



Harmonisierte Berechnung des landwirtschaftlichen Einkommens und des Arbeitsverdienstes der Familienarbeitskräfte im Erhebungssystem ZA2015 der Zentralen Auswertung von Buchhaltungsdaten

Version 1.4, März 2019

Autor: Daniel Hoop



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Departement für
Wirtschaft, Bildung und Forschung WBF
Agroscope

Impressum

Herausgeber:	Agroscope Tänikon 1 8356 Ettenhausen https://www.agroscope.ch
Auskünfte:	Daniel Hoop daniel.hoop@agroscope.admin.ch
Redaktion:	Erika Meili
Gestaltung:	Petra Schiltknecht
Titelbild	123rf.com /Gabriela Brändle, Agroscope
Copyright:	© Agroscope 2019

Aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit wird auf eine geschlechtsneutrale Formulierung verzichtet. Sämtliche Bezeichnungen gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für beide Geschlechter.

Inhaltsverzeichnis

	Abkürzungen	4
1	Einleitung.....	5
2	Harmonisierte Berechnung des landwirtschaftli- chen Einkommens.....	7
3	Berechnung des Arbeitsverdienstes	10
	Literatur	11

Abkürzungen

AHV/IV/EO	Alters- und Hinterlassenenversicherung / Invalidenversicherung / Erwerbsersatzordnung (1. Säule)
ALV	Arbeitslosenversicherung
BFS	Bundesamt für Statistik
BV	Berufliche Vorsorge (2. Säule)
BZG	Betriebszweiggemeinschaften
FAK	Familienausgleichskasse
FiBu	Finanzbuchhaltung
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
KTG	Krankentaggeldversicherung
OR	Obligationenrecht
SR	Systematische Rechtssammlung
UV	Unfallversicherung
ZA, ZA-BH	Zentrale Auswertung von Buchhaltungsdaten
ZA2015	Reform der ZA-BH: Einführung des neuen Erhebungssystems ZA2015 (die Einführung war ursprünglich für das Jahr 2015 geplant)

1 Einleitung

Die Grundlage für die Erstellung eines Buchhaltungsabschlusses bildet der erste und zweite Abschnitt zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung im zweiunddreissigsten Titel des Obligationenrechts (OR). Ausgehend von den darin enthaltenen Vorgaben kommen in der Landwirtschaft verschiedene Kontenpläne und Buchhaltungssoftwares zum Einsatz, die an die Bedürfnisse der Branche bzw. des jeweiligen Betriebs angepasst sind.

Das Datenerfassungssystem der ZA-BH ist darauf ausgerichtet, dass Buchhaltungsdaten auf Basis eines Finanzbuchhaltungsabschlusses weitgehend unabhängig von der verwendeten Buchhaltungssoftware und dem verwendeten Kontenrahmen geliefert werden können. Da es bei der Gestaltung eines Buchhaltungsabschlusses einigen Spielraum gibt, können die gelieferten Abschlüsse entsprechend heterogen sein. Das Ziel der ZA-BH besteht darin, über die Jahre konsistente und über alle Betriebe vergleichbare Einkommenszahlen zur Verfügung zu stellen, was verlangt, dass die gelieferten Buchhaltungsabschlüsse in den wichtigsten Punkten harmonisiert werden.

Die zentrale Erfolgskennzahl in einem Buchhaltungsabschluss ist üblicherweise der Jahresgewinn bzw. -verlust. Er bildet das wirtschaftliche Ergebnis eines Unternehmens ab. Das Unternehmen hat im Fall der ZA-BH-Datenerhebung einen landwirtschaftlichen Fokus mit möglichen nichtlandwirtschaftlichen Nebenbetrieben. Die ZA-BH interessiert sich in erster Linie für den landwirtschaftlichen Teil des Unternehmens und für die damit in Verbindung stehenden Erfolgskennzahlen «landwirtschaftliches Einkommen» und «Arbeitsverdienst pro Familienarbeitskraft». Entsprechend gilt es, den landwirtschaftlichen Erfolg vom nicht-landwirtschaftlichen Erfolg zu trennen. Unabhängig von der Frage, ob landwirtschaftlich oder nicht-landwirtschaftlich, gibt es weitere Abgrenzungsfragen zu berücksichtigen. Dies betrifft die Abgrenzung zwischen dem Landwirtschaftsbetrieb und dem privaten Haushalt sowie die Abgrenzung zwischen familieneigenen Arbeitskräften und Angestellten.

Trotz der Harmonisierung der Buchhaltungsabschlüsse sollen interessierte Betriebsleiter ihre Buchhaltungsabschlüsse mit möglichst geringem Aufwand den Zahlen der ZA-BH gegenüberstellen können. Deshalb folgt die Erfolgsrechnung der ZA-BH möglichst derjenigen des Kontenrahmens KMU-Landwirtschaft (AGRO-TWIN AG, 2014).

Die Berechnung des «Erfolgs aus Landwirtschaft» ermöglicht innerhalb dieses vorgegebenen Rahmens die Isolierung des landwirtschaftlichen Einkommens und die Überführung in den Arbeitsverdienst pro Familienarbeitskraft. Dieser lässt sich schliesslich dem Vergleichslohn von Angestellten im zweiten und dritten Wirtschaftssektor gegenüberstellen, was dem gesetzlichen Auftrag der ZA-BH entspricht (Verordnung vom 7. Dezember 1998 über die Beurteilung der Nachhaltigkeit in der Landwirtschaft¹). Tabelle 1 fasst die Harmonisierungsschritte zusammen und stellt diese im Rahmen der Erfolgsrechnung dar. In den folgenden Kapiteln werden die einzelnen Harmonisierungsschritte im Detail erklärt.

¹ SR 919.118 (Stand am 1. Januar 1999)

Tabelle 1: Harmonisierungen bei der Einkommensberechnung der Zentralen Auswertung von Buchhaltungsdaten

+	Landwirtschaftlicher Betriebsertrag ^D Naturlieferungen an Privat müssen verbucht sein (falls vorhanden)
-	Aufwand für Material, Waren und Dienstleistungen
-	Personalaufwand ^D Private Kostenanteile müssen abgezogen werden (falls vorhanden) ^{DZ} Harmonisierung der Lohnkosten bei Familienarbeitskräften: <ul style="list-style-type: none"> • Ehepartner gilt immer als Familienarbeitskraft. Es wird kein Lohn verrechnet. • 100% AHV/IV/EO, 100% KTG, 60% ordentliche BV, 0% Einkäufe in BV verrechnet. Bei Betriebsgemeinschaften werden die Kosten für ordentliche BV approximiert. • Kostenanpassung AHV/IV/EO, KTG und BV, falls nicht-landw. Erfolge verbucht wurden – Aufteilung auf landw. und nicht-landw. basierend auf dem Verhältnis zwischen den entsprechenden Erfolgen
-	Übriger betrieblicher Aufwand ^D Private Kostenanteile müssen abgezogen werden (falls vorhanden) ^D Abgrenzung von Gebäuden geschäftlich/privat: Falls Gebäude/Flächen im Privatvermögen geschäftlich genutzt werden, wird ein fiktiver Pachtzins (Eigenmiete) verrechnet > falls nötig durch Datenlieferant geschätzt
+	Erfolg aus betrieblichen Liegenschaften ^D Abgrenzung von Gebäuden geschäftlich/privat: Privat genutztes Wohnhaus im Geschäftsvermögen generiert für Betrieb Einnahmen in Höhe des steuerlichen Eigenmietwerts
+	Landwirtschaftlicher ausserordentlicher einmaliger oder periodenfremder Erfolg ^D Abgrenzung des landwirtschaftlichen Teils nötig, falls das Buchhaltungskonto landw. und nicht-landw. Buchungen enthält
=	Erfolg aus Landwirtschaft, FiBu

*** Erfolgsrechnung FiBu ***

	Erfolg aus Landwirtschaft, FiBu
+	Nicht-landw. Nebenerfolge ^D Abgrenzung von nicht-landw. Arbeitseinsatz, Lohnaufwand und Strukturkosten nötig
=	Jahresgewinn/-verlust, FiBu

*** Erfolgsrechnung ZA-BH ***

	Erfolg aus Landwirtschaft, FiBu
+	Erfolg aus Landwirtschaft ausserhalb FiBu
=	Erfolg aus Landwirtschaft (total)
+	50% AHV/IV/EO Familienarbeitskräfte
=	landwirtschaftliches Einkommen
-	Zinsanspruch Eigenkapital
=	Arbeitsverdienst der Familienarbeitskräfte
/	Arbeitseinsatz der Familienarbeitskräfte
=	Arbeitsverdienst je Familienarbeitskraft

^D u.U. zusätzliche, in der ursprünglichen Buchhaltung nicht vorhandene Angabe durch Datenlieferant nötig

^{DZ} basierend auf Angaben laut ^D erfolgt eine Harmonisierung innerhalb der ZA-BH-Buchhaltung, die üblicherweise mit mehreren Zusatzbuchungen einhergeht

2 Harmonisierte Berechnung des landwirtschaftlichen Einkommens

Verbuchung von Naturalieferungen und privaten Kostenanteilen

(Harmonisierung beim Datenlieferanten)

Falls Naturalien vom Betrieb an den Privathaushalt für den häuslichen Gebrauch geliefert werden, sind entsprechende Buchungen nötig, weil sonst der landwirtschaftliche Ertrag unterschätzt würde. Hierfür wird in Finanzbuchhaltungen üblicherweise eine Steuerpauschale verrechnet. Im Falle privater Kostenanteile an Personal- oder übrigen Aufwänden ist ebenfalls eine Buchung nötig, damit die Kosten des Landwirtschaftsbetriebs nicht überschätzt werden.

Verbuchung der Kosten für Liegenschaften im Geschäfts- bzw. im Privatvermögen

(Harmonisierung beim Datenlieferanten)

Liegenschaften können sich im Geschäftsvermögen oder im Privatvermögen befinden. Befinden sich privat genutzte Liegenschaften (üblicherweise das Wohnhaus) im Geschäftsvermögen, ist die Nutzung mit dem steuerbaren Eigenmietwert zu entschädigen. Befinden sich betrieblich genutzte Liegenschaften im Privatvermögen, ist ein kalkulatorischer («fiktiver») Pachtzins vom Betrieb an den Privathaushalt zu verbuchen.

Entschädigung des Ehepartners

(Harmonisierung beim Datenlieferanten & ZA-BH-intern)

Einige Betriebsleiterpaare entscheiden sich dazu, einen Lohn an den Ehepartner für seine Arbeit auf dem Betrieb zu verbuchen. Damit die Buchhaltungskennzahlen und insbesondere das landwirtschaftliche Einkommen und der Arbeitsverdienst zwischen den Betrieben einheitlich definiert sind, ist der Arbeitseinsatz des Ehepartners jedoch als familieneigene Arbeitskraft am landwirtschaftlichen Einkommen zu beteiligen. Falls für den Ehepartner Personalaufwand verbucht wurde, ist dieser bei der Datenlieferung an die ZA-BH gesondert auszuweisen. Für die Berechnung des landwirtschaftlichen Einkommens wird der Lohn des Ehepartners ZA-BH-intern aus den Lohnaufwänden herauskorrigiert.

Handhabung des Arbeitseinsatzes für Betriebszweiggemeinschaften

(Harmonisierung beim Datenlieferanten)

Der Erfolg aus Betriebszweiggemeinschaften (BZG) fliesst in das landwirtschaftliche Einkommen ein. Folglich darf der familieneigene Arbeitskräfteeinsatz in der Erfolgsrechnung der BZG nicht in Form von Lohnaufwand entschädigt werden. Falls dies in der Finanzbuchhaltung der Fall ist, ist es für die ZA-BH-Lieferung entsprechend zu korrigieren. Die in der BZG eingesetzte Familienarbeitszeit ist dem eigenen Landwirtschaftsbetrieb zuzuweisen.

Handhabung von Lohnnebenleistungen

1. Umgang mit den Sozialversicherungen (1. Säule)

(ZA-BH-interne Harmonisierung)

Bei der Berechnung des Jahresgewinns in der Finanzbuchhaltung werden üblicherweise 100% aller Sozialversicherungsbeiträge (AHV, IV, EO, KTG, ALV, UV, FAK) der Angestellten und der Familienarbeitskräfte dem Betrieb belastet, d.h. sowohl der Arbeitgeber- als auch der Arbeitnehmeranteil sind im Aufwand des Betriebs enthalten². Damit der Arbeitsverdienst ordnungskonform berechnet werden kann und mit dem Bruttoverdienst von Angestellten im Sekundär- und Tertiärsektor vergleichbar ist (dieser entspricht dem Lohn vor Abzug des Arbeitnehmeranteils der Sozialversicherungsbeiträge und enthält i.d.R. nur 50% der Auf-

² In seltenen Fällen einer Verrechnung ausserhalb des Betriebes (privat) ist dies bei der Lieferung entsprechend mitzuteilen, damit eine einheitliche Korrektur erfolgen kann.

wendungen für die 1. Säule³) werden bei der Berechnung des landwirtschaftlichen Einkommens nur 50% der Aufwände für AHV/IV/EO der Familienarbeitskräfte (inkl. Ehepartner im Anstellungsverhältnis) berücksichtigt.

Bei Gemeinschaftsbetrieben werden Sozialversicherungen der nicht entlohnten Arbeitskräfte oft nicht verbucht und folglich auch nicht im Erfolg berücksichtigt. Deshalb werden diese mithilfe des Erfolgs und einem durchschnittlichen Beitragssatz geschätzt.

2. Umgang mit der beruflichen Vorsorge (2. Säule)

(ZA-BH-interne Harmonisierung)

Bei der Berechnung des landwirtschaftlichen Einkommens wird die ordentliche berufliche Vorsorge zu 60% dem Betrieb und zu 40% dem Privatverbrauch angerechnet, was der üblichen Praxis in der übrigen Wirtschaft entspricht³. Einkäufe in die Berufliche Vorsorge (BV) werden bei der Berechnung des landwirtschaftlichen Einkommens nicht berücksichtigt, sondern ausschliesslich privat belastet.

Bei Gemeinschaftsbetrieben werden Aufwände für die BV der nicht entlohnten Arbeitskräfte oft nicht verbucht und folglich auch nicht im Erfolg berücksichtigt. Deshalb werden diese mithilfe des Erfolgs und einem durchschnittlichen Beitragssatz geschätzt.

Abgrenzung landwirtschaftliche / nicht-landwirtschaftliche Geschäftsvorgänge

(Harmonisierung beim Datenlieferanten)

In der Finanzbuchhaltung eines Betriebs können auch nicht-landwirtschaftliche Geschäftsvorgänge enthalten sein. Dadurch entsteht eine Mischrechnung aus Landwirtschaft und Nicht-Landwirtschaft. Dies verunmöglicht es, die Wirtschaftlichkeit der Landwirtschaft zu analysieren. Deshalb sollen nicht-landwirtschaftliche Erträge und Aufwände (auch ausserordentliche, einmalige oder periodenfremde) vom Landwirtschaftsbetrieb abgegrenzt werden. Hierbei ist es wünschenswert, auch Strukturkosten wie Maschinen oder Gebäude abzugrenzen (falls nötig geschätzt). Bei dieser Abgrenzung der Strukturkosten sind sämtliche Kosten (inkl. der Kapitalkosten für genutzte Maschinen/Gebäude) zu berücksichtigen. Die Abgrenzung des nicht-landwirtschaftlichen Kapitals im Betrieb ist somit nicht mehr nötig (im Gegensatz zum früheren System der Referenzbetriebe).

Handhabung des Arbeitseinsatzes für landwirtschaftsnahe und nicht-landwirtschaftliche Tätigkeiten

(Harmonisierung beim Datenlieferanten)

Die für nicht-landwirtschaftliche Tätigkeiten eingesetzte familieneigene Arbeitszeit ist von der für landwirtschaftliche und landwirtschaftsnahe Tätigkeiten eingesetzten familieneigenen Arbeitszeit getrennt zu erfassen. Ansonsten ist eine konsistente Berechnung des landwirtschaftlichen Arbeitsverdienstes pro Familienjahresarbeitseinheit nicht möglich.

Das Einkommen aus landwirtschaftsnahen Tätigkeiten (z.B. Direktvermarktung) fliesst in das landwirtschaftliche Einkommen ein. Die dort geleistete Arbeitszeit ist der betrieblich eingesetzten Arbeitszeit der Familienarbeitskräfte anzurechnen.

Das Einkommen aus nicht-landwirtschaftlichen Tätigkeiten fliesst in das selbständige ausserlandwirtschaftliche Einkommen (Privathaushalt) ein. Die dafür eingesetzte Arbeitszeit ist unter «Arbeitstage selbstständiger Nebenerwerb» zu erfassen. Falls Angestellte für nicht-landwirtschaftliche Tätigkeiten eingesetzt werden, ist deren Lohn innerhalb des Nebenbetriebs zu verrechnen. Die Arbeitstage der Angestellten für nicht-landwirtschaftliche Tätigkeiten werden in der ZA-BH nicht erfasst, d.h. sie dürfen nicht den Arbeitstagen des Landwirtschaftsbetriebs zugeteilt werden.

³ Quelle: nicht veröffentlichte Ergebnisse des Bundesamtes für Statistik BFS

Handhabung von Sozialversicherungsbeiträgen und beruflicher Vorsorge für nicht-landwirtschaftliche Tätigkeiten

(Harmonisierung beim Datenlieferanten)

Alle Sozialversicherungsbeiträge, welche innerhalb der Finanzbuchhaltung für Familienarbeitskräfte anfallen, werden bei der Datenlieferung dem Landwirtschaftsbetrieb belastet (auch wenn Familienmitglieder in nicht-landwirtschaftliche Tätigkeiten involviert sind). Dies wird in der Buchhaltungspraxis üblicherweise so gehandhabt und es bedarf daher bei der Datenlieferung keiner Korrekturen. Sozialversicherungsbeiträge für Tätigkeiten ausserhalb der Finanzbuchhaltung des Landwirtschaftsbetriebs sind davon ausgenommen.

(ZA-BH-interne Harmonisierung)

Die Aufteilung der Sozialversicherungen und der beruflichen Vorsorge aus dem Landwirtschaftsbetrieb und nicht-landwirtschaftlichen Nebenbetrieb erfolgt ZA-BH-intern anhand des Anteils am Erfolg (vor Abzug des Lohns des Ehepartners sowie des Sozialversicherungsaufwandes und der beruflichen Vorsorge des Betriebsleiterpaars).

3 Berechnung des Arbeitsverdienstes

Die Berechnung des Arbeitsverdienstes pro Familienjahresarbeitseinheit erfolgt in **zwei Schritten**: Erst werden vom landwirtschaftlichen Einkommen die Opportunitätskosten für das im Betrieb eingesetzte Eigenkapital subtrahiert, danach wird der Restbetrag durch die eingesetzten Familienjahresarbeitseinheiten dividiert. Da bei der Berechnung des landwirtschaftlichen Einkommens 50% bzw. 60% der Beiträge für die 1. bzw. die 2. Säule dem Betrieb belastet werden, ist der Arbeitsverdienst pro Familienjahresarbeitseinheit mit dem Bruttolohn eines Angestellten im zweiten und dritten Sektor³ vergleichbar.

$$\text{Arbeitsverdienst} = \text{Landwirtschaftliches Einkommen} - \text{Zinsanspruch Eigenkapital}$$

$$\text{Arbeitsverdienst pro Familienjahresarbeitseinheit} = \frac{\text{Arbeitsverdienst}}{\text{Familienjahresarbeitseinheiten}}$$

Zur Bestimmung der **Opportunitätskosten** des im Betrieb eingesetzten Eigenkapitals wird der Zinssatz für Obligationen der Eidgenossenschaft mit zehnjähriger Laufzeit herangezogen. Die Bundesobligationen stellen dabei eine risikofreie Investitionsalternative für das Eigenkapital dar. Massgeblich ist der durchschnittliche Zinssatz des ausgewerteten Buchhaltungsjahres. Negativzinse werden nicht verrechnet – in diesem Fall wird das Eigenkapital mit 0% verzinst, was bedeutet, dass es nicht entschädigt wird.

Vergleich mit der Einkommensberechnung im vorherigen System der Referenzbetriebe

Im Vergleich zum vorherigen System der Referenzbetriebe, das für die Einkommensschätzung der Buchhaltungsjahre 1999 bis 2014 zur Anwendung kam, bestehen bezüglich der ausgewerteten Buchhaltungen und Einkommenszahlen zwei wesentliche Unterschiede:

- Es werden Finanzbuchhaltungen ausgewertet, während es früher Betriebsbuchhaltungen waren. Die unterschiedliche Buchhaltungspraxis (z.B. nichtlineare Abschreibungen, Abgrenzung Betrieb/Privat) kann sich auf die Schätzung des durchschnittlichen Einkommens auswirken.
- Zwecks Vergleichbarkeit des Arbeitsverdienstes pro Familienjahresarbeitseinheit mit dem Bruttolohn von Angestellten im zweiten und dritten Sektor werden die Beiträge für AHV/IV/EO zu 50% dem Betrieb belastet. Im früheren System wurden diese zu 100% dem privaten Haushalt belastet. Entsprechend fielen das landwirtschaftliche Einkommen und der Arbeitsverdienst pro Familienjahresarbeitseinheit höher aus.

Literatur

AGRO-TWIN AG, 2014. Kontenrahmen KMU-Landwirtschaft, Revision 2013, Bern.



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Departement für
Wirtschaft, Bildung und Forschung WBF
Agroscope