

Auszug aus dem Protokoll des Regierungsrates des Kantons Zürich

Sitzung vom 19. August 2015

795. Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (Umsetzung der Motion 12.3172 von Nationalrat Leo Müller) (Vernehmlassung)

1. Ausgangslage

Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden bei der direkten Bundessteuer den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet (Art. 18 Abs. 4 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer [DBG, SR 642.11]), d. h., es unterliegen nur die sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen (in der Differenz zwischen dem tieferen einkommenssteuerlich massgeblichen Buchwert [bzw. tieferen Einkommenssteuerwert] und den höheren Anlagekosten [Erwerbspreis zuzüglich wertvermehrender Aufwendungen]) der Einkommenssteuer, während der Wertzuwachsgeinn (Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Erlös) steuerfrei bleibt. Auch in den Kantonen unterliegen, bei land- und forstwirtschaftlichen Gewinnen, nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer, während der Wertzuwachsgeinn, wie bei Grundstücken im Privatvermögen, mit der separaten Grundstückgewinnsteuer zu erfassen ist (Art. 8 Abs. 1 und Art. 12 Abs. 1 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG, SR 642.14]).

Bei allen anderen Selbstständigerwerbenden sowie bei juristischen Personen ist, in Bezug auf Grundstückgewinne im Geschäftsvermögen, zunächst zu unterscheiden zwischen der direkten Bundessteuer und den kantonalen (und kommunalen) Steuern:

- Bei der direkten Bundessteuer unterliegen Grundstückgewinne im Geschäftsvermögen vollumfänglich (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsgeinn) der Einkommens- oder Gewinnsteuer (Art. 18 Abs. 1 und Art. 58 Abs. 1 DBG).
- Bei den kantonalen Steuern ist weiter zu unterscheiden zwischen dualistischen und monistischen Kantonen (Art. 8 Abs. 4 StHG):
- In dualistischen Kantonen unterliegen Grundstückgewinne im Geschäftsvermögen, wie bei der direkten Bundessteuer, vollumfänglich (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsgeinn) der Einkommens- oder Gewinnsteuer.

- In monistischen Kantonen, wie dem Kanton Zürich, ist bei Grundstückgewinnen im Geschäftsvermögen schliesslich zu unterscheiden zwischen den wiedereingebrachten Abschreibungen und dem Wertzuwachsgegninn. Mit der Einkommens- oder Gewinnsteuer werden nur die wiedereingebrachten Abschreibungen erfasst, während der Wertzuwachsgegninn, wie bei Grundstücken im Privatvermögen, der separaten Grundstückgegninnsteuer unterliegt.

Veräusserungsgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden somit, im Vergleich zu den Veräusserungsgewinnen bei den übrigen Geschäftsliegenschaften (im Geschäftsvermögen), privilegiert besteuert, wobei sich diese Privilegierung im Wesentlichen auf die direkte Bundessteuer beschränkt. In der nachstehenden Tabelle werden die Unterschiede bei der Besteuerung von Veräusserungsgewinnen auf land- und forstwirtschaftlichen sowie bei jener von Veräusserungsgewinnen auf den übrigen Geschäftsliegenschaften nochmals zusammengefasst.

	Veräusserungsgewinne	
	Land- und forstwirtschaftliche Liegenschaften	Übrige Geschäftsliegenschaften (im Geschäftsvermögen)
Direkte Bundessteuer	Mit der Einkommenssteuer werden nur die wiedereingebrachten Abschreibungen erfasst. Der Wertzuwachsgegninn bleibt steuerfrei.	Mit der Einkommenssteuer (oder Gewinnsteuer bei juristischen Personen) werden sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch der Wertzuwachsgegninn erfasst.
Dualistische Kantone	Mit der Einkommenssteuer werden nur die wiedereingebrachten Abschreibungen erfasst. Der Wertzuwachsgegninn unterliegt der separaten Grundstückgegninnsteuer.	Mit der Einkommenssteuer (oder Gewinnsteuer bei juristischen Personen) werden, wie bei der direkten Bundessteuer, sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch der Wertzuwachsgegninn erfasst.
Monistische Kantone (wie der Kanton Zürich)	Mit der Einkommenssteuer werden nur die wiedereingebrachten Abschreibungen erfasst. Der Wertzuwachsgegninn unterliegt der separaten Grundstückgegninnsteuer.	Mit der Einkommenssteuer (oder Gewinnsteuer bei juristischen Personen) werden, wie bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, nur die wiedereingebrachten Abschreibungen erfasst. Der Wertzuwachsgegninn unterliegt der separaten Grundstückgegninnsteuer.

Bei der Abgrenzung des steuerrechtlichen Begriffs der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke wurde früher grundsätzlich auf die tatsächliche Nutzung abgestellt. Wurde ein Grundstück tatsächlich land- oder forstwirtschaftlich genutzt und gehörte es zu einem Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb, so wurde es auch steuerrechtlich grundsätzlich den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken zugerechnet, selbst wenn es in der Bauzone lag.

Am 2. Dezember 2011 entschied jedoch das Bundesgericht (BGE 138 II 32), es sei der steuerrechtliche Begriff des «land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks» mit dem bäuerlichen Bodenrecht in Einklang zu bringen und so die privilegierte Besteuerung zu beschränken. Unter Berücksichtigung der Zielsetzungen und Interessen des Bundesgesetzes über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB), des Bundesgesetzes über die Raumplanung (RPG) und des Bundesgesetzes über die Landwirtschaft (LwG) begrenzte das Bundesgericht den Begriff «land- und forstwirtschaftliche Grundstücke» auf Grundstücke, die in den Anwendungsbereich des BGBB fallen. Nicht in dessen Anwendungsbereich fallen insbesondere Baulandreserven des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs.

Als Folge dieses Bundesgerichtsurteils werden heute Veräusserungsgewinne auf Bauland (bzw. auf Land, das nicht dem bäuerlichen Bodenrecht untersteht) vollumfänglich besteuert, auch dann, wenn diese vor dem Verkauf land- oder forstwirtschaftlich genutzt werden und zu einem Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb gehören. Somit wird bei der direkten Bundessteuer der gesamte Veräusserungsgewinn (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertzuwachsgeinn) mit der Einkommenssteuer erfasst. In dualistischen Kantonen gilt die gleiche Lösung, d. h. der Wertzuwachsgeinn unterliegt nicht mehr der gesonderten Grundstückgeinnsteuer, sondern wird, wie die wiedereingebrachten Abschreibungen, mit der Einkommenssteuer erfasst. In monistischen Kantonen, wie dem Kanton Zürich, führt dagegen das Urteil des Bundesgerichts zu keinen Änderungen.

In der nachstehenden Tabelle werden die Unterschiede bei der Besteuerung eines Gewinns aus der Veräusserung eines Grundstücks, das zwar land- oder forstwirtschaftlich genutzt wurde und zu einem Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb gehörte, jedoch in der Bauzone liegt, vor und nach dem Urteil des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 nochmals zusammengefasst.

Steuerliche Behandlung eines Gewinns aus der Veräusserung eines Grundstücks, das zu einem Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb gehört, jedoch nicht dem bäuerlichen Bodenrecht unterstellt ist		
	Vor dem BGer-Urteil	Nach dem BGer-Urteil
Direkte Bundessteuer	Nur die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer.	Sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch der Wertzuwachs-gewinn unterliegen der Einkommenssteuer.
Dualistische Kantone	Nur die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs-gewinn wird mit der separaten Grundstück-gewinnsteuer erfasst.	Sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch der Wertzuwachs-gewinn unterliegen der Einkommenssteuer.
Monistische Kantone	Nur die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs-gewinn wird mit der separaten Grundstück-gewinnsteuer erfasst.	Nur die wiedereingebrachten Abschreibungen unterliegen der Einkommenssteuer. Der Wertzuwachs-gewinn wird mit der separaten Grund-stück-gewinnsteuer erfasst.

Wie der vorstehenden Tabelle zu entnehmen ist, hat die neue Praxis ge-mäss dem Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 nur Auswirkungen auf die direkte Bundessteuer sowie die dualistischen Kantone (und hier nur insoweit, als der Wertzuwachs-gewinn nicht mehr der gesonderten Grundstück-gewinnsteuer, sondern der Einkommenssteuer unterliegt).

2. Motion von Nationalrat Leo Müller

Am 14. März 2012 reichte Nationalrat Leo Müller, Kanton Luzern, die Motion «Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken» ein. Damit wurde verlangt, es sei der Begriff der «land- und forst-wirtschaftlichen Grundstücke» im Steuerrecht so zu definieren, wie er der Praxis vor dem Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 entsprach. Der Bundesrat wurde beauftragt, den eidgenössischen Räten eine ent-sprechende Änderung des DBG und StHG vorzulegen. Der Bundesrat beantragte am 9. Mai 2012 die Ablehnung der Motion. Der Nationalrat nahm jedoch am 16. September 2013 die Motion an. Der Ständerat folgte dem Nationalrat am 8. Dezember 2014 und überwies die Motion damit an den Bundesrat.

3. Vernehmlassungsverfahren zum Entwurf für ein Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke

Mit Schreiben vom 5. Juni 2015 unterbreitet der Bundesrat unter anderem den Kantonen den Entwurf für ein «Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke» zur Umsetzung der Motion Leo Müller zur Vernehmlassung. Er schlägt darin folgende Änderungen im DBG und StHG vor:

DBG:

«Art. 18 Abs. 4 zweiter Satz

⁴... Als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gelten:

- a. die Grundstücke, die dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) unterstellt sind;
- b. die Grundstücke des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes, die nicht dem BGBB unterstellt sind.»

StHG:

«Art. 8 Abs. 1 dritter Satz

¹... Als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gelten:

- a. die Grundstücke, die dem Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) unterstellt sind;
- b. die Grundstücke des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes, die nicht dem BGBB unterstellt sind.»

«Art. 12 Abs. 1 zweiter Satz

¹ Als land- und forstwirtschaftliche Grundstücke gelten:

- a. die Grundstücke, die dem BGBB unterstellt sind;
- b. die Grundstücke des Anlagevermögens eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes, die nicht dem BGBB unterstellt sind.»

Gemäss Schätzung des Bundesrates würden bei Annahme des Gesetzesentwurfs die Ausfälle bei der direkten Bundessteuer und AHV (im Vergleich zur Praxis gemäss Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011) rund 200 Mio. Franken betragen.

Auf Antrag der Finanzdirektion

beschliesst der Regierungsrat:

I. Schreiben an das Eidgenössische Finanzdepartement (auch per E-Mail im PDF- und Word-Format an vernehmlassungen@estv.admin.ch):

Wir beziehen uns auf Ihr Schreiben vom 5. Juni 2015, mit dem Sie uns die Vernehmlassungsvorlage zu einem Bundesgesetz über die Besteuerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke (Umsetzung der Motion 12.3172, Müller Leo) unterbreiten. Wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme und beantworten die von Ihnen gestellten Fragen wie folgt:

1. Sind Sie mit der Zielsetzung der Vorlage grundsätzlich einverstanden? Wenn nein, aus welchen Gründen?

Aus den gleichen Gründen, wie der Bundesrat die Ablehnung der Motion von Nationalrat Leo Müller beantragt hatte, lehnen auch wir die vorliegende Vorlage ab. Mit dem Bundesgerichtsurteil vom 2. Dezember 2011 wurde die geltende Ordnung über die Besteuerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nicht geändert, sondern es wurde lediglich der Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke präzisiert. Gemäss dem Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung erscheint die Auffassung des Bundesgerichts überzeugend, dass der Begriff der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke im Steuerrecht gleich auszulegen ist wie im bürgerlichen Bodenrecht.

Weiter ist zu beachten, dass in den Kantonen die Wertzuwachsgerinne auch auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken zu besteuern sind, wenn auch mit der gesonderten Grundstückgerinnsteuer. Bei Bauland (bzw. bei Land, das nicht dem bürgerlichen Bodenrecht untersteht), das zu einem Landwirtschafts- oder Forstwirtschaftsbetrieb gehört, führt das Bundesgerichtsurteil in monistischen Kantonen, wie dem Kanton Zürich, zu keiner und in dualistischen Kantonen lediglich insoweit zu einer Änderung, als der Wertzuwachsgerinn nicht mit der gesonderten Grundstückgerinnsteuer, sondern, wie die wiedereingebrachten Abschreibungen, mit der Einkommenssteuer erfasst wird.

Lediglich bei der direkten Bundessteuer hat das Bundesgerichtsurteil zur Folge, dass – bei Veräusserung von zu einem Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb gehörendem Bauland – der vor dem Bundesgerichtsurteil steuerfrei gebliebene Wertzuwachsgerinn neu, wie die wiedereingebrachten Abschreibungen, ebenfalls der Einkommenssteuer unterliegt.

Die frühere Steuerfreiheit bei der direkten Bundessteuer führte jedoch zu einer Besserstellung von Landwirtinnen und Landwirten gegenüber den übrigen Selbstständigerwerbenden, die – im Hinblick auf das Gebot der Gleichbehandlung – als fragwürdig erscheint.

Bei alledem ist zu beachten, dass auch bei Bauland (bzw. bei Land, das nicht dem bäuerlichen Bodenrecht untersteht), das zu einem Land- oder Forstwirtschaftsbetrieb gehört, weiterhin ein Steueraufschub gewährt werden kann, wenn der Erlös in den Betrieb reinvestiert, d. h. für eine Ersatzbeschaffung verwendet wird. Ebenso kann weiterhin ein Steueraufschub bei Verpachtung des Betriebs sowie bei einer Erbteilung gewährt werden, wenn der Betrieb zu den steuerlich massgebenden Buchwerten bzw. zu Einkommenssteuerwerten übertragen wird. Die Gleichstellung mit den anderen Selbstständigerwerbenden erfolgt somit nur hinsichtlich frei verfügbarer Gewinne aus der Veräusserung von nicht dem bäuerlichen Bodenrecht unterstehendem Land, was gerechtfertigt erscheint.

2. Sind Sie mit der Formulierung des Gesetzesentwurfs einverstanden? Wenn nein, aus welchen Gründen?

Soweit die Motion von Nationalrat Leo Müller – entgegen unserer Meinung – umgesetzt werden soll, ist der Formulierung des Gesetzesentwurfs zuzustimmen.

3. Ist der Gesetzesentwurf aus Ihrer Sicht problemlos vollziehbar? Wenn nicht, welche Problemfelder stellen sich?

Es ergeben sich für uns keine besonderen Probleme.

4. Welche finanziellen Folgen hätte diese Gesetzesänderung für Ihren Kanton?

Für den Kanton Zürich – als monistischen Kanton – ergeben sich keine finanziellen Folgen (vorbehältlich des Kantonsanteils an der direkten Bundessteuer).

5. Teilen Sie die Auffassung, dass eine Rückwirkung unzulässig ist? Wenn nicht, was sind die Gründe?

Wir teilen die Auffassung, dass eine Rückwirkung unzulässig ist.

6. Haben Sie Bemerkungen/Anliegen zum Zeitpunkt des Inkrafttretens?

Die Inkraftsetzung wäre mit einem neuen Kreisschreiben zu begleiten, welches das bisherige Kreisschreiben Nr. 38 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 17. Juli 2013 ersetzen würde.

II. Mitteilung an die Geschäftsleitung des Kantonsrates, die Mitglieder des Regierungsrates sowie an die Finanzdirektion.



Vor dem Regierungsrat
Der Staatsschreiber:

Husi