



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Eidgenössische Steuerverwaltung  
Eigerstrasse 65  
3003 Bern

Brugg, 28. September 2009

Zuständig: Martin Würsch  
Sekretariat: Esther Meier  
Dokument: VN LGBV (Art. 37b DBG) Entwurf-d.doc

(per Mail auch an:  
vernehmlassungen@estv.admin.ch)

## **Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) Vernehmlassungsverfahren**

Sehr geehrte Damen und Herren

Mit Ihrem Schreiben laden Sie uns ein, zur oben genannten Verordnung Stellung zu nehmen. Für die uns gegebene Möglichkeit danken wir Ihnen bestens und sind gerne bereit, uns in dieser Angelegenheit vernehmen zu lassen.

### **Grundsätzliche Erwägungen**

Die Schweizerischen Landwirtschaftsbetriebe werden praktisch zu 100% in Form eines Einzelunternehmens geführt. Seit Jahren setzt sich der Schweizerische Bauernverband für die milde Besteuerung der so genannten stillen Reserven im Rahmen der Betriebsaufgabe ein, um damit den Strukturwandel nicht zu behindern. Zudem stellen die stillen Reserven für Selbständigerwerbende einen wichtigen Teil der Altersvorsorge dar.

Beide Aspekte, die der milden Besteuerung der Liquidationsgewinne und jene der Altersvorsorge, werden in der vorliegenden Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) zu Art. 37b DBG und in den Entwürfen der Kreisschreiben näher ausgeführt und sind deshalb von zentralem Interessen für die von uns vertretenen Landwirte.

Die Situationen, die zur Betriebsaufgabe führen, sind vielfältig. Der Schweizerische Bauernverband legt deshalb Wert darauf, dass folgende Forderungen erfüllt werden:

- Durch die Umsetzung der Massnahmen der USTR II soll der Strukturwandel nicht mehr durch steuerliche Hürden gebremst werden.
- Grosszügige Auslegung der in Art. 37b DBG geschaffenen Möglichkeiten zur milderen Besteuerung der Liquidationsgewinne unter Berücksichtigung der Vielfalt, die zur Betriebsaufgabe führen können.
- Die teilweise, bzw. parzellenweise Verpachtung wird als Aufschubtatbestand gemäss Art. 18a Abs. 2 DBG anerkannt. Die landwirtschaftliche Liegenschaft bleibt Geschäftsver-

mögen und wird auch weiterhin nach der landwirtschaftlichen Schätzung<sup>1</sup> (so genannte „grüne Schätzung“) besteuert. Zudem muss die Besteuerung gemäss Art. 37b DBG auch nach einer zwischenzeitlichen Verpachtung möglich sein.

- Keine Benachteiligung von Selbständigerwerbenden, die bereits eine freiwillige berufliche Vorsorge aufgebaut haben.
- Wahrung der Vielfalt bezüglich den Einkaufsmöglichkeiten in die Berufliche Vorsorge auch für den Fall eines fiktiven Einkaufes im Rahmen von Art. 37b DBG.
- Gleichbehandlung der Erben im Todesfalle des Selbständigerwerbenden.
- Grosszügige Auslegung der Bestimmungen für Selbständigerwerbende im Invaliditätsfall.
- Transparente, für den Selbständigerwerbenden nachvollziehbare Besteuerungspraxis.
- Anwendung der Bestimmungen auch für so genannte Revers, die in der Vergangenheit (unter altem Steuerrecht) abgeschlossen wurden.

## **Stellungnahme zu den einzelnen Bestimmungen**

Zur Vernehmlassungsvorlage haben wir folgende Bemerkungen:

### **Art. 1 Abs. 2 LGBV**

Die Invalidität bestimmt sich nach Artikel 4 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung nach der wirtschaftlichen Einbusse in Folge des Gebrechens. Dabei wird auch berücksichtigt, dass eine behinderte Person allenfalls in einem anderen Beruf mit z.B. leichter körperlicher Arbeit einen gleichen oder höheren Lohn erzielen könnte. Trifft dies zu, hat die geschädigte Person keinen Anspruch auf eine Leistung der IV. Dieses Beispiel macht deutlich, dass eine strikte Abstimmung auf den gesetzlichen IV-Grad der Invaliditätsversicherung für die Beurteilung der Betriebsaufgabe nicht tauglich ist. Vielmehr muss auf die medizinische Arbeitsunfähigkeit abgestellt werden, welche die Tätigkeit im bisherigen Beruf nicht mehr zulässt.

Das Erfordernis des Vorliegens einer Invalidität gemäss dem BG über die Invalidenversicherung (IVG) widerspricht auch dem Auftrag der IV und insbesondere der zurzeit ergriffenen Massnahmen für deren Sanierung. Von ganz besonderer Wichtigkeit sind dabei die Bemühungen durch Eingliederungsmassnahmen, die Invalidität der Berufstätigen wenn immer möglich zu verhindern. Bei Landwirten wird dies dazu führen, dass im Rahmen der Eingliederungsmassnahmen die Aufgabe der bisherigen beschwerlichen Tätigkeit zu Gunsten einer zumutbaren anderen Tätigkeit angestrebt wird. Gelingt diese Eingliederung, so kann eben gerade die Invalidität gemäss IVG verhindert werden. Es wäre ja mehr als nur störend und wahrscheinlich in vielen Fällen auch kontraproduktiv, dass im Falle, dass ein Landwirt infolge Eingliederung in einen anderen Beruf seine selbständige Tätigkeit als Landwirt aufgeben müsste, die Voraussetzungen für die vom Gesetz angestrebte milde Besteuerung verlieren würde.

Das Abstellen auf die Beurteilung der IV-Stelle hat zudem den Nachteil, dass ein definitiver Befund oft erst Jahre nach Eintreten der Invalidität vorhanden ist. So könnte es vorkommen, dass in der Zwischenzeit der Betrieb bereits aufgegeben und liquidiert wurde.

---

<sup>1</sup> Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes (sog. eidg. Schätzungsanleitung) vom 26. November 2003; Anhang zur Verordnung über das bäuerliche Bodenrecht (VBB) vom 04. Oktober 1993

Ist hingegen eine Beurteilung der zuständigen IV-Stelle vorhanden, so kann durchaus auf diesen abgestellt werden, wenn eine Invalidität voll oder teilweise festgestellt wird.

### Fazit

Das alleinige Abstellen auf die Beurteilung der zuständigen IV-Stelle ist unsachgemäss und stellt eine unzulässige Ausdehnung der Tätigkeit der IV-Verwaltung dar. Insbesondere bei Selbständig-erwerbenden wird oft auf die Anmeldung einer Invalidität verzichtet. Diese Fälle wären nun aus rein steuerrechtlichen Aspekten gezwungen, sich bei der IV-Stelle anzumelden, obwohl dies entgegen ihrer Gesinnung und Absicht ist.

Wir beantragen deshalb folgende Änderung:

#### **Art. 1 Abs. 2 (Invalidität)**

*Der Eintritt der Invalidität bestimmt sich nach der medizinischen Arbeitsunfähigkeit. Stellt die zuständige IV-Stelle eine volle oder teilweise Invalidität fest, so genügt dieser Nachweis.*

#### **Art. 1 Abs. 3 lit. b LGBV**

Art. 37b DBG sagt nicht aus, dass die mildere Besteuerung nur einmalig angewendet werden kann. Der Verordnungstext grenzt die Anwendungsmöglichkeit unnötig und unserer Ansicht nach entgegen dem Gesetzeswortlaut ein. Das Wort definitiv im Gesetzestext zu Art. 37b DBG: „Wird die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität **definitiv** aufgegeben, so ...“ darf nicht als einmalig ausgelegt werden. Eine definitive Aufgabe des bestehenden Geschäftes bei Invalidität kann durchaus dazu führen, dass später ein neues Geschäft - mit z.B. körperlich weniger belastender Arbeit - aufgebaut wird. Für dieses sollte im Alter wiederum von der privilegierten Besteuerung profitiert werden können.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass eine restriktive Auslegung der definitiven Betriebsaufgabe selbst eine Nebenerwerbstätigkeit steuerlich benachteiligen würde.

Art. 1 Abs. 3 lit b LGBV muss deshalb ersatzlos gestrichen werden. Das Missbrauchspotential bei mehrmaliger Inanspruchnahme von Art. 37b DBG erachten wir als äusserst gering. Mit einer Ergänzung von Art. 6. Abs. 6 LGBV, wonach bereits zu einem früheren Zeitpunkt in Anspruch genommene fiktive Einkäufe bei der neuen fiktiven Einkaufssumme abgezogen werden müssen, könnte der Missbrauch gänzlich ausgeschlossen werden.

#### **Art. 1 Abs. 3 lit. b (Behandlung Liquidationsgewinne bei Wiederaufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit)**

Sie gilt nicht für:

a. Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen;

~~b. Liquidationsgewinne, welche die steuerpflichtige Person nach Abs. 1 (steuerpflichtige Person) nach der Wiederaufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielt.~~

Sollte unserer Forderung nicht Rechnung getragen werden, so ist die Bestimmung derart anzupassen, dass zumindest bei einer invaliditätsbedingten Betriebsaufgabe, trotzdem altersbedingt die privilegierte Besteuerung beansprucht werden kann.

## **Art. 2 LGBV Liquidationsjahr**

Das Liquidationsjahr ist für den Fall eines bestehenden Steueraufschubs (Revers) und in Bezug auf die teilweise oder gänzliche Verpachtung bzw. Vermietung eines Betriebes zu ergänzen.

Die Verpachtung eines Betriebes oder von Teilen gilt nach Art. 18a Abs. 2 DBG künftig nur auf Antrag hin als Überführung in das Privatvermögen und damit als Betriebsaufgabe. Mit der Bestimmung von Art. 18a Abs. 2 DBG bleibt der Geschäftsbetrieb Geschäftsvermögen. Der Steuerpflichtige muss deshalb im Zeitpunkt des Antrages zur definitiven Überführung ins Privatvermögen die privilegierte Besteuerung geltend machen können. Ansonsten wird der Strukturwandel behindert und würde zudem dazu führen, dass die Beanspruchung von Art. 18a DBG zu einer höheren Besteuerung für den Steuerpflichtigen und dessen Rechtsnachfolger führt, was mit Bestimmtheit nicht im Sinne des Gesetzgebers war (siehe dazu auch unsere Ausführungen zu Art. 3 LGBV).

Wir verlangen deshalb folgende Anpassungen:

### **Art. 2 LGBV Liquidationsjahr**

<sup>1</sup>Als Liquidationsjahr gilt das Geschäftsjahr, in dem die Liquidation abgeschlossen wird.

<sup>2</sup>Wird anlässlich der Geschäftsaufgabe die Besteuerung gemäss Art. 18a Abs. 2 DBG aufgeschoben, so gilt als Liquidationsjahr jenes Jahr, in dem der Antrag zur Überführung gestellt wird.

Die Liquidation des Geschäftsbetriebes kann sich in die Länge ziehen, zudem besteht in gewissen Bereichen z.B. Verkauf von Treuhandbetrieben, Liegenschaftsverwaltungen etc. die Praxis, dass der Preis über maximal 5 Jahre Fortführungsdauer festgelegt wird. In diesem Fall wäre das letzte Geschäftsjahr des Betriebsinhabers 5 Jahre vor der letzten Nachzahlung.

Ebenfalls stellt sich die Frage nach der Praxis bei offenen, nicht eingetribenen Forderungen. In diesem Zusammenhang sollte eine pragmatische Lösung gefunden werden. Wir schlagen vor, dass sofern diese offenen Forderungen nicht mehr als 10% des letzten ordentlichen Umsatzes ausmachen, diese vernachlässigt werden können und das Geschäftsjahr abgeschlossen wird. Mit einer solchen Regelung würde zudem die Steuerumgehung in Folge Aufschub des Abschlusses deutlich erschwert, indem offene Rechnungen alleine nicht ausreichen, um ein Geschäftsjahr bis zum Erreichen des 55. Altersjahres hinaus zu zögern.

## **Art. 3 LGBV Verhältnis zu Art. 18a DBG**

Es ist nötig und sinnvoll, dass das Verhältnis der privilegierten Besteuerung im Zusammenhang mit den Aufschubtatbeständen von Art. 18a DBG koordiniert und geklärt wird.

Hingegen ist es unserer Ansicht nach weder gerechtfertigt noch logisch, wenn die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG im Zeitpunkt der Besteuerung (Verkauf der Liegenschaft oder Überführung auf Antrag des Steuerpflichtigen) durch den gewählten Aufschub wegfällt. Dies gilt in jedem Fall dann, wenn die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG im Zeitpunkt des gewährten Aufschubes bereits hätte geltend gemacht werden können. Es ist somit unsere Auffassung, dass die mildere Besteuerung nach Art. 37b Abs. 1 DBG mindestens einmal in Anspruch genommen werden kann, sofern die dazu nötigen Bedingungen durch die steuerpflichtige Person erfüllt wurden.

Bleibt der Betrieb Geschäftsvermögen, wie dies unter Artikel 18a Abs. 2 DBG (Verpachtung) vorgesehen ist, so sind die Bedingungen von Art. 37b DBG im Zeitpunkt des Antrages auf Überführung in das Privatvermögen zu erfüllen. Wir stellen somit klar, dass die Bedingungen von Art. 37b DBG im Zeitpunkt der Verpachtung noch nicht erfüllt sein müssen, weshalb wir auf diesen Aspekt

nachfolgend detailliert eingehen.

### **Art. 3 LGBV Verhältnis zu Art. 18a DBG Ergänzung im Zusammenhang mit der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes**

Der vorgeschlagene Art. 3 LGBV äussert sich nicht explizit zum Aufschubtatbestand bei der Verpachtung von Geschäftsbetrieben nach Art. 18a Abs. 2 DBG. Auf Grund von Äusserungen uns gegenüber sind folgende Punkte in die Verordnung aufzunehmen und in den dazu vorgesehenen Kreisschreiben zu erläutern:

1. Art. 18a Abs. 2 DBG kommt auch bei der teilweisen (parzellenweisen) Verpachtung zum Tragen, so dass sämtliche Vermögenswerte des Betriebes weiterhin als Geschäftsvermögen gelten.  
Auch der nicht verpachtete Teil des Betriebes bleibt Geschäftsvermögen. Eine Selbstnutzung des Wohnhauses und / oder von Ökonomiegebäuden, führt somit nicht zur Überführung dieser Teile in das Privatvermögen.
2. Der steuerpflichtige Verpächter sowie dessen Rechtsnachfolger können jederzeit einen Antrag auf Besteuerung der stillen Reserven machen. Die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG kann in diesen Fällen ebenfalls beansprucht werden, wenn im Zeitpunkt des Antrages zur Besteuerung die Bedingungen von Art. 37b DBG erfüllt sind.

#### *Rechtliche Argumentation zu Punkt 1*

Zur Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe wurde in der Vernehmlassungsvorlage zur Unternehmenssteuerreform folgendes geschrieben<sup>2</sup>:

*„Bei der Verpachtung eines Betriebes stellt sich die Frage, ob die Grundstücke vom Geschäfts- in das Privatvermögen übergehen. Dies trifft nur zu, falls die Verpachtung einer definitiven Aufgabe des Betriebes gleichkommt. Falls dies nicht zutrifft, **verbleibt der Betrieb im Geschäftsvermögen**. Es ist somit weder für die Steuerverwaltung noch für den Steuerpflichtigen immer einfach, zu sagen, ob eine Betriebsaufgabe vorliegt – und damit eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen.*

*Als Lösung wird, in Übereinstimmung mit der grosszügigen kantonalen Praxis vorgeschlagen, eine gesetzliche Vermutung einzuführen, **nach welcher die Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines Rebeguts keine definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit darstellt**. Der Betriebsinhaber kann natürlich auch eine definitive Betriebsaufgabe geltend machen und die Besteuerung der wiedereingeholten Abschreibungen verlangen. **Wird eine solche Schlussabrechnung aber verlangt bevor die in Artikel 37 bis DBG genannten Bedingungen erfüllt sind, kann die dort vorgesehene Steuersatz-Ermässigung nicht gewährt werden.**“*

Anlässlich einer Weiterbildungsveranstaltung zur Unternehmenssteuerreform II (USTR II) mussten Vertreter des Schweizerischen Bauernverbandes leider vernehmen, dass nach Ansicht der ESTV bzw. der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK), Arbeitsgruppe Landwirtschaft, nur die integrale Verpachtung eines landwirtschaftlichen Gewerbes nach Art. 7 BGGB dazu führt, dass dieser im Geschäftsvermögen verbleibt (Art. 18a Abs. 2 DBG). Die im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe stehende parzellenweise Verpachtung, würde damit von Art. 18a Abs. 2 DGB nicht betroffen. Wie nachfolgender Auszug aus der Botschaft zur USTR II zeigt, waren bereits damals einzelne Kantone gegen die liberale Lösung.

---

<sup>2</sup> Vernehmlassungsvorlage zur Unternehmenssteuerreform II, Seite 92

*„Einzelne Kantone hegen jedoch gewisse Bedenken hinsichtlich der Umsetzung, namentlich bei den Aufschubstatbeständen der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen und umgekehrt, der Erteilung und der Verpachtung landwirtschaftlicher Betriebe.“<sup>3</sup>*

Anlässlich der Vernehmlassung war im Vorfeld hingegen eine breite Zustimmung zu vernehmen. Nur gerade drei Kantone waren mit den getroffenen Massnahmen nicht einverstanden. Die Mehrheit fordert sogar eine Ausdehnung der liberalen Haltung auf weitere Branchen.

*„Mit Ausnahme dreier Kantone sind die Kantone einverstanden mit der Massnahme im Zusammenhang mit der Verpachtung und der definitiven Aufgabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe. Die Mehrheit der Kantone fragt sich allerdings, ob es sich rechtfertigt, diese Massnahme auf die Land- und Forstwirtschaftsbetriebe zu beschränken, oder ob sie nicht auf andere Unternehmen ausgedehnt werden müsste.“<sup>4</sup>*

Aus der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II geht dann aber klar hervor, dass die Bestimmungen von Art. 18a Abs. 2 DBG nur an eine einzige Bedingung geknüpft sind, nämlich an die Verpachtung. Weitere Einschränkungen diesbezüglich sind nicht vorgesehen. Ebenso geht hervor, dass Art. 37b DBG im Zeitpunkt der Schlussabrechnung beansprucht werden kann, sofern die dazu nötigen Voraussetzungen erfüllt sind.

*„Als Lösung wird vorgeschlagen, eine **gesetzliche Vermutung** einzuführen, nach welcher die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes **keine definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit darstellt**. Die Pachterträge stellen somit nach wie vor Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar und unterliegen der AHV-Beitragspflicht. Die Inhaberin oder der Inhaber des Betriebs **kann natürlich auch eine definitive Betriebsaufgabe geltend machen und die Besteuerung der wieder eingebrachten Abschreibungen sowie der Wertzuwachsgewinne verlangen**. Wird eine solche Schlussabrechnung aber verlangt, bevor die in Artikel 37a Absatz 1 DBG und Artikel 11 Absatz 4 StHG genannten Bedingungen erfüllt sind, kann die dort vorgesehene Steuersatz-Ermässigung nicht gewährt werden.“<sup>5</sup>*

sowie:

*„Art. 18a Abs. 2 (neu)  
Neu gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes **nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung** von Geschäfts- in das Privatvermögen. Damit tritt die **Realisierung der stillen Reserven erst dann ein, wenn die steuerpflichtige Person diese der Steuerverwaltung ausdrücklich mitteilt und die Schlussabrechnung verlangt**.  
Bis zur Vornahme der Schlussabrechnung verbleibt der verpachtete Geschäftsbetrieb im Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person, und der daraus fliessende Pachtzins muss als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit versteuert werden.  
Verlangt die steuerpflichtige Person die Schlussabrechnung, so werden die stillen Reserven auf dem beweglichen Anlagevermögen sowie die wieder eingebrachten Abschreibungen und der Wertzuwachsgewinne auf Grundstücken besteuert. **Die Schlussabrechnung kann mit der Liquidationsbesteuerung zum milderer Satz erfolgen (Art. 37a), wenn auch die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind**.“<sup>6</sup>*

Eine Einschränkung des Anwendungsbereiches auf die integrale Verpachtung eines Betriebes (inkl. Wohnhaus) ist auf Grund des klaren Wortlautes von Gesetz und Botschaft unzulässig. Die Bestimmung von Art. 18a Abs. 2 DBG ist dahingehend auszulegen, dass die gesetzliche Vermutung besteht, dass ein verpachteter Teil des Geschäftes im Geschäftsvermögen verbleibt und zwar solange bis ein Antrag des Steuerpflichtigen zur Überführung in das Privatvermögen erfolgt.

---

<sup>3</sup> Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen vom 22. Juni 2005; S. 4785

<sup>4</sup> Bericht der Eidg. Steuerverwaltung über die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens, Unternehmenssteuerreform II, Bern 2005, S. 29

<sup>5</sup> Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen vom 22. Juni 2005; S. 4826

<sup>6</sup> Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen vom 22. Juni 2005; S. 4843

### *Strukturpolitische Argumentation zu Punkt 1*

Aufgrund der Betriebsstruktur in der Schweiz hat ein Landwirt einen sehr hohen Anteil der Betriebsfläche gepachtet (schweizerischer Durchschnitt: 38%<sup>7</sup>). Würde bei der Beurteilung, ob Artikel 18a Abs. 2 DBG angewendet werden kann, alleine auf den Gewerbebegriff (gemäss Art. 7 BGGB<sup>8</sup>) und die Gewerbeverpachtung abgestellt, so hätte dies zur Folge, dass die meisten Fälle der Verpachtung, nämlich die parzellenweise Verpachtung und jene bei denen kein Gewerbe nach Art. 7 BGGB vorliegt, nicht berücksichtigt. Wir sind klar der Meinung, dass bei der jeder Verpachtung die Besteuerung des Landwirtschaftsbetriebes weiterhin als Geschäftsvermögen nach landwirtschaftlichen Grundsätzen zu erfolgen hat. Dabei muss explizit auch weiterhin der landwirtschaftliche Eigenmietwert verwendet werden. Dies ist seit Jahren z.B. im Kanton Aargau Praxis. Dank diesem Vorgehen wurde der Strukturwandel nicht mehr steuerlich behindert. Eine Abkehr von dieser Praxis käme einer Schlechterstellung gegenüber der heutigen Lösung dar und entspricht damit sicher nicht dem Willen des Gesetzgebers (siehe auch Ausführungen zur Botschaft).

Im Rahmen des Strukturwandels werden in fast allen Fällen die Betriebsflächen, allenfalls mit Ökonomiegebäuden, parzellenweise an umliegende Betriebe verpachtet. Das Wohnhaus (mit Umschwung) wird weiterhin selber bewohnt. Der Betrieb stellt trotzdem eine Einheit dar und wenn immer noch ein Gewerbe nach Art. 7 BGGB vorhanden ist, so kann ein Selbstbewirtschafter immer noch die erbrechtliche Zuweisung zum landwirtschaftlichen Ertragswert nach Art. 11 BGGB verlangen.

Wir sind auch aus diesen Gründen klar der Meinung, dass bei einer Verpachtung der gesamte Geschäftsbetrieb Geschäftsvermögen gemäss Art. 18a Abs. 2 DBG bleibt, auch wenn das Wohnhaus in dieser Zeit selber genutzt und nicht verpachtet wird. Abs. 2 von Art. 18 DBG muss somit auf die ganze landwirtschaftliche Liegenschaft angewendet werden können. Alles andere wäre nicht praxisgerecht, an der Realität vorbei und vom Gesetzgeber nicht so gewollt.

### *Fazit*

Anlässlich der Anhörung der ESTV in Bern vom 20.08.2009 zu den Kreisschreiben durften wir erleichtert feststellen, dass die Verantwortlichen der ESTV keine Einwände zur Anwendung von Art. 18b Abs. 2 DBG, auch bei einer parzellenweisen Verpachtung, haben. Eine Ergänzung der zur Diskussion stehenden Kreisschreiben für eine einzelne Branche sei jedoch weder gerechtfertigt noch üblich.

Wir beantragen deshalb, dass zur Koordination und zur Klarstellung die Verordnung ergänzt wird. Es muss sichergestellt werden, dass unmissverständlich auch bei einer teilweisen (bzw. in der Landwirtschaft: parzellenweisen) Verpachtung der Betrieb Geschäftsvermögen darstellt und nur auf Antrag des steuerpflichtigen Verpächters in das Privatvermögen überführt wird.

Aus Gesetzestext und Botschaft geht deutlich hervor, dass nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person eine Überführung in das Privatvermögen stattfinden kann. Eine vollständige Verpachtung ist weder im Gesetzestext noch in der Botschaft gefordert.

Wir verlangen deshalb folgende Ergänzung:

**Art. 3 LGBV, Verhältnis zu Artikel 18a DBG**

---

<sup>7</sup> Quelle: ART FAT Tänikon, Grundlagenbericht 2007, Gruppe: alle Betriebe

<sup>8</sup> Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGGB) vom 4. Oktober 1991 (SR 211.412.11)

*neu<sup>3</sup> Bei Verpachtung eines Geschäftsbetriebes oder Teilen davon nach Art. 18a Abs. 2 DBG bleiben sämtliche Vermögenswerte Geschäftsvermögen, die vor der Verpachtung bereits Geschäftsvermögen darstellten. Die Bewertung für Vermögenssteuer und Eigenmietwert wird in der Folge nicht angepasst.*

#### *Argumentation zu Punkt 2*

Der Aufschieb der Besteuerung nach Art. 18a DBG wird immer dann beantragt werden müssen, wenn zu wenig flüssige Mittel vorhanden sind, um die Steuern bezahlen zu können. Im Zeitpunkt der Erteilung fällt dieser Grund meist dahin. Der seinerzeitige Steuerpflichtige befand sich in einer Zwangslage. Mit der höheren, späteren Steuerfolge würde der Antragsteller bzw. dessen Rechtsnachfolger steuerlich bestraft.

Art. 18b Abs. 2 DBG sieht explizit vor, dass die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs nur auf Antrag des Steuerpflichtigen in das Privatvermögen überführt wird (siehe Botschaft S.4843). Daraus folgt, dass der verpachtete Betrieb weiterhin Geschäftsvermögen darstellt. Es ist somit konsequent, wenn im Zeitpunkt des Antrages auf Versteuerung der stillen Reserven die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG beantragt werden kann (siehe Botschaft S.4843).

Wir beantragen deshalb eine Ergänzung in der Verordnung, dass die Besteuerung von stillen Reserven nach Art. 37b DBG explizit auch nach einem Aufschieb entsprechend Art. 18a Abs. 2 DBG beantragt werden kann. Da der Betrieb weiterhin Geschäftsvermögen darstellt, gilt als Zeitpunkt in denen die Anforderungen nach Art. 37b DGB erfüllt sein müssen, der Zeitpunkt des Antrages auf Versteuerung der stillen Reserven. Dies unabhängig davon, ob im Zeitpunkt der Verpachtung die Bedingungen bereits erfüllt wurden.

Unsere Forderung entspricht auch den Ausführungen in der Botschaft und der Vernehmlassung (siehe dazu auch die vorangehende Argumentation).

Wir verlangen deshalb folgende Ergänzung:

#### **Art. 3 LGBV, Verhältnis zu Artikel 18a DBG**

*neu<sup>4</sup> Ein Antrag auf Überführung in das Privatvermögen und zur Besteuerung der stillen Reserven kann durch die steuerpflichtige Person und deren Rechtsnachfolger jederzeit gestellt werden. Die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG kann geltend gemacht werden, wenn im Zeitpunkt des Antrages zur Schlussabrechnung die Bedingungen dazu erfüllt werden.*

#### **Art. 4 LGBV (effektiver Einkauf)**

Die vorgeschlagene Regelung ist korrekt und kommt dem Steuerpflichtigen entgegen. Es ist richtig, wenn der effektive Einkauf zuerst vom ordentlichen Einkommen in Abzug gebracht werden kann und ein allfälliger Überhang anschliessend vom Liquidationsgewinn.

Für die Koordination mit dem zusätzlich möglichen fiktiven Einkauf ist zu beachten, dass bei einem tatsächlichen Einkauf das AHV-pflichtige Einkommen reduziert wird. Durch den effektiven Einkauf in den 5 Jahren vor Liquidation (vgl. Art. 6 Abs. 3 LGBV) würde somit das errechnete Potential für den möglichen fiktiven Einkauf reduziert. Mit der Berücksichtigung der bereits eingekauften Beträge würde sich ein effektiver Einkauf doppelt nachteilig auswirken, indem erstens das durchschnittliche Einkommen tiefer ausfällt und zweitens die Einkaufsbeträge vom errechneten fiktiven Einkaufspotential in Abzug gebracht werden.

## Art. 5 LGBV Grundsätze

Wir sind der Auffassung, dass im Erbfall die Erben als Rechtsnachfolger den Antrag auf Berücksichtigung eines fiktiven Einkaufs an Stelle des Erblassers stellen können. Den Erben fällt die Erbschaft als Ganzes zu (Art. 560 Abs. 1 ZGB, so genannte Universalsukzession). Sie treten damit in die Rechte und Pflichten des Erblassers ein und übernehmen damit auch die steuerlichen Pflichten des Erblassers.

Der fiktive Einkauf in die Vorsorge nach Art. 37b DBG ist vom effektiven Einkauf zu unterscheiden. Während dem der Erblasser neben dem fiktiven Einkauf einen effektiven Einkauf tätigen konnte, steht den Erben die Möglichkeit eines effektiven Einkaufs nicht offen. Der fiktive Einkauf ist jedoch nicht sozialversicherungsrechtlich, sondern steuerrechtlich begründet, so dass ein fiktiver Einkauf durchaus auch von den Erben geltend gemacht werden kann. Der Gesetzesartikel 37b Abs. 2 DBG erwähnt deshalb ausdrücklich, dass die mildere Besteuerung auch durch den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und Vermächtnisnehmer geltend gemacht werden, sofern diese das Unternehmen nicht fortführen. In der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform wird dieser Absatz wie folgt aufgegriffen:

*„Die Besteuerung nach dem **milderen Satz gilt gemäss Absatz 2 auch für die Nachkommen, den überlebenden Ehegatten und die Vermächtnisnehmer. Sofern diese das von der steuerpflichtigen Person geführte Unternehmen nicht fortführen** und nicht binnen der fünf seinem Tode folgenden Kalenderjahre liquidieren, erfolgt eine steuersystematische Abrechnung über die stillen Reserven.“<sup>9</sup>*

Aus Gesetz und Botschaft gehen somit hervor, dass die Bedingungen, die zu einer milderen Besteuerung nach Art. 37b Abs. 1 DBG führen, nicht von den Erben, sondern vom Erblasser erfüllt sein müssen. Wir beantragen deshalb folgende Änderung:

### **Art. 5 LGBV, Grundsätze**

*<sup>1</sup>Die steuerpflichtige Person, **der überlebende Ehegatte, die Erben und Vermächtnisnehmer** können bei der Steuerbehörde Antrag auf Berücksichtigung eines fiktiven Einkaufs stellen.*

Die Argumentation gilt auch für den nachfolgenden Artikel 11 Abs.3 LGBV sinngemäss und ergänzend.

## Art. 6 LGBV Berechnung des fiktiven Einkaufs

### Art. 6 Abs. 1

Wir sind der Meinung, dass bei Personen, die bereits einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind, für die fiktive Einkaufsberechnung das Reglement ihrer Vorsorgeeinrichtung angewendet werden soll. Die Berechnung gemäss LGBV sollte für diese Personen lediglich zur Anwendung kommen, wenn bei ihrer Vorsorgeeinrichtung kein oder nur ein geringerer Einkauf möglich wäre.

Den vorgeschlagenen Altersgutschriftensatz von 15% erachten wir als zu bescheiden, um bei einer pauschalen Betrachtungsweise ein angemessenes Vorsorgeniveau zu erreichen. Aufgrund von Modellrechnungen stellen wir fest, dass auch bei einem Altersgutschriftensatz von 18% die Vorsorgeleistungen im Verhältnis zum letzten Erwerbseinkommen in einem sehr moderaten Rahmen ausfallen. Es gilt zu beachten, dass ein für solche Modellberechnungen beigezogener Rentenumwandlungssatz den heutigen wirtschaftlichen und biometrischen Grundlagen entsprechen muss

---

<sup>9</sup> Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen vom 22. Juni 2005; S. 4847

und nicht einem politisch festgelegten Rentenumwandlungssatz, der querfinanziert werden muss. Unter Beachtung dieser Aspekte ist der Altersgutschriftensatz für die Berechnung des fiktiven Einkaufs auf mindestens 18% zu erhöhen.

### **Art. 6 Abs. 3**

Gemäss diesem Absatz soll das massgebende Einkommen für die Berechnung des fiktiven Einkaufs dem durchschnittlichen AHV-Einkommen der letzten fünf Jahre entsprechen. Damit soll ein fiktiver Einkauf bis zu einem Vorsorgeleistungsniveau, das dem ordentlichen Einkommen der letzten 5 Jahre entspricht, ermöglicht werden. Im Grundsatz gibt es gegen diese Methode nichts einzuwenden. Sie führt aber immer dann zu stark verfälschten Ergebnissen, wenn während den letzten 5 Jahren ein oder mehrere effektive Einkäufe vorgenommen wurden und diese Einkäufe gemäss Bundesgerichtspraxis zu 50% beim AHV-Einkommen in Abzug gebracht wurden. Durch eine strikte Bindung an das AHV-Einkommen wäre es in solchen Fällen nicht mehr möglich, sich auf das Leistungsniveau, das dem ordentlichen Einkommen der letzten Jahre entspricht, einzukaufen. Beim AHV-Einkommen in Abzug gebrachte Einkaufsbeiträge sind deshalb für die Bestimmung des massgebenden Einkommens für die fiktive Einkaufsberechnung wieder aufzurechnen.

### **Art. 6 Abs. 6, lit b**

Vorbezüge aus der Säule 3a werden im Rahmen des BVG's für die Berechnung der maximalen Einkaufssumme nicht berücksichtigt. Im Sinne einer einheitlichen und durchführbaren Regelung sollte deshalb auch für die Berechnung des fiktiven Einkaufs gemäss Art 37b DBG auf einen Abzug dieser Vorbezüge verzichtet werden. Die gleiche Bemerkung gilt sinngemäss auch für lit. d und e.

### **Art. 7 LGBV Nachträglicher Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung**

Keine Einwendungen

### **Art. 8 LGBV Besteuerung des fiktiven Einkaufs**

Keine Einwendungen

### **Art. 9 LGBV Bemessung (Liquidationsgewinn)**

Keine Einwendungen

Wiederholung Gesetzestext

### **Art. 10 LGBV Besteuerung (Liquidationsgewinn)**

Keine Einwendungen

Wiederholung Gesetzestext

### **Art. 11 LGBV Liquidation durch die Erben oder die Vermächtnisnehmer (Erbgang)**

Die vorgeschlagene Praxis in Bezug auf die Liquidation von Personengemeinschaften (in der Landwirtschaft sog. Generationengemeinschaft in Form der einfachen Gesellschaft) führt dazu,

dass die Fortführung der Gemeinschaft durch einen Teilhaber oder Erben steuerlich benachteiligt wird. Die eidg. Steuerverwaltung (ESTV) ist der Auffassung, dass in diesen Fällen keine Liquidation angenommen werden kann. Der Schweizerische Bauernverband fordert deshalb, dass nebst der Veräusserung auch bei der Weiterführung im Todes- oder Invaliditätsfall für den ausscheidenden Partner die privilegierte Besteuerung angewendet werden kann.

Ein fiktiver Einkauf gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG muss auch durch Erben geltend gemacht werden können, sofern der Erblasser die dazu nötigen Anforderungen erfüllte. Die Erben treten in die Erbschaft an die Stelle des Erblassers und übernehmen damit sämtliche Rechte und Pflichten des Erblassers (sog. Universalsukzession, Art. 560 ZGB). Es ist somit nicht erkennbar, weshalb bei der Bemessung der Steuerfolgen von diesem Grundsatz abgewichen werden sollte.

Botschaft (siehe Ausführungen zu Art. 5 LGBV) und Gesetzestext gehen ausdrücklich davon aus, dass die mildere Besteuerung nach Art. 37b Abs. 1 DBG angewendet werden kann. Eine Einschränkung der Möglichkeiten für die mildere Besteuerung ist daraus nicht zu erkennen. Der Vergleich mit dem Sozialversicherungsrecht hinkt, handelt es sich doch auch beim fiktiven Einkauf nur um eine steuerrechtliche Methode zur Berechnung des anwendbaren Tarifs. Bei der Berechnung des fiktiven Einkaufs weicht bezeichnenderweise der vorgeschlagene Artikel 6 LGBV ebenfalls von den Grundsätzen des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge (kurz BVG<sup>10</sup>) ab.

Schliesslich muss berücksichtigt werden, dass für die Liquidation - insbesondere im Todesfall - eine genügend lange Frist gewährt wird, damit der Steuerpflichtige bzw. dessen Rechtsnachfolger die Vermögenswerte veräussern bzw. übertragen kann. Wir schlagen vor, generell eine Frist von 5 Jahren vorzusehen.

Insgesamt machen wir folgenden Vorschlag zur Formulierung:

**Art. 11 LGBV, Liquidation durch die Erben oder die Vermächtnisnehmer**

<sup>1</sup> ..., so bestimmt sich der Steuersatz nach Artikel 8 dieser Verordnung für den Betrag des fiktiven Einkaufs bzw. nach Artikel 10 für den verbleibenden Rest.

<sup>2</sup> ...

<sup>3</sup> ... nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Tod der steuerpflichtigen Person, so können sie die privilegierte Besteuerung nach Artikel 37b Abs. 2. DBG geltend machen, wenn der Erblasser die dazu nötigen Voraussetzungen selbst erfüllt hätte.

<sup>4</sup> Ein fiktiver Einkauf nach Artikel 37b DBG und Art. 5 ff. LGBV kann von den Erben oder den Vermächtnisnehmern geltend gemacht werden, sofern der Erblasser die dazu nötigen Voraussetzungen selbst erfüllt hätte.

**Art. 12 LGBV Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit durch die Erben oder die Vermächtnisnehmer (Erbgang)**

Aus den bereits dargelegten Gründen fordert der Schweizerische Bauernverband, dass jede Erbteilung als Liquidation anzuerkennen ist. Dies soll auch für eine partielle Erbteilung gelten, in der die Weiterführung des Betriebes festgelegt wurde. Aus den dargelegten Gründen ist Art. 12 LGBV zu ergänzen (neuer Absatz 1).

Nebst der Erfüllung von Forderungen darf die Fortführung auch dann nicht angenommen werden, wenn ein Teil der Forderungen noch offen bleibt und nicht eingefordert werden. Insbesondere kleinere Beträge werden oft abgeschrieben, ohne diese Forderungen auf dem Weg der Betreuung einzufordern. Wir schlagen vor, dass rund 10% der in der Buchhaltung offen ausgewiesenen For-

---

<sup>10</sup> SR 831.40

derungen abgeschrieben werden können, ohne dass dafür Verlustscheine vorliegen müssen. Um einen Missbrauch zu verhindern, kann auf den Durchschnitt der letzten fünf Jahre abgestellt werden (neuer Absatz 2).

Da es bekanntlich einer Erbgemeinschaft schwierig fällt, eine konkrete Teilung innerhalb kurzer Frist durchzuführen, ist auch hier eine Frist von 5 Jahren, innerhalb welcher die partielle Teilung vollzogen werden soll, vorzusehen (neuer Absatz 3).

**Art. 12 LGBV, Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit durch die Erben oder die Vermächtnisnehmer**

<sup>1</sup> Führt ein Erbe oder mehrere Erben die selbständige Erwerbstätigkeit fort oder übernimmt die Anteile aus einer Personengesellschaft, so können die übrigen Erben auf ihrem Teil die mildere Besteuerung nach dieser Verordnung geltend machen, sofern der Erblasser im Zeitpunkt des Todes die Bedingungen nach Art. 37b DBG erfüllt hätte.

<sup>2</sup> Die blosser Erfüllung bestehender Verpflichtungen im Zeitpunkt des Erbgangs gilt nicht als Fortführung. Werden bestehende Forderungen nicht eingefordert, so bleibt dies für die Beurteilung, ob eine definitive Liquidation vorliegt, unerheblich, solange diese weniger als 10% des durchschnittlichen Umsatzes der letzten 5 Jahre betragen.

<sup>3</sup> Eine vorübergehende Fortführung während den ersten fünf Jahren nach dem Todestag gilt nicht als Fortführung im Sinne dieser Verordnung.

## Schlussbemerkungen

Es ist dem Schweizerischen Bauernverband ein grosses Anliegen, dass die Absichten der USTR II weiterverfolgt werden und deshalb der Strukturwandel nicht unnötig gebremst wird.

Deshalb müssen Verordnung und die dazugehörigen Ausführungen vor allem im Bereich der privilegierten Besteuerung von so genannten Liquidationsgewinnen und der Verpachtung so angepasst werden, dass sie praxistauglich sind und eine echte Steuererleichterung bringen. Die Erben sollen dabei in den gleichen Genuss der milderen Besteuerung kommen.

Zudem muss die Verordnung in allen Bereichen Klarheit schaffen, damit ein einheitlicher und einfacher Vollzug, auch kantonal, ermöglicht wird.

Wir hoffen, dass Sie unsere Anliegen berücksichtigen werden und danken Ihnen nochmals für die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Freundliche Grüsse  
Schweizerischer Bauernverband

Hansjörg Walter  
Präsident

Jacques Bourgeois  
Direktor