



Unzutreffende Rechtsauffassung betreffend altrechtlicher Ersatzbeschaffung und Besteuerung stiller Reserven

1. Ausgangslage

Die kantonalen Steuerjustizbehörden wie auch das schweizerische Bundesgericht haben festgehalten, dass zu den kumulierten Abschreibungen ebenfalls die Ersatzbeschaffungen nach altem Steuerrecht gelten. Diese Rechtsauffassung ist anzuzweifeln. Sie widerspricht den Bestimmungen des Steuerharmonisierungsgesetzes Art. 8.1 und 8.4 und 12, dem Gesetz über Direkte Bundessteuer Art. 18.4 und dem § 27, Abs. 4 des Aargauischen Steuergesetzes.

Sie widerspricht vor allem auch dem Willen des Gesetzgebers, wie sich das aus der Botschaft des Regierungsrates vom 21. Mai 1997 zum jetzigen §27.4 (damals §26 Abs. 4 klar ergibt.)

In der Botschaft des Regierungsrates vom 21.05.1997 zur ersten Lesung, steht Seite 9 unter Ziffer 4.2 betreffend § 26, Absatz 4 (nunmehr § 27, Absatz 4) folgendes:

*Absatz 4 enthält eine Spezialregelung für die Behandlung **der Anlagekosten bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens**. Durch die Ausnahmeregelung in Artikel 12, Absatz 1 StHG wird die Veräusserung von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer unterstellt. Mit dieser Regelung soll in Verbindung mit § 103 sichergestellt werden, dass bei Verkäufen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken weder Besteuerungslücken auftreten noch Erlösbestandteile doppelt erfasst werden.*

Abgrenzungsprobleme ergeben sich dabei insofern, als die sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen (Differenz zwischen Anlagekosten und aktuellem Buchwert) der Einkommenssteuer unterliegen, während die Differenz zwischen Anlagekosten und Veräusserungserlös der Grundstückgewinnsteuer unterliegt.

Wurde ein Grundstück durch eine Veräusserung mit Steueraufschub erworben, sind in den Anlagekosten auch reinvestierte Gewinne aus früheren Verkäufen enthalten, die grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer zu unterstellen sind. (Im Originaltext nicht hervorgehoben)

Die obige Rechtsauffassung des Regierungsrates ist unbestritten vom Grossen Rat übernommen worden.

Bei dem in der Botschaft aufgeführten Beispiel ist folgendes festgehalten:

<i>Ein Grundstück wird zu angekauft.</i>	Fr.	500'000.00
<i>Aufgrund von Abschreibungen weist es beim späteren Verkauf nur noch einen Buchwert von auf.</i>	Fr.	400'000.00
<i>Durch den Verkauf zu entsteht demzufolge ein Buchgewinn von</i>	Fr.	600'000.00
	Fr.	200'000.00
<i>von dem entfallen als wiedereingebrachte Abschreibung auf die Einkommenssteuer</i>	Fr.	100'000.00
<i>und als echter Grundstücksgewinn auf die Grundstücksgewinnsteuer entfallen.</i>	Fr.	100'000.00

Klarer hätte der Gesetzgeber die Sache nicht ausdrücken können!

Konsequenz:

Ersatzbeschaffungen aus Wertzuwachsgewinnen, also aus dem die Anlagekosten übersteigenden Erlös, stellen keine kumulierten Abschreibungen dar, weil ein Wertzuwachsgewinn die Anlagekosten nicht erhöht.

Eine Sofortabschreibung zufolge Ersatzbeschaffung bringt keine Erhöhung der Anlagekosten.

Richtig verstanden unterliegen nur die unter altem Recht vorgenommenen, im Sinne von § 24, lit. b, Ziffer 2 des Steuergesetzes von 1983 geschäftsmässig begründeten und wiedereingebrachten Abschreibungen, welche der Entwertung Rechnung getragen hatten, der Einkommenssteuer gemäss § 27.4.

Nicht dazu gehören aber Sofortabschreibungen zufolge Ersatzbeschaffungen nach § 24bis des alten Steuergesetzes, soweit es sich um Wertzuwachsgewinn handelt.

2. Erklärung der Begriffe

A) Was sind „stille Reserven“?

Stille Reserven können sein:

1. Kumulierte Abschreibungen, also die Differenz zwischen Buchwert und Anlagekosten.
2. Der die Anlagekosten übersteigende Betrag, also die Differenz der Investition zum Verkaufserlös oder der Verkehrswert.

Der Artikel 8, Absatz 2bis des StHG ist in dem Sinne präzisiert, dass es zwei Sorten „stille Reserven“ gibt, nämlich die kumulierten Abschreibungen in der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert und die „stillen Reserven“, aus Wertzuwachsgegninn, also der die Anlagekosten übersteigende Betrag!

Der die Anlagekosten übersteigende Betrag unterliegt gestützt auf Art. 8.1 StHG bei der Direkten Bundessteuer (Art. 18.4) nicht der Einkommensbesteuerung und darf auch im kantonalen Gesetz (§ 27, Absatz 4) nicht der Einkommenssteuer unterworfen werden. Demzufolge ist festzustellen, dass die infolge Ersatzbeschaffung gemachten Sofortabschreibungen keine kumulierten Abschreibungen darstellen, ausgenommen es handle sich um die Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwert. Die „stillen Reserven“ in Form von Wertzuwachsgegninnen bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken unterliegen der Einkommensbesteuerung unter keinem Titel!

Die aargauische Praxis lässt sogar zu, dass bei der Ersatzbeschaffung der Buchwert ausgebucht wird und dass nur die Differenz zwischen den Buchwert und den ursprünglichen Anlagekosten, also die kumulierten Abschreibungen, als neue Anlagekosten geführt werden!

B) Was sind Anlagekosten?

Anlagekosten sind:

Die Summe aller getätigten Investitionen in ein Objekt, also Ankaufspreis, wertvermehrende Investitionen, buchmässige Aufwertungen etc.

C) Was sind kumulierte Abschreibungen?

Kumulierte Abschreibungen sind:

Die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem jetzigen aktuellen Buchwert, also die Summe aller zu Lasten der Erfolgsrechnung vorgenommenen Abschreibungen

D) Was ist Ersatzbeschaffung?

- Gemäss § 24 bis des alten Steuergesetzes, der wie folgt lautet:
- *Gewinne aus der Veräusserung aus betriebsnotwendigem Anlagevermögen, soweit sie für Ersatzbeschaffung im Kanton Aargau verwendet werden, können vom Roheinkommen abgezogen werden.*

Als Ersatzbeschaffung gilt die Übertragung der „stillen Reserven“ auf betriebsnotwendiges Anlagevermögen, das innert einem Jahr vor und innert drei Jahren nach der Veräusserung für das gleiche Unternehmen erworben worden ist.

- Im Steuergesetz vom 15.12.1998, in Kraft seit 01.01.2001, wurde unter § 37.1 folgendes festgehalten:

Beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen können die „stillen Reserven“ auf ein Ersatzobjekt übertragen werden, das innert angemessener Frist, in der Regel innert einem Jahr vor oder drei Jahren nach der Veräusserung für das gleiche Unternehmen erworben wird. Ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz

Konsequenz

Diese Regelungen sagen ganz klar, dass die Übertragung der gesamten „stillen Reserven“ auf Ersatzobjekte möglich ist. Zu beachten ist aber, dass durch die Ersatzbeschaffung die Anlagekosten sich nicht erhöhen. Charakteristikum der Ersatzbeschaffung ist die, dass die „stillen Reserven“ übertragen werden. Diese „stillen Reserven“ setzen sich zusammen aus kumulierten Abschreibungen und dem Wertzuwachsgewinn.

3. Differenzierung der stillen Reserven

Nach altem Steuerrecht wurde zwischen diesen beiden nicht unterschieden, da bei der Landwirtschaft der gesamte Verkaufserlös aus Geschäftstätigkeiten über die Einkommenssteuer abgerechnet werden musste. Es wurde also nicht unterschieden, ob es sich um kumulierte Abschreibungen oder um Wertzuwachs gehandelt hat.

Nach dem neuen Steuergesetz, welches absolut integral anzuwenden ist, ist jedoch zu unterscheiden zwischen kumulierten Abschreibungen und Wertzuwachs. Dies schreibt der § 27 und der § 106, Absatz 2 ganz klar vor.

Der § 106 als Ganzes ist nicht eingeeengt auf Fälle, die nach dem 01.01.2001 eintrafen.

Der § 106, Abs. 1 lautet wie folgt:

Die für Grundstücksgewinnsteuer massgeblichen Anlagekosten von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens entsprechen dem Buchwert, zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen nach § 27.4.

Dieser Gesetzesparagraf ist intertemporal zu betrachten und gilt nicht nur für die Anwendungen nach dem 01.01.2001.

Dies unterstreicht auch § 106 Abs. 2, der wie folgt lautet:

Der in diesen Anlagekosten enthaltene Erwerbspreis ist jedoch nicht massgebend, soweit das Grundstück durch eine steueraufschiebende Veräußerung erworben worden ist. In solchen Fällen ist jener Erwerbspreis massgebend, welcher der letzten steuerbegründeten Veräußerung zugrunde lag.

Somit steht klar fest, dass die Bestimmungen des § 27.4 des jetzt gültigen kantonalen Steuergesetzes auch Rückwirkung haben auf Kaufgeschäfte, die vor dem 01.01.2001 erfolgten.

**Der die Anlagekosten übersteigende Betrag ist reiner Wertzuwachsge-
winn und unterliegt rein grundstückgewinnsteuerlichen Maximen.**

Konsequenz

**Nur mit dieser Auslegung wird der gesetzgeberische Wille in der Bot-
schaft des Regierungsrates vom 21. Mai 1997 befolgt!**

4. Verbot der Willkür

- a. Es ist rein willkürlich und fiskalisch motiviert, wenn der § 27.4 des kanto-
nalen Steuergesetzes so ausgelegt wird, dass die früher der Einkom-
mensbesteuerung unterstellten Wertzuwachsgegewinne den kumulierten
Abschreibungen zugerechnet werden

Die Gesetzeswidrigkeit besteht darin, weil das Steuerharmonisierungsgesetz den Kantonen verbindlich vorschreibt, dass nur die Differenz zwi-
schen den Anlagekosten und dem Einkommenssteuerwert der Einkom-
menssteuer zu unterstellen ist:

Gerade bei der alten Ersatzbeschaffung nach § 24 bis des Steuergesetz-
es 1985 ergibt sich klar, dass eine Ersatzbeschaffung Übertragung der
„stillen Reserven“ darstellt. Wie vorstehend geschildert, bestehen die
„stillen Reserven“ zu einem Teil aus kumulierten Abschreibungen, näm-
lich nur dort und so viel als bisher abgeschrieben wurde. Dies ergibt sich
aus den Bilanzen der Unternehmungen, auch bei den Landwirten.

Der überwiegende Teil, insbesondere, wenn es sich um Baulandverkäufe
handelt, stellen die Ersatzbeschaffungen Wertzuwachsgegewinn dar. Die-
ser Teil der „stillen Reserven“ darf aus rechtlichen und gesetzlichen
Gründen nicht der Einkommenssteuer unterstellt werden! Das verhindern
die Gesetze: Art. 12.4 StHG, Art. 18.4 DBG, § 27.4 StG Aargau.

- b. Willkürlich und absolut unzulässig ist die Auslegung im Hinblick auf den
Artikel 18.4 DBG und Artikel 12.4 StHG. Das Bundesgericht erwähnt,
dass der Steuerpflichtige eine Besteuerung nach Bundessteuerrecht hin-
nehmen müsse, wenn der Kanton eine andere Auslegung mache.

Dies ist eine unzulässige und willkürliche, ja gesetzeswidrige Auslegung,
weil im Gesetz über die Direkte Bundessteuer (DBG) wie auch im STHG

Wertzuwachsgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nicht der Einkommensbesteuerung unterstellt sind.

Im § 72 a des StHG werden die Kantone verpflichtet die Gesetzgebung anzupassen. Letzte Frist war der 01.01.2001.

- c. **In der Botschaft zur Steuerharmonisierung wurde das System und die Konzeption der Besteuerung der Gewinne aus land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke gesamtschweizerisch verbindlich geregelt. Neu werden nur die wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer unterworfen.**

Diese ergeben sich in der Differenz der Anlagekosten zum Buchwert.

- d. Auch buchhalterisch besteht der Widerspruch zu bisheriger Beurteilung durch die Steuerjustiz und das Bundesgericht darin, dass hier rechtsirrtümlich angenommen wurde, durch die Übertragung der „stillen Reserven“ würden sich die Anlagekosten erhöhen. Dies trifft nicht zu.

Anlagekosten und Buchwert auf dem ersatzbeschaffenen Objekt sind grundsätzlich gleich hoch wie die entsprechenden Werte des Objektes, für das Ersatzbeschaffung gemacht wurde.

In der Aargauer Praxis kann sogar der Buchwert noch abgeschrieben werden, sodass als Anlagekosten des durch Ersatzbeschaffung erworbenen Objektes lediglich die kumulierten Abschreibungen als Anlagekosten einzusetzen sind

- e. Im Sinne der Botschaft des Regierungsrates vom 21.05.1997 geht kein Steuersubstrat verloren, weil
- a) die kumulierten Abschreibungen auf das Ersatzobjekt übertragen werden und der Einkommensbesteuerung unterstellt bleiben,
 - b) der die Anlagekosten übersteigende Erlös nach wie vor als Wertzuwachsgewinn der Grundstückgewinnsteuer unterstellt bleibt.

5. Beilagen:

- Schema der Besteuerung nach § 27.4 StG und 18.4 DBG
- Schema Bilanzwerte bei Ersatzbeschaffung
- Schema für Besteuerung nach KMU nach Unternehmenssteuerreform

Kleindöttingen, 09.06.2009

Urs Vögele
Beratungsbüro
Schützenhausstrasse 18