



Zentralschweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten

Eidgenössische Steuerverwaltung
Eigerstrasse 65
3003 Bern

Luzern, 25. September 2009 / BK

Vernehmlassung zur Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV)

Sehr geehrte Damen und Herren

Die Zentralschweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten (ZVDS) ist ein im Jahr 1996 gegründeter Verein mit Sitz in Luzern. Sie ist ein Zusammenschluss von im Steuerexpertenberuf tätigen natürlichen Personen in den Kantonen Luzern, Zug, Nidwalden, Obwalden, Schwyz und Uri. Die ZVDS hat sich zum Ziel gesetzt, durch Information der Öffentlichkeit, mittels Durchführung von Diskussionsabenden sowie durch Teilnahme an Vernehmlassungsverfahren einen Beitrag zur Weiterentwicklung des Steuerrechts zu leisten.

An der Verfassung der Stellungnahme zur Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit waren folgende Mitglieder (in alphabetischer Reihenfolge) beteiligt:

- *Thomas Bitzi, Steuer- und Unternehmensberater, Sursee*
- *Paul Furrer, Dienststelle Steuern des Kantons Luzern*
- *Bruno Kaech, Gewerbe-Treuhand Luzern*
- *Robert Landolt, Steuer- und Unternehmensberater, Luzern*
- *Dieter Steiger, Rechtsanwalt und Notar, Luzern*

Für die für Möglichkeit, zum oberwähnten Verordnungsentwurf Stellung nehmen zu können, danken wir Ihnen.

Allgemeine Bemerkungen

In Ziffer 1.3 des erläuternden Berichts zum Verordnungsentwurf wird ausgeführt, dass Art. 37b DBG vorwiegend gestützt auf die historische Methode auszulegen ist, da der Gesetzestext nicht vollständig die Absicht des Gesetzgebers widerspiegeln. Angesichts der Beratungen im Parlament, in welchem einige vom bundesrätlichen Vorschlag abweichende Ergänzungen, teilweise recht kurzfristig, Eingang in den Gesetzestext gefunden haben, erscheint es tatsächlich als schwierig, den wahren Willen des Gesetzgebers festzustellen. Wir unterstützen deshalb die Absicht des Verordnungsgebers, vorliegend auf die historische Auslegungsmethode unter Beachtung der wahrscheinlichsten Absicht des Gesetzgebers abzustellen.

Zur Vorlage selber möchten wir uns wie folgt vernehmen lassen:

1. zu Art. 1 Abs. 1

Diese Bestimmung regelt den Gegenstand und den Geltungsbereich der Verordnung. Es fallen grundsätzlich steuerpflichtige Personen darunter, die nach Vollendung des 55. Altersjahres oder infolge Invalidität die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgeben. Es stellt sich nun die Frage, wie mit dem Tod eines Steuerpflichtigen umzugehen ist. Beispielsweise fährt ein 40-jähriger Familienvater, der einen KMU-Betrieb in der Rechtsform einer Einzelunternehmung führt, mit dem Auto gegen einen Baum und stirbt. Der Tod ist die krasseste Form der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und wird als qualifizierendes Element nirgends erwähnt. Alter, Invalidität und Tod sind grundsätzlich als essentielle Vorsorgeelemente anerkannt. Als eines der Ziele der Unternehmenssteuerreform II wurden denn auch Steuererleichterungen bei der zu Lebzeiten oder nach dem Tod des Inhabers erfolgten Liquidation eines Unternehmens postuliert. Das Fehlen des Todes in Art. 37b DBG kann als eigentliches gesetzgeberisches Versehen betrachtet werden. Wäre sich das Parlament dessen bewusst gewesen, hätte sie auch zum Tod als Tatbestandsmerkmal ja gesagt. Im Lichte einer historischen Auslegung des Gesetzestextes unter Beachtung der wahrscheinlichsten Absicht des Gesetzgebers ist der Tod in Art. 1 Abs. 1 als Buchstabe c des Verordnungsentwurfes aufzunehmen.

2. zu Art. 1 Abs. 2

Dadurch, dass sich der Eintritt der Invalidität nach Art. 4 Abs. 2 Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung, richten soll, ist sichergestellt, dass auch eine Teilinvalidität, mithin sogar andere Leistungen wie Umschulungs- oder Wiedereingliederungsmassnahmen für die Beanspruchung von Art. 37b DBG genügen. Abs. 2 ist in dieser Form zuzustimmen.

Hinzuweisen verbleibt auf die teilweise lange Dauer der IV-Verfahren. Es ist davon auszugehen, dass IV-Entscheide vielfach erst Jahre später rückwirkend auf ein früheres IV-Eintrittsdatum gefällt werden.

Es stellt sich abschliessend zu diesem Thema auch die Frage, ob ein IV-Geschädigter selber entscheiden kann, wann er die selbständige Erwerbstätigkeit aufgibt. Wenn feststeht, dass eine Invalidität vorliegt, ist diese Frage zu bejahen, da auch im Gesetz keine entsprechende negative Formulierung ersichtlich ist.

3. zu Art. 1 Abs. 3

Buchstabe b verweigert der steuerpflichtigen Person, nach der Wiederaufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit, die Möglichkeit, Art. 37b DBG anzuwenden. Man soll nicht zweimal von der privilegierenden Besteuerung profitieren können. Diese Bestimmung ist im Grundsatz nachvollziehbar. Allerdings ist dem Betroffenen die Gelegenheit zu geben, dass er auf die Besteuerung nach Art. 37b DBG verzichten kann. Hat er verzichtet, soll er bei einer späteren Liquidation aufgrund einer Wiederaufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit die Anwendung von Art. 37b DBG verlangen können.

4. zu Art. 2

Im Sinne einer Übergangsregelung ist klarzustellen, dass bei einer Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2011 das Jahr 2010 als 2. massgebendes Geschäftsjahr herangezogen werden kann, auch wenn es vor dem Inkrafttreten von Gesetz und Verordnung liegt.

5. zu Art. 3 Abs. 1

Diese Bestimmung soll klarstellen, dass bei einem Besteuerungsaufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG der spätere Wertzuwachsge Gewinn nicht mehr nach Art. 37b DBG privilegiert versteuert werden kann. Vorliegend ist auf eine Spezialität im Zusammenhang mit der Präpon-

deranzmethode hinzuweisen. Es geht um einen Selbständigerwerbenden, der seine, nach einer Nutzungsänderung (beispielsweise, weil ein Teil des Geschäftes neu vermietet wird), nun überwiegend private genutzte Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen überführen muss. Verlangt er nun den Besteuerungsaufschub nach Art. 18 Abs. 1 DBG, um einer vollumfänglichen Abrechnung aller stiller Reserven zu entgehen, hat er, mangels Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ordentlich abzurechnen. Veräussert er die Liegenschaft später oder gibt er zusammen mit der Überführung der Liegenschaft die selbständige Erwerbstätigkeit auf, hat er den Wertzuwachsgegninn aufgrund von Art. 3 Abs. 1 nochmals zum ordentlichen Tarif abzurechnen. Dass in diesem Fall eine Privilegierung vollumfänglich entfällt, entspricht nicht den Zielen von Art. 37b DBG und ist deshalb zu korrigieren.

6. zu Art. 3 Abs. 2

Die Formulierung „... Privatvermögen sowohl überführt als auch veräussert ...“ weist auf eine Kumulation der Voraussetzungen hin. Es scheint jedoch klar zu sein (auch der französische Text weist in diese Richtung), dass die Veräusserung und die Überführung als eigenständige, alternative Elemente zu verstehen sind. Wir schlagen deshalb vor, die Wörter „sowohl“ und „als auch“ zu entfernen und an deren Stelle das Wort „oder“ einzusetzen.

7. zu Art. 4

Die Absätze 2 und 3 legen fest, dass Einkaufsbeiträge von den Einkünften abgezogen werden können. Erst ein Beitragsüberhang soll den Liquidationsgegninn reduzieren. Dem Gesetzestext kann jedoch nicht entnommen werden, dass die Beiträge zuerst von den ordentlichen Einkünften in Abzug zu bringen seien. Der steuerpflichtigen Person muss die Möglichkeit offen gelassen werden zu wählen, von welchem Einkommen sie die Einkaufsbeiträge vorerst abziehen möchte. Die Absätze 2 und 3 schränken die Möglichkeiten der Steuerpflichtigen unnötig ein, ohne dass eine entsprechende gesetzliche Grundlage dies verlangen würde.

8. zu Art. 6 Abs. 3

Im erläuternden Bericht wird darauf hingewiesen, dass der Liquidationsgegninn, obwohl ebenfalls AHV-pflichtig, das durchschnittliche AHV-Einkommen, welches als Basis für die Berechnung des fiktiven Einkaufs dient, verfälschen würde. Es wird jedoch nicht dargelegt, weshalb der Einbezug des Liquidationsgegninns das durchschnittliche AHV-Einkommen unrichtig wiedergeben soll. Der Liquidationsgegninn ist jedoch nichts anderes, als ein über Jahre angewachsener Einkommensbeitrag. Er steht auch teilweise mit der ordentlichen Geschäftstätigkeit in Zusammenhang. Zumindest die wiedereingebrachten Abschreibungen müssen deshalb als Bestandteil des durchschnittlichen AHV-Einkommens miteinbezogen werden. Wir ersuchen Sie deshalb, Art. 6 Abs. 3 entsprechend zu ergänzen.

Im zweiten Abschnitt werden denn auch die wiedereingebrachten Abschreibungen als Bestandteil des massgebenden Einkommens bezeichnet. Diese Aussage steht im Widerspruch zu den Ausführungen im ersten Abschnitt und stützt unseren Antrag.

9. zu Art. 6 Abs. 6 Buchstabe a Ziffer 2

Aus dem Verordnungstext ist nicht ersichtlich, dass die kleine Säule 3a im Rahmen von Abs. 6 nicht abgezogen werden darf. Dies entspricht auch der heutigen Verwaltungspraxis.

10. zu Art. 9 Buchstabe d

Im erläuternden Bericht wird aufgeführt, dass steuerlich noch nicht geltend gemachte und verrechenbare Verlustvorträge zuerst mit den nicht aus der Liquidation stammenden Einkünften zu verrechnen seien. Auch bei dieser Bestimmung kann dem Gesetzestext nicht entnommen werden, dass Verluste oder Verlustvorträge zuerst mit ordentlichen Einkünften zu verrechnen seien. Der steuerpflichtigen Person muss die Möglichkeit offen gelassen werden zu wählen, mit welchem Einkommen sie die Verluste bzw. Verlustvorträge vorerst ver-

rechnen möchte. Buchstabe d schränkt deshalb die Möglichkeiten der Steuerpflichtigen unnötig ein, ohne dass eine entsprechende gesetzliche Grundlage dies verlangen würde.

11. Weitere Bemerkungen

- a) Wie steht das Verhältnis von Art. 37b DBG und der Verordnung zu Art. 79b Abs. 3 BVG ? Wird der Abzug von Einkaufsbeiträgen verweigert, wenn ein Bezug in Kapitalform innerhalb von drei Jahren erfolgt ? Dem Vernehmen nach soll die 3-jährige Sperrfrist bei einem echten Einkauf greifen, bei einem fiktiven dagegen nicht. Hier stellt sich die Frage nach der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen.
- b) Ebenfalls einer Regelung zugeführt werden sollten die beiden Tatbestände, wenn mehrere selbständige Erwerbstätigkeiten vorliegen und wenn ein Wechsel von einer vollständigen zu einer Nebenerwerbstätigkeit vollzogen wird. Ab wann gilt eine Erwerbstätigkeit als Nebenerwerb ?
- c) Klarzustellen wäre unserer Auffassung nach auch der Fall, wenn ein Selbständigerwerbender seine Einzelunternehmung in eine Kapitalgesellschaft umwandelt, die Geschäftsliegenschaft aber ins Privatvermögen überführt. In diesem Fall sollte der Steuerpflichtige für die Überführung von Art. 37b DBG profitieren können.
- d) Ein Problem stellen auch die vielen Fälle von Steuerpflichtigen dar, welche ohne Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit im steuerrechtlichen Sinn Liegenschaften durch Reverslösungen im Geschäftsvermögen haben. Diese Fälle sollten ebenso überführt und privilegiert abgerechnet werden können. Letztlich handelt es sich hier um hinausgezogene Liquidationshandlungen der früheren selbständigen Erwerbstätigkeit. Hinzukommt, dass die Ausgleichskassen die entsprechenden Mietzinserträge stets aufgrund von Meldungen der Steuerbehörden mit der AHV verabgaben. Dies ist jedoch nur möglich, weil es sich um eine selbständige Erwerbstätigkeit handelt.
- e) Hinzuweisen bleibt schliesslich noch auf die unsichere Lage bei den gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern. Kann ein gewesener, heute passiver Liegenschaftshändler, sein Liegenschaftsportefeuille nicht steuerneutral in eine Kapitalgesellschaft einbringen und den sich daraus ergebenden Liquidationsgewinn privilegiert abrechnen ? Unserer Auffassung nach sollte dies möglich sein. Eine Klarstellung wäre der Sache aber dienlich.

Wir bitten Sie um Kenntnisnahme und würden uns freuen, wenn Ansichten unserer Vereinigung in die Gesetzgebung des Bundes Eingang finden würden.

Freundliche Grüsse
Zentralschweizerische Vereinigung diplomierter Steuerexperten (ZVDS)

Bruno Kaech, Präsident

Geschäftsstelle
Eichwaldstrasse 13
6002 Luzern

Telefon 041 319 92 63

Fax 041 319 92 93

bruno.kaech@gewerbe-treuhand.ch