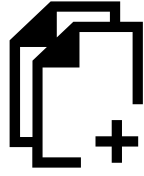


zsis)



UNTERLAGEN



# **Aktuelle Probleme der Besteuerung von Personenunternehmen**

## **Fälle**

**Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah**

**Jakob Rüttsche**

Aktuelle Probleme und Perspektiven der Besteuerung von Unternehmen

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Personenunternehmen

Fälle

Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah / Jakob Rüttsche

**Fall 1: Liegenschaftenhändler / Gewinnbeteiligungsrecht**

**Sachverhalt:**

A erwarb mit Abtretungsvertrag vom 8. September 1987 von seinem Vater das landwirtschaftliche Heimwesen X mit verschiedenen Grundstücken zum Ertragswert. Dabei wurde ein Gewinnbeteiligungsrecht der Geschwister für die Dauer von 25 Jahren vereinbart.

In der Folge wurden verschiedene Parzellen eingezont. Mit Vereinbarung vom 29. November 2006 setzen A und seine Geschwister den massgebenden Gewinn auf CHF 5'650'000 fest. Als spätestster Auszahlungstermin wurde der 1. Mai 2013 vereinbart. Im Weiteren wurde festgehalten, dass A sämtliche Steuern übernehme, welche im Zusammenhang mit den verkauften Bauparzellen vom Veräusserer erhoben würden.

Im Jahr 2012 konstituierte sich A - nebst seinem Beruf als Landwirt - als Immobilienhändler, wobei das Bauland sowie die Aufwendungen für die Erschliessung und den Auskauf der Geschwister einbilanziert (aktiviert) wurden.

Nach dem Verkauf der ersten Baulandparzelle (Dezember 2012) wurde der Anteil der Gewinnbeteiligung der Geschwister, welcher auf dieses Grundstück entfiel (CHF 108'100), als Aufwand der Erfolgsrechnung belastet und der aktivierte Betrag der Gewinnbeteiligungen in diesem Umfang abgeschrieben.

**Frage**

Steuerrechtliche Beurteilung?

**Fall 2: Gewerbmässige Kreditgewährung**

**Sachverhalt:**

X. (Wohnsitz Kt. Schwyz) war ehemaliger Unternehmer der weltweit tätigen A. Gruppe. Sein steuerbares Vermögen belief sich Ende 2008 auf rund CHF 86 Mio. Seit mehreren Jahren stellte X. einen Teil seines Vermögens verschiedenen Unternehmen und Privatpersonen als Darlehen zur Verfügung.

Per Ende 2008 deklarierte X. in seinem Wertschriftenverzeichnis rund 50 Aktivdarlehen mit einer Gesamtdarlehenssumme von über CHF 30 Mio. Die meisten Darlehen ordnete er dem Privatvermögen zu. Einige wenige waren in der Bilanz des nicht im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens, der A. Consulting, aktiviert. Dazu waren auch schon Verluste geltend gemacht worden.

Die Steuerbehörde des Kt. Schwyz ordnete jedoch sämtliche Darlehen seinem Privatvermögen zu. Die von X. geltend gemachte selbständige Erwerbstätigkeit wurde in der Vergangenheit nicht resp. nur in beschränktem Umfang anerkannt.

Im Jahr 2008 deklarierte X. neben Zinserträgen aus den Darlehen von rund CHF 1.5 Mio. einen Verlust von rund CHF 500'000 aus der A. Consulting.

In der Jahresrechnung 2008 war im Aufwand u.a. eine Abschreibung bzw. Wertberichtigung von rund CHF 690'000 auf der im Jahr 2007 als Darlehen gegenüber dem Vergnügungspark B (betr. Wildwasser- und Achterbahn) gebuchten Forderung des Einzelunternehmens enthalten.

X. bezahlte seit 2005 Rechnungen für eine Wildwasserbahn sowie eine Achterbahn eines Vergnügungsparks B. Im Jahr 2007 wurde ein Darlehen gegenüber dem Vergnügungspark B. über CHF 3'583'879.01 aktiviert, welches anschliessend im Jahr 2008 mit folgenden Beträgen zur Sachanlage umgebucht wurde:

Wildwasserbahn	CHF	3'176'819
Achterbahn	CHF	274'108
Zwischentotal	CHF	<u>3'450'927</u>
Darlehen Vergnügungspark	CHF	100'000
Total	CHF	<u>3'550'927</u>

Aktuelle Probleme und Perspektiven der Besteuerung von Unternehmen

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Personenernehmen

Fälle

Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah / Jakob Rütsche

Die Abschreibung über CHF 690'000 resultierte aus Abschreibungen über 20% an der Wildwasser- und Achterbahn:

Abschreibung Wildwasserbahn	CHF	635'955
Abschreibung Achterbahn	CHF	54'108
Total Abschreibungen	CHF	<u>690'063</u>

Die Steuerbehörde rechnete in der Veranlagung 2008 einiges auf, so etwa erfolgswirksam verbuchten Privataufwand und die Abschreibung über CHF 690'000. Gemäss Veranlagung betrug das steuerbare Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit rund CHF 144'000.

Zudem hielt die Steuerbehörde fest, X. habe kein Eigentum an der Wildwasserbahn und der Achterbahn erworben, nur weil er Rechnungen für Investitionen in diese Anlagen bezahlt habe. Die im November 2009 mit dem Vergnügungspark B. geschlossene Vereinbarung über die Abgeltung für die Bereitstellung der Wildwasser- und Achterbahn könne allenfalls als Einräumung eines Nutzungsrechts betrachtet werden. Es bestehe jedoch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen dem Vergnügungspark und der Geschäftstätigkeit als Berater. Im Einspracheverfahren wurde u.a. die Nichtabziehbarkeit der CHF 690'000 bestätigt.

Vor Verwaltungsgericht liess X. geltend machen, dass bereits die Gewährung der Darlehen für sich eine selbständige Erwerbstätigkeit darstelle, ungeachtet dessen, ob die Darlehen in die Bilanz der A. Consulting aufgenommen worden seien. Die Finanzierung der Wildwasser- und Achterbahn sowie die übrigen Darlehen zeigten, dass es sich nicht bloss um private Vermögensverwaltung handle.

**Frage:**

Kann X. die Abschreibung über CHF 690'000 als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend machen?

### **Fall 3: Bauland in der Landwirtschaft**

#### **Sachverhalt:**

Landwirt Z veräusserte am 16. Dezember 2013 das Grundstück Y, welches mit 27,58 a in der Bauzone und mit 16,03 a in der Landwirtschaftszone liegt. Der in der Bauzone liegende Teil wurde anschliessend überbaut. Aus dem Verkauf resultierte ein Buchgewinn von CHF 700'000.

#### **Frage:**

Steuerbarer oder steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 18 Abs. 4 DBG?

#### **Sachverhalt II:**

Landwirt A hatte im Jahre 2000 die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben und die Parzellen einzeln verpachtet. Mit einem Revers erklärte er die verpachteten Grundstücke, welche sich alle in der Landwirtschaftszone befinden, weiterhin als Geschäftsvermögen. Diese Parzellen bilden kein landwirtschaftliches Gewerbe mehr.

Im Jahre 2014 beantragt Landwirt A den Steuerbehörden die Überführung der landwirtschaftlichen Grundstücke in das Privatvermögen. Eines der Grundstücke umfasst lediglich 24 Aren.

#### **Frage:**

Steuerbarer oder steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 18 Abs. 4 DBG?

### **Sachverhalt III:**

Landwirt M hat am 31. Dezember 2011 den Buchwert des überbauten, in der Bauzone liegenden Grundstückes vom Geschäfts- in das Privatvermögen überführt. In der Steuererklärung 2011 deklarierte er als Überführungsgewinn die kumulierten Abschreibungen von CHF 10'000.

Für den Landwirtschaftsbetrieb sind 0,9 Standardarbeitskräfte erforderlich.

Die Veranlagungsbehörde vertritt den Standpunkt, die überführte Liegenschaft gehöre nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne des bürgerlichen Bodenrechtes, weshalb ein Überführungsgewinn von CHF 340'000 aufzurechnen sei.

### **Frage:**

Wie würden Sie urteilen?

**Fall 4: Umstrukturierung zum Ersten: «Teilumwandlung» einer Kollektivgesellschaft in eine GmbH**

**Sachverhalt:**

X. (geb. 1946, Wohnsitz im Kt. Zürich) führt in der dritten Generation ein Gartenbauunternehmen mit einem angegliederten Blumenshop und einer Gärtnerei in der Rechtsform einer Kollektivgesellschaft. Die Kollektivgesellschaft A. ist seit 1973 im Handelsregister eingetragen, seit 2009 sind auch Y., die Ehefrau von X., und Z., deren gemeinsamer Sohn als Gesellschafter eingetragen.

Ende 2011 gründeten X. und Z. die Gartenbau GmbH (GB GmbH) mit Sitz am Wohn- und Firmensitz. Im 2012 übertrug die Kollektivgesellschaft A. den Betriebs- teil Gartenbau – konkret das Gartenbau-Inventar – zum Buchwert an die GB GmbH. Der Blumenshop und die Gärtnerei verblieben bei der Kollektivgesellschaft A. Einziges Dokument zu diesem Verkauf ist eine Rechnung der Kollektivgesellschaft A. an die GB GmbH, womit Erstere für das Gartenbau-Inventar CHF 24'100 fakturiert. Die GB GmbH bezahlte die Rechnung.

Im Rahmen einer steueramtlichen Buchprüfung zur Steuerperiode 2012 kam das kantonale Steueramt Zürich zum Schluss, aufgrund der gestellten Rechnung liege zivilrechtlich ein Kaufvertrag nach Art. 184 ff. OR vor und nicht eine Vermögens- übertragung nach Art. 69 ff. Fusionsgesetz. Nur im letzteren Fall sei die Übertra- gung zu Einkommenssteuerwerten gesetzlich zulässig. Ein Verkauf müsse «grund- sätzlich immer» zum Verkehrswert erfolgen. CHF 24'100 sei nicht der Verkehrs- wert des Gartenbau-Inventars. Dessen Verkehrswert wurde ermessensweise auf CHF 150'000 geschätzt. Die Differenz von CHF 125'900 wurde als Einkommen bei den Gesellschaftern aufgerechnet.

**Frage:**

X. fragt sich, weshalb der Verkauf des Gartenbau-Inventars an die von ihm und seinem Sohn gehaltene und weitergeführte GB GmbH, der im Rahmen des Gene- rationenwechsels erfolgte, zu Einkommenssteuerfolgen führen soll.



**Fall 5: Umstrukturierung zum Zweiten: Privatentnahme der zurückbleibenden Aktiven nach einer Übertragung des Betriebs eines Einzelunternehmens auf eine Aktiengesellschaft**

**Sachverhalt:**

X. (verh. mit Y.) ist Inhaber der Einzelfirma «X. Sport» mit Sitz in A., Kt. Schwyz. X. Sport ist seit 1985 im Handelsregister eingetragen. Dessen Zweck ist die Entwicklung, Herstellung und Vertrieb von Rollskis und Sportartikeln sowie Handel mit Waren aller Art. Das Geschäftsjahr endet jeweils am 30. Juni.

X. gründete im September 2010 die Z. AG mit Sitz in A. mit einem Aktienkapital von CHF 100'000, das vollständig bar liberiert wurde. Zweck der Z. AG ist der Handel mit und der Vertrieb von Fahrrädern, Ersatzteilen sowie Sportbekleidung und -artikel allgemein. X. hält 100% der Aktien in seinem Privatvermögen.

Z. AG erwarb mit Kaufvertrag vom 1. Januar 2011 von X. die mobilen Geschäftsaktiven der X. Sport, so das gesamte Warenlager, Maschinen/Apparate, Betriebs-einrichtungen, Werkzeuge, Stickereimaschine und Büromobiliar, zum Buchwert. Der Kaufpreis wurde dem Kontokorrent von X. in der Z. AG gutgeschrieben.

In der Einzelfirma blieben drei Stockwerkeigentumseinheiten zurück. Eine Einheit bliebe weiterhin als Bar/Restaurant an Dritte vermietet, die beiden andern, die der X. Sport bisher als Geschäfts- und Werkstatträumlichkeiten sowie für die Stickerei dienten, wurden ab 1. Januar 2011 an die Z. AG vermietet.

Die Veranlagungsverfügung 2010 anerkennt die steuerneutrale Übertragung der mobilen Geschäftsaktiven, macht jedoch bezüglich der zurückgebliebenen drei Stockwerkeigentumseinheiten einen steuersystematischen Gewinnausweistatbestand (Privatentnahme) per 31. Dezember 2010 geltend. Die Vermietung der drei Immobilien stelle eine private Vermögensverwaltung dar – ein gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel liege nicht vor.

Die Veranlagungsverfügung rechnet für die Belange der Schwyzer Staats- und Gemeindesteuern sowie die direkte Bundessteuer auf den drei Stockwerkeigentumseinheiten wiedereingebrachte Abschreibungen von CHF 977'225 auf. In der Veranlagungsverfügung betreffend die direkte Bundessteuer wird ein Wertzuwachs-gewinn von CHF 436'775 aufgerechnet. Die Zahlen ermittelt die Veranlagungsbehörde aufgrund einer «faktischen Schlussbilanz» per 31. Dezember 2010.

Aktuelle Probleme und Perspektiven der Besteuerung von Unternehmen

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Personenunternehmen

Fälle

Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah / Jakob Rütsche

X. und Y. machen im Rechtsmittelverfahren geltend, X. Sport habe per 31. Dezember 2010 keinen Geschäftsabschluss erstellt, da dessen Geschäftstätigkeit noch nicht beendet sei, X. Sport führte weiterhin eine Buchhaltung, blieb im Handelsregister eingetragen, habe danach im untergeordneten Rahmen noch Umsätze erzielt und die drei Immobilien seien in der Buchhaltung aktiviert geblieben. Eine für die Steuerbehörde klar erkennbare Willensäußerung von X. zur Privatentnahme habe es nicht gegeben.

**Frage:**

Greift betreffend die drei zurückbleibenden Stockwerkeigentumseinheiten ein steuersystematischer Gewinnausweistatbestand, so dass diese steuerlich zwingend privat zu entnehmen sind?

**Fall 6: Selbständigerwerbender mit 2. Säule**

**Sachverhalt:**

Markus Berger war als Arzt selbständig erwerbstätig. Bis am 31. Dezember 2010 war er der Pensionskasse X angeschlossen. Per 1. Januar 2011 wurde sein geäuftetes Guthaben von CHF 550'000 auf ein Freizügigkeitskonto bei der Swisscanto überwiesen. Gleichentags trat er der Pensionskasse PAT BVG bei. Die PAT BVG bestätigte Einkäufe für das Jahr 2014 von CHF 150'000 und für das Jahr 2015 von CHF 200'000, welche in den Steuerperioden 2014 und 2015 vom steuerbaren Einkommen abgezogen wurden.

Per 31. Dezember 2016 erfolgte die Pensionierung und ab 1. Januar 2017 der Bezug einer Altersrente aus der PAT BVG. Am 9. Januar 2017 bezog er das Freizügigkeitsguthaben bei der Swisscanto im Betrag von CHF 563'300.

**Fragen:**

1. Im Nachhinein wird bekannt, dass der von der PAT BVG bestätigte Einkauf 2014 von CHF 150'000 am 17. Dezember 2013 (mit Valuta 1.1.2014) geleistet wurde. Mögliche Steuerfolgen?
2. Haben die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit sowie der Kapitalbezug allfällige Auswirkungen auf frühere Veranlagungen?

**Fall 7: Zuordnung eines Alternativguts zum Geschäfts-  
oder Privatvermögen – Einbringung von Verlust-  
scheinen in eine Kommanditgesellschaft**

**Sachverhalt:**

X. ist Komplementär der Kommanditgesellschaft Y. und führt deren Geschäfte. Y. hat ihren Sitz seit April 2011 in Glarus Nord, zuvor befand er sich im Kt. Schwyz. Die Kommanditgesellschaft bezweckt gemäss Handelsregistereintrag die Verwaltung von Vermögen, Immobilien sowie Unterhaltsarbeiten an Immobilien.

Am 21. Januar 2013 deklarierte X. für die Y. einen im Jahr 2011 erwirtschafteten Reingewinn von CHF 45'950 sowie ein Reinvermögen (kant. Steuerwert) von CHF 399'388.

Am 24. Januar 2013 zeigte die Steuerverwaltung des Kt. St. Gallen der Steuerverwaltung des Kt. Glarus an, dass im Reinvermögen der Y. vier Verlustscheine enthalten seien, die X. als Kapitaleinlage eingebracht hatte.

In den definitiven Veranlagungen betr. die direkte Bundessteuer und die Glarner Staats- und Gemeindesteuern 2011, die am 23. Mai 2014 eröffnet wurden, qualifizierte die veranlagende Behörde zwei der vier Verlustscheine, die mit einem Buchwert von je CHF 50'000 von Y. eingebucht worden waren, steuerrechtlich als Privatvermögen. Y. habe CHF 100'000 steuerneutral auszubuchen. Die Verlustscheine seien im privaten Wertschriftenverzeichnis zu deklarieren. Es bestünde kein Zusammenhang zwischen den beiden Verlustscheinen und der Tätigkeit der Kommanditgesellschaft Y. Deren Zweck erfasse das Inkasso der beiden Forderungen nicht.

Einer der beiden Verlustscheine resultiert aus einer Darlehensforderung von X. gegenüber einer Drittperson A. über CHF 55'000. Die Forderung war am 26. August 1997 von CHF 30'000 auf CHF 55'000 erhöht worden und ist mit einem Grundpfandrecht sichergestellt. Gegenüber A. machte X. auch Forderungen aus seiner Anwaltstätigkeit geltend. X. trat seine Forderungen am 15. Dezember 2008 an die Y. ab. Y. aktivierte sie mit CHF 50'000 als Geschäftsaktivum.

Die zweite eingebrachte Forderung ist eine Ersatzforderung von X. gegenüber einer Erbengemeinschaft über CHF 50'000, sichergestellt mit einem Schuldbrief über CHF 15'000. X. war laut Erbvertrag von B., errichtet am 21. Januar 1992, als Erbe einer Liegenschaft eingesetzt worden. Die Liegenschaft konnte nach dem Erbschaftsanfall nicht auf X. übertragen werden, weshalb dieser gegenüber der Erbengemeinschaft eine Ersatzforderung über CHF 50'000 erhielt. X. trat diese

Aktuelle Probleme und Perspektiven der Besteuerung von Unternehmen

Aktuelle Probleme der Besteuerung von Personenernehmen

Fälle

Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah / Jakob Rütsche

Forderung ebenfalls am 15. Dezember 2008 an die Y. ab. Y. aktivierte sie mit CHF 50'000.

Im Vorjahr (2010), dem ersten Steuerjahr im Kt. Glarus, waren die beiden Verlustscheine wie deklariert als Geschäftsvermögen veranlagt worden. Gleiches galt auch für die Jahre 2008 und 2009, die von der Schwyzer Steuerverwaltung veranlagt worden waren.

X. gelangt mit folgenden Fragen an Sie:

**Fragen:**

1. Ist die Steuerverwaltung des Kt. Glarus für die Steuerperiode 2011 an ihre Qualifikation im Vorjahr (2010) und an jene der früheren Steuerbehörde (Kt. Schwyz) gebunden?
2. Falls keine Bindungswirkung bestünde, ist die Auffassung der Steuerverwaltung des Kt. Glarus sachrichtig?