

II. Kantonale Steuern

15 § 27 Abs. 4 StG

Einheitlichkeit der Wiedereinbringung von Abschreibungen: Keine Unterscheidung bei Verbuchung in verschiedenen Konten und Vollabreibung eines Teils des Kaufobjekts

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 27. Januar 2016, i.S. E.H. und I.H. gegen KStA (WBE.2015.359).

Aus den Erwägungen

2.2.

Werden im Zusammenhang mit der ganzen oder teilweisen Liquidation eines Landwirtschaftsunternehmens verschiedene land- und/oder forstwirtschaftliche Parzellen veräussert oder ins Privatvermögen überführt, versteht sich von selbst, dass dabei erzielte Gewinne und Verluste bei Ermittlung des gemäss § 27 Abs. 4 StG (bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG) zu versteuernden Gewinns bis zur Höhe der Anlagekosten getrennt für die einzelnen betroffenen Objekte zu ermitteln sind. Ein solches Vorgehen ist schon deshalb geboten, weil der zu versteuernde Gewinn eine synthetische Grösse darstellt, der sich im Einzelfall als Nettogrösse aus Gewinnen und Verlusten zusammensetzen kann (so schon Urteil des Verwaltungsgerichts vom 20. Mai 2009 [WBE.2008.385] Erw. 4.3; ebenso JULIA VON AH, in: MARIANNE KLÖTI-WEBER/DAVE SIEGRIST/DIETER WEBER [Hrsg.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri/Bern 2015, § 27 N 163; vgl. auch MARKUS REICH, Steuerrecht, 2. Aufl., Zürich 2012, § 15 Rz 54 f.).

2.3.

Hier geht es jedoch nicht um die Überführung verschiedener Parzellen (eine mit Gewinn, die andere mit Verlust), sondern um eine

einzigste Parzelle, welche ins Privatvermögen überführt worden ist. Auf dieser Parzelle bestanden indessen verschiedene Gebäulichkeiten, von denen gemäss Darstellung der Beschwerdeführer ein Teil (Wohnhaus) noch werthaltig gewesen, dagegen ein anderer Teil (Scheune) ein Abbruchobjekt dargestellt habe und wertlos gewesen sei. Dementsprechend beantragen die Beschwerdeführer bei der Besteuerung des bei der Überführung erzielten Gewinns zu berücksichtigen, dass zwar bei der Überführung des Wohnhauses Abschreibungen wieder eingebracht hätten werden können (im Umfang von Fr. 79'065.00), bei der Überführung der wertlosen Scheune dagegen im Umfang von deren Restbuchwert (Fr. 51'000) eine Abschreibung habe vorgenommen werden müssen, welche ihrerseits den aus der Überführung der Scheune resultierenden Gewinn schmälere. Nur der entsprechende Nettogewinn (Fr. 79'065.00 abzüglich Fr. 51'000.00 = Fr. 28'065.00) dürfe – nach Abzug des darauf geschuldeten AHV-Sonderbeitrags – mit der Einkommenssteuer erfasst werden.

2.4.

2.4.1.

Buchhalterisch kann eine Liegenschaft unterschiedlich behandelt werden: Einerseits ist denkbar, die gesamte Parzelle einschliesslich der Bauten darauf gemeinsam in einer Bilanzposition zu erfassen. Es ist aber auch möglich, bei der Bilanzierung zwischen einzelnen überbauten Parzellenteilen zu unterscheiden. Wird bei getrennter Bilanzierung ein Grundstück samt der darauf befindlichen (zum Teil werthaltigen und zum Teil wertlosen Bauten) ins Privatvermögen überführt, so führt dies zur vollständigen Abschreibung des Grundstücksteils mit der wertlosen Baute und zu einem Buchgewinn auf dem Grundstücksteil mit der werthaltigen Baute. Werden hingegen sämtliche Bauten und der zugehörige Boden in einer Bilanzposition (bzw. in einem Konto) erfasst, so ergibt sich bei der Überführung kein weiterer Abschreibungsbedarf.

2.4.2.

Aus steuerlicher Perspektive ist – auf den ersten Blick – vorstellbar, dass die unterschiedliche Verbuchungsart jedenfalls bei

der hier infrage stehenden Gewinnermittlung nach § 27 Abs. 4 StG (ebenso Art. 18 Abs. 4 DBG) Konsequenzen zeitigt.

Wird gemäss der Variante "getrennte Bilanzierung" vorgegangen, ergibt sich – hinsichtlich der wertlosen Baute und des zugehörigen Landanteils – ein Buchverlust, während die Überführung der werthaltigen Baute samt Landanteil zu einem Gewinn führt. Steuerlich wäre daher zumindest denkbar, den Buchverlust im Rahmen der Kantons- und Gemeindesteuer zu berücksichtigen, durch den dann der auf dem anderen Grundstückteil erzielte Gewinn gemindert würde. Wird hingegen der Variante "gemeinsame Bilanzierung" gefolgt, so ergibt sich einzig ein Buchgewinn, nämlich der Unterschied zwischen den gesamten Anlagekosten und dem gesamten Restbuchwert.

2.4.3.

Es überzeugt zum einen nicht, dass die steuerlichen Konsequenzen eines wirtschaftlich identischen Vorgangs verschieden sein sollen, zumal es hier nicht um verschiedene Rechtsgestaltungen, sondern lediglich um unterschiedliche Verbuchungsvarianten geht. Gegen ein solches Ergebnis spricht aber auch die Auslegung von § 27 Abs. 4 StG (bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG). Obwohl in der Literatur im Zusammenhang mit diesen Normen regelmässig von wieder eingebrachten Abschreibungen gesprochen (vgl. JULIA VON AH, a.a.O., § 27 N 163; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil 2001, Art. 18 N 186 spricht immerhin von "sog." wieder eingebrachten Abschreibungen) und damit suggeriert wird, es würden Abschreibungen, die sich im Nachhinein als nicht notwendig erwiesen, wertmässig wieder eingeholt und der Besteuerung unterworfen (als Kompensation zur früheren Steuerwirksamkeit der Abschreibung), findet sich für eine solche, im Ergebnis einschränkende Auslegung von § 27 Abs. 4 StG (bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG) kein Anhaltspunkt im Wortlaut der Bestimmung. Dort ist nämlich nicht etwa von wieder eingebrachten Abschreibungen die Rede, sondern allein von einer Zurechnung zu den steuerbaren Einkünften "bis zur Höhe der Anlagekosten". Für die Besteuerung kommt es demnach nicht darauf an, wie Teile eines Grundstücks buchhalterisch behandelt werden, wenn die Liegenschaft als Ganze ins Privatvermögen überführt

oder veräussert wird. Für diese Lösung sprechen im Übrigen neben dem Wortlaut von § 27 Abs. 4 StG (bzw. Art. 18 Abs. 4 DBG) auch Rechtsgleichheits- und Praktikabilitätsüberlegungen (vgl. so bereits zur Frage der unterschiedlichen buchhalterischen Behandlung von Grundstück und darauf befindlicher Baute WBE.2008.385 Erw. 5.3.4).

2.4.4.

Hinzu kommt hier, dass die Beschwerdeführer für die ins Privatvermögen überführte Parzelle nur ein einziges Konto in der Buchhaltung ihres Landwirtschaftsunternehmens eingestellt hatten. Auch wenn offenbar für Wohnhaus und Scheune getrennte Abschreibungstabellen geführt wurden, fällt daher von vornherein ausser Betracht, für einen Teil der ins Privatvermögen überführten Parzelle einen Verlust anzunehmen, welcher den bis zur Höhe der Anlagekosten des anderen Grundstücksteils erzielten Gewinn schmälern würde.

16 § 26a–26d StG

- **Steuerliche Nichtanerkennung von Mitarbeiteraktien, welche keine Beteiligung am Eigenkapital des Unternehmens, sondern lediglich eine Gewinnbeteiligung bezwecken.**
- **Versagen des Vertrauensprinzips bei unlauterem Auskunftsbeglehen.**

Aus dem Entscheid des Verwaltungsgerichts, 2. Kammer, vom 27. Januar 2016, i.S. A.H. gegen KStA (WBE.2015.274).

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

3.1.1.