



## Direkte Bundessteuer

Bern, 25. November 1992

### Kreisschreiben Nr. 3; Version vom 7. Februar 2024

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

#### Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Einleitung</b> .....	<b>2</b>
<b>2</b>	<b>Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 DBG)</b> .....	<b>2</b>
<b>2.1</b>	<b>Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen</b> .....	<b>2</b>
<b>2.2</b>	<b>Berechnung des Kapitalgewinnes bzw. der wieder eingebrachten Abschreibungen bei der Veräusserung landwirtschaftlicher Liegenschaften</b> ...	<b>2</b>
<b>2.2.1</b>	Ermittlung der wieder eingebrachten Abschreibungen bis zum 1. Januar 1993 bei fehlenden Angaben.....	<b>2</b>
<b>2.3</b>	<b>Zuordnung der Vermögenswerte</b> .....	<b>3</b>
<b>2.3.1</b>	Grundsätzliches .....	<b>3</b>
<b>2.3.2</b>	Zuordnung .....	<b>3</b>
<b>2.3.2.1</b>	Ermittlung des geschäftlichen Ertragsanteiles am gesamten Liegenschaftsertrag: ...	<b>4</b>
<b>2.3.2.2</b>	Ermittlung des Anteiles Betriebseinkommen (Nettorohertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag + Betriebseinkommen):.....	<b>4</b>
<b>2.3.3</b>	Weitere Hinweise betreffend die Zuordnung von Vermögenswerten .....	<b>4</b>
<b>2.4</b>	<b>Abschreibungen (Art. 28 DBG)</b> .....	<b>4</b>
<b>2.5</b>	<b>Rückstellungen (Art. 29 DBG)</b> .....	<b>4</b>
<b>2.6</b>	<b>Ersatzbeschaffungen (Art. 30 DBG)</b> .....	<b>4</b>
<b>2.7</b>	<b>Verluste (Art. 31 DBG)</b> .....	<b>4</b>
<b>3</b>	<b>Beilagen zur Steuererklärung (Art. 125 DBG)</b> .....	<b>5</b>
<b>3.1</b>	<b>Nachweis des Geschäftsergebnisses</b> .....	<b>5</b>
<b>3.2</b>	<b>Allgemeines</b> .....	<b>5</b>
<b>3.3</b>	<b>Eingangsbilanz</b> .....	<b>5</b>
<b>3.4</b>	<b>Fragebogen der ESTV für Land- und Forstwirtschaft, Wegleitung</b> .....	<b>5</b>
<b>3.5</b>	<b>Buchhaltung</b> .....	<b>5</b>
<b>3.6</b>	<b>Aufstellungen</b> .....	<b>6</b>
<b>4</b>	<b>Weitere Mitwirkungspflichten (Art. 126 DBG)</b> .....	<b>6</b>

# 1 Einleitung

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).

Das vorliegende Kreisschreiben wurde mit Version vom 7. Februar 2024 formell nachgeführt. Die entsprechenden Anpassungen sind in diesem Dokument mit einem Balken auf der linken Seite gekennzeichnet. Materielle Änderungen wurden keine vorgenommen.

## 2 Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 DBG)

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 DBG).

### 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 sogenannten wieder eingebrachten Abschreibungen werden den steuerbaren Einkünften zugerechnet. Wenn die Bedingungen gemäss Artikel 37b DBG erfüllt sind, werden die stillen Reserven privilegiert besteuert.

### 2.2 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 der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) für Land- und Forstwirtschaft, Ziffer 2.3
- bei Buchhaltungen in der Differenz: Anlagekosten (obligatorisch nachzuführen) abzüglich Buchwert.

#### 2.2.1 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 <sup>1)</sup> x aktuelle Betriebsgrösse <sup>2)</sup>**

<sup>1)</sup> gem. untenstehender Tabelle

<sup>2)</sup> 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

## 2.3 Zuordnung der Vermögenswerte

Artikel 18 Absatz 2 DBG schreibt anstelle der früher üblichen Wertzerlegung in einen Anteil Geschäfts- oder Privatvermögen die Präponderanzmethode vor, 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. Bei gemischter Nutzung von Vermögenswerten - vorab Liegenschaften - ist die vorwiegende Nutzung (mehr als 50 Prozent) ausschlaggebend. Im landwirtschaftlichen Bereich stellt sich diese Frage vor allem bei kleinen Betrieben und bei Wohnhäusern.

### 2.3.1 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.

### 2.3.2 Zuordnung

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

### 2.3.2.1 Ermittlung des geschäftlichen Ertragsanteiles am gesamten Liegenschaftsertrag:

Erreicht der prozentuale Anteil des bezahlten oder berechneten landwirtschaftlichen Pachtzinses (gemäss Bundesgesetz vom 4. Oktober 1985 über die landwirtschaftliche Pacht; LPG; SR 221.213.2) nicht die Hälfte des gesamten Liegenschaftsertrages (Pachtzins, Mietwert, Mieterträge), so ist die Liegenschaft dem Privatvermögen zuzuweisen.

### 2.3.2.2 Ermittlung des Anteiles Betriebseinkommen (Nettorohertrag) am Gesamtertrag (Liegenschaftsertrag und Betriebseinkommen):

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

### 2.3.3 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 Geschäftsbetriebes gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 2 DBG; vgl. Kreisschreiben der ESTV Nr. 31 über landwirtschaftliche Betriebe – Aufschubstatbestand bei Verpachtung vom 22. Dezember 2010 sowie Kreisschreiben der ESTV Nr. 38 über die Besteuerung von Kapitalgewinnen aufgrund einer Veräusserung von in der Bauzone gelegenen Grundstücken im Geschäftsvermögen von Landwirten vom 17. Juli 2013, Ziff. 3.6.1.2).
- Von einem aktiven Mitglied an Betriebsgemeinschaften zur Verfügung gestellte Liegenschaften sind in der Regel dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

## 2.4 Abschreibungen (Art. 28 DBG)

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

Die ohne besonderen Nachweis geltenden Höchstsätze sind [im Merkblatt der ESTV über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe](#) festgehalten.

## 2.5 Rückstellungen (Art. 29 DBG)

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

## 2.6 Ersatzbeschaffungen (Art. 30 DBG)

Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können gemäss Artikel 30 Absatz 1 DBG die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens (vgl. Kreisschreiben der ESTV Nr. 38 vom 17. Juli 2013, Ziff. 3.6.2).

## 2.7 Verluste (Art. 31 DBG)

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

### **3 Beilagen zur Steuererklärung (Art. 125 DBG)**

#### **3.1 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.

#### **3.2 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.

#### **3.3 Eingangsbilanz**

Siehe Merkblatt «Eingangsbilanz».

#### **3.4 Fragebogen der ESTV für Land- und Forstwirtschaft, Wegleitung**

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

#### **3.5 Buchhaltung**

Die steuerlichen Anforderungen an eine Buchhaltung beziehen sich nicht auf ein bestimmtes System, sondern auf die nachstehend umrissenen, allgemeinen buchhalterischen Grundsätze.

Am 1. Januar 2013 ist im Obligationenrecht (SR 220) das geänderte Rechnungslegungsrecht in Kraft getreten. Dieses findet erstmals Anwendung auf Geschäftsjahre, welche zwei Jahre nach Inkrafttreten des geänderten Rechnungslegungsrechts, das heisst ab 1. Januar 2015, beginnen. Nach dem geänderten Rechnungslegungsrecht ist zu unterscheiden zwischen

- Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös von mindestens 500'000 Franken. Diese unterliegen gemäss Artikel 957 Absatz 1 OR der Pflicht zur kaufmännischen Buchführung (Art. 957a ff. OR);
- Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös von weniger als 500'000 Franken. Diese müssen gemäss Artikel 957 Absatz 2 OR lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögensanlage Buch führen (vereinfachte Buchführung). Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung gelten sinngemäss (Art. 957 Abs. 3 OR). Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös von weniger als 500'000 Franken können sich aber freiwillig der kaufmännischen Buchführung unterziehen.

Grundlage jedes Buchhaltungsabschlusses sind einwandfreie Hilfsbücher (Kassen-, Postcheck- und Bankbücher, Inventare usw.). Massgebend ist das Ergebnis des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres (Art. 41 Abs. 2 DBG).

### **3.6 Aufstellungen**

Die Aufstellungen stellen die Zusammenfassung der chronologisch vorzunehmenden Aufzeichnungen zur Ermittlung des Einkommens dar. Die gesetzlich vorgeschriebenen Minimalanforderungen sind im [Fragebogen](#) der ESTV für Land- und Forstwirtschaft und der zugehörigen [Wegleitung](#) 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).

### **4 Weitere Mitwirkungspflichten (Art. 126 DBG)**

Artikel 126 Absatz 3 DBG verpflichtet natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, ihre Geschäftsbücher und Aufstellungen nach Artikel 125 Absatz 2 DBG und sonstigen Belege, die mit ihrer Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während zehn Jahren aufzubewahren. Auf Verlangen sind diese der Veranlagungsbehörde vorzulegen.