

I. Steuern

A. Kantonale Steuern

- 48 **Buchwertfortführung; Aufwertung; Bilanzberichtigung (§ 27 Abs. 2 StG)**
- Eine über dem Kaufpreis liegende Einbilanzierung von Aktiven ist handelsrechtswidrig und es ist grundsätzlich eine Bilanzberichtigung vorzunehmen. Es ist nicht eine steuerwirksame Aufwertung abzurechnen.
 - Bei einer Hofübergabe zum Ertragswert ist eine Buchwertfortführung zulässig. Der Unternehmer ist aber nicht an die ursprünglich eingereichte Buchhaltung mit den Fortführungswerten gebunden, wenn die Übergeber einen Verlust abrechnen. Beim Übernehmer ist keine Aufwertung zwischen Kaufpreis und Buchwert des Übergebers abzurechnen.

Aus dem Entscheid des Spezialverwaltungsgerichts, Abteilung Steuern, vom 20. September 2018 in Sachen L. + B.V. (3-RV.2018.13).

Aus dem Entscheid

2.

2.1.

Der Vater des Rekurrenten führte einen Landwirtschaftsbetrieb in L. Der Buchwert der Liegenschaften per 31. Dezember 2012 betrug (...) unbestritten CHF 700'505.55.

2.2.

Der Rekurrent übernahm den Landwirtschaftsbetrieb seines Vaters per 1. Januar 2013. Unter anderem erwarb er die Grundstücke des Landwirtschaftsbetriebs für CHF 390'500.00 (...). Der Vater des Rekurrenten verstarb kurz nach der Hofübergabe.

2.3.

Mit der Steuererklärung reichte der Rekurrent den Jahresabschluss 2013 des Landwirtschaftsbetriebes (Fassung 2014) ein. In der

Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2013 waren die immobilien Sachanlagen in Fortführung der Buchwerte des Vaters mit CHF 700'505.55 erfasst.

Im Jahr 2013 wurden Abschreibungen auf den Buchwerten der immobilien Sachanlagen per 1. Januar 2013 von CHF 29'008.00 verbucht (zudem wurden im Jahr 2013 Kosten aktiviert und Abschreibungen darauf verbucht). Der Buchwert der immobilien Sachanlagen per 31. Dezember 2013 (Fassung 2014) betrug CHF 673'594.25.

2.4.

Mit Schreiben vom 19. Januar 2017 reichten die Rekurrenten einen neuen Jahresabschluss 2013 des Landwirtschaftsbetriebs (Fassung 2017) ein. In der Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2013 waren die immobilien Sachanlagen neu mit dem Kaufpreis von CHF 390'500.00 erfasst. Daraus folgten tiefere Abschreibungen (auf dem Einbuchungswert) von CHF 17'834.65 und ein Buchwert per 31. Dezember 2013 von CHF 374'762.05.

Dazu führten die Rekurrenten aus, mit der Hofübergabe habe der Rekurrent den Treuhänder gewechselt. Der neue Treuhänder habe die Eingangsbilanz gestützt auf die Buchwerte des Vaters erstellt, obwohl zwischen dem Rekurrenten und seinen Eltern vereinbart gewesen sei, dass der Kaufpreis einbilanziert werde. Der Irrtum sei vom Rekurrenten erst erkannt worden, als die Mutter des Rekurrenten gegen die Veranlagung der Liquidationsgewinnsteuer, die auf einer Fortführung der Buchwerte beruht habe, Einsprache geführt habe.

2.5.

Mit Entscheid vom 3. Mai 2017 wurde die Einsprache *der Mutter des Rekurrenten* von der Steuerkommission L. gutgeheissen und der Verlust auf dem Verkauf der landwirtschaftlichen Grundstücke von CHF 310'005.00 (Verkaufspreis von CHF 390'500.00 ./ Buchwert von CHF 700'505.00) zum Abzug zugelassen.

2.6.

Die Steuerkommission L. erfasste in der Steuerveranlagung 2013 der Rekurrenten einen Gewinn aus Aufwertung von CHF 280'115.00, den sie wie folgt berechnete:

Buchwert Anfangsbilanz 01.01.2013	Fr.	700'705.00
Kaufpreis	Fr.	390'500.00

Aufwertung	Fr.	310'205.00
AHV	Fr.	-30'090.00 9.70%
Aufrechnung Ziffer 2.1	Fr.	280'115.00

(Zu dieser Berechnung ist festzuhalten, dass der Buchwert per 1. Januar 2013 CHF 700'505.00 betrug und nicht CHF 700'705.00.)

Sie führt aus, da der Verkäufer zum Kaufpreis abgerechnet habe, sei beim Rekurrenten, der die Fortführungswerte eingebucht habe, eine Aufwertung zu erfassen. Die Rekurrenten seien auf ihre korrekt geführte Buchhaltung und damit auf die Einbuchungswerte zu behaften. Es sei kein Grund erkennbar, weshalb Handelsrecht verletzt worden sei, da bei einer Hofübergabe die Fortführung der Buchwerte gemäss Praxis zulässig sei. Es liege daher keine Bilanzberichtigung vor, sondern eine nicht mehr zulässige Bilanzänderung, die einzig dazu diene, eine sich abzeichnende Aufrechnung abzuwenden.

2.7.

Die Rekurrenten führen aus, dass die über dem Kaufpreis erfolgte Einbilanzierung der Liegenschaften offensichtlich gegen das Handelsrecht verstosse. Somit liege eine zulässige Bilanzberichtigung vor, die von Amtes wegen hätte vorgenommen werden müssen. Aufgrund der Praxis und Rechtsprechung sei klar, dass der steuerliche Übergabewert dem Übernahmewert beim Erwerber entsprechen müsse. Da vorliegend bei der Mutter des Rekurrenten die Abrechnung mit dem Kaufpreis erst auf Einsprache hin anerkannt worden sei, sei es folgerichtig, beim Rekurrenten ebenfalls auf den Kaufpreis abzustellen. Im Übrigen sei die Berichtigung nicht zum Ausgleich einer sich abzeichnenden Aufrechnung vorgenommen worden. Tatsächlich sei die korrigierte Bilanz vor der Eröffnung der Veranlagung und damit vor Kenntnis der Aufrechnung eingereicht worden. Selbst wenn eine unzulässige Bilanzänderung vorliegen sollte, wäre der Rekurrent aufgrund von Treu und Glauben nicht an seine Deklaration gebunden, da er von einer zwingenden Kongruenz zwischen seiner Veranlagung und jener seiner Mutter ausgegangen sei.

(...)

3.

3.1.

Zu beurteilen ist, ob der Rekurrent mit der Anpassung der Einbuchungswerte eine Bilanzänderung oder eine Bilanzberichtigung vorgenommen hat.

3.2.

(Zitat des BGE 141 II 83, Erw. 3.2 ff.)

3.3.

Die Bestimmungen für die Bewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten finden sich in Art. 960 ff. OR. Gemäss Art. 960a Abs. 1 OR müssen Aktiven bei ihrer Erstbewertung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Auch in den Folgebewertungen dürfen Aktiven nicht höher bewertet werden (Art. 960a Abs. 2 OR). Dies gilt unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Auflage, Muri-Bern 2015, § 27 StG N 82).

3.5.

Es ist offensichtlich, dass die Einbuchungen der Liegenschaften durch den Rekurrenten zu den über dem Kaufpreis liegenden, vom Vater geführten Buchwerten gemäss Art. 960a Abs. 1 OR handelsrechtswidrig sind. Ebenso verstösst die von der Steuerkommission L. vorgenommene Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus gegen Art. 960a Abs. 2 OR und damit gegen das Handelsrecht.

Bei einer Einbringung von Geschäftsaktiven zu einem übersetzten Wert und ebenso bei einer Einbuchung zu einem zu hohen Wert ist mit einer Bilanzberichtigung der Buchwert zu korrigieren und nicht eine steuerbare Aufwertung vorzunehmen (AGVE 2009 S. 301).

3.5.

Einzugehen ist auf folgende Ausführungen im VGE vom 21. Oktober 2009 (WBE.2008.192) zur Einbuchung der Aktiven beim Übernehmer bei einer Hofübergabe (Kursivschrift nicht im Original):

"2.6.2.

Wenn der Übernehmer unmittelbar zu einem höheren als dem Erwerbspreis einbucht (wie vom Sohn des Beschwerdeführers in dessen Eröffnungsbilanz per 1. Januar 2003 im Jahresabschluss 2003 vom 17. Juni 2004 geschehen), nimmt er bereits mit der erstmaligen Einbuchung eine Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus vor, die – *sofern sie obligationenrechtlich überhaupt als zulässig betrachtet wird* (vgl. Art. 960 Abs. 2 OR) – gemäss § 27 Abs. 2 StG als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der Besteuerung unterliegt. Dies ist auch dann der Fall, wenn der von ihm gewählte Einbuchungswert den Buchwert des betreffenden Aktivums beim Veräusserer nicht übersteigt. Die Annahme einer steuerneutralen Buchwertübernahme fällt – als Gegenstück zur Anerkennung des vom Veräusserer anlässlich der Übergabe erzielten Verlusts – ausser Betracht."

Bei diesen Erwägungen ist zu beachten, dass das Rechnungslegungsrecht per 1. Januar 2013 revidiert wurde.

Gemäss der bis Ende 2012 Jahr geltenden Fassung von Art. 960 Abs. 2 OR waren Aktiven höchstens nach dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt, auf welchen die Bilanz errichtet wurde, für das Geschäft zukam. Demnach war eine Aufwertung unter gewissen Voraussetzungen zulässig. Der (erfolgsneutralen) Einbuchung von Aktiven zu einem über dem Kaufpreis, aber unter dem Geschäftswert liegenden Wert war (steuerrechtlich) durch eine Aufwertung Rechnung zu tragen (RGE vom 22. März 2012 [3-RV.2011.175] betreffend die Einbuchung von geschenkten Aktiven).

Gemäss dem ab 1. Januar 2013 neu geltenden Rechnungslegungsrecht und insbesondere Art. 960a OR ist – wie gesehen – die Einbuchung von Aktiven zu einem überhöhten Wert immer handelsrechtswidrig und damit unzulässig im Sinne des VGE vom 21. Oktober 2009 (WBE.2008.192). Daher ist steuerrechtlich einer derartigen Einbuchung nicht mehr durch eine Aufwertung, sondern durch eine Bilanzberichtigung Rechnung zu tragen (vgl. AGVE 2009 S. 301 betreffend die Einbringung von Aktiven zu einem über dem Geschäftswert liegenden Wert, die schon unter dem aOR nicht zulässig war).

3.6.

Zusätzlich zu beachten ist vorliegend, dass die Einbuchung der Aktiven zum über dem Kaufpreis liegenden, vom Vater geführten Buchwert gestützt auf eine steuerrechtliche Korrekturnorm bzw. Praxis erfolgte. Der Rekurrent hat in der Annahme, dass die Mutter ebenfalls eine Buchwertfortführung deklariert und entsprechend keinen Verlust geltend macht, die Aktiven gestützt auf diese Praxis bewusst zu hoch eingebucht. Es stellt sich die Frage, ob der Rekurrent auf eine zwar handelsrechtswidrige, aber steuerlich anerkannte Buchung zu behaften ist.

Die Möglichkeit der steuerneutralen Buchwertfortführung verfolgt den Zweck, eine Hofübergabe zum Ertragswert innerhalb der Familie nicht durch Steuerfolgen zu erschweren oder zu verunmöglichen (VGE vom 21. Oktober 2009 [WBE.2008.291]). Dieser Zweck wird ad absurdum geführt, wenn der Rekurrent vorliegend auf seine ursprüngliche Deklaration behaftet und eine steuerbare Aufwertung vorgenommen wird.

Nach Ansicht des Spezialverwaltungsgerichtes kann der Rekurrent deshalb vorliegend nicht auf die ursprüngliche Buchhaltung (Fassung 2014) behaftet werden. Zu welchem Zeitpunkt ihm bewusst wurde, dass seine Mutter keine Buchwertfortführung deklarierte, kann dabei offen gelassen werden. Ein rechtsmissbräuchliches Vorgehen des Rekurrenten ist nicht zu erkennen.

3.7.

Im Ergebnis ist der Rekurs in diesem Punkt gutzuheissen. Für die Berechnung der steuerbaren Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Rekurrenten ist auf die berichtigte Buchhaltung 2013 (Fassung 2017) abzustellen.

49 Vermögensertrag aus Secondhandpolicen (§ 29 Abs. 1 StG)

- **Berechnung des Vermögensertrages aus Secondhandpolicen.**
- **Die Beteiligung an einem Pool von Secondhandpolicen stellt eine Beteiligung an einer kollektiven Kapitalanlage dar.**