



## Staatssteuerkommission

Handhabung des Revers für bestimmte Fälle der steuersystematischen Realisation bei selbständiger Erwerbstätigkeit als Landwirt oder Landwirtin

---

(Weisung der Staatssteuerkommission vom 25. Juni 2001, gestützt auf Art. 151 Abs. 1 des Steuergesetzes vom 21. Mai 2000)

### 1. Vorbemerkungen

Voraussetzung für die steuerliche Erfassung von Einkommen im allgemeinen ist, dass dieses zugeflossen bzw. realisiert worden ist. Bei natürlichen Personen mit selbständiger Erwerbstätigkeit stellt sich dabei namentlich die Frage, wann stille Reserven realisiert werden und damit zu versteuern sind.

Stille Reserven entstehen dann, wenn Anlage- oder Umlaufvermögen unterbewertet bzw. Geschäftsverbindlichkeiten überbewertet werden. Stille Reserven liegen vor, wenn die für die Einkommenssteuer massgebenden Werte von Aktiven und Verbindlichkeiten (Buchwerte gemäss Steuerbilanz) geringer bzw. höher sind, als bei einer Bewertung nach Marktverhältnissen. Die Ursachen für diese Wertdifferenzen können insbesondere in einer Marktwertveränderung von Vermögensgegenständen oder Verbindlichkeiten oder in der Vornahme von steuerlich zulässigen Abschreibungen, die das betriebswirtschaftlich Notwendige übersteigen, liegen.

Nach kantonalem Steuerrecht werden weiter drei steuerbegründende Realisationstatbestände unterschieden:

- buchmässige
- echte
- steuersystematische Realisation

Die **buchmässige** Realisation bedeutet, dass der für die Einkommenssteuer massgebliche Buchwert durch die natürliche Person im Rahmen des handelsrechtlich zulässigen verändert wird (z.B. Aufwertung einer Liegenschaft). Die **echte** Realisation erfolgt durch eine Veräusserung. Die **steuersystematische** Realisation erfolgt aufgrund des Steuersystems (wie es sich aufgrund des Steuergesetzes ergibt). Ein wesentlicher Tatbestand der steuersystematischen Realisation ist die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen. Der Systemwechsel, der zur steuerlichen Abrechnung führt liegt darin, dass die Wertsteigerungen und Wertminderungen von Vermögensgegenständen des Privatvermögens, anders als diejenigen des Geschäftsvermögens, einkommenssteuerlich irrelevant sind. Ein Beispiel für eine Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen ist die Überführung einer Beteiligung, welche bisher aus geschäftlichen Gründen gehalten wurde und deswegen Geschäftsvermögen darstellt, in das Privatvermögen. Die Wertentwicklung nach der Privatentnahme stellt privaten Kapitalgewinn oder -verlust dar. Die Wertsteigerung gegenüber den Anschaffungskosten, welche vor der Überführung ins



Privatvermögen erfolgt ist, ist hingegen bei der Einkommenssteuer zu berücksichtigen. Der Systemwechsel vom steuerbaren in den steuerfreien Bereich führt zur Abrechnung über die aufgelaufenen stillen Reserven.

## 2. Gesetzliche Sonderregeln bei der Landwirtschaft

Festzuhalten ist, dass das Landgutvermögen des Landwirtes eine Sonderbehandlung erfährt. Es werden nämlich lediglich höchstens die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der **Einkommenssteuer** erfasst (Art. 21 Abs. 4 StG); Wertzuwachsgevinne werden im allgemeinen nur bei einer Veräusserung an Dritte, also nicht schon in jedem Fall der steuersystematischen Realisation, und zwar mit der **Grundstückgewinnsteuer** erfasst.

Mit der Einkommenssteuer werden bei Landwirten, wie erwähnt, höchstens die wieder eingebrachten Abschreibungen besteuert. Dabei ist wichtig, dass die Abschreibungen das steuerbare Einkommen und damit die Steuerlast reduzieren. Das ist solange unproblematisch, wie die Abschreibungen der tatsächlichen Entwertung eines Vermögensgegenstandes entsprechen. Durch die Vornahme von Abschreibungen, welche über das betriebswirtschaftlich Notwendige hinaus gehen, entstehen hingegen bei der steuerpflichtigen Person unbesteuerte stille Reserven und damit eine latente Steuerlast. Die stillen Reserven gelangen erst dann zur Besteuerung, wenn ein Realisationstatbestand verwirklicht wird.

Grundsätzlich kann daher zusammenfassend die steuerpflichtige Person mit selbständiger Erwerbstätigkeit insbesondere durch das Mass der vorgenommenen Abschreibungen in einem gewissen Umfang das steuerbare Einkommen selbst beeinflussen. Die spätere steuerliche Abrechnung über stille Reserven ist systematisch zweifelsohne richtig und nicht zu beanstanden. Dies gilt auch bei Landwirten. Gewisse Besonderheiten ergeben sich im Gegensatz zu den übrigen selbständig Erwerbstätigen allerdings aufgrund des bäuerlichen Bodenrechts.

## 3. Besonderheiten aufgrund des bäuerlichen Bodenrechts

Bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit als Landwirt kann unter bestimmten Umständen die steuersystematische Realisation aufgrund des bäuerlichen Bodenrechts zu Problemen führen.

- Hinzuweisen ist namentlich darauf, dass unter gewissen Umständen **limitierte Vorkaufsrechte** zu Gunsten gewisser Personen (namentlich von Nachkommen und unter Umständen Geschwister) bestehen. Dieses Vorkaufsrecht bezieht sich auf das gesamte Gewerbe (vgl. Art. 42 ff. BGG). Unter Gewerbe wird nach Art. 7 BGG eine Gesamtheit von Grundstücken und Gebäuden verstanden. Die Vieh- und Fahrhabe gehört nicht dazu.
- Die Nachkommen haben dann ein Vorkaufsrecht, wenn sie geltend machen können, dass sie Selbstbewirtschafter sein werden. In diesem Fall gilt das Vorkaufsrecht sowohl an einem Gewerbe als auch an einzelnen Grundstücken, die einen bestehenden landwirtschaftlichen Betrieb ergänzen können. Die Geschwister haben dann ein Vorkaufsrecht, wenn sie Selbstbewirtschafter sein werden und zudem der Betrieb an den bisherigen Eigentümer durch die Eltern übertragen wurde. Das Vorkaufsrecht besteht nur an Gewerben und nicht an einzelnen Grundstücken.



- Ein **nicht limitiertes Vorkaufsrecht** steht zudem dem Pächter zu, wenn das Pachtverhältnis gewisse Voraussetzungen bezüglich der Dauer erfüllt. Der Veräusserungspreis wird hierbei grundsätzlich nach dem Markt bestimmt, wobei der vereinbarte Preis unter dem Vorbehalt, dass der Preis durch die Bewilligungsbehörde nicht als übersetzt betrachtet wird, massgebend ist. Abgestellt wird dabei nach Art. 66 BGG auf die Preise, die für ähnliche Grundstücke bezahlt werden.

#### 4. Konsequenzen aufgrund des Bodenrechts bei der Handhabung der Realisation

Keine Probleme bestehen im Fall der echten Realisation. In diesem Fall können die wiedereingebrachten Abschreibungen mit der Einkommenssteuer erfasst werden. Die Schwierigkeiten tauchen aber dann auf, wenn eine steuersystematische Realisation in Frage steht. Gibt beispielsweise ein Landwirt altershalber seine Tätigkeit auf und nutzt er die Liegenschaft wie eine Privatperson, so liegt eine steuersystematische Realisation vor. Nach den allgemeinen Regeln wären in diesem Fall die wiedereingebrachten Abschreibungen (bis zu den Anlagekosten) zu versteuern. Dies wird aus landwirtschaftlichen Kreisen deswegen als stossend erachtet, weil unter Umständen im Falle einer späteren Veräusserung eine aufgrund des BGGB vorkaufsberechtigte Person die Übertragung zum Ertragswert verlangen kann.

Im Allgemeinen wird bei selbständiger Erwerbstätigkeit eine steuersystematische Realisation dann verneint, wenn keine definitive Überführung ins Privatvermögen erfolgt, z. B. bei einer Wiederaufnahme der Tätigkeit nach vorübergehender Unterbrechung oder bei Übernahme durch eine nahestehende Person. In diesen Fällen erfolgt ein Revers. Das heisst, dass bis zur definitiven Klärung des Sachverhaltes die Frage der steuersystematischen Realisation offengehalten wird und dies durch die steuerpflichtige Person anerkannt wird (Art. 9 Abs. 2 Steuerverordnung).

Gleichermassen kann auch bei der Landwirtschaft ein Revers erfolgen. Die Bedingungen sind sachgerecht zu definieren und in ihrem Anwendungsbereich zu erweitern. Die Staatssteuerkommission kann aufgrund Art. 151 Abs. 1 StG Weisungen erlassen.

#### 5. Praxisanweisung

1. Ein Revers von in der Regel 6 Jahren bezüglich des gesamten Gewerbes ist dann einzuräumen, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit als Landwirt nur vorübergehend durch Verpachtung des gesamten Gewerbes aufgegeben wird oder die spätere Betriebsübernahme durch eine nahestehende Person beabsichtigt ist. Massgebend für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen gegeben sind, ist die Gesamtheit der objektiven und subjektiven Verhältnisse, soweit sie wesentlich sind. Der Nachweis obliegt der steuerpflichtigen Person.
2. Ein Revers von in der Regel 6 Jahren bezüglich des Landgutvermögens ist dann einzuräumen, wenn
  - die Voraussetzungen gemäss Ziffer 1 dieser Weisung gegeben sind.
  - Personen vorhanden sind, welchen ein auf den Ertragswert limitiertes Vorkaufsrecht nach dem Bundesgesetz über das Bäuerliche Bodenrecht (BGGB SR 211.412.11) zusteht, sofern aufgrund objektiver und subjektiver Umstände die Ausübung des Vorkaufsrechts nicht als ausgeschlossen erscheint. Der Nachweis obliegt der steuerpflichtigen Person.



**Einschränkungen:**

- In jedem Fall ist steuerlich über die wiedereingebrachten Abschreibungen bis zum Ertragswert abzurechnen.
- Kein Revers wird im Erbfall gewährt, falls im Rahmen der Erbteilung keine Übernahme durch eine Person erfolgt, welcher ein auf den Ertragswert limitiertes Vorkaufsrecht im Sinne des BGBB zusteht, es sei denn der Erblasser hinterlasse noch minderjährige Kinder, bei welchen eine Übernahme zum Ertragswert aufgrund eines limitierten Vorkaufsrechts nach dem Bundesgesetz über das Bäuerliche Bodenrecht nicht ausgeschlossen ist.

Diese Weisung tritt auf den 1. Januar 2001, ab Steuerjahr 2001 in Kraft. Sie ersetzt die frühere diesbezügliche Richtlinie der Staatssteuerkommission vom 26. Mai 1999.



## REVERS

### bei Verpachtung eines Geschäftsbetriebes

---

#### 1. Gesetzliche Grundlagen

Direkte Bundessteuern: Art. 18 Abs. 2 DGB  
Staats- und Gemeindesteuern: Art. 21 Abs. 2 StG AR und Art. 9 Steuerverordnung AR

Nach vom Bundesgericht mehrfach bestätigter Praxis wird bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes ein Liquidationsgewinn erst dann besteuert, wenn jede spätere Übernahme des Geschäftes durch den bisherigen Inhaber oder eine diesem nahestehende Person (z.B. Nachkommen) ausgeschlossen gilt.

Hat die Vermietung beziehungsweise die Verpachtung nur vorübergehenden Charakter, so bleibt das vermietete beziehungsweise das verpachtete Objekt **Geschäftsvermögen** des Eigentümers. Das ist regelmässig dann der Fall, wenn damit gerechnet werden kann bzw. muss, dass der Eigentümer später die Geschäftstätigkeit wieder selbst fortsetzen und dabei die vermieteten bzw. verpachteten Objekte wieder selbst geschäftlich nutzen könnte.

Die Verpachtung ist jedoch auch dann als vorübergehend zu betrachten, wenn zwar der Eigentümer selbst den Betrieb nicht mehr wiederaufnehmen wird, jedoch mit der Verpachtung die Möglichkeit behalten will, das ganze Geschäft später auf eine ihm nahestehende Person (z.B. Nachkommen) zu übertragen bzw. zu vererben.

Der steuerbare Kapitalgewinn bemisst sich dabei aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös zum Zeitpunkt der endgültigen Überführung des verpachteten Geschäftsbetriebes und dessen steuerlich massgebenden Buchwertes zu Beginn des Pachtverhältnisses.

#### 2. Angaben der steuerpflichtigen Person zum Pachtvertrag

Geschäftsbezeichnung:

.....

**Eigentümer:** Name: ..... Vorname .....

Wohnort:.....

**Pächter:** Name: ..... Vorname .....

Wohnort: .....

Vorgesehene Dauer des Pachtvertrages:..... (Anzahl Jahre)



