

IV. Kantonale Steuern

- 22 **Feststellungsverfügung. Intertemporales Recht. Auswirkung früherer Ersatzbeschaffungen auf die nach neuem Recht erfolgende Besteuerung von Gewinnen aus der Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens (§ 27 Abs. 4; § 106 Abs. 1 StG).**
- **Ausreichendes Interesse, um beim Übergang zum neuen Recht die Buchwerte und kumulierten Abschreibungen der landwirtschaftlichen Grundstücke mittels Feststellungsverfügung verbindlich festzulegen (Erw. 1).**
 - **Kapitalgewinne, die noch unter altem Recht veranlagt wurden, deren Besteuerung aber zufolge Ersatzbeschaffung (mit Sofortabschreibung auf dem Ersatzgut) hinausgeschoben wurde, unterliegen bei der Veräusserung des ersatzbeschafften Grundstücks als wieder eingebrachte Abschreibungen der Einkommenssteuer (Erw. 2-4).**
 - **Die Rückwirkung des neuen Rechts (auch die zulässige "unechte") muss sich klar aus dem Gesetz ergeben (Erw. 4.4).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 19. Dezember 2006 in Sachen A.H. gegen Steuerrekursgericht.

Aus den Erwägungen

1. Zu Recht bestreiten die Beschwerdeführer nicht mehr, dass eine Feststellungsverfügung hinsichtlich der Anlagekosten, Abschreibungen und Buchwerte per 1. Januar 2002 zulässig war. Wie im angefochtenen Entscheid zutreffend ausgeführt, liegt zwar kein Anwendungsfall von § 266 Abs. 2 StG (eine Regelung im Zusammenhang mit dem Übergang von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode) vor, da alle Grundstücke der Beschwerdeführer gleich wie zuvor vollumfänglich Geschäftsvermögen darstellen. Indessen reicht es aus (vgl., ausserhalb des Steuerrechts, AGVE 2001,

S. 385 f., 388), dass sich das Interesse an der Aktualisierung der Anlagekosten und der kumulierten Abschreibungen im Zusammenhang mit dem im StG statuierten Wechsel der Besteuerung (siehe hinten Erw. 2) mit guten Gründen bejahen lässt.

Natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen der Steuerperiode oder, wenn sie nach dem Obligationenrecht nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen (§ 181 Abs. 2 StG, praktisch übereinstimmend mit Art. 42 Abs. 3 StHG). Unter früherem kantonalem Recht hat das Verwaltungsgericht die den Steuerpflichtigen bis und mit Jahrgang 1932, welche eine selbstständige landwirtschaftliche Erwerbstätigkeit ausüben und einen auslaufenden Betrieb bewirtschaften, zugestandene Ausnahme von der Aufzeichnungspflicht (siehe Richtlinien Aufzeichnungspflicht Landwirte des KStA vom 20. August 1992) als mit § 128 Abs. 4 lit. b 2. Satzteil aStG vereinbar erklärt (VGE II/38 vom 1. Juni 2005 [BE.2004.00132], S. 5 f.). Ob dies auch nach neuem, StHG-konformem Recht zutrifft, ist zweifelhaft. Umso eher ist es gerechtfertigt, die Anlagekosten, Abschreibungen und Buchwerte auf eine gesicherte Grundlage zu stellen, wenn anlässlich des Übergangs zum neuen Recht nicht mit der Buchführung oder mit Aufzeichnungen begonnen wird.

2./2.1. Nach dem bis Ende 2000 geltenden aStG wurde bei der Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken die Differenz zwischen dem Erlös und dem Buchwert (bzw., beim Fehlen einer Buchhaltung, dem [Rest-] Anlagewert oder Einkommenssteuerwert) als Kapitalgewinn der Einkommenssteuer unterworfen, sei es als Teilveräusserungsgewinn zusammen mit dem übrigen Einkommen (§ 22 Abs. 1 lit. b aStG; Walter Koch, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Aufl., Muri/Bern 1991, § 22 aStG N 221, 238 ff., § 40 aStG N 1 ff.), sei es als Liquidationsgewinn mit einer Jahressteuer (§ 34 Abs. 1 lit. c aStG).

Durch Ersatzbeschaffung von Geschäftsvermögen (§ 24^{bis} aStG) wurde die Besteuerung des Kapitalgewinns hinausgeschoben

(siehe dazu AGVE 1985, S. 182 ff., 187 ff.). Die bei der Veräusserung zutage getretenen stillen Reserven wurden auf das Ersatzgut übertragen und führten dort zu einer Sofortabschreibung (§ 24^{bis} Abs. 1 Satz 2 aStG; AGVE 1985, S. 182; Koch, a.a.O., § 24^{bis} aStG N 4, 21).

2.2. Neu wird, aufgrund der Vorgaben in Art. 8 Abs. 1 i.V.m. Art. 12 Abs. 1 StHG, bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem steuerlich massgebenden Buchwert den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zugerechnet (§ 27 Abs. 4 StG), während der restliche Gewinn unter die Grundstückgewinnsteuer fällt, indem sich dort die massgeblichen Anlagekosten aus "dem Buchwert zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen nach § 27 Abs. 4" zusammensetzen (§ 106 Abs. 1 StG). Anders ausgedrückt werden nur die wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer unterworfen (Jürg Altorfer/Julia von Ah, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Aufl., Muri/Bern 2004, § 27 N 160; Markus Reich, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/1 [StHG], 2. Aufl., Basel/Genf/ München 2002, Art. 8 N 45), also der Betrag, um den die buchhalterisch vorgenommenen oder die bei der Veranlagung nach dem volkswirtschaftlichen Einkommen (nach aStG) eingerechneten Abschreibungen (siehe dazu AGVE 1987, S. 167 ff.; 1981, S. 165 ff.; 1975, S. 334 ff.; Koch, a.a.O., § 22 N 120 f.) das steuerbare Einkommen reduzierten.

3. Bei der Frage, wie sich die früher unter altem Recht vorgenommenen Ersatzbeschaffungen auf die Besteuerung, d.h. auf die Abgrenzung der Gewinnerfassung nach § 27 Abs. 4 und § 106 StG auswirken, werden zwei entgegengesetzte Meinungen vertreten:

Die Beschwerdeführer stützen sich auf die von Marianne Klöti-Weber (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, [2. Aufl.] § 106 N 5, 7 f.) vertretene Ansicht, das neue Grundstückgewinnsteuerrecht, im Speziellen § 106 StG, sei nach § 272 StG auf Veräusserungen ab 2001 integral anzuwenden. Obwohl bei der Kommentierung zu § 106 Abs. 3 StG aufgeführt, basiert das Beispiel 2 offenkundig auf der Umschreibung der massgeblichen Anlagekosten in § 106 Abs. 1 StG,

die sämtliche Wertzuwachsgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken - sowohl auf dem veräußerten als auch auf früheren, mittels Ersatzbeschaffung ersetzten Grundstücken - der Grundstückgewinnsteuer zuweise und damit die Unterwerfung unter die Einkommenssteuer ausschliesse.

Demgegenüber halten die Steuerbehörden dafür, dass mit der noch unter altem Recht erfolgten Festlegung des Kapitalgewinns und der erfolgten Ersatzbeschaffung (verbunden mit entsprechender Sofortabschreibung) die rechtliche Qualifikation als der Einkommenssteuer unterworfenen Kapitalgewinn unabänderlich feststehe, selbst wenn dessen Besteuerung als Folge der Ersatzbeschaffung aufgeschoben worden sei. Andernfalls komme es zu einer Rückwirkung des StG. Als Konsequenz hieraus sei nicht mehr zu prüfen, wie sich der seinerzeit erzielte und zur Ersatzbeschaffung verwendete Kapitalgewinn zusammensetzte (Wertzuwachs einerseits, wieder eingebrachte Abschreibungen andererseits).

4./4.1./4.1.1. § 272 Abs. 1 StG als formelle Übergangsbestimmung erklärt das Datum der öffentlichen Beurkundung als intertemporalrechtlich massgeblich. Damit steht zwar fest (was auch gar nicht streitig ist), dass bei einer Veräußerung von Grundstücken das StG zum Zuge kommt, doch besagt dies mangels einer konkreteren Regelung nichts darüber aus, ob bestimmte steuerlich bedeutungsvolle Eigenschaften (ein "steuerlicher Status"), die sich aus dem bisherigen Recht ergaben und den Grundstücken bzw. Grundstückswerten deshalb beim Inkrafttreten des neuen Rechts zukamen, durch den Rechtswechsel eine Änderung erfahren.

4.1.2. Die Folgen bei früherer Ersatzbeschaffung werden in § 106 Abs. 3 StG explizit nur für "Ersatzbeschaffungen nach Grundstückgewinnsteuerrecht" (§ 99 StG) geregelt. Dies bezieht sich auf Ersatzbeschaffungen nach neuem Recht; denn im früheren Recht fielen sie nur für selbst bewohntes Grundeigentum im Privatvermögen - und damit grundsätzlich nicht für land- oder forstwirtschaftliche Grundstücke - in Betracht (§§ 67 und 70 aStG). Über die Folgen von Ersatzbeschaffungen nach (altem) Einkommenssteuerrecht (§ 24^{bis} aStG) lässt sich daraus nichts ableiten.

Der bei der Veräusserung eines Grundstücks erzielte Gewinn entspricht der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem höheren Erlös (§ 101 StG). Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken setzen sich die Anlagekosten gemäss § 106 Abs. 1 StG aus dem "Buchwert zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen nach § 27 Abs. 4" zusammen. Vom reinen Wortlaut her könnte dies bedeuten, dass lediglich die ab 2001 unter der Herrschaft des StG vorgenommenen Abschreibungen (indirekt) der Einkommenssteuer unterworfen werden und der gesamte restliche Gewinn mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird. Dies kann aber nicht der Sinn der Norm sein; aus Art. 8 Abs. 1 Satz 1 StHG und § 27 Abs. 4 StG geht klar hervor, dass die gesamten wieder eingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer unterstehen, also auch die vor dem Rechtswechsel vorgenommenen. Die Formulierung des § 106 Abs. 1 StG bedeutet demnach einfach, dass sich die Definition der dort erwähnten Abschreibungen nach § 27 Abs. 4 StG richtet, also als Differenz zwischen den Anlagekosten und dem steuerlich massgebenden Buchwert (Klöti-Weber, a.a.O., § 106 N 1). Einen intertemporalen Bezug weist die Bestimmung nicht auf.

§ 106 StG regelt somit insgesamt keine intertemporalrechtlichen Sachverhalte.

4.1.3. Hieraus folgt, dass sich dem StG keine konkrete Antwort auf die hier gestellte Frage entnehmen lässt.

4.2. In der Botschaft des Regierungsrats vom 21. Mai 1997 zur Totalrevision der aargauischen Steuergesetze ist zu § 103 des Entwurfs (mit Ausnahme einer geringfügigen stilistischen Änderung wörtlich dem jetzigen § 106 StG entsprechend) ausgeführt (S. 95):

"Fand unter dem bisherigen Recht eine steueraufschiebende Ersatzbeschaffung statt, ist das Steuersubstrat der Einkommenssteuer tangiert. Deshalb hat die Besteuerung der bisher vorgenommenen Abschreibungen systemkonform mit der Einkommenssteuer zu erfolgen. Hingegen ist bei den nach neuem Recht erfolgten Ersatzbeschaffungen zu berücksichtigen, dass der Wertzuwachs mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen ist und somit bei Ersatzbeschaffungen auch dem Grundstückgewinnsteuersubstrat erhalten bleibt. Das stellt Abs. 3 sicher ..."

Diesen Ausführungen entspricht das Berechnungsbeispiel 1 im Anhang 6 (wiedergegeben bei Klöti-Weber, a.a.O., § 106 N 7).

In der grossrätlichen Kommission wie auch nachher im Grossen Rat wurde § 103 des Entwurfs weder diskutiert noch abgeändert. Insofern entspricht es dem klar ausgedrückten Willen des Gesetzgebers, sämtliche unter dem alten Recht vorgenommenen Abschreibungen der Einkommenssteuer zu unterwerfen, insbesondere auch die im Zusammenhang mit Ersatzbeschaffungen vorgenommenen Sofortabschreibungen auf dem neuen Gegenstand des Geschäftsvermögens, wenn dieser nach Inkrafttreten des StG veräussert wird.

4.3./4.3.1. Unter dem Steuergesetz von 1945 löste bei Landwirtschaftsbetrieben die Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen keine Einkommensbesteuerung aus, wohl aber unter dem nachfolgenden Steuergesetz von 1966. Das Verwaltungsgericht führte dazu aus, das Steuergesetz 1966 könne nur Geltung beanspruchen für die Festsetzung der Einkommenssteuern ab 1967. Aus seinen Bestimmungen lasse sich nicht ableiten, dass auch für Vorgänge vor seinem Inkrafttreten festgelegt werden sollte, wieweit sie einen Übergang vom Geschäfts- ins Privatvermögen oder umgekehrt darstellen könnten; ebenso wenig ergebe sich daraus, dass durch das Inkrafttreten des neuen Gesetzes eine Um- oder Rückwandlung von Privat- in Geschäftsvermögen erfolge. Vielmehr sei der beim Inkrafttreten bestehende Zustand bezüglich der Aufteilung Geschäfts-/Privatvermögen als gegeben hinzunehmen. Nur soweit in diesem Zeitpunkt Geschäftsvermögen bestanden habe, sei gestützt auf das Steuergesetz 1966 eine Besteuerung bei der Überführung ins Privatvermögen zulässig (AGVE 1976, S. 174 f.).

4.3.2. Ein Geschäftsgrundstück wurde 1982 veräussert, als noch das Steuergesetz 1966 in Kraft war; es wurde eine Ersatzbeschaffungsrückstellung gebildet, die 1984 aufgelöst wurde und somit beim Einkommen des Bemessungsjahres 1984, nun unter der Geltung des aStG, aufzurechnen war. Der Besitzesdauerabzug auf Kapitalgewinnen, der durch das aStG neu eingeführt worden war, wurde dem Steuerpflichtigen verwehrt. Das Verwaltungsgericht hielt fest, der Kapitalgewinn sei 1982 erzielt worden und habe bei der Veranlagung 1983/84 festgesetzt werden müssen. Auch wenn die Besteuerung

wegen der vorgesehenen Ersatzbeschaffung hinausgeschoben worden sei, dürfe der Kapitalgewinn nicht neu auf Grundlage des aStG statt des Steuergesetzes 1966 berechnet werden (AGVE 1990, S. 201).

4.3.3. Die Sachverhalte, über die das Verwaltungsgericht in diesen früheren Entscheiden zu befinden hatte, sind zwar mit dem jetzt streitigen Sachverhalt nicht direkt vergleichbar, weisen aber doch erhebliche Ähnlichkeiten auf. Dies gilt insbesondere für den zweiten Entscheid. Wie im jetzt vorliegenden Fall war dort unter altem Recht ein (der Einkommenssteuer unterliegender) Kapitalgewinn festgesetzt worden, wenn auch unter Aufschub der Besteuerung im Hinblick auf die vorgesehene oder bereits erfolgte Ersatzbeschaffung.

In beiden angeführten Fällen lehnte es das Verwaltungsgericht ab, dem neuen Recht - unter dem die Besteuerung erfolgte - Auswirkungen auf die Beurteilung der früheren Verhältnisse, die weiterhin eine Rolle spielten, zuzubilligen. In der Tat besteht eine Verwandtschaft zu den Tatbeständen der sog. unechten Rückwirkung (siehe dazu Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich 2006, Rz. 337 ff.).

4.4. Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der gesetzgeberische Wille klar darauf gerichtet war, die noch unter dem aStG erfolgten Abschreibungen, einschliesslich derjenigen bei Ersatzbeschaffungen, im Rahmen der Gewinnaufteilung zwischen § 27 Abs. 4 und § 106 Abs. 1 StG vollumfänglich der Einkommenssteuer zu unterwerfen. Dieser Wille fand im Gesetz keinen deutlichen Ausdruck. Dies schadet angesichts der Nähe zu Tatbeständen der unechten Rückwirkung jedoch nicht, da die Rückwirkung neuen Rechts - auch die zulässige "unechte" - und nicht deren Ausschluss im Gesetz angeordnet werden (oder sich zumindest klar aus dem Gesetz ergeben) muss; dieser Grundsatz liegt auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts zu früher beurteilten übergangsrechtlichen Problemen im Steuerrecht zugrunde.

5. Die Auslegung von § 106 StG durch die Steuerbehörden, die auch dem angefochtenen Entscheid zugrunde liegt, ist somit zu bestätigen.

(Hinweis: Gegen diesen Entscheid wurde beim Bundesgericht Beschwerde erhoben.)

23 Geschäftsverlust. Verlustverrechnung (§ 24 lit. b Ziff. 3; § 53 Abs. 1 und 2 aStG).

- **Der Verlust, den der Veräusserer bei der Übertragung des Landwirtschaftsbetriebs an den Sohn zum landwirtschaftlichen Ertragswert erleidet, muss steuerlich anerkannt werden, vorausgesetzt, dass er sich aus der Buchhaltung oder vergleichbaren Aufzeichnungen ergibt und dass der Erwerber den Kaufpreis als Eröffnungsbuchwert einsetzt (Erw. 2).**
- **Der Veräusserer kann den Verlust, sofern dieser nicht in eine Bemessungslücke fällt, mit anderem Einkommen verrechnen (Erw. 1.1, 3).**

Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 31. August 2006 in Sachen J.V. gegen Steuerrekursgericht. Publikation in StE 2007 vorgesehen.

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige verkaufte dem Sohn seinen Landwirtschaftsbetrieb. Der Kaufpreis betrug Fr. x, entsprechend dem landwirtschaftlichen Ertragswert, und wurde, mit Ausnahme der übernommenen geringfügigen Grundpfandschulden, als verzinsliches Darlehen stehen gelassen. Der Steuerpflichtige machte in der Folge geltend, er habe einen Verlust erlitten, da der Buch- bzw. der steuerlich massgebliche Restanlagewert des veräusserten Geschäftsvermögens höher gewesen sei als der erzielte Erlös, und verlangte die steuerliche Anerkennung des Verlustes.

Aus den Erwägungen

1./1.1. Das Einkommen wird nach dem Durchschnitt der zwei Bemessungsjahre festgesetzt. Verlustüberschüsse im einen Jahr können vom Einkommen des anderen Jahres abgezogen werden (§ 53 Abs. 1 und 2 aStG; sog. innerperiodische Verlustverrechnung). Die Verlustverrechnung ist nicht auf eine bestimmte Einkommensquelle - der die Gewinnungskosten (Abzüge) sachlich zugeordnet werden