

keit nicht (vgl. Art. 5 VAKLP). Auch eine Aufteilung nach wertvermehrenden und nach energiesparenden Anteilen ist auf Grund der hundertprozentigen Abzugsmöglichkeit (Art. 8 VAKLP) nicht mehr zulässig. Insbesondere aber sind Vorkehren, welche wahrscheinlich auch unabhängig von Energiesparüberlegungen getätigt wurden, nicht mehr ausgeschlossen. Vielmehr ist heute jede Massnahme, welche in der VMRE aufgelistet oder deren energiesparende Wirkung erwiesen ist, vollumfänglich abzugsfähig.

50 Buchwert der Geschäftsaktiven. Geschäftlich begründete Aufwendungen.

- **Wer den Betrieb erbt, muss die Buchwerte (Einkommenssteuerwert) weiterführen. Wenn er neu Buch führt, sind die Anlagewerte für die Eröffnungsbilanz gleich zu berechnen wie beim Erblasser, also unter Berücksichtigung der diesem zuzurechnenden Abschreibungen (Erw. 3).**
- **Wer Tagelöhner anstellt, ohne für die Löhne Quittungen ausstellen zu lassen, hat keinen Anspruch auf Abzug von (geschätzten) Lohnkosten als Aufwendungen (Erw. 4).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 18. April 2002 in Sachen T.G. gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts.

Sachverhalt

O. S., die Mutter von A.G.-W., war Eigentümerin eines Landwirtschaftsbetriebs, den sie 1952 durch Erbschaft erworben hatte. Zu diesem gehörten zwei Grundstücke, die T. G.-W. mit Vertrag vom 12. Januar 1978 erworben und anschliessend an O. S. verpachtet hatte.

Der Betrieb von O. S. wurde schon seit langer Zeit durch T. und A. G.-W. auf Rechnung der Eigentümerin bewirtschaftet. O. S. starb 1991. Als ihre Alleinerbin wurde A. G.-W. damit Eigentümerin des Landwirtschaftsbetriebs.

Aus den Erwägungen

3. a) Eröffnet ein Landwirt erstmals eine Buchhaltung, nachdem sein Berufseinkommen zuvor nach der Punktiermethode (§ 6 der Verordnung zum Steuergesetz (StGV; SAR 651.111) vom 13. Juli 1984 festgesetzt worden war, so muss für die Eröffnungsbilanz der Wert der einzelnen Vermögenswerte ermittelt werden. Dieser setzt sich zusammen aus dem seinerzeitigen Erwerbspreis und den getätigten wertvermehrenden Aufwendungen; davon kommen die Abschreibungen in Abzug, die grundsätzlich nach den im punktierten volkswirtschaftlichen Einkommen enthaltenen Abschreibungssätzen berechnet werden (Walter Koch, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 22 N 105; vgl. auch AGVE 1995, S. 198 ff.). Dies ist unbestritten; streitig ist einzig die Frage, ob sich die Abschreibungen ab 1952 (Erwerb des Betriebs durch O. S.) oder ab 1991 (Erwerb durch A. G.-W.) berechnen.

b) Der Erbgang und im Speziellen der durch den Tod des Betriebsinhabers verursachte Übergang der Geschäftsaktiven auf die Erben stellt weder eine entgeltliche Veräusserung noch eine Privatentnahme dar. Nach dem Grundsatz der Universalsukzession treten die Erben an die Stelle des Erblassers. Sie übernehmen Geschäftsvermögen unverändert, also zum Einkommenssteuerwert, der beim Erblasser galt. Es tritt keine Realisierung stiller Reserven ein; eine Liquidation, namentlich wenn die Erben den Betrieb nicht weiterführen, bzw. Privatentnahmen erfolgen erst nach dem Erbgang; die einkommenssteuerlichen Auswirkungen tragen die Erben (AGVE 1974, S. 244 f.; Koch, a.a.O., § 22 N 231; Zuppinger/Schärer/Fessler/Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. Auflage, Bern 1983, § 19 lit. b N 47; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band II, 8. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 40 Rz. 2). Allfällige Konsequenzen einer Erbteilung sind im vorliegenden Fall, wo es sich um eine Alleinerbin handelt, bedeutungslos. Dass der Erbgang für die einkommenssteuerrechtliche Behandlung der Geschäftsaktiven keine Änderung bewirkt, hat nicht nur zur Folge, dass der Alleinerbe, der das Geschäft weiterführt, die steuerlich massgeblichen Buchwerte fortzuschreiben hat, sondern auch,

wenn er neu Buch führt, dass für die Eröffnungsbilanz die Anlagewerte gleich wie beim Erblasser berechnet werden, also unter Einrechnung der von diesem in Anspruch genommenen Abschreibungen. Dies ist denn auch sachlich richtig. Die Mutter der Beschwerdeführerin profitierte bei der jeweiligen Einkommensveranlagung nach der Punktmethode von den darin enthaltenen Abschreibungen; entsprechend sank der (ideelle) Buchwert der abschreibungsberechtigten Geschäftsaktiven. Blieben diese Abschreibungen jetzt unberücksichtigt, so liefe dies auf eine einkommenssteuerneutrale Aufwertung anlässlich des Erbgangs hinaus, was systemwidrig wäre, da Gewinne durch buchmässige Aufwertung von Geschäftsvermögen der Einkommenssteuer unterliegen (§ 22 Abs. 1 lit. b StG).

c) Bei den Betriebsgebäuden handelt es sich um das Wohnhaus einerseits und die Ställe andererseits. Der Abschreibungssatz von 2.5% vom Anschaffungswert ist angemessen (vgl. "Merkblatt über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen landwirtschaftlicher Betriebe (A 1979)" der Eidgenössischen Steuerverwaltung, wiedergegeben in: Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, Art. 22 N 26; Richtlinien Aufzeichnungspflicht Landwirte vom 20. August 1992, Ziff. 2.2) und wird von den Beschwerdeführern denn auch gar nicht in Frage gestellt. Da im Zeitpunkt der Eröffnungsbilanz die Besitzesdauer ab der Hofübernahme durch O. S. im Jahre 1952 mehr als 40 Jahre betrug, wurde der Bilanzwert zu Recht auf Fr. 0.-- festgelegt.

4. Nach den Aussagen der Beschwerdeführer waren namentlich der Sohn und der Schwiegersohn auf dem Betrieb als Tagelöhner tätig; Bescheinigungen seien diesen nicht ausgestellt worden, es handle sich um Barauslagen ohne Quittung. Mit ihrem Vorgehen, verbunden mit dem Begehren, die Aufwendungen für Tagelöhner seien ermessensweise festzusetzen, wollen sie erreichen, dass diese Lohnkosten bei ihnen als Aufwendungen erscheinen, ohne dass die Empfänger sie als Nebenerwerbseinkommen versteuern müssen. Das verdient keinen Schutz. Zu Recht haben die Vorinstanzen verlangt, dass solche Lohnkosten belegt und nachgewiesen seien - insbesondere bei einem Buchhaltungsbetrieb -, um Anerkennung zu finden.

(Hinweis: Auf eine staatsrechtliche Beschwerde gegen diesen Entscheid ist das Bundesgericht nicht eingetreten.)

- 51 Abzugsfähigkeit von BVG-Einlagen (§ 26 Abs. 1 StG). Steuerumgehung.**
- **Kapitaleinlagen zum Einkauf von Lohnaufbesserungen oder zusätzlicher Beitragsjahre sind grundsätzlich ohne Beschränkung abziehbar, soweit sie reglementarisch vorgesehen und angemessen sind. Dies gilt selbst dann, wenn die Einlage nur rund 1 Jahr vor dem reglementarischen Schlussalter erfolgte und die BVG-Leistung in Kapitalform bezogen wurde.**
 - **Keine Steuerumgehung, falls die Kapitaleinlage mit einem ausreichenden wirtschaftlichen Vorteil verknüpft ist.**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 19. Dezember 2002 in Sachen KStA gegen Entscheid des Steuerrekursgerichts. Zur Publikation vorgesehen in StE 2003.

- 52 Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen (Privatentnahme).**
- **Aus der vom Steuerpflichtigen nicht als Überführung deklarierten entgeltlichen Vermietung von grossen Teilen des Geschäftsvermögens an eine Kollektivgesellschaft, an welcher der Steuerpflichtige beteiligt ist, muss die Steuerbehörde nur dann zwingend auf eine Überführung ins Privatvermögen schliessen, wenn eine Rückkehr zur geschäftlichen Nutzung ebenso ausgeschlossen erscheint wie die Annahme einer vorläufigen Regelung zur Überbrückung eines Schwebezustands (vgl. auch AGVE 2000, S. 139 f.; 1995, S. 201 ff.; 1991, S. 247).**