

An die kantonalen Verwaltungen
für die direkte Bundessteuer

Kreisschreiben Nr. 3

Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)

In Ergänzung der allgemeinen Weisungen über die Veranlagung der Selbständigerwerbenden befasst sich das vorliegende Kreisschreiben mit den Besonderheiten der Land- und Forstwirtschaft (in der Folge kurz Landwirtschaft).

Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18)

Der Einkommenssteuer unterliegen alle Einkünfte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit. Die Naturalbezüge fallen ebenfalls darunter, wozu auch der Eigenmietwert der selbstbewohnten Wohnung zu zählen ist. Die Naturalbezüge werden nach ihrem Marktwert bemessen (Art. 16 Abs. 2).

1. Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen

Die Steuerpflicht für Kapitalgewinne, die durch Veräusserung, Verwertung oder buchmässige Aufwertung von Geschäftsvermögen erzielt werden, erstreckt sich auf den ganzen Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit. Unter Veräusserung ist namentlich die Überführung in das Privatvermögen zu verstehen.

Im Gegensatz zur Regelung bei nichtlandwirtschaftlichen Betrieben unterliegen die Kapitalgewinne auf landwirtschaftlichen Grundstücken nur bis zu der Höhe der Anlagekosten der Besteuerung. Allfällige Subventionen, welche die Anlagekosten gemindert haben, sind ebenfalls zu erfassen.

Diese sog. **wieder eingebrachten Abschreibungen** werden den steuerbaren Einkünften zugerechnet. Bei Beendigung der Steuerpflicht oder bei einer Zwischenveranlagung unterliegen sie einer separaten Jahressteuer (Art. 47 Abs. 1).

2. Berechnung des Kapitalgewinnes bzw. der wieder eingebrachten Abschreibungen bei der Veräusserung landwirtschaftlicher Liegenschaften

Die seit dem Erwerb zulasten des Einkommens getätigten Abschreibungen ergeben sich:

- direkt als nachgeführte Grösse im Buchhaltungsabschluss oder im Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft Ziffer 2.1.3.
- bei Buchhaltungen in der Differenz: Anlagekosten (obligatorisch nachzuführen) abzüglich Buchwert.

2.1 Ermittlung der wieder eingebrachten Abschreibungen bis zum 1. Januar 1993 bei fehlenden Angaben

Die wieder eingebrachten Abschreibungen werden bis zu diesem Zeitpunkt geschätzt. Die nachfolgenden Methoden unterstellen, dass die Einkommensermittlung bis zur Bilanzierung nach Normen erfolgt ist.

Abgeleitet aus dem Verfahren, in dem jeweils der Eingangswert für die Liegenschaft auf den 1. Januar 1993 festgelegt wurde (siehe dazu auch Merkblatt Eingangsbilanz, Direkte Bundessteuer, 1993), lassen sich die wieder eingebrachten Abschreibungen wie folgt ermitteln:

a) Entweder wird vom gesamten, im Jahre 1993 massgebenden Steuerwert der Liegenschaft pro Jahr Eigentum je ein Prozent abgezogen (z.B. 20 Jahre ergeben 20 %).

b) Oder man berechnet den in den Ansätzen berücksichtigten Abschreibungsanteil. Dieser ergibt sich aus dem Produkt:

betroffene Jahre x Ansatz ¹⁾ x aktuelle Betriebsgrösse ²⁾

¹⁾ gem. untenstehender Tabelle ²⁾ bewirtschaftete Anzahl ha LN (inkl. Pachtland) bzw. GVE

Zeitraum	ha Ansatz Fr. pro ha LN	GVE Ansatz Fr. pro GVE
1951 - 1960	30	15
1961 - 1970	60	30
1971 - 1980	120	60
1981 - 1985	200	100
1986 - 1993	250	125

3. Zuordnung der Vermögenswerte

Das neue Gesetz schreibt anstelle der bisher üblichen Wertzerlegung in einen Anteil Geschäfts- oder Privatvermögen die **Präponderanzmethode** vor. Bei gemischter Nutzung von Vermögenswerten - vorab Liegenschaften - ist die vorwiegende Nutzung (mehr als 50 %) ausschlaggebend. Im landwirtschaftlichen Bereich stellt sich diese Frage vor allem bei kleinen Betrieben und bei Wohnhäusern.

3.1 Grundsätzliches

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Einheit (Land, Wohn- und Ökonomiegebäude, Pflanzen), wie ihn das bäuerliche Bodenrecht vertritt, ist zu befolgen. So kann der Betrieb z.B. mehr als ein Wohn- oder Ökonomiegebäude umfassen (z.B. Stufenbetriebe).

Grundstücke werden in der Regel nicht aufgeteilt.

3.2 Zuordnung

Die Zuweisung als Geschäfts- oder Privatvermögen erfolgt nach einem der folgenden Vergleiche:

a) Ermittlung des geschäftlichen Ertragsanteiles am gesamten Liegenschaftsertrag:

Erreicht der prozentuale Anteil des bezahlten oder berechneten landwirtschaftlichen Pachtzinses (gemäss eidg. Pachtzinsgesetz) nicht die Hälfte des gesamten Liegenschaftsertrages (Pachtzins, Mietwert, Mieterträge), so ist die Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuweisen.

b) Ermittlung des Anteiles Betriebseinkommen (Nettorohrertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag + Betriebseinkommen):

Stellt das Betriebseinkommen mehr als die Hälfte des Gesamtertrages dar, ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuweisen.

3.3 Weitere Hinweise betreffend die Zuordnung von Vermögenswerten

- Für Wohnhäuser gilt die Zuweisung ganzer Gebäude. Sind neben dem betrieblich langfristig benötigten Wohnraum noch andere Wohnbauten vorhanden, so sind diese in der Regel dem Privatvermögen zuzuweisen.
- Die Verpachtung eines bisher selbst geführten Betriebes gilt nicht als Realisationstatbestand, sofern sich die Verpachtung nicht als endgültig erweist.
- Von einem aktiven Mitglied an Betriebsgemeinschaften zur Verfügung gestellte Liegenschaften sind in der Regel dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Abschreibungen (Art. 28)

Die Abschreibungen müssen geschäftsmässig begründet sein und in der Buchhaltung oder in Abschreibungstabellen ausgewiesen werden.

Die ohne besonderen Nachweis geltenden Höchstsätze sind im beiliegenden Merkblatt über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe festgehalten.

Rückstellungen (Art. 29)

Rückstellungen müssen geschäftsmässig begründet sein. Fällt die Begründung weg, sind sie ertragswirksam aufzulösen.

Ersatzbeschaffungen (Art. 30)

Stille Reserven können innert angemessener Frist auf ein gleichartiges Objekt im Inland übertragen werden.

Verluste (Art. 31)

Verluste können während einer zeitlich beschränkten Frist mit Einkommen der Folgejahre verrechnet werden.

Beilagen zur Steuererklärung (Art. 125)

1. Nachweis des Geschäftsergebnisses

Alle Selbständigerwerbenden haben ihrer Steuererklärung die Bilanzen und Erfolgsrechnungen beizulegen. Fehlt eine Buchhaltung, sind die Aufzeichnungen in den vom Gesetz vorgesehenen Aufstellungen zusammenzufassen.

2. Allgemeines

Für die Einkommensermittlung sowohl nach Buchhaltung wie auch nach Aufzeichnungen sind als Grundlage die entsprechenden Bücher (Kassen-, Bank- und Postcheckbücher, Inventare) unabdingbar. Sie sind auf Verlangen der Veranlagungsbehörde einzureichen.

3. Eingangsbilanz

Siehe Merkblatt Eingangsbilanz, das diesem Kreisschreiben beiliegt.

4. Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft, Erläuterungen

Der Fragebogen legt den formell verbindlichen Umfang der Angaben fest, die der Steuerpflichtige über die selbständige landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit zu liefern hat.

5. Buchhaltung

Die steuerlichen Anforderungen an eine Buchhaltung beziehen sich nicht auf ein bestimmtes System (wie SBS, Progra usw.), sondern auf die nachstehend umrissenen, allgemeinen buchhalterischen Grundsätze.

Grundlage jedes Buchhaltungsabschlusses sind einwandfreie Hilfsbücher (Kassen-, Postcheck- und Bankbücher, Inventare usw.). Massgebend sind die in die Bemessungsperiode fallenden Abschlüsse (Art. 43 Abs. 2).

Im weiteren hat eine Buchhaltung u.a. die folgenden Bedingungen zu erfüllen:

- zu jedem Eintrag in die Bücher gehört ein Beleg;
- die Überprüfbarkeit der Konten muss gewährleistet sein;
- die Buchungen müssen vom Beleg bis zum Abschluss und zurück lückenlos verfolgt werden können;
- vollständige Verbuchung der Bruttobeträge, keine Verrechnung zwischen Aufwand und Ertrag und zwischen Aktiven und Passiven;
- auf Verlangen müssen die abgeschlossenen Konti vorgewiesen werden können;
- die Buchhaltung soll eine der Betriebsstruktur entsprechende Gliederung aufweisen.

6. Aufstellungen

Die Aufstellungen stellen die Zusammenfassung der chronologisch vorzunehmenden Aufzeichnungen zur Ermittlung des Einkommens dar. Die gesetzlich vorgeschriebenen Minimalanforderungen sind im Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft und den zugehörigen Erläuterungen der Hauptabteilung direkte Bundessteuer dargestellt.

Dabei ist u.a. folgendes zu beachten:

- laufend nachgeführte Kassa-, Bank- und Postcheckbücher sowie Inventare;
- zu jedem Eintrag in die Bücher gehört ein Beleg;
- das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr (Abschluss 31. Dezember).

Weitere Mitwirkungspflichten (Art. 126)

Artikel 126 Absatz 3 verpflichtet natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, ihre Urkunden und sonstigen Belege, die mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufzubewahren. Auf Verlangen sind diese der Veranlagungsbehörde vorzulegen.

Der Hauptabteilungschef

Vizedirektor B. Jung

Anhang:

Wortlaut der Artikel 18, 28, 29, 30, 31, 125, 126 DBG

Beilagen:

- Merkblatt über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land-und forstwirtschaftlicher Betriebe, 1993
- Merkblatt für die Eingangsbilanz 1. Januar 1993

W95-003.D

Textwiedergabe einiger Artikel aus dem Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer

(Der Text in Klammern ist zugefügt)

Art. 18 Grundsatz (selbständige Erwerbstätigkeit)

¹ Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

² Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

³ Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Artikel 58 sinngemäss.

⁴ Die Gewinne aus Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet.

Art. 28 Abschreibungen

¹ Geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven sind zulässig, soweit sie buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind.

² In der Regel werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt.

³ Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten aufgewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung nach Artikel 31 Absatz 1 verrechenbar gewesen wären.

Art. 29 Rückstellungen

¹ Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für:

- a. im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist;
- b. Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind;
- c. andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen;
- d. künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu einer Million Franken.

² Bisherige Rückstellungen werden dem steuerbaren Geschäftsertrag zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Art. 30 Ersatzbeschaffungen

¹ Beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen können die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz.

² Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfange der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.

³ Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen.

Art. 31 Verluste

¹ Vom durchschnittlichen Einkommen der Bemessungsperiode (Art. 43) können Verlustüberschüsse aus drei vorangegangenen Bemessungsperioden abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens der Vorjahre nicht berücksichtigt werden konnten.

² Mit Leistungen Dritter, die zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung erbracht werden, können auch Verluste verrechnet werden, die in früheren Geschäftsjahren entstanden und noch nicht mit Einkommen verrechnet werden konnten.

Art. 125 Beilagen zur Steuererklärung (Aufzeichnungspflicht)

¹ Natürliche Personen müssen der Steuererklärung insbesondere beilegen:

- a. Lohnausweise über alle Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit;
- b. Ausweise über Bezüge als Mitglied der Verwaltung oder eines anderen Organs einer juristischen Person;
- c. Verzeichnisse über sämtliche Wertschriften, Forderungen und Schulden.

² Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen.

Art. 126 Weitere Mitwirkungspflichten (Aufbewahrungspflicht)

¹ Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

² Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

³ Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen Urkunden und sonstige Belege, die mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufbewahren.