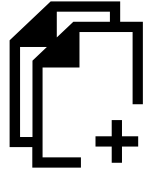


zsis)



UNTERLAGEN



**ISIS-Seminar „Aktuelles zum Unternehmenssteuerrecht“**

**Aktuelle Probleme der Besteuerung von Personenunternehmen**

**Fälle**

**Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah und Jakob Rütscbe**

**Grand Resort Bad Ragaz, 3./4. Juni 2019**

## Fall 1: Liquidationsgewinnbesteuerung Arztpraxis

### Sachverhalt:

Kurt Heiler, Dr.med., eröffnet im Jahr 2003 eine Hausarztpraxis. Im Jahr 2004 erleidet er einen Hirnschlag, in dessen Folge er seine selbständige Erwerbstätigkeit reduziert (ärztlich attestierte Rest-Erwerbsfähigkeit von 20%). Dabei wird er von seiner Schwester unterstützt, welche bis Juni 2010 als Praxisassistentin in der Praxis arbeitet. Im Jahr 2012 ist er im Alter von 52 Jahren aufgrund seiner gesundheitlichen Schwierigkeiten gezwungen, seine Erwerbstätigkeit ganz aufzugeben. Dr. Heiler beantragt betreffend Steuerperiode 2012 die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung, wobei liquidationsbedingt aufgelöste stille Reserven von insgesamt CHF 310'000.- auf der Geschäftsliegenschaft resultieren.

### Fragen:

1. Unter welchen Voraussetzungen kann eine privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung gemäss Art. 37b DBG gewährt werden?
2. Sind diese im vorliegenden Fall erfüllt?

## Fall 2: Liquidationsgewinnbesteuerung Notar

### Sachverhalt:

Richard Siegel (geb. 1945) war bis 2012 selbständig erwerbender Notar. Nach damals geltendem Handelsrecht unterstand er nicht der Buchführungspflicht. Dennoch führte er freiwillig Buch. In der Jahresrechnung 2011 verbuchte er erstmals angefangene Arbeiten von CHF 1.2 Mio. Am 1.5.2012 gab Herr Siegel altersbedingt seine Notariatstätigkeit auf.

In der Steuererklärung 2011 wies Herr Siegel ein um die im Jahr 2011 verbuchten angefangenen Arbeiten reduziertes steuerbares Einkommen aus. Erstere qualifizierte er als realisierte stille Reserven, die der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung unterliegen. Die Veranlagungsbehörde rechnete aber diesen Betrag in der Folge zum (ordentlich) steuerbaren Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

### Fragen:

1. Was fällt unter den Begriff der stillen Reserven gemäss Art. 37b Abs. 1 DBG bzw. Art. 11 Abs. 5 StHG?
2. Qualifizieren (erstmal verbuchte) angefangene Arbeiten als stille Reserven?

**Fall 3: Verlust aus ordentlicher Geschäftstätigkeit bei Liquidation**

**Sachverhalt:**

Der im Kanton Zürich wohnhafte A. (Jg. 1943) betrieb bis am 30. September 2014 ein Restaurant (Einzelunternehmen).

In den letzten beiden Geschäftsjahren (2013 und 2014) entstanden aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit jeweils Verluste: 2013 von CHF -154'440, 2014 von CHF -120'228.

Durch Realisation stiller Reserven entstanden Liquidationsgewinne im Sinne von Art. 37b DBG resp. § 37b StG ZH: 2013 von CHF 515'302, 2014 von CHF 154'300.

Im Veranlagungs- bzw. Einschätzungsvorschlag zu den Steuerjahren 2013 und 2014 wurde der Verlust aus ordentlicher Geschäftstätigkeit mit dem übrigen Einkommen verrechnet und die Liquidationsgewinne separat veranlagt. A. stimmte den Vorschlägen zu. Einige Wochen später teilte der Steuerkommissär A. mit, dass die Berechnungen in den Vorschlägen falsch gewesen seien. Der Verlust aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit der Jahre 2013 und 2014 sei mit dem Liquidationsgewinn zu verrechnen. Es resultierte:

*Steuerbares Einkommen 2013*

Direkte Bundessteuer:	CHF	218'800
ZH Staats- und Gemeindesteuern	CHF	217'400

*Steuerbares Einkommen 2014*

Direkte Bundessteuer:	CHF	234'500
ZH Staats- und Gemeindesteuern:	CHF	233'200

*Liquidationsgewinn 2014*

Direkte Bundessteuer:	CHF 355'400 (satzbestimmend 1/5: CHF 71'000)
ZH Staats- und Gemeindesteuern:	CHF 355'400 (satzbestimmend 1/10: CHF 35'500)

*Berechnung des Liquidationsgewinns:*

Liquidationsgewinn 2013	CHF	515'302
Liquidationsgewinn 2014	CHF	154'300
./. Verlust operativ 2013	CHF	-154'440
./. Verlust operativ 2014	CHF	-120'228
./. AHV 2013	CHF	-36'086
./. AHV 2014	CHF	-3'407
./. fiktiver Einkauf	CHF	<u>0</u>
Total	CHF	355'441

A. akzeptiert dies nicht und will sich wehren.

**Frage:**

Wie ist die Rechtslage?

## Fall 4: Beteiligungshandel eines Gründungsinvestors

### Sachverhalt:

Der im Kanton Zürich wohnhafte A. ist ein erfolgreicher Investor. Seine Idee bestand darin, ein bestimmtes E-Commerce Konzept, genannt D-Konzept, in diversen Ländern einzuführen. Dazu investierte er in zahlreiche ausländische Start-up Unternehmen und stand diesen mit Rat und Tat zur Seite.

Zusammen mit fünf weiteren Investoren gründete A. im Juni 2010 die C. Ltd., an welcher er fortan zu 10% beteiligt war. Gemäss dem unterzeichneten Shareholder Agreement verpflichteten sich die Investoren, ihre Zeit und Aufmerksamkeit der C. Ltd. zu widmen und diese nicht zu konkurrieren. Die Investoren erhalten im Gegenzug weitgehende Kontroll- und Einsichtsrechte.

Im Januar 2011 wurde die C. Ltd. an das Unternehmen D. verkauft. Durch die Veräusserung seiner Anteile realisierte A. einen Kapitalgewinn von CHF 500'000.

Der Entrepreneur A. geniesst in den Social Media-Plattformen grosse Aufmerksamkeit und wird als „serial-entrepreneur“ und als „investor and co-founder“ angekündigt. Diversen Online-Berichten zufolge war die Persönlichkeit von A. ausschlaggebend dafür, dass das Unternehmen C. Ltd. erfolgreich verkauft werden konnte. Zwar trat A. nie nach aussen für das Projekt C. Ltd. auf, da die operative Tätigkeit einem lokalen Team vor Ort zustand. Die tatkräftige Unterstützung von A. während der Aufbauphase soll jedoch entscheidend gewesen sein.

In einer E-Mail vom 9. September 2013 an das Steueramt Zürich umschreibt der Pflichtige seine Tätigkeit, dass er als mehrfacher Unternehmensmitgründer jeweils in der Rolle eines "Enablers" erfolgreiche nordamerikanische Internetplattformen zügig zu internationalisieren versucht habe, um damit einen "First-Mover-Vorteil" zu erlangen. Dabei sei er selbst jeweils nicht operativ tätig gewesen, er habe aber jeweils die Gründungsidee gehabt, lokale Gründer-Teams zur operativen Umsetzung zusammengebracht und motiviert sowie mit strategischem Know-how unterstützt. Hierbei habe er insbesondere das D-Konzept in verschiedene Länder gebracht und mit C Ltd. unter anderem in Afrika etabliert. Sodann gibt er an, auch das G-Konzept in verschiedenen Ländern implementiert und sich an weiteren Unternehmensgründungen beteiligt zu haben.

A. war Ende 2011 auch an der Gründung der Internetplattform H AG beteiligt und wirkte dort später als Vizepräsident und Mitglied der Geschäftsleitung mit. Im Oktober 2011 gründete A. mit zwei weiteren Personen die I AG, welche eine Verlinkung zwischen zwei EDV-Programmen auf den Markt zu bringen beabsichtigt.

Sodann ist er mit 1 % an der L GmbH beteiligt. Seine Beteiligung will er hierbei als Gegenleistung für die Einbringung seines Beziehungsnetzes in Russland erhalten haben.

A. nahm einige Kredite auf (deren genauer Umfang nicht bekannt ist).

In der Veranlagung resp. Einschätzung vom Mai 2014 zum Steuerjahr 2011 wird die Investorentätigkeit von A. als nebenberuflicher Beteiligungshandel qualifiziert. Der realisierte Kapitalgewinn von CHF 500'000 wird als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert.

**Fragen:**

1. Welche Kriterien sind für das Vorliegen eines nebenberuflichen Beteiligungshandels massgebend?
2. Wurde A. zu Recht als selbständig Erwerbender qualifiziert?



## Fall 5: Übertragung Verlustvortrag auf Erben

### Sachverhalt:

Barbara Bärbel ist Alleinerbin ihres am 1.7.2016 verstorbenen Vaters Hans Verlustreich, der als Selbständigerwerbender im Liegenschaftsbereich tätig war (Liegenschaftshandel, Liegenschaftsvermittlung, Liegenschaftsverwaltung). Barbara Bärbel setzt die Geschäftstätigkeit ihres Vaters fort. In ihrer Steuererklärung 2016 macht sie den steuerlichen Verlustvortrag aus der Geschäftstätigkeit ihres Vaters geltend und verrechnet diesen mit weiteren Einkünften. Die Veranlagungsbehörde verweigert diesen Abzug.

### Fragen:

1. Was bewirkt der Tod eines Steuerpflichtigen in Bezug auf seine Erben?
2. Welches sind die Auswirkungen des Todes eines Steuerpflichtigen auf dessen Geschäftsvermögen?
3. Kann ein Erbe steuerlich einen Verlustvortrag des Erblassers betreffend seine eigenen Steuerfaktoren geltend machen?

## Fall 6: Private Kunstsammlung

### Sachverhalt:

Der im Kanton Zürich wohnhafte A. (65-jährig) ist als Arzt tätig. Sein Hobby in der knapp bemessenen Freizeit in den vergangenen 40 Jahren war und ist die Kunst. Er sammelt leidenschaftlich gerne. Im Laufe der Zeit entstand daraus eine umfangreichere Kunstsammlung, welche heute knapp 400 Objekte umfasst. Darunter befinden sich etliche Farblithografien, Serigrafien, afrikanische Holzschnitzereien, Quilts, Werke chinesischer Künstler sowie auch Werke unbekannter Künstler. A. kaufte an Kunstwerken, was ihm in jenem Moment gefiel. Die meisten dieser Werke kaufte A. für wenig Geld. Ein Blick in die Versicherungsliste zeigt, dass viele dieser Werke nach wie vor einen geringen oder für A. emotionalen Wert haben. Etwa ein Dutzend Werke gewannen an Wert. Der Versicherungswert der Werke, die bewertbar sind, beträgt rund CHF 3 Mio.

A. möchte umziehen. Bei der Suche nach neuem Wohnraum mit Platz für möglichst viele seiner Kunstwerke, wobei dies realistisch nur ein Bruchteil aller Werke sein kann, verschafft er sich wieder einmal einen Überblick über die von ihm in all den Jahren erworbenen Kunstwerke. Etliche Werke befinden sich in der Wohnung in der Stadt, in der Arztpraxis und am Zweitwohnsitz, viele andere sind eingelagert. A. möchte in seiner Sammlung einige thematische Schwerpunkte setzen. Einige der Werke passen in keines der Themen. Diese möchte er verkaufen. Seine drei Kinder interessieren sich nicht für die von ihm gesammelte Kunst. Er überlegt sich, die Werke im Rahmen einer Auktion versteigern zu lassen.

### Frage:

Risikert A. beim Verkauf eines Teils seiner Sammlung als gewerbsmässiger Kunsthändler qualifiziert zu werden?

### Variante:

A. ist Nachkomme einer wohlhabenden Familie und erbt zahlreiche antike Kunstwerke, die aus dem Familienbesitz stammen. Er ist selber, abgesehen von der ererbten Kunst, nicht wohlhabend. Da er die Vermögenssteuer für die antiken Kunstwerke kaum aus seinem Einkommen finanzieren kann, plant er, diese Werke an einer oder mehreren Auktionen zu verkaufen.

### Frage:

Risikert A. beim Verkauf der geerbten Familiensammlung als gewerbsmässiger Kunsthändler qualifiziert zu werden?

## Fall 7: Eigenprovision

### Sachverhalt:

Marco Immobile veräussert am 30.4.2017 eine Liegenschaft mit Gewinn. Bei der Grundstückgewinnsteuer macht er Provisionen von CHF 200'000 geltend, die an seine Einzelfirma bezahlt und in deren Jahresrechnung auch verbucht worden sind.

Die Einkommenssteuerveranlagung 2017 von Marco Immobile wird unter Berücksichtigung der verbuchten CHF 200'000 vorgenommen und erwächst unangefochten in Rechtskraft. Bei der Grundstückgewinnsteuerveranlagung, die erst nach Rechtskraft der Einkommenssteuerveranlagung erfolgt, wird der Provisionsabzug von CHF 200'000 hingegen verweigert.

### Fragen:

1. Erfolgt die Abzugsverweigerung bei der Grundstückgewinnsteuer zu Recht?
2. Hat ein Revisionsgesuch betreffend Einkommenssteuerveranlagung 2017 aufgrund steuerlicher Doppelbelastung Aussicht auf Erfolg?

### Variante:

In Abweichung zum Ausgangssachverhalt hatte Marco Immobile bereits im Jahre 2013 versucht, eine Eigenprovision bei einem Grundstücksverkauf bei der Grundstückgewinnsteuer geltend zu machen, was die Steuerbehörde jedoch verweigerte.

### Frage:

Würde die Sachverhaltsvariante eine andere Beurteilung des Revisionsgesuchs herbeiführen?

## Fall 8: Einkauf in die berufliche Vorsorge

### Sachverhalt:

Der Steuerpflichtige A. ist von Beruf Musiker. Er übt einerseits zwei unselbständige Erwerbstätigkeiten aus, indem er bei der Fachhochschule D. sowie bei der Hochschule E. im Teilzeitpensum als Dozent angestellt ist. Andererseits übt er als Musiklehrer auch eine selbständige Erwerbstätigkeit aus.

2015 lässt sich A. bei der Fachhochschule D. im Alter von 58 Jahren pensionieren und erhält fortan von der Pensionskasse D. eine Rente.

Die Tätigkeit bei der Hochschule E. übt A. weiterhin aus und erhöht dort sein Teilzeitpensum. Bezüglich dieser Tätigkeit ist A. bei der Pensionskasse E. versichert. Durch die Aufstockung des Pensums ist bei der Pensionskasse E. eine Deckungslücke entstanden.

Für seine selbständige Erwerbstätigkeit regelte A. seine Vorsorge bisher über die Säule 3a. Im Jahr 2016 schliesst sich A. der Sammelstiftung F. an.

2016 erzielte A. zudem im Rahmen seiner selbständigen Erwerbstätigkeit einen ausserordentlich hohen Gewinn aufgrund des Verkaufs eines äusserst seltenen Musikinstruments.

Um seine Deckungslücken zu schliessen, tätigt A. zunächst einen Einkauf in die Pensionskasse E. und anschliessend in die Sammelstiftung F. In seiner Steuererklärung macht A. die Einkäufe in die Pensionskasse E. und in die Sammelstiftung F. geltend. Das Steueramt rechnet jedoch den Einkauf in die Sammelstiftung F. auf und begründet dies mit dem Verbot der Doppelversicherung.

### Fragen:

1. Wurde A. der Abzug seines Einkaufs in die Sammelstiftung F. zu Recht verweigert?
2. Das Steueramt stellt sich auf den Standpunkt, dass das versicherte Einkommen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit von A. nicht dem tatsächlichen Einkommen entspreche, da dieses auf einen ausserordentlichen Gewinn zurückzuführen ist. Zu recht?