

für den Zeitraum vom Jahr 2010 bis (und mit) dem Jahr 2027 bezahlt. Bei der verbuchten Abgrenzung handelt es sich somit – wie die Rekurrenten im Schreiben vom 25. September 2013 korrekt ausführten – um eine Passive Rechnungsabgrenzung bzw. genauer um Transitorische Passiven ("Einnahmen im alten Jahr, die als Ertrag dem nächsten Rechnungsjahr gutzuschreiben sind. Dazu gehören z.B. im Voraus erhaltene Kapitalzinsen, Mieten, Prämien" [HWP 2009, Band 1, S. 192]).

Entgegen der Ansicht der Steuerkommission V. besteht damit ein Grund, die Entschädigung von CHF 156'250.00 auf 18 Jahre (von und mit 2010 bis und mit 2027) aufzuteilen. Dieser Ansicht war im Übrigen auch der LE KStA noch im Veranlagungsverfahren. Er hat die "Rückstellung" dort noch anerkannt mit dem ausdrücklichen Hinweis, die Entschädigung sei für 18 Jahre bezahlt worden.

4.3.

Die Passive Rechnungsabgrenzung "Entschädigung Auffüllvolumen" von CHF 147'569.00 ist damit, wie in der Buchhaltung des Rekurrenten verbucht, sowohl bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens als auch beim steuerbaren Vermögen zum Abzug zuzulassen. Auf die entsprechenden Aufrechnungen ist zu verzichten.

64 Gewinnungskosten bei selbständiger Erwerbstätigkeit; Warenlagerdrittel (§ 36 Abs. 1 StG)

Das sogenannte Warenlagerdrittel darf auf Vorräten von Handelswaren gebildet werden, aber nicht auf Verbrauchsgütern. Bei den rund 24'000 Junghennen eines Zuchtbetriebs handelt es sich um Handelsvieh. Die Verbuchung des Warenlagerdrittels ist zulässig.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. September 2015 in Sachen P. + C.G. (3-RV.2014.87).

Aus den Erwägungen

2.

Der Rekurrent betreibt in selbständiger Erwerbstätigkeit die "Geflügelzucht X" in A.

(...)

4.

4.1.

4.1.1.

Der Rekurrent hat im Konto "1070 Warenlager" per 31. Dezember 2009 unter anderem die folgenden Bestände erfasst:

3010 Eier	1'695.75
3100 Futter	10'030.10
3110 Streue	4'730.90
3120 Junghennen	113'622.20

Zudem verbuchte er im Konto "1078 Rückstellung Warenlager" erfolgswirksam je rund ein Drittel des Warenbestandes:

3010 Eier	595.75
3100 Futter	3'030.10
3110 Streue	1'530.90
3120 Junghennen	37'622.20

Das Total der "Rückstellung Warenlager" beträgt CHF 42'778.95.

Auf den weiteren im Konto "1070 Warenlager" aktivierten Vorräten, wie insbesondere für Desinfektionsmittel, Hilfsmittel, Treibstoffe, Heizöl und Packmaterial, wurden keine Rückstellungen gebucht.

4.1.2.

Die Steuerkommission A. anerkannte die Rückstellung nicht und rechnete einen Betrag von CHF 42'778.00 auf. Sie führte aus, der Nachweis einer Handelstätigkeit sei nicht erbracht worden. So werde etwa beim Futter ein Aufwand von CHF 452'669.00 und ein Ertrag von nur CHF 27'399.00 (6 % des Aufwandes) ausgewiesen. Bei diesem Verhältnis könne nicht von einem Handelsbetrieb gesprochen werden. Da auf Verbrauchsgütern eine Rückstellung in Form

des sogenannten Warenlagerdrittels nicht zulässig sei, könne diese vorliegend nicht gewährt werden (Einspracheentscheid).

In Bezug auf die verbuchte Rückstellung auf dem Tierbestand äussert sich die Steuerkommission A. im Einspracheentscheid nicht. Hierzu findet sich in den Akten einzig die Aussage des Landwirtschaftsexperten des Kantonalen Steueramtes (LE KStA) an der Verhandlung (...): "Auf Tieren kein Warenlagerdrittel".

(...)

4.2.

Beim sogenannten Warenlagerdrittel (oder Warendrittel) handelt es sich um eine in der Steuerpraxis unabhängig vom Nachweis der geschäftsmässigen Begründetheit akzeptierte Wertberichtigung auf Vorräten. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass es praktisch unmöglich ist, den tatsächlichen Rückstellungsbedarf in jedem Einzelfall festzustellen. Zudem würde eine derart genaue und exakte Kontrolle einen unverantwortbaren Arbeitsaufwand bedeuten (StE 1985 B 23.44.2 Nr. 1). Die Verbuchung des Warenlagerdrittels wird auch im Kanton Aargau akzeptiert (VGE vom 24. Oktober 2013 in Sachen F.C. [WBE.2013.142]; VGE vom 26. September 2012 in Sachen E. + E.T. [WBE.2012.92], beide mit Hinweisen).

Unbestritten ist, dass auf Verbrauchsgütern das Warenlagerdrittel nicht gebucht werden kann (vgl. auch AGVE 1996 S. 231).

4.3.

Der Rekurrent hat im Jahr 2009 einen Erlös aus Eierverkäufen von CHF 202'867.11 und einen Aufwand "Eier" von CHF 146'567.31 verbucht. Zweifellos liegt hier eine Handelstätigkeit vor und es ist nicht einzusehen, weshalb das Warenlagerdrittel verweigert werden soll. Die Rückstellung von CHF 595.75 ist anzuerkennen.

4.4.

Beim Futter verkauft der Rekurrent nur einen kleinen Teil der zugekauften Produkte (für CHF 452'669.04). Er verbraucht rund 94 % für die Fütterung der Junghennen. Damit dienen die Vorräte an Futter per 31. Dezember 2009 weit überwiegend der Fütterung der eigenen Junghennen. Hier ist somit, obwohl in relativ kleinem Umfang Handel mit Futter betrieben wird, nicht von einer Handelsware

auszugehen, sondern von Verbrauchsmaterial. Das verbuchte Warenlagerdrittel von CHF 3'030.10 ist aufzurechnen.

4.5.

Dasselbe wie für das Futter gilt bei der Streue. Bei Einkäufen für total CHF 5'910.25 und Wiederverkäufen im Wert von CHF 168.00 wird der weitaus grösste Teil selbst verbraucht. Es ist von Verbrauchsmaterial auszugehen und das gebuchte Warenlagerdrittel von CHF 1'530.90 ist nicht zu gewähren.

4.6.

4.6.1.

In Bezug auf den Tierbestand von 23'791 Junghennen mit einem Buchwert von CHF 113'622.20 ist vorab festzuhalten, dass diese verkauft werden sollen und es sich insofern um Handelsvieh handelt, und nicht um Nutzvieh. Diese sind als Handelsware des Geflügelbetriebes X zu qualifizieren, was für eine Anerkennung des Warenlagerdrittels spricht.

Bei einem derart grossen Bestand an Vieh ist es praktisch unmöglich, für jedes Tier bzw. jede Herde an Junghennen den effektiven Rückstellungsbedarf korrekt zu ermitteln. Hinzu kommt, dass das Risiko von Verlusten aufgrund der Haltung (z.B. infolge von Krankheiten) viel grösser ist, als bei der Haltung einzelner oder weniger Tiere. Der Zweck der Anerkennung des pauschalen Warenlagerdrittels ist also, obwohl es sich bei der Handelsware um Vieh handelt, erfüllt.

Weiter kann auf die "Richtzahlen 2009 zur landwirtschaftlichen Buchhaltung" der Forschungsanstalt Agroscope Reckenholz-Tänikon ART verwiesen werden, die regelmässig zur Bewertung von Vieh herangezogen werden. Danach ist für Geflügel bei Beständen über 500 Stück ein "vorsichtiger Marktwert" festzustellen. Dies wird mit der Inventarisierung der Junghennen zu den Produktionskosten und der Verbuchung des Warenlagerdrittels zweifellos erfüllt.

4.6.2.

Einzugehen ist schliesslich auf die Bemerkung des LE KStA, wonach bei Vieh kein Warenlagerdrittel gebucht werden könne. Tatsächlich hat das Verwaltungsgericht des Kantons Aargau in einem Urteil vom 9. Mai 1984 (= StE 1985 B 23.44.2 Nr. 1) eine ent-

sprechende Erwägung der damaligen Steuerrekurskommission in einem Entscheid vom 29. Januar 1982 (ebenfalls abgedruckt in StE 1985 B 23.44.2 Nr. 1) geschützt. Die Steuerrekurskommission führte dort aus, dass gemäss § 41 Abs. 2 des damals geltend Steuergesetzes vom 17. Mai 1966 (aStG 1966) nur bei Waren die Bewertung gemäss den Anschaffungs- oder Herstellungskosten festzusetzen und den Verlustrisiken Rechnung zu tragen sei. Dagegen werde gemäss § 41 Abs. 1 aStG 1966 der Steuerwert der Viehhabe nach dem Mittel des Verkehrs- und des Schlachtwertes (sogenannter Einheitswert) festgesetzt. Dieser Einheitswert gelte unabhängig davon, ob das Vieh zum Anlage- oder Umlaufvermögen gehöre. Deshalb könne das Warenlagerdrittel bei Vieh nicht geltend gemacht werden.

Diese Erwägungen sind indes unter dem im Jahr 2009 geltenden Steuergesetz nicht mehr aktuell. Gemäss § 48 StG wird bewegliches Vermögen (ausser Wertschriften), das zum Geschäftsvermögen der steuerpflichtigen Person gehört, zu dem für die Einkommenssteuer massgeblichen Wert bewertet. Eine Unterscheidung zwischen Vieh, Waren und anderen Positionen wird nicht (mehr) gemacht. Insofern schliesst das StG beim Handelsvieh die Verbuchung und Gewährung des Warenlagerdrittels nicht aus.

4.6.3.

Insgesamt ist im vorliegenden Fall eines Geflügelhändlers mit einem grossen Bestand das Warenlagerdrittel auf dem Handelsvieh zu gewähren. Die verbuchte Rückstellung von CHF 37'622.20 ist anzuerkennen.

4.7.

In diesem Punkt erweist sich der Rekurs als teilweise begründet. Die Aufrechnung "Auflösung Warenlagerdrittel" ist von CHF 42'778.00 zu reduzieren um CHF 38'258.00 auf neu CHF 4'520.00.

65 Liegenschaftsunterhalt (§ 39 Abs. 2 StG; § 24 Abs. 1 StGV)

- **Die Kosten für den vollständigen Ersatz eines freistehenden Carports stellen bei Nutzungskonstanz grundsätzlich abziehbaren Liegenschaftsunterhalt dar.**

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 24. September 2015 in Sachen H.H. (3-RV.2015.41).

Aus den Erwägungen

2.

2.1.

Die Rekurrentin hatte neben ihrem Haus einen im Jahr 1984 erbauten Carport. Weil dessen Flachdach undicht war, drang Wasser in die Holzkonstruktion ein, was zu Pilzbefall und Fäulnis führte. Da die Kosten für eine Reparatur der beschädigten Konstruktion unverhältnismässig hoch gewesen wären, wurde der Carport durch einen neuen ersetzt. Die Vertreterin der Rekurrentin beantragt, es seien die dadurch entstandenen Kosten von total CHF 24'268.00 vollumfänglich als Liegenschaftsunterhalt zum Abzug zuzulassen.

2.2.

Die Vorinstanz ist im Einspracheverfahren betreffend den neuen Carport von einem Mehrwert von 75 % ausgegangen und hat dementsprechend von den CHF 24'268.00 einen Viertel, d.h. CHF 6'068.00 zum Abzug zugelassen. Überdies wurde ein Abzug von CHF 1'669.00 für "diverse effektive Kleinbeträge für Unterhaltskosten" gewährt.

In der Vernehmlassung vom 11. Mai 2015 beurteilt die Vorinstanz den von ihr gewährten Abzug für den Carport als nicht korrekt. Bei den Kosten für Ersatzbauten handle es sich gemäss der Praxis des Kantonalen Steueramtes und der Rechtsprechung um nicht abzugsberechtigte Investitionen. Da für den Ersatz des Carports keine Kosten zum Abzug zugelassen werden können, wird die Gewährung des Pauschalabzuges von CHF 3'173.00, also eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens von CHF 85'730.00 um