



Privilegierte Privatentnahme: Spezialfälle

StG 18 III

1. PRIVATENTNAHME UND ERSATZBESCHAFFUNG

1.1 Sachverhalt

Der Steuerpflichtige veräussert eine Liegenschaft des betriebsnotwendigen Anlagevermögens und erwirbt in der Folge ein Ersatzobjekt. Er überträgt die durch den Verkauf realisierten stillen Reserven auf das Ersatzobjekt. Nach Jahren gibt er seine Erwerbstätigkeit auf und überführt die Liegenschaft in das Privatvermögen.

Der Steuerpflichtige beansprucht eine privilegierte Privatentnahme nach StG 18 III. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt als Abschreibung zu qualifizieren ist, die anlässlich der Überführung zu besteuern sind.

1.2 Rechtliche Beurteilung

Nach herrschender Lehre¹ und Rechtsprechung² zur Ersatzbeschaffung ist diese buchhalterisch so abzuwickeln, dass die Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem Buchwert des veräusserten Gutes entweder zur Sofortabschreibung des Ersatzgutes zu verwenden³, oder aber eine Ersatzbeschaffungsrücklage in entsprechender Höhe zu bilden ist, welche nach erfolgter Beschaffung aufgelöst und ebenfalls zur Abschreibung auf dem Ersatzgut verwendet wird. Buchhalterisch werden die stillen Reserven mittels Abschreibung auf das Ersatzobjekt übertragen.

Nach StG 18 III können Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens zum Anlagewert in das Privatvermögen überführt werden. Die früher zu Lasten des Betriebsergebnisses vorgenommenen Abschreibungen müssen besteuert werden. Der seit dem Erwerb eingetretene Wertzuwachs kann aber steuerneutral ins Privatvermögen überführt werden. Eine Besteuerung soll demnach nur insoweit Platz greifen, als seit dem Erwerb der Liegenschaft Abschreibungen auf dem fraglichen Objekt vorgenommen wurden. Mit StG 18 III wollte der Gesetzgeber eine Übertragung des Wertzuwachses

¹ F. Cagianut/E. Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., 1993, § 14 N 58; P. Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 30 N. 17; M. Reich, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, StHG, 2. A., Art. 8 N 81; M. Reich/M. Duss, Unternehmensumstrukturierungen, Basel 1996, S. 66; M. Reich/M. Züger, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2 a, DBG, 2.A., Art. 30 N 20; H. Weidmann/B. Grossmann/R. Zigerlig, Wegweiser durch das St. Gallische Steuerrecht, 6. A., S. 99 ff.

² VGer SG, in: StE 2007 B 23.5 Nr. 5; VGer SZ, in: StPS 15/1997, S. 73 ff.; VGer AG, in: AGVE 1996, S. 228.

³ Bei Beschaffung im gleichen Geschäftsjahr oder bei Vorausbeschaffung.

von der Einkommenssteuer in die Grundstücksgewinnsteuer bzw. vom Geschäfts- ins Privatvermögen ermöglichen.

Der Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens soll nach dem Willen des Gesetzgebers steuerneutral erfolgen können (StG 33). Soll diese Steuerneutralität auch bei einer späteren Überführung in das Privatvermögen beachtet werden, müssten die auf das Ersatzobjekt übertragenen stillen Reserven nach deren Herkunft in Abschreibungen und Wertzuwachs aufgeteilt werden. Bei einer späteren Privatentnahme würde dann eine Realisierung nur im Umfang der früher zugelassenen Abschreibungen erfolgen. Der auf dem ursprünglichen Objekt und auf dem Ersatzobjekt entstandene Wertzuwachs könnte ohne Realisierung in das Privatvermögen übertragen werden.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage nach der Beweislast. Die Ersatzbeschaffung führt buchhalterisch und damit auch steuerrechtlich (Massgeblichkeitsprinzip) zu einer Abschreibung, die nach dem Wortlaut von StG 18 III anlässlich der Privatentnahme zu besteuern ist. Gelingt dem Steuerpflichtigen der Nachweis, dass mit der Ersatzbeschaffung nicht früher vorgenommene Abschreibungen, sondern Wertzuwachs-gewinne auf das Ersatzobjekt übertragen wurden, kann von einer Besteuerung abgesehen werden. Gelingt ihm dieser Nachweis dagegen nicht, wird davon ausgegangen, dass mit der Ersatzbeschaffung ein Drittel Wertzuwachs und zwei Drittel Abschreibungen auf das Ersatzobjekt übertragen wurden.

1.3 Praxisfestlegung

Wird eine Liegenschaft des betriebsnotwendigen Anlagevermögens, die durch Ersatzbeschaffung ins Eigentum des Steuerpflichtigen gelangt ist, ins Privatvermögen überführt, unterliegen die stillen Reserven wie folgt der Einkommenssteuer:

- die auf das Ersatzobjekt übertragenen stillen Reserven, soweit der Steuerpflichtige nicht nachweist, dass es sich dabei um Wertzuwachs-gewinne handelte;
- die auf dem Ersatzobjekt vorgenommenen Abschreibungen;
- maximal kann die Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert besteuert werden.

Beispiel

Kauf Erstobjekt	500		
Abschreibungen	<u>200</u>	→	Mit Nachweis: Wieder eingebrachte Abschreibungen 600
Buchwert	300		
Verkauf	<u>1'000</u>		
Gewinn	<u>700</u>		
Kosten Ersatzobjekt	1'700		
Ersatzbeschaffung	700	→ $\frac{2}{3}$	Ohne Nachweis: Wieder eingebrachte Abschreibungen 867
Abschreibungen	<u>400</u>	→	
Buchwert	<u>600</u>		
Privatentnahme VW	<u>2'000</u>		