatzbeschaffung Landwirtschaft

(Art. 132 Abs. 1 Bst. a StG)

1.1 Allgemeines

Für einen Steueraufschub bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung von **land- oder forstwirtschaftlich bewirtschafteten Grundstücken** müssen die folgenden **Voraussetzungen** kumulativ erfüllt sein:

- **Identität** zwischen der Eigentümerin oder dem Eigentümer bei der Veräusserung und der Ersatzbeschaffung (sog. Subjektidentität);
- das veräusserte Grundstück (Veräusserungsobjekt) wurde **land- oder forstwirtschaftlich genutzt**;
- der **Erlös** wird für das **Ersatzgrundstück** (Reinvestition) verwendet;
- das **Ersatzgrundstück** wird durch die steuerpflichtige Person im Rahmen des land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes **selbstbewirtschaftet** (sog. Selbstbewirtschaftung);
- die Ersatzbeschaffung ist **innert angemessener Frist**, d. h. innerhalb von zwei Jahren, durchzuführen;
- die Ersatzbeschaffung ist ausschliesslich bei Grundstücken **innerhalb der Schweiz** möglich.

Art. 132 Abs. 1 Bst. a StG bewirkt keine Steuerbefreiung, sondern einen Steueraufschub. Dies bedeutet, dass bei einer späteren Weiterveräusserung nicht nur der zwischenzeitliche Wertzuwachs auf dem Ersatzgrundstück, sondern auch derjenige auf dem früher veräusserten Grundstück besteuert wird, sofern nicht erneut ein Steueraufschubbestand vorliegt (Art. 136 StG). Die auf mehreren Grundstücken erzielten Gewinne werden dabei zusammengerechnet.

Selbst wenn nach Auffassung der steuerpflichtigen Person der Steueraufschubs-Tatbestand erfüllt sein sollte, muss die Steuererklärung für Grundstückgewinn vollständig ausgefüllt bei der Steuerverwaltung, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, eingereicht werden. Gleichzeitig sind die Voraussetzungen für den Steueraufschub mit Beweismitteln zu belegen. Die einzelnen Voraussetzungen werden nachfolgend näher erläutert.

1.2 Subjektidentität

Aus der Formulierung des Ersatzbeschaffungstatbestandes leitet sich das Erfordernis der Identität zwischen Eigentümerin oder Eigentümer des veräusserten Grundstücks und Erwerberin oder Erwerber des Ersatzobjektes ab (übereinstimmende Eigentumsverhältnisse bei Veräusserung und Ersatzbeschaffung).

Beispiel 1

Ein Ehepaar betreibt einen Landwirtschaftsbetrieb, den die Ehefrau von ihrer Mutter gekauft hat. Die Ehefrau veräussert ein landwirtschaftliches Grundstück. Der Ehemann kauft ein Ersatzgrundstück für den Landwirtschaftsbetrieb.

Beurteilung: Selbst wenn ein Heimwesen im Rahmen des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht unter den Ehegatten als Einheit behandelt wird, fehlt hier die geforderte Subjektidentität zwischen der Ehefrau als Veräussererin und dem Ehemann als Erwerber. Eine Ersatzbeschaffung im Sinne des Gesetzes liegt nicht vor.

Beispiel 2

Ein im Alleineigentum stehendes landwirtschaftliches Heimwesen wird durch die steuerpflichtige Person (Vater) verkauft. Im Anschluss daran kaufen Vater und Sohn ein neues Heimwesen zu je hälftigem Miteigentum.

Beurteilung: Hier liegt eine Subjektidentität nur im Umfange des hälftigen Miteigentumsanteils des Vaters am Ersatzobjekt vor. Die Reinvestition aus dem Erlös des veräusserten Heimwesens kann höchstens die Hälfte des Kaufpreises des Ersatzobjektes betragen (BVR 1986 S. 63 ff.).

1.3 Veräusserungsobjekt

Beim Veräusserungsobjekt ist die Selbstbewirtschaftung durch die steuerpflichtige Person nach der gesetzlichen Regelung nicht mehr erforderlich. Es genügt, wenn das Veräusserungsobjekt land- oder forstwirtschaftlich (beispielsweise durch eine Pächterin oder einen Pächter) bewirtschaftet worden ist.

1.4 Selbstbewirtschaftung des Ersatzgrundstückes (Reinvestition)**1.4.1 Selbstbewirtschaftung**

Das Ersatzgrundstück **muss** durch die steuerpflichtige Person im Rahmen ihres land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes **selbstbewirtschaftet** werden. Die Bewirtschaftung des Ersatzgrundstückes durch Familienangehörige der steuerpflichtigen Person erfüllt dieses Erfordernis nicht.

Auch bei Reinvestition in wertvermehrnde Aufwendungen an einem eigenen Grundstück wird dessen Selbstbewirtschaftung vorausgesetzt. Als Reinvestition gelten dabei nur wertvermehrnde Aufwendungen, nicht aber Unterhaltsarbeiten. Für die Ausscheidung der wertvermehrnden Aufwendungen von Unterhaltsarbeiten gilt sinngemäss der Ausscheidungskatalog in der Wegleitung Grundstücksgewinn.

1.4.2 Grundsatz der Gesamtbewertung

Die bernische Grundstücksgewinnsteuer geht vom Grundsatz der **Gesamtbewertung** von Boden und Gebäude aus. Es gilt der zivilrechtliche Grundstücksbegriff, d. h. Grund und Boden sowie Gebäude bilden eine Bewertungseinheit. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Wertzuwachs beim veräusserten Grundstück auf den Boden oder auf das Gebäude zurückzuführen ist. Ebenso wenig macht es einen Unterschied, ob der Erlös in Boden und Gebäude oder bloss in ein Gebäude (auf eigenem Land oder eigenem Baurechtsgrundstück) reinvestiert wird.

1.4.3 Wiedereingebrachte Abschreibungen

Der Steueraufschub findet auch auf die durch Veräusserung wieder eingebrachten Abschreibungen sinngemäss Anwendung (Art. 132 Abs. 2 StG).

1.4.4 Teilweiser Steueraufschub

Wird der **Erlös** nur teilweise reinvestiert, wird der nicht reinvestierte Teil als Rohgewinn besteuert (Art. 135 Abs. 2 StG). Ist der reinvestierte Betrag geringer als die Anlagekosten des veräusserten Grundstücks, bleibt kein Raum für einen Steueraufschub (Art. 135 Abs. 1 StG). Es gibt keine anteilmässige Reinvestition des Wertzuwachses (siehe Beispiel 3).

Beispiel 3

Eine Liegenschaft wird zum Preis von CHF 700 000.– veräussert. Bei der Berechnung des Rohgewinns ist von folgenden Beträgen auszugehen:

Erlös (Veräusserungsobjekt)	CHF 700 000.–
./. Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	CHF 500 000.–
Rohgewinn	CHF 200 000.–

Folgende Beträge sollen in ein Ersatzobjekt (re)investiert werden:

Variante A: Kaufpreis des Ersatzobjektes	CHF 720 000.–
Variante B: Kaufpreis des Ersatzobjektes	CHF 650 000.–
Variante C: Kaufpreis des Ersatzobjektes	CHF 450 000.–

Beurteilung der drei Varianten:**Variante A: Vollständiger Steueraufschub**

Da der Kaufpreis des Ersatzobjektes mit CHF 720 000.– den Erlös des Veräusserungsobjektes übersteigt, liegt ein vollständiger Steueraufschub vor, d. h. der Erlös von CHF 700 000.– wird vollständig reinvestiert und die Besteuerung des gesamten Rohgewinnes (CHF 200 000.–) wird aufgeschoben.

Variante B: Teilweiser Steueraufschub

Bei Reinvestition von CHF 650 000.– liegt bloss ein teilweiser Steueraufschub vor. Der Erlös von CHF 700 000.– übersteigt mit CHF 50 000.– die Reinvestition (CHF 650 000.–). Der die Reinvestition übersteigende Betrag von CHF 50 000.– gelangt anlässlich der Veräusserung als Rohgewinn zur Besteuerung. Nur im Umfang der Reinvestition (CHF 650 000.–) liegt damit ein Steueraufschub vor.

In das Ersatzobjekt reinvestiert	CHF 650 000.–
./. Anlagekosten (Veräusserungsobjekt)	CHF 500 000.–
Steueraufschub Rohgewinn	CHF 150 000.–

Die fehlende Reinvestition von CHF 50 000.– wird besteuert.

Variante C: Kein Steueraufschub

Die Reinvestition von CHF 450 000.– übersteigt die Anlagekosten des Veräusserungsobjektes (CHF 500 000.–) nicht. Damit liegt kein Steueraufschubstatbestand vor. Im Zusammenhang mit der Veräusserung gelangt der gesamte Rohgewinn von CHF 200 000.– zur Besteuerung.

1.5 Zeitliche und örtliche Voraussetzungen

Der Steueraufschub setzt einen direkten Zusammenhang zwischen getätigter Ersatzbeschaffung und ihrer Finanzierung aus dem Erlös der Grundstückveräusserung voraus. Vorausgesetzt wird ferner, dass die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist **vor** oder **nach** der **Veräusserung** der bisherigen Liegenschaft erfolgt. Im Normalfall gilt als Richtwert die Zweijahresfrist.

Liegen **besondere Umstände** vor, welche den engen inneren Zusammenhang zwischen Veräusserung und Reinvestition klar belegen (beispielsweise Verzögerungen im Baubewilligungsverfahren), gilt bei Ersatzbeschaffung **nach Veräusserung** eine Frist von zwei bis maximal vier Jahren noch als angemessen. Im Einzelfall müssen aber die über den Richtwert (Zweijahresfrist) hinausgehenden Verzögerungen und besonderen Umstände von der steuerpflichtigen Person nachgewiesen werden.

Bei Ersatzbeschaffung **vor Veräusserung** wird die «angemessene Frist» kürzer bemessen. In diesem Fall gilt der Richtwert von zwei Jahren als angemessene Maximalfrist. Für Grundstückveräusserungen ab **1.1.2001** (massgebend ist der Grundbucheintrag) wird die steuerliche Ersatzbeschaffung auf die **gesamte Schweiz** ausgedehnt.

1.6 Verbuchungsnachweis

Bei Ersatzbeschaffung sind die durch Veräusserung realisierten stillen Reserven auf das selbst bewirtschaftete Ersatzobjekt zu übertragen. Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, ist im Umfang des realisierten Rohgewinnes eine Rückstellung zu bilden und innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden. Für die Ersatzbeschaffung von beweglichem Vermögen ist diese Regel in Artikel 23 Absatz 2 StG (natürliche Personen) bzw. Artikel 89 Absatz 3 StG (juristische Personen) explizit festgehalten. Zur buchmässigen Abwicklung sei auf die publizierte Praxisfestlegung der Steuerverwaltung verwiesen (NSTP 49 [1995] S. 2 ff.).

2 Landumlegung

(Art. 132 Abs. 1 Bst. b StG)

2.1 Allgemeines

Die Grundstückgewinnsteuer wird aufgeschoben bei Landumlegungen zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung, Grenzbereinigung, Arrondierung landwirtschaftlicher Heimwesen sowie bei Landumlegungen im Enteignungsverfahren oder bei drohender Enteignung.

Der Steueraufschub wirkt sich bei der Erwerbspreisbestimmung des zugeteilten Ersatzgrundstücks aus. Bei der späteren Weiterveräusserung des Ersatzgrundstücks gelten dabei die Anlagekosten des eingeworfenen Grundstücks als massgebender Erwerbspreis (siehe Ziffer 3.2).

Die Voraussetzungen für den **Steueraufschub** (Art. 132 Abs. 1 Bst. b StG) sind insbesondere dann **nicht erfüllt**, wenn

- die steuerpflichtige Person ein Grundstück einer Drittperson veräussert, welche das Grundstück ihrerseits in eine Landumlegung einbringt,
- oder
- der steuerpflichtigen Person im Rahmen der Landumlegung anstelle der Zuteilung eines Ersatzgrundstücks (Realersatz) eine Entschädigung bezahlt wird.

Wird der steuerpflichtigen Person für das in die Landumlegung eingebrachte Grundstück **zusätzlich** zum Realersatz eine Entschädigung (Aufgeld) ausgerichtet, unterliegt das **Aufgeld** der sofortigen Grundstückgewinnbesteuerung, sofern nicht ein weiterer Ersatzbeschaffungstatbestand im Sinne der gesetzlichen Regel vorliegt.

2.2 Landumlegung zwecks Güterzusammenlegung, Quartierplanung und Grenzbereinigung

Von einer **Landumlegung zwecks Güterzusammenlegung** kann nur dann gesprochen werden, wenn eine Veräusserung zum Zwecke einer Boden- oder Waldverbesserung vorliegt und die steuerpflichtige Person selber das Grundstück in das Zusammenlegungsunternehmen einwirft. Das eingeworfene Grundstück muss sich ferner im Bezugsgebiet der Zusammenlegung befinden. Ausserdem muss der steuerpflichtigen Person ein Ersatzgrundstück (Realersatz) zugeteilt werden. Andernfalls ist ein Steueraufschub ausgeschlossen. Dasselbe gilt sinngemäss für **Landumlegungen zwecks Quartierplanung** oder **zwecks Grenzbereinigung**.

Gemäss Gesetz über das Verfahren bei Boden- und Waldverbesserungen (VBWG) gelten im Rahmen einer Boden- oder Waldverbesserung bei Errichtung, Aufhebung oder Veränderung dinglicher Rechte die Bestimmungen der Grundstückgewinnsteuer zum Steueraufschub (siehe Art. 22 Abs. 2 des Gesetzes über das Verfahren bei Boden- und Waldverbesserungen [VBWG], BSG 913.1).

2.3 Landumlegung zwecks Arrondierung landwirtschaftlicher Heimwesen

Unter **Arrondierung landwirtschaftlicher Heimwesen** sind Verbesserungen zu verstehen, die eine rationellere Bewirtschaftung des landwirtschaftlichen Betriebes ermöglichen.

Der Steueraufschub wird allen beteiligten steuerpflichtigen Personen gewährt, selbst wenn nur einer an der Arrondierung beteiligten Person die rationellere Bewirtschaftung ihres landwirtschaftlichen Betriebes ermöglicht wird. Ein Abtausch zur Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen kann zwischen zwei oder mehreren Grundeigentümerinnen oder Grundeigentümern erfolgen. Die Besteuerung eines Aufgeldes bleibt vorbehalten (siehe Ziffer 2.1).

3 Weiterveräusserung

(Art. 140 und 144 StG)

3.1 Ersatzbeschaffung Landwirtschaft

Als **Erwerbspreis** bei der Weiterveräusserung nach Steueraufschub (Ersatzbeschaffung) gelten die um den aufgeschobenen Rohgewinn gekürzten Anlagekosten des Ersatzgrundstücks (Art. 140 Bst. c StG). Durch diese Kürzung wird die Nachbesteuerung des bisher aufgeschobenen Rohgewinnes sichergestellt.

Für den **Besitzesdauerabzug** findet eine geteilte Berechnung statt. Auf dem aufgeschobenen Rohgewinn aus der früheren Veräusserung berechnet sich der Abzug von der letzten besteuerten Veräusserung oder entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn an. Bei dem auf die Ersatzliegenschaft entfallenden Teilgewinn berechnet sich der Abzug vom Zeitpunkt ihres Erwerbes an (Art. 144 Abs. 3 StG).

Wird ein **ausserkantonales Ersatzgrundstück**, dessen Erwerb zu einem Steueraufschub geführt hat, ohne erneute Ersatzbeschaffung veräussert, beschränkt sich die Besteuerung auf die im Kanton Bern aufgeschobenen Rohgewinne (Art. 136 Abs. 3 StG).

3.2 Landumlegung

Als **Erwerbspreis** bei der Weiterveräusserung nach Landumlegung gilt der Erwerbspreis des abgegebenen Grundstücks (Art. 140 Bst. b StG).

Der **Besitzesdauerabzug** berechnet sind von der letzten besteuerten Veräusserung oder der letzten entgeltlichen Handänderung ohne Gewinn an (Art. 144 Abs. 2 StG).

Bei Realersatz aus Landumlegung bleibt der Erwerbspreis des abgegebenen Grundstücks und dessen Besitzesdauer bis zur späteren Weiterveräusserung des Ersatzgrundstücks massgebend.