

## **BGer 2C\_40/2017 vom 5. Oktober 2017**

Bundesgericht, 2017-10-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_40\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_40_2017)

FR: TF 2C\_40/2017 du 5 octobre 2017

IT: TF 2C\_40/2017 del 5 ottobre 2017

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Die Vorinstanz hat die Verfahren betreffend Staatssteuer und direkte Bundessteuer vereinigt und einen einzigen Entscheid gefällt. Der Beschwerdeführer ficht diesen Entscheid mit einer einzigen Beschwerde ein. Das ist zulässig, sofern in der Beschwerde zwischen den beiden Steuerarten unterschieden wird und aus den Anträgen hervorgeht, inwieweit diese angefochten sind und wie zu entscheiden ist ( BGE 135 II 260 E. 1.3.2 S. 264 f.; 131 II 553 E. 4.2). Das Bundesgericht seinerseits hat zwei Verfahren eröffnet. Es behält sich aber vor, die beiden Verfahren zu vereinigen und nur ein Urteil zu fällen (vgl. Art. 71 BGG i.V.m. Art. 24 BZP [SR 273]). Das rechtfertigt sich auch hier, weil es um den gleichen Sachverhalt geht, sich dieselben Verfahrensbeteiligten gegenüberstehen, die Materie steuerlich harmonisiert ist und sich identische Rechtsfragen stellen (Urteil 2C\_348/2013, 2C\_349/2013 vom 23. Juni 2014 E. 1, nicht publ. in: BGE 140 II 364 ).

In der Beschwerdeschrift sind die Ausführungen zur Staatssteuer zwar nicht räumlich von denjenigen zur direkten Bundessteuer getrennt. Die Anträge und die Beschwerdebeurteilung beziehen sich jedoch klar auf beide Aspekte des angefochtenen Entscheids. Zudem werden die anwendbaren Gesetzesbestimmungen genannt und fallbezogen diskutiert. Eine solche Vorgehensweise steht einem vollumfänglichen Eintreten nicht entgegen, wenn berücksichtigt wird, dass der angefochtene Entscheid weder in der Begründung noch im Dispositiv zwischen den beiden Steuerarten unterschieden hat (vgl. dazu u.a. die Urteile 2C\_371/2013, 2C\_372/2013 vom 18. Juli 2014 E. 1.2, in: StR 69/2014 S. 800; 2C\_516/2013, 2C\_517/2013 vom 4. Februar 2014 E. 1.3, in: StR 69/2014 S. 302).

#### **E. 1.2**

Angefochten ist ein kantonale letztinstanzliche Entscheid betreffend die direkten Steuern des Kantons und des Bundes. Dagegen steht gemäss Art. 82 ff. BGG in Verbindung mit Art. 73 ff. des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG; SR 642.14) bzw. mit § 164

bis Abs. 1 des Gesetzes des Kantons Solothurn über die Staats- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; StG/SO; SR SO 614.11) sowie mit Art. 146 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht offen.

Auf das form- und fristgerecht eingereichte Rechtsmittel des gemäss Art. 89 Abs. 1 BGG legitimierten Beschwerdeführers ist somit einzutreten.

#### **E. 1.3**

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, wie die Vorinstanz ihn festgestellt hat ( Art. 105 Abs. 1 BGG ). Es kann diesen - soweit entscheiderelevant - bloss dann berichtigen oder ergänzen, falls er offensichtlich unrichtig (d.h. willkürlich) oder in Verletzung wesentlicher Verfahrensrechte ermittelt wurde ( Art. 105 Abs. 2 BGG ; BGE 142 V 2 E. 2 S. 5). Das Bundesgericht kann den Sachverhalt allerdings auch von Amtes wegen ergänzen, vor allem wenn die Vorinstanz einen rechtserheblichen Sachverhalt nicht oder nicht vollständig festgestellt hat, sich dieser aber aus den Akten ergibt (vgl. Urteil 2C\_1063/2015 vom 16. März 2017 E. 1.3 mit Hinweis).

## II. Direkte Bundessteuer

### E. 2.1

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 ( Art. 18 Abs. 2 DBG ).

### E. 2.2

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 (Art. 37b Abs. 1 erster Satz DBG).

Die Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit muss definitiv erfolgen (Art. 37b Abs. 1 erster Satz DBG; Art. 1 Abs. 1 der Verordnung vom 17. Februar 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit [LGBV; SR 642.114]; siehe dazu Urteil 2C\_1050/2015, 2C\_1051/2015 vom 13. Juni 2016 E. 3.2). Als Liquidationsjahr gilt das Geschäftsjahr, in dem die Liquidation abgeschlossen wird ( Art. 2 LGBV ).

### E. 2.3

Der Beschwerdeführer war bis 2012 als selbstständiger Hausarzt tätig. Die betragsmässige Höhe eines allfällig gesondert steuerbaren Liquidationsgewinns ist vorliegend nicht streitig. Uneinig sind sich die Verfahrensbeteiligten indes darüber, ob die

Voraussetzungen für die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG erfüllt sind.

### E. 3.1

Nach Art. 8 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 6. Oktober 2000 über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts (ATSG; SR 830.1) ist Invalidität die voraussichtlich bleibende oder längere Zeit dauernde ganze oder teilweise Erwerbsunfähigkeit (vgl. Kreisschreiben Nr. 28 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 3. November 2010 über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit, Ziff. 2.2). Gestützt auf Art. 1 Abs. 2 LGBV richtet sich der

Eintritt der Invalidität im Sinne von Art. 37b DBG nach Art. 4 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Invalidenversicherung (vom 19. Juni 1959; IVG; SR 831.20) . Danach gilt die Invalidität als eingetreten, sobald sie die für die Begründung des Anspruchs auf die jeweilige Leistung erforderliche Art und Schwere erreicht hat.

### E. 3.2

Art. 1 Abs. 2 LGBV regelt den Eintritt der Invalidität. Die Norm ist in zeitlicher Hinsicht deswegen bedeutsam, weil Art. 37b DBG nur greift, wenn der selbstständig Erwerbende die Tätigkeit bereits ausgeübt hat, als die Invalidität eintrat. Die Geschäftsaufgabe wiederum darf erst nach Eintritt der Invalidität erfolgen (vgl. Raphaël Gani, in: Noël/Aubry Girardin, Commentaire Romand, 2. Aufl., 2017, Rz. 26 zu Art. 37b).

### E. 3.3

Die Invalidität muss

kausal für die Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit sein (Kreisschreiben Nr. 28, a.a.O., Ziff. 2.2). Während der italienische Wortlaut lediglich die zeitliche Abfolge der Ereignisse "Invalidität" und "Geschäftsaufgabe" zum Ausdruck bringt ("cessazione definitiva dell'attività lucrativa...

in seguito a invalidità"), unterstreichen der deutsche und französische Wortlaut ("wegen Unfähigkeit zur Weiterführung

infolge Invalidität"; "incapable de poursuivre...

pour cause d'invalidité), dass die Invalidität

ursächlich sein muss für die Geschäftsaufgabe.

Für die Geschäftsaufgabe kausal ist die Invalidität, wenn der Geschäftsinhaber wegen ihr nicht mehr in der Lage ist, das Geschäft weiterzuführen (vgl. Markus Reich, Steuerrecht, 2. Aufl., 2012, S. 432). Zwischen der Beeinträchtigung der Gesundheit und dem Verlust der Erwerbsmöglichkeit im Rahmen der bisher ausgeübten selbstständigen Erwerbstätigkeit muss ein Kausalzusammenhang bestehen, der es als

nachvollziehbar erscheinen lässt, dass die steuerpflichtige Person die selbstständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgibt (Richner, a.a.O., ZStP 2009, S. 189;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl., 2016, Rz. 7 zu Art. 37b). Zu verlangen ist, dass auch ein

Dritter die eingetretene Invalidität zum Anlass genommen hätte oder genommen haben könnte, seine unternehmerische Tätigkeit einzustellen.

Die Invalidität muss die Ausübung der

bisherigen selbstständigen Tätigkeit verunmöglichen; eine generelle Erwerbsunfähigkeit ist nicht erforderlich (vgl. Richner, a.a.O., ZStP 2009, S. 189; Richner/Frei/ Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 7 zu Art. 37b; Markus Reich/Luzi Cavelti, in: Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3. Aufl., 2017, Rz. 71 zu Art. 11). Der deutsche und italienische Wortlaut ("wegen Unfähigkeit zur Weiterführung"; "per incapacità di esercitare

tale attività) geben darüber zwar keinen eindeutigen Aufschluss, sehr wohl jedoch der französische Wortlaut ("s'il est incapable de poursuivre

cette activité"). Dementsprechend bleibt denkbar, dass - allenfalls auch dank Wiedereingliederungsmassnahmen - nach dem Eintritt der Invalidität eine

andere Tätigkeit ausgeübt wird (vgl. Gani, a.a.O., Rz. 25 zu Art. 37b), die allerdings nicht selbstständig sein darf, weil sonst keine definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit vorliegt (vgl. Richner, a.a.O., ZStP 2009, 187;

Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 4 zu Art. 37b).

#### **E. 3.4**

Art. 37b DBG kann einer steuerpflichtigen Person nur einmal zugutekommen (vgl. Art. 1 Abs. 3 lit. b LGBV). Nimmt sie zu einem späteren Zeitpunkt erneut eine selbstständige Erwerbstätigkeit auf, so wird ein allfälliger erneuter Liquidationsgewinn zusammen mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Tarif besteuert (vgl. Kreisschreiben Nr. 28, a.a.O., Ziff. 2.1; Julia von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2. Aufl., 2011, S. 232).

#### **E. 3.5**

Zusammenfassend ergibt sich, dass Art. 37b DBG und Art. 1 LGBV die privilegierte Besteuerung von Liquidationsgewinnen an vier kumulative Bedingungen knüpfen:

- Eintritt einer Invalidität im Sinne von Art. 8 ATSG bzw. Art. 4 IVG ;
- definitive Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit;
- Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe;
- erstmalige Inanspruchnahme der privilegierten Besteuerung.

#### **E. 4.1**

Wie die Vorinstanz zu Recht festgestellt hat, trat die Invalidität des Beschwerdeführers im Jahr 2004 ein. Seither bezieht er eine volle IV-Rente i.S.v. Art. 4 IVG, vorerst infolge einer Erwerbsunfähigkeit von 80%. Die Vorinstanz hielt sodann unwidersprochen fest, dass der Beschwerdeführer nach dem Hirnschlag im Jahr 2004 im Rahmen der ärztlich attestierten Rest-Erwerbsfähigkeit von 20% bis 2012 selbstständig erwerbstätig blieb und die Tätigkeit im Jahr 2012 aufgab, was zur Überführung des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen (und damit zur Besteuerung nach Art. 18 Abs. 2 DBG) führte. Unstreitig ist somit, dass der Beschwerdeführer seit 2004 invalid ist und dass er im Jahr 2012 sein Geschäft definitiv aufgab.

Seit 2012 ist der Beschwerdeführer zu 100% erwerbsunfähig. Sofern sämtliche Voraussetzungen für eine Besteuerung nach Art. 37b DBG erfüllt sind, qualifiziert das vorliegend streitige Steuerjahr 2012 somit als Liquidationsjahr gemäss Art. 2 LGBV.

#### **E. 4.2**

Ebenfalls unstreitig ist, dass der Beschwerdeführer die privilegierte Besteuerung erstmals in Anspruch nehmen will.

Zu verwerfen ist die vorinstanzliche Argumentation, soweit sie die Anwendung von Art. 37b DBG im Wesentlichen mit der Begründung verweigerte, dass der Beschwerdeführer die gesonderte Besteuerung des Liquidationsgewinns bereits im Jahr 2004 hätte verlangen können. Wenn Art. 37b DBG, der am 1. Januar 2011 in Kraft gesetzt wurde (vgl. AS 2008 2893; BBl 2005 4733), im Jahr 2004 schon anwendbar gewesen wäre, hätte der Beschwerdeführer das Privileg damals gerade nicht beanspruchen können, weil er sein Geschäft noch gar nicht aufgegeben hatte, sondern in reduziertem Umfang bis ins Jahr 2012 weiterführte.

#### **E. 5.1**

Streitig ist die dritte Voraussetzung für eine privilegierte Besteuerung im Sinne von Art. 37b DBG und Art. 1 LGBV : Zwischen der Invalidität und der Geschäftsaufgabe muss ein Kausalzusammenhang bestehen. Für diese Frage sind die allgemeinen Grundsätze des Haftpflichtrechts über die Kausalität und die hierzu ergangene Rechtsprechung heranzuziehen:

### **E. 5.1.1**

Ein

natürlicher Kausalzusammenhang besteht, wenn das schädigende Verhalten eine notwendige Bedingung (*condicio sine qua non*) für den eingetretenen Schaden ist, d.h. das fragliche Verhalten nicht weggedacht werden kann, ohne dass auch der eingetretene Erfolg entfielen (Urteil 5A\_522/2014, 5A\_569/2014, 5A\_573/2014 vom 16. Dezember 2015 E. 4.5, nicht publ. in: BGE 142 III 9, BGE 133 III 462 E. 4.4.2 S. 470; 132 III 715 E. 2.2 S. 718; 128 III 180 E. 2d S. 184 mit Hinweisen). Nach ständiger Rechtsprechung gilt für den Nachweis des natürlichen Kausalzusammenhangs das Beweismass der überwiegenden Wahrscheinlichkeit ( BGE 133 III 462 E. 4.4.2 S. 470 f.; 132 III 715 E. 3.2 S. 720; 128 III 271 E. 2b/aa S. 276; je mit Hinweisen; Urteil 4A\_637/2015 vom 29. Juni 2016 E. 3.1, nicht publ. in: BGE 142 III 433 ). Die Feststellungen zum Kausalzusammenhang zwischen dem schädigenden Verhalten und dem Schaden betreffen den Sachverhalt ( Art. 105 BGG , zit. Urteil 5A\_522/2014 E. 4.5 sowie 8C\_685/2015 vom 13. September 2016 E. 3.1) und beruhen auf Beweiswürdigung ( BGE 138 IV 1 E. 4.2.3.3 S. 9; 128 III 22 E. 2d S. 25, 180 E. 2d S. 184; je mit Hinweisen). Ob ein natürlicher Kausalzusammenhang vorliegt, ist also eine Tatfrage ( BGE 139 V 176 E. 8.4.1 und 8.4.3 S. 189 f.; 132 III 715 E. 2.2 S. 718; je mit Hinweisen). Das Bundesgericht ist an die diesbezüglichen Feststellungen der Vorinstanz gebunden ( Art. 105 Abs. 1 BGG ), vorbehältlich von Ausnahmen im Sinne von Art. 105 Abs. 2 BGG .

### **E. 5.1.2**

Ein

adäquater Kausalzusammenhang liegt vor, wenn ein Umstand nicht nur *condicio sine qua non* des Schadens, sondern auch nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet ist, den eingetretenen Erfolg zu bewirken, so dass der Eintritt dieses Erfolgs als durch die fragliche Bedingung wesentlich begünstigt erscheint ( BGE 139 V 176 E. 8.4.2 S. 190; 129 V 177 E. 3.2 S. 181; Urteil 4A\_275/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 5; je mit Hinweisen). Die adäquate Kausalität ist eine Rechtsfrage, die vom Bundesgericht frei zu prüfen ist ( Art. 95 lit. a BGG ; BGE 139 V 176 E. 8.4.3 S. 190; 132 III 715 E. 2.2 S. 718; zit. Urteil 4A\_275/2013 vom 30. Oktober 2013 E. 5.1; je mit Hinweisen).

### **E. 5.2**

Die Vorinstanz liess die Frage des Kausalzusammenhangs ausdrücklich offen. Der Beschwerdeführer macht geltend, im kantonalen Verfahren sei der Kausalzusammenhang zwischen der Invalidität und der Praxisaufgabe hinreichend nachgewiesen worden (Arztzeugnis etc.), womit er vorab den natürlichen Kausalzusammenhang anspricht. Dass der Hirnschlag weggedacht werden könnte, ohne dass auch die Invalidität bzw. die Erwerbsunfähigkeit entfielen, wird allerdings auch vom Kantonalen Steueramt Solothurn nicht geltend gemacht. Ebenso wenig bestreitet das Kantonale Steueramt Solothurn, dass

der Hirnschlag nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und der allgemeinen Lebenserfahrung geeignet war, zur Erwerbsunfähigkeit zu führen, sei es sofort oder eben auch erst etliche Jahre später. Auch für das Bundesgericht besteht aufgrund der Akten kein Anlass, daran zu zweifeln, dass ein natürlicher und adäquater Zusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe besteht.

### **E. 6.1**

Das Kantonale Steueramt Solothurn erhebt indes Einwände, die darauf abzielen, den Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und definitiver Aufgabe des Geschäfts restriktiver zu handhaben als nach den allgemeinen Grundsätzen des Haftpflichtrechts, indem der Sache nach ein natürlicher und adäquater Kausalzusammenhang nicht ausreichen soll. Vielmehr soll nach Ansicht des Kantonalen Steueramts Solothurn die Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit

unmittelbar nach dem Eintritt der Invalidität oder zumindest

zeitnah erfolgen müssen. Eine Kausalität zwischen der definitiven Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit und bestehender Invalidität sei mit wachsender Dauer zwischen Eintritt der Invalidität und der definitiven Aufgabe der selbstständigen Tätigkeit zu verneinen. Diese Auffassung, wonach einem selbstständig Erwerbenden, der als Invaliden im Sinne von Art. 4 IVG anerkannt ist, die Anwendung von Art. 37b DBG versagt werden kann, wenn ein vorbestehender Invaliditätsgrund die Ausübung der Tätigkeit während einer gewissen Zeitspanne weiterhin erlaubt, findet sich auch in der Literatur (Gani, a.a.O., Rz. 25 zu Art. 37b). Wie es sich damit verhält, ist mittels Auslegung von Art. 37b DBG und Art. 1 LGBV eingehend zu prüfen.

### **E. 6.2**

Ausgangspunkt jeder Auslegung ist der Wortlaut des Gesetzes (grammatikalisches Element). Vom klaren, eindeutigen und unmissverständlichen Wortlaut darf nur ausnahmsweise abgewichen werden, so etwa dann, wenn triftige Gründe dafür vorliegen, dass der Wortlaut nicht den wahren Sinn der Norm wiedergibt. Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte der Bestimmung, aus ihrem Sinn und Zweck oder aus dem Zusammenhang mit anderen Vorschriften ergeben. Ist der Text nicht klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, muss nach seiner wahren Tragweite gesucht werden unter Berücksichtigung aller Auslegungselemente. Dabei ist namentlich auf die Entstehungsgeschichte (historisches Element), auf den Zweck der Norm (teleologisches Element), auf die ihr zugrunde liegenden Wertungen und auf ihre Bedeutung im Kontext mit anderen Bestimmungen (systematisches Element) abzustellen ( BGE 139 II 404 E. 4.2 S. 416). Bleiben bei nicht klarem Wortlaut letztlich mehrere Auslegungen möglich, so ist jene zu wählen, die der Verfassung am besten entspricht ( BGE 140 II 495 E. 2.3.3 S. 500).

### **E. 6.3**

Dem Wortlaut von Art. 37b DBG lässt sich nicht entnehmen, dass Eintritt der Invalidität und Geschäftsaufgabe zeitnah aufeinander folgen müssen. Vorausgesetzt ist ein

kausaler, nicht aber ein

enger zeitlicher Zusammenhang. Das Gesetz verlangt für die privilegierte Besteuerung, dass die selbstständige Erwerbstätigkeit "wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität definitiv aufgegeben" wird. Wer wie der Beschwerdeführer trotz eingetretener Invalidität teilweise weiter arbeitet, ist aber gar nicht unfähig zur Weiterführung dieser

Tätigkeit und gibt das Geschäft nicht definitiv auf. Der Wortlaut von Art. 37b DBG spricht somit nicht für die Interpretation im Sinne des Kantonalen Steueramts Solothurn, was unter Beizug der andern Auslegungselemente erhärtet wird:

Aus der Entstehungsgeschichte von Art. 37b DBG ergeben sich keine Hinweise darauf, dass der Eintritt der Invalidität und die Geschäftsaufgabe zeitnah zu erfolgen hätten. Den Materialien kann lediglich entnommen werden, dass der Bundesrat einem selbstständig Erwerbstätigen, der sein Unternehmen überträgt, um danach ein anderes zu betreiben, die steuerliche Privilegierung versagen wollte. Um diesbezüglich Klarheit zu schaffen, schlug der Bundesrat als objektives Kriterium vor, "dass erst dann eine 'endgültige Liquidation' oder eine 'endgültige Übertragung' eines Unternehmens vorliegt, wenn die steuerpflichtige Person älter als 55 Jahre oder invalid ist" (Botschaft vom 22. Juni 2005 zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II], BBl 2005 4842).

Zum gleichen Ergebnis führt die teleologische Auslegung: In der Botschaft erläuterte der Bundesrat zur Einführung von Art. 37b DBG, dass es infolge der Progression des Steuertarifes zu einer oft als stossend empfundenen steuerlichen Belastung führen kann, wenn die im Laufe der Zeit akkumulierten stillen Reserven im Zuge der Unternehmensliquidation auf einen Schlag aufgelöst werden (Botschaft, a.a.O., BBl 2005 4824). Die Zielsetzung der Gesetzesnovelle bestand also darin, die Besteuerung der realisierten stillen Reserven bei Geschäftsaufgabe zu mildern (Urteil 2C\_1015/2015 vom 8. Dezember 2016 E. 5.2; vgl. auch Gani, a.a.O., Rz. 3 zu Art. 37b; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, a.a.O., Rz. 1 zu Art. 37b; Baumgartner, a.a.O., Rz. 4a zu Art. 37b). Unter dem Gesichtspunkt der Steuerprogression macht es dabei keinen Unterschied, ob der selbstständig Erwerbstätige bei Geschäftsaufgabe bereits seit etlichen Jahren invalid war oder ob die Invalidität unmittelbar vor der Geschäftsaufgabe eintrat. Eine entsprechende Differenzierung ergibt daher aus teleologischer Sicht keinen Sinn.

Wer im Zeitpunkt der definitiven Aufgabe des Geschäfts zu 100 % erwerbsunfähig ist, wird die Norm schliesslich kaum missbrauchen können, indem er sie später ein zweites Mal zu beanspruchen versucht. Eine derartige Umgehung von Art. 37b DBG ist ohnehin bereits dadurch ausgeschlossen, dass die Privilegierung einer steuerpflichtigen Person nur einmal zugutekommt (vgl. vorne E. 3.4).

#### **E. 6.4**

Der Auslegung von Art. 37b DBG durch die Vorinstanz und durch das Kantonale Steueramt Solothurn, wonach die Anwendung der Norm versagt werden kann, indem nach einem gewissen Zeitablauf der Kausalzusammenhang verneint wird, findet somit weder unter grammatikalischen, historischen noch teleologischen Aspekten eine Stütze und dient auch nicht der Bekämpfung von Missbräuchen.

Ebenso wenig kann daher der Auffassung des Kantonalen Steueramts Solothurn gefolgt werden, aus der Umschreibung des Geltungsbereichs gemäss Art. 1 LGBV sei davon auszugehen, dass die privilegierte Liquidationsbesteuerung nach Art. 37b DBG nur zum Tragen komme, wenn bei Eintritt der Invalidität die selbstständige Erwerbstätigkeit gleichzeitig definitiv aufgegeben werde bzw. wenn die dem Eintritt der Invalidität allenfalls nachfolgende Tätigkeit der steuerpflichtigen Person nur noch als Liquidationshandlungen zu beurteilen seien. Hinsichtlich einer maximalen Zeitspanne zwischen Eintritt einer Invalidität und Geschäftsaufgabe besteht vielmehr ein qualifiziertes Schweigen des

Gesetzgebers (vgl. analog betreffend der Mindesthaltedauer der Ersatzliegenschaft nach einer Ersatzbeschaffung von dauernd und ausschliesslich selbst genutztem Wohneigentum [ Art. 12 Abs. 3 lit. e StHG ] Urteil 2C\_306/2016 vom 7. März 2017 E. 3.1).

### **E. 6.5**

Zusammenfassend ergibt sich, dass eine zeitliche Nähe zwischen Eintritt der Invalidität und definitiver Geschäftsaufgabe nicht erforderlich ist, sofern, wie vorliegend, die natürliche und adäquate Kausalität zwischen der Invalidität und der Geschäftsaufgabe erstellt ist. Art. 37b DBG und Art. 1 LGBV stellen an die Kausalität keine strengeren Anforderungen, als sie sich aus den allgemeinen Grundsätzen des Haftpflichtrechts ergeben.

### **E. 7.1**

Zu prüfen bleibt, ob Unterbrechungsgründe vorliegen.

Im Haftpflichtrecht unterbricht nach den allgemeinen Grundsätzen eine vom Geschädigten gesetzte Ursache den adäquaten Kausalzusammenhang zwischen der vom Schädiger gesetzten Ursache und dem Schaden, wenn zu einer an sich adäquaten Ursache eine andere Ursache hinzutritt, die einen derart hohen Wirkungsgrad aufweist, dass erstere nach wertender Betrachtungsweise als rechtlich nicht mehr beachtlich erscheint. Entscheidend ist die Intensität der beiden Ursachen ( BGE 130 III 182 E. 5.4 S. 188 mit Hinweisen). Das Verhalten eines Dritten vermag den Kausalzusammenhang nur zu unterbrechen, wenn diese Zusatzursache derart ausserhalb des normalen Geschehens liegt, derart unsinnig ist, dass damit nicht zu rechnen war ( BGE 116 II 519 E. 4b S. 524 mit Hinweisen). Erscheint die eine bei wertender Betrachtung als derart intensiv, dass sie die andere gleichsam verdrängt und als unbedeutend erscheinen lässt, gilt der Kausalzusammenhang als unterbrochen, was als Rechtsfrage vom Bundesgericht mit voller Kognition zu prüfen ist.

Damit vorliegend der Kausalzusammenhang zwischen Invalidität und Geschäftsaufgabe als unterbrochen gelten könnte, müssten sich somit - in sinngemässer Anwendung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung zur Unterbrechung des Kausalzusammenhangs im Haftpflichtrecht - seit dem Eintritt der Invalidität Vorfälle ereignet haben, welche die Invalidität als Ursache für die Geschäftsaufgabe völlig in den Hintergrund drängen lassen.

### **E. 7.2**

Die Beweislast für den Nachweis steuerbegründender oder -erhöhender Tatsachen obliegt der Veranlagungsbehörde, während diejenige für steueraufhebende oder -mindernde Umstände grundsätzlich den Pflichtigen trifft ( BGE 140 II 248 E. 3.5 S. 352; 133 II 153 E. 4.3 S. 158 f.; 121 II 257 E. 4c/aa S. 266 und 273 E. 3c/aa S. 284 mit Hinweisen). Demnach obliegt es der Steuerbehörde, allfällige Unterbrechungsgründe nachzuweisen.

### **E. 7.3**

Im vorinstanzlichen Verfahren wies das Kantonale Steueramt Solothurn darauf hin, dass die Schwester des Beschwerdeführers bis am 30. Juni 2010 als Praxisassistentin gearbeitet hatte und der Beschwerdeführer mit der vorübergehenden Weiterführung der Praxis nach dem Hirnschlag im Jahr 2004 das Ziel anstrebte, die Verschuldung zu reduzieren. Es könne festgestellt werden, dass die Hausarzt-Praxis ohne Unterstützung der Schwester gar nicht hätte weitergeführt werden können. Das Erreichen des Schuldenabbaus bis Ende 2011 und die weggefallene Unterstützung durch die Schwester - nicht die Verschlechterung des Gesundheitszustandes - habe den Beschwerdeführer dazu bewogen bzw. gezwungen, das Geschäft aufzugeben. Der Sache nach macht das Kantonale Steueramt Solothurn damit die

Unterbrechung des Kausalzusammenhangs zwischen Eintritt der Invalidität im Jahr 2004 und definitiver Aufgabe des Geschäfts im Jahr 2012 geltend.

Der Beschwerdeführer bestreitet, dass solche andere Gründe zur Geschäftsaufgabe beigetragen haben. Wie es sich damit verhält, kann offenbleiben, da diese weiteren Umstände jedenfalls nicht als ausschlaggebend für die Geschäftsaufgabe zu würdigen sind. Der Weggang einer tüchtigen medizinischen Hilfskraft und der erfolgreiche Schuldenabbau erscheinen bei einer wertenden Betrachtungsweise nicht als derart einschneidende Ereignisse, dass sie die entscheidenden Ursachen für die Geschäftsaufgabe darstellen. Ein erwerbsfähiger Arzt im Alter von 52 Jahren, der neun Jahre zuvor eine Hausarzt-Praxis eröffnete, würde für die ausgeschiedene Mitarbeiterin sehr wahrscheinlich eine oder mehrere Nachfolgerinnen einstellen und seine inzwischen etablierte Praxis weiterführen, um Vermögen zu bilden bzw. Alterskapital anzusparen. Eine wertende Betrachtungsweise lässt nur den Schluss zu, dass die Weiterführung des Geschäfts in erster Linie durch die Invalidität verunmöglicht wurde. Die Schwester des Beschwerdeführers als besonders tatkräftige und wertvolle Mitarbeiterin und das Bestreben, zumindest die Schulden zu tilgen, waren allenfalls Gründe für den Beschwerdeführer, die hausärztliche Tätigkeit trotz der erheblichen Erwerbsunfähigkeit von 80 % vorerst weiterzuführen. Sie haben den Zeitpunkt beeinflusst, in dem der Beschwerdeführer seine Tätigkeit als Spätfolge der Invalidität endgültig aufgab.

Irrelevant ist die unter den Verfahrensbeteiligten strittige Frage, ob sich der Gesundheitszustand in den Jahren zwischen 2004 und 2012 zusätzlich verschlechtert hat und diese

Verschlechterung ursächlich zur Geschäftsaufgabe geführt hat. Es genügt, dass zwischen der Erwerbsunfähigkeit infolge Invalidität und der Geschäftsaufgabe ein natürlicher und adäquater Kausalzusammenhang besteht, der im Einzelfall nicht unterbrochen wurde.

#### **E. 7.4**

Das Kantonale Steueramt Solothurn störte sich im vorinstanzlichen Verfahren schliesslich daran, dass die Äufnung der stillen Reserven, die im Jahr 2012 zur Besteuerung gelangen, hauptsächlich durch Abschreibungen auf der Liegenschaft und den Praxis-Einrichtungen in den Folgejahren bis 2012 entstanden seien. Bei Eintritt der Invalidität im Jahr 2004 sei kaum Besteuerungssubstrat respektive kaum Liquidationsgewinn vorhanden gewesen.

Wiedereingebrachte Abschreibungen gehören zu den typischen Erscheinungsformen von stillen Reserven, die nach Art. 37b DBG gesondert besteuert werden (vgl. Kreisschreiben Nr. 28, a.a.O., Ziff. 2.4.1). Es entspricht der Natur der Sache, dass sie während der Ausübung der selbstständigen Tätigkeit entstehen.

Nicht einzusehen ist, wieso jemand, der jahrelang mit gesundheitlichen Einschränkungen eine entsprechend reduzierte selbstständige Erwerbstätigkeit führt, seinen Anspruch auf privilegierte Besteuerung jener stillen Reserven verwirken sollte, die er nach dem gesundheitsschädigenden Ereignis trotzdem zu bilden imstande ist. Damit würden im Ergebnis selbstständig Erwerbende nach Eintritt einer (Teil-) Invalidität schlechtergestellt als gesunde Steuerpflichtige, was nicht der gesetzgeberischen Absicht von Art. 37b DBG entsprechen kann. Unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit befindet sich der beschränkt Erwerbsfähige in der gleichen Situation wie jeder andere (selbstständig) Erwerbstätige. Daher besteht kein Anlass, hinsichtlich des Beschwerdeführers vom gesetzgeberischen Willen, wiedereingebrachte Abschreibungen bei

definitiver Aufgabe des Geschäfts als realisierte stille Reserven privilegiert zu besteuern, abzurücken.

#### **E. 8**

Diese Erwägungen führen zur Gutheissung der Beschwerde hinsichtlich der direkten Bundessteuer. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und das Kantonale Steueramt Solothurn anzuweisen, die Veranlagung im Sinne der Erwägungen mit getrennter Veranlagung des Liquidationsgewinns aus der Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit neu vorzunehmen.

### III. Staatssteuer

#### **E. 9**

Die hier für die Staatssteuer massgeblichen Vorschriften über die Besteuerung von Kapitalgewinnen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit ( Art. 8 Abs. 1 StHG ; § 24 Abs. 1 StG /SO) und über die gesonderte Besteuerung von Liquidationsgewinnen, die bei definitiver Aufgabe der Erwerbstätigkeit infolge vorgerückten Alters oder Invalidität realisiert werden ( Art. 11 Abs. 5 StHG bzw. § 47ter Abs. 1 lit. c StG /SO), lauten hinsichtlich der Geschäftsaufgabe infolge Invalidität im Wesentlichen gleich wie Art. 18 Abs. 2 erster Satz DBG respektive wie Art. 37b Abs. 1 DBG . Insofern ist das zur direkten Bundessteuer Ausgeführte ebenfalls für die kantonalen Steuern massgebend. Die Beschwerde ist daher auch hinsichtlich der Staatssteuern gutzuheissen.

### IV. Kosten- und Entschädigungsfolgen

#### **E. 10**

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens dem Kanton Solothurn aufzuerlegen, der hier in seinem Vermögensinteresse gehandelt hat (Art. 65 f. BGG). Das Kantonale Steuergericht hat über die Kostenfolgen des kantonalen Verfahrens neu zu befinden. Ausserdem hat der Kanton Solothurn den Beschwerdeführer für das bundesgerichtliche Verfahren angemessen zu entschädigen ( Art. 68 BGG ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.