

Rekurrentin hätte wohl bereits ab diesem Zeitpunkt mit einem Verlust des Darlehens (im bisher gewährten Umfang) rechnen müssen. Dass sie in diesem Zeitpunkt keine Wertberichtigungen (eine Nachholung im Jahr 2005 wäre insoweit aufgrund des Periodizitätsprinzips unzulässig gewesen) vorgenommen hat, zeigt wiederum, dass es sich nicht um ein geschäftliches Darlehen gehandelt hat. Einem Dritten wäre keine Darlehenserrhöhung - insbesondere nicht ohne jegliche Sicherheiten - gewährt worden. Dies spricht eindeutig für die Darlehensgewährung aus privaten Motiven.

(...)

5.6.

Insgesamt ist eine geschäftliche Zusammenarbeit zwischen der Rekurrentin und der Z. AG, welche eine Darlehensgewährung als geschäftlich motiviert erscheinen liesse, nicht zu erkennen und nicht glaubhaft.

Der Steuerkommission ist daher beizupflichten, dass der Nutzen des der Z. AG gewährten Darlehens für die Einzelfirma der Rekurrentin nur verschwindend klein gewesen sein kann und die Darlehensgewährung privat motiviert war. Einzig die buchhalterische Behandlung durch die Rekurrentin stellt ein - zu relativierendes - Indiz dar, dass das Darlehen zum Geschäftsvermögen zu zählen wäre. Demgegenüber fehlt es jedoch offensichtlich an einem relevanten geschäftlichen Zweck. Die konkreten Umstände der Darlehensgewährung sprechen klar gegen ein geschäftliches Darlehen. Es ist von einem Privatdarlehen und damit von Privatvermögen auszugehen, welches nicht erfolgswirksam abgeschrieben werden durfte.

71 Gewinnungskosten des selbstständig Erwerbenden; Ersatzbeschaffung (§ 37 StG)

Eine Ersatzbeschaffung ist auch möglich, wenn mit dem Verkauf des Anlagevermögens ein Betriebszweig des Unternehmens aufgegeben wird.

Aus dem Entscheid des Steuerrekursgerichtes vom 26. Mai 2011 in Sachen W. + L.Z. (3-RV.2009.200).

Aus den Erwägungen

3.

3.1.

Der Rekurrent ist Inhaber der Einzelfirma "XYZ", die folgenden Zweck verfolgt: "Auto- und Motorradfahrschule, Verkehrstheorieschule sowie Carreisen." (Handelsregistrauszug).

Mit Vertrag vom 25. Oktober 2007 veräusserte der Rekurrent die beiden Reisecars für CHF 225'000.00 (exkl. MWSt). Für den Gewinn aus dem Verkauf der Reisecars von CHF 209'500.00 verbuchte der Rekurrent eine Ersatzbeschaffungsrückstellung. Im Dezember 2007 erwarb er einen Opel (Fahrschulfahrzeug), wobei er im Umfang des Kaufpreises von CHF 28'300.00 die Ersatzbeschaffungsrückstellung auflöste. Der Buchwert der Ersatzbeschaffungsrückstellung per 31. Dezember 2007 betrug damit noch CHF 181'200.00.

3.2.

Die Steuerkommission ist der Ansicht, der Rekurrent führe zwei separate, voneinander unabhängige Betriebe: die Fahrschule und die Carreisen. Dies gelte, auch wenn für beide Betriebe nur eine Buchhaltung geführt werde. Da der Betrieb Carreisen mit dem Verkauf der Reisecars aufgegeben und damit liquidiert worden sei, sei die Bildung einer Ersatzbeschaffungsrückstellung nicht möglich und der Gewinn aus dem Verkauf der Reisecars mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Die Steuerkommission rechnete daher CHF 209'500.00 zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten hinzu, anerkannte auf der anderen Seite eine Abschreibung von 40 % auf dem Kaufpreis des im Jahr 2007 erworbenen Opel, also CHF 11'300.00.

3.3.

Gemäss § 37 Abs. 1 StG können beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt übertragen werden, das innert angemessener Frist, in der Regel 1 Jahr vor oder 3 Jahre nach der Veräusserung, für das gleiche Unternehmen erworben wird. Die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz ist ausgeschlossen. Sofern die Anschaffung nicht im

gleichen Geschäftsjahr stattfindet, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden (§ 37 Abs. 2 StG).

Unter Ersatzbeschaffung versteht das Gesetz den Aufschub (vorläufigen Verzicht) der Besteuerung eines bei der Veräusserung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen erzielten Gewinns, sofern die dabei offengelegten stillen Reserven innert einer bestimmten Frist auf betriebsnotwendiges Anlagevermögen übertragen werden (VGE vom 20. Mai 2009 in Sachen W. + M.D. [WBE.2009.191]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009, § 37 StG N 1, mit Hinweisen).

Die steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist auf den Bereich des betriebsnotwendigen Anlagevermögens beschränkt. Es muss sich sowohl beim ausgeschiedenen wie auch beim wiederbeschafften Wirtschaftsgut um betriebsnotwendiges Anlagevermögen handeln. Der Begriff des Anlagevermögens setzt sich aus den einer Unternehmung dauernd dienenden körperlichen Anlagen, Immaterialgütern sowie aus den Dauerbeteiligungen zusammen. Die Wirtschaftsgüter werden als betriebsnotwendig eingestuft, wenn sie nach ihrer Zweckbestimmung unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können (VGE vom 20. Mai 2009 in Sachen W. + M.D. [WBE.2009.191]; Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, a.a.O., § 37 StG N 12 ff.). Ausgeschlossen ist die Ersatzbeschaffung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder durch ihren Ertrag dienen (§ 37 Abs. 3 StG).

3.4.

Der Kanton Aargau folgt damit - gemäss dem ausdrücklichen politischen Willen - der sogenannten Reinvestitionstheorie, wonach lediglich vorausgesetzt wird, dass betriebsnotwendige Anlagegüter durch andere betriebsnotwendige Anlagegüter ersetzt werden (VGE vom 16. Juni 2010 in Sachen W. + E.H. [WBE.2009.321]). Gemäss dem Merkblatt "Kapitalgewinne" des Kantonalen Steueramtes vom 30. November 2000 (gültig ab 2001) ist auch die Ersatzbeschaffung eines ganzen Betriebes durch einen neuen Betrieb - innerhalb des gleichen Unternehmens - steuerneutral möglich.

3.5.

Es ist unbestritten, dass der Rekurrent mit den Reiscars betriebsnotwendiges Anlagevermögen veräussert hat. Gemäss der dargelegten gesetzlichen Grundlage ist damit, da er sein Unternehmen weitergeführt hat, eine Ersatzbeschaffung für den erzielten Kapitalgewinn möglich. Entgegen der Ansicht der Steuerkommission spielt es keine Rolle, dass der Betriebszweig Carreisen aufgegeben wurde, da der Rekurrent sein Unternehmen im Übrigen weiterführte.

3.6.

Es könnte sich höchstens die Frage stellen, ob aufgrund der bis 31. Dezember 2008 geltenden Regelung der Ersatzbeschaffung in Art. 8 Abs. 4 StHG eine Ersatzbeschaffung zu verweigern wäre, da danach die Funktionsgleichheit zwischen dem veräusserten Objekt und dem Ersatzobjekt erforderlich war. Dazu ist einerseits festzuhalten, dass wohl gestützt auf den Grundsatz der "Gleichbehandlung im Unrecht" dem Rekurrenten die Ersatzbeschaffung zu gewähren wäre, da der Kanton Aargau offensichtlich nicht von seiner grosszügigen Gewährung von Ersatzbeschaffungen abweichen will. Andererseits ist in der seit 1. Januar 2009 geltenden Fassung von Art. 8 Abs. 4 StHG die Voraussetzung der Funktionsgleichheit gestrichen worden.

3.7.

Den Rekurrenten ist daher die Bildung einer Ersatzbeschaffungsrückstellung auf dem Kapitalgewinn aus der Veräusserung der Reiscars von CHF 209'500.00 zu gewähren.

72 Vermögenssteuer; Dividendenentlastung für qualifizierte Beteiligungen an Unternehmungen mit Sitz im Ausland (§ 54 Abs. 3 StG)

Der bundesgerichtlichen Rechtsprechung folgend ist § 54 Abs. 3 StG als verfassungswidrig zu betrachten. Da das Verwaltungsgericht § 54 Abs. 3 StG trotz dessen Verfassungswidrigkeit weiterhin anwendet, ist die Norm im Sinne der Gleichbehandlung im Unrecht auf Beteiligungen an ausländischen Unternehmungen anzuwenden.

Aus dem Entscheid des Steuerrekusgerichtes vom 25. August 2011 in Sachen U. + M.B. (3-RV.2010.85).