

Bundessteuerrecht

I. Auslegung

- **Zivilrechtliche** Anknüpfung
- **Wirtschaftliche** Anknüpfung
- **Steuersystematische** Anknüpfung: Ein nicht zu einem zivilrechtlich oder wirtschaftlich zu rechtfertigenden Zugriff führender Vorgang bewirkt, dass die bisherige potentielle Besteuerung in Zukunft nicht mehr gewährleistet ist;
Beispiel: **Privatentnahme** (Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen desselben Rechtssubjektes)

Steuerungsmäßigkeit: – Ungewöhnliche Rechtsgestaltung
– Erhebliche Steuerersparnis
– Absicht der Steuerersparnis

→ **Sachverhaltsfiktion** (Korrektur auf Sachverhaltsebene)

II. Steuerpflicht

- **Steuerpflichtiger:** Dasjenige Subjekt, welchem effektiv Obliegenheiten aus einem Steuerrechtsverhältnis zukommen, nämlich Verfahrenspflichten (**Veranlagungspflichtiger**) und Zahlungspflichten (**Steuerschuldner**).
- **Steuersubjekt:** Das Individuum, bei welchem die Voraussetzungen der subjektiven und der objektiven Steuerpflicht erfüllt sind.
- **Steuerträger:** Dasjenige Subjekt, das durch die Steuer tatsächlich belastet wird, das sie "in letzter Linie zahlt", das sie also "tragen" muss.
- **Steuerdestinatar:** Dasjenige Subjekt, das seitens des Gemeinwesens durch die Steuer belastet werden soll, das sie tragen soll.

III. Auswirkungen der Steuerpflicht auf Dritte

1. Steuersukzession

- Zahlungssukzession
- Verfahrenssukzession → gesetzliche Grundlage: Art. 12, 54³ DBG

2. Steuersubstitution

An der Stelle des Steuersubjekts tritt eine dritte Person; das Steuersubjekt muss die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllen
→ gesetzliche Grundlage: Art. 9² DBG

3. Solidarische Mithaftung

Der Unterschied zur Steuersubstitution besteht darin, dass der Dritte nicht in das Steuerrechtsverhältnis eintritt.

4. Quellenbesteuerung

Zwei Gestaltungsformen:

- Als **Steuerpflichtiger** wird nicht der Empfänger (Gläubiger), sondern der **Schuldner der betreffenden Leistung** bezeichnet, unter Vorbehalt einer Überwälzung der bezahlten Steuer (Steuerregress) auf den Empfänger (sog. Steuerabzug).
Beispiel: Verrechnungssteuer (Art. 10¹, 14¹ VStG)
- Unselbständige Erwerbstätigkeit von ausländischen Arbeitnehmern (Art. 83–90 DBG)
→ **Steuersubstitution**: Der Arbeitgeber gilt nicht als Steuersubjekt, sondern vertritt dieses nur.

5. Steuerregress

- **Interner Steuerregress**: Der Steuerzahler greift auf einen Dritten zurück, der seinerseits infolge seiner steuerrechtlichen Beziehungen und Verpflichtungen zur Steuerentrichtung hätte angehalten werden können.
- **Externer Steuerregress**: Der Steuerzahler ist imstande, sich für den entrichteten Betrag an einem Dritten schadlos zu halten, der mit der Steuer in keiner steuerrechtlichen Beziehung steht.

IV. Interkantonaies Doppelbesteuerungsverbot (Art. 127³ BV, Art. 46² aBV)

- **Aktuelle Doppelbesteuerung**: Die nämliche Person wird für die gleichen Objekte und für die gleiche Zeit durch die Steuergesetze zweier Kantone der nämlichen Steuer unterworfen.
- **Virtuelle Doppelbesteuerung**: Der betreffende Kanton ist zur Steuererhebung befugt, während eine solche seitens anderer Kantone, bei welchen die genannten Voraussetzungen fehlen, eine verbotene Doppelbesteuerung darstellt. Es wird nur von einem Kanton besteuert, aber vom falschem.
- **Schlechterstellungsverbot**: Ein Steuerpflichtiger hat in mehreren auf dem Boden der Reineinkommensteuer stehenden Kantonen zusammen mehr als sein gesamtes Reineinkommen zu versteuern, also mehr als bei Konzentration der Steuerpflicht in einem einzigen Kanton.

V. Steuerobjekt

A. Allgemeines

Steuerobjekt: Ein bestimmter Sachverhalt, bei dessen Vorhandensein eine Steuer geschuldet wird (rechtlich)

Steuergut: Ein bestimmter wirtschaftlicher Sachverhalt (auf Sachverhaltsebene, wirtschaftlich)

Steuergut und Steuerobjekt können sich decken (→ **direkte Steuer**) oder auseinanderfallen (→ **indirekte Steuer**)

Beispiel einer direkten Steuer: Verrechnungssteuer
Beispiele von indirekten Steuern:
– Mehrwertsteuer
– Erbschaftssteuer
– Schenkungssteuer

B. Einkommen

1. Grundlagen

- **Reinvermögenszugangstheorie:** Einkommen = Zugang von Reinvermögen
- **Realisationsprinzip:** Die Vermögenszuwächse werden nicht schon bei ihrer Entstehung, sondern erst bei ihrer Realisierung erfasst
- **Markteinkommenskonzept:** Einkommen wird durch die entgeltliche Verwertung von Leistungen (Wirtschaftsgüter oder Dienstleistungen) am Markt erzielt, d.h. die Vermögenszugänge haben aus der Teilnahme am Marktgeschehen zu resultieren
- Dem Markteinkommen sind noch bestimmte "**zugerechnete Einkünfte**" beizufügen (Selbstverbrauch von Gütern oder Dienstleistungen sowie Eigennutzung dauerhafter Gebrauchsgüter)

2. Selbständiges Erwerbseinkommen

Abgrenzung:

- zur **Liebhaberei:**
 - Fehlende Gewinnstrebigkeit
 - Diese ist objektiv erkennbar, wenn auf die Dauer keine Überschüsse erzielt werden und nach der Art des Vorgehens auch gar nicht erzielbar wären.
- zur **privaten Vermögensverwaltung:** Indizien für eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausreichende Erwerbstätigkeit¹:
 - die systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens
 - der enge Zusammenhang des Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit
 - die Häufung von Geschäften
 - die kurze Besitzdauer
 - der Einsatz spezieller Fachkenntnisse
 - der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte
 - die Wiederanlage des erzielten Gewinnes in gleichartige Vermögensgegenstände

3. Ertragseinkommen (Abgrenzung vom Kapitalgewinn und –ertrag)

- **Subjektives Herkunftsprinzip:** Wer hat die Leistung erbracht?
(Art. 21 Abs. 1 Bst. c BdBSt,
Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG)
- **Objektives Herkunftsprinzip:** Kapitalertrag liegt vor, wenn die wirtschaftliche Causa der Leistung auf dem Schuldverhältnis beruht.
(Art. 20 Abs. 1 Bst. b DBG)
- **Nennwertprinzip:** Steuerbar ist jede geldwerte Leistung, die nicht Rückzahlung des nominellen Kapitals darstellt (Liquidationsüberschüsse, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen).

4. Eigennutzung

Die Eigennutzung **unbeweglichen** Vermögens ist als zugerechnetes Einkommen steuerbar (DBG 21 Bst. b). Die Eigennutzung beweglichen Vermögens wird im Unterschied zum unbeweglichen Vermögen steuerlich nicht erfasst.

1 BGE 122 II 446

5. Kapital– oder Aufwertungsgewinne auf Geschäftsvermögen

Der Veräusserung ist die **Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Privatentnahme)** oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten gleichgestellt (Art. 18² DBG).

6. Wirtschaftliche Doppelbelastung

Einerseits muss der **Gewinn** auf Stufe der juristischen Person und andererseits die **Gewinnausschüttung** als Kapitalertrag versteuert werden.

VI. Sachliche Bemessung

A. Abgrenzung von Geschäftsvermögen und Privatvermögen

- Dem Geschäftsvermögen wird ein Aktivum zugeteilt, wenn es **aus Mitteln des Geschäftes** oder für geschäftliche Zwecke erworben ist, weiter wenn es **dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dient**.
- Bei gemischt genutzten Liegenschaften: **Präponderanzmethode** (DBG 18²).
- Bei **Personengesellschaften** sind in erster Linie die **zivilrechtliche Gestaltung** der Verhältnisse und ihre **buchmässige Behandlung** massgebend.

B. Nennwertprinzip (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG)

Steuerbar ist jede geldwerte Leistung, die nicht Rückzahlung des nominellen Kapitals darstellt (Liquidationsüberschüsse, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen).

C. Abzüge

1. Arten

- **Organische** Abzüge: Gewinnungskosten, Abschreibungen, Rückstellungen, Geschäftsverluste
- **Anorganische** Abzüge:
 - stehen in **keiner direkten Beziehung mit der Einkommenserzielung**
 - bis zu einem bestimmten **Höchstbetrag** steuerlich berücksichtigt
- **Freibeträge** bzw. **Sozialabzüge**: Die tatsächlichen Auslagen stehen dabei nicht im Vordergrund.

Die Unterscheidung zwischen organischen bzw. anorganischen Abzügen einerseits und **Freibeträgen** andererseits ist deshalb von grosser Bedeutung, weil die **Kantone** gestützt auf Art. 129 Abs. 2 Satz 2 BV nur noch für letztere (nebst den Steuertarifen und Steuersätzen) **zuständig** sind, wogegen die **organischen** und die **anorganischen** Abzüge (allenfalls unter Vorbehalt des Ausmasses) **vom Bund abschliessend definiert** werden.

2. Werterhaltende / wertvermehrnde Gebäudekosten

"Dumont–Praxis": Wertvermehrnd sind die Ausgaben für die Instandstellung neu erworbener Liegenschaften (ASA 60 S. 347 ff.)

3. Abschreibungen

- Definition: **Buchungsvorgang** zur **Verminderung des Werts** eines **Aktives** des **Anlagevermögens** mittels einer **erfolgswirksamen Herabsetzung eines Aktivpostens** oder einer Erhöhung eines Passivpostens
 - ➔ Ausgleich der in einem bestimmten Zeitraum eingetretenen Wertverminderung des als Einkommensquelle dienenden Vermögens
- Beschränkt auf das **Geschäftsvermögen**
- **Ordentliche** Abschreibungen:
 - Vermögensgegenstände, die einer **fortschreitenden Abnutzung** unterliegen
 - **Lineare** oder **geometrisch-degressive** Abschreibung
 - planmässig
- **Ausserordentliche** Abschreibungen:
Ausserordentliche, geschäftsplanwidrige, **nicht voraussehbare** Erscheinungen
- Auf einmal anerkannte ordentliche oder ausserordentliche Abschreibungen kann die Steuerbehörde nicht zurückkommen. "**Was abgeschrieben ist, bleibt abgeschrieben**".

VII. Zeitliche Bemessung

Zeitpunkt der Realisierung des Einkommens?

- Grundsatz: Einkommen hat in dem Zeitpunkt als erzielt (realisiert) zu gelten, in dem der **Rechtserwerb** (Forderungs- oder Eigentumserwerb) vollendet ist (**Sollmethode**).
- Beim **Erwerbseinkommen** hingegen gilt die **Istmethode**:
 - Bei den Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit wird der Zeitpunkt der **Zahlung** bzw. der Gutschrift als massgebend erachtet.
 - Bei den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit stellt man jedenfalls bei freierwerbenden Steuerpflichtigen bloss auf die **Kasseneingänge** ab.

VIII. Gewinnbemessung

A. Massgeblichkeit der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung

- **Massgeblichkeitsprinzip**: Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Gestützt darauf sind die Steuerbehörden verpflichtet, auf die von den Organen verabschiedete Jahresrechnung abzustellen, **soweit nicht steuerliche Vorschriften ein Abweichen erlauben**.
- Voraussetzung: **Handelsrechtskonformität** der Handelsbilanz (insb. Bewertungsvorschriften).

B. Realisierung stiller Reserven

Stille Reserven liegen vor, wenn der wirkliche Wert eines Aktivums über dem Buchwert bzw. bei einem Passivum darunter liegt. Die stille Reserve ist erst dann in die sachliche Gewinnbemessung einzubeziehen, wenn sie **realisiert** wird.

1. **Echte** Realisierung

- **Ausscheiden** eines Vermögensgegenstandes
- gegen **Entgelt**
- **wirtschaftlich freie Verfügbarkeit** des Entgelts (**keine Ersatzbeschaffung** nach Art. 64 / 30 DBG)

2. Buchmässige Realisierung

Erfolgswirksame Erhöhung des Buchwertes eines Aktivums bzw. Herabsetzung des Buchwertes eines Passivums

→ **Steuerbarer Aufwertungsgewinn** (Art. 58¹ Bst. c DBG)

3. Steuersystematische Realisierung

Ein **weder** zu einer **buchmässigen noch** zu einer **echten** Auflösung der stillen Reserven führender Vorgang bewirkt, dass **eine bisherige potentielle Besteuerungsmöglichkeit in Zukunft nicht mehr gewährleistet ist**:

- Bei Personenunternehmungen: Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Privatentnahme) (DBG 18² zweiter Satz)
- Bei juristischen Personen: Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines geschäftlichen Betriebes oder einer Betriebsstätte ins Ausland (DBG 58¹ Bst. c zweiter Satz)

C. Verdeckte Gewinnausschüttungen

- Der Empfänger ist **Anteilsinhaber** oder ein der Unternehmung **Nahestehender**;
- Zwischen der **Leistung der Unternehmung** und der **Gegenleistung des Empfängers** besteht ein **offensichtliches Missverhältnis**.

IX. Ausserordentliche Geschäftsvorfälle

A. Veräusserung von Beteiligungsrechten

1. Transponierungstheorie

- Aktien werden in **eine vom Einleger beherrschte Holdinggesellschaft** als Sacheinlage zur Liberierung von Aktien dieser Gesellschaft mit **höherem Nennwert** eingebracht.
- Der Betrag, um den der Nennwert der erhaltenen Holdingaktien den Nennwert der eingebrachten Aktien übersteigt, stellt einen steuerbaren Ertrag aus Vermögen dar.
- Der Transponierungstatbestand unterliegt **nicht** der **Verrechnungssteuer**, da die Verrechnungssteuerpflicht für die Reserven der eingebrachten Gesellschaft durch die Einbringung gegen höheren Nennwert oder Guthaben nicht geschmälert wird.

2. Mantelhandel

Der Verkauf der Mehrheit der Beteiligungsrechte einer **liquidationsreifen Kapitalunternehmung** (sog. **Aktienmantel**) löst steuerrechtlich die gleichen Steuerfolgen aus wie die **Liquidation der bisherigen Kapitalunternehmung** (Verrechnungssteuer, Einkommenssteuer) und die Gründung einer neuen (Emissionsabgabe, **Art. 5 Abs. 2 Lit. b StG**).

3. Indirekte Teilliquidation

- Der Verkäufer zieht auf dem Umweg über den Käufer, d.h. **indirekt, ausschüttbare Mittel** aus der verkauften Gesellschaft, indem **der Käufer die Kaufpreiszahlung aus dem Vermögen der Gesellschaft finanziert**.
- Die Einkommensteuerpflicht des Verkäufers hängt weitgehend davon ab, was der Käufer nach dem Kauf zur Finanzierung des Kaufpreises unternimmt. Das zwingt dazu, dass der Verkäufer sich im **Kaufvertrag** gegen unliebsame steuerliche Überraschungen **absichern** muss.

B. Gründung der Unternehmung

1. Einbringung des Wirtschaftsgutes zum Verkehrswert

- Der Wertzuwachsgegninn ist steuerbar, wenn der Einbringer eine **Kapitalgesellschaft**, eine **Personengesellschaft** oder **der Inhaber einer Einzelfirma** ist (**Echte Realisierung stiller Reserven**).
- Der Wertzuwachsgegninn ist als Kapitalgegninn **steuerfrei**, wenn der Einbringer eine **natürliche Person** ist und das eingebrachte Wirtschaftsgut zu seinem Privatvermögen gehört; Ausnahme: **Transponierungstheorie**.

2. Einbringung unter dem Verkehrswert

- Solche Sacheinlagen werden nicht anerkannt; der Einleger erbringt an die Unternehmung eine Leistung, für die er eine Gegenleistung erhält (ein Kapitalanteilsrecht), die dem **Verkehrswert** seiner Leistung entspricht.
- Ausnahmen: Ersatzgutbeschaffung; Einbringung der Gesamtheit der Aktiven und Passiven eines ganzen Geschäftsbetriebes.

3. Einbringung über dem Verkehrswert

Zivilrechtlich verboten: **Verdeckte Gewinnausschüttung** an den Einbringer.

C. Die Kapitalerhöhung

Problematisch ist die Kapitalerhöhung bei der **Personenunternehmung** unter **Heranziehung neuer Geldgeber**; folgende drei Formen der Kapitalerhöhung kommen in Frage:

1. Buchmässige Realisierung der stillen Reserven

2. Aufgeld mit Gutschrift auf Kapitalkonto der **neuen Teilhaber**

Erforderlich ist die genaue Verfolgung der **Altreserven**.

3. Aufgeld mit Gutschrift auf Kapitalkonto **des Inhabers bzw. der alten Teilhaber** sowie **der neuen Teilhaber**

- **Ausserordentliche Geschäftseinkünfte** für den Inhaber bzw. die alten Teilhaber;
- Zwei Bilanzen: Abschlussbilanz / **Steuerbilanz**.

D. Kapitalherabsetzung

Kapitalherabsetzung ist jede **Kapitalentnahme**, die **keine Ausschüttung des im abgelaufenen Geschäftsjahr erzielten Gewinnes** ist.

- Direkte Bundessteuer:
 - Die Gesellschafter sind **Kaufleute** → Buchwertprinzip
 - Die Gesellschafter sind **Privatpersonen** → Nennwertprinzip
- **Verrechnungsteuer** → **Nennwertprinzip** (Art. 20 Abs. 1 VStV)

E. Sanierung der Unternehmung

- Massnahmen:
- Sanierung durch **Kapitalherabsetzung**
 - Sanierung durch **Vergleich mit den Gläubigern**
 - Sanierung durch **Zuführung neuer Mittel**
 - Sanierung durch **Aufwertung**

1. Steuerliche Gewinnermittlung im Jahr der Sanierung

Der **Sanierungsgewinn** wird verwendet, um:

- die in der Bilanz ausgewiesenen Verluste und Verlustvorträge zu beseitigen
 - die notwendigen ausserordentlichen Abschreibungen vorzunehmen
 - die notwendigen Rückstellungen zu bilden
 - eine Rücklage zur Sicherung gegen weitere Verluste (Sanierungsreserve) zu schaffen
- Sanierung durch Kapitalherabsetzung: Der Buchgewinn ist kein echter Gewinn
 - Sanierung durch Gläubigerverzicht:
 - Durch den Schuldlass tritt bei der Unternehmung ein echter Vermögenszugang ein
 - Besteuerungsverzicht
 - Sanierung durch à fonds perdu gewährte Zuschüsse:
 - Zuschüsse vom Unternehmer / von den Gesellschaftern → wie Sanierungsgewinn aus Kapitalherabsetzung
 - Zuschüsse von Dritten → wie Sanierungsgewinn aus Gläubigerverzicht

Emissionsabgabe bei einer Kapitalgesellschaft (Art. 5 Abs. 2 lit. a StG), aber Schuldlass (Art. 12 StG)

- Sanierung durch Aufwertung: Aufwertungsreserve (Art. 670 OR)

2. Steuerrechtliche Würdigung des Sanierungsgewinnes für die Zeit nach der Sanierung

- Auswirkungen auf die **kaufmännische Gewinnberechnung**: In der **Abschlussbilanz** erscheinen Kapitalkonto, Reservekonti und Schulden um die Beträge gekürzt, die dem Sanierungskonto gutgeschrieben worden sind; die Aktiven sind um die Beträge vermindert und die Verbindlichkeiten um die Beträge erhöht, die zu Lasten des Sanierungskontos abgeschrieben oder zurückgestellt worden sind; Verluste und Verlustvorträge sind verschwunden und unter den Passiven figuriert regelmässig eine – zu Lasten des Sanierungskontos – gebildete Sanierungsreserve.
- Auswirkungen auf die **steuerliche Gewinnberechnung** bei der Sanierung durch **Kapitalherabsetzung** und durch **Zuschüsse à fonds perdu der Kapitalanteilsberechtigten**:
 - **Abrechnung**: Die dem Sanierungsgewinn belasteten Aufwendungen sind der **steuerrechtlichen Erfolgsrechnung desjenigen Geschäftsjahres zu belasten**, in dem die Sanierung vorgenommen worden ist; dadurch wird der in der kaufmännischen Erfolgsrechnung ausgewiesene Gewinn in der steuerrechtlichen Erfolgsrechnung regelmässig zu einem **Verlust**;
 - Dieser **Verlust** kann auf die steuerlichen Erfolgsrechnungen der sieben folgenden Jahre **vorgetragen** werden (Art. 31 und Art. 67 DBG).

F. Veräusserung von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen

1. Veräusserung von Kapitalanteilen an einer Personenunternehmung

Die Veräusserung einer **Personenunternehmung** bedeutet zivilrechtlich, wirtschaftlich und buchhalterisch, dass die Unternehmung **liquidiert** wird.

2. Veräußerung von Kapitalanteilsrechten an Kapitalgesellschaften

- Transponierungstheorie
- Indirekte Teilliquidation

3. Unentgeltlicher Übergang von Unternehmungen und Unternehmungsanteilen

Vermögensübergang durch Erbgang: Wenn nur ein Erbe (von mehreren) den Geschäftsanteil übernimmt, müssen die anderen Erben abgefunden werden; für diese Erben stellt die **Abfindungssumme** insoweit **steuerbares Einkommen**, als sie den ihnen erbrechtlich zustehenden Anteil am Kapitalkonto des Erblassers übersteigt (Teilliquidation); dies gilt unbekümmert darum, in welcher Weise und mit welchen Mitteln die ausscheidenden Erben abgefunden werden.

4. Stempelabgabe

- **Mantelhandel** (Art. 5 Abs. 2 lit. b StG)
- Ist eine Partei inländischer Effekthändler, kommt die **Umsatzabgabe** in Frage.

G. Liquidation

Liquidation einer **Kapitalgesellschaft**: sämtliche stille Reserven werden realisiert und zum **Liquidationsgewinn**, den die Gesellschaft zu versteuern hat.