

Privatentnahme

Hofverpachtung

Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 3. Februar 1999

Mit der wegen Geschäftsaufgabe endgültigen Verpachtung wird der Bauernhof ins Privatvermögen überführt. Damit sind künftige Abschreibungen ausgeschlossen.

Tatsachen:

A. AX und BX verpachteten im Jahre 1990 ihre landwirtschaftliche Liegenschaft Berghof ihrem Sohn YX. Mit einem undatierten Schreiben an die Steuerverwaltung Basel-Landschaft ersuchte AX um eine Zwischentaxation, da er sich infolge der Verpachtung des Landwirtschaftsbetriebes an seinen Sohn YX auf den 1. Januar 1990 beruflich verändert habe und als freier Mitarbeiter im Buchhaltungsdienst der Firma W AG in Z tätig sei.

B. AX und BX deklarierten in der Steuererklärung 1995/1996 den Mietwert und die Pachtzinseinnahmen sowie die Hypothekarzinsen und den Liegenschaftsunterhalt als Privataufwand. Mit Schreiben vom 11. März 1997 führten sie Rekurs gegen den Einspracheentscheid der Steuerverwaltung vom 11. Februar 1997 betreffend die definitive Veranlagung der Staatssteuer 1995/1996 vom 24. Juni 1996 mit den Begehren, es seien die Abschreibungen auf der verpachteten landwirtschaftlichen Liegenschaft Berghof auch in der fraglichen Zeit 1993 und 1994 als Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen zuzulassen und es sei somit das steuerbare Einkommen bei der Staats- und Gemeindesteuer um den Betrag von Fr. 23'888.– auf ein steuerbares Einkommen von Fr. 26'596.– zu reduzieren. Zur Begründung verwiesen sie im wesentlichen auf die Einsprachebegründung vom 9. September 1996. Darin führten sie unter anderem aus, von einer käuflichen Übernahme durch ihren Sohn YX sei aus finanziellen Gründen sowie wegen diverser anstehender Gebäuderapaturen abgesehen worden. Es bestehe jedoch die Absicht, dass dieser den Hof 1997 käuflich erwerben werde. Trotz Verpachtung erscheine aber eine Rückkehr zur Selbstbewirtschaftung nicht ausgeschlossen, weshalb die Abschreibungen auf der landwirtschaftlichen Liegenschaft zu gewähren seien.

C. Mit Entscheid vom 29. August 1997 wies die Steuerrekurskommission des Kantons Basel-Landschaft den Rekurs ab. Hiergegen erhoben AX und BX mit Eingabe vom 5. Juni 1998 Beschwerde an das kantonale Verwaltungsgericht mit gleichlautenden Rechtsbegehren wie vor der kantonalen Steuerrekurskommission. Neu führten sie zur Begründung an, dass AX den Hof seit 1998 wieder in Generationengemeinschaft mit seinem Sohn und damit als selbständiger Teilhaber des Betriebes führe. Die kantonale Steuerverwaltung beantragte in ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 1998 die Abweisung der Beschwerde. Ebenso schloss die kantonale Steuer-

rekurskommission in ihrer Vernehmlassung vom 8. Juli 1998 auf Abweisung der Beschwerde.

Erwägungen:

1. Gestützt auf § 131 Abs. 1 des Gesetzes über die Staats- und Gemeindesteuern und den Finanzausgleich (StG) vom 7. Februar 1974 kann gegen den Entscheid der Rekurskommission innert 10 Tagen beim Verwaltungsgericht Beschwerde erhoben werden. Zur Beschwerde befugt ist u.a. die steuerpflichtige Person (Abs. 2). Die Beschwerdelegitimation der Beschwerdeführer ist demnach gegeben. Da die übrigen Beschwerde Voraussetzungen ebenfalls erfüllt sind, ist auf die Beschwerde einzutreten.

2. Streitig ist vorliegend, ob die Verpachtung des landwirtschaftlichen Betriebes Berghof im Jahre 1990 eine Privatentnahme bzw. eine Überführung des Pachtobjektes in das Privatvermögen des Beschwerdeführers bedeutete mit der Folge, dass ab diesem Zeitpunkt auf dem verpachteten Hof keine Abschreibungen mehr möglich sind. Es ist daher zu untersuchen, ob mit der Verpachtung des Hofes an den Sohn der Beschwerdeführer eine Privatentnahme stattgefunden hat.

3. Die Verpachtung des Hofes erfolgte aktenkundig im Jahre 1990. Nach der seinerzeitigen Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft führten Verpachtungen von Eigenbetrieben offenbar stets zu einer Überführung des Betriebes ins Privatvermögen. Auch andere Kantone haben dieselbe Praxis geübt (vgl. *Thalmann*. Die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen in der neueren schweizerischen Rechtsprechung, in: ASA 33, 81ff., 101). Demgegenüber erklärte das Bundesgericht von Anfang an, in der Verpachtung eines bisher selbst geführten Betriebes auch an einen Dritten liege in der Regel keine Aufgabe des Betriebes, denn mit der Verpachtung behalte der Unternehmer die Möglichkeit bei, die Selbstbewirtschaftung später wieder zu übernehmen . . . Daher könne in der Verpachtung eine Aufgabe der Unternehmung nur dann angenommen werden, wenn besondere Umstände eine spätere Rückkehr des Inhabers der Unternehmung zur Selbstbewirtschaftung ausschliesse (BGE 82 I 175). Diese Bundesgerichtspraxis gilt auch heute noch. Die Aufgabe des Eigenbetriebes und die Vermietung bzw. Verpachtung eines Geschäftes stellt nicht in jedem Falle eine Verwertung im Sinne der gesetzlichen Regelung dar. Die Verpachtung ist das nur, wenn sie aller Voraussicht nach als unwiderruflich und die Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebes durch den Eigentümer ausgeschlossen erscheint (Urteil des Bundesgerichts vom 19. Januar 1996, in: StE 1996, B 23.3., Nr. 16). In Übereinstimmung mit der tendenziell zurückhaltenden Bundesgerichtspraxis zur Privatentnahme bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes verneint das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau das Vorliegen eines Liquidationstatbestandes, solange die Verpachtung bloss zur Überbrückung eines Schwebezustands erfolgt. Bei der Vermietung oder Verpachtung eines Betriebes nimmt es eine Überführung ins Privatvermögen in der Regel nur dann an, wenn damit die endgültige oder zumindest langfristige Aufgabe der Geschäftsführung durch den Eigentümer

verbunden ist (Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau vom 30. August 1996, in: StE 1997, B 23.2., Nr. 19; Urteil des Verwaltungsgerichts Aargau vom 1. Februar 1994, in: StE 1995, B 23.2., Nr. 15). Mit Einführung des DBG und der darin enthaltenen steuerlichen Aufzeichnungspflicht für alle Selbständigerwerbenden ab 1. Januar 1993 änderte die Steuerverwaltung Basel-Landschaft ihre Praxis dahingehend, dass bei Verpachtung von Eigenbetrieben nur noch dann eine Privatentnahme angenommen wird, wenn die Verpachtung als endgültig oder zumindest als langfristig einzustufen ist.

4. Es kann die Frage offen gelassen werden, ob die frühere Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft gesetzeskonform war. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und nun von der kantonalen Steuerverwaltung übernommenen Praxis wird eine Privatentnahme auf den Zeitpunkt hin angenommen, in dem der Unternehmer den Steuerbehörden gegenüber den eindeutigen Willen äussert, einen Gegenstand dem Geschäftsvermögen zu entziehen. Dies ist regelmässig dann der Fall, wenn der Inhaber einer buchführungspflichtigen Einzelunternehmung gegenüber den Steuerbehörden ein Begehren um Vornahme einer Zwischenveranlagung wegen Geschäftsaufgabe stellt (BGE 112 Ib 86). Im vorliegenden Fall begehrte der Beschwerdeführer mit undatiertem Schreiben an die Steuerverwaltung eine Zwischentaxation, weil er den Landwirtschaftsbetrieb seinem Sohn YX verpachtet und sich beruflich verändert hatte. Ferner ist aktenkundig, dass der Beschwerdeführer im Zeitpunkt der Verpachtung die endgültige Übertragung des Hofes und dessen Bewirtschaftung auf seinen Sohn YX beabsichtigte. Nach Aussagen des Beschwerdeführers wurde ein Pachtverhältnis eingegangen, weil der erwerbende Sohn vorderhand nicht über die für den Erwerb notwendigen finanziellen Mittel verfügte und der Beschwerdeführer vor dem Übergang Reparaturen am Gebäude vornehmen wollte. Zum Zeitpunkt der Staatssteuerveranlagung 1995/96 konnte und musste die Steuerverwaltung demnach davon ausgehen, dass eine endgültige Aufgabe der Geschäftsführung durch den Beschwerdeführer beabsichtigt war. Hierfür sprechen auch das Alter des Beschwerdeführers, der zum Zeitpunkt der Verpachtung 57 Jahre alt war und sich zudem beruflich verändert hatte. Unter diesen Umständen schien eine Rückkehr zur Selbstbewirtschaftung ausgeschlossen. Unbeachtlich bleibt für diese Veranlagung, dass der Beschwerdeführer ab 1998 den Hof nunmehr gemäss seinen Ausführungen in der Beschwerdebegründung mit seinem Sohn in Generationengemeinschaft führt. Für die Beurteilung ist nur der Sachverhalt massgebend, der zur Staatssteuerveranlagung 1995/96 führte. Aufgrund der klaren Willenserklärung des Beschwerdeführers bei Verpachtung des Hofes sowie der Begleitumstände wäre auch nach der neuen Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft, die der zurückhaltenden Gerichtspraxis des Bundesgerichts und anderer kantonalen Verwaltungsgerichte entspricht, auf eine Privatentnahme zu schliessen. Demzufolge ist die Beschwerde abzuweisen.

Demgemäss wird erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.