

Leistungsfähigkeit hinaus. Der Steuerpflichtige ist diesfalls nämlich keineswegs leistungsfähiger als derjenige, dem die gleichen beiden Leistungen infolge von tatsächlichen oder administrativen Zufälligkeiten nacheinander ausgerichtet werden. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stellt die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ein selbständiges verfassungsmässiges Recht dar (*Höhn*, Steuerrecht, 7. Aufl., N 37 zu § 3). Das Gericht kommt zum Schluss, dass Art. 35 Abs. 2 StG unter diesen Umständen verfassungskonform wie folgt einschränkend auszulegen ist: Ein Zusammenrechnen verschiedener Kapitalleistungen ist immer dann geboten, wenn die Kapitalleistungen alle aufgrund desselben versicherten Risikos bzw. Ereignisses im gleichen Jahr zufließen. Fließen jedoch Kapitalleistungen für je andere versicherte Risiken bzw. Ereignisse gleichzeitig zu, hat das Zusammenrechnen bei der Bemessung der Jahressteuer zu unterbleiben. Damit wird sichergestellt, dass die Besteuerung in beiden Fällen nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt. In diesem Punkt ist die Beschwerde gutzuheissen und die Steuerverwaltung wird angewiesen, die Kapitalleistungen aus der privaten Unfallversicherung und aus der Säule 3a je mit einer separat berechneten Jahressteuer zu veranlagern.

VGer 17.6.1998

2174

Direkte Bundessteuer. Voraussetzungen der steuerneutralen **Ersatzbeschaffung** und der steuerneutralen **Umwandlung**.

Aus den Erwägungen:

2. Während im neuen Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG, SR 642.11) die Ersatzbeschaffung in Art. 30 (und 64) ausdrücklich geregelt ist, kannte auch die Rechtsprechung zum bisherigen BdBSt diesen Steueraufschubstatbestand (BGE 108 Ib 325, ASA 55 S. 434 ff.). Sowohl nach neuem wie altem Recht ist die steuerneutrale Ersatzbeschaffung zumindest an die folgenden Voraussetzungen gebunden, welche kumulativ erfüllt sein müssen: Zunächst muss es

sich um den Ersatz von *betriebsnotwendigem Anlagevermögen* handeln. D.h. das Ersatzgut muss unmittelbar der Leistungserstellung dienen; ausgeschlossen sind daher Vermögensobjekte, welche dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (vgl. *Agner/Jung/Steinmann*, Kommentar zum DBG, N. 2 zu Art. 64; BGE 108 Ib 329; *B. Walker*, in: *Höhn/Athanas*, Das neue Bundesrecht über die direkten Steuern, S. 181). Sodann ist die Ersatzbeschaffung auf *funktionell gleiches* Anlagevermögen im *gleichen* Betrieb beschränkt; mit anderen Worten die Funktionsgleichheit ist *betriebsbezogen*, hinsichtlich der spezifischen Aufgabe zu beurteilen, die dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut im Betrieb zugekommen ist. Das Ersatzgut muss der Fortsetzung des im wesentlichen unveränderten Betriebs *des gleichen Unternehmens* dienen. Der Verkauf eines Betriebes und die Investition in einen anderen Betrieb wird bundesrechtlich nicht als Ersatzbeschaffung qualifiziert (vgl. BGE 108 Ib 330, E. 5.d; *B. Walker*, a.a.O., S. 181; *M. Reich*, Unternehmensumstrukturierung im schweiz. Steuerrecht, in: *Widmann/Mayer*, Umwandlungsrecht, Bonn 1992, N CH 390, *Reich/Duss*, Unternehmensumstrukturierung im Steuerrecht, Basel 1996, S. 62). Gerade weil nun der Ersatzbeschaffungstatbestand bundesgesetzlich normiert ist und *funktionell* gleiche Wirtschaftsgüter voraussetzt, besteht für die weitergehende Lehrmeinung kein Raum mehr, welche für eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung eine bloss *wirtschaftliche* Identität des Ersatzobjektes genügen lässt (vgl. *Blumenstein/Locher*, System des Steuerrechts, 4. Aufl., mit Hinweis auf *Cagianut/Höhn*, Unternehmenssteuerrecht). Weil das neue DBG an der Funktionsgleichheit festhält, ist auch die Ausweitung des Ersatzbeschaffungstatbestandes zu einem eigentlichen Reinvestitionstatbestand weiterhin ausgeschlossen (vgl. *M. Reich*, a.a.O., N CH 397f.). Hingegen hat das Zwangselement gemäss Wortlaut und Lehre zum neuen DBG an Bedeutung verloren, und es genügt nun schon ein innerbetrieblicher Zwang irgendwelcher Art, um eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung zu rechtfertigen (*M. Reich*, a.a.O., N CH 392). Dagegen ist unverändert die Beschränkung auf das Gebiet der Schweiz und die Einhaltung einer angemessenen Wiederbeschaffungsfrist verlangt (vgl. *Agner/Jung/Steinmann*, Komm. zum DBG, N5 und 7 zu Art. 64).

a) Die Beschwerdeführer machen zu Recht geltend, dass in ihrem Fall die Anerkennung des Inventar- und Liegenschaftserwerbes in S. als steuerneutrale Ersatzbeschaffung für die Verkäufe in U. jedenfalls nach neuem Recht nicht daran scheitern kann, dass diese nicht durch äussere, sondern durch betriebliche Umstände mehr oder weniger erzwungen wurden. Entscheidend ist jedoch, dass wenigstens eine der anderen kumulativen Voraussetzungen der steuerneutralen Ersatzbeschaffung nicht gegeben ist, und zwar unabhängig davon, ob die Ersatzbeschaffung noch unter altem oder neuem Bundesrecht realisiert wurde: Es fehlt an der Funktionsgleichheit der streitigen Ersatzgüter, d.h. diese dienen nicht der Fortsetzung eines im wesentlichen unveränderten Betriebes des gleichen Unternehmens. Der Beschwerdeführer bestreitet nämlich nicht, dass er per 31. Dezember 1994 seine selbständige Erwerbstätigkeit als Inhaber einer Einzelfirma (Alters- und Betreuungsheim in A.) aufgegeben hat und dass er ab 1. Januar 1995 einer unselbständigen Angestelltentätigkeit nachging. Zudem war er nach den Akten Alleineigentümer der Liegenschaft in A., welche somit längstens bis am 31. Dezember 1994 in seinem Geschäftsvermögen verblieb. Unbestritten ist auch, dass seine Ehefrau vor dem Verkauf des Alters- und Pflegeheimes in A. nicht selbständig erwerbend tätig war, sondern im Betrieb des Ehemannes als Pflegerin angestellt war und mithin am Betrieb in A. weder beteiligt noch dinglich berechtigt war. Andererseits steht fest, dass die beiden Beschwerdeführer die umstrittene Ersatzliegenschaft in S. je zu Miteigentum erwarben und bei der erst per 25. Januar 1996 erfolgten Neugründung der Pflegeheim Z. AG gemeinsam als Sacheinlage einbrachten. D.h. die Ersatzliegenschaft und auch das zugekaufte Ersatzinventar dienten nie dem bisherigen Einzelunternehmen, sondern einem erst nach dessen Liquidation neu gegründeten Unternehmen, an dem die Ehefrau erstmals massgeblich beteiligt war. Die beiden Ersatzgüter dienten überdies einem völlig anderen Betrieb. Beim Pflegebetrieb in S. handelt es sich zwar noch um einen Betrieb derselben Branche wie der aufgegebenen Betrieb in A., jedoch mit einer neuen Kundschaft sowie mit einem wesentlich grösseren Umfang und anderem Anlagevermögen, so dass gemessen an den ausgeschiedenen Vermögensgegenständen jedenfalls nicht mehr von einer Funktionsgleichheit der Ersatzgüter gesprochen werden kann (vgl. BGer vom 19.12.1986, in: *M. Reich*, a.a.O.,

S. 62, zu einer weitgehend vergleichbaren Neugründung durch vorher je selbständig erwerbende Ehegatten). Aber selbst wenn man es auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise ankommen lassen wollte, könnte nicht von einer wirtschaftlichen Identität der Ersatzgüter gesprochen werden. Die beiden Ersatzgüter wurden während des Jahres 1995 nicht von einem selbständigen Unternehmer, sondern von den beiden Ehegatten als unselbständige Angestellte *privat* gehalten und erst Anfang 1996 in eine Aktiengesellschaft eingebracht. Für diesen Zeitraum kann somit auch nicht von betriebsnotwendigem Anlagevermögen gesprochen werden. Es fehlt somit an der für eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung nach altem wie neuem Recht vorausgesetzten Funktionsgleichheit und während eines Jahres (1995) auch an der Betriebsnotwendigkeit. Unter diesen Umständen kann offen bleiben, ob allenfalls die weiteren kumulativ vorausgesetzten Bedingungen der steuerneutralen Ersatzbeschaffung gegeben sind.

b) Einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung steht im übrigen auch entgegen, dass die Beschwerdeführer es trotz ausdrücklichem Hinweis in Ziff. 5 der vorinstanzlichen Vernehmlassung unterlassen haben, die Abwicklung der Ersatzbeschaffung buchhalterisch zu belegen. Eine Ersatzbeschaffung ist nur insoweit steuerneutral möglich, als der bei der Veräusserung des zu ersetzenden Wirtschaftsgutes realisierte Ertrag durch entsprechenden Aufwand neutralisiert wird. Die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Buchwert des veräuserten Gutes ist unverzüglich zur Herabsetzung des Buchwertes des Ersatzgutes zu verwenden, oder es ist eine Ersatzbeschaffungsrücklage in entsprechender Höhe zu bilden, falls die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Jahr erfolgt (vgl. *M. Reich*, a.a.O., N CH 396). Dass dies in den Büchern der Einzelfirma und der Z. AG je so vollzogen worden wäre, haben die Beschwerdeführer weder behauptet noch belegt. Weil es sich dabei um steuermindernde Tatsachen handelt, für welche die Beweislast bei den Beschwerdeführern liegt, macht die Vorinstanz zu Recht geltend, ein Ersatzbeschaffung sei auch aus diesem Grund zu verneinen.

3. Neben der Ersatzbeschaffung machen die Beschwerdeführer geltend, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei die Übertragung des Vermögens aus der Einzelfirma in A. auf die Pflegeheim Z. AG als

steuerneutrale Umwandlung im Sinn von Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG zu qualifizieren.

Bei der Umwandlung von Personenunternehmungen in Kapitalgesellschaften stellen bei blosser Änderung der Rechtsform die Beteiligungsrechte ein wirtschaftlich identisches Entgelt für das eingebrachte Geschäftsvermögen dar, wenn die bisherige Unternehmertätigkeit mit den gleichen Mitteln und in gleicher Art fortgesetzt wird, die bisher Beteiligten ihre Beteiligung in der neuen Unternehmung beibehalten und ihre Anteile am Kapital und an den stillen Reserven wirtschaftlich erhalten bleiben. Die altrechtliche Praxis und Art. 19 DBG verneinen eine Realisierung der stillen Reserven, wenn dabei die Buchwerte übernommen werden, die Beteiligungsverhältnisse grundsätzlich gleich bleiben und die Beteiligungsrechte nicht innert fünf Jahren veräussert werden (vgl. *Höhn*, Steuerrecht, N 106 zu § 15, *Agner/Jung/Steinmann*, Komm. zum DBG, Ziff. 8 zu Art. 61). Dass die Sacheinlage der Beschwerdeführer von der Z. AG zu den früheren Buchwerten übernommen worden wäre, haben die Beschwerdeführer auch in diesem Zusammenhang weder behauptet noch nachgewiesen, so dass auch eine steuerneutrale Übernahme aus diesem Grund nicht anerkannt werden kann. Überdies haben die Ehegatten B. mit der je zur Hälfte zu Miteigentum erworbenen Liegenschaft in S. ein gemeinsames Vermögensobjekt eingebracht, das nicht zum Geschäftsvermögen der lange zuvor aufgegebenen Einzelfirma des Ehemannes B. in A. gehörte, so dass nicht gesagt werden kann, die Aktiengesellschaft werde mit den gleichen Mitteln fortgesetzt. Da Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG ausdrücklich eine unveränderte Weiterführung voraussetzt, ist eine steuerneutrale Umwandlung auch nach neuem Recht nicht gegeben. Bei diesem Ergebnis kann offen bleiben, ob auch gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse als weitere Voraussetzung einer steuerneutralen Umwandlung gegeben sind. Obschon die Rechtsprechung die Steuerneutralität erst bei einer quotalen Verschiebung mit einer wertmässigen Änderung der Beteiligungsverhältnisse verneint (vgl. *Reich/Duss*, a.a.O., 205), ist durchaus fraglich, ob hier wertmässig noch von gleichbleibenden Beteiligungsverhältnissen gesprochen werden kann. Die Ehefrau B. war jedenfalls an der Einzelfirma in A. nicht beteiligt, wogegen sie sich an der Z. AG in S. erstmals und mit einer massgeblichen Sacheinlage beteiligt hat. Da eine steuerneutrale

Umwandlung schon aus den oben genannten Gründen verneint werden muss, erübrigt sich eine nähere Abklärung der Beteiligungsverhältnisse. Die Beschwerde ist auch in diesem Punkt unbegründet.

4. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Voraussetzungen einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung oder Umwandlung weder nach altem noch insbesondere neuem Bundessteuerrecht gegeben sind. Spätestens mit der Aufgabe seiner Einzelfirma in A. per Ende 1994 schieden das Inventar und insbesondere seine im Alleineigentum gehaltene Liegenschaft in A. aus dem Geschäftsvermögen des Beschwerdeführers aus. Damit steht fest, dass der Beschwerdeführer die darin enthaltenen stillen Reserven jedenfalls noch im Rahmen des bis Ende 1994 geltenden BdBSt realisierte. Der von den Vorinstanzen per 1994 veranlagte bundessteuerpflichtige Liquidationsgewinn von insgesamt Fr. 851'000.-- ist nicht zu beanstanden. Der Wechsel von einer selbständigen zu einer unselbständigen Erwerbstätigkeit hat beim Beschwerdeführer in der Tat eine Zwischenveranlagung nach Art. 96 Abs. 1 BdBSt zur Folge und er schuldet auf allen bei der Liquidation seiner Einzelfirma in A. erzielten Kapitalgewinnen und Wertvermehrungen eine separate Jahressteuer (Art. 43 Abs. 1 BdBSt). Damit wird verhindert, dass diese Einkünfte in eine Bemessungslücke fallen und unbesteuert bleiben (eine Zielsetzung, welche unverändert auch das neue Recht mit der Jahressteuer nach Art. 47 DBG verfolgt; vgl. *Agner/Jung/Steinmann*, a.a.O., N 1 zu Art. 47 DBG).

VGer 17.6.1998

2175

Unfallversicherung. Verzögerte Unfallmeldung; natürlicher Kausalzusammenhang.

1. Voraussetzung für die Leistungspflicht der Unfallversicherung ist das Vorliegen eines Unfalls im Sinn von Art. 9 der Verordnung über die Unfallversicherung (UVV; SR 832.202), wonach als Unfall die plötzliche, nicht beabsichtigte schädigende Einwirkung eines ungewöhnlichen äusseren Faktors auf den menschlichen Körper gilt.