

Band / Register Bd. I Reg. 4.4	Ausgabedatum 5. September 2011
Stand 1. Januar 2019	Gültig ab 2011

MERKBLATT

Kapitalgewinne

Inhalt

1.	Einleitung / Gegenstand	3
2.	Gesetzliche Grundlagen	3
2.1	Allgemein.....	3
2.2	Kantons- und Gemeindesteuern.....	3
2.3	Direkte Bundessteuer	7
3.	Selbstständige Erwerbstätigkeit	9
3.1	Begriffsdefinition.....	9
3.2	Geschäftsvermögen	10
3.3	Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht	11
4.	Berechnung des Kapitalgewinns	11
5.	Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen	12
6.	Überführung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen	13
7.	Besteuerung des Kapitalgewinns	13
7.1	Allgemein.....	13
7.2	Alters- und gesundheitsbedingte Geschäftsaufgabe	14
7.2.1	Allgemeines / Gesetzliche Grundlage	14
7.2.2	Definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit.....	14
7.2.3	Invalidität	14
7.2.4	Liquidationsjahr	15
7.2.5	Bemessung Liquidationsgewinn	15
7.2.6	Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge	15
7.2.7	Fiktiver Einkauf.....	16
7.2.8	Ermittlung des fiktiven Einkaufsbedarfs	16
7.2.9	Fragebogen Kapitalgewinne.....	17
7.3	Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke	17

8.	Steueraufschub.....	18
8.1	Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften	18
8.2	Verpachtung.....	19
8.3	Steueraufschub bei Generationenwechsel (nur Kantonssteuern).....	20
8.4	Steueraufschub für wiedereingebrachte Abschreibungen auf überwiegend privat genutzten Grundstücken.....	21
9.	Steuernachfolge beim Erbgang.....	21
9.1	Allgemeines	21
9.2	Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns.....	21
9.3	Ablauf eines Steueraufschubs	22
9.4	Steueraufschub bei der Erbteilung.....	22
10.	Ersatzbeschaffung	23
11.	Steuerneutrale Umstrukturierung	24
	Anhänge.....	26
	Musterbeispiel eines Fragebogens Kapitalgewinne	26
	LGBV – Verordnung des Bundesrats über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010.....	26

1. Einleitung / Gegenstand

Kapitalgewinne aus Geschäftsvermögen sind als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Kapitalgewinne aus Grundstücken des Privatvermögens unterliegen der Grundstückgewinnsteuer, steuerfrei sind Kapitalgewinne aus beweglichem Privatvermögen.

Dieses Merkblatt behandelt die Grundsätze der Zurechnung zum Geschäftsvermögen und verschafft einen Überblick über die komplexen Regelungen bei der Besteuerung der Kapitalgewinne aus Geschäftsvermögen sowie über die Möglichkeiten des Steueraufschubs.

2. Gesetzliche Grundlagen

2.1 Allgemein

Das Inkrafttreten der Unternehmungssteuerreform (UStR) II per 1. Januar 2011 führte bei der direkten Bundessteuer zu grundsätzlichen Änderungen bei der Besteuerung der Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen. Wesentliche Änderungen ergeben sich ab 1. Januar 2011 auch bei den Kantons- und Gemeindesteuern. Nachfolgend sind die massgebenden gesetzlichen Grundlagen aufgeführt.

2.2 Kantons- und Gemeindesteuern

§ 8 StG

¹ *In die Rechte und Pflichten einer verstorbenen Person treten die Erbberechtigten ein.*

§ 23 StG

¹ *Führt eine selbstständig erwerbende Person ihr Unternehmen nicht mehr weiter und erklärt sie schriftlich, dass dieses in ihrem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, so wird*

- a) *die Ertragswertbesteuerung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke nach § 51 Abs. 2 bis zu ihrem Ableben verlängert;*
- b) *die Besteuerung der Gewinne bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen nach § 27 Abs. 2 bis zu ihrem Ableben hinausgeschoben.*

² *Nach dem Ableben können diese Massnahmen um 5 Jahre verlängert werden, in jedem Fall aber bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem die für die Nachfolge in der Betriebsführung geeignete und vorgesehene Person das 30. Altersjahr vollendet.*

³ *Diese Massnahmen sind aufzuheben, wenn*

- a) *die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind oder*

- b) *die steuerpflichtige Person eine Überführung ins Privatvermögen wünscht oder*
- c) *die Steuerpflicht im Kanton endet.*

§ 27 StG

¹ *Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder andern selbstständigen Erwerbstätigkeit.*

² *Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern die Eigentümerin oder der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbes zum Geschäftsvermögen erklärt.*

³ *Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt § 68 sinngemäss.*

⁴ *Die Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet. Für die Abgrenzung gegenüber der Grundstückgewinnsteuer gilt § 106.*

§ 28 StG

¹ *Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere bei Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Dies gilt*

- a) *bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung;*
- b) *bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;*
- c) *beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von § 71 Abs. 1 oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.*

² *Bei einer Umstrukturierung nach Absatz 1 lit. b werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den §§ 206 ff. nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden 5 Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert*

werden. Die juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

³ (aufgehoben durch Gesetz vom 22. 8.2006)

⁴ Das übernehmende Unternehmen haftet solidarisch für die Erfüllung der bisherigen Steuerpflicht des Personenunternehmens.

§ 32a StG

¹ Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

² Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen.

³ Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen.

§ 37 StG

¹ Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, 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.

^{1bis} Das Ersatzobjekt nach Absatz 1 muss innert angemessener Frist, in der Regel 1 Jahr vor oder 3 Jahre nach der Veräusserung, für das gleiche Unternehmen erworben werden.

² Sofern die Anschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist in der Regel innert 3 Jahren zur Abschreibung auf den neu angeschafften betriebsnotwendigen Vermögensgegenständen zu verwenden oder zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.

³ Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen.

§ 45 Abs. 1 lit. f StG

¹ Der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, unterliegen:

- f) die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss § 40 lit. d sind abziehbar, soweit sie nicht bereits beim ordentlichen Einkommen abgezogen werden können. Werden keine solchen Einkäufe vorgenommen, wird die Steuer auf dem Betrag der realisierten stillen Reserven, für den der Steuerpflichtige die Zulässigkeit eines Einkaufs gemäss § 40 lit. d nachweist, erhoben. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Die Zusammenrechnung nach Absatz 2 kommt nicht zur Anwendung. Die gleiche Satzmitderung 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.

§ 181 StG

² Natürliche Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung beilegen:

- a) die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode; oder
b) bei vereinfachter Buchführung gemäss Art. 957 Abs. 2 des Obligationenrechts (OR): Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen der Steuerperiode.

³ Die Art und Weise der Buchführung und der Rechnungslegung sowie der Aufbewahrung richtet sich nach den Art. 957–958f OR.

§ 7 StGV

¹ Für die Zuteilung von Vermögenswerten, die sowohl privaten als auch geschäftlichen Zwecken dienen, sind in der Regel die Ertrags- oder Nutzungsverhältnisse massgebend.

² Die steuerpflichtige Person ist verpflichtet, der Steuerbehörde eine dauerhafte Nutzungsänderung bekannt zu geben.

³ Die Einkommenssteuerwerte (Anlagekosten abzüglich Abschreibungen) von Grundstücken des Geschäftsvermögens sind in der Bilanz bzw. in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen.

⁴ Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen sind zum Verkehrswert abzurechnen.

2.3 Direkte Bundessteuer

Art. 12 DBG

¹ Stirbt der Steuerpflichtige, so treten seine Erben in seine Rechte und Pflichten ein. Sie haften solidarisch für die vom Erblasser geschuldeten Steuern bis zur Höhe ihrer Erbteile, mit Einschluss der Vorempfänge.

Art. 18 DBG

¹ Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

² Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt. Art. 18b bleibt vorbehalten.

³ Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen, gilt Artikel 58 sinngemäss.

⁴ Die Gewinne aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken werden den steuerbaren Einkünften nur bis zur Höhe der Anlagekosten zugerechnet.

Art. 18a DBG

¹ Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

² Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen.

³ Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen.

Art. 19 DBG

¹ *Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden:*

- a. *bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung;*
- b. *bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;*
- c. *beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen.*

² *Bei einer Umstrukturierung nach Absatz 1 Buchstabe b werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Artikeln 151–153 nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden; die juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.*

³ *Die Absätze 1 und 2 gelten sinngemäss für Unternehmen, die im Gesamthandverhältnis betrieben werden.*

Art. 30 DBG

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.*

² *Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfange der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.*

³ *Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen.*

Art. 37b DBG

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 Fall 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.

Art. 125 DBG

² Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und juristische Personen müssen der Steuererklärung beilegen:

- a. die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) der Steuerperiode; oder
- b. bei vereinfachter Buchführung nach Artikel 957 Absatz 2 OR166: Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen der Steuerperiode.

Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17. Februar 2010

Die Verordnung ist grundsätzlich auch für die Kantonssteuern anwendbar.

3. Selbstständige Erwerbstätigkeit

3.1 Begriffsdefinition

Als selbstständige Erwerbstätigkeit gilt jede Tätigkeit, bei der eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt.

Eine selbstständige Erwerbstätigkeit kann haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Die selbstständige Erwerbstätigkeit umfasst insbesondere die Einzelunternehmen, die Teilhaberschaft an Personengemeinschaften (einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie Erbengemeinschaften) und die freien Berufe. Die blossе Verwaltung des Privatvermögens ist hingegen keine

selbstständige Erwerbstätigkeit. Andererseits stellt jede, die Verwaltung des Privatvermögens übersteigende Tätigkeit, insbesondere der gewerbsmässige Liegenschaften- und Wertschriftenhandel, eine selbstständige Erwerbstätigkeit dar.

3.2 Geschäftsvermögen

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern die Eigentümerin oder der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbes zum Geschäftsvermögen erklärt (§ 27 Abs. 2 StG).

Grundsätzlich kann nur Geschäftsvermögen sein, was sich zivilrechtlich im Eigentum der Geschäftsinhaberin oder des Geschäftsinhabers befindet. Von diesem Grundsatz wird jedoch in folgenden Fällen abgewichen:

- Bei Personengesellschaften, wenn zwischen Geschäftsführerin oder Geschäftsführer und zivilrechtlicher Eigentümerin oder zivilrechtlichem Eigentümer wirtschaftliche Identität besteht.
- Bei in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten wird der wirtschaftlichen Einheit Rechnung getragen. Solange ein Ehegatte die ihm gehörende, ausschliesslich als Kapitalanlage erworbene Liegenschaft dem anderen Ehegatten gegen Entgelt oder im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht für dessen Geschäft, in dem die Eigentümerin oder der Eigentümer der Liegenschaft nicht oder nur ganz unwesentlich mitwirkt, zur Verfügung stellt, wird diese Liegenschaft noch nicht zu Geschäftsvermögen. Anders ist es, wo ein Ehegatte eine Liegenschaft zu Erwerbszwecken kauft und zur Verfügung stellt und wo die beiden Ehegatten das Geschäft zusammen betreiben.
- Bei Mit- und Gesamteigentum von Ehegatten und überwiegender geschäftlicher Nutzung durch den einen Ehegatten qualifiziert der Mit- oder Gesamteigentumsanteil des anderen Ehegatten als Geschäftsvermögen.

Die Zuordnung von Vermögensgegenständen, insbesondere von Grundstücken, zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen erfolgt nach objektiven Kriterien. Entscheidend für die Zuordnung zum Geschäftsvermögen von gemischt, das heisst sowohl privat als auch geschäftlich genutzten Vermögensgegenständen ist die objektive Beziehung des Vermögensgegenstands zum Geschäft, wie sie sich insbesondere in der Nutzung zu geschäftlichen Zwecken und oft auch im Erwerbsmotiv zeigt. Der subjektive Wille der steuerpflichtigen Person ist für sich allein genommen nicht massgebend, sondern nur soweit er sich in der tatsächlichen Gestaltung der Verhältnisse niederschlägt. Es kommt somit auf die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse an. In der Regel sind für die Zuordnung von gemischt genutzten Gütern zum Privat- oder Geschäftsvermögen die

Ertragsverhältnisse massgebend. Vermögensgegenstände sind einheitlich dem Geschäfts- oder Privatvermögen zuzuordnen. Bei Grundstücken ist die einheitliche Zuteilung zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen entsprechend dem Eintrag im Grundbuch als Liegenschaft, selbstständiges und dauerndes Recht oder als Miteigentumsanteil an Grundstücken vorzunehmen.

Als Geschäftsvermögen gelten auch Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern die Eigentümerin oder der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbes zum Geschäftsvermögen erklärt (§ 27 Abs. 2 StG). Schuldzinsen, die auf solche Beteiligungen entfallen, sind voll abziehbar (§ 36 Abs. 2 lit. f StG). Auskunft zu den Besonderheiten gibt das Kreisschreiben Nr. 1 «Die Beschränkung des Schuldzinsenabzuges und die zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen nach dem Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm» der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) vom 19.7.2000 (siehe www.estv.admin.ch).

3.3 Buchführungs- oder Aufzeichnungspflicht

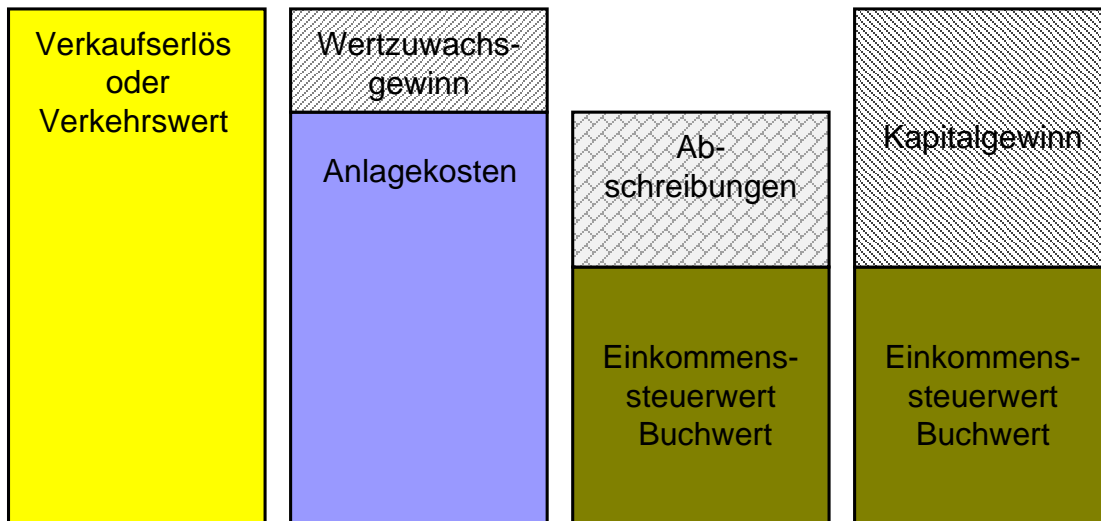
Personen mit Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen der Steuerperiode oder, wenn sie nach dem Obligationenrecht nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beilegen (§ 181 Abs. 2 StG).

Unter Jahresrechnung ist die Erfolgsrechnung und die Bilanz zu verstehen (vgl. Art. 958 – 960 OR). Die Jahresrechnung muss auf formell und materiell ordnungsgemässen Geschäftsbüchern beruhen (Art. 957 OR). Daher sind insbesondere das Geschäftsvermögen zu Buchwerten sowie die realisierten Kapitalgewinne vollständig in der Jahresrechnung auszuweisen. Wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, sind insbesondere das Geschäftsvermögen zu Einkommenssteuerwerten sowie die realisierten Kapitalgewinne vollständig in den steuerlichen Aufzeichnungen auszuweisen.

4. Berechnung des Kapitalgewinns

Der Kapitalgewinn ist die Differenz zwischen dem Verkaufserlös oder Verkehrswert und dem Einkommenssteuerwert (steuerlich massgebender Buchwert) eines Vermögensgegenstands. Der Einkommenssteuerwert entspricht den Anlagekosten abzüglich den steuerlich anerkannten Abschreibungen. Zum Verkaufserlös gehören auch alle weiteren Leistungen, welche die erwerbende Person neben dem Kaufpreis in irgendeiner Form erbringt. Wiederkehrende Leistungen sind zu kapitalisieren, ausgenommen das unentgeltlich eingeräumte Wohnrecht, welches vollständig von der berechtigten Person als ordentliches Einkommen zu versteuern ist.

Schematische Darstellung des Kapitalgewinns



5. Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen

Der Veräußerung gleichgestellt ist unter anderem die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (§ 27 Abs. 2 StG). Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen sind zum Verkehrswert abzurechnen (§ 7 Abs. 4 StGV).

Nur die endgültige Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen unterliegt der Einkommenssteuer. Die steuerpflichtige Person ist verpflichtet, der Steuerbehörde solche Privatentnahmen ausdrücklich bekannt zu geben, sei es durch Verbuchung und Ausweis in der Jahresrechnung oder in der Aufstellung über Privatentnahmen und Privateinlagen. Eine endgültige Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen kann nicht heimlich vorgenommen werden. Solange die steuerpflichtige Person den Steuerbehörden keine Privatentnahmen bekannt gibt, ist auch nach einer allfälligen Geschäftsaufgabe davon auszugehen, dass die Vermögenswerte im Geschäftsvermögen verbleiben.

Eine Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen liegt auch dann vor, wenn die überwiegende Nutzung eines Vermögensgegenstands vom geschäftlichen zum privaten Teil wechselt und sich diese Änderung als dauerhaft erweist. Auch eine dauerhafte Nutzungsänderung kann jedoch nicht heimlich erfolgen. Solange die steuerpflichtige Person den Steuerbehörden die Änderung in der überwiegenden Nutzung vom geschäftlichen zum privaten Teil nicht bekannt gibt, ist davon auszugehen, dass die Vermögenswerte im Geschäftsvermögen verbleiben. Die Nutzungsänderung ist zu

verbuchen und in der Jahresrechnung auszuweisen oder in der Aufstellung über Privatentnahmen und Privateinlagen aufzuführen.

Insbesondere in folgenden Fällen können Überführungen von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen vorliegen:

- Ausweis als Privatentnahme in der Buchhaltung oder in der Aufstellung über Privatentnahmen und Privateinlagen;
- Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit;
- Privatentnahme bei der Umstrukturierung von Personenunternehmen;
- Schenkung von Geschäftsvermögen;
- Verkauf zu Vorzugspreisen in das Privatvermögen der Käuferin oder des Käufers;
- Endgültige Vermietung oder Verpachtung;
- Nutzungsänderung, Zweckentfremdung;
- Erbanfall;
- Wechsel von überwiegend geschäftlicher zu überwiegend privater Nutzung durch bauliche Veränderungen (Umbau, Ausbau, An-, Auf- und Neubauten).

Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen (§ 32a Abs. 2 StG). Verzichtet die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt der Verpachtung auf eine Überführung ins Privatvermögen, so verbleibt der Geschäftsbetrieb im Geschäftsvermögen. (Einzelheiten, siehe hinten, Ziffer 8.2).

6. Überführung von Privatvermögen in das Geschäftsvermögen

Wechselt die überwiegende Nutzung eines Vermögensgegenstands vom privaten zum geschäftlichen Teil, liegt eine von der steuerpflichtigen Person zu deklarierende Privateinlage vor (§ 181 Abs. 2 StG). Nach dem Massgeblichkeitsprinzip gilt dabei der Buchwert als Einkommenssteuerwert, höchstens aber der Verkehrswert im Zeitpunkt des Übergangs vom Privat- in das Geschäftsvermögen.

Die Überführung eines Grundstücks des Privatvermögens in das Geschäftsvermögen begründet die Steuerpflicht bei der Grundstücksgewinnsteuer (§ 96 Abs. 2 lit. b StG).

7. Besteuerung des Kapitalgewinns

7.1 Allgemein

Zu den steuerbaren Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (§ 27 Abs. 2 StG). Die Kapitalgewinne unterliegen grundsätzlich zusammen mit den

übrigen Einkünften der Einkommenssteuer. Getrennt vom übrigen Einkommen und privilegiert besteuert werden Liquidationsgewinne bei der definitiven alters- oder gesundheitsbedingten Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (vgl. nachfolgend, Ziffer 7.2).

Kapitalgewinne unterliegen wie die übrigen Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der AHV-Beitragspflicht (Art. 17 AHVV). Die geschuldeten AHV-Beiträge sind bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns in Abzug zu bringen.

7.2 Alters- und gesundheitsbedingte Geschäftsaufgabe

7.2.1 Allgemeines / Gesetzliche Grundlage

Bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität werden gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG und Art. 37b DBG die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen privilegiert besteuert. Massgebend für die steuerliche Beurteilung sind die Verordnung des Bundesrats über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17. Februar 2010 sowie das Kreisschreiben Nr. 28 «Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit» der ESTV vom 3.11.2010.

7.2.2 Definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit

Die definitive Aufgabe nach dem vollendeten 55. Altersjahr muss mit einer Beendigung der selbstständigen Erwerbstätigkeit oder mit einem Berufswechsel (Wechsel zu einer unselbstständigen Erwerbstätigkeit) verbunden sein mit der Folge, dass die der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienenden Vermögensbestandteile veräussert, liquidiert oder ins Privatvermögen überführt werden. Eine geringfügige Weiterführung der selbstständigen Erwerbstätigkeit ohne feste Einrichtungen und ohne Personal wird jedoch toleriert, sofern das durchschnittliche jährliche Nettoeinkommen daraus voraussichtlich nicht über dem Betrag der Eintrittsschwelle nach Art. 2 Abs. 1 BVG liegt (2014 = 21'060 Franken; 2015 = 21'150 Franken).

7.2.3 Invalidität

Eine Invalidität liegt vor, wenn wegen einer voraussichtlich bleibenden oder während längerer Zeit dauernden ganzen oder teilweisen Erwerbsunfähigkeit Leistungen gemäss dem Bundesgesetz über die Invalidenversicherung (IVG) ausgerichtet werden. Unter den Begriff «Leistungen» fallen nicht nur Renten, sondern auch andere Leistungen der IV, wie beispielsweise solche für eine notwendige Umschulung. Wird als Grund für die Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit eine Invalidität geltend gemacht, muss diese kausal zur Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit führen.

7.2.4 Liquidationsjahr

Liquidationsjahr ist das Geschäftsjahr, in welchem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird. Dies ist in der Regel das Jahr, in welchem die letzte Inkassohandlung eingeleitet worden ist. Im Einzelfall können jedoch auch andere Umstände das Ende der Liquidation darstellen, zum Beispiel wenn die Erwerbs- und Verkaufstätigkeiten eingestellt und/oder die Arbeitsverträge mit den Angestellten aufgelöst werden. Obwohl § 45 Abs. 1 lit. f StG und Art. 37b DBG erst auf den 1. Januar 2011 in Kraft getreten sind, werden bei einer Liquidation in der Steuerperiode 2011 auch die im Jahr 2010 (Vorjahr) realisierten stillen Reserven miteinbezogen. Ist die Veranlagung des Vorjahres bereits in Rechtskraft erwachsen, so wird sie nach §§ 201 ff. StG und Art. 147 ff. DBG revidiert.

7.2.5 Bemessung Liquidationsgewinn

Der Liquidationsgewinn bemisst sich aus der Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, reduziert um den durch die Realisierung der stillen Reserven verursachten Aufwand und die auf dem Liquidationsgewinn geschuldeten AHV-Beiträge. Den periodischen Einkünften und nicht dem Liquidationsgewinn zurechenbar sind unter anderem die in der laufenden Geschäftstätigkeit begründete Anpassung von Rückstellungen und Wertberichtigungen, Verkaufsgewinne aus Liegenschaftenthandel sowie die Auflösung steuerlich nicht zulässiger Reserven aus der zeitlichen Rechnungsabgrenzung. Dem Liquidationsgewinn anzurechnende Aufwände sind beispielsweise mit der Liquidation zusammenhängende Notariats- und Treuhandkosten, Vermittlungsprovisionen, Inserate und andere mehr.

Verlustüberschüsse aus dem ordentlichen Geschäftsergebnis der Liquidationsjahre sind bei der Bemessung des Liquidationsgewinns zu berücksichtigen. Noch nicht verrechnete Verluste der sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre sind zuerst mit dem Ergebnis der ordentlichen Geschäftstätigkeit zu verrechnen. Ein verbleibender Verlustüberhang wird mit dem Liquidationsgewinn verrechnet. Ein danach verbleibender Verlust wird mit dem übrigen Einkommen der Steuerperiode des Liquidationsjahrs verrechnet. Im Liquidationsjahr nicht verrechenbare Geschäftsverluste und Verlustvorträge können nach der definitiven Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nicht mehr berücksichtigt werden; die Verlustverrechnung erfordert die Ausübung einer selbstständigen Erwerbstätigkeit.

7.2.6 Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge

Gemäss § 40 Abs. 1 lit. d StG bzw. Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG sind Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge abziehbar. Erfolgt im Liquidationsjahr und/oder im Vorjahr ein solcher Einkauf, wird der einbezahlte Betrag bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens der Steuerperiode zuerst vom übrigen, nicht gesondert besteuerten Einkommen in Abzug gebracht. Kann dabei nicht der gesamte Einkaufsbetrag angerechnet werden, so reduziert dieser Überhang den Liquidationsgewinn.

7.2.7 Fiktiver Einkauf

Die steuerpflichtige Person kann Antrag auf Besteuerung eines fiktiven Einkaufs in die berufliche Vorsorge stellen. Sie muss die notwendigen Belege für die Berechnung des fiktiven Einkaufsbedarfs beibringen. Ist der fiktive Einkaufsbedarf ausgewiesen wird der Liquidationsgewinn auf zwei Jahressteuern aufgeteilt:

- a) Liquidationsgewinn in Höhe eines fiktiven Einkaufsbedarfs in die berufliche Vorsorge
 - Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 % (§ 45 Abs. 1 lit. f StG) bzw.
 - Jahressteuer zu 1/5 des Tarifs (direkte Bundsteuer, Art. 37b DBG)
- b) restlicher Liquidationsgewinn
 - Jahressteuer zu 40 % des Tarifs (§ 45 Abs. 1 lit. f StG) bzw. Jahressteuer zum vollen Tarif; massgebend für die Satzbestimmung ist 1/5 des restlichen Liquidationsgewinns; der Steuersatz beträgt jedoch mindestens 2 % (direkte Bundessteuer).

Es erfolgt keine Zusammenrechnung mit Kapitalleistungen aus Vorsorge, die in der gleichen Periode anfallen.

Der fiktive Einkauf kann auch dann geltend gemacht werden, wenn die selbstständig erwerbende Person einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge angeschlossen ist, aber ganz oder teilweise auf einen tatsächlichen Einkauf von Beitragsjahren verzichtet. Eine höhere tatsächliche Deckungslücke eines konkreten Vorsorgeplans bleibt für die Berechnung des fiktiven Einkaufs unbeachtlich. Ein fiktiver Einkauf kann nur geltend gemacht werden, sofern die definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vor Vollendung des 70. Altersjahrs erfolgt ist.

Der geltend gemachte fiktive Einkauf wird steuerrechtlich an einen späteren Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung angerechnet.

7.2.8 Ermittlung des fiktiven Einkaufsbedarfs

Der Betrag des fiktiven Einkaufsbedarfs berechnet sich nach Art. 6 LGBV:

- Altersgutschriftensatz von 15 %, multipliziert mit
- Anzahl Jahre vom vollendeten 25. Altersjahr bis zum Alter im Liquidationsjahr (höchstens bis zum ordentlichen AHV-Rentenalter), multipliziert mit
- Durchschnitt des AHV-pflichtigen Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der letzten 5 Geschäftsjahre vor dem Liquidationsjahr, ohne Liquidationsgewinn (höchstens zehnfacher oberer Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG)

- abzügl. - Altersguthaben aus beruflicher Vorsorge
 - Vorbezüge, Barauszahlungen und Leistungen aus Säule 2 und Säule 3a
 - beim Einkauf in die berufliche Vorsorge anzurechnende Säule 3a-Guthaben (Art. 60a Abs. 2 BVV2)

Die anrechenbaren Beitragsjahre berechnen sich nach der Anzahl Jahre vom vollendeten 25. Altersjahr bis zum Alter im Liquidationsjahr, höchstens jedoch bis zum Kalenderjahr, in welchem das ordentliche AHV-Rentenalter erreicht worden ist (Mann 65; Frau 64). Unabhängig davon, ob die selbstständig erwerbende Person während der ganzen Zeit einer Erwerbstätigkeit nachgegangen ist, werden die Jahre ab dem 25. Altersjahr bis und mit dem Liquidationsjahr (maximal aber bis zum Kalenderjahr, in welchem das ordentliche AHV-Rentenalter erreicht worden ist) stets vollumfänglich berücksichtigt. Das angefangene Altersjahr wird hinzugezählt.

Das massgebende Einkommen ist der Durchschnitt der AHV-pflichtigen Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der letzten fünf Geschäftsjahre vor dem Liquidationsjahr. In diesen Geschäftsergebnissen berücksichtigte eigene AHV-Beiträge sowie eigene ordentliche Beiträge an die Säule 2 können aufgerechnet werden. Stille Reserven, welche im Jahr vor dem Liquidationsjahr realisiert wurden, sind in Abzug zu bringen. Dauerte die selbstständige Erwerbstätigkeit bis zum Liquidationsjahr nachweislich weniger als fünf Jahre, wird das massgebende Einkommen gestützt auf die tatsächliche Anzahl Jahre der selbstständigen Erwerbstätigkeit berechnet.

Abgezogen werden Alters- und Freizügigkeitsguthaben aus beruflicher Vorsorge sowie Vorbezüge, Barauszahlungen und Leistungen aus der Säule 2 und der Säule 3a. Übersteigen die vorhandenen Säule 3a-Guthaben der selbstständig erwerbenden Person das gemäss deren Alter grösstmögliche Guthaben aus der «kleinen» Säule 3a, wird die Differenz ebenfalls als Minderung des fiktiven Einkaufs mitberücksichtigt. Massgebend dafür ist die «Tabelle zur Berechnung des grösstmöglichen 3a-Guthabens nach Jahrgang», welche das Bundesamt für Sozialversicherung (BSV) jährlich herausgibt (siehe www.bsv.admin.ch).

7.2.9 Fragebogen Kapitalgewinne

Die getrennt vom übrigen Einkommen und privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns muss mit dem Fragebogen Kapitalgewinne geltend gemacht werden. (Musterbeispiel eines ausgefüllten Fragebogens, siehe Anhang).

7.3 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke

Bei Gewinnen aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens wird nur die Differenz zwischen Anlagekosten und steuerlich

massgebendem Buchwert den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zugeordnet (§ 27 Abs. 4 StG). Die für die Grundstückgewinnsteuer massgeblichen Anlagekosten von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens entsprechen dem Buchwert zuzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen (§ 106 Abs. 1 in Verbindung mit § 27 Abs. 4 StG). Die wiedereingebrachten Abschreibungen auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken des Geschäftsvermögens unterliegen daher der Einkommenssteuer, während dem die Wertzuwachsgerinne mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden.

Bei der alters- oder gesundheitsbedingten Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit kann die steuerpflichtige Person für die wiedereingebrachten Abschreibungen auf Grundstücken und für die übrigen realisierten stillen Reserven die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG und Art. 37b Abs. 2 DBG beantragen, wenn die Voraussetzungen zur privilegierten Besteuerung erfüllt sind (vgl. vorne, Ziffer 7.2).

Die Grundstückgewinnsteuer wird auf Begehren der steuerpflichtigen Person aufgeschoben bei vollständiger oder teilweiser Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks, soweit der Veräusserungserlös innerhalb von 1 Jahr vor oder 3 Jahren nach der Veräusserung zum Erwerb eines selbst bewirtschafteten Ersatzgrundstücks in der Schweiz oder zur Verbesserung der eigenen, selbst bewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke verwendet wird (§ 99 StG).

Wenn die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks über dem Veräusserungserlös für das ausscheidende Grundstück liegen, können die stillen Reserven vollumfänglich auf das Ersatzgrundstück übertragen und die Grundstückgewinnsteuer auf dem Wertzuwachsgerinn vollständig aufgeschoben werden. Liegen die Anlagekosten des Ersatzgrundstücks hingegen unter dem Veräusserungserlös (aber über den Anlagekosten des ausscheidenden Grundstücks), so ist für den Anteil des Grundstückgerinns zwischen dem Erlös aus dem veräusserten und den Anlagekosten des Ersatzgrundstücks kein Steuerzuschub möglich. (Weitere Ausführungen, siehe hinten, Ziffer 10).

8. Steuerzuschub

8.1 Steuerzuschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften

Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben (§ 32a StG, Art. 18a DBG). Die Liegenschaft muss Anlagevermögen sein; kein Anspruch auf den Steuerzuschub besteht für Liegenschaften im Umlaufvermögen (gewerbsmässiger Liegenschaftshandel).

Der Aufschub ist beschränkt auf den Wertzuwachsgewinn; die wiedereingebrachten Abschreibungen werden im Zeitpunkt der Überführung erfasst. Die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Eine vorzeitige Beendigung des Aufschubs ist ausgeschlossen.

Während dem Steueraufschub gilt die Liegenschaft als Privatvermögen. Im Veräusserungsjahr unterliegt der damalige Wertzuwachsgewinn als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der ordentlichen Besteuerung und der AHV-Beitragspflicht. Die Besteuerung erfolgt zusammen mit dem übrigen Einkommen; die Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns (vgl. vorne, Ziffer 7.2) findet keine Anwendung. Ein Verlust kann in der Steuerperiode der Veräusserung vom übrigen Einkommen in Abzug gebracht werden. Als Veräusserung gilt jede entgeltliche oder unentgeltliche Handänderung mit Ausnahme des Erbgangs. Die Zuweisung einer Liegenschaft im Rahmen der Erbteilung ist eine Veräusserung.

Auskunft zu den Einzelheiten des Steueraufschubs gibt das Kreisschreiben Nr. 26 «Neuerungen bei der selbstständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II» der ESTV vom 16.12.2009 (siehe www.estv.admin.ch).

8.2 Verpachtung

Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen (§ 32a Abs. 2 StG). Verzichtet die steuerpflichtige Person im Zeitpunkt der Verpachtung auf eine Überführung ins Privatvermögen, so verbleibt der Geschäftsbetrieb im Geschäftsvermögen.

Eine Verpachtung liegt dann vor, wenn neben der Liegenschaft und den Geschäftseinrichtungen auch die Geschäftsbeziehungen überlassen werden. Dies gilt auch für Betriebe, deren bewegliches Vermögen an den Pächter verkauft wird.

Die Verpachtung eines im Geschäftsvermögen verbliebenen Geschäftsbetriebs entspricht einer aktiven selbstständigen Erwerbstätigkeit. Die Einkünfte aus der Verpachtung gelten als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und unterliegen der AHV-Beitragspflicht. Mit der Steuererklärung sind für den verpachteten Betrieb die unterzeichnete Jahresrechnung oder die steuerlichen Aufzeichnungen mit Ausweis der Einkommenssteuerwerte einzureichen (vgl. vorne, Ziffer 3.3).

Bei der späteren Liquidation des verpachteten Geschäftsbetriebs durch Verkauf oder Überführung ins Privatvermögen kann die Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns geltend gemacht werden (vgl. vorne, Ziffer 7.2), sofern die Voraussetzungen für die Vorsorgebesteuerung im Zeitpunkt der Liquidation erfüllt sind. Die steuerpflichtige Person kann während der Laufzeit der Verpachtung jederzeit die Überführung ins Privatvermögen erklären.

Die Steuerbehörde wird bei Begründung einer Verpachtung in der Regel eine schriftliche Erklärung der steuerpflichtigen Person betreffend Verbleib des verpachteten Betriebs im Geschäftsvermögen verlangen. Diese Erklärung dient einzig der Klarstellung der Verhältnisse; grundsätzlich gilt bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebs die gesetzliche Vermutung, dass die verpachteten Güter im Geschäftsvermögen des Verpächters verbleiben.

Auskunft über die Besonderheiten bei der Verpachtung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gibt das Kreisschreiben Nr. 31 «Landwirtschaftliche Betriebe – Aufschubtatbestand bei Verpachtung» ESTV vom 22.12.2010 (siehe www.estv.admin.ch).

8.3 Steueraufschub bei Generationenwechsel (nur Kantonssteuern)

Führt eine selbstständig erwerbende Person ihr Unternehmen nicht mehr weiter und erklärt sie schriftlich, dass dieses in ihrem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, so wird die Besteuerung der Gewinne bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen nach § 27 Abs. 2 StG bis zu ihrem Ableben hinausgeschoben (§ 23 Abs. 1 lit. b StG). Nach dem Ableben kann der Steueraufschub um fünf Jahre verlängert werden, in jedem Fall aber bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem die für die Nachfolge in der Betriebsführung geeignete und vorgesehene Person das 30. Altersjahr vollendet (§ 23 Abs. 2 StG). Der Steueraufschub ist aufzuheben, wenn die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind, die steuerpflichtige Person eine Überführung ins Privatvermögen wünscht oder die Steuerpflicht im Kanton Aargau endet (§ 23 Abs. 3 StG).

Erfolgt bei der Geschäftsaufgabe keine Verpachtung des ganzen Geschäftsbetriebs, so wird das nicht veräusserte Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt. Der Steueraufschub nach § 23 StG ermöglicht kantonalrechtlich mittels Revers den Aufschub der Überführung ins Privatvermögen. Für die direkte Bundessteuer ist § 23 StG nicht anwendbar; die direkte Bundessteuer gewährt den Steueraufschub nur für den Wertzuwachs von Liegenschaften (vgl. vorne, Ziffer 8.1), die übrigen stillen Reserven sind im Zeitpunkt der Überführung abzurechnen. Keine Überführung ins Privatvermögen ist die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs (vgl. vorne, Ziffer 8.2).

Beim Ablauf eines Steueraufschubs besteht kein Anspruch auf die Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns. § 45 Abs. 1 lit. f StG beschränkt die privilegierte Besteuerung auf die bei Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit in den letzten 2 Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven (vgl. vorne, Ziffer 7.2). Übergangsrechtlich wird für die Kantonssteuern aufgrund der bisherigen Rechtsprechung bei der Abrechnung eines unter dem bis 2010 geltenden Steuergesetz gewährten Steueraufschubs die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung zugestanden, sofern im Zeitpunkt der Gewährung des Steueraufschubs eine alters- oder gesundheitsbedingte Geschäftsaufgabe vorlag.

8.4 Steueraufschub für wiedereingebrachte Abschreibungen auf überwiegend privat genutzten Grundstücken

Gemäss Übergangsrecht zum geltenden Steuergesetz vom 15.12.1998 sind die wiedereingebrachten Abschreibungen auf überwiegend privat genutzten Grundstücken mit der Einkommensteuer zu erfassen. Die Besteuerung wird bis zur Veräusserung des Grundstücks oder bis zur Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit aufgeschoben. Der Aufschub endet mit dem Ereignis, das früher eintritt. Mit der Veranlagung zur Steuerperiode 2001 wurde die Höhe der wiedereingebrachten Abschreibungen verbindlich festgelegt (§ 266 Abs. 2 StG).

Bei einer alters- oder gesundheitsbedingten Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit kann die steuerpflichtige Person für diese wiedereingebrachten Abschreibungen die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG beantragen, wenn im Abrechnungszeitpunkt die Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung erfüllt sind (vgl. vorne, Ziffer 7.2).

9. Steuernachfolge beim Erbgang

9.1 Allgemeines

In die Rechte und Pflichten einer verstorbenen Person treten die Erbberechtigten ein (§ 8 Abs. 1 StG). Der Erbgang bewirkt keine Änderung in der steuerlichen Qualifikation von Vermögensgegenständen. Die bisherige Qualifikation als Geschäftsvermögen oder als Privatvermögen geht mit dem Erbgang auf die Erben über.

Steuerpflichtig für den nach dem Erbgang realisierten Kapitalgewinn sind der überlebende Ehegatte, die übrigen Erben und die Vermächtnisnehmer. Solche Kapitalgewinne unterliegen beim überlebenden Ehegatten, den Erben und Vermächtnisnehmern anteilmässig nach Massgabe der Erbteile bzw. dem güterrechtlichen Anspruch der Einkommenssteuer.

9.2 Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns

Stirbt eine selbstständig erwerbende Person, können der überlebende Ehegatte, die übrigen Erben sowie die Vermächtnisnehmer an Stelle des Erblassers die privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne gemäss § 45 Abs. 1 lit. f StG bzw. Art. 37b Abs. 2 DBG beantragen (vgl. vorne, Ziffer 7.2). Voraussetzung dafür ist, dass sie die selbstständige Erwerbstätigkeit nicht fortführen und der Erblasser die Voraussetzungen zur privilegierten Besteuerung der Liquidationsgewinne zum Zeitpunkt seines Ablebens erfüllt hat.

Ein fiktiver Einkauf in die berufliche Vorsorge kann von den Erben und Vermächtnisnehmern nicht geltend gemacht werden (Art. 11 Abs. 4 LGBV). Mit dem Tod der (selbstständig erwerbenden) Person ist der Vorsorgefall eingetreten, weshalb keine Einkäufe in die Vorsorgeeinrichtung mehr möglich sind.

Die Erben und Vermächtnisnehmer dürfen keine «aktive» Geschäftstätigkeit ausüben. Die blosser Erfüllung von im Zeitpunkt des Erbgangs bestehenden Verpflichtungen (beispielsweise angefangene Arbeiten abschliessen) gilt dabei nicht als Fortführung der selbstständigen Tätigkeit.

Führen die Erben die selbstständige Erwerbstätigkeit nicht fort und beenden sie die Liquidation nicht, so findet am Ende des fünften Kalenderjahrs nach dem Todesjahr des Erblassers eine gesetzlich vorgeschriebene Überführung der Vermögenswerte ins Privatvermögen statt (Art. 11 Abs. 2 LGBV). Die steuerpflichtigen Erben können auf ihrem Anteil die getrennte Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns geltend machen, sofern der Erblasser im Zeitpunkt seines Ablebens die Voraussetzungen dazu erfüllt hat.

Führt nur ein Teil der Erben oder Vermächtnisnehmer die selbstständige Erwerbstätigkeit fort oder übernimmt die Anteile an einer Personengesellschaft, können die übrigen Erben, welche diese Tätigkeit nicht fortführen, auf ihrem Anteil die Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f StG bzw. Art. 37b DBG geltend machen. Sie müssen diesen Anspruch im Anschluss an den Erbgang geltend machen.

Stirbt eine selbstständig erwerbende Person vor Vollendung des 55. Altersjahrs, hat sie im Zeitpunkt des Ablebens die Voraussetzungen in Bezug auf das Alter nicht erfüllt. Die Beendigung der selbstständigen Erwerbstätigkeit infolge Invalidität trifft ebenfalls nicht zu. Bei einem solchen Sachverhalt können die Erben und Vermächtnisnehmer keine privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne geltend machen.

9.3 Ablauf eines Steueraufschubs

Ein mittels Revers gewährter Steueraufschub bei Generationenwechsel (vgl. vorne, Ziffer 8.3) kann nach dem Ableben der Betriebsinhaberin oder des Betriebsinhabers um fünf Jahre verlängert werden, in jedem Fall aber bis zum Ende des Kalenderjahrs, in dem die für die Nachfolge in der Betriebsführung geeignete und vorgesehene Person das 30. Altersjahr vollendet (§ 23 Abs. 2 StG). Spätestens bei Ablauf der Verlängerungsfrist erfolgt die Überführung der Vermögenswerte ins Privatvermögen.

Den Steueraufschub bei Generationenwechsel nach § 23 StG kann nur die Betriebsinhaberin oder der Betriebsinhaber, nicht aber deren Erben verlangen. Wird der Betrieb nach dem Tod der Unternehmerin oder des Unternehmers liquidiert oder lassen die Umstände nicht auf die Weiterführung schliessen, kann kein weiterer Steueraufschub beansprucht werden.

9.4 Steueraufschub bei der Erbteilung

Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Er-

ben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen (§ 32a Abs. 3 StG).

Diese Bestimmung ermöglicht bei der Erbteilung die Abfindung von Erben ohne Besteuerung der von diesen Erben realisierten anteiligen stillen Reserven. Voraussetzung ist die Übernahme der bisherigen Einkommenssteuerwerte durch die den Betrieb weiterführenden Erben. Durch den Aufschub der Besteuerung der bei der Erbteilung realisierten stillen Reserven übernehmen die den Betrieb weiterführenden Erben eine entsprechende latente Steuerlast. Sie dokumentieren den Steueraufschub durch Einreichung einer unterzeichneten Übernahmebilanz mit den verbindlichen Einkommenssteuerwerten.

10. Ersatzbeschaffung

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. Das Ersatzobjekt muss innerhalb angemessener Frist, in der Regel 1 Jahr vor oder 3 Jahren nach der Veräusserung, für das gleiche Unternehmen erworben werden (§ 37 Abs. 1 StG). Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient; ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen (§ 37 Abs. 3 StG). Beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens werden die stillen Reserven realisiert und besteuert. Die Ersatzbeschaffung ist als solche zu verbuchen und in den Abschreibungstabellen sowie in der Jahresrechnung oder in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen.

Die stillen Reserven können in dem Umfang übertragen werden, in welchem sie für die Anschaffung des Ersatzobjekts verwendet werden. Bei dieser Gelegenheit kann der Einkommenssteuerwert des Ersatzobjekts unter demjenigen des ausscheidenden Vermögensgegenstands liegen.

Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen für das gleiche Unternehmen bedeutet, dass das Ersatzgut zur Fortsetzung des im Wesentlichen unveränderten Betriebs des gleichen Unternehmens dient. Das bedeutet nicht nur, dass das Ersatzgut im gleichen Betrieb eingesetzt werden muss, sondern auch, dass die Ersatzbeschaffung eines ganzen Betriebs durch einen neuen Betrieb steuerneutral abgewickelt werden kann. Mit Inkrafttreten der Unternehmungssteuerreform II gelten auch für die direkte Bundessteuer diese umfassenden Ersatzbeschaffungsmöglichkeiten nach der sogenannten Reinvestitionstheorie.

Sofern die Anschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr stattfindet, kann im Umfang des Kapitalgewinns eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist in der Regel

innerhalb von 3 Jahren zur Abschreibung auf neu angeschafften betriebsnotwendigen Vermögensgegenständen zu verwenden oder zu Gunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen. Eine nach Ablauf der Ersatzbeschaffungsfrist verbleibende Rückstellung ist erfolgswirksam aufzulösen. Die Ersatzbeschaffungsrückstellung ist zu verbuchen und in der Jahresrechnung oder in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen. Die mit der Steuererklärung einzureichenden Jahresrechnungen oder Aufstellungen über Aktiven und Passiven sind verbindlich. Nach Abgabe der Steuererklärung kann keine weitere Ersatzbeschaffungsrückstellung mehr beansprucht werden. Unzulässig sind die Gewährung einer nicht verbuchten oder in den steuerlichen Aufzeichnungen nicht ausgewiesenen Ersatzbeschaffungsrückstellung sowie die nachträgliche Gewährung einer Ersatzbeschaffungsrückstellung zum Ausgleich steuerlicher Aufrechnungen.

Die Ersatzbeschaffungsrückstellung ist für die Bemessung des steuerbaren Vermögens nicht als Fremdkapital abziehbar. Sie ist keine Rückstellung im handelsrechtlichen Sinn sondern eine Gewinnrücklage oder Gewinnreserve und ist bis zur ihrer Verwendung dem Eigenkapital zuzurechnen.

11. Steuerneutrale Umstrukturierung

Stille Reserven eines Personenunternehmens werden bei Umstrukturierungen nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommensteuer massgeblichen Werte übernommen werden (§ 28 StG). Als Umstrukturierung gilt unter anderem die Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person und die Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Personenunternehmen.

Der Steueraufschub bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person ermöglicht insbesondere die steuerneutrale Umwandlung einer Einzelfirma oder einer Personengesellschaft in eine AG oder eine GmbH. Zu übertragen ist das Unternehmen als Ganzes mit allen betriebsnotwendigen Aktiven und Passiven oder ein selbstständiger, in sich geschlossener Betriebsteil. Bei der Übertragung einzelner Teile des Geschäftsvermögens sowie beim Verbleib einzelner Teile des Geschäftsvermögens im bisherigen Unternehmen werden die stillen Reserven dieser einzelnen Teile realisiert.

Wer die steuerneutrale Übertragung der stillen Reserven eines Personenunternehmens in eine juristische Person beansprucht, hat eine entsprechende Erklärung zu unterzeichnen. Die auf eine juristische Person übertragenen stillen Reserven werden nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung folgenden 5 Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden. Die Besteuerung erfolgt anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte. Grundlage der nachträglichen Besteuerung sind die übertragenen unversteuerten stillen Reserven.

Die rückwirkende Gründung einer aus einem Personenunternehmen hervorgegangenen juristischen Person wird steuerlich dann anerkannt, wenn die Zeitspanne zwischen der Eintragung ins Handelsregister und dem Beginn der vereinbarten Rückwirkung nicht mehr als 6 Monate beträgt.

In jedem Fall der Einkommenssteuer unterliegen die im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung vorgenommenen Aufwertungen von Aktiven, die Auflösung von stillen Reserven und Rückstellungen sowie die Privatentnahmen.

Die bei der Umstrukturierung realisierten stillen Reserven unterliegen der getrennten Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns (vgl. vorne, Ziffer 7.2), sofern die Inhaberin oder der Inhaber des Personenunternehmens die selbstständige Erwerbstätigkeit nicht fortführt und im Zeitpunkt der Umstrukturierung die Voraussetzungen für die Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns erfüllt.

Der Steueraufschub bei der Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Personenunternehmen ermöglicht die Übertragung des Geschäftsvermögens einer natürlichen Person auf einen Rechtsnachfolger oder eine Rechtsnachfolgerin. Auch einzelne Teile eines Personenunternehmens können steuerneutral auf ein anderes Personenunternehmen übertragen werden, beispielsweise beim Zusammenschluss mit einem anderen Personenunternehmen und bei der Spaltung (Aufteilung) einer Personengesellschaft. Voraussetzung für die Steuerneutralität ist die Nutzung der übertragenen Vermögenswerte durch das übernehmende Personenunternehmen im Rahmen einer selbstständigen Erwerbstätigkeit.

Bei der Übertragung von Vermögenswerten auf ein unabhängiges Personenunternehmen werden die stillen Reserven realisiert. Die Übertragung auf eine unabhängige Person ist keine Umstrukturierung. Realisierungstatbestand ist der Verkauf oder bei einer Schenkung die vorgängige Überführung ins Privatvermögen.

Die steuerneutrale Übertragung einzelner Teile des Geschäftsvermögens kann zu einer steuersystematischen Realisation der stillen Reserven auf dem verbleibenden Geschäftsvermögen führen. Fehlt nach der steuerneutralen Übertragung von Vermögenswerten ein eigentlicher Geschäftsbetrieb und dient das verbleibende Geschäftsvermögen nicht mehr überwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit, so werden die verbleibenden Vermögenswerte ins Privatvermögen überführt.

Anhänge

Musterbeispiel eines Fragebogens Kapitalgewinne

LGBV – Verordnung des Bundesrats über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010

Musterbeispiel eines Fragebogens Kapitalgewinne

Altersbedingte Aufgabe einer Einzelfirma

Angaben zum Betrieb

- Gewerblicher Metallbaubetrieb, Planung, Verkauf, Herstellung, und Montage
- Büro-, Werkstatt- und Wohnliegenschaft Parzelle 101, überwiegend geschäftlich genutzt, Erwerb 1984 mit der Geschäftsübernahme
- Produktion in eigener Werkhalle Parzelle 102, Landerwerb und Bau 1991

Angaben zur Liquidation

- Verkauf der Werkhalle, des beweglichen Anlagevermögens, der Lagerbestände und der Kundenbeziehungen am 22. Juni 2011 per 1. Juli 2011 an einen Dritten
- Definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit am 30. Juni 2011
- Fakturierung und Inkasso von Kundenguthaben nach Aufgabe der Erwerbstätigkeit, Zahlungseingänge erfolgen bis 30. September 2011
- Wohn- und Geschäftsliegenschaft Parzelle 101 verbleibt im Eigentum des bisherigen Inhabers der Einzelfirma, Antrag auf Steueraufschub für die Überführung ins Privatvermögen
 - Steueraufschub bei Generationenwechsel nach § 23 StG für die kantonalen Steuern (Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven, Merkblatt Ziffer 8.3)
 - Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften für die direkte Bundessteuer (Merkblatt Ziffer 8.1, Aufschub nach Merkblatt Ziffer 8.3 nicht anwendbar)

Liquidationsgewinn im Geschäftsjahr vor dem Liquidationsjahr

- Verkauf der Verwertungs- und Markenrechte patentierter Produkte, verbuchter Kapitalgewinn nach Abzug der Verkaufskosten CHF 50'000

Angaben zum fiktiven Einkauf in die berufliche Vorsorge

- Die steuerpflichtige Person ist seit 1995 der Einrichtung der beruflichen Vorsorge seines Betriebs angeschlossen
- Vorbezug für Wohneigentum aus der Säule 3a, CHF 52'000 am 15. Mai 2002

Hinweis zum Steueraufschub

Beim Ablauf eines Steueraufschubs besteht kein Anspruch auf die Vorsorgebesteuerung des Liquidationsgewinns. Nach einem Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften unterliegt im Veräusserungsjahr der Wertzuwachs der ordentlichen Besteuerung. Nach einem Steueraufschub bei Generationenwechsel werden die stillen Reserven beim Verkauf oder bei der Überführung ins Privatvermögen zusammen mit dem übrigen Einkommen als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit besteuert.

Kapitalgewinne

Musterbeispiel
eines Fragebogens Kapitalgewinne

Um die Abrechnung des Kapitalgewinns korrekt vornehmen zu können bitten wir Sie um die nachfolgenden Angaben. Wir verweisen dazu auf die gesetzlichen Grundlagen unter Ziffer 5 des Fragebogens sowie auf das Merkblatt Kapitalgewinne (zu beziehen unter www.ag.ch/steuern.)

1. Allgemeine Angaben

Grund für die Ermittlung eines Kapitalgewinns
 Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit
 nach Vollendung des 55. Altersjahr
 infolge Invalidität
 aus anderen Gründen
 Abrechnung nach einem Steueraufschub (Revers)
 Steuernachfolge beim Erbang
 Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen
 Austritt aus einer Kollektiv-, Kommandit- oder einfachen Gesellschaft

Antrag auf Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften des Anlagevermögens (§ 32a StG; Art. 18a DBG)
 ➔ Detaillierte Angaben unter Ziffer 2 des Fragebogens

Antrag auf Steueraufschub bei Generationenwechsel nach § 23 StG (nur Kantonssteuern)

Sofern die Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit nach Vollendung des 55. Altersjahrs, wegen Invalidität oder nach einem Erbang erfolgte, in welchem der Erblasser im Zeitpunkt des Todes die Voraussetzungen für die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung erfüllte, bitten wir zusätzlich um folgende Angaben:

Antrag auf privilegierte Besteuerung des Liquidationsgewinns (§ 45 Abs. 1 lit. f StG; Art. 37b DBG)

Beendigung der Liquidation am (Datum)30. September 2011

Datum der definitiven Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit 30. Juni 2011

Geburtsdatum der steuerpflichtigen Person11. Mai 1948

Bei Erbanfall Geburtsdatum des Erblassers

Antrag auf Anrechnung einer fiktiven Deckungslücke (§ 45 Abs. 1 lit. f StG; Art. 37b DBG)

➔ Detaillierte Angaben unter Ziffer 3 des Fragebogens.

Bezeichnung der Liegenschaften	Datum der Überführung	Anlagekosten
A Wohn- und Geschäftshaus Musterstrasse, Parzelle 101	30.06.2011	515'000
B		

	A	B
2.1 Ermittlung der wieder eingebrachten Abschreibungen		
Kaufpreis 1984	500'000	
Investitionen (soweit nicht als Unterhalt berücksichtigt)	15'000	
Anlagekosten	515'000	=
Abzüglich Einkommenssteuerwert (Buchwert)	-320'000	-
2.2 Wieder eingebrachten Abschreibungen	195'000	=
2.3 Oder Auflistung		
der steuerlich berücksichtigten Abschreibungen seit Erwerb beifügen		

3. Ermittlung des fiktiven Einkaufs in die berufliche Vorsorge

	ganze Jahre
3.1 Anrechenbare Beitragsjahre	
Alter der steuerpflichtigen Person am Ende des Liquidationsjahres, angefangene Altersjahre (höchstens ordentliches AHV-Rentenalter)	64
Anrechnung der Jahre ab dem vollendeten 25. Altersjahr	-25
3.2 Beitragsjahre	39

	Geschäftsjahr	Monate	Einkommen	
3.3 Massgebendes Einkommen				
Durchschnitt des AHV-pflichtigen Einkommens aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der letzten fünf Geschäftsjahre vor dem Liquidationsjahr	L-5	2006	12	122'000
	L-4	2007	12	114'000
	L-3	2008	12	118'000
	L-2	2009	12	116'000
	L-1	2010	6	115'250
abzüglich davon Liquidationsgewinn (wie Ziffer 4.6, netto nach AHV-Abzug)	L-1	2010		-45'250
3.4 Total				540'000
				120'000

Das Einkommen darf den zehnfachen oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG nicht überschreiten.

3.5 Fiktiver Einkaufsbedarf			
Altergutschriftensatz 15% multipliziert mit Anzahl Beitragsjahre (Ziffer 3.2)	39	585%	
multipliziert mit massgebendem durchschnittlichem Einkommen (Ziffer 3.4)	120'000	702'000	
Abzüglich Altersguthaben aus beruflicher Vorsorge			
Guthaben bei Vorsorge- und Freizügigkeitseinrichtungen Säule 2 (Vorsorgeausweise beilegen)	550'000		
Säule 3a-Guthaben (Bescheinigungen beilegen)	150'774		
davon anzurechnen beim Einkauf in die 2. Säule (Art. 60a Abs. 2 BVV2)	0		
Abzüglich Vorbezüge für Wohneigentum, übrige Vorbezüge und Barauszahlungen aus Vorsorge- und Freizügigkeitseinrichtungen Säule 2 und Säule 3a (Bescheinigungen beilegen)	52'000		
Abzüglich Alters- und Invalidenleistungen von Vorsorge- und Freizügigkeitseinrichtungen Säule 2 und Säule 3a (Bescheinigungen beilegen)	0	-602'000	
3.6 Total fiktiver Einkaufsbedarf		100'000	

4. Ermittlung des Liquidationsgewinns

4.1	Verkaufserlöse			
	Werkhalle Parzelle 102		900'000	
	übriges Anlagevermögen, Goodwill,		180'000	
4.2	Überführung ins Privatvermögen, Verkehrswerte			
	Grundstücke		0	
			0	1'080'000
	Abzüglich Einkommenssteuerwerte (Buchwerte)			
	Werkhalle Parzelle 102		600'000	
	übriges Anlagevermögen, Goodwill,		75'000	
	Abzüglich Verkaufs- und Liquidationskosten		15'000	-690'000
4.3	Übrige bei der Liquidation realisierte stille Reserven			
	wieder eingebrachte Abschreibungen bei Antrag auf			
	Steueraufschub für den Wertzuwachs von Liegenschaften	Ziffer 2.2/2.3	195'000	
	Auflösung privilegierte Warenlagerreserve		20'000	
	Auflösung Garantierückstellung		30'000	
	bezeichnen oder laut Beilage		0	245'000
4.4	Abzüge vom Liquidationsgewinn			
	bezeichnen oder laut Beilage			0
	Im Liquidationsjahr realisierter Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht			635'000
	Geschuldeter persönlicher AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn	9.50%		-60'325
4.5	Im Vorjahr realisierter Liquidationsgewinn (Buchhaltungskonto oder Auszug aus den steuerlichen Aufzeichnungen beilegen)			
	Kapitalgewinn aus Verkauf von Anlagevermögen		50'000	
	Kapitalgewinn aus Überführung ins Privatvermögen			
	Auflösung von Rückstellungen und Reserven			
4.6	Im Vorjahr realisierter Liquidationsgewinn, massgebend für AHV-Beitragspflicht		50'000	
	geschuldeter persönl. AHV-Beitrag auf obigem Liquidationsgewinn	9.50%	-4'750	45'250
4.7	Steuerbarer Liquidationsgewinn, massgebend für die direkte Bundessteuer			619'925
	Bei Antrag auf Steueraufschub bei Generationenwechsel nach § 23 StG (Ziffer 1)			
	wieder eingebrachte Abschreibungen beim Steueraufschub für den Wertzuwachs			
	von Liegenschaften (steuerbar für die direkte Bundessteuer)	Ziffer 2.2/2.3		-195'000
4.8	Steuerbarer Liquidationsgewinn, massgebend für die Kantonssteuern			424'925
	davon steuerbar als fiktiver Einkauf in die berufliche Vorsorge	Ziffer 3.6		100'000

Der Liquidationsgewinn ist im deklarierten Reingewinn enthalten ja nein teilweise

Bemerkungen.....

Datum 11. November 2011 Unterschrift Betriebsinhaber/Betriebsinhaberin.....

Bitte reichen Sie die erforderlichen Beilagen mit diesem Fragebogen ein.

5. Gesetzliche Grundlagen

5.1 Kantonssteuern

§ 23 StG – Steueraufschub bei Generationenwechsel

¹ Führt eine selbstständig erwerbende Person ihr Unternehmen nicht mehr weiter und erklärt sie schriftlich, dass dieses in ihrem Geschäftsvermögen und Eigentum verbleibt, so wird

- a) die Ertragswertbesteuerung landwirtschaftlich genutzter Grundstücke nach § 51 Abs. 2 bis zu ihrem Ableben verlängert;
- b) die Besteuerung der Gewinne bei endgültiger Überführung ins Privatvermögen nach § 27 Abs. 2 bis zu ihrem Ableben hinausgeschoben.

² Nach dem Ableben können diese Massnahmen um 5 Jahre verlängert werden, in jedem Fall aber bis zum Ende des Kalenderjahres, in dem die für die Nachfolge in der Betriebsführung geeignete und vorgesehene Person das 30. Altersjahr vollendet.

³ Diese Massnahmen sind aufzuheben, wenn

- a) die Voraussetzungen nicht mehr gegeben sind oder
- b) die steuerpflichtige Person eine Überführung ins Privatvermögen wünscht oder
- c) die Steuerpflicht im Kanton endet.

§ 32a StG – Steueraufschubtatbestände

¹ Wird eine Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt, kann die steuerpflichtige Person verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert, und die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

² Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebs gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen.

³ Wird bei einer Erbteilung der Geschäftsbetrieb nicht von allen Erben fortgeführt, so wird die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben, soweit diese Erben die bisherigen für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen.

§ 45 Abs. 1 lit. f StG – Jahressteuer

¹ Der getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer zu 30 % des Tarifs, mindestens aber zum Satz von 1 %, unterliegen:

- f) Die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven, wenn die selbstständige Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben wird. Einkaufsbeiträge gemäss § 40 lit. d sind abziehbar, soweit sie nicht bereits beim ordentlichen Einkommen abgezogen werden können. 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 § 40 lit. d nachweist, erhoben. Der Restbetrag der realisierten stillen Reserven wird ebenfalls mit einer Jahressteuer zu 40 % des Tarifs getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Die Zusammenrechnung nach Absatz 2 kommt nicht zur Anwendung. Die gleiche Satz-milderung 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.

§ 4 StGV

¹ Ist der Erblasser oder dem Erblasser ein Steueraufschub bewilligt worden, so wird dieser ohne ausdrückliche gegenteilige Anordnung der Erbberechtigten stillschweigend im Sinne von § 23 Abs. 2 des Gesetzes verlängert.

² Beim Ablauf eines Steueraufschubs gemäss § 23 des Gesetzes besteht kein Anspruch auf eine Besteuerung gemäss § 45 Abs. 1 lit. f des Gesetzes. Ausgenommen sind Steueraufschübe, die gestützt auf § 23 des Gesetzes vor dem 1. Januar 2011 gewährt wurden. In diesem Fall richtet sich die Besteuerung nach § 45 Abs. 1 lit. f des Gesetzes, wenn im Zeitpunkt der Gewährung des Steueraufschubs diese Voraussetzungen vorlagen.

§ 7 StGV

¹ Für die Zuteilung von Vermögenswerten, die sowohl privaten als auch geschäftlichen Zwecken dienen, sind in der Regel die Ertrags- oder Nutzungsverhältnisse massgebend.

² Die steuerpflichtige Person ist verpflichtet, der Steuerbehörde eine dauerhafte Nutzungsänderung bekannt zu geben.

³ Die Einkommenssteuerwerte (Anlagekosten abzüglich Abschreibungen) von Grundstücken des Geschäftsvermögens sind in der Bilanz bzw. in den Aufstellungen über Aktiven und Passiven auszuweisen.

⁴ Überführungen vom Geschäfts- ins Privatvermögen sind zum Verkehrswert abzurechnen.

5.2 Direkte Bundessteuer

Art. 18a DBG – Aufschubtatbestände

gleicher Wortlaut wie § 32a StG

Art. 37b DBG – 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 Fall 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.

LGBV

Verordnung des Bundesrats über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit

vom 17. Februar 2010

1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen

Art. 1 – Gegenstand und Geltungsbereich

¹ Diese Verordnung regelt die Besteuerung von Liquidationsgewinnen einer steuerpflichtigen Person bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit:

- a. nach dem vollendeten 55. Altersjahr; oder
- b. infolge Invalidität.

² Der Eintritt der Invalidität bestimmt sich nach Artikel 4 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung.

³ Die Verordnung gilt nicht für:

- a. Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit und andere Einkünfte, die nicht aus der Liquidation stammen;
- b. Liquidationsgewinne, welche die steuerpflichtige Person nach Absatz 1 (steuerpflichtige Person) nach der Wiederaufnahme einer selbstständigen Erwerbstätigkeit erzielt.

Art. 2 – Liquidationsjahr

Als Liquidationsjahr gilt das Geschäftsjahr, in dem die Liquidation abgeschlossen wird.

Art. 3 – Verhältnis zu Artikel 18a DBG

¹ Wird die Besteuerung von stillen Reserven als Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit nach Artikel 18a Absatz 1 DBG bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben, so findet die Verordnung auf diese realisierten stillen Reserven keine Anwendung.

² Wird die Liegenschaft jedoch während des Liquidationsjahrs oder des Vorjahrs aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen überführt und in einem dieser Jahre veräussert, so sind die realisierten stillen Reserven Bestandteil des Liquidationsgewinns.

2. Abschnitt: Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung

Art. 4

¹ Ist die steuerpflichtige Person einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen, so kann sie sich im Liquidationsjahr und im Vorjahr im Rahmen der reglementarischen und übrigen vorsorgerechtlichen Bestimmungen in die Vorsorgeeinrichtung einkaufen.

² Sie kann diese Einkaufsbeträge von den Einkünften abziehen (Art. 33 Abs. 1 Bst. d DBG).

³ Ein Beitragsüberhang reduziert den Liquidationsgewinn.

3. Abschnitt: Fiktiver Einkauf

Art. 5 – Grundsätze

¹ Die steuerpflichtige Person kann bei der Steuerbehörde Antrag auf Besteuerung eines fiktiven Einkaufs nach Artikel 8 stellen.

² Sie muss die notwendigen Belege für die Berechnung des fiktiven Einkaufs nach Artikel 6 beibringen.

Art. 6 – Berechnung des fiktiven Einkaufs

¹ Der Betrag des fiktiven Einkaufs einer steuerpflichtigen Person berechnet sich aus dem Altersgutschriftensatz von 15 Prozent, multipliziert mit der Anzahl Jahre nach Absatz 2 und dem Einkommen nach den Absätzen 3–5, reduziert um die Abzüge nach Absatz 6. Er darf die Höhe des Liquidationsgewinns nicht übersteigen.

² Massgebend ist die Anzahl Jahre vom vollendeten 25. Altersjahr bis zum Alter im Liquidationsjahr, höchstens jedoch bis zum ordentlichen AHV-Rentenalter.

³ Das Einkommen entspricht dem Durchschnitt aus der Summe der AHV-pflichtigen Erwerbseinkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit der letzten fünf Geschäftsjahre vor dem Liquidationsjahr, abzüglich der im Vorjahr realisierten stillen Reserven.

⁴ Weist die steuerpflichtige Person nach, dass sie bis zum Liquidationsjahr weniger als fünf Jahre selbstständig erwerbend war, so wird das Einkommen gestützt auf die tatsächliche Anzahl Jahre der selbstständigen Erwerbstätigkeit berechnet.

⁵ Das Einkommen darf den zehnfachen oberen Grenzbetrag nach Artikel 8 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) nicht überschreiten.

⁶ Abgezogen werden:

- a. Altersguthaben aus beruflicher Vorsorge, insbesondere:
 1. Guthaben bei Vorsorgeeinrichtungen und Freizügigkeitseinrichtungen,
 2. Guthaben der Säule 3a nach Artikel 60a Absatz 2 der Verordnung vom 8. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge;
- b. Vorbezüge nach Artikel 3 der Verordnung vom 13. November 1985 über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen;
- c. Vorbezüge nach Artikel 30c BVG und Artikel 331e des Obligationenrechts sowie Pfandverwertungen nach Artikel 331d Absatz 6 des Obligationenrechts;
- d. Barauszahlungen von Vorsorgeeinrichtungen, Freizügigkeitseinrichtungen und Säule-3a-Einrichtungen sowie von Wohlfahrtsfonds;
- e. Invaliden- und Altersleistungen von Vorsorgeeinrichtungen, Freizügigkeitseinrichtungen und Säule-3a-Einrichtungen sowie von Wohlfahrtsfonds.

Art. 7 – Nachträglicher Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung

Der geltend gemachte fiktive Einkauf wird steuerrechtlich an einen späteren Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung angerechnet.

Art. 8 – Besteuerung des fiktiven Einkaufs

Der Betrag des fiktiven Einkaufs wird nach Artikel 38 DBG besteuert.

4. Abschnitt: Übriger Liquidationsgewinn

Art. 9 – Bemessung

Der übrige Liquidationsgewinn umfasst die im Liquidationsjahr und im Vorjahr realisierten stillen Reserven, abzüglich:

- a. der Beitragsüberhänge (Art. 4 Abs. 3);
- b. des fiktiven Einkaufs;
- c. des durch die Realisierung der stillen Reserven verursachten Aufwandes;
- d. des Verlustvortrags und des Verlusts des laufenden Geschäftsjahres, die nicht mit dem Einkommen aus der selbstständigen Erwerbstätigkeit verrechnet werden konnten.

Art. 10 – Besteuerung

¹ Für den anwendbaren Steuersatz nach Artikel 214 DBG ist ein Fünftel des Liquidationsgewinns massgebend.

² Der Steuersatz beträgt jedoch mindestens 2 Prozent.

5. Abschnitt: Erbgang

Art. 11 – Liquidation durch die Erben, Erbinnen, Vermächtnisnehmer oder Vermächtnisnehmerinnen

¹ Führen die Erben, Erbinnen, Vermächtnisnehmer oder Vermächtnisnehmerinnen der steuerpflichtigen Person die selbstständige Erwerbstätigkeit nicht fort und liquidieren sie das Einzelunternehmen innert fünf Kalenderjahren nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers oder der Erblasserin, so bestimmt sich der Steuersatz nach Artikel 10.

Dasselbe gilt, wenn die Tätigkeit der steuerpflichtigen Person in einer Personengesellschaft durch die Erben, Erbinnen, Vermächtnisnehmer oder Vermächtnisnehmerinnen nicht fortgeführt wird und innert derselben Frist die Personengesellschaft liquidiert oder der Gesellschaftsanteil veräussert wird.

² Führen die Erben, Erbinnen, Vermächtnisnehmer oder Vermächtnisnehmerinnen der steuerpflichtigen Person die selbstständige Erwerbstätigkeit nicht fort und liquidieren sie das Unternehmen nicht innert fünf Kalenderjahren nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers oder der Erblasserin, so erfolgt nach Ablauf dieser Frist eine steuersystematische Abrechnung nach Absatz 1.

³ Die blosser Erfüllung von im Zeitpunkt des Erbgangs bestehenden Verpflichtungen gilt nicht als Fortführung der selbstständigen Erwerbstätigkeit.

⁴ Ein fiktiver Einkauf nach Artikel 5 kann von den Erben, Erbinnen, Vermächtnisnehmern oder Vermächtnisnehmerinnen nicht geltend gemacht werden.

Art. 12 – Fortführung der selbstständigen Erwerbstätigkeit durch die Erben, Erbinnen, Vermächtnisnehmer oder Vermächtnisnehmerinnen

Führen die Erben, Erbinnen, Vermächtnisnehmer oder Vermächtnisnehmerinnen der steuerpflichtigen Person die selbstständige Erwerbstätigkeit fort, so findet diese Verordnung nur Anwendung, wenn sie die Voraussetzungen nach Artikel 37b DBG selbst erfüllen.

6. Abschnitt: Inkrafttreten

Art. 13

Diese Verordnung tritt am 1. Januar 2011 in Kraft.