

I. Kantonale Steuern

A. Gesetz über die Steuern auf Einkommen, Vermögen, Grundstückgewinnen, Erbschaften und Schenkungen (aStG) vom 13. Dezember 1983

- 78 Einkommenssteuer; Ersatzbeschaffungsrückstellung (§ 24^{bis} Abs. 1 aStG).
- Auf eine im Geltungsbereich des Steuergesetzes vom 13. Dezember 1983 (aStG) gebildete und nach Inkrafttreten des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 (StG) aufgelöste Ersatzbeschaffungsrückstellung wird integral noch das aStG angewendet.

1. Juli 2004 in Sachen KStA gegen H.H., RV.2003.50154/K 8161

Aus den Erwägungen

1. Die Erbengemeinschaft des W. H. veräusserte am 31. August 1998 die Parzelle X. im Halte von 742 m² zum Preis von Fr. 296'800.--. Per 31. Dezember 1998 wurde eine Ersatzbeschaffungsrückstellung von Fr. 400'859.--, welche u.a. den Gewinn aus dem erwähnten Verkauf einschloss, ausgewiesen. Per 31. Dezember 2000 betrug die Ersatzbeschaffungsrückstellung noch Fr. 210'090.--. Sie musste, da sie auf den Verkauf per 31. August 1998 zurückzuführen war, im Jahr 2001 steuerwirksam aufgelöst werden. Das ist unbestritten. Streitig ist, wie die Auflösung der Ersatzbeschaffungsrückstellung zu besteuern ist. Die Vorinstanz hat sie in die ordentliche Veranlagung 2001 einbezogen, unter Gewährung eines Besitzesdauerabzugs von 50 %. Der Rechtsdienst des KStA beantragt Aufhebung des Besitzesdauerabzugs, weil das im Zeitpunkt der Auflösung der Ersatzbeschaffungsreserve geltende Recht massgebend sei, welches keinen Besitzesdauerabzug kenne. Der Vertreter von H. H. ist demgegenüber der Auffassung, dass die Auflösung der Ersatzbeschaffungsrückstellung nach dem Grundstückgewinnsteuergesetz zu be-

steuern sei; eventualiter sei eine gesonderte Jahressteuer unter Gewährung eines Besitzesdauerabattes von 50 % zu erheben.

2. a) Das StRG und das Verwaltungsgericht hatten einen Fall zu beurteilen, in welchem ein Landwirt aus der Veräusserung von Grundstücken des Anlagevermögens am 17. September 1981 einen Kapitalgewinn von Fr. 2'446'000.-- erzielte. Davon verwendete er in der gleichen Steuerperiode insgesamt Fr. 515'396.-- für Ersatzbeschaffung (Landkäufe). Die nach Berücksichtigung von Kosten verbleibende Ersatzbeschaffungsreserve von Fr. 1'914'839.-- per 31. Dezember 1982 wurde im Rahmen der Steuerveranlagung 1983/84 rechtskräftig festgelegt. Bis zum 10. September 1983 wendete der Landwirt weitere Fr. 1'342'000.-- für Ersatzbeschaffung (Landkäufe) auf. Unter Berücksichtigung der Kosten verblieb danach eine Ersatzbeschaffungsreserve von Fr. 562'839.--. Bei den Staats- und Gemeindesteuern 1985/86 wurde die Ersatzbeschaffungsreserve aufgelöst und mit Fr. 281'420.-- im Durchschnitt der Bemessungsjahre als steuerpflichtigen Teilveräusserungsgewinn dem Einkommen zugerechnet. Ein Besitzesdauerabzug wurde nicht gewährt, weil das aStG 1966 (im Gegensatz zum aStG 1983) einen solchen nicht vorsah.

b) Das StRG hat in diesem Zusammenhang folgendes ausgeführt (RGE vom 18. Oktober 1995 in Sachen KStA/P.S.):

"b) Der Kapitalgewinn, aus dem die Ersatzbeschaffungsreserve per 31. Dezember 1982 stammt, wurde im Jahre 1981 erzielt. Beginn, Dauer und Unterbrechung der Ersatzbeschaffungsfrist richtet sich demnach nach den Bestimmungen des Gesetzes über die direkten Staats- und Gemeindesteuern ... vom 17. Mai 1966 (aStG). Die Übergangsbestimmung von § 193 StG folgt dem Grundsatz, dass neues Recht nicht auf die Zeit vor seiner Geltung zurückwirkt (Baur/Klöti/Koch/Meier/Ursprung: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz [Kommentar], Muri-Bern 1991, N. 2b zu § 193 StG). Zwar kommt es vor, wie der vorliegende Fall zeigt, dass eine Ersatzbeschaffungsreserve unter dem alten Recht begründet wird, die Frist zur Ersatzbeschaffung aber erst unter dem neuen Recht ausläuft. Es handelt sich dabei also nicht eigentlich um einen unter dem alten Recht abgeschlossenen Tatbestand (Kommentar, a.a.O., N. 2b zu § 193 StG).

Eine Übertragung der nach dem neuen Recht geltenden, erweiterten Ersatzbeschaffungsfrist (§ 24 lit. b Ziffer 4 StG in der Fassung vom 13. Dezember 1983 bzw. § 24^{bis} Abs. 1 StG in der Fassung vom 26. Januar 1988 im Vergleich zu § 27 Ziffer 2 lit. b aStG) auf Ersatzbeschaffungstatbestände, die auf Veräusserungen vor dem 1. Januar 1983 zurückgehen, ist jedoch mit dem Übergangsrecht nicht vereinbar. Massgebend ist vielmehr der Zeitpunkt, in welchem die zu besteuernenden oder auf Ersatzobjekte zu übertragenden stillen Reserven realisiert worden sind. Das entspricht offenbar auch der Auffassung des Verwaltungsgerichts, das in einem von ihm zu beurteilenden Fall zu den Steuerjahren 1985/86 jedenfalls keinen Grund gesehen hat, den im neuen Recht vorgesehenen Besitzesdauerabzug bei Teilveräusserungsgewinnen auf unter dem alten Recht erfolgte Veräusserungen anzuwenden. Es hat auch nicht in Erwägung gezogen, den Ablauf der nach aStG zweijährigen Ersatzbeschaffungsfrist über den 31. Januar 1984 hinaus um ein Jahr zu verlängern, was zur Besteuerung in der Folgeperiode 1987/88 geführt hätte (VGE vom 21. Dezember 1990 in Sachen O.R.)."

c) Das Verwaltungsgericht hat sich dazu im Entscheid vom 3. April 1996 wie folgt geäußert:

"1. a) Der Kapitalgewinn, der zur streitigen Ersatzbeschaffungsreserve führte, wurde im Jahre 1981 erzielt. Damals war noch das Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern ... (altes Steuergesetz; aStG) vom 17. Mai 1966 in Kraft. Dieses wurde auf den 1. Januar 1985 durch das Steuergesetz (StG) vom 13. Dezember 1983 abgelöst (vgl. § 199 Abs. 1 StG).

Nach § 27 Ziff. 2 lit. b aStG musste die Ersatzbeschaffung, um steuerlich anerkannt zu werden und zum Steueraufschub zu führen, innerhalb von zwei Jahren nach der Veräusserung (Erzielung des Kapitalgewinns) erfolgen. Diese Frist wurde in § 24 lit. b Ziff. 4 StG ausgedehnt auf ein Jahr vor oder drei Jahre nach der Veräusserung. Das StG findet Anwendung auf die Steuerjahre ab 1985 (§ 193 und 199 Abs. 1 StG), wobei die Jahre 1983 und 1984 als erste Bemessungsperiode gelten (§ 194 Abs. 1 StG); eine eigene Übergangsbestimmung hinsichtlich der Behandlung der Ersatzbeschaffungen fehlt.

b) Die Erzielung des Kapitalgewinns im Jahre 1981 ist und bleibt der für die steuerliche Erfassung massgebliche Zeitpunkt (AGVE 1990, S. 200 mit Hinweisen). Zu Recht hat es die Vorinstanz abgelehnt, auf Veräusserungen vor 1983 die neue Regelung mit der erweiterten Ersatzbeschaffungsfrist anzuwenden (vgl. Entscheid des Verwaltungsgerichts [VGE] II/96 vom 17. August 1993 in Sachen J.B., S. 5 f., dem Vertreter des Beschwerdeführers bekannt; vgl. auch Bernhard Meier, in: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Muri/BE 1991, § 194bis N 1 a.E.). Die massgebliche Ersatzbeschaffungsfrist beträgt somit zwei Jahre seit der Veräusserung (§ 27 Ziff. 2 lit. b aStG)."

Diesen Entscheiden kann zudem entnommen werden, dass bei der Auflösung der Ersatzbeschaffungsrückstellung in Anwendung der Bestimmungen des aStG 1966 kein Besitzesdauerabzug gewährt wurde, obwohl ihn das aStG 1983 auch für solche Fälle eingeführt hat. Zwar war dieser Punkt nicht umstritten und wurde deshalb nicht einlässlich behandelt, doch belegt dies, dass die Ersatzbeschaffung in allen Teilen nach den Bestimmungen des Steuergesetzes 1966 beurteilt wurde.

d) Diese Ausführungen können ohne weiteres auf den vorliegenden Fall übertragen werden, da ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt und auch im seit dem 1. Januar 2001 geltenden StG eine eigene Übergangsbestimmung hinsichtlich der Behandlung der Ersatzbeschaffungen fehlt. Somit ist betreffend Auflösung der Ersatzbeschaffungsrückstellung von Fr. 105'045.-- im Jahr 2001 integral noch das aStG 1983 anzuwenden, mithin in Übereinstimmung mit der Vorinstanz ein Besitzesdauerabzug von 50 % (§ 29 aStG 1983) zu gewähren.

B. Steuergesetz (StG) vom 15. Dezember 1998

- 79 Haftung bei rechtlich oder tatsächlich getrennter Ehe (§ 22 Abs. 2 StG).**
- **Anteilige Haftung jedes Ehegatten auch in Bezug auf jene offenen, d.h. unbezahlten Steuerforderungen, die noch während der ungetrennten Ehe entstanden sind.**
 - **Zeitpunkt der Anrechnung individueller Zahlungen eines Ehegatten an seinen Haftungsanteil.**

29. April 2004 in Sachen M.J., RV.2003.50320/K 8285

Aus den Erwägungen

2. K. und M. J. haben sich per 1. Februar 2002 getrennt. Sie wurden daher von der Steuerkommission L. am 19. Dezember 2002 je mit einer separaten Verfügung für das Jahr 2001 zu einem steuerbaren Einkommen von Fr. 92'900.-- veranlagt, was einen Gesamtsteuerbetrag von Fr. 11'627.50 ergibt. Diese Veranlagungen erwuchsen in Rechtskraft. Gestützt darauf hat die Steuerkommission L. am 25. Februar 2003 eine Haftungsverfügung erlassen. Danach beträgt die Haftungsquote für K. J. 34,1036 % und für M. J. 65,8964 % für die noch offene Steuerforderung des Jahres 2001 von Fr. 4'920.10. Es handelt sich dabei um die Gesamtsteuer für das Jahr 2001 von Fr. 11'627.50 abzüglich die von M. J. bereits geleisteten Zahlungen von Fr. 6'707.40.

3. a) Der Vertreter der Rekurrentin macht geltend, die Haftungsquoten würden sich auf die Gesamtsteuer von Fr. 11'627.50 (und nicht lediglich auf Fr. 4'920.10) beziehen.

b) Die Haftung ist in § 22 StG geregelt. Er lautet wie folgt:

"1 Verheiratete, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, haften solidarisch für die Gesamtsteuer. Jeder Ehe teil haftet jedoch nur für seinen Anteil an der Gesamtsteuer, wenn der andere zahlungsunfähig ist. Ferner haften sie solidarisch für denjenigen Teil