

Zahlungen nicht nachgewiesen hat. Auch bei direkter Anwendung von Art. 11 Abs. 1 Satz 2 StHG hat der Rekurrent also keinen Anspruch auf den Tarif B.

64 Liquidationsgewinn; Kapitalgewinn bei alters- oder gesundheitsbedingter Geschäftsaufgabe (§ 45 Abs. 1 lit. f StG).

- **Die Unterzeichnung eines Revers setzt die Geschäftsaufgabe voraus. Sind die Voraussetzungen für eine altersbedingte Geschäftsaufgabe bei Unterzeichnung des Revers erfüllt, ist der Kapitalgewinn im Zeitpunkt der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens mit einer gesonderten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG zu erfassen.**

24. Mai 2007 in Sachen Erben des A.A. und der H.A., 3-RV.2006.6

Sachverhalt

Mit Revers vom 8. November 1994 erklärten A. und H.A., dass sie den Betrieb auf den 31. Dezember 1990 aufgegeben bzw. vermietet haben. Gemäss Revers wurde die Qualifikation der Liegenschaft GB X., Parz. 340, als Geschäftsvermögen beibehalten und ein Besteuerungsaufschub beansprucht.

Mit Kaufvertrag vom 5. Mai 2004 verkaufte A.A. seinem Sohn die Liegenschaft GB X., Parz. 340, für CHF 600'000.00.

Aus den Erwägungen

3.

3.1. Auch seitens der Rekurrenten ist die Steuerbarkeit und die Berechnung des steuerbaren Liquidationsgewinnes unbestritten. Hingegen wird die Besteuerung mit einer separaten Jahressteuer gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG verlangt.

3.2. Die Vorinstanz hat den ermittelten Liquidationsgewinn zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert. Zur Begründung

wurde ausgeführt, dass die alters- oder gesundheitsbedingte Betriebsaufgabe gemäss dem aktenkundigen Revers per 1. Januar 1991 erfolgt sei. Der zu besteuernende Gewinn sei nicht anlässlich der Betriebsaufgabe sondern mit dem Verkauf der Liegenschaft an den Sohn realisiert worden. Da zwischen Betriebsaufgabe und Realisation 13 Jahre liegen, könne § 45 Abs. 1 lit. f StG nicht angewandt werden. Der Gesetzgeber habe nicht für sämtliche Gewinne die Besteuerung zum Vorsorgetarif vorgesehen. Kapitalgewinne, die vor oder nach der Betriebsaufgabe erzielt werden, seien „normal“ zu besteuern. Die vorgenommene Veranlagung entspreche der Praxis des KStA (Merkblatt Kapitalgewinne vom 30. November 2000; Steuer-tagung 2002 „Ausgewählte Bereiche natürliche Personen“). Wenn die im Rekurs vertretene Auffassung zutreffen würde, ergäben sich im Rahmen der Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG im Gesetz nicht verankerte, wesentlich weitergehende BVG-Lösungen für Selbständigerwerbende.

3.3. Die Rekurrenten lassen dagegen vorbringen, dass sich A. und H.A. mit der Unterzeichnung des Revers eine Rückkehr zur Nutzung der Geschäftsliegenschaft auf eigene Rechnung vorbehalten hätten. Im Gesetzgebungsverfahren sei darauf hingewiesen worden, dass die Erfassung von Liquidationsgewinnen aus dem Verkauf von Geschäftsliegenschaften ohne jeglichen Besitzesdauerabzug zu massiven Erhöhungen der steuerlichen Lasten führe. Da Liegenschaften von Selbständigerwerbenden oft als ihre einzige Vorsorge zu betrachten seien, sei § 45 Abs. 1 lit. f StG eingeführt worden. Der Grosse Rat habe die über die wiedereingebrachten Abschreibungen hinausgehenden Grundstückgewinne bei Gewerbebetrieben einem Sondertarif unterstellt. Als alters- und gesundheitsbedingte Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens gelte auch die Veräusserung bei bestehendem (altrechtlichem) Revers. Nicht der Zeitpunkt der Aufgabe des Unternehmens sondern die Besteuerung realisierter Reserven habe im Gesetzgebungsverfahren im Vordergrund gestanden. Die Bezeichnung „Aufgabe eines Unternehmens“ sei zudem nicht präzise formuliert und schliesse bei Revers die steuerlich privilegierte Gewinnrealisation nach der durch Revers aufgeschobenen Betriebsaufgabe nicht aus.

A. und H.A. hätten 2003 beschlossen, die Geschäftsliegenschaft anfangs 2004 an den Sohn zu verkaufen, da sich bei H.A. ernsthafte gesundheitliche Störungen abgezeichnet hätten und deshalb zu vermuten gewesen sei, dass in diesem Zusammenhang erhebliche (Pflege-)Kosten anfallen werden. Die Veräusserung sei somit alters- und gesundheitsbedingt gewesen und § 45 Abs. 1 lit. f StG anwendbar.

4.

4.1. Nach § 23 Abs. 1 StG setzt die Erstellung eines Revers voraus, dass der Betrieb vom Betriebsinhaber nicht mehr weitergeführt wird. Der Revers hat ausdrücklich schriftlich anschliessend an die Geschäftsaufgabe zu erfolgen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 23 StG N 4). In dieser Hinsicht ist § 21 Abs. 1 aStG identisch formuliert (VGE vom 20. November 2006 in Sachen H. + D.S.; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Auflage, Muri-Bern 1991, § 21 aStG N 2). Das Steuerrekursgericht hat dazu ausgeführt (RGE vom 19. Mai 2005 in Sachen M.G.):

„§ 21 Abs. 1 aStG geht davon aus, dass ein Betrieb nicht weitergeführt wird, aber unverändert im Eigentum des Geschäftsinhabers verbleibt. Der Sinn dieser Bestimmung liegt darin, eine Liquidationsgewinnsteuer zu vermeiden, wenn längerfristig eine Übergabe des Betriebes in der Familie vorgesehen ist. Unter diesen Voraussetzungen stehen dem Eigentümer die steuerlichen Privilegien im Sinne von § 21 Abs. 1 lit. a (Ertragswertbesteuerung) und lit. b aStG (Steueraufschub) zu. Werden die zum Unternehmen gehörenden Vermögenswerte gesamthaft veräussert oder ins Privatvermögen überführt, endet der Steueraufschub. Dies gilt aber auch dann, wenn wesentliche Teile des Betriebes veräussert werden. Dann fallen die Gründe für die Anwendung von § 21 aStG weg. Es geht nicht mehr darum, den Betrieb für einen familieninternen Nachfolger zusammenzuhalten. Eine Liquidationsgewinnsteuer ist dann auch gegen den Willen des Steuerpflichtigen zu veranlagern, wenn er sein Unternehmen zum grössten Teil veräussert hat und die verbleibenden Vermögenswerte keine eigenständige Bewirtschaftung mehr erlauben (vgl. RGE vom 2. Juli 1998 in Sachen U.M.).“

Ebenso unbestritten ist, dass der mit einem altrechtlichen Revers vereinbarte Steueraufschub auch unter dem neuen Steuergesetz weiter gilt und das im Revers genannte Geschäftsvermögen diese

Qualifikation beibehält (Ausnahmen im Zusammenhang mit dem Übergang von der Wertzerlegungs- zur Präponderanzmethode in § 266 StG). Mit der Veräusserung von Geschäftsvermögen bei bestehendem Revers findet keine nochmalige Geschäftsaufgabe statt. Allein die steuerliche Abrechnung erfolgt wegen der steueraufschiebenden Wirkung des Revers grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Willenserklärung auf Überführung oder der Veräusserung und nicht auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Geschäftsaufgabe (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, a.a.O., § 23 StG N 8).

Der unterzeichnete Revers basiert auf der Geschäftsaufgabe per 31. Dezember 1990. Die Veräusserung der Liegenschaft im Jahr 2004 führt nicht zu einer erneuten (zweiten) Geschäftsaufgabe. Das gilt umso mehr, als A. und H.A. bis zur Veräusserung der Geschäftsliegenschaft an ihren Sohn das Geschäft nicht mehr weitergeführt haben.

4.2. Der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 40 % des Tarifes unterliegen Kapitalgewinne, die anlässlich der alters- oder gesundheitsbedingten Aufgabe eines Unternehmens oder Geschäftsbetriebes bei der Veräusserung oder Überführung ins Privatvermögen von Grundstücken des Geschäftsvermögens erzielt werden, soweit der Erlös die Anlagekosten übersteigt und soweit er nicht der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (§ 45 Abs. 1 lit. f StG). Nach § 30 Abs. 1 StGV setzt die Besteuerung eines Kapitalgewinnes nach § 45 Abs. 1 lit. f StG den lückenlosen Nachweis der Gestehungskosten voraus. Altersbedingt ist die Geschäftsaufgabe dann, wenn der Betriebsinhaber oder die Betriebsinhaberin im Zeitpunkt der Geschäftsaufgabe das 60. Altersjahr vollendet hat (§ 30 Abs. 2 StGV). Als gesundheitsbedingt gilt die Aufgabe eines Unternehmens oder Geschäftsbetriebes, wenn die Betriebsinhaberin oder der Betriebsinhaber wegen erheblicher und dauernder Beeinträchtigung der Gesundheit nicht mehr in der Lage ist, die bisherige selbständige Erwerbstätigkeit fortzuführen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mindestens eine halbe IV-Rente ausgerichtet wird (§ 30 Abs. 3 StGV).

Ein Fall der Grundstückgewinnsteuer (insbesondere kein Anwendungsfall von § 27 Abs. 4 StG; keine Veräusserung von land-

wirtschaftlichen Grundstücken) liegt nicht vor. Der Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Geschäftsliegenschaft unterliegt damit der Einkommenssteuer, ebenso die wiedereingebrachten Abschreibungen, welche so oder anders zusammen mit dem übrigen Einkommen zu besteuern sind.

4.3. (Zitate aus den Gesetzesmaterialien)

4.4. Den Materialien lässt sich entnehmen, dass sich § 45 Abs. 1 lit. f StG auf einen Vorschlag der Vertreter der Verwaltung aus Anlass der Diskussion in der Kommission über den Wegfall des Besitzesdauerabzuges abstützt. In der grossrätlichen Kommission stand immer die Milderung der Besteuerung von Kapitalgewinnen im Vordergrund, bei denen die Geschäftsliegenschaft als Teil der Altersvorsorge einer selbständigerwerbenden Person eingestuft werden konnte. Der offenbar in der 1. Lesung noch nicht völlig durchdachte (vgl. die dargelegte Entstehungsgeschichte in der 1. Lesung) Gesetzestext wurde auf Vorschlag des Regierungsrates in der 2. Lesung des Steuergesetzes angepasst. Unverändert ist die Passage geblieben, dass eine gesundheits- oder altersbedingte Geschäftsaufgabe zu einer privilegierten Besteuerung führen soll. Auch bei der Definition dieser Elemente stand offensichtlich in der grossrätlichen Kommission ausdrücklich der Gedanke Pate, dass der Liegenschaftswert einen Bestandteil der Altersvorsorge Selbständigerwerbender bilde.

Für das Kriterium „anlässlich der Betriebsaufgabe“ wurde weder in den Beratungen der Kommission noch im Plenum des Grossen Rates eine nähere Definition angegeben. Eine solche lässt sich aus dem Wortlaut selbst nicht mit Sicherheit ableiten, zumal das Wort „anlässlich“ sich sowohl in Bezug auf einen bestimmten Zeitpunkt („Betriebsaufgabe“), als auch im Sinne von „mit der Betriebsaufgabe sachlich zusammenhängend“ interpretieren lässt. Entgegen den Ausführungen im angefochtenen Einspracheentscheid ist der Wortlaut nicht klar. Den Voten in der Kommission und im Grossen Rat folgend ist jedoch von einer „kleinlichen“ Auslegung abzusehen.

Vor diesem Hintergrund muss auf den Sinn von § 45 Abs. 1 lit. f StG abgestellt werden, wonach der weggefallene Besitzesdauerabzug durch eine milde Besteuerung, vergleichbar derjenigen bei Vorsorgeleistungen, kompensiert (tarifliche Anpassung) werden soll. Eine

Einschränkung in zeitlicher Hinsicht ist damit nicht ausgedrückt worden. Dafür spricht auch, dass in § 30 StGV lediglich die Kriterien altersbedingt (Abs. 2) und gesundheitsbedingt (Abs. 3) definiert worden sind.

Mangels zeitlicher Einschränkung ist die Besteuerung – wie im vorliegenden Sachverhalt – auch dann noch gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG möglich (entgegen der im Referat anlässlich der Steuertagung 2002 zum Thema „Ausgewählte Bereiche natürliche Personen“, Ziff. 2.5.4, vertretenen Auffassung und entgegen den Ausführungen im Merkblatt „Kapitalgewinne“), wenn das Kriterium altersbedingt oder gesundheitsbedingt im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe erfüllt war, vorerst jedoch ein Revers abgegeben wurde, womit die Besteuerung der alters- oder gesundheitsbedingten Betriebsaufgabe noch aufgeschoben wurde. Sowohl A.A., geb. 1921, als auch H.A., geb. 1924, waren im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe per 31. Dezember 1990 über sechzig Jahre alt. Die Voraussetzung „altersbedingte Betriebsaufgabe“ ist somit als erfüllt zu betrachten und gibt Anspruch auf eine gesonderte Besteuerung des Wertzuwachsgewinnes gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG.

65 Vermögenssteuer; Scheidung eines Ehepaares (§ 46 Abs. 1 StG).

- **Bei einem Ehegatten können nicht bereits vor Rechtskraft des Scheidungsurteils Vermögensteile aus Güterrecht besteuert werden.**

26. April 2007 in Sachen B.S., 3-RV.2006.95

Aus den Erwägungen

2.

2.1. Die Rekurrentin und ihr ehemaliger Ehemann lebten seit dem 24. Mai 2000 getrennt.

Am 31. Mai 2000 hat die Rekurrentin eine Scheidungsklage eingereicht.

Ende Juli/anfangs August 2002 ist das Vermögen des Ehepaares S. geteilt worden. Dabei hat die Rekurrentin „aufgrund der noch