



Direkte Bundessteuer

Bern, 22. Dezember 2010

Kreisschreiben Nr. 31

Landwirtschaftliche Betriebe - Aufschubstatbestand bei Verpachtung

1. Gegenstand des Kreisschreibens

Mit dem Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) wurden für die Besteuerung der selbständigen Erwerbstätigkeit verschiedene Neuerungen eingeführt. Per 1. Januar 2011 tritt der neue Artikel 18a (Aufschubstatbestände) des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) in Kraft. Vorliegendes Kreisschreiben soll die Anwendung und Umsetzung des Artikels 18a Absatz 2 DBG (Verpachtung eines Geschäftsbetriebs) auf landwirtschaftliche Betriebe näher erläutern.

2. Bundesrechtliche Grundlagen (Auszug)

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Art. 18a Aufschubstatbestände

² *Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen.*

Bundesgesetz vom 4. Oktober 1985 über die landwirtschaftliche Pacht (LPG)

Art. 30 Bewilligungspflicht

¹ *Wer von einem landwirtschaftlichen Gewerbe einzelne Grundstücke oder Teile von einzelnen Grundstücken verpachtet (parzellenweise Verpachtung), bedarf einer Bewilligung.*

Art. 31 Bewilligungsgründe

¹ *Der Verpächter muss die Bewilligung vor Pachtantritt bei der kantonalen Bewilligungsbehörde einholen.*

² *Die Bewilligung wird nur erteilt, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist, nämlich:*

(...)

^e *das Gewerbe nur vorübergehend parzellenweise verpachtet und später wieder als ganzes bewirtschaftet werden soll;*

^f *der Verpächter das Gewerbe bisher selber bewirtschaftet hat, dazu jedoch aus persönlichen Gründen, wie schwere Krankheit oder vorgerücktes Alter, nur noch teilweise in der Lage ist;*

Art. 42 Pachtzinsbewilligung für Gewerbe

¹ *Der Pachtzins für Gewerbe bedarf der Bewilligung.*

3. Allgemeines

3.1 Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit

Nach Artikel 18 Absatz 1 DBG sind grundsätzlich alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Nach Artikel 18 Absatz 2 DBG zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. 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; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt. Artikel 18b DBG bleibt vorbehalten.

3.2 Die Präponderanzmethode

Es ist somit zwischen Vermögenswerten, welche ganz dem Privatvermögen und solchen, welche ganz dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sind, sowie gemischt genutzten Vermögenswerten zu unterscheiden. Steuerrechtlich ist keine quotale Zuteilung eines gemischt genutzten Vermögenswertes auf Privat- und Geschäftsvermögen möglich. Aus diesem Grund wird auf die in Artikel 18 Absatz 2 DBG verankerte Präponderanzmethode abgestellt, nach welcher Vermögenswerte steuerrechtlich entweder ganz dem Geschäftsvermögen oder ganz dem Privatvermögen zuzuweisen sind. Danach gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, welche überwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gemischt genutzte Liegenschaften gelten dann als vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienend, wenn ihre geschäftliche Nutzung die private Nutzung überwiegt.

4. Die Prüfung des Aufschubs bei der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes

4.1 Die Prüfung der Präponderanz

Geprüft werden nur landwirtschaftliche Betriebe, die nach dem 1. Januar 2011 verpachtet werden und zuvor im Geschäftsvermögen bilanziert wurden. Die Bilanzierung stellt lediglich ein Indiz für das Vorliegen von Geschäftsvermögen dar. Die Prüfung der Präponderanz eines landwirtschaftlichen Betriebes muss zeitlich vor der Verpachtung erfolgen und basiert auf den durchschnittlichen Betriebsergebnissen der letzten fünf Jahre oder auf den Ergebnissen seit der Neuausrichtung des Betriebes.

4.2 Die Prüfung der Art der Verpachtung

4.2.1 Der landwirtschaftliche Geschäftsbetrieb bleibt längerfristig bestehen

Für die Belange des Artikels 18a Absatz 2 DBG wird dann von einem landwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgegangen, wenn es sich:

- a) um eine *Verpachtung eines landwirtschaftlichen Gewerbes* handelt, welches der in Artikel 42 Absatz 1 LPG vorgeschriebenen Bewilligung unterliegt. Ein landwirtschaftliches Gewerbe liegt vor, wenn es sich um ein Gewerbe im Sinne der Artikel 5 und 7 Absätze 1, 2, 3 und 5 des Bundesgesetzes vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) handelt. Wurde einem solchen landwirtschaftlichen Gewerbe die Pachtzinsbewilligung gemäss Artikel 42 LPG erteilt und wurde der entsprechende Betrieb zu Recht im Geschäftsvermögen bilanziert, so kann der landwirtschaftliche Geschäftsbetrieb in diesem Fall auch mit der Verpachtung im Geschäftsvermögen verbleiben;
- b) um eine *vorübergehende parzellenweise Verpachtung* gemäss Artikel 31 Absatz 2 Buchstabe e oder f LPG handelt und der entsprechende Betrieb zu Recht im Geschäftsvermögen bilanziert wurde. Der landwirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann in diesem Fall auch mit der Verpachtung im Geschäftsvermögen verbleiben.

4.2.2 Der landwirtschaftliche Geschäftsbetrieb wird endgültig aufgeteilt

Wird ein landwirtschaftlicher Geschäftsbetrieb endgültig aufgeteilt, erfolgt die Beurteilung des Aufschubs parzellenweise wie folgt:

- a) Wird die ganze Parzelle verpachtet und war diese Parzelle bisher zu Recht im Geschäftsvermögen bilanziert, so kann die Parzelle im Geschäftsvermögen verbleiben.
- b) Wird von einer Parzelle nur ein Teil verpachtet, kann sie nur dann im Geschäftsvermögen verbleiben, wenn sie bereits vor der Verpachtung zu Recht im Geschäftsvermögen bilanziert wurde. Für Liegenschaften auf dem nicht verpachteten Parzellenteil können in diesem Fall keine pauschalen Abschreibungen mehr vorgenommen werden. Abschreibungen werden nur gewährt, wenn ein Bedürfnisnachweis erbracht wird.
- c) Umfasst eine ganze Parzelle nur vermietete Wohnliegenschaften, so muss sie ins Privatvermögen überführt werden.

4.2.3 Das Prüfungsschema

Die Prüfung des Aufschubs bei der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebes erfolgt gemäss dem Überprüfungschema (Flussdiagramm) im Anhang.

4.3 Die gesetzliche Vermutung bei der Verpachtung von Geschäftsbetrieben

Bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt nach Artikel 18a Absatz 2 DBG neu die gesetzliche Vermutung, dass die verpachteten Güter im Geschäftsvermögen des Verpächters bleiben. Dies gilt auch für Betriebe, deren bewegliches Vermögen an den Pächter verkauft wird. Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes wird nur noch aufgrund einer ausdrücklichen Erklärung der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen betrachtet. Erfolgt keine solche Erklärung, so gilt der daraus fliessende Ertrag als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. Kreisschreiben Nr. 26 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 16. Dezember 2009 „Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II“).

5. Inkrafttreten

Dieses Kreisschreiben tritt zusammen mit dem neuen Artikel 18a Absatz 2 DBG am 1. Januar 2011 in Kraft.

Schema zur Prüfung des Aufschubs bei der Verpachtung eines landwirtschaftlichen Geschäftsbetriebes (Art. 18a Abs. 2 DBG)

