

wartsbemessung im neuen Zürcher Steuergesetz, Zürich 2000, Rz 151).

7. Der Rekurrent hat im Jahr 2000 nebst dem Bonus für das Jahr 1999 von Fr. 63'442.-- auch den anteiligen Bonus für das Jahr 2000 (1. Januar - 31. Mai) von Fr. 42'154.--, also Boni für zwei Geschäftsjahre, ausbezahlt erhalten. Die Vorinstanz hat daher aufgrund der obigen Ausführungen zu Recht den anteiligen Bonus für das Jahr 2000 von Fr. 42'154.-- als ausserordentliches Einkommen im Sinne von § 263 Abs. 2 StG betrachtet und eine gesonderte Jahressteuer erhoben (vgl. auch die Frage 11 [Bonuszahlungen] des KStA im Arbeitspapier "Die 20 häufigsten Fragen zum Übergangsrecht und die Antworten darauf"). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Auszahlung der anteiligen "Erfolgsbeteiligung 2000" im gleichen Jahr die automatische Folge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses des Rekurrenten per 31. Mai 2000 war, eine Kündigung an sich nichts Aussergewöhnliches ist und eine pro-rata-Bonuszahlung beim Austritt von Geschäftsleitungsmitgliedern den Normalfall darstellt (vgl. Bestätigung der X. AG vom 19. März 2002), weil die Gründe, welche zur Vorverlegung der Auszahlung der (anteiligen) Gratifikation für das Jahr 2000 geführt haben (in casu die Kündigung), übergangsrechtlich nicht von Belang sind. Wie bereits erwähnt ist auch unerheblich, dass der Rekurrent gemäss den Ausführungen seiner Vertreterin nicht absichtlich im Jahr 2000 kündigte, damit die Auszahlung der Gratifikation in die Bemessungslücke fällt.

#### **113 Gesonderte Jahressteuer; Abschreibungen (§ 263 Abs. 2 StG).**

- **Es liegt kein ausserordentliches Einkommen infolge Unterlassung geschäftsmässig notwendiger Abschreibungen vor, wenn ein Steuerpflichtiger die bisher ausgeübte und von den Steuerbehörden tolerierte Abschreibungspraxis in den Bemessungslückenjahren 1999/2000 konsequent weiterführt.**

28. Februar 2002 in Sachen H., RV.2001.50200/K 7180

### *Aus den Erwägungen*

3. a) Ausserordentliche Erträge auf dem Geschäftsvermögen wie beispielsweise die Unterlassung geschäftsmässig notwendiger Abschreibungen in den Jahren 1999 und 2000 unterliegen einer gesonderten Jahressteuer für das Steuerjahr, in dem sie zugeflossen sind (§ 263 Abs. 2 Satz 1 StG).

b) Diese Bestimmung lehnt sich an Art. 206 Abs. 3 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14. Dezember 1990 an (vgl. in den Gesetzesmaterialien die Beilage zur 27. Sitzung der Grossratskommission, 1. Lesung). Es kann somit die dazu ergangene Literatur und Rechtsprechung herbeigezogen werden. Obwohl in Art. 206 Abs. 3 DBG nicht von "geschäftsmässig notwendigen", sondern von "geschäftsmässig begründeten" Abschreibungen die Rede ist, kann davon ausgegangen werden, dass inhaltlich keine Differenz besteht.

3. a) Der Sinn und Zweck der gesonderten Jahressteuer gemäss § 263 Abs. 2 StG besteht darin, ausserordentliche Erträge steuerlich zu erfassen, die in der zweijährigen Übergangsperiode (1999 und 2000) entstehen, um zu verhindern, dass diese in eine allfällige Bemessungslücke fallen.

b) Die Unterlassung geschäftsmässig begründeter bzw. notwendiger Abschreibungen in einer Bemessungslücke wird im Gesetz deshalb der Sondersteuer unterworfen, weil es andernfalls der Steuerpflichtige in der Hand hätte, die Abschreibungssätze nach Möglichkeit zu verkleinern und höhere Gewinne auszuweisen, wenn diese bemessungsmässig nicht relevant sind. Wird die Vornahme der ordentlichen Abschreibungen unterlassen, wird dieses Vorgehen als ausserordentlich angesehen und eine gesonderte Jahressteuer erhoben (vgl. Protokoll der 27. Sitzung der Nichtständigen Kommission Nr. 07 "Steuergesetz" vom 12. Dezember 1997, S. 458 und der 31. Sitzung vom 22. Dezember 1997, S. 555).

4. a) Die Vorinstanz hat mit Verfügung vom 5. Juli 2001 auf einer im Jahr 2000 unterlassenen Abschreibung von Fr. 20'000.-- eine gesonderte Jahressteuer gemäss § 263 Abs. 2 StG erhoben. Sie wirft den Rekurrenten vor, sie hätten im Jahr 2000 auf den Nutzfahrzeugen (Konto 1114) nur Abschreibungen von 27,52 % (= Fr. 44'051.--) statt der ordentlichen 40 % (= Fr. 64'051.--) wie in den Vorjahren 1997 bis 1999 verbucht.

b) In den Jahren 1995 bis 2000 wurden auf den Nutzfahrzeugen die folgenden Abschreibungen verbucht (vgl. "Abschreibungstabelle 1995 - 2000", Beilage 2 des Rekurses):

| Jahr | Buchwert vor<br>Abschreibung | Abschreibung<br>nominal | Abschreibung<br>in Prozent |
|------|------------------------------|-------------------------|----------------------------|
| 1995 | Fr. 411'548.10               | Fr.115'548.10           | 28.08 %                    |
| 1996 | Fr. 305'315.97               | Fr.110'315.97           | 36.13 %                    |
| 1997 | Fr. 195'000.00               | Fr. 78'000.00           | 40.00 %                    |
| 1998 | Fr. 112'305.16               | Fr. 44'905.16           | 39.98 %                    |
| 1999 | Fr. 67'400.00                | Fr. 27'000.00           | 40.06 %                    |
| 2000 | Fr. 160'051.16               | Fr. 44'051.16           | 27.52 %                    |

c) Der Rechtsdienst des KStA vertritt in seiner Vernehmlassung vom 19. November 2001 die Auffassung, ein Geschäftsjahr sei als Bezugsgrösse für das Geschäftsjahr 2000 umso repräsentativer, je näher es bei diesem liege. Die Geschäftsjahre 1997, 1998 und 1999 seien deshalb für die Verhältnisse im Jahr 2000 bedeutend aussagekräftiger als die Geschäftsjahre 1995 und 1996. Es sei deshalb nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz bei ihrer Beurteilung, ob ausserordentliche Einkünfte vorliegen, auf diese drei vorangegangenen Geschäftsjahre abstelle. Die Vertreterin der Rekurrenten wendet dagegen ein, bei Einbezug auch der Jahre 1995 und 1996 sei ersichtlich, dass die Rekurrenten eine kontinuierliche Abschreibungspraxis verfolgen würden.

d) Den Gesetzesmaterialien kann dazu, soweit ersichtlich, nichts entnommen werden. Nach Auffassung des Steuerrekursgerichts soll in den Jahren 1999 und 2000 (Bemessungslücke) ein Ge-

schäftsergebnis erreicht werden, das demjenigen entspricht, welches ausgewiesen worden wäre, wenn ein Steuerpflichtiger auch in diesen Jahren die bisherige Verbuchungs- bzw. Bewertungspraxis beibehalten hätte. Entscheidend ist also die Kontinuität der Abschreibungspraxis (StR 2002 S. 18 ff.; StR 2001 S. 457, wonach die Unterlassung der [gemäss Gesetzestext] "üblichen" Abschreibungen zu ausserordentlichen Einkünften führt; ob die darin enthaltene Aussage, es handle sich dabei in der Regel um die in den letzten 5 Jahren vor der Bemessungslücke vorgenommenen Abschreibungen zutreffend ist, wird die Praxis zeigen; vgl. auch StR 2001 S. 11 ff. betreffend Dividende). Daraus folgt, dass die Vorjahre in jedem Fall soweit zu berücksichtigen sind, als dies notwendig ist, um über die bisherige Abschreibungspraxis des/der Steuerpflichtigen (also in den Jahren 1998 und frühere) Anschluss zu erhalten.

5. a) Die Abschreibungen sollen den effektiv eingetretenen, periodengerecht abgegrenzten Wertverminderungen entsprechen. Die Feststellung der wirklichen Entwertung eines Vermögensobjektes bereitet jedoch oft erhebliche Schwierigkeiten. Die Veranlagungsbehörde ist normalerweise nicht in der Lage, das Ausmass der effektiven Entwertung jedes einzelnen Aktivums zu überprüfen. Das zulässige Mass der Abschreibungen ist daher durch Schätzungen zu ermitteln. In der Praxis wird diesbezüglich regelmässig auf die von der Eidg. Steuerverwaltung in den einschlägigen Merkblättern publizierten Abschreibungssätze abgestellt. Dies garantiert eine Berechnung der Abschreibungen in den einzelnen Branchen nach einheitlichen Sätzen. In diesem Sinn wird die geschäftsmässige Begründetheit der Abschreibungen in der Praxis regelmässig aufgrund pauschaler Abschreibungssätze beurteilt. Der Steuerpflichtige kann zwar auch vom System der Abschreibungssätze abweichen, wenn er glaubhaft machen kann, dies entspreche seiner Unternehmung besser und er damit die geschäftsmässige Begründetheit belegt. Hat sich der Steuerpflichtige jedoch für eine Abschreibungsmethode entschieden, so muss er sich dabei behaften lassen. Ein Methodenwechsel ist nur zulässig, wenn er aus triftigen innerbetrieblichen Gründen erfolgt. Ein einmal gewähltes Abschreibungsverfahren muss in diesem Sinn in der Regel dauernd beibehalten werden und es darf keine steuer-

planerisch bedingten Aenderungen erfahren (Steuerpraxis des Kantons Schwyz, Heft 2, November 2001, S. 60 ff. [64 f.] mit zahlreichen Hinweisen auf Literatur und Rechtsprechung = StR 2002 S. 18 ff.).

b) Gemäss dem von der Eidg. Steuerverwaltung erlassenen Merkblatt A 1995 beträgt der jährliche Normalabschreibungssatz für Motorfahrzeuge aller Art 40 % des Buchwertes (vgl. ASA 63 S. 632 f.).

c) Die Vertreterin der Rekurrenten begründet den tieferen Abschreibungssatz im Jahr 2000 mit den im 2. und 3. Quartal vorgenommenen Investitionen von Fr. 123'625.-- bzw. Fr. 35'000.-- (gemäss der Beilage 2 des Rekurses belaufen sich die Zugänge im Jahr 2000 allerdings auf Fr. 147'558.14). Bei grossem Abschreibungsvolumen müsse der Abschreibungssatz der Abschreibungsdauer angepasst werden (Replik vom 16. Januar 2002).

d) Nach der Rechtsprechung von Steuerrekursgericht und Verwaltungsgericht sind die normalen Abschreibungssätze nicht zu reduzieren, wenn ein Vermögenswert erst im Verlaufe des Bemessungsjahres angeschafft wird (VGE vom 17. April 1996 in Sachen L. und RGE vom 20. September 2001 in Sachen W.). Nach anderer Auffassung ist in solchen Fällen der mit den Normalsätzen ermittelte Abschreibungsbetrag pro rata temporis zu kürzen (Richner/Frei/Kaufmann, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999, Rz 49 zu § 64) bzw. müssen die Abschreibungssätze pro rata temporis gekürzt werden (F. Cagianut/E. Höhn, Unternehmungssteuerrecht, 3. Auflage 1993, Rz 44 zu § 13).

e) Aus der "Abschreibungstabelle 1995 - 2000" ist ersichtlich, dass die Rekurrenten in den Jahren, in welchen bei den Nutzfahrzeugen Zu- und/oder Abgänge erfolgten, einen gegenüber dem Normalssatz von 40 % entsprechend reduzierten Abschreibungssatz anwendeten. Damit haben sie zum Ausdruck gebracht, dass sie diese Pro-Rata-Abschreibungen als geschäftsmässig begründet erachten und die Abschreibungsmöglichkeit nicht voll ausschöpfen wollen. Die in dieser Höhe auf den Nutzfahrzeugen vorgenommenen Abschreibungen wurden bisher von den Steuerbehörden nicht korrigiert. Es ist daher auch der für das Jahr 2000 gewählte Abschreibungssatz zu

akzeptieren, welcher der bisherigen Abschreibungspraxis der Rekurrenten entspricht, die von den Steuerbehörden toleriert wurde. Es geht nicht an, eine andere Abschreibungspraxis in den vom Systemwechsel betroffenen Geschäftsjahren mit ihren besonderen Regelungen durchsetzen zu wollen.

**114 Ausserordentliche Aufwendungen; Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge für den Einkauf von Beitragsjahren (§ 263 Abs. 5 lit. b StG).**

- **Die bei Pensionskassen mit Leistungsprimat reglementarisch geschuldeten Beiträge für den Höhereinkauf bei Lohnerhöhungen sind als ausserordentliche Aufwendungen zu qualifizieren.**

12. Dezember 2002 in Sachen W., RV.2002.50041/K 7235

*Aus den Erwägungen*

3. Der Rekurrent war bis zum 30. November 1999 beim X.-Amt des Kantons Aargau angestellt. Die versicherte Besoldung bei der Aargauischen Beamtenpensionskasse betrug zuletzt Fr. 63'680.-- (vgl. Lohnabrechnung November 1999). Seit dem 1. Dezember 1999 arbeitet der Rekurrent beim Y. des Kantons Aargau. Beim Stellenantritt betrug die versicherte Besoldung Fr. 57'920.-- (vgl. Lohnabrechnung Dezember 1999). Auf den 1. März 2000 wurde die versicherte Besoldung auf Fr. 63'600.-- erhöht (vgl. Lohnabrechnung März 2000). Aufgrund dieser Erhöhung der versicherten Besoldung hatte der Rekurrent im Jahr 2000 einen Höhereinkauf von total Fr. 1'893.35 (vgl. Lohnabrechnung Juli 2000) zu leisten. Der Rekurrent beantragt, es sei dieser Betrag als ausserordentlicher Aufwand im Sinne von § 263 Abs. 5 lit. b StG zu berücksichtigen. Dementsprechend sei die Veranlagung 1999/2000 zu revidieren.

4. Die in der Steuerperiode 1999/2000 angefallenen ausserordentlichen Aufwendungen können in dieser Steuerperiode abgezogen werden, wenn am 1. Januar 2001 eine Steuerpflicht auf Grund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton besteht. Bereits rechtskräftige