

übernehmen (E. Höhn/P. Mäusli, Interkantonaies Steuerrecht, 4. Auflage, Bern 2000, § 21 Rz 8; P. Locher, Einführung in das interkantonaies Steuerrecht, Bern 1999, S. 100 f.; RGE vom 20. Oktober 1993 in Sachen H.A.). Daran vermag auch der auf Locher/Meier/von Siebenthal/Kolb, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz - Deutschland, B 7.2 Nr. 22, basierende Hinweis des KStA, wonach betreffend internationale Besteuerung die Verlustübernahme für ausländische Grundstücke im inländischen Steuerrecht abgelehnt würde, nichts zu ändern, denn diese Auffassung bezieht sich (ohne dass dies allerdings ausdrücklich erwähnt würde) auf die (wie oben dargelegt anderslautende) Regelung in Art. 6 Abs. 3 DBG (und Art. 52 Abs. 3 DBG; vgl. E. Höhn/P. Athanas, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, Bern 1993, Ziff. 3.24, S. 432 f.).

d) In Gutheissung des Rekurses ist somit der Gewinnungskostenüberschuss der in Deutschland gelegenen Liegenschaft des Rekurrenten in der (unbestrittenen) Höhe von Fr. 5'004.-- zu übernehmen und das steuerbare Einkommen von Fr. 92'221.-- auf Fr. 87'217.-- herabzusetzen.

73 Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit; Umstrukturierung (§ 28 Abs. 2 StG).

- **Der Verkauf von bis zu 10 % der Aktien nach der Umwandlung einer Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft führt nicht zu einer anteilmässigen Besteuerung der stillen Reserven.**

17. November 2005 in Sachen W. + S.S., RV.2005.50184/K 8505

Aus den Erwägungen

2. a) Der Rekurrent war Inhaber der Einzelfirma P. in B. Per 1. Juni 2001 gründete er die P. AG. Für die Liberierung des Aktienkapitals wurde ihm von der G. AG ein Darlehen von Fr. 200'000.-- gewährt. Mit Vertrag vom 30. August 2001 übernahm die P. AG sämtliche Aktiven und Passiven der Einzelfirma P. zu einem Preis von Fr. 2'000.--. In der Folge veräusserte der Rekurrent 10 % der Aktien

der P. AG zu einem Preis von Fr. 467'000.-- an die G. AG (wobei das gewährte Darlehen verrechnet wurde).

b) Das KStA führte in der Stellungnahme zur Einsprache vom 12. November 2004 folgendes aus:

„1. Gemäss § 28 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus Realisation von stillen Reserven bei Umstrukturierungen steuerbar. Dabei ist nicht erheblich, in welchem Ausmass die Beteiligungsverhältnisse ändern. Die altrechtliche kantonale Rechtsprechung, wonach die Veräusserung eines Beteiligungsanteils von 10 % als unwesentlich erachtet wurde und somit keine Besteuerung auslöste, findet im neuen Steuergesetz vom 15. Dezember 1998, welches seit 01.01.2001 in Kraft ist, keine Anwendung.

Vorliegend wurden im Zeitpunkt der Umstrukturierung 10 % des Aktienkapitals mit einem Nominalwert von Fr. 20'000 zu Fr. 467'000 an die G. AG verkauft.

(...)

Im Umfang des über dem Gegenwert in Form von Aktien von nominal Fr. 20'000 liegenden Kaufpreises, also in der Höhe von Fr. 447'000, findet eine private Vermögensvermehrung statt, welche aus der steuerbaren Realisierung von stillen Reserven der Einzelunternehmung im Zuge der Umwandlung resultiert.“

Die Vorinstanz rechnete entsprechend Fr. 402'925.-- (Fr. 447'000.-- ./- geschuldete AHV-Beiträge Fr. 44'075.--) zum Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit auf.

c) Der Rekurrent hält unter anderem fest, die bisherige Praxis der Steuerbehörden zur Massgeblichkeit der gleich bleibenden Beteiligungsverhältnisse gelte auch unter dem neuen Recht. Die genteilige Auffassung sei willkürlich und entbehre jeglicher gesetzlicher Grundlage.

3. a) Gemäss § 28 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus der Realisation von stillen Reserven bei Umstrukturierungen steuerbar. Die Besteuerung wird aufgeschoben, wenn die Steuerpflicht fortbesteht, das Unternehmen als Ganzes oder ein selbstständiger, in sich geschlossener Betriebsteil in u.a. eine juristische Person eingebracht wird und soweit die Buchwerte beibehalten werden. Diese Übertragung setzt voraus, dass a) der wirtschaftliche Zweck des

umgewandelten oder eingebrachten Betriebes beibehalten wird und b) die bisherigen Unternehmerinnen oder Unternehmer bzw. ihre Rechtsnachfolgerinnen oder Rechtsnachfolger die wirtschaftliche Unternehmensträgerschaft grundsätzlich aufrechterhalten (§ 28 Abs. 2 StG). Fallen die Voraussetzungen für den Steueraufschub innert 5 Jahren ganz oder teilweise dahin, wird im Umfang der realisierten Gewinne rückwirkend auf den Zeitpunkt der Umstrukturierung abgerechnet (§ 28 Abs. 3 StG).

b) Im vorliegenden Verfahren ist einzig umstritten, ob die Voraussetzung, dass die bisherigen Unternehmer/innen die wirtschaftliche Unternehmensträgerschaft grundsätzlich aufrechterhalten, erfüllt ist.

4. a) Gemäss dem bis 31. Dezember 2000 geltenden aStG war für eine steuerneutrale Umwandlung eines Personenunternehmens in eine juristische Person unter anderem erforderlich, dass sich die Beteiligungsverhältnisse während sieben Jahren bloss unwesentlich ändern (§ 20 Abs. 2 aStG). Dabei wurde eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse von bis zu 10 % als unwesentlich betrachtet und toleriert (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 1. Auflage, Muri-Bern 1991, § 20 aStG N 7).

b) Das KStA ist der Ansicht, diese Praxis könne unter dem StG nicht weitergeführt werden. Eine Begründung dafür wird nicht genannt. Aus den Akten ist folgende handschriftliche Notiz ersichtlich: „Kreisschreiben zum Fusionsgesetz“. Tatsächlich wird im Kreisschreiben Nr. 5 „Umstrukturierungen“ der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 1. Juni 2004 (KS Nr. 5) in Ziff. 3.2.2.4 festgehalten, dass bereits der Verkauf eines einzigen Beteiligungsrechtes eine Verletzung der Veräusserungssperrfrist darstelle und zu einer anteiligen Nachbesteuerung der übertragenen stillen Reserven führe. Das KS Nr. 5 bezieht sich jedoch auf die gestützt auf das Fusionsgesetz (FusG) vom 3. Oktober 2003 geänderten Bestimmungen zu den Umstrukturierungen im DBG, die erst ab dem 1. Juli 2004 in Kraft sind. Ebenso sind die neuen Art. 8 Abs. 3 und 3^{bis} des StHG erst seit dem 1. Juli 2004 in Kraft und werden erst ab dem 1. Juli 2007 direkt anwendbar sein, sofern das StG bis dann nicht angepasst sein sollte (Art. 72e StHG).

Im vorliegenden Fall sind somit die gestützt auf das FusG erfolgten Änderungen im DBG und StHG, und das KS Nr. 5 nicht zu beachten.

c) In der Botschaft des Regierungsrates des Kantons Aargau an den Grossen Rat zur „Totalrevision der aargauischen Steuergesetze“ vom 21. Mai 1997 wird zum heutigen § 28 StG (im Entwurf noch § 27) folgendes ausgeführt (S. 69):

„Bei einer Umwandlung in eine juristische Person muss der bisherige Unternehmer bzw. die Unternehmerin die Kapital- und Stimmenmehrheit weiterhin behalten und das unternehmerische Engagement weiterführen. Wie bisher dürfen über die Pflichtanteile der Verwaltungsratsmitglieder hinaus Beteiligungen an Drittpersonen im Umfang von 10 % ohne weiteres zugelassen werden.“

Aus den Protokollen des Grossen Rates ergibt sich, dass dem heutigen § 28 StG ohne Diskussion zugestimmt wurde. Es war somit der Wille des Gesetzgebers, die bisherige Praxis weiterzuführen (Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 2. Auflage, Muri-Bern 2004, § 28 StG N 59).

Ebenso lässt der Wortlaut von § 28 Abs. 2 StG, wonach die wirtschaftliche Unternehmensträgerschaft grundsätzlich aufrechtzuerhalten ist, diese Beurteilung zu. Es ist nicht einzusehen, weshalb der Begriff „grundsätzlich“ gemäss StG enger auszulegen sein sollte als der in § 20 aStG verwendete Begriff „unwesentlich“.

d) In der bis 30. Juni 2004 geltenden Fassung des StHG ist als Voraussetzung einer steuerneutralen Umwandlung ebenfalls unter anderem vorgesehen, dass die Beteiligungsverhältnisse *grundsätzlich* gleich bleiben. Die Regelung des § 28 Abs. 2 StG verstösst somit nicht gegen das StHG.

e) Der Rekurrent hat unbestritten 10 % der Aktien der P. AG verkauft. Dieser Verkauf allein verhindert nach dem Gesagten eine steuerneutrale Umwandlung der Einzelfirma P. in die P. AG nicht. Auf eine anteilige Besteuerung der übertragenen stillen Reserven ist zu verzichten. Der Rekurs erweist sich als begründet und ist gutzuheissen.

- 74 **Abzüge vom Roheinkommen; Gewinnungskosten des unselbstständig Erwerbenden; Fahrtkosten (§ 35 Abs. 1 lit. a StG).**
- Bei tatsächlicher Benützung eines Fahrrades für die Fahrt vom Wohnort zum Bahnhof ist unabhängig von der Distanz der Pauschalabzug für ein Fahrrad zu gewähren.
 - Wenn nach der Zugfahrt am Arbeitsort ein anderes Fahrrad benützt wird, sind zwei Abzüge für zwei Fahrräder zu gewähren.

23. Juni 2005 in Sachen E.S. + L.S., RV.2004.50369/K 9179

- 75 **Abzüge vom Roheinkommen; Gewinnungskosten des unselbstständig Erwerbenden; Fahrtkosten (§ 35 Abs. 1 lit. a StG).**
- Die abzugsfähigen Kosten bei Benützung des Autos für den Arbeitsweg sind unabhängig vom Katalogpreis und der Fahrleistung des Fahrzeugs gestützt auf die Pauschalansätze gemäss StGV zu berechnen.

17. November 2005 in Sachen A.S., RV.2005.50261/K 0149

Aus den Erwägungen

5. a) Das Regionale Steueramt S. stellt sich, nachdem im Einspracheentscheid vom 30. Mai 2005 für die Fahrten nach L. mit dem Auto mit 65 Rappen pro Kilometer gerechnet wurde, neu auf den Standpunkt, aufgrund des Katalogpreises des Fahrzeuges der Rekurrentin von Fr. 18'000.-- und der Fahrleistung von 33'000 km sei der Kilometeransatz auf 36 Rappen zu reduzieren.

b) Das Steuerrekursgericht hielt in RGE vom 10. Dezember 1998 in Sachen D.M. folgendes fest:

„5.a) Die Vorinstanz ist der Auffassung, dass sich aufgrund der Verhältnisse (Neupreis des von der Rekurrentin benützten PW Isuzu Gemini Fr. 12'000.--, jährliche Fahrleistung im Jahr 1995 rund 23'000 Kilometer, ab August 1996 rund 33'000 Kilometer) eine Reduktion der Fahrkostenpauschale von Fr. -.60 rechtfertige (vgl. Vernehmlassung vom 26. Juni 1998 sowie Einspracheentscheid vom 22. April 1998).