

# Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz Kammer II



---

II 2024 46

## Entscheid vom 23. Juni 2025

---

Besetzung

Dr.iur. Jeremias Fellmann, Vizepräsident  
Dr.iur. Frank Lampert, Richter  
lic.iur. Karl Gasser, Richter  
Dr.iur. Thomas Twerenbold, Gerichtsschreiber

---

Parteien

**A.A.**\_\_\_\_\_ und **B.A.**\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,  
vertreten durch ...

**gegen**

**Kantonale Steuerkommission/Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer**, Bahnhofstrasse 15, Postfach 1232, 6431 Schwyz,  
Vorinstanz,

---

Gegenstand

Einkommens- und Vermögenssteuer  
(Veranlagungsverfügung 2020; Sondersteuer auf Liquidationsgewinn)

## **Sachverhalt:**

**A.a.** Der Steuerpflichtige A.A.\_\_\_\_\_, geb. xx.xx.1944, verheiratet mit B.A.\_\_\_\_\_, geb. xx.xx.1946, hat den von ihm geführten Landwirtschaftsbetrieb mit den in U.\_\_\_\_\_/SZ liegenden Grundstücken GB-Nr. xxxx (mit 56'031 m<sup>2</sup> Fläche, Wohnhaus, Restaurant, Stall, Ökonomiegebäude, LW-Wiese, Wald, bef. Flächen / Strasse) und GB-Nr. yyyy (mit 26'666 m<sup>2</sup> Fläche, Weidestall, LW-Wiese, Wald) seit dem Jahr 2009 an seinen Schwiegersohn C.\_\_\_\_\_ verpachtet.

Mit der Steuerverwaltung bestand ein Revers, wonach die verpachteten Aktiven Geschäftsvermögen bleiben, solange das Pachtverhältnis andauert, jedoch maximal neun Jahre ab dem Zeitpunkt der Verpachtung (vgl. Erklärung betreffend Verpachtung eines Geschäfts- bzw. Landwirtschaftsbetriebes = Steuerakten 2020 act. A 44).

**A.b.** Im Jahr 2017 erkundigte sich der Vertreter des Steuerpflichtigen bei der Steuerverwaltung bezüglich der steuerlichen Konsequenzen einer Überführung ins Privatvermögen und ersuchte darum, eine Verkehrswertschätzung der Grundstücke zu veranlassen (vgl. Steuerakten 2020 act. A 45). Daraufhin nahm die Güterschätzungskommission (Güscha) im Auftrag der Steuerverwaltung eine Verkehrswertschätzung der Grundstücke GB-Nrn. xxxx und yyyy per 31. Dezember 2017 vor (vgl. Steuerakten 2020 act. A 46 – A 47 und A 48 – A 49).

Im Folgenden entschied der Steuerpflichtige zunächst, die Grundstücke GB-Nrn. xxxx und yyyy weiterhin im Geschäftsvermögen zu behalten, weshalb es auch im Rahmen der Steuerveranlagungen 2018 und 2019 zu keiner Überführung ins Privatvermögen kam (vgl. Veranlagungsverfügungen 2018 und 2019 = Bf-act. Beilagen 1 und 2 zur Replik vom 16. Juli 2024).

Mit Schreiben vom 26. Juli 2019 informierte der Vertreter des Steuerpflichtigen die Steuerverwaltung, dass der Steuerpflichtige beabsichtige, einen Teil der Liegenschaft zu veräußern bzw. vorgängig eine Abparzellierung vom Grundstück GB-Nr. xxxx vorzunehmen. Hierzu sei am 27. September 2018 ein Bodenrechtsgesuch eingereicht worden, das vom Amt für Landwirtschaft am 2. November 2018 bewilligt worden sei. Der Steuerpflichtige und der Käufer (damaliger Pächter) seien momentan in Abklärung betreffend die Finanzierung des geplanten Verkaufs. Da sich ein Verkauf und damit ein steuerlicher Realisationstatbestand abzeichne, wolle der Steuerpflichtige vorerst keine Überführung ins Privatvermögen vornehmen. Sollte der Verkauf nicht bis Ende 2020 abgewickelt worden sein, werde man die Steuerverwaltung erneut kontaktieren und aufgrund der dazumaligen Situation eine Überführung prüfen (vgl. Steuerakten 2020 act. A 50 – A 54).

**A.c.** Am 16. Januar 2020 liess der Steuerpflichtige vom Grundstück GB-Nr. xxxx die Fläche von 813 m<sup>2</sup> mit Restaurant (Assek.-Nr. 3286) zur Neubildung von Grundstück GB-Nr. zzzz abparzellieren (vgl. Handänderungsanzeige Notariat U. \_\_\_\_\_ an Steuerverwaltung Schwyz vom 4. Februar 2020 = Steuerakten 2020 act. A 60 – A 61).

Auf Wunsch des Vertreters des Steuerpflichtigen beauftragte die Steuerverwaltung erneut die Güterschätzungskommission (Güscha) mit einer Verkehrswertschätzung für das abparzellierte Grundstück GB-Nr. zzzz (mit 813 m<sup>2</sup> Fläche, Restaurant) per 16. Januar 2020 (vgl. Steuerakten 2020 act. A 55 – A 59).

Alsdann kontaktierte der Vertreter des Steuerpflichtigen die Steuerverwaltung im Zusammenhang mit dem Verkauf der Liegenschaft (Grundstücke GB-Nrn. xxxx und yyyy) betreffend die verbuchten Abschreibungen auf der Liegenschaft in den Vorjahren (vgl. E-Mail-Korrespondenz vom 17./18. Februar 2020 = Bf-act. Beilage 3 zur Replik vom 16. Juli 2024).

**A.d.** Mit öffentlicher Urkunde über einen Kaufvertrag (mit erbrechtlichen Bestimmungen) vom 2. März 2020 verkaufte der Steuerpflichtige sein landwirtschaftliches Heimwesen mit dem aus den Grundstücken GB-Nrn. xxxx und yyyy bestehenden Gewerbe an seinen Schwiegersohn C. \_\_\_\_\_ (vgl. Steuerakten 2020 act. A 73 – A 84 = Einspracheakten act. E 16 – E 21; vgl. auch Handänderungsanzeige Notariat U. \_\_\_\_\_ an Steuerverwaltung Schwyz vom 3. April 2020 = Steuerakten 2020 act. A 62 – A 63).

Als Kaufpreis für das ganze Heimwesen wurde ein Betrag von CHF 940'000.-- vereinbart. Dabei stellten die Parteien fest, dass der Kaufpreis über dem Ertragswert liegt. Die Kaufpreistilgung erfolgte durch Übernahme der Schuld- und Zinspflichten, Sicherstellung der Grundstückgewinnsteuer sowie Banküberweisung.

Gleichzeitig wurde zu Gunsten des Steuerpflichtigen und seiner Ehefrau und zu Lasten von GB Nr. xxxx ein unentgeltliches Wohnrecht an der 4 1/2 – Zimmerwohnung im 2. Stock des Wohnhauses (mitumfassend die Mitbenützung der allgemeinen Räume wie Autoabstellplatz/Garage, Vorplatz, Hauseingang, Keller, Waschküche, Garten etc.) begründet. Das Wohnrecht an dem Wohnstock sollte mit der Beurkundung beginnen und grundsätzlich im vollen Umfang bis zum Tod des zweiten Berechtigten gelten.

Die Eigentumsübertragung (mit dem Vollzug des Vertrags im Grundbuch) erfolgte mit der Beurkundung vom 2. März 2020. Der Besitzesantritt mit Übergang von Rechten und Pflichten, Nutzen und Gefahr auf den Käufer C. \_\_\_\_\_ wurde rückwirkend auf den 1. März 2020 festgelegt.

Ausserdem liessen die Parteien einen Mietvertrag zwischen der Käuferschaft und D.\_\_\_\_\_ (Tochter des Steuerpflichtigen und getrennt vom Schwiegersohn lebende Ehefrau) betreffend eine Pferdebox mit einem Mietzins von Fr. 1.-- pro Monat als integrierten Bestandteil des Vertrags im Grundbuch vormerken.

Unter den weiteren Bestimmungen zur Hofübergabe wurde abschliessend ausdrücklich festgehalten, dass der Käufer C.\_\_\_\_\_ keine kumulierten Abschreibungen vom Steuerpflichtigen übernimmt. Allfällige stille Reserven sollten vom Steuerpflichtigen aufgelöst und von diesem direkt versteuert werden.

**A.e.** Mit Grundstückgewinnsteuerveranlagung vom 2. Juni 2020 veranlagte die Steuerverwaltung den Steuerpflichtigen für den Verkauf der Grundstücke GB-Nrn. xxxx und yyyy mit einem Grundstücksgewinn von total CHF 119'369.-- und mit einem Steuerbetrag von total CHF 9'456.-- (vgl. Steuerakten 2020 act. A 85 – A 86 = Einspracheakten act. E 44 – E 45 = Bf-act. Beilage 9 zur Beschwerde vom 24. Mai 2024).

Dabei rechnete die Steuerverwaltung bei der grundstückgewinnsteuerlichen Erlösbestimmung das mit CHF 351'948.-- kapitalisierte Wohnrecht (vgl. Berechnung des Barwerts von Nutzungsrechten = Steuerakten 2020 act. A 90, A 93 = Einspracheakten act. E 46) als weitere Leistung des Käufers zum Verkaufspreis von CHF 940'000.-- (Erlös gemäss Kaufvertrag) hinzu.

Bei den vom grundstückgewinnsteuerlichen Erlös abzugsfähigen Anlagekosten berücksichtigte die Steuerverwaltung einen Buchwert von CHF 903'492.-- sowie wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 263'268.--.

Die Grundstückgewinnsteuerveranlagung blieb unangefochten und erwuchs in Rechtskraft.

**B.a.** Mit der Steuererklärung 2020 (Eingang: 27.12.2021) reichten die Steuerpflichtigen zusätzlich das Formular/Hilfsformular 4.2/4.3 "Deklaration Liquidationsgewinn für privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011)" ein. Darin deklarierten die Steuerpflichtigen die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit per 1. März 2020 (Datum der Liquidation) und einen (nach § 39b StG und Art. 37b DBG sowie dem Kreisschreiben Nr. 28 der ESTV vom 3. November 2010) separat zu besteuern den Liquidationsgewinn von (kantonal und bundessteuerlich) total CHF 79'122.-- (vgl. Steuerakten 2020 act. A 71 – A 72).

**B.b.** Mit Veranlagungsverfügung 2020 (Sondersteuer auf Liquidationsgewinn) vom 19. April 2022 (Versand) wurden die Steuerpflichtigen von der Steuerverwal-

tung mit einem steuerbaren Liquidationsgewinn von kantonal CHF 264'300.-- (fiktiver Einkauf CHF 0.--, satzbestimmend CHF 5'500.--) und bundessteuerlich von CHF 300'100.-- (satzbestimmend CHF 60'000.--) veranlagt (vgl. Steuerakten 2020 act. A 3 – A 4).

In Abweichung zur Selbstdeklaration ging die Veranlagungsabteilung von einem kantonal steuerbaren Liquidationsgewinn von CHF 264'318.-- aus (bundessteuerlich CHF 300'195.--), was insbesondere die als wiedereingebracht zu betrachtenden Abschreibungen (bundessteuerlich zuzüglich Wertzuwachsgeinn aus der Überführung von Grundstück GB-Nr. zzzz ins Privatvermögen) und den auf dem Liquidationsgewinn geschuldeten AHV-Beitrag erhöhte (vgl. Berechnung Kapitalgewinn infolge Verkauf und Überführung = Steuerakten 2020 act. A 94 = Einspracheakten act. E 41 – E 43 = Bf-act. Beilage 4 zur Replik vom 16. Juli 2024).

Analog wie bei der Bemessung der Grundstückgewinnsteuer wurde von der Steuerverwaltung der Barwert für das unentgeltliche Wohnrecht im Umfang von CHF 351'948.-- (vgl. Steuerakten 2020 act. A 90, A 93 = Einspracheakten act. E 46) bei dem für die Einkommenssteuer massgebenden Veräusserungserlös des Geschäftsvermögens (Bemessung des Liquidationsgewinns) berücksichtigt (vgl. Schreiben Steuerverwaltung Schwyz vom 29. März 2022 = Steuerakten 2020 act. A 7 – A 8 = Einspracheakten act. E 36 und E 47 – E 48).

**B.c.** Mit Eingabe vom 6. Mai 2022 liessen die Steuerpflichtigen Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2020 (Sondersteuer auf Liquidationsgewinn) erheben mit dem Antrag, der Barwert für das Wohnrecht in der Höhe von CHF 351'948.-- sei für die Belange der Einkommenssteuern nicht als steuerbarer Verkaufserlös miteinzurechnen (vgl. Einspracheakten act. E 37 – E 51).

Nachdem keine Einigung erzielt werden konnte, wurde die Einsprache zur Behandlung an die Steuerkommission überwiesen (vgl. Einspracheakten act. E 22).

**B.d.** Mit Einspracheentscheid vom 8. Mai 2024 wies die Kantonale Steuerkommission bzw. die Kantonale Verwaltung für die direkte Bundessteuer die Einsprache gegen die Veranlagungsverfügung 2020 (Sondersteuer auf Liquidationsgewinn) ab (vgl. Einspracheakten act. E 1 – E 6).

**C.a.** Mit Eingabe vom 24. Mai 2024 (Postaufgabe) erheben die Steuerpflichtigen Verwaltungsgerichtsbeschwerde gegen den Einspracheentscheid der Kantonalen Steuerkommission bzw. Kantonalen Verwaltung für die direkte Bundessteuer vom 8. Mai 2024, mit den folgenden Anträgen:

1. Der Barwert für das Wohnrecht in der Höhe von CHF 351'948 sei für die Belange der Einkommenssteuern (Sondersteuer auf Liquidationsgewinn) nicht als steuerbarer Verkaufserlös miteinzurechnen. Für die Belange der direkten

Bundessteuer beträgt der steuerbare Gewinn CHF 96'100. Für die Belange der kantonalen Einkommenssteuer beträgt der steuerbare Gewinn CHF 60'200.

2. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten des Kantons Schwyz.

**C.b.** Mit Vernehmlassung vom 11. Juli 2024 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge zu Lasten der Beschwerdeführer vollumfänglich abzuweisen.

**C.c.** In der Replik und der Duplik halten die Parteien an ihren Standpunkten fest.

### **Das Verwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

**1.1** Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist gemäss Art. 37b des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) vom 14. Dezember 1990 die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Art. 33 Abs. 1 lit. d DBG nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 36 DBG berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, es wird aber in jedem Fall eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben (Art. 37b Abs. 1 DBG).

Im kantonalen Recht gilt die entsprechende Bestimmung von § 39b des Steuergesetzes des Kantons Schwyz (StG; SRSZ 172.200) vom 9. Februar 2000, wobei die separate Besteuerung im kantonalen Recht tariflich dergestalt umgesetzt ist, als beim Steuersatz im Sinn von § 38 StG von einem Fünfundzwanzigstel (1/25) ausgegangen wird.

**1.2** Im Rahmen des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit werden Gewinne aus dem Verkauf von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken auf Bundesebene nur bis zur Höhe der Anlagekosten der Einkommenssteuer unterworfen (Art. 18 Abs. 1 und Abs. 4 DBG); der Wertzuwachsge Gewinn bleibt – wie bei Kapitalgewinnen des Privatvermögens (Art. 16 Abs. 3 DBG) – steuerfrei.

Auf Kantonebene werden die Gewinne ebenfalls bis zur Höhe der Anlagekosten mit der Einkommensteuer besteuert (Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [Steuerharmo-

nisierungsgesetz, StHG; SR 642.14] vom 14. Dezember 1990); der Wertzuwachs-gewinn wird wie bei natürlichen Personen ohne Geschäftsvermögen von der Grundstückgewinnsteuer erfasst (Art. 12 Abs. 1 StHG).

Im Kanton Schwyz ist bei Grundstücken zudem zu beachten, dass aufgrund des monistischen Grundstückgewinnsteuersystems nur die Abschreibungsquote über-haupt zum Liquidationsgewinn gehört (vgl. §§ 19 Abs. 4 und 64 Abs. 3 StG).

**1.3** Der Beschwerdeführer erfüllt unbestrittenermassen die Voraussetzungen, die bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit zur privilegierten Li-liquidationsgewinnsteuer (Art. 37b DBG bzw. § 39b StG) führen, soweit er nach Art. 18 DBG bzw. § 19 StG steuerbare Liquidationsgewinne erzielte.

Unbestritten ist zwischen den Parteien weiter, dass die streitbetroffenen Grund-stücke (GB-Nrn. xxxx und yyyy) landwirtschaftliche Grundstücke im Sinne von Art. 18 Abs. 4 DBG darstellen. Die Voraussetzungen des Ausnahmetatbestands von Art. 18 Abs. 4 DBG sind somit erfüllt.

Hier dreht sich der Streit einzig um die Frage, ob das anlässlich des Verkaufs der streitbetroffenen Grundstücke begründete Wohnrecht zu kapitalisieren und für die Bemessung des Liquidationsgewinns bzw. die Berechnung des steuerbaren Kapi-talgewinns zu berücksichtigen ist.

**2.** Zuerst ist jedoch die Frage zu klären, ob eine Privatentnahme erfolgte und der Veräusserung der streitbetroffenen Grundstücke vorangegangen ist, wie die Vorinstanz meint und die Beschwerdeführer bestreiten, oder ob die streitbetroffe-nen Grundstücke bis zur Veräusserung im Geschäftsvermögen verblieben sind.

**2.1.1** Die Vorinstanz vertritt dazu den Standpunkt, dass sich die Frage der Anrech-nung des Wohnrechts bei der Festsetzung des steuerbaren Liquidationsgewinns gar nicht stelle, da kurz vor der Übertragung der Grundstücke und Einräumung des Wohnrechts eine Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen erfolgt sei (vgl. angefochtener Entscheid, Ziff. 3.2, Ziff. 3.3 u. Ziff. 5).

Zur Begründung wird im angefochtenen Entscheid vorgebracht, gemäss der Rechtsprechung bilde die vertragliche Vereinbarung, dass Nutzen und Gefahr zu einem Datum übergehen sollen, das vor dem Datum des öffentlich beurkundeten Kaufvertrags liege, einen unmöglichen Vertragsinhalt. Denn erst mit dem Kaufver-trag (Verpflichtungsgeschäft, Art. 216 Abs. 1 OR) werde der Wille zur Rechtsüber-tragung des Kaufgegenstands (Verfügungsgeschäft, Art. 656 Abs. 1 ZGB) verbind-lich. Es sei rechtlich nicht möglich, den Nutzen einer Sache zu haben und die Ge-fahr daraus zu tragen, bevor überhaupt ein Anspruch auf die Sache bestehe. Der im öffentlich beurkundeten Kaufvertrag vom 2. März 2020 rückwirkend auf den

1. März 2020 festgelegte Besitzeserwerb sei deshalb ungültig (nichtig, Art. 20 Abs. 1 und 2 OR). Der frühestmögliche Besitzeserwerb sei das Datum der öffentlichen Beurkundung.

Gestützt auf diese Erwägungen kommt die Vorinstanz deshalb zum Schluss, da in der "Deklaration Liquidationsgewinn für privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011)" als Datum der Liquidation der 1. März 2020 angegeben worden sei, würden die streitbetroffenen Grundstücke steuersystematisch bereits per 1. März 2020 als ins Privatvermögen überführt gelten, während der Verkauf der Grundstücke und die Einräumung des strittigen Wohnrechts erst danach, am 2. März 2020 erfolgt sei.

**2.1.2** Im Weiteren hält die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung zur Beschwerde den Einwendungen der Beschwerdeführer entgegen, dass gemäss den Erwägungen unter Ziff. 2.3.5 des Bundesgerichtsurteils 2C\_390/2020 vom 5. August 2021 die Veräusserung eines Vermögenswerts aus dem Privatvermögen als vorgesehen gelte, auch wenn die Überführung ins Privatvermögen erst kurz zuvor erfolgt sei.

Sodann beruft sich die Vorinstanz darauf, dass vorliegend mit der Erklärung betreffend Verpachtung eines Geschäfts- bzw. Landwirtschaftsbetriebes vom 24. Februar 2010 festgehalten worden sei, die verpachteten Aktiven blieben Geschäftsvermögen, solange der Pachtvertrag andauere, jedoch maximal neun Jahre ab dem Zeitpunkt der Verpachtung.

Demgemäss sei erstellt, dass gemäss dem Hinweis in der Steuererklärung 2020 mit der "Deklaration Liquidationsgewinn für die privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011)" die Geschäftsaufgabe am 1. März 2020 erfolgt sei. Dies gelte umso mehr, als ein Teil der Liegenschaft nachfolgend mittels Wohnrecht dauerhaft privat genutzt werde.

Gestützt darauf wird es von der Vorinstanz als notorisch erachtet, dass die entsprechend notwendigen Liquidationshandlungen bereits zu einem früheren Zeitpunkt (Verpachtung an den Schwiegersohn) und nicht erst am 1. März 2020 stattgefunden hätten, als "nur noch" die Liegenschaft ins Privatvermögen überführt worden sei.

**2.1.3** In der Duplik zur Replik der Beschwerdeführer bekräftigt die Vorinstanz insbesondere nochmals, dass mit der "Deklaration Liquidationsgewinn für die privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011)" mit Datum der Liquidation 1. März 2020, der Übertragung der Liegenschaft per 2. März 2020, und den übrigen Liquidationshandlungen, die anlässlich der Erklärung vom 24. Februar 2010 stattgefunden haben (Verpachtung der Liegen-



schaft), als Liquidationshandlung einzig die Übertragung ins Privatvermögen bleibe.

**2.2.1** Demgegenüber wird von den Beschwerdeführern in der Beschwerde gegen den angefochtenen Entscheid der Vorinstanz geltend gemacht, es sei nirgends ersichtlich, noch gehe aus dem Entscheid der Vorinstanz hervor, welche Liquidationshandlung am 1. März 2020 effektiv stattgefunden haben soll. Die einzigen Ausführungen zu den beiden Daten würden eine gemäss der Vorinstanz unzulässige Vertragsklausel (rückwirkender Übergang von Nutzen und Gefahr auf einen Tag vor der Vertragsunterzeichnung) betreffen. Dies könne jedoch nicht weiter relevant sein:

Die Liegenschaften hätten bis zur Veräusserung an den Schwiegersohn Geschäftsvermögen dargestellt. Darin sei man sich mit der Steuerverwaltung auch immer einig gewesen. Die Absicht sei gewesen, die Liegenschaften an den Betriebsnachfolger zu veräussern, sobald dieser in der Lage gewesen sei, diese Liegenschaften zu übernehmen und die Übernahme auch zu finanzieren. Am 2. März 2020 seien die Liegenschaften dann veräussert worden (unter dem Verkehrswert). Weitere Liquidationshandlungen oder Anträge auf eine Überführung in das Privatvermögen hätten nie stattgefunden.

Auch die Steuerverwaltung (Veranlagungsabteilung) sei korrekterweise immer von einer Veräusserung von Geschäftsliegenschaften ausgegangen.

Die Angabe des Datums auf dem Steuerformular (1. März 2020) habe sich aufgrund der Kaufvertragsklausel (Rückwirkung) ergeben. Dies habe jedoch keinerlei Bedeutung. Die Liegenschaft sei am 2. März 2020 veräussert worden, weshalb auch dieses Datum korrekterweise als Liquidationsdatum betrachtet werden könne.

Sowieso würde eine vorgängige Privatentnahme bedingen, dass ein Vermögensgegenstand auf Dauer privaten Zwecken dienstbar gemacht werde. Zudem müsse eine Privatentnahme dann verneint werden, wenn eine Veräusserung in naher Aussicht stehe.

Beide Voraussetzungen (privater Zweck und keine Veräusserung in naher Zukunft) seien vorliegend offensichtlich nicht gegeben. Eine Privatentnahme bzw. eine Überführung der Liegenschaft in das Privatvermögen nur einen Tag vor deren Veräusserung könne deshalb nicht stattgefunden haben. Es sei steuersystematisch ausgeschlossen, dass eine Liegenschaft einen Tag vor deren Veräusserung noch in das Privatvermögen überführt werden könne.

Die Auslegung der Vorinstanz erscheine sehr gesucht und mithin geradezu konstruiert. Es sei davon auszugehen, dass am 2. März 2020 Liegenschaften des Ge-

schäftsvermögens veräussert worden seien. Eine Liquidationshandlung irgendwelcher Art am 1. März 2020, einen Tag vor der Veräusserung, sei nicht ersichtlich.

**2.2.2** In der Replik zur Vernehmlassung der Vorinstanz halten die Beschwerdeführer zudem fest, dass die aufgrund der Erklärung vom 24. Februar 2010 getroffene Vereinbarung bzw. die allfällige Überführung in das Privatvermögen nach Rücksprache mit der Steuerverwaltung verlängert worden sei. Dies sei im Hinblick auf den zeitnahen Verkauf des Betriebs an den Nachfolger erfolgt. Auch nach Ablauf der neun Jahre seien im Rahmen der Veranlagungen 2018 und 2019 die fraglichen Liegenschaften somit erneut dem Geschäftsvermögen zugeteilt und keine Überführung vorgenommen worden.

Aus der E-Mail-Korrespondenz mit der Steuerverwaltung sei ersichtlich, dass einerseits von einer Überführung des Restaurants gesprochen werde (GB-Nr. zzzz; Teil der Veranlagungsverfügung, nicht bestritten), andererseits von einem Verkauf der restlichen Grundstückteile (GB-Nrn. xxxx und yyyy). Darin werde zudem ausgeführt, dass "sämtliche kumulierten Abschreibungen kantonal und beim Bund steuerbar seien, wenn der Verkaufserlös höher liegt als die Anlagekosten". Damit sei auch ersichtlich, dass in Bezug auf die Grundstückteile GB-Nrn. xxxx und yyyy keine Überführung stattgefunden habe, sondern ein Verkauf besteuert werde.

Aufgrund der gesetzlichen Regelung von Art. 18a Abs. 2 DBG sowie § 20a Abs. 1 StG könne bei Verpachtung eines Betriebs eine Überführung in das Privatvermögen nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person erfolgen. Ein solcher Antrag sei in Bezug auf die Grundstücke GB-Nr. xxxx und yyyy weder in den Jahren 2018, 2019 noch 2020 gestellt worden.

Zusammenfassend könne festgehalten werden, dass aufgrund der Erklärung vom 24. Februar 2010 weder in der Steuerperiode 2018 und 2019 noch in der Steuerperiode 2020 eine Überführung der Liegenschaften GB-Nr. xxxx und yyyy in das Privatvermögen stattgefunden habe. Einzig das Grundstück GB-Nr. zzzz sei im Jahr 2020 in das Privatvermögen überführt worden (entsprechend dem Veranlagungsdetail der Steuerverwaltung Schwyz).

Zudem bedürfe es aufgrund der gesetzlichen Regelung im DBG und StG eines expliziten Überførungsantrags des Steuerpflichtigen, der vorliegend nicht erfolgt sei.

Aufgrund dieser Ausführungen sei ersichtlich, dass am 1. März 2020 mangels Antrags keine Überführung in das Privatvermögen stattgefunden habe, sondern ein Verkauf einer bislang verpachteten Liegenschaft an den Nachfolger. In diesem Sinne habe die Steuerverwaltung auch die Veranlagung erstellt.

**2.3.1** Zunächst ist klarzustellen, dass es zivilrechtlich durchaus möglich ist, beim Verkauf eines Grundstücks für den Besitzesantritt einen Zeitpunkt vor dem Eigentumsübergang festzulegen sowie den festgelegten Zeitpunkt für die Übernahme des Grundstücks durch die Käuferin oder den Käufer auch hinsichtlich des Übergangs von Nutzen und Gefahr für massgeblich zu erklären (vgl. dazu etwa: Alfred Koller, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl. 2020, N. 2 zu Art. 220 OR). Eine solche Vereinbarung haben die Parteien denn auch hier zulässigerweise getroffen (vgl. hierzu z.B. auch einen entsprechenden Fall, bei dem im Abtretungsvertrag für die Übernahme des Landwirtschaftsbetriebs durch den Sohn und bisherigen Pächter von seinem Vater als Antrittstag rückwirkend ein Datum vor der öffentlichen Beurkundung vereinbart wurde: Steuerrekursgericht des Kantons Zürich [StRG ZH], 7. Dezember 2020, 2 DB.2020.53 / 2 ST.2020.61, abrufbar im Internet auf der Webseite [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch)).

Hingegen kann sich gegebenenfalls die Frage stellen, welcher Rechtsvorgang für den Zeitpunkt der steuerlichen Einkommensrealisierung (Kapitalgewinne, Grundstückserträge) massgebend ist (vgl. dazu nun auch das von der Steuerverwaltung Schwyz zuletzt unter Aktuelles publizierte Merkblatt "Besteuerungszeitpunkt bei der Veräusserung von Geschäftsgrundstücken Selbständigerwerbender" vom 16. Oktober 2024, abrufbar im Internet auf der Webseite [www.sz.ch](http://www.sz.ch) unter Behörden / Verwaltung / Finanzdepartement / Steuerverwaltung / Rechtliche Grundlagen / Merkblätter).

Dabei ist es richtig, dass die Steuerverwaltung hier der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgt, wonach bei Kapitalgewinnen auf Grundstücken des Geschäftsvermögens für den Zeitpunkt der Einkommensrealisierung das Datum der öffentlichen Beurkundung des Grundstückkaufvertrags massgebend ist, sofern die Vertragserfüllung nicht unsicher erscheint (vgl. Urteil BGer 2C\_705/2017 vom 10. August 2018 E. 2.2.1; Urteil BGer 2A.250/2006 vom 11. Oktober 2006 E. 2.1; Urteil BGer 2A.475/2002 vom 31. März 2003 E. 3.2).

Dahingegen gilt es zu beachten, dass nach der Praxis der Steuerverwaltung für die Besteuerung der Grundstückserträge gegebenenfalls auch ein rückwirkender Übergang von Nutzen und Gefahr steuerlich anerkannt werden kann. Dies ist der Fall, wenn der rückwirkende Übergang und der Vertragsabschluss in derselben Steuerperiode zeitlich nahe zueinander liegen und die Deklaration der Grundstückserträge durch den Veräusserer und den Erwerber deckungsgleich ist.

Insofern ist es auch verständlich, weshalb hier in der "Deklaration Liquidationsgewinn für privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011)" als Datum der Liquidation der im Kaufvertrag rückwirkend auf den 1. März 2020 festgelegte Besitzesantritt mit Übergang von Nutzen und Gefahr auf

den Käufer (und nicht das Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrags vom 2. März 2020) angegeben wurde. Daraus (allein) kann jedenfalls nicht geschlossen werden, dass es zu einer vorgängigen Überführung der streitbetroffenen Grundstücke vom Geschäfts- ins Privatvermögen gekommen wäre.

**2.3.2** Ob die Voraussetzungen für eine Privatentnahme der streitbetroffenen Grundstücke erfüllt sind, ist anhand anderer Gesichtspunkte zu prüfen. Privatentnahmen beruhen auf einer Willensbildung der steuerpflichtigen Person (subjektives Element). Ihr Wille muss in Form einer – ausdrücklichen oder zumindest konkludenten – Willensäusserung zum Ausdruck kommen (objektives Element). Zu verlangen ist hierfür, dass die Überführung einerseits handelsrechtlich verbucht und andererseits für die Veranlagungsbehörde erkennbar geworden ist, indem die steuerpflichtige Person den eindeutigen Willen bekundet, dass und ab wann der Vermögenswert vom Geschäfts- ins Privatvermögen übergegangen ist (vgl. Urteil BGer 2C\_255/2019 vom 9. März 2020 E. 2.2.4; zuletzt auch Urteil BGer 9C\_142/2024 vom 23. August 2024 E. 3.2.1).

Nichts anderes kann Art. 18a Abs. 2 DBG bzw. § 20a Abs. 1 StG entnommen werden, wonach die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen gilt. Danach wird die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur noch aufgrund einer ausdrücklichen Erklärung der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen betrachtet (vgl. dazu auch Kreisschreiben Nr. 31 der Eidg. Steuerverwaltung vom 22. Dezember 2010 betreffend Landwirtschaftliche Betriebe – Aufschubtatbestand bei Verpachtung, Ziff. 4.3). Praxisgemäss fallen unter diese Bestimmung auch bestehende Reverslösungen, welche die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs zum Gegenstand haben (vgl. dazu Kreisschreiben Nr. 26 der Eidg. Steuerverwaltung vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II vom 16. Dezember 2009 [Version vom 6. Februar 2024], Ziff. 2.2).

**2.3.3** Unstrittig ist, dass der Steuerpflichtige seit der Verpachtung seines Landwirtschaftsbetriebs ab dem 1. Januar 2009 die selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt aufgegeben hatte, dass die verpachteten Aktiven aber aufgrund eines Revers mit der Steuerverwaltung weiterhin dem Geschäftsvermögen angehörten. Von der Vorinstanz wird nicht behauptet, dass der Steuerpflichtige einen Antrag auf Überführung der streitbetroffenen Grundstücke (GB-Nr. xxxx und yyyy) vom Geschäfts- ins Privatvermögen gestellt hätte. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass eine Überführung der streitbetroffenen Grundstücke (GB-Nr. xxxx und yyyy) vom Geschäfts- ins Privatvermögen aus der abgegebenen Steuererklärung hervorgehen würde.

Dass in der "Deklaration Liquidationsgewinn für privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (ab 1.1.2011)" als Datum der Liquidation der rückwirkend auf den 1. März 2020 festgelegte Besitzeserwerb auf den Käufer angegeben wurde, gilt wie erwähnt nicht als Bekanntgabe einer Überführung ins Privatvermögen. Aus dem der Steuererklärung beigelegten Abschluss kann auch keine Verbuchung einer Privatentnahme bzw. Überführung der streitbetroffenen Grundstücke vom Geschäfts- ins Privatvermögen entnommen werden. Vielmehr wurde ein "Gewinn aus Verkauf Liegenschaft" verbucht (vgl. Abschluss "Sports-tübli & Landwirtschaft" mit Bilanz, Erfolgsrechnung, Kapital- und Privatkonto = Steuerakten 2020 act. A 67 – A 70). Hinzu kommt, dass von den Steuerpflichtigen gegenüber der Steuerverwaltung stets der klare Wunsch geäußert worden ist, dass man die streitbetroffenen Grundstücke bis zu dem sich abzeichnenden Verkauf als Geschäftsvermögen behandeln und vorerst keine Überführung ins Privatvermögen vornehmen wollte (vgl. insbesondere Schreiben des Vertreters der Steuerpflichtigen an die Steuerverwaltung Schwyz vom 26. Juli 2019 = Steuerakten 2020 act. A 50).

Zwar trifft zu, dass eine Privatentnahme nach der Rechtsprechung nicht alleine wegen des kurzen zeitlichen Abstands zwischen behaupteter Entnahme und späterer Veräusserung verneint werden darf (vgl. zuletzt auch Urteil BGer 9C\_142/2024 vom 23. August 2024 E. 4.2.2.1). Gleichzeitig hat das Bundesgericht mit Bezug auf Grundstücke aber ausgeführt, eine Überführung ins Privatvermögen setze voraus, dass eine dauerhafte private Verwendung beabsichtigt sei. Daran fehle es, wenn eine Veräusserung in naher Zukunft in Aussicht stehe (vgl. Urteil BGer 2C\_390/2020 vom 5. August 2021 E. 2.3.5). Das spricht hier dagegen, dass eine Privatentnahme erfolgte, die dem Verkauf der streitbetroffenen Grundstücke vorangegangen ist.

**3.** Damit bleibt zu prüfen, ob das beim Verkauf der streitbetroffenen Grundstücke begründete Wohnrecht in kapitalisierter Form für die Bemessung des Liquidationsgewinns bzw. die Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinns zu berücksichtigen ist oder nicht.

**3.1** Die Beschwerdeführer vertreten dazu im Wesentlichen den Standpunkt, dass der Wert des Wohnrechts nicht Teil des Verkaufserlöses bilde und somit für die Bemessung des Liquidationsgewinns nicht zu berücksichtigen sei.

Sie führen aus, für die Belange der Grundstückgewinnsteuer entspreche es der Schwyzer (und auch der Zürcher) Praxis, dass die Einräumung eines unentgeltlichen Wohnrechts eine Kaufpreisleistung darstelle und deshalb als Teil des Erlöses mit der Grundstückgewinnsteuer besteuert werde. Bei dieser vom Bundesgericht

als harmonisierungskonform bezeichneten Praxis werde die so genannte "Bruttomethode" angewendet (Verkauf unbelastete Liegenschaft sowie Nutzungsrecht als Gegenleistung/Entgelt).

Für die Belange der Einkommenssteuern gelte jedoch die Betrachtungsweise, wonach bei der Übereignung einer Liegenschaft unter gleichzeitiger Begründung eines Nutzungsrechts (Vorbehaltsnutzung) die Liegenschaft nicht unbelastet zum Vollwert die Hand ändere, die Liegenschaft werde vielmehr sachenrechtlich und uno actu bereits mit der dinglichen Last bzw. dem entsprechenden Minderwert übertragen ("decuctio servitutis"; sog. "Nettomethode").

Diese Betrachtungsweise habe das Bundesgericht wiederholt und unter anderem im Entscheid (Urteil BGer 2C\_256/2010 vom 6. September 2010 E. 2.2.2) festgehalten. Mit dieser Argumentation stütze das Bundesgericht die jährliche Besteuerung des Nutzungsrechts, da die Einräumung des Nutzungsrechts gemäss dieser Betrachtungsweise (Nettomethode) "unentgeltlich" erfolge.

Die Beschwerdeführer sind deshalb der Auffassung, da das "unentgeltlich" erworbene Nutzungsrecht der jährlichen Einkommensbesteuerung als Wohnrecht beim Veräusserer unterliege, könne dieses im Rahmen der vorliegenden Übertragung der Betriebsliegenschaft an den Käufer nicht noch einmal in kapitalisierter Form mit der Einkommenssteuer besteuert werden. Dies würde zu einer doppelten Erfassung des gleichen Nutzungsrechts mit der gleichen Steuer führen. Eine doppelte Erfassung im Rahmen der Einkommenssteuer (jährliches unentgeltliches Wohnrecht als Einkommen, sowie kapitalisierter Gesamtertrag bei Veräusserung als Einkommen) erweise sich somit steuersystematisch als falsch.

Demgegenüber meinen die Beschwerdeführer, würde bei der Einkommenssteuer die "Bruttomethode" angewendet (im Gegensatz zur geltenden Rechtsprechung), würde man von einem "entgeltlich" erworbenen Nutzungsrecht ausgehen, wobei dann jeweils keine Besteuerung des jährlichen Nutzungsrechts erfolgen könnte. Die "Nettomethode" sei jedoch in der Praxis und Rechtsprechung zur Einkommenssteuer fest verankert.

Die Beschwerdeführer bestreiten dabei nicht, dass eine Abstimmung zwischen Grundstückgewinnsteuer und Einkommenssteuer in gewissen Fragestellungen durchaus angezeigt sein möge. Dies sei jedoch gerade in der vorliegenden Konstellation nicht korrekt, weil es hier eine vom Bundesgericht gewollte unterschiedliche Betrachtungsweise und Beurteilung der beiden Steuerarten gebe (bei der Grundstückgewinnsteuer "Bruttomethode", bei der Einkommenssteuer "Nettomethode").

Schliesslich verweisen die Steuerpflichtigen darauf, dass die Praxis des Kantons Solothurn z.B. der hier geltend gemachten Auffassung entspreche. Im Merkblatt für Selbständigerwerbende sei unter Ziff. 8 zur Berechnung des Kapitalgewinns Folgendes festgehalten (vgl. Bf-act. Beilage 10 zur Beschwerde vom 24. Mai 2024 = Einspracheakten act. E 49 – E 50):

*"Zum Verkaufserlös gehören auch alle weiteren Leistungen, welche die erwerbende Person neben dem Kaufpreis in irgendeiner Form erbringt. Wiederkehrende Leistungen sind zu kapitalisieren, ausgenommen das unentgeltlich eingeräumte Wohnrecht, welches vollständig von der berechtigten Person als ordentliches Einkommen zu versteuern ist."*

Die Lösung des Kantons Solothurn vermeide die doppelte Besteuerung des gleichen Einkommens mit der gleichen Steuer beim gleichen Steuersubjekt. Die Begründung werde im Text des Merkblatts auch sogleich dargelegt ("*... welches vollständig von der berechtigten Person als ordentliches Einkommen zu versteuern ist.*").

Die Beschwerdeführer sind deshalb der Auffassung, diese Lösung sei steuersystematisch korrekt, stringent und überzeugend.

**3.2** Die Vorinstanz macht demgegenüber in ihrer Vernehmlassung zur Beschwerde und in der Duplik zur Replik geltend, für den Fall, dass das Gericht wider Erwarten zum Schluss kommen sollte, dass im Zeitpunkt der Liquidation eine Liegenschaftsübertragung mit Einräumung eines Wohnrechts stattgefunden habe, sei anzumerken, dass es beim zitierten Bundesgerichtsentscheid (Urteil BGer 2C\_256/2010 vom 6. September 2010 E. 2.2.2) um die allgemeine (entgeltliche) Eigentumsübertragung gehe. Vorliegend handle es sich aber um eine Liquidationsgewinnbesteuerung (vgl. Vernehmlassung vom 11. Juli 2024, Ziff. 4; Duplik vom 5. September 2024, Ziff. 5).

Die Vorinstanz vertritt dabei insbesondere die Meinung, der Verkauf einer Liegenschaft unter Einräumung eines Nutzungsrechts (Reduktion des Kaufpreises im Umfang des Nutzungsrechts) und der Verkauf einer Liegenschaft ohne Einräumung eines Nutzungsrechts (keine Reduktion des Kaufpreises) und der nachträgliche Erwerb eines Nutzungsrechts könne steuersystematisch nicht unterschiedlich behandelt werden. Das heisse, dass vorliegend das Wohnrecht, das mit dem Kaufpreis verrechnet worden sei (Reduktion Kaufpreis im Umfang des Wohnrechts), mit der Liquidationsgewinnsteuer zu erfassen (aufzurechnen) sei (vgl. Vernehmlassung vom 11. Juli 2024, Ziff. 5).

Die Vorinstanz gelangt deshalb zum Schluss, dass das den Steuerpflichtigen eingeräumte Wohnrecht (Reduktion Kaufpreis im Umfang des Wohnrechts) auch in

diesem Fall mit der Liquidationsgewinnbesteuerung zu erfassen (aufzurechnen) sei (vgl. Duplik vom 5. September 2024, Ziff. 5).

**3.3.1** Richtig ist, dass im Kanton Schwyz nach langandauernder Praxis der Kapitalwert des Wohnrechts bei Vorbehaltsnutzung für die Grundstückgewinnsteuer dem Kaufpreis aufgerechnet wird (vgl. Entscheid des Bundesgerichts vom 24. Juni 1988 i.S. X. BGE P 1693/1987, publiziert in Steuerpraxis des Kantons Schwyz [StPS] Heft 1 / 1989, S. 38 ff.; vgl. auch "Wegleitung zur Grundstückgewinnsteuererklärung" Ausgabe 10.2018; siehe auch "Merkblatt Grundstückgewinnsteuer: Barwertberechnung von Wohn- und Nutzungsrechten [Wohnrechte / Nutzniessungen inkl. Nebenleistungen] bei nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken" vom 17. November 2020).

Ferner trifft es zu, dass die Schwyzer Steuerpraxis (vgl. Steuerpraxis des Kantons Schwyz [StPS] Heft 1 / 2003, S. 5 ff.) davon ausgeht, dass aus steuersystematischen Gründen bei der Liquidationsbesteuerung, die wie die Grundstückgewinnsteuer auch Kapitalgewinne der Besteuerung unterwirft, im Rahmen der Veräusserung von Geschäftsliegenschaften in analoger Weise zu verfahren und das Wohnrecht in kapitalisierter Form bei der Liquidationsbesteuerung miteinzubeziehen ist (vgl. dazu auch Merkblätter "Nutzniessung und Wohnrecht bei Geschäftsliegenschaften" und "Nutzniessung und Wohnrecht bei Privatliegenschaften" vom 30. Januar 2007 [Fassung vom 25. April 2012]).

**3.3.2** Im Bereich der Grundstückgewinnsteuer lässt das Bundesgericht beim Verkauf eines Grundstücks mit der Einräumung eines lebenslänglichen unentgeltlichen Wohnrechts an den Verkäufer die sog. "Bruttomethode" zu. Dabei wird der Barwert des Wohnrechts als Bestandteil des Erlöses erachtet (vgl. Urteil BGer 9C\_22/2024 vom 21. März 2025 E. 5.2.2.1 [zur Publ. vorgesehen]; Urteil BGer 2C\_719/2017 vom 26. April 2019 E. 2.5; siehe hierzu aus Sicht der Notariats- und Grundbuchgebühren z.B. auch Urteil BGer 2C\_298/2021 vom 21. April 2021 E. 3.2).

In seiner Rechtsprechung zur Einkommenssteuer knüpfte das Bundesgericht im Urteil 2C\_256/2010 vom 6. September 2010 (vgl. E. 2.2 m.H.) demgegenüber an die "Nettomethode" an. Die Übertragung eines Grundstücks, unter gleichzeitiger Einräumung eines Nutzungsrechts an die Verkäufer (hier: Wohnrecht an den beiden veräusserten Stockwerkeinheiten und Nutzungsrecht an den Doppelautoeinsteckplätzen), dessen kapitalisierter Wert im Kaufvertrag festgehalten und bei der Tilgung des Kaufpreises angerechnet wurde, sollte demnach uno actu und sachenrechtlich bereits mit der dinglichen Last bzw. bereits mit dem Minderwert "decuctio servitutis" erfolgt sein. Gestützt darauf kam das Bundesgericht zum Schluss, das



den Verkäufern im Kaufvertrag eingeräumte Wohn- und Nutzungsrecht sei zu Recht als "unentgeltlich" qualifiziert worden. Aus dem Grund erachtete es die Besteuerung des Eigengebrauchs beim Nutzungsberechtigten unter dem Blickwinkel von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG bzw. § 22 Abs. 1 lit. b StG als zulässig.

Diese Rechtsprechung gilt im Bereich der Einkommenssteuer sowohl bei (voll-) entgeltlichen Eigentumsübertragungen (etwa wenn das Nutzungsrecht zur Kaufpreistilgung an den Kaufpreis im Kaufvertrag angerechnet wird) als auch im Falle einer Schenkung oder gemischten Schenkung (wenn sich z.B. ein Schenker am verschenkten Grundstück ein Wohnrecht vorbehält). In beiden Fällen hat die Nutzungsberechtigte Person den Nutzwert des Objektes während der Dauer des Dienstbarkeitsverhältnisses als Einkommen zu deklarieren (vgl. auch Urteil BGer 2C\_542/2010 / 2C\_543/2010 vom 24. November 2010 E. 2.1). Die Unentgeltlichkeit bezieht sich auf die Rechtsausübung während der Dauer der Nutzungsberechtigung und nicht auf den Erwerb des Nutzungsrechts. Entsprechend hat das Bundesgericht (präzisierend) festgehalten, dass auch der Erwerb eines Nutzungsrechts durch eine Kapitalzahlung (in casu Anrechnung des Nutzwerts zur Tilgung des Kaufpreises im Kaufvertrag) unter dem Blickwinkel von Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG in dem Sinne ein unentgeltlicher Erwerb sei, als nach dieser Kapitalzahlung keine wiederkehrenden Leistungen mehr erbracht würden (vgl. Urteil BGer 2C\_892/2014 / 2C\_893/2014 vom 7. Mai 2015 E. 3.2).

Im Übrigen musste soweit ersichtlich das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung im Bereich der Einkommenssteuer bislang den Fall, dass beim Verkauf eines Geschäftsbetriebs mit einer Geschäftsliegenschaft (wie z.B. auch bei einem Verkauf eines Landwirtschaftsbetriebs mit landwirtschaftlichen Grundstücken) zu Gunsten des Verkäufers ein Wohnrecht oder eine Nutzniessung an einem Wohnstock begründet wird, noch nicht beurteilen.

**3.3.3** Nach einer namentlich für den Bereich der Landwirtschaft von Seiten der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) bei Hofübergaben mit Begründung eines unentgeltlichen Wohnrechts befürworteten Praxis kann beim Verkauf eines Grundstücks unter Vorbehalt eines Wohnrechts im Kaufvertrag die Begründung des Wohnrechts "unentgeltlich" oder "entgeltlich" erfolgen. Eine "entgeltliche" Begründung liegt nach dieser Praxis vor, wenn der Wert des Wohnrechts im Kaufvertrag als Kaufpreistilgung erscheint, entweder als Verkäuferdarlehen oder als definitive Tilgung. Von einer "unentgeltlichen" Begründung wird demgegenüber gesprochen, wenn im Kaufvertrag das Wohnrecht nicht monetär festgehalten bzw. nicht ziffernmässig berücksichtigt wird (vgl. zum Ganzen: Andreas Oppliger, Wohnrecht und Steuern, in: Blätter für Agrarrecht [BIAR] Doppelheft Nr. 2/3 2023, S. 113 – 119; derselbe, Bewertungsfragen und Steuerfolgen im Zusammenhang mit der Wohn-

situation der Hofabtreter, Referat an der Weiterbildungsveranstaltung zum Thema "Hofübergabe – die Wohnsituation der abtretenden und übernehmenden Generation" der Schweizerischen Gesellschaft für Agrarrecht [SGAR] vom 1. September 2023).

Diese von der Eidg. Steuerverwaltung befürwortete Praxis stimmt mit der Schweizer Steuerpraxis insofern überein, als bei der "entgeltlichen Begründung" des Wohnrechts, d.h. wenn das Wohnrecht im Kaufvertrag ziffernmässig bewertet (als Kaufpreistilgung aufgeführt oder als Verkäuferdarlehen berücksichtigt) wird, das bewertete Wohnrecht beim Verkäufer (insofern unstrittig) einen Bestandteil des Kapitalgewinns darstellt (vgl. hierzu zu einem entsprechenden Fall: Steuerpraxis des Kantons Schwyz [StPS] Heft 1 / 2003, S. 5 ff., insbesondere S. 16 ff. E. 4). Falls die Bewertung nicht sachgerecht erfolgt, wird die Differenz zur korrekten Bewertung zusätzlich beim Kapitalgewinn aufgerechnet (vgl. hierzu zu einem entsprechenden Fall: Steuerrekursgericht des Kantons Zürich [StRG ZH], 3. Juli 2020, 1 DB.2020.18 / 1 ST.2020.25 abrufbar im Internet auf der Webseite [www.strgzh.ch](http://www.strgzh.ch)). Keine Übereinstimmung mit der Schweizer Steuerpraxis ist hier demgegenüber bei der "unentgeltlichen Begründung" des Wohnrechts festzustellen, das heisst wenn das Wohnrecht zusätzlich zum Kaufpreis vereinbart und dem Wohnrecht im Kaufvertrag kein ziffernmässiger Wert beigemessen (im Kaufvertrag nicht monetär bewertet) wird.

Nach der Schweizer Steuerpraxis muss jedoch auch in diesem Fall (unabhängig von der Darstellung im Kaufvertrag) der Wert von *unentgeltlichen Wohn- oder Nutzungsrechten* kapitalisiert und als weitere Leistung dem Kaufpreis aufgerechnet werden (vgl. dazu auch Merkblatt "Barwertberechnung von Wohn- und Nutzungsrechten bei landwirtschaftlichen Grundstücken" vom 17. November 2020). Von der Sache her kann es denn auch keinen Unterschied machen, ob von den Vertragsparteien im Kaufvertrag das Wohnrecht (mit einem bestimmten Wert zur Tilgung) an den Kaufpreis angerechnet oder zusätzlich zum (im entsprechenden Umfang reduzierten) Kaufpreis vereinbart wird (d.h. ob das Wohnrecht im Sinne der von der Eidg. Steuerverwaltung [a.a.O.] befürworteten Praxis "entgeltlich" oder "unentgeltlich" begründet wird). Entscheidend ist, dass dann in der Folge das Wohnrecht beim Käufer (Wohnrechtsgeber) bei der Kaufpreisbilanzierung auch entsprechend zu bilanzieren ist (vgl. dazu Merkblätter Landwirtschaft [Wissenssammlung] "Merkblatt Landwirtschaft – Wohnrechte: steuerliche Behandlung beim Wohnrechtsgeber" vom 4. Dezember 2006 [mit redaktionellen Anpassungen am 1. Dezember 2017]).

Wie ausserdem zu Recht bemerkt wird, wäre es insbesondere aus einer wirtschaftlichen Sicht auch nicht einzusehen, weshalb der Verkauf eines Grundstücks unter Vorbehalt eines Wohnrechts oder einer Nutzniessung in steuerlicher Hinsicht anders behandelt werden sollte, als wenn das Grundstück ohne die dingliche Belastung veräussert und in der Folge der Erlös dazu verwendet wird, ein entsprechendes unentgeltliches Nutzungsrecht zu erwerben (vgl. dazu insbesondere mit Beispiel: Felix Richner / Walter Frei / Stefan Kaufmann / Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 41 f. zu § 220 StG).

**3.3.4** An dieser Beurteilung vermag nichts zu ändern, dass verschiedene Kantone – entsprechend der von der Eidg. Steuerverwaltung befürworteten Praxis (a.a.O.) – bei der Berechnung des zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehörenden Kapitalgewinns das *unentgeltlich eingeräumte Wohnrecht, das vollständig von der berechtigten Person als ordentliches Einkommen zu versteuern ist*, vom steuerbaren Kapitalgewinn ausnehmen (vgl. "Merkblatt für Selbständigerwerbende" des Steueramts des Kantons Solothurn, Ziff. 8 [vgl. Einspracheakten act. E 49 – E 50]; vgl. dazu auch Solothurner Steuerbuch StB SO § 24 Nr. 1 Kapital- und Liquidationsgewinne inkl. Privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne, Ziff. 1.4, abrufbar im Internet auf der Webseite unter [steuerbuch.so.ch](http://steuerbuch.so.ch); gleich auch Merkblatt "Kapitalgewinne" des Kantonalen Steueramtes des Kantons Aargau vom 5. September 2011 [Stand: 1. Januar 2019], Ziff. 4).

Die Nichtberücksichtigung des *unentgeltlich eingeräumten Wohnrechts* bei der Berechnung des Kapitalgewinns betrifft dementsprechend soweit ersichtlich nur den Fall, dass im Kaufvertrag dem Nutzungsrecht kein Wert (keine ziffernmässige Bewertung) beigemessen wird ("unentgeltliche Begründung"). Bei "entgeltlicher Begründung", d.h. bei ziffernmässiger Bewertung des Nutzungsrechts im Kaufvertrag (z.B. als Kaufpreistilgung oder als Verkäufendarlehen), wird demnach auch in diesen Kantonen davon ausgegangen, dass beim Nutzungsberechtigten ein Kapitalgewinn anfallen kann. Für dessen Berechnung wird auf den im Kaufvertrag vereinbarten Kaufpreis abgestellt (vgl. Solothurner Steuerbuch StB SO § 23 Nr. 6 Landwirtschaft, Ziff. 3.4.1, abrufbar im Internet auf der Webseite unter [steuerbuch.so.ch](http://steuerbuch.so.ch)).

**3.3.5** Überdies lässt sich nicht sagen, dass eine unzulässige Doppelbesteuerung vorliegt, wenn der Veräusserer der Liegenschaft (Nutzungsberechtigter) zuerst den Kapitalwert des Nutzungsrechts als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und danach die Erträge aus Nutzniessung oder Wohnrecht ohne Berücksichtigung der Kapitalquote nochmals als Einkommen versteuern muss.

Der Kapitalwert des Nutzungsrechts (hier: der Vorbehalt eines rein privaten Zwecken dienenden Wohnrechts zu Lasten eines Grundstücks des Geschäftsvermö-

gens) ist als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit für die Bemessung des Liquidationsgewinns zu berücksichtigen, da der Wert des Nutzungsrechts einen Teil des Verkaufserlöses (Verkaufspreis mit allen weiteren Leistungen) bildet und auch als einen Bestandteil des bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit auf dem Geschäftsvermögen infolge Verkauf und Überführung ins Privatvermögen realisierten Kapitalgewinns zu betrachten ist. Die anschliessende Besteuerung der Erträge aus Nutzniessung oder Wohnrecht ist gesetzlich ausdrücklich vorgesehen (vgl. Art. 7 Abs. 1 StHG und Art. 21 Abs. 1 lit. b DBG). Sie erfasst den periodischen Nutzen, den das Wohnrecht und die Nutzniessung mit sich bringen.

Zu beachten ist in dem Zusammenhang, dass die privilegierte Besteuerung von Einkünften aus Wohnrecht und Nutzniessung im Zuge des Stabilisierungsprogramms 1998 vom Gesetzgeber bewusst eliminiert wurde. Aufgrund der steuerlichen Massnahmen im Stabilisierungsprogramm 1998 unterstehen die Erträge aus Nutzniessung und Wohnrecht nicht mehr dem Steuerprivileg für "Einkünfte aus Vorsorge" und sind deshalb von den Nutzungsberechtigten in jedem Fall zu 100 Prozent zu versteuern. Dadurch wollte der Gesetzgeber insbesondere Missbräuche im Bereich der Eigenmietwertbesteuerung sowie Abgrenzungsschwierigkeiten in der Anwendung der vollumfänglichen und teilweisen Besteuerung vermeiden (vgl. dazu insbesondere Hans-Jürg Neuhaus, Die steuerlichen Massnahmen im Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998, in: Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] (1999/2000) 68. Band, S. 273 ff., S. 297; dazu auch Botschaft zum Stabilisierungsprogramm 1998 vom 28. September 1998, BBl 1999 I 97).

Erträge aus Wohnrecht und Nutzniessung sind deshalb voll steuerbar, ohne dass der Nutzungsberechtigte seine Einmalleistung bei der Begründung des Nutzungsrechts als Gewinnungskosten geltend machen könnte. Der Nutzungsberechtigte hat den Eigenmietwert zu versteuern, wenn ihm die Liegenschaft aufgrund eines *unentgeltlichen Nutzungsrechts* zur Verfügung steht (vgl. Markus Reich / Markus Weidmann, in: Martin Zweifel / Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3. Aufl. 2017, N. 73 zu Art. 7 StHG; kritisch Alberto Lissi / Natalie Dini, in: Martin Zweifel / Michael Beusch [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4. Aufl. 2022, N. 28 zu Art. 21 DBG). Als unentgeltlich gilt das Nutzungsrecht auch dann, wenn zur Begründung eine Einmalentschädigung geleistet wird. Für die Frage der Unentgeltlichkeit ist demnach einzig auf den Zeitpunkt der Nutzung abzustellen (vgl. Urteil BGer 2C\_892/2014 / 2C\_893/2014 vom 7. Mai 2015 E. 3.2).

Unter diesem Blickwinkel liegt keine Doppelbelastung vor, die dem vom Gesetzgeber bei der Einkommenssteuer gewählten Praktikabilitätsmodell widerspricht (vgl. zum Ganzen auch: Felix Richner / Walter Frei / Stefan Kaufmann / Tobias F. Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl. 2021, N. 41 zu § 220 StG).

**4.** Das Ergebnis der vorstehenden Erwägungen kann wie folgt zusammengefasst werden:

**4.1** Die streitbetroffenen Grundstücke sind bis zum Verkauf im Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers verblieben. Eine vorgängige Überführung ins Privatvermögen hat nicht stattgefunden, so dass gegebenenfalls gestützt auf eine Privatentnahme über die bestehenden stillen Reserven hätte abgerechnet werden müssen. Insbesondere ist darin, dass in der Steuererklärung als Datum der Liquidation der im Kaufvertrag festgelegte rückwirkende Besitzeserwerb mit Übergang von Nutzen und Gefahr auf den Käufer angegeben wurde, keine Bekanntgabe einer Privatentnahme zu erblicken.

**4.2** Nicht zu beanstanden ist indes, dass für die Bemessung des Liquidationsgewinns bzw. die Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinns das anlässlich des Verkaufs der streitbetroffenen Grundstücke begründete unentgeltliche lebenslängliche Wohnrecht zu kapitalisieren und als weitere Leistung zum Verkaufspreis aufzurechnen ist. Die periodische Besteuerung der Nutzung dieses unentgeltlichen lebenslänglichen Wohnrechts stellt keinen Grund dar, auf die Aufrechnung des kapitalisierten Werts des Wohnrechts für die Bemessung des Liquidationsgewinns bzw. die Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinns zu verzichten.

**4.3** Die Barwertberechnung des Wohnrechts (vgl. Steuerakten 2020 act. A 90, A 93 = Einspracheakten act. E 46) und die Berechnung Kapitalgewinn infolge Verkauf und Überführung (vgl. Steuerakten 2020 act. A 94 = Einspracheakten act. E 41 – E 43 = Bf-act. Beilagen 4 zur Replik vom 16. Juli 2024) sind im Übrigen unbestritten geblieben, weshalb sich Weiterungen dazu erübrigen.

**5.** Nach dem Gesagten erweist sich die Beschwerde im Ergebnis als unbegründet und ist daher abzuweisen.

Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des Verfahrens den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit aufzuerlegen und es besteht auch kein Anspruch auf eine Parteientschädigung (vgl. § 128 StG i.V.m. § 72 Abs. 2 und § 74 Abs. 1 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes [VRP; SRSZ 234.110] vom 6. Juni 1974; Art. 144 Abs. 1 und 4 DBG).

## **Demnach erkennt das Verwaltungsgericht:**

1. Die Beschwerde wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens (Gerichtsgebühr, Kanzleikosten und Barauslagen) von CHF 2'500.-- werden den Beschwerdeführern unter solidarischer Haftbarkeit auferlegt. Sie haben am 3. Juni 2024 einen Kostenvorschuss von CHF 2'500.-- bezahlt, so dass die Rechnung ausgeglichen ist.
3. Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen seit Zustellung Beschwerde\* in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten beim Bundesgericht, Schweizerhofquai 6, 6004 Luzern, erhoben werden (Art. 42 und 82ff. des Bundesgesetzes über das Bundesgericht [BGG; SR 173.110] vom 17.6.2005).

Zustellung an:

- den Vertreter der Beschwerdeführer (2/R)
- die Vorinstanz (2/EB)
- den Bezirksrat U. \_\_\_\_\_ (A; im Dispositiv)
- und die Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung DVS, 3003 Bern (A).

Schwyz, 23. Juni 2025

Im Namen des Verwaltungsgerichts

Der Vizepräsident:

Der Gerichtsschreiber:

### **\*Anforderungen an die Beschwerdeschrift**

Die Beschwerdeschrift ist in einer Amtssprache (Deutsch, Französisch, Italienisch, Rumantsch Grischun) abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. In der Begründung ist in gedrängter Form darzulegen, inwiefern der angefochtene Entscheid Recht verletzt. Die Urkunden, auf die sich die Partei als Beweismittel beruft, sind beizulegen, soweit die Partei sie in Händen hat; der angefochtene Entscheid ist beizulegen.

Versand: 11. Juli 2025