



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Stabstelle Gesetzgebung, 28. Mai 2009

Vernehmlassungsverfahren zur Verordnung über die Besteuerung der Li- quidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 37b DBG)

Erläuternder Bericht

Zusammenfassung

Die vorliegende Verordnung beinhaltet die Umsetzung des mit dem Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) angenommenen Artikels 37b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG), welcher die Besteuerung des Liquidationsgewinns regelt. Der Liquidationsgewinn von selbständig erwerbenden Personen wird heute gemäss Artikel 18 DBG zusammen mit dem Einkommen besteuert, was eine progressive Erhöhung der Einkommenssteuer zur Folge hat. Artikel 37b DBG sieht vor, dass der Liquidationsgewinn (stille Reserven) getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert besteuert wird, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Ein Fünftel des Liquidationsgewinns soll satzbestimmend sein. Diese privilegierte Liquidationsbesteuerung kann unter bestimmten Voraussetzungen auch vom überlebenden Ehegatten, den anderen Erben und den Vermächtnisnehmern geltend gemacht werden.

Es besteht für die steuerpflichtige Person ferner die Möglichkeit, ein dem Einkauf in die berufliche Vorsorge entsprechender fiktiver Einkauf (maximal im Umfang des Liquidationsgewinns) geltend zu machen. Im Umfang des fiktiven Einkaufs wird der Steuertarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge nach Artikel 38 DBG angewandt. Der Artikel 37b DBG hat seine grundsätzliche Entsprechung in Artikel 11 Absatz 5 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG).

Die gesonderte Besteuerung des Liquidationsgewinnes ist eine neue Besteuerungsart, deren Umsetzung in der Verordnung konkretisiert wird. Der fiktive Einkauf ist ein neues Steuerinstitut, für welches sowohl alle Parameter, die Berechnung und die Anspruchsberechtigten in der Verordnung festgelegt werden müssen.

Inhaltsverzeichnis

Zusammenfassung	2
1 Einleitung	3
1.1 Aussagen des Bundesrates in der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II zur Regelung der beruflichen Vorsorge von selbständig erwerbstätigen Personen....	4
1.2 Beratung in den eidgenössischen Räten	5
1.3 Vorbemerkung zur Auslegung von Artikel 37b DBG	7
2 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen	7
2.1 Allgemeine Bestimmungen	7
2.2 Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung	9
2.3 Fiktiver Einkauf.....	10
2.4 Bemessung und Besteuerung des Liquidationsgewinns	12
2.5 Erbgang.....	13
2.6 Inkrafttreten	14

1 Einleitung

Die eidgenössischen Räte haben am 23. März 2007 das Unternehmenssteuerreformgesetz II beschlossen. Es ändert als Mantelerlass das Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973 (StG; SR 641.10), das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG; SR 642.11), das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 (StHG; SR 642.14) und das Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG; SR 642.21). Nachdem gegen diesen Beschluss das Referendum zu Stande kam, wurde das Bundesgesetz am 24. Februar 2008 vom Volk angenommen.

Ziel der Unternehmenssteuerreform II (nachstehend USTR II) war – gemäss Ausführungen des Bundesrates in der Botschaft¹ – einerseits, eine steuerliche Entlastung von Risikokapital zu erreichen, die primär den Investoren, welche sich unternehmerisch beteiligen, zugute kommen soll. Andererseits zielte die Reform aber auch auf die steuerliche Entlastung der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU). Unter anderem sollten ungerechtfertigte Überbesteuerungen gemildert und zum Teil beseitigt werden.

Die beabsichtigten Massnahmen zu Gunsten der Personenunternehmen betrafen vier Bereiche, die von grosser Bedeutung sind. Es ging um die

- Erhaltung bestehender Personenunternehmen,
- Erleichterung der Restrukturierung von Personenunternehmen,
- Erleichterung der Übertragung von Unternehmen sowie um
- Steuererleichterungen bei der zu Lebzeiten oder nach dem Tod des Inhabers erfolgten Liquidation eines Unternehmens.

Letztere Massnahme führte zum Artikel 37b DBG, welcher am 1. Januar 2011 in Kraft treten wird.

¹ BBl 2005 4733

1.1 Aussagen des Bundesrates in der Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II zur Regelung der beruflichen Vorsorge von selbständig erwerbstätigen Personen

Die Botschaft zur Unternehmenssteuerreform II sah in Artikel 37b (dannzumal noch Artikel 37a DBG²) DBG vor, dass bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven zwar zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert werden sollen, für die Satzbestimmung jedoch jeweils ein Achtel der realisierten stillen Reserven massgebend sein sollte. Von einer steuerlichen Privilegierung des Liquidationsgewinns im Hinblick darauf, dass im Liquidationsgewinn auch Teile der beruflichen Vorsorge enthalten seien, hatte der Bundesrat ausdrücklich abgesehen. Er hatte dazu ausgeführt: *„Dem Anliegen nach einer Erleichterung und Verbesserung der Möglichkeit beruflicher Vorsorge der Selbständigerwerbenden wurde ... effektiv durch die erste Revision des Gesetzes über die berufliche Vorsorge Rechnung getragen. Die neu eingefügte Bestimmung von Artikel 4 Absatz 3 BVG verschafft Selbständigerwerbenden die Möglichkeit, sich ausschliesslich bei einer Einrichtung der weitergehenden Vorsorge zu versichern, insbesondere bei einer Einrichtung, die nicht im Register für die berufliche Vorsorge eingetragen ist, sofern diese über einen Vorsorgeplan verfügt und nach dem Prinzip der Kollektivversicherung betrieben wird. Diese Lösung entspricht den Vorsorgebedürfnissen Selbständigerwerbender und trägt der Tatsache Rechnung, dass das Betriebseinkommen im Lauf der Zeit erheblichen Schwankungen unterliegt. Angesichts dieser Entwicklung der rechtlichen Situation braucht das Problem der Besteuerung des Liquidationsgewinnes lediglich unter dem Blickwinkel der direkten Besteuerung angegangen zu werden.“*³

„Kommt es ... zu einem Liquidationsgewinn infolge Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit oder infolge einer Betriebsübergabe, so fordern die interessierten Wirtschaftskreise und auch einzelne parlamentarische Vorstösse, dass die damit verbundene Steuerlast zu mildern sei. Als Grund für diese Forderung wird oft angegeben, dass ein Betriebsinhaber über keine Altersvorsorge verfüge. Durch die Revision des BVG und die damit verbundenen Neuerungen (siehe Ziff. 4.1 der Botschaft) ist dieses Argument aber im Wesentlichen gegenstandslos geworden. Die in dieser Botschaft vorgesehenen Massnahmen gehen denn auch in eine andere Richtung: Sie betreffen den Vergleich zwischen der einkommenssteuerlichen Auswirkung der Entstehung stiller Reserven und der Auswirkung, die deren Realisierung nach sich zieht. Werden die im Laufe der Zeit akkumulierten stillen Reserven im Zuge der Unternehmensliquidation auf einen Schlag aufgelöst, so kann dies, infolge der Progression des Steuertarifes, zu einer oft als stossend empfundenen steuerlichen Belastung führen.“

Die Absicht des Bundesrates bestand darin, dass die geplante Steuererleichterung nur für Gewinne gewährt werden soll, die bei der endgültigen Übertragung oder Liquidation eines Unternehmens anfallen. Falls eine steuerpflichtige Person ein Unternehmen übertrage, um danach ein anderes zu betreiben, könne nicht von einer endgültigen Liquidation gesprochen werden. Um diesbezüglich Klarheit zu schaffen, wurde als objektives Kriterium vorgeschlagen, dass erst dann eine «endgültige Liquidation» oder eine «endgültige Übertragung» eines Unternehmens vorliege, wenn die steuerpflichtige Person älter als 55 Jahre oder invalid sei. Überdies könne auch nur dann von endgültiger Aufgabe einer Erwerbstätigkeit gesprochen werden, wenn das Unternehmen sein Umlaufvermögen vollständig aufgelöst habe.⁴

² Der ursprüngliche Artikel 37a DBG wurde zum heutigen Artikel 37b, da zwischenzeitlich der Artikel über das vereinfachte Abrechnungsverfahren gemäss dem BG gegen die Schwarzarbeit (BGSA) als Artikel 37a ins DBG eingefügt wurde.

³ BBl 2005 4733, Ziff. 4.1.

⁴ BBl 2005 4733, Ziff. 4.5.1.

Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 37b DBG)

Der Vorschlag des Bundesrates zur Besteuerung des Liquidationsgewinns sah vor, dass erst bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder infolge Invalidität die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven zusammen mit dem übrigen Einkommen besteuert werden. Für die Satzbestimmung ist jeweils ein Achtel der realisierten stillen Reserven massgebend. Durch den Einbezug der realisierten stillen Reserven der letzten zwei Geschäftsjahre statuiert Artikel 37a Absatz 1 DBG einen gesetzlichen Revisionsgrund. Von der Abrechnung nach dem milderen Satz ausgeschlossen sind jedoch die auf Grund des Besteuerungsaufschubs (Artikel 18a Absatz 1 DBG) steuerlich noch nicht erfassten stillen Reserven.

Die Besteuerung nach dem milderen Satz gilt gemäss Absatz 2 auch für die Nachkommen, den überlebenden Ehegatten und die Vermächtnisnehmer. Sofern diese das von der steuerpflichtigen Person geführte Unternehmen nicht fortführen und nicht binnen der fünf seinem Tode folgenden Kalenderjahre liquidieren, erfolgt eine steuersystematische Abrechnung über die stillen Reserven.

In Artikel 11 Absatz 4 StHG sind die Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne identisch mit denjenigen nach Artikel 37a Absatz 1 DBG (definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach Vollendung des 55. Altersjahrs oder infolge Invalidität). Das Ausmass der Milderung wird hingegen durch das kantonale Recht bestimmt. Wie bei der direkten Bundessteuer gilt die mildere Satzbestimmung auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie innert fünf Kalenderjahren nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers die übernommene Unternehmung liquidieren. Die auf Grund des Besteuerungsaufschubs noch nicht besteuerten stillen Reserven (Artikel 8 Absatz 2^{ter} DBG) sind von der Möglichkeit einer milderen Besteuerung ausgenommen.

1.2 Beratung in den eidgenössischen Räten

Der Ständerat hatte als Erstrat in der Sommersession 2006 - in Abweichung vom bundesrätlichen Vorschlag - beschlossen, dass die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen im Sinne von Artikel 38 DBG zu besteuern seien. Dabei solle ein Fünftel der realisierten stillen Reserven satzbestimmend sein. In jedem Fall solle jedoch eine Steuer von 2 Prozent erhoben werden. Gleichzeitig wurde auch der entsprechend angepasste Artikel 11 Absatz 5 StHG (dannzumal noch Abs. 4) angenommen, der für die kantonale Steuer die getrennte Besteuerung der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven vorsah, jedoch die Festlegung des für die Satzbestimmung massgebenden Anteils dem kantonalen Recht überliess. Bei dieser Abänderung bestand vor allem der Wille, die ordentliche Besteuerung des übrigen Einkommens nicht durch die Besteuerung des Liquidationsgewinnes zu beeinflussen, da dieser aus der Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit gewissermassen eine Besonderheit darstelle. Zudem wurde argumentiert, dass mit dem Liquidationsgewinn die Summe der Einkommen der letzten Jahre aus der selbständigen Erwerbstätigkeit erfasst und besteuert werde. Wären diese Gewinne kontinuierlich realisiert worden, so wären sie gestaffelt und mit kleinerer Progressionswirkung in das steuerbare Einkommen eingeflossen. Dies lege nahe, bei der Satzbestimmung der Liquidationsgewinnbesteuerung nur einen Anteil dieses Gewinnes heranzuziehen.

Der Nationalrat ging in der Herbstsession 2006 weiter als der Ständerat und stellte sich auf den Standpunkt, dass mit der Mindestbesteuerung von 2 Prozent keine Erleichterung geschaffen, sondern insbesondere für KMU lediglich der Status quo beibehalten worden sei. Zudem sei der festgelegte Mindeststeuersatz zufällig. Daher wurde der Satz von 2 Prozent wieder gestrichen. Der Nationalrat war überdies der Meinung, dass stille Reserven immer auch einen Vorsorge-Charakter aufwiesen. Kleinstunternehmer und -unternehmerinnen verfügten in der Regel nicht über eine Pensionskasse. Sie investierten ihr ganzes Vermögen in

ihre Unternehmung und hätten kein Geld, sich nebenbei eine zweite Säule aufzubauen. Wenn nun bei einer Liquidation der gesamte Gewinn besteuert werde, hätten sie nicht wie die Versicherten von den steuerlichen Vorteilen (Abzug der Beiträge und allenfalls privilegierte Besteuerung des Bezugs in Kapitalform) profitieren können. Es gehe hier um die spätere Gewährung von entgangenen früheren Steuerentlastungen. Den Kleinstunternehmungen, von denen es viele gäbe, die ihre für die Altersvorsorge notwendigen Mittel im Betrieb behalten, solle die Möglichkeit gegeben werden, mit der Liquidation ihre Altersvorsorge steuerbegünstigt zu bestreiten. Der Fokus auf einer Reduktion des Steuertarifs anstelle der Besteuerung eines fiktiv reduzierten Liquidationsgewinns (Lösung des Ständerats) sei sachgerecht, weil damit den einschlägigen Bestimmungen für Kapitalleistungen der beruflichen Vorsorge der Unselbständigen entsprochen werde. Mit der Lösung des Ständerats würde eine Reichtumssteuer für Liquidationsgewinne eingeführt und für die Verwaltung administrativer Mehraufwand generiert. Kleinstunternehmen würden bestraft und eine merkwürdige Progressionskurve würde ins Gesetz übernommen. Aus diesen Gründen beschloss der Nationalrat, dass der gesonderte Liquidationsgewinn zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 DBG besteuert werden solle.

Im Differenzbereinigungsverfahren wehrte sich der Ständerat während der Frühjahrsession 2007 gegen die vom Nationalrat angebrachten Änderungen. Er hielt an dem von ihm eingebrachten Mindeststeuersatz von 2 Prozent fest. Mit dem Ziel, den Selbständigerwerbenden bei der Liquidation ihres Unternehmens bei Lücken in der Vorsorge gleich lange Spiesse wie den Unselbständigerwerbenden zu verhelfen, präzisierte er überdies, dass Einkaufsbeiträge in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge (gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d DBG) abziehbar seien. Damit sollte sichergestellt werden, dass der Einkaufsbetrag weiterhin vom ordentlichen Einkommen abziehbar ist, neu aber zusätzlich auch vom Liquidationsgewinn abgezogen werden kann.

Der Nationalrat sah in der Folge ein, dass der von ihm beschlossene Tarif zu tief war. Er wollte jedoch sicherstellen, dass Gewerbetreibende ohne oder ohne genügende Altersvorsorge nicht gezwungen werden, sich in einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge einzukaufen, um es kurz darauf wieder beziehen zu müssen. Vielmehr soll der Teil des Liquidationsgewinnes, für den der Selbständigerwerbende die Zulässigkeit eines Einkaufs in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge nachweisen kann, steuerrechtlich so behandelt werden, wie ein Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge mit anschliessendem Bezug. Der Selbständigerwerbende soll, gestützt auf eine angebliche Deckungslücke, einen fiktiven Einkauf geltend machen können.

Dieser Möglichkeit des fiktiven Einkaufes hat der Ständerat zugestimmt, wobei er davon ausgegangen ist, dass sich die fiktive Deckungslücke im Rahmen eines mittleren Vorsorgeplans bewegen und die Steuerverwaltung dazu eine Praxis entwickeln soll.

Der vom Parlament verabschiedete Artikel zur Liquidationsbesteuerung lautete schliesslich wie folgt:

Art. 37b Liquidationsgewinne

¹ Wird die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Einkaufsbeiträge gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d sind abziehbar. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe d nachweist, zu einem Fünftel der Tarife nach Artikel 36 berechnet. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Satzes ist ein Fünftel dieses Restbetrages massgebend, es wird aber in jedem Falle eine Steuer zu einem Satz von mindestens 2 Prozent erhoben.

² Absatz 1 gilt auch für den überlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Vermächtnisnehmer, sofern sie das übernommene Unternehmen nicht fortführen; die steuerliche Abrechnung erfolgt spätestens fünf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

1.3 Vorbemerkung zur Auslegung von Artikel 37b DBG

Das Gesetz muss in erster Linie aus sich selbst heraus, das heisst nach dem Wortlaut, Sinn und Zweck der ihm zugrunde liegenden Wertungen auf der Basis einer teleologischen Verständnismethode ausgelegt werden. Die Gesetzesauslegung hat sich vom Gedanken leiten zu lassen, dass nicht schon der Wortlaut die Norm darstellt, sondern erst das an Sachverhalten verstandene und konkretisierte Gesetz. Gefordert ist die sachlich richtige Entscheidung im normativen Gefüge, ausgerichtet auf ein befriedigendes Ergebnis der ratio legis (BGE 134 V 170, E. 4.1). Hält man sich bei der Auslegung von Artikel 37b DBG strikte an den Wortlaut, würde dies namentlich zwei bizarr anmutende Konsequenzen haben: Erstens könnten nur jene selbständig erwerbenden Personen einen fiktiven Einkauf geltend machen, die bereits einer Pensionskasse angeschlossen sind, da nur sie die Zulässigkeit eines Einkaufs nachweisen können. Alle Nichtangeschlossenen haben keine Vorsorgeguthaben, welche mittels Einkäufen aufgestockt werden könnten. Mithin können sie auch dessen Zulässigkeit nicht nachweisen. Dass dies der Gesetzgeber gerade nicht gewollt hat, kann aus den Materialien geschlossen werden. Diese weisen darauf hin, dass der Gesetzgeber jene selbständig erwerbenden Personen, die keiner Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind, nicht zwingen wollte, sich kurz vor der Pensionierung noch einer Vorsorgeeinrichtung anzuschliessen, um den verpassten Vorsorgeaufbau nachzuholen. Zweitens müssten auch die Erben die Voraussetzungen des Alters (55. Altersjahr erreicht) oder der Invalidität (Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität) erfüllen, wenn sie die privilegierte Liquidationsbesteuerung geltend machen wollen. Obwohl die Materialien diesbezüglich keinen Aufschluss geben, kann gestützt auf die erkennbaren zugrunde liegenden Wertungen davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber dies ebenfalls nicht wollte.

In Anbetracht des Umstandes, dass der Gesetzestext nicht vollständig die Absicht des Gesetzgebers widerspiegelt, wurde Artikel 37b DBG vorwiegend gestützt auf die historische Auslegungsmethode und unter Beachtung der wahrscheinlichsten Absicht des Gesetzgebers ausgelegt.

2 Erläuterungen zu den einzelnen Bestimmungen

2.1 Allgemeine Bestimmungen

Artikel 1 Gegenstand und Geltungsbereich

Absatz 1

Selbständigerwerbende, die das 55. Altersjahr erreicht haben oder aufgrund einer eingetretenen Invalidität unfähig geworden sind, ihre Unternehmung weiterzuführen und infolge dessen ihre Einzelunternehmung liquidieren, oder ihre Beteiligung an einer Personengesellschaft veräussern, können die Besteuerung des Liquidationsgewinns gemäss dieser Verordnung geltend machen. Für die Geltendmachung dieser Privilegierung ist die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vorausgesetzt. Hingegen steht die Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit der privilegierten Besteuerung des Liquidationsgewinnes nicht im Wege. Unter Liquidationsgewinn im Sinne dieser Verordnung wird die Realisation der stillen Reserven verstanden.

Absatz 2

Die Invalidität nach Massgabe von Artikel 4 Absatz 2 IVG⁵ ist gegeben, sobald von der IV wegen voraussichtlich bleibender oder längerer Zeit dauernder ganzer oder teilweise Erwerbsunfähigkeit Leistungen ausgerichtet werden. Unter den Terminus „Leistungen“ fallen mithin nicht nur Renten, sondern auch andere Leistungen der IV, wie beispielsweise Leistungen für die notwendige Umschulung.

Absatz 3

Buchstabe a

Die privilegierte Liquidationsbesteuerung gilt ausschliesslich für die im Vorjahr und im Liquidationsjahr realisierten stillen Reserven. Einkommen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit, welches nicht aus der Realisation von stillen Reserven resultiert sowie übrige Einkünfte werden weiterhin ordentlich besteuert und können nicht von der Privilegierung nach Artikel 37b DBG profitieren.

Buchstabe b

Wer auf Grund einer behaupteten definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit von Artikel 37b DBG profitieren konnte und später trotzdem erneut eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnimmt, soll nicht zweimal von der privilegierenden Besteuerung nach Art. 37b DBG profitieren dürfen. Absatz 3 Buchstabe b sieht daher vor, dass in diesem Fall auch ein Liquidationsgewinn ordentlich besteuert wird und kein fiktiver Einkauf mehr geltend gemacht werden kann.

Ein Nachsteuerverfahren nach den Artikeln 151 – 153 DBG ist in diesen Fällen nicht möglich. Die Nachsteuertatbestände müssen sich gemäss Artikel 151 Absatz 1 des DBG aufgrund von Tatsachen oder Beweismittel ergeben, die der Steuerbehörde nicht bekannt waren. Es geht in der Regel um Fakten oder Beweismittel, die erst nach der rechtskräftigen Veranlagung entdeckt worden sind, d.h. um sog. neue Tatsachen bzw. Beweismittel. Eigentlich handelt es sich um neue „alte“ Tatsachen resp. Beweismittel, da diese Tatsachen oder Beweismittel schon vorher, d.h. bereits im Zeitpunkt der Veranlagung, vorhanden waren, der Steuerbehörde jedoch erst im Nachhinein bekannt wurden (Klaus A. Vallender/Martin E. Looser, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [Hrsg.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bd. I/2b, Art. 151 DBG N 1 und 7). Bei der Beantwortung der Frage, ob neue Tatsachen oder Beweismittel schon im Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen, ist der Aktenstand in diesem Zeitpunkt massgeblich (BGE 2C.21/2008 vom 10. Juni 2008 E. 2.1; 2A.502/2005 vom 2. Februar 2006 E. 2, in: StR 61/2006 442, S. 444 mit Hinweis).

In der Lehre wird allerdings ausgeführt, dass es sich „in der Regel“ um so genannt neue „alte“ Tatsachen handeln müsse (Vallender/Looser, a.a.O., Art. 151 N 7). Diese Formulierung lässt darauf schliessen, dass auch neue Tatsachen, die einen bereits abgeschlossenen und in der Vergangenheit liegenden Vorgang nachträglich als unzulässig qualifizieren, als Tatsache anerkannt werden können, welche ein Nachsteuerverfahren rechtfertigen.

In den letzten Änderungen im DBG hat der Gesetzgeber die Anwendung des Nachsteuerverfahrens jeweils explizit statuiert (vgl. beispielsweise Art. 19 Abs. 2 DBG; Art. 20a Absatz 1 Bst. b DBG). Daher ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die Anwendung des Nachsteuerverfahrens auch in Artikel 37b DBG verankert hätte, wenn er gewollt hätte, dass dieses bei der Liquidationsbesteuerung zur Anwendung gelangt.

Vorbehalten bleibt natürlich stets die Steuerumgehung, die zu einem Nachsteuerverfahren führt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts liegt eine Steuerumgehung vor, wenn a) die von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint, b) ferner anzunehmen ist, dass diese Wahl missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde,

⁵ SR 831.20

Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 37b DBG)

um Steuern einzusparen, welche bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären und

c) das gewählte Vorgehen tatsächlich zu einer erheblichen Steuerersparnis führen würde, sofern die Steuerbehörde es hinnähme.

Artikel 2 Liquidationsjahr

Artikel 2 definiert den Begriff des Liquidationsjahres. Als Liquidationsjahr wird dasjenige Geschäftsjahr bezeichnet, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wurde. In der Regel ist eine Liquidation abgeschlossen, wenn die letzte Inkassohandlung eingeleitet worden ist. Da es sich dabei manchmal um marginale Beträge handeln kann, sollen jedoch auch andere Umstände das Ende der Liquidation darstellen können. Der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation wird – wie dies nach geltendem Recht auch der Fall ist – im Einzelfall geklärt werden müssen.

Artikel 3 Verhältnis zu Artikel 18a DBG

Wird eine Liegenschaft aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, kann verlangt werden, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. Die Besteuerung der stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Die im Zeitpunkt der Veräusserung realisierten stillen Reserven unterliegen zusammen mit dem übrigen Einkommen der ordentlichen Besteuerung.

Im Zeitpunkt der Überführung vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen sind die Voraussetzungen von Artikel 37b DBG nicht zwangsläufig erfüllt, da beispielsweise keine definitive Aufgabe der Erwerbstätigkeit vorliegt.

Verlangt die steuerpflichtige Person im Rahmen der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit einen Besteueraufschub nach Artikel 18a DBG, findet Artikel 37b DBG nur auf die wieder eingebrachten Abschreibungen Anwendung.

Auf die aufgeschobenen stillen Reserven würde der Artikel 37b DBG somit nur Anwendung finden, wenn die Liegenschaft während dem Liquidations- oder dem Vorjahr vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen übertragen und auch vor dem Abschluss der Liquidation veräussert wird. In diesen Fällen ist eine Anwendung von Artikel 18a DBG jedoch obsolet, da für die Berechnung des Liquidationsgewinns bereits gestützt auf Artikel 37b DBG auf die Realisation der stillen Reserven des Liquidationsjahres und des Vorjahres abgestellt wird.

2.2 Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung

Artikel 4

Absatz 1 und 2

Der Gesetzgeber wollte die Selbständigerwerbenden bezüglich der beruflichen Vorsorge den Unselbständigerwerbenden weitestgehend gleichstellen. Aus diesem Grund soll auch der Selbständigerwerbende, welcher sich freiwillig einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen hat, den einbezahlten Einkaufsbetrag für die berufliche Vorsorge im Rahmen der Liquidation vom Erwerbseinkommen, das nicht aus der Liquidation stammt und den übrigen Einkünften abziehen können.

Absatz 3

Ist der Einkaufsbetrag höher als das Erwerbseinkommen, das nicht aus der Liquidation stammt sowie die übrigen Einkünfte, ist die Differenz vom Liquidationsgewinn abzuziehen.

2.3 Fiktiver Einkauf

Artikel 5 Grundsätze

Absatz 1

Im Rahmen der parlamentarischen Beratungen wurde die Meinung vertreten, dass der fiktive Einkauf (nach Art. 6) nur jenen gewährt werden soll, die keiner zweiten Säule angeschlossen sind.

Allerdings sind auch einzelne Voten gefallen, welche darauf hindeuten könnten, dass der Gesetzgeber auch jenen Selbständigerwerbenden die Möglichkeit des fiktiven Einkaufs einräumen wollte, die bereits einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen sind. Dies wurde jedoch nie ausdrücklich gesagt, vielmehr wurde regelmässig davon gesprochen, dass der fiktive Einkauf jenen zu Gute kommen soll, welchen die nötigen Mittel für einen Anschluss an die zweite Säule gefehlt hätten. Daher lässt sich im Nachhinein die Absicht des Gesetzgebers nicht mehr mit Sicherheit nachvollziehen.

Wie bereits unter Ziffer 1.3 ausgeführt, kann ein Einkaufsbedarf nur berechnet werden, wenn ein Anschluss an einen Plan der zweiten Säule vorhanden ist. Die Zulässigkeit eines Einkaufs können somit nur jene Personen nachweisen, die einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen sind. Wird der Gesetzestext eng ausgelegt, müsste man daher zum Schluss kommen, dass nur jenen selbständig erwerbstätigen Personen eine fiktive Deckungslücke zusteht, welche bereits einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen sind, da nur sie eine „Zulässigkeit eines Einkaufs“ nachweisen können. Andererseits ging aus den parlamentarischen Beratungen die Absicht des Gesetzgebers hervor, dass der fiktive Einkauf insbesondere jenen gewährt werden soll, die keiner Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen sind. Diese Ungereimtheit ist Anlass dafür, den Kreis der Anspruchsberechtigten weiter zu gestalten, als es der Gesetzestext vorgibt. Vorgesehen ist, dass alle selbständig Erwerbenden nach Artikel 1 einen fiktiven Einkauf geltend machen können. Dies unabhängig davon, ob sie einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind, und unabhängig davon, ob sie im Liquidations- oder Vorjahr einen ordentlichen Einkauf getätigt haben. Wer einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen ist, muss sich bei der Berechnung des fiktiven Einkaufs jedoch insbesondere alle Vorsorgeguthaben dieser Vorsorgeeinrichtung anrechnen lassen (siehe Art. 6). Würde die Möglichkeit eines fiktiven Einkaufs auf jene selbständig Erwerbenden eingeschränkt, welche keiner Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind, könnte dies zu einer Benachteiligung derjenigen führen, welche sich beispielsweise aus finanziellen Gründen nur eine minimale Vorsorge leisten konnten. Immerhin haben sie sich jedoch während ihrer selbständigen Erwerbstätigkeit um eine Vorsorge bemüht. Sie sollen daher gegenüber denjenigen, die sich nie einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen haben, nicht benachteiligt werden.

Absatz 2

Bei der Besteuerung nach Artikel 37b DBG handelt es sich um eine Steuerminderung. Diese ist gemäss der allgemeinen Beweisregel vom Steuerpflichtigen zu dokumentieren.

Artikel 6 Berechnung des fiktiven Einkaufs

Absatz 1

Den Materialien ist zu entnehmen, dass es der Wille des Gesetzgebers war, dass die Berechnung der fiktiven Deckungslücke der Steuerpraxis bzw. der Verwaltung überlassen wird. Dabei soll es sich um eine „mittlere“ BVG-Lösung handeln. Die vorliegende Formel entspricht grundsätzlich der üblichen Einkaufs-Berechnung gemäss dem BVG.

Der Altersgutschriftensatz von 15 Prozent entspricht dem obligatorischen Altersgutschriftensatz zwischen dem 45. und 54. Altersjahr nach Artikel 16 BVG. Da nicht zum Vornherein feststeht, ob jemand wegen Invalidität im 30. Altersjahr oder jemand infolge Pensionierung im

Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 37b DBG)

65. Altersjahr liquidieren wird, wurde mit 15 Prozent ein guter Mittelwert gewählt. Zusätzlich wurde auf einen Koordinationsabzug verzichtet. Mit den vorliegenden Parametern kann der Vorstellung des Gesetzgebers, der sich von der Idee eines mittleren Plans leiten liess, entsprochen werden.

Absatz 2

Die Jahre zwischen dem 25. Altersjahr und dem Liquidationsjahr werden stets vollumfänglich berücksichtigt, unabhängig davon, ob die selbständig erwerbende Person während der ganzen Zeit einer Erwerbstätigkeit nachgegangen ist oder nicht. Dies analog zur Einkaufsrechnung gemäss dem BVG, die immer auf das 25. Altersjahr zurückrechnet.

Absatz 3

Abgestellt wird auf das AHV-pflichtige ordentliche Einkommen. Obwohl auch der Liquidationsgewinn AHV-pflichtig ist (dieser wird jedoch gesondert besteuert und ausgewiesen), würde ein Einbeziehen des Liquidationsgewinns das durchschnittliche Jahreseinkommen verfälschen, weshalb bei der Berechnung der fiktiven Deckungslücke nur auf das ordentliche Einkommen abgestellt werden kann.

Damit ist auch klar, dass nicht steuerbare Wertzuwachsgerinne bei der Berechnung des fiktiven Einkaufs nicht berücksichtigt werden können, sondern nur die wiedereingebrachten Abschreibungen.

Da es grundsätzlich möglich ist, sich bei Vorsorgeeinrichtungen auf die maximalen Leistungen des letzten Lohnes einzukaufen, wird vorliegend auf einen fünfjährigen Durchschnitt abgestellt, um ein möglichst aktuelles Einkommen abzubilden.

Absatz 4

Dauerte die selbständige Erwerbstätigkeit weniger als fünf Jahre, ist die Summe der Erwerbseinkommen der vergangenen Jahren nicht durch fünf, sondern durch die effektive Anzahl Jahre zu teilen, während welchen einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgegangen wurde. Da dies den fiktiven Einkauf erhöht, mithin steuermindernde Auswirkungen hat, ist dieser Umstand gemäss der allgemeinen Beweislastregel von der steuerpflichtigen Person zu belegen.

Absatz 5

Im Hinblick darauf, dass mittels des fiktiven Einkaufs die selbständig erwerbenden Personen den unselbständig erwerbenden Personen vorsorgerechtlich gleichgestellt werden sollen, muss die obere Grenze für einen versicherbaren Lohn gemäss BVG auch für den fiktiven Einkauf übernommen werden.

Absatz 6

Alle Vorsorgeguthaben, inklusive der im Vorjahr und im Liquidationsjahr getätigten Einkäufe, sind an den fiktiven Einkauf anzurechnen und entsprechend davon in Abzug zu bringen. Ebenfalls anzurechnen sind jegliche bereits bezogenen Leistungen. Darunter fallen alle ordentlichen Leistungen (z.B. Rentenleistungen), die Vorbezüge (z.B. Vorbezug für Wohneigentum) sowie die Barauszahlungen (z.B. Barauszahlung bei Wechsel von unselbständigen zur selbständigen Erwerbstätigkeit). Dies deshalb, weil in diesem Umfang die selbständig erwerbstätige Person bereits in den Genuss von steuerprivilegierten Leistungen aus der Vorsorge gekommen ist. Diese Leistungen und Bezüge sind der Steuerverwaltung in jedem Fall zur Kenntnis zu bringen. Unter Wohlfahrtsfonds sind Personalfürsorgestiftungen ohne regulatorische Leistungen zu verstehen.

Artikel 7 Nachträglicher Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung

Die privilegierte Besteuerung wird infolge definitiver Aufgabe der Erwerbstätigkeit gewährt. Ist die Aufgabe der Erwerbstätigkeit nicht definitiv, besteht kein Anspruch auf die privilegierte Besteuerung. Es kann jedoch vorkommen, dass eine als definitiv geplante Aufgabe der Erwerbstätigkeit sich im Nachhinein als nicht definitiv herausstellt. Ist die Liquidationsveranlagung bei Aufnahme einer neuen selbständigen Erwerbstätigkeit rechtskräftig, kann – sofern

Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (Art. 37b DBG)

es sich nicht um eine Steuerumgehung handelt - nicht mehr darauf zurückgekommen werden. Wenn nun erneut eine selbständige oder unselbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen und im Anschluss daran ein Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge getätigt wird, so stellt sich die Frage, wie dieser Einkauf steuerrechtlich zu behandeln ist. Da die steuerpflichtige Person ihren Einkaufsbedarf steuerrechtlich fiktiv bereits geltend gemacht hat, ist von der effektiven Einkaufslücke der bereits geltend gemachte fiktive Einkauf in Abzug zu bringen. Die verbleibende Differenz ist zum Abzug zuzulassen.

Der fiktive Einkauf ist in diesem Fall wie eine Freizügigkeitsleistung zu behandeln, welche nach Artikel 3 Absatz 1 und Artikel 11 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 17. Dezember 1993 über die Freizügigkeit in der beruflichen Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (Freizügigkeitsgesetz; SR 831.42) einzubringen wäre.

Artikel 8 Besteuerung des fiktiven Einkaufs

Der Liquidationsgewinn wird im Umfang des fiktiven Einkaufs wie eine Kapitalleistung aus Vorsorge nach Artikel 38 Absatz 2 DBG besteuert; dies bedeutet zu einem Fünftel des Tarifs nach Art. 36 DBG. Er erfährt mithin eine von der Liquidationsgewinnbesteuerung unabhängige, gesonderte Besteuerung.

Der fiktive Einkauf, welcher zum Vorsorgetarif besteuert wird, ist gemäss Artikel 38 Absatz 1 DBG zusammen mit allfälligen echten Kapitalleistungen, die in der gleichen Steuerperiode anfallen, zusammenzurechnen. Der zum Vorsorgetarif zu besteuern Anteil des Liquidationsgewinnes (= fiktiver Einkauf) wird deshalb wie eine Leistung aus Vorsorge besteuert, weil er nach Meinung des Gesetzgebers ein Bezug aus Vorsorge (welche in diesem Fall in Form des Betriebes vorliegt) ist. Damit soll eine selbständig erwerbende Person steuerrechtlich gegenüber jenen, welche ihr Geld nicht in einen Betrieb, sondern in eine Vorsorgeeinrichtung im Sinne des BVG investiert haben, gleichgestellt werden. Die Gleichstellung ist auch insofern gewährleistet, als die Äufnung dieser Vorsorge im Betrieb (Bildung der stillen Reserven) – analog den BVG-Prämien – nicht durch die Einkommenssteuer erfasst wird. Die Besteuerung hat daher unter Zusammenrechnung des fiktiven Einkaufs und Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen, die in der gleichen Steuerperiode anfallen, zu erfolgen.

2.4 Bemessung und Besteuerung des Liquidationsgewinns

Artikel 9 Bemessung

Buchstabe a

Unter Liquidationsgewinn im Sinne dieser Verordnung werden die im Vorjahr und im Liquidationsjahr realisierten stillen Reserven verstanden. Davon ist ein allfälliger Betrag, in der Höhe, in welcher der Einkauf nach Artikel 4 die Einkünfte übersteigen, abzuziehen.

Buchstabe b

Auch ein geltend gemachter fiktiver Einkauf – welcher zu einem anderen Satz als der Liquidationsgewinn besteuert wird - reduziert den Liquidationsgewinn.

Buchstabe c

Grundsätzlich werden die Aufwände von jenen Einkünften abgezogen, welche diese verursachen.

Buchstabe d

Steuerlich noch nicht geltend gemachte und verrechenbare Verlustvorträge sind zuerst mit den nicht aus der Liquidation stammenden Einkünften zu verrechnen. Verbleibt nach dieser Verrechnung ein Verlustüberhang bestehen, kann dieser verbleibende Verlust mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden.

Artikel 10 Besteuerung

Ein Fünftel des Liquidationsgewinns, der nach Vornahme der Abzüge gemäss Artikel 9 verbleibt, bestimmt den anwendbaren Steuersatz nach Artikel 214 DBG. Die starke Progression des Tarifs der direkten Bundessteuer kann dazu führen, dass im Bereich der kleinen Liquidationsgewinne keine Besteuerung mehr anfallen würde. Da Artikel 37b DBG jedoch nur eine Privilegierung aber keine Steuerbefreiung sein soll, sorgt der Minimalsatz dafür, dass beim Liquidationsgewinn immer eine Steuer anfällt. Die zwei Prozent werden vom Liquidationsgewinn berechnet, der nach Vornahme der Abzüge nach Artikel 9 noch verbleibt.

2.5 Erbgang

Artikel 11 Liquidation durch die Erben oder die Vermächtnisnehmer

Absatz 1

Die Erben und Vermächtnisnehmer übernehmen den Anspruch der steuerpflichtigen Person (Erblasser) auf die privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns, sofern die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt ihres Ablebens die Voraussetzungen gemäss Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung erfüllt hat und keiner der Erben und Vermächtnisnehmer die Einzelunternehmung oder die Tätigkeit in der Personengesellschaft weiterführt.

Absatz 2

Hierbei handelt es sich um einen Auffangtatbestand, da gemäss der Präponderanzmethode beim Einstellen der unternehmerischen Aktivitäten grundsätzlich eine Privatentnahme erfolgt, die zu einer Realisierung der stillen Reserven führt. Führen die Erben oder Vermächtnisnehmer die Einzelunternehmung während fünf Jahren nicht weiter ohne jedoch zu liquidieren, so liegt steuersystematisch eine vollständige Privatentnahme und mithin ein Liquidationstatbestand vor.

Absatz 3

Die Möglichkeit anhand der Präponderanzmethode die faktische Liquidation festzustellen, besteht nur bei einer Einzelunternehmung. Im Falle der Personengesellschaft besteht die Möglichkeit, dass der oder die anderen Gesellschafter die Personengesellschaft weiterführen. Die Personengesellschaft würde auch nach dem Ableben der steuerpflichtigen Person weiter bestehen, obwohl die Erben und Vermächtnisnehmer die Tätigkeit der steuerpflichtigen Person in der Personengesellschaft nicht übernehmen. In diesem Fall wechselt der Anteil der steuerpflichtigen Person im Vermögen der Erben und Vermächtnisnehmer den Charakter nicht, d.h. es bleibt grundsätzlich Geschäftsvermögen, weshalb nach Ablauf von fünf Jahren keine steuersystematische Abrechnung durchgeführt werden kann. Daher müssen die Erben und Vermächtnisnehmer nach Ablauf der fünf Jahre die Voraussetzungen nach Artikel 1 Absatz 2 selbst erfüllen, um bei Veräusserung des Anteils oder bei Liquidation der Personengesellschaft in den Genuss der privilegierten Liquidationsbesteuerung zu kommen.

Absatz 4

Der Absatz 2 von Artikel 37b DBG, wonach auch die Erben die Steuerprivilegien des Erblassers geltend machen können, war in den parlamentarischen Beratungen unbestritten. Der Absatz 2 wurde jedoch verabschiedet, bevor in Absatz 1 in letzter Minute die Möglichkeit des fiktiven Einkaufs eingefügt wurde. Absatz 2 umfasste daher bei der Beschlussfassung nur die generelle privilegierte Liquidationsbesteuerung. Der Gesetzgeber ist nach der Einführung des fiktiven Einkaufs nicht mehr auf Absatz 2 zurückgekommen. Vorsorgerechtlich ist es nicht möglich, dass die Erben und Vermächtnisnehmer einen Einkauf des Verstorbenen geltend machen können, da das durch die Vorsorge versicherte Risiko (in casu Tod) eingetreten ist, das Vorsorgeguthaben in Todesfallleistungen umgewandelt wird und mithin keine Vorsorgelücken mehr geschlossen werden können. Der Gesetzgeber wollte mit dem fiktiven Einkauf dem Umstand Rechnung tragen, dass die steuerpflichtige Person während ihrer

selbständigen Erwerbstätigkeit ihre Mittel in die Unternehmung reinvestieren musste und folglich keine Mittel mehr zur Verfügung hatte, um sich eine zweite Säule aufzubauen. Den Erben und Vermächtnisnehmern wird die Möglichkeit, eine zweite Säule zu äpfnen, regelmässig noch offen stehen. Der Gesetzgeber hat überdies ausschliesslich den Terminus „Einkauf“ verwendet und nie von einer fiktiven Todesfalleistung gesprochen. Er hat sich also ausschliesslich mit der Beitragsseite befasst und damit zum Ausdruck gebracht, dass er die Möglichkeit des fiktiven Einkaufs nur zu Lebzeiten der selbständig erwerbenden Person zulassen wollte. Ferner ist zu berücksichtigen, dass Erben und allenfalls auch die Vermächtnisnehmer im Todesfall nur Todesfalleistungen erhalten. Diese stimmen im Allgemeinen nicht mit den Erbensfalleistungen überein. Grundsätzlich soll jedoch nicht mehr fiktive „Vorsorgeleistung“ fliessen, als in einem echten Vorsorgefall tatsächlich als Vorsorgeleistung ausgerichtet würde. Aus diesen Gründen können die Erben und Vermächtnisnehmer nur den eigenen fiktiven Einkauf geltend machen, wenn sie selbst die Voraussetzungen erfüllen, nicht jedoch den fiktiven Einkauf der verstorbenen steuerpflichtigen Person.

Artikel 12 Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit durch die Erben oder die Vermächtnisnehmer

Sobald die Erben Handlungen vornehmen, die auf die Weiterführung des Unternehmens gerichtet sind, kann die privilegierte Liquidationsbesteuerung – mangels Liquidation - nicht mehr gestützt auf den Anspruch des Erblassers geltend gemacht werden. Der Anspruch geht mit der ersten entsprechenden Handlung unter, da keine definitive Aufgabe der Erwerbstätigkeit vorliegt. Hingegen können die Erben in der Folge selber, sofern sie die Voraussetzungen nach Artikel 37b DBG erfüllen, die privilegierte Besteuerung in ihrer Eigenschaft als selbständig erwerbende Personen geltend machen. Führen die Erben lediglich noch angefangene Arbeiten des Erblassers zu Ende, qualifiziert dieses Verhalten nicht als Weiterführung der Personenunternehmung.

2.6 Inkrafttreten

Artikel 13

Diese Verordnung tritt gleichzeitig wie der Artikel 37b DBG⁶ am 1. Januar 2011 in Kraft.

⁶ BBl 2007 2321;