

Werkhofstrasse 29c
4509 Solothurn
Telefon 032 627 87 02
Telefax 032 627 87 00
steueramt.so@fd.so.ch

10. Januar 2012

Steuerpraxis 2012 Nr. 1

Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen; Übergangsrecht

1 Gesetzliche Grundlagen

Per 1. Januar 2011 haben die Bestimmungen über die Ersatzbeschaffung im kantonalen Steuergesetz wie folgt geändert:

Bisherige Fassung	Ab 01.01.2011 geltende Fassung
§ 36 Abs. 1: Beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch gleichartige Vermögensobjekte können die stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen werden; ausgeschlossen ist die Übertragung auf Vermögen ausserhalb der Schweiz.	§ 36 Abs. 1: Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens.
§ 92 Abs. 2: Für Ersatzbeschaffungen gilt § 36. Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 20% des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.	§ 92 Abs. 2: Für Ersatzbeschaffungen gilt § 36. Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals oder mindestens 10 % des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht und diese Beteiligung während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Bei der direkten Bundessteuer handelt es sich um die analogen Bestimmungen in Art. 30 Abs. 1 und Art. 64 Abs. 1 und 1^{bis} DBG.

Die neue Regelung ist für die Steuerpflichtigen in aller Regel günstiger, da sie für die Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt nicht mehr voraussetzt, dass dieses gleichartig bzw. funktionsgleich ist. Bei den Beteiligungen ist die Mindestquote von 20 % auf 10 % redu-

ziert worden. Ausserdem wird nicht mehr zwingend eine Beteiligung am Grund- oder Stammkapital verlangt; es genügt auch eine anderweitige Beteiligung von 10 % am Gewinn und an den Reserven (Genussscheine, ausländische Gesellschaften ohne Nominalkapital; vgl. Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziffer 2.3.2). Unverändert können bei der Veräusserung von Liegenschaften die stillen Reserven nur auf Liegenschaften übertragen werden. In diesem Zusammenhang stellt sich mit Ausnahme beim Ersatz von Liegenschaften die Frage, welche Bestimmung anwendbar ist, wenn die Veräusserung eines betriebsnotwendigen Anlagegutes oder einer Beteiligung vor Inkrafttreten der neuen Bestimmungen erfolgt ist, die Ersatzanschaffung nach Inkrafttreten, und umgekehrt.

2 Übergangsrechtsrechtliche Beurteilung

Nach allgemeinen intertemporalrechtlichen Regeln sind diejenigen Rechtssätze massgebend, die bei Verwirklichung des zu materiellen Rechtsfolgen führenden Sachverhalts gelten oder galten. Bei den Bestimmungen über die Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen oder von Beteiligungen handelt es sich um einen mehrgliedrigen Tatbestand, der sich aus zwei Tatbestandselementen zusammensetzt, nämlich

- die Veräusserung eines Gegenstandes des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (oder einer Beteiligung) und
- dessen (deren) Ersatz durch einen anderen Gegenstand des betriebsnotwendigen Anlagevermögens (oder eine andere Beteiligung).

Bei zusammengesetzten (mehrgliedrigen) Tatbeständen, d.h. bei Rechtsnormen, die den Eintritt einer Rechtsfolge von mehreren Sachverhaltselementen abhängig machen, ist nach der Rechtsprechung für den Entscheid, welche Norm intertemporalrechtlich anzuwenden ist, massgebend, ob sich der Sachverhaltskomplex schwergewichtig unter der Herrschaft der alten oder der neuen Norm ereignet hat (u.a. BGE 126 V 134 Erw. 4B, mit Hinweisen). Bei bloss zwei Tatbestandselementen hilft dies nicht wirklich weiter. Es ist jedoch nur an eines der beiden, nach objektiven Kriterien zu bestimmendes Element anzuknüpfen. Entscheidend ist dabei das Vertrauen auf den Weiterbestand der geltenden Rechtsordnung. Ihm kommt namentlich dann, wenn die neue gesetzliche Regelung belastender ist, hohe Bedeutung zu. In diesem Fall wäre dies das Tatbestandselement der Veräusserung, da die Steuerpflichtigen zu diesem Zeitpunkt grundsätzlich den steuerbaren Realisationstatbestand schaffen und darauf vertrauen, bei der späteren Ersatzbeschaffung die stillen Reserven steuerneutral auf das Ersatzobjekt zu übertragen. Folglich ist die Veräusserung auch die sachgerechte Anknüpfung, wenn die neue Regelung für die Steuerpflichtigen günstiger ist.

3 Ergebnis

1. Wurden bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen vor Inkrafttreten der neuen Bestimmungen, d.h. bis Ende 2010, sowohl das bisherige Anlagegut veräussert als auch das Ersatzobjekt erworben, ist die Ersatzbeschaffung nach den bisherigen, bis Ende 2010 geltenden Bestimmungen zu beurteilen.

2. Wurden bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen nach dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen, d.h. ab dem 1. Januar 2011, sowohl das bisherige Anlagegut veräussert als auch das Ersatzobjekt erworben, ist die Ersatzbeschaffung nach den neuen, ab 2011 geltenden Bestimmungen zu beurteilen.
3. Wurde bei der Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen das bisherige Anlagegut vor Inkrafttreten der neuen Bestimmungen, d.h. bis Ende 2010, veräussert und das Ersatzobjekt nach dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen, d.h. ab dem 1. Januar 2011, erworben oder umgekehrt, entscheidet das Datum der Veräusserung. Wurde das Anlagegut vor 2011 veräussert, ist die Ersatzbeschaffung ausschliesslich nach altem Recht zu beurteilen; erfolgte die Veräusserung nach dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen, d.h. ab 2011, ist die Ersatzbeschaffung nur nach neuem Recht zu beurteilen, selbst wenn das Ersatzobjekt früher erworben wurde.
4. Dieses Ergebnis gilt in gleicher Weise auch für die Ersatzbeschaffung von Beteiligungen.