

# Liquidationsgewinn

## Aufschub der Besteuerung etc.

---

Fachtagung Schweizer Bauernverband | Agriexpert  
vom 6. November 2014  
in Windisch

Dr.iur. Marianne Klöti-Weber, Rechtsanwältin, Baden

# Inhalt

---

- Unternehmenssteuerreform II
- Steueraufschub
- Verpachtung
- Erbteilung
- Ersatzbeschaffung
- Geschäftsaufgabe und -übergabe
- Steuerplanung
- Fazit

# Unternehmenssteuerreform II

## ab 01.01.2011

---

- Steueraufschub gemäss Art. 18a DBG
  - bei Überführung in Privatvermögen
  - bei Erbgang
- Verpachtung, Art. 18a Abs. 2 DBG
- Ersatzbeschaffung, Art. 30 DBG
- Privilegierte Jahressteuer bei Geschäftsaufgabe alters- oder gesundheitshalber Art. 37b DBG

# Steueraufschub

Art. 18a DBG bzw. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG

---

- ❑ Überführung in Privatvermögen -> steuer-systematische Realisation von stillen Reserven
- ❑ Steuerzahllast, ohne dass Geld fließt
- ❑ Steueraufschub für einzelne Grundstücke des Anlagevermögens oder bei Geschäftsaufgabe
- ❑ Besteuerung einzig der wiedereingebrachten Abschreibungen als Einkommen

# Steueraufschub (2)

Art. 18a DBG bzw. 8 Abs. 2<sup>bis</sup> StHG

---

- Bei Geschäftsaufgabe alters- oder gesundheitshalber -> separate Jahressteuer, reduzierter Satz, Art. 37a DBG
- Aufschub Besteuerung Wertzuwachsgewinn bis Veräusserung -> keine Privilegierung, Besteuerung mit übrigem Einkommen, AHV-Beitragspflicht
- Für Gewinnberechnung Anrechnung von Investitionen und Veräusserungskosten

# Steueraufschub (3)

Art. 18a DBG bzw. 8 Abs. 2bis StHG

---

- Grundstück befindet sich im Privatvermögen  
-> kein Geschäftsertrag, keine AHV  
geschuldet, keine Abschreibungen möglich
- Veräußerungsverlust -> nur verrechenbar  
mit übrigem steuerbarem Einkommen bei  
Fortdauer des Geschäftsbetriebs  
(Verlustverrechnung i.d.R. nur bei Inan-  
spruchnahme Steueraufschub für einzelne  
Liegenschaften, nicht jedoch nach Geschäfts-  
aufgabe)

# Verpachtung

Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. 8 Abs. 2<sup>ter</sup> StHG

---

- ❑ Verpachtung gilt nicht als Geschäftsaufgabe
- ❑ Überführung in Privatvermögen nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person
- ❑ Bei Überführung -> Wahlrecht zwischen Steueraufschub oder Abrechnung

# Erbteilung

Art. 18a Abs. 3 DBG bzw. 8 Abs. 2<sup>quater</sup> StHG

---

- ❑ Betriebsfortführung nicht von allen Erben
- ❑ Steueraufschub auf Antrag der den Betrieb übernehmenden Erben
- ❑ Fortführung der bisherigen Buchwerte – Übernahme der latenten Steuerlast
- ❑ Abrechnung bei späterer Realisierung gemäss Verhältnissen bei Übernehmern



# Ersatzbeschaffung

Art. 30 DBG bzw. Art. 8 Abs. 4 StHG

---

- ❑ Veräußerung von Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens
- ❑ Reinvestition in ebenfalls betriebsnotwendige Liegenschaft in der Schweiz  
-> Sofortabschreibung
- ❑ Bei Ersatzbeschaffung von Baulanderlös in Landwirtschaftsland ->  
Veräußerungsgewinn unterliegt bis zur Höhe der Reinvestition der Einkommenssteuer

# Ersatzbeschaffung - Voraussetzungen

Art. 30 DBG bzw. Art. 8 Abs. 4 StHG (2)

---

- Ersatzbeschaffung innert „angemessener“ Frist – i.d.R. 2 Jahre; § 37 Abs. 1<sup>bis</sup> AG-StG: innert 1 Jahr vor, 3 Jahre nach Veräusserung
- Betriebsnotwendig = dient unmittelbar der Leistungserstellung, keine Veräusserung ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses

# Ersatzbeschaffung - Voraussetzungen

u.a. SGE 26.6.2014, 3-RV.2013.149, 3-RV.2013.167 (3)

---

- ❑ Verneint für eine Kleinparzelle - abparzellierte 833 m<sup>2</sup> Bauland (0,6% von Betriebsfläche)
- ❑ Verneint für Ersatzbeschaffung in bisher zugepachtetes Land (unveränderte Grösse der Betriebsfläche)
- ❑ Verneint mangels Verbuchung

# Ersatzbeschaffung - Voraussetzungen

u.a. SGE 26.6.2014, 3-RV.2013.149, 3-RV.2013.167 (4)

---

- ❑ Verneint für Landerwerb im Aargau von im Thurgau gelegenem Landwirtschaftsbetrieb
- ❑ Verneint wegen fehlender selbständiger Tätigkeit (Verpachtung des Ersatzlandes)
- ❑ Verneint nach Überführung in Privatvermögen (nur steuersystematische Realisierung)
- ❑ Verneint, wenn erst Übernehmer (nach Hofübergabe) reinvestiert

# Ersatzbeschaffung - Kieslandparzelle

SGE 26.6.2014, 3-RV.2013.167; BGE 12.12.2013 2C\_142/2012

---

- Verneint für Kiesvorkommen eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks -> nicht betriebsnotwendig
- Ersatzbeschaffung für reinen Bodenwert
- Wert liegt nicht (mehr bzw. noch nicht wieder) im landwirtschaftlichen Nutzungspotential

# Geschäftsaufgabe alters- oder gesundheitshalber

Art. 37b DBG

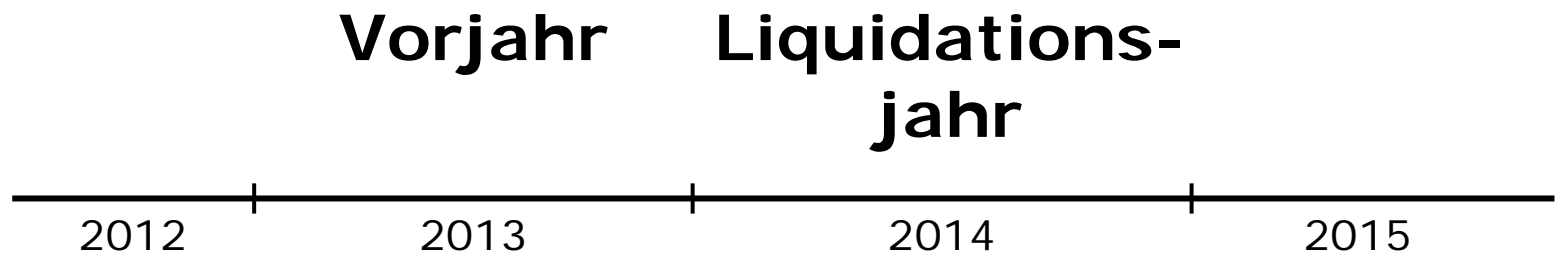
---

- ❑ Jahressteuer zu reduziertem Satz
- ❑ > 55 Jahre oder für Geschäftsaufgabe kausale Invalidität
- ❑ In letzten 2 J. realisierte stille Reserven
- ❑ Effektiver oder fiktiver Einkauf von Beitragsjahren BVG -> separate Besteuerung / Brechung Progression
- ❑ Privilegierte Abrechnung auch für Erben innert 5 Jahren; kein Einkauf BVG

# Geschäftsaufgabe alters- oder gesundheitshalber

Art. 37b DBG (3)

---



# Geschäftsaufgabe alters- oder gesundheitshalber

Art. 37b DBG (3)

---

- Umfasst alle der Einkommenssteuer unterliegenden, mit der Liquidation zusammenhängenden a.o. Einkünfte :
  - wiedereingebrachte Abschreibungen (inkl. Sofortabschreibungen aus Ersatzbeschaffungen vor 2001)
  - Wertzuwachsgewinne auf „normalem Geschäftsvermögen“
- Gilt auch für im Eigentum des Ehegatten stehende geschäftlich genutzte Grundstücke



# Geschäftsaufgabe alters- oder gesundheitshalber

Art. 37b DBG (4)

---

- Bei Inanspruchnahme Steueraufschub gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG:
  - > privilegierte Besteuerung beschränkt auf die wiedereingebrachten Abschreibungen
  - > Steueraufschub für Wertzuwachsgewinn

# Steueraufschub

## Generationenwechsel - § 23 AG-StG

---

- Bei Aufgabe der Geschäftstätigkeit  
**Revers:** - Verbleib in Geschäftsvermögen  
- Verbleib in Eigentum
- -> Fortdauer der Ertragswertbesteuerung
- Steueraufschub bis zum Ableben, mit Verlängerungsmöglichkeit um 5 Jahre, längstens bis Betriebsnachfolger 30 J. alt ist
- Keine Abrechnung über wiedereingebrachte Abschreibungen

# Steueraufschub

## Generationenwechsel (2)

---

### Steuerliche Abrechnung

- ❑ Wertverhältnisse z.Z. Abrechnung
- ❑ Trotz Verbleib im Geschäftsvermögen ohne tarifliche Privilegierung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f AG-StG (bzw. nur für vor 2011 unterzeichnete Reverse, vgl. § 4 StGV)
- ❑ Gesetzliche Grundlage??

# Steueraufschub

## Generationenwechsel (3)

---

### Steuerliche Abrechnung

- Reverse vor 2011
  - > privilegierte Besteuerung, sofern Voraussetzungen bei Geschäftsaufgabe erfüllt
- Reverse vor 1995
  - > keine direkte Bundessteuer
  - > keine AHV

# Hofübergabe nach BGBB

---

zum Ertragswert

□ Buchwert > Ertragswert

- > Liquidationsverlust, Verrechnung mit übrigem steuerbaren Einkommen

□ Buchwert = Ertragswert

- > steuerneutral

- > keine Auflösung von stillen Reserven

- > latente Steuern gehen auf Nachfolger über

# Hofübergabe nach BGG (2)

---

- Buchwert < Ertragswert
  - > (privilegierte) Einkommenssteuer auf
    - wiedereingebrachten Abschreibungen
    - Wertzuwachsgewinn Grundstücke, insoweit nicht BGG unterstellt (Bauland etc.)
  - > Grundstückgewinnsteuer
    - Wertzuwachsgewinn landwirtschaftliche Grundstücke (ev. Steueraufschub)

# Hofübergabe nach BGBB (3)

VGE v. 21.10.2009, WBE 2008.291; v. 3.3.2010 WBE.2009.246

---

- Liegt Übernahmewert unter den Anlagekosten des Veräusserers muss sich Erwerber diese Anlagekosten bei einer späteren Veräusserung anrechnen lassen:
- Besteuerung als wiedereingebrachte Abschreibungen in der Differenz Buchwert zu ursprünglichen Anlagekosten

# Hofübergabe nach BGBB (4)

---

- Abfindung der übrigen Nachkommen mit Baulandgrundstück
  - > Überführung in Privatvermögen zum Verkehrswert -> Einkommenssteuer
  - > beim Hofabtreter u.U. privilegiert
  - > beim Übernehmer zusammen mit übrigem Einkommen



# Hofübergabe nach BGGB (5)

---

- Gewinnanspruchsrecht (Art. 28 ff. BGGB)  
steuerlich = Gewinnverwendung
  - > kein Abzug vom steuerbaren Liq.gewinn
  - > keine Einkommenssteuer beim Gewinnanspruchsberechtigten, u.U. jedoch Erbschafts-/Schenkungssteuer
  - > Steuerfolgen beim Veräusserer werden in Praxis bei Berechnung des Gewinnanteils eingerechnet -> Anspruch auf Nettogewinn

# Hofübergabe – ausserhalb BGBB

---

- Verkaufspreis < Verkehrswert - Vorzugspreis?
- Gemäss Praxis der Steuerbehörden gemischte Schenkung, wenn Kaufpreis < 75% des Verkehrswertes bzw. < Steuerwert
- -> Einkommenssteuer infolge Überführung zu Verkehrswert in Privatvermögen  
-> Schenkungssteuer

# Hofübergabe – ausserhalb BGBB

(2)

---

- ❑ Bei fehlender Zuwendungsabsicht?
- ❑ Verkauf zu Ertragswert ( $>$  Steuerwert) an steuerbefreite Stiftung mit Auflage zu biologischem Anbau – streitig:
  - Vorliegen einer gemischten Schenkung mangels Zuwendungsabsicht
  - Steuerwert  $<$  Ertragswert
  - Ev.antrag: abzugsfähige Naturalspende

# Steuerplanung

---

fehlender Betriebsnachfolger, bestmöglicher Verkaufspreis

- ❑ Umwandlung Einzelfirma in AG oder GmbH
- ❑ Übernahme Buchwerte
- ❑ Veräusserungssperrfrist 5 Jahre
- ❑ Verkauf Aktien -> steuerfreier Kapitalgewinn, keine AHV-Beitragspflicht

aber: latente Steuerlast reduziert erzielbaren Kaufpreis

# Steuerplanung (2)

---

Fehlender Betriebsnachfolger, bestmöglicher Verkaufspreis

- ❑ Vorgängige Überführung landwirtschaftliches Gewerbe bzw. landwirtschaftliche Grundstücke (Art. 8 BGG) in Privatvermögen
- ❑ -> steuerliche Abrechnung (nur) über wiedereingebrachte Abschreibungen
- ❑ Späterer Verkauf -> Grundstückgewinnsteuer
- ❑ Vorsicht: Steuerumgehung!

# Fazit

---

Steuerfolgen der Veräußerung, der Ersatzbeschaffung, Umnutzung oder der Überführung von Grundstücken ins Privatvermögen sind komplex, deshalb sorgfältig und frühzeitig vorab zu prüfen, sollen Überraschungen unterbleiben