Steuertraining Band 2

Fachleute, Experten/in und Steuerspezialisten/in

Einzelne Themen und Prüfungsserien

als Lehrmittelverlag

Lösungen

Aktualisierte Lösungen per 1. Januar 2026

Freedownload ab unserer Homepage www.als-lehrmittelverlag.ch unter Downloads. Bei den ab 01. Januar 2026 herabgeladenen Lösungen sind die bis zu diesem Datum erstellen Updates enthalten.

Die Autoren dieses Lehrmittels

Peter Märki, lic. iur.

Bis 1999 Steuerkommissär bei einer grösseren kantonalen Steuerverwaltung (Veranlagung von selbständig Erwerbenden und juristischen Personen). Ab 1999 Inhaber der *als* Peter Märki Consulting: Steuerberatung für Treuhänder und Steuervertreter. Lehrmittelverlag (lehrgangspezifische Lehrmittel im Bereich des Steuerrechts). Dozententätigkeit sowie Prüfungs- und Lehrmittelautor bei verschiedenen Schulen, Instituten und Fachgruppen der höheren Erwachsenenbildung zur Vorbereitung auf zentrale und Eidgenössische Abschlüsse.

Renato Schmidt, Betriebsökonom

Bis 2016 als Steuerkommissär und in Kaderposition bei einer grossen kantonalen Steuerverwaltung (Veranlagung von selbständig Erwerbenden und juristischen Personen). Grosse Erfahrung als Dozent sowie als Prüfungs- und Lehrmittelautor, unterrichtet bei verschiedenen Schulen, Instituten und Fachschulen der höheren Erwachsenenbildung zur Vorbereitung auf zentrale und/oder Eidgenössische Abschlüsse.

Stefan Stauffiger, Dipl. Steuerexperte

Bis 2014 als Steuerkommissär bei einer grossen kantonalen Steuerverwaltung (Veranlagung von selbständig Erwerbenden und juristischen Personen). Seither Inhaber einer Steuerberatungs- und Treuhandgesellschaft. Zudem Dozententätigkeit sowie Prüfungs- und Lehrmittelautor zur Vorbereitung auf Eidgenössische Abschlüsse.

Rechte

© 2025 Sämtliche Rechte bei: Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger
© 2025 Einfaches Nutzungs- bzw. Verwertungsrecht bei: *als* Lehrmittelverlag GmbH, Rosenbergstrasse 1, 8304 Wallisellen

Das Kopieren oder sonstige Verbreiten wie Veräussern, Verleihen usw. dieses Lehrmittels oder Teilen davon ist verboten. Ebenso ist es verboten, Lehrmittel mit gleichem oder ähnlichem Inhalt, Aufbau oder von ähnlicher äusserer Aufmachung zu produzieren oder auf den Markt zu bringen.

Nutzungsbedingungen der Online-Lösungen

Mit dem Downloaden und/oder der Nutzung dieses Produkts stimmen Sie den nachstehend aufgeführten Bedingungen zu.

Erlaubt ist

- der direkte Download dieses Dokuments von unserer Homepage zur eigenen Nutzung,
- das Ausdrucken zum Eigengebrauch sowie
- das Anbringen persönliche Anmerkungen oder anderer Individualisierungen zum Eigengebrauch.

Jede weitere Verwendung oder Verbreitung verletzt das Urheberrecht des Verlags. Nicht erlaubt ist insbesondere

- das Herunterladen durch Einzelpersonen, Gruppen, Schulen oder andere Institutionen nicht nur zum Eigengebrauch, sondern zwecks Weitergabe an Mitglieder, Dritte oder an Institutionen in irgendwelcher Form,
- die Weitergabe in elektronischer oder in ausgedruckter Form an weitere Personen, Gruppen, Klassen oder Schulen,
- das Verändern der Datei mit Ausnahme von persönlichen Anmerkungen zum ausschliesslichen Eigengebrauch,
- jede Weiterpublikation wie z.B. das Hochladen auf elektronische Medien oder andere Bildungsträger,
- die kollektive Verwendung im Unterricht oder anderen Bildungsveranstaltungen, soweit nicht auf das von den Teilnehmenden gekaufte und verwendete Lehrmittel aus dem Verlag Bezug genommen wird.

Beim Verstoss gegen diese Bestimmungen behalten sich die Autoren und der Verlag rechtliche Schritte vor.

Der Verlag

Der *als*-Lehrmittelverlag bietet verschiedene Lehrmittel im Steuerrecht an, im Besonderen im Bereich der direkten Steuern sowie der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben. Die Lehrmittel sind auf einzelne Bildungsgänge zugeschnitten:

- Sachbearbeiter/in Rechnungswesen, Treuhand und Steuern
- Fachleute im Finanz- und Rechnungswesen
- Fachausweis Treuhänder/in
- Experten im Finanz- und Rechnungswesen und Controlling

Das Verlagsprogramm

Folgende Publikationen sind in unserem Verlagsprogramm:

- Steuern für Fachleute (Band 1 bis 3)
- Steuertraining Band 1 für Sachbearbeiter/in Treuhand, Einsteiger/in und Generalisten/in
- Steuertraining Band 2 für Fachleute, Experten/in und Steuerspezialisten/in
- Lehr- und Lernvideos

- Updates: www.als-lehrmittelverlag.ch
- Fachkontakt: info@als-lehrmittelverlag.ch

Bestellungen

www.als-lehrmittelverlag.ch

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis 4
Verwendete Abkürzungen 5
1. Einzelne Themen 6
1.1 Das schweizerische Steuersystem 7
1.2 Besteuerung natürlicher Personen 8
1.2.1 Einkommenssteuer (ohne selbständige Erwerbstätigkeit) 8
1.2.2 Selbständiger Erwerb 20
1.2.3 Vermögenssteuer 25
1.2.4 Zeitliche Bemessung 25
1.2.5 Tests 33
1.3 Besteuerung juristischer Personen 45
1.3.1 Grundlagen 45
1.3.2 Gewinnsteuer und Kapitalsteuer 45
1.3.3 Zeitliche Bemessung 51
1.3.4 Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen 53
1.3.5 Verkaufstatbestände 66
1.3.6 Beteiligungsabzug 69
1.3.7 Kantonale Gewinnprivilegien 73
1.3.8 Umstrukturierungen 74
1.3.9 Tests 79
1.4 Weitere Steuerarten 95
1.4.1 Verrechnungssteuer 95
1.4.2 Grundstückgewinnsteuer 97
1.4.3 Erbschafts- und Schenkungssteuer 101
1.5. Weitere Steuerthemen 102
1.5.1 Formelles Steuerrecht 102
1.5.2 Quellensteuer 109
1.5.3 Inventar, Bezug und Erlass 110
1.5.4 Steuerstrafrecht 111
1.5.5 Interkantonales Steuerrecht 113
2. Prüfungsserien 131
2.1 Prüfungsserie 1 132
2.2 Prüfungsserie 2 134
2.3 Prüfungsserie 3 137
2.4 Prüfungsserie 4 140
2.5 Prüfungsserie 5 142
2.6 Prüfungsserie 6 144
2.7 Prüfungsserie 7 146
2.8 Prüfungsserie 8 148
2.9 Prüfungsserie 9 149
2.10 Prüfungsserie 10 151
2.11 Prüfungsserie 11 153
2.12 Prüfungsserie 12 155
2.13 Prüfungsserie 13 157
2.14 Prüfungsserie 14 159
2.15 Prüfungsserie 15 Ellenlange Prüfungsserie für den Steuerspezialisten 161

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Verwendete Abkürzungen

Abs.	Absatz
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung (Bundesgesetz vom 20.12.1946)
Art.	Artikel
BG	Bundesgesetz
BGG	Bundesgerichtsgesetz
Bst.	Buchstabe
BV	Bundesverfassung
BVG	Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung
bzw.	beziehungsweise
CHF	Schweizer Franken
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
dBSt	direkte Bundessteuer
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
EStV	Eidgenössische Steuerverwaltung
ggf.	gegebenenfalls
GGST	Grundstückgewinnsteuer
GV	Generalversammlung
i.V.	in Verbindung
KS	Kreisschreiben
KV	Kantonsverfassung
LGBV	Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbstständigen Erwerbstätigkeit
LL	Lieferungen und Leistungen
max.	maximal
mind.	mindestens
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung
OR	Schweizerisches Obligationenrecht
QStV	Quellensteuerverordnung
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz
StG	Bundesgesetz über die Stempelabgaben
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch
StHG	Steuerharmonisierungsgesetz
StHV	Verordnung zum Steuerharmonisierungsgesetz
StV	Verordnung zum Bundesgesetz über die Stempelabgaben
SVA	Sozialversicherungsanstalt
TCHF	Tausend Schweizer Franken
u.a.	unter anderem / unter anderen
VO	Verordnung
VStG	Verrechnungssteuergesetz = Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer
VStrR	Bundesgesetz über das Verwaltungsstrafrecht
VStV	Verordnung zum Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch

Wo nicht anders erwähnt, handelt es sich bei den Beträgen stets um CHF oder um TCHF (je nach Aufgabenstellung, vgl. dort)

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1. Einzelne Themen



1.1 Das schweizerische Steuersystem

Aufgabe 1 Besteuerung der Beteiligten an Personenunternehmen 1.1

- Einkommenssteuer auf Stufe Bund und der Kantone/Gemeinden
- Vermögenssteuer auf Stufe Kantone/Gemeinden
- Mehrwertsteuer auf Stufe Bund
- Grundsteuern auf Stufe Kantone/Gemeinden
- Verbrauchs- und Rechtsverkehrsteuern aller Art auf Stufe Bund
- Umsatzabgabe und Versicherungsstempel auf Stufe Bund

Aufgabe 2 Öffentliche Abgaben 1.1

Es handelt sich um eine Kausalabgabe, genauer um eine Ersatzabgabe für eine nicht erbrachte Naturalleistung.

Aufgabe 3 Schranken der Besteuerung 1.1

3.1 Rechtsgleichheit 1.1

1. Sofern es sich tatsächlich um die genau gleichen Objekte handelt, hat die Steuerbehörde den Grundsatz der rechtsgleichen Behandlung verletzt.
2. Herr und Frau Trinkert müssen bei der nächstmöglichen Gelegenheit bei der Veranlagungsbehörde den Eigenmietwert unter Geltendmachung der rechtsungleichen Behandlung eines gleichen Sachverhalts mittels Einsprache anfechten. Im Fall des Unterliegens kann das Ehepaar Trinkert Beschwerde bei den zuständigen kantonalen Gerichtsinstanzen erheben. Ein abweisender letztinstanzlicher kantonaler Entscheid kann das Ehepaar Trinkert mittels Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weiterziehen.

3.2 Glaubens- und Gewissensfreiheit 1.1

Nein. Das Bundesgericht betrachtet die Kirchensteuerpflicht juristischer Personen nicht als verfassungswidrig. Die Gesellschaft hat daher die Kirchensteuer zu entrichten.

3.3 Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung 1.1

1. Peter Durst wird in den Kantonen Tessin und Bern im gleichen Zeitraum, für das gleiche Steuerobjekt und mit der gleichen Steuer besteuert. Es liegt demzufolge eine gemäss Art. 127 Abs. 3 BV verbotene interkantonale Doppelbesteuerung vor.
2. Letztinstanzlich entscheidet gemäss Art. 108 Abs. 1 DBG das Bundesgericht darüber, welcher Kanton für die Besteuerung auf Grund persönlicher Zugehörigkeit zuständig ist.

3.4 Steuerhoheit 1.1

Nein. Die Liegenschaft befindet sich nicht im Hoheitsgebiet des Kantons Aargau. Der Kanton Aargau ist aus diesem Grund nicht berechtigt, dieses Objekt zu besteuern (jedoch als Berechnungsgrundlage für die Satzbestimmung).

Aufgabe 4 Steuerrechtliche Begriffe 1.1

1. Steuersubjekt ist diejenige Person, die mit dem Gemeinwesen abrechnet. Steuerträger ist hingegen diejenige Person, die die Steuerlast letztlich zu tragen hat (Steuern bezahlt).

2. Identisch: Einkommens- und Vermögenssteuer natürlicher Personen und Gewinn- und Kapitalsteuer juristischer Personen.

   Nicht identisch: Mehrwertsteuer und bei der Verrechnungssteuer.

3. Persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit zum Gemeinwesen, und die Person muss rechtsfähig gemäss Art. 11 ZGB und nicht subjektiv von der Steuerpflicht befreit sein.

4. Steuersubstitution: Von Gesetzes wegen gehen Rechte und Pflichten eines Steuerschuldners ganz oder teilweise auf eine andere Person über. Dabei bleibt das Steuerrechtsverhältnis zwischen dem Gemeinwesen und dem Steuerschuldner bestehen.

   Beispiel: Die Eltern üben die Rechte und Pflichten ihrer unter der elterlichen Sorge stehenden Kinder aus.

   Steuersukzession: Nach Beendigung der Steuerpflicht infolge Todes einer natürlichen Person oder Auflösung einer juristischen Person tritt der Rechtsnachfolger in das Steuerrechtsverhältnis ein (Erben bzw. übernehmende Gesellschaft).

   Beispiel: Fusion. Die übernehmende Gesellschaft übernimmt die Rechte und Pflichten der untergehenden Gesellschaft.

   Steuerregress: Schreibt der Gesetzgeber die Überwälzung der Steuern vom Steuerschuldner auf den Steuerträger vor, so liegt ein Steuerregress vor.

   Beispiel: Verrechnungssteuer.

1.2 Besteuerung natürlicher Personen

1.2.1 Einkommenssteuer (ohne selbständige Erwerbstätigkeit)

Aufgabe 1 Aus- und Weiterbildungskosten 1.2.1

Da Renata die Sekundarstufe II (eidgenössische Berufsausbildung) absolviert und bestanden hat, kann sie die Kosten im Rahmen vom Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG abziehen. Von den in jedem Jahr bezahlten CHF 15'000.- kann Renata jährlich deren CHF 12'000.- als Aus- und Weiterbildungskosten geltend machen.

Aufgabe 2 Gewillkürtes Geschäftsvermögen 1.2.1

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die vorwiegend oder ausschliesslich der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Eine Ausnahme bilden ausserhalb der selbständigen Erwerbstätigkeit erworbene Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer die erworbene Beteiligung im Zeitpunkt des Erwerbs zum sogenannten gewillkürten Geschäftsvermögen erklärt (Art. 18 Abs. 2 DBG).

Somit können natürliche Personen, unabhängig davon, ob sie einer unselbständigen oder selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, ausserhalb ihrer angestammten Erwerbstätigkeit gekaufte Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zum Zeitpunkt des Erwerbs zum gewillkürten Geschäftsvermögen gehörend erklären.

Die Qualifikation als gewillkürtes Geschäftsvermögen hat zur Konsequenz, dass sowohl Dividenden als auch Kapitalgewinne aus diesen Beteiligungen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen.[1] Somit können bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens Wertverminderungen auf diesen Beteiligungen in Abzug gebracht werden. Nicht definitiv feststehende Wertberichtigungen sind in Form einer Rückstellung geltend zu machen.

[1] Unter Berücksichtigung einer allfälligen Teilbesteuerung nach Art. 18b DBG.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Schulden und Schuldzinsen auf Beteiligungen, die zum gewillkürten Geschäftsvermögen erklärt wurden, sind anhand der Kaufpreisfinanzierung nachzuweisen. Entsprechend nachgewiesene Schuldzinsen auf dem Geschäftsvermögen können ohne Einschränkung vollumfänglich einkommensmindernd geltend gemacht werden. Fehlt ein Nachweis über die Verwendung der Fremdmittel, werden die gesamten Schuldzinsen im Verhältnis der Aktiven des Privatvermögens zu den Aktiven des Geschäftsvermögens (jeweils zum Verkehrswert) zugeteilt.

Die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (so auch die Überführung von Beteiligungen des gewillkürten Geschäftsvermögens in das Privatvermögen) stellt eine steuersystematische Realisation dar. Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkommenssteuerwert (steuerlich massgebender Buchwert) ist steuerbarer Kapitalgewinn unter Beachtung der Teilbesteuerung nach Art. 18b DBG. Liegt der Verkehrswert im Zeitpunkt der Überführung in das Privatvermögen unter dem Buchwert, kann dieser Kapitalverlust steuerlich in Abzug gebracht werden (Art. 18 Abs. 2 DBG; vgl. aber auch Art. 18b DBG Teilbesteuerung).

Aufgabe 3 Teilbesteuerung 1.2.1

Einkünfte aus Beteiligung des Privatvermögens werden unter bestimmten Voraussetzungen nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG nur im Umfang von 70% besteuert.

Einzige Voraussetzung ist, dass es sich um Beteiligungsanteile von mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt.

Aufgabe 4 Schuldzinsenabzug im Privatvermögen 1.2.1

Es ist zu prüfen, ob sämtliche Schuldzinsen zum Abzug zugelassen werden (vgl. Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG). Zahlen in CHF:

Mietertrag brutto (ohne Nebenkosten)	180‘000
Wertschriftenertrag	40‘000
= Total Bruttovermögensertrag	220‘000
Schuldzins-Sockelbetrag gemäss Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG	-50‘000
= Maximaler Schuldzinsenabzug	**270‘000**

Berechnung des steuerbaren Einkommens mit Einbezug des maximalen Schuldzinsenabzugs:

Mietertrag brutto inkl. Nebenkosten	200‘000
Nebenkosten	-20‘000
Unterhaltskosten (ohne Nebenkosten)	-50‘000
Wertschriftenertrag (keine Beteiligungserträge nach Art. 20 Abs. 1bis DBG)	40‘000
Vermögensverwaltungskosten	-5‘000
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	200‘000
Maximaler Schuldzinsenabzug	**-270‘000**
= Steuerbares Einkommen	95‘000

Vom steuerbaren Einkommen können somit von den effektiven Schuldzinsen in Höhe von CHF 300‘000.- nur CHF 270‘000.- in Abzug gebracht werden.

Aufgabe 5 Steuerbare Einkünfte 1.2.1

5.1 Direkte Bundessteuer 1.2.1

Die privaten Schuldzinsen sind nur im Umfang der nach den Art. 20, 20a und 21 DBG steuerbaren Vermögenserträge und weiterer CHF 50'000.- abzugsfähig (Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG).

- Nettolohn 300'000
- Wertschriftenertrag, brutto 5'000
- Bruttoertrag aus Liegenschaften 25'000

Abzüge:

• Hypothekar- und übrige private Schuldzinsen[2]	-80‘000
• Effektive Liegenschaftenunterhaltskosten	-30'000
• Berufskosten	-5‘000
• Vermögensverwaltungskosten	-500
• Übrige Abzüge	-20'000
Steuerbares Einkommen	**194‘500**

Von den gezahlten Schuldzinsen in Höhe von CHF 90‘000.- können nur CHF 80‘000.- abgezogen werden.

Hinweis: Wären im Vermögensertrag noch Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen enthalten, würden die unter Art. 20 Abs. 1bis DBG fallenden Einkünfte, sofern die Voraussetzungen von Art. 20 Abs. 1bis DBG erfüllt vorliegen, nur zu 70% in die Berechnung des Schuldzinsabzugs einbezogen.

5.2 Realisationsprinzip 1.2.1

Das Einkommen gilt allgemein als realisiert, wenn der Empfänger einen festen Rechtsanspruch erwirbt. Dies ist beim Lottogewinn im Zeitpunkt der Auslosung der Fall. Ob der Gewinn erst in der Folgeperiode ausbezahlt wird, ist dabei unerheblich. Der Rechtsanspruch ist im alten Jahr entstanden.

5.3 Einkommensberechnung 1.2.1

Einkünfte	**CHF**
Haupterwerbstätigkeit des Ehemannes (Nettolohn)	70’000
Haupterwerbstätigkeit der Ehefrau (Nettolohn)	3’000
Verwaltungsratshonorar des Ehemannes	1’500
Arbeitslosen-Taggelder	4’000
Genugtuungszahlung (steuerfrei nach Art. 24 Bst. g DBG)	0
Wertschriften und Guthaben	2’000
Kapitalgewinne aus Wertschriften im Privatvermögen (steuerfrei nach Art. 16 Abs. 3 DBG)	0
Ertrag aus Eigennutzung des Einfamilienhauses, sog. Eigenmietwert	16’000
Total Einkünfte	**96’500**
Abzüge (Stand 2025)	
Effektive Berufskosten des Ehemannes	6’000
Effektive Berufskosten der Ehefrau	600
Pauschaler Abzug von 20% für den gelegentlichen Nebenerwerb (VR-Honorar), mind. CHF 800 bzw. max. CHF 2’400	800
Unterhalts- und Verwaltungskosten für Liegenschaften, Pauschal 20% (Pauschale ist höher als die effektiven Kosten)	3’200
Private Schuldzinsen (Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG)	17’000
Beiträge des Steuerpflichtigen in die Säule 3a	6’000
Versicherungsprämien und Sparzinsen nach Art. 33 Abs. 1 Bst. g und Abs. 1bis DBG)	4’400
Zweitverdienerabzug 50% von (CHF 3‘000 – 600), Minimum	2’400
Kauf eines neuen Autos (Art. 34 Bst. g DBG)	0
Reineinkommen	56’100
Kinderabzug nach Art. 35 DBG	6’800
Abzug für Verheiratete nach Art. 35 DBG	2’800
Steuerbares Einkommen	**46’500**
Steuerbar zum Verheiratetentarif (Art. 36 Abs. 2 DBG)	**46’500**
Elterntarif: Vom Steuerbetrag einen Abzug von CHF 263 (Art. 36 Abs. 2bis DBG)	

[2] Sockelbetrag 50‘000 + Wertschriftenertrag 5‘000 + Liegenschaftenertrag 25‘000.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 6 Aufnahme Erwerbstätigkeit der Ehefrau 1.2.1

Faktoren (Stand 2025)	CHF
Lohneinkünfte Ehemann netto	95’000
Fahrkosten (GA) Ehemann (VO über den Abzug der Berufskosten)	- 3’300
Auswärtige Verpflegung Ehemann (VO über den Abzug der Berufskosten)	- 3’200
Berufskosten Ehemann 3% der Lohneinkünfte netto (VO über den Abzug der Berufskosten: minimal 2‘000, maximal 4‘000)	- 2’850
Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten Ehemann, Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG	- 4’000
Einkommen aus Nebenerwerb	15’000
Gewinnungskosten Nebenerwerb (VO über den Abzug der Berufskosten; pauschal 20%, max. 2’400)	- 2’400
Total Erwerbseinkünfte nette Ehemann	94’250
Lohneinkünfte Ehefrau netto	17’500
Fahrkosten der Ehefrau pro rata temporis nach Dauer der Erwerbstätigkeit (VO über den Abzug der Berufskosten, Jahresabo 2'400 : 12 x 7	-1400
Auswärtige Verpflegung der Ehefrau pro rata temporis nach Dauer der Erwerbstätigkeit und Erwerbsvolumen von 60%: (VO über den Abzug der Berufskosten (3'200 : 12 x 7) x 60%	- 1’120
Berufskosten der Ehefrau pro rata temporis nach Dauer der Erwerbstätigkeit 17’500 : 7 x 12 = 30’000 (Jahresgehalt). Davon 3 % = 900. Somit ist der Mindestansatz von CHF 2‘000 nicht erreicht. Daher wird ~~mit~~ der Mindestansatz von CHF 2‘000 für die Weiterberechnung verwendet: 2‘000 : 12 x 7 Monate = CHF 1’167	- 1’167
Einlagen der Ehefrau in die Säule 3a: 7 x 450	- 3‘150
Total Erwerbseinkünfte netto Ehefrau	10’663
Zwischentotal (Total Nettoeinkommen der Ehegatten)	104’913
Wertschriftenertrag	3’700
Zweitverdienerabzug nach Art. 33 Abs. 2 DBG (17‘500 ./. 1‘400 ./. 1‘120 ./. 1'167 ./. 3‘150 = 10’663, davon 50%, mindestens 8‘500	- 8‘600
Versicherungs- und Sparzinsenabzug nach Art. 33 Abs. 1 Bst. g und Abs. 1bis DBG	- 5’100
Reineinkommen	94’913
Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG	- 13’600
Abzug für Verheiratete nach Art. 35 Abs. 1 Bst. c DBG	- 2‘800
Steuerbares Einkommen der Ehegatten	**78’513**
Steuerbar zum Verheiratetentarif (Art. 36 Abs. 2 DBG)	**79’500**
Elterntarif: Abzug vom geschuldeten Steuerbetrag je CHF 259 pro Kind (Art. 36 Abs. 2bis DBG)	

Aufgabe 7 Einkommensberechnung bei Wechsel von selbständiger zu unselbständiger Erwerbstätigkeit 1.2.1

Faktoren (Stand 2025)	CHF
Lohneinkünfte netto	56’000
Fahrkosten (VO über den Abzug der Berufskosten)	- 2’750
Auswärtige Verpflegung pro rata temporis nach Dauer der Erwerbstätigkeit (VO über den Abzug der Berufskosten, 3'200 : 12 x 7)	- 1’867
Übrige Berufskosten (3% des Nettolohnes, min. 2‘000, max. 4‘000). Auf 12 Monate umgerechneter Jahreslohn = 96'000; davon 3% = 2'880. Dieser Betrag liegt zwischen dem Minimum und dem Maximum. 2'880 : 12 x 7 = 1’680	- 1’680
Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten nach Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG	- 1’000
Einkommen aus Nebenerwerb Gewinnungskosten (pauschal 20%, max. 2’400)	15’000 - 2’400
Total Erwerbseinkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit netto	61’303
Wertschriftenertrag (Keine Quote von 10%, daher nach Art. 20 Abs. 1bis DBG keine Teilbesteuerung auf den Beteiligungserträgen)	3’700
Versicherungs- und Sparzinsenabzug nach Art. 33 Abs. 1 Bst. g und Abs. 1bis DBG	- 5‘800
Reineinkommen	59’203

Kinderabzug nach Art. 35 Abs. 1 Bst. a DBG	-20’400
Abzug für Verheiratete nach Art. 35 Abs. 1 Bst. c DBG	-2’800
Liquidationsverlust	-18’000
Steuerbares Einkommen Ehegatten	**18‘103**
Steuerbares Einkommen nach dem Verheiratetentarif, Art. 36 Abs. 2 DBG	18‘100
Elterntarif; vom geschuldeten Steuerbetrag pro Kind CHF 263 abziehbar (nach Art. 36 Abs. 2bis DBG keine Steuer geschuldet, daher fällt der Abzug pro Kind ins Leere)	0

Aufgabe 8 Einkommensberechnung bei Pensionierung 1.2.1

Faktoren (Stand 2025)	**CHF**
Lohneinkünfte netto 1.1.- 30.9.	81’000
Fahrkosten pro rata temporis nach Dauer der Erwerbstätigkeit (2'400 : 12 x 9)	- 1’800
Auswärtige Verpflegung pro rata temporis nach Dauer der Erwerbstätigkeit (3'200 : 12 x 9)	- 2’400
Berufsauslagen pro rata temporis nach Dauer der Erwerbstätigkeit (3% des Nettolohns). Auf 12 Monate umgerechneter Jahreslohn = 108'000, davon 3% = 3'240. 3'240 : 12 x 9 = 2’430	- 2’430
Versicherungs- und Sparzinsenabzug nach Art. 33 Abs. 1 Bst. g DBG	- 1’800
AHV-Rente 1.10.- 31.12.	4’500
BVG-Rente 1.10. – 31.12.	12’000
Nicht auf Beteiligungen entfallender Wertschriftenertrag 10'000 vollumfänglich steuerbar, zuzüglich Beteiligungsertrag 10'000, davon 70% steuerbar nach Art. 20 Abs. 1bis DBG	17’000
Steuerbares Einkommen von Peter Durst	**106’070**

Die Kapitalauszahlung aus Säule 3a von CHF 165'000.- unterliegt als Vorsorgeleistung im aktuellen Steuerjahr einer separaten Jahressteuer gemäss Art. 38 DBG zum Tarif gem. Art. 36 Abs. 1 DBG.

Aufgabe 9 Tatsächliche Trennung 1.2.1

Am Stichtag, nämlich am 31.12. der aktuellen Steuerperiode sind Peter und Petra Fieslein getrennt. Es ist deshalb für die gesamte Steuerperiode eine getrennte Veranlagung in CHF wie folgt vorzunehmen:

Steuerfaktoren (Stand 2025)	**Peter**	**Petra**	**Bemerkungen**
Nettolohn	80’000	24’000	
Wertschriftenertrag	7’000	0	
Mietwert Einfamilienhaus	26’400	0	Vom 1.1. bis 31.12. muss Peter als Eigentümer der Liegenschaft den Eigenmietwert für das ganze Jahr versteuern.
Einkünfte vor Alimenten	113’400	24’000	
Unterhaltszahlungen an Kinder und Ehefrau	-12’000	12’000	4 Monate zu 3’000
Unterhaltszahlung in Form Übernahme Eigenmietwert ab 1.9.	- 8’800	8’800	26'400 : 12 x 4
Liegenschaftsunterhalt (Pauschal 20% von 26’400)	-5’280		Ehemann trägt weiterhin die vollen Unterhaltskosten
Hypothekarzinsen	-6’000		Abzugsfähig gemäss Art. 33 Bst. a. DBG. Ehemann zahlt weiterhin die vollen Schuldzinsen.
Kinderabzug		-21’700	
Steuerbares Einkommen	**81’320**	**24’700**	
Elterntarif für Petra Fieslein; Abzug auf geschuldeter Steuer in Höhe von CHF 263 pro Kind (Art. 36 Abs. 2bis DBG)			
Grundtarif für Peter Fieslein (Art. 36 Abs. 1 DBG)			

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 10 Tod eines Ehegatten 1.2.1

Zwei Zeitsäulen: Unterjährige Steuerpflichtig bis zum Todestag (Verheiratetentarif) und eine weitere unterjährige Steuerpflicht ab Todestag bis Ende Jahr (Grundtarif). Das steuerbare Einkommen der beiden Steuerperioden ist jeweils nach den geltenden Bemessungsregeln auf das satzbestimmende Einkommen umzurechnen.

Gemeinsame Veranlagung der Ehegatten Trinkert vom 1.1. bis 30.6.

Faktoren		Steuerbar	Satzbestimmend	
Renteneinkommen 1.1.- 30.6.	10'000	10'000	: 6 x 12 =	20'000
AHV-Rente Ehemann	4'500	4'500	: 6 x 12 =	9'000
AHV-Rente Ehefrau	4'500	4'500	: 6 x 12 =	9'000
Wertschriftenertrag (Fälligkeiten bis 30.6.)		14'000	effektiv	14'000
Steuerbare Einkünfte		**33'000**		**52'000**

Veranlagung des überlebenden Ehegatten ab 1.7. bis 31.12.

Faktoren	Steuerbar	Satzbestimmend
Renteneinkommen Ehefrau aus PK 1.7.- 31.12.	6 x 1'500 = 9'000	9'000 : 6 x 12 = 18'000
AHV-Rente Ehefrau	6 x 1'400 = 8'400	8'400 : 6 x 12 = 16'800
Wertschriftenertrag (Fälligkeiten 1.7. – 31.12.)	effektiv 6'000	6'000
Steuerbare Einkünfte	**23'400**	**40'800**

Aufgabe 11 Rückkaufsfähige Kapitalversicherung 1.2.1

1. Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie werden nicht besteuert, wenn die Versicherung der Vorsorge dient. Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nicht erfüllt, da die Auszahlung im Erlebensfall vor Vollendung des 60. Altersjahrs erfolgt, vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG. Die Besteuerung erfolgt zusammen mit dem übrigen Einkommen. Der Ertrag aus der Kapitalversicherung, welcher der Einkommenssteuer unterliegt, berechnet sich wie folgt:

   Versicherungsleistung (Auszahlungsbetrag) CHF 150'000.- abzüglich Einmalprämie CHF 100'000.- = steuerbarer Ertrag für die Einkommenssteuer CHF 50'000.- (ordentliches Einkommen, ohne Privileg).

2. Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG bezieht sich nur auf Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämie im Erlebensfall oder bei Rückkauf. Im Todesfall ist gemäss Art. 24 Bst. b DBG die gesamte Versicherungsleistung steuerfrei.

Aufgabe 12 Ertrag aus Obligationen 1.2.1

1. Es handelt sich hier um eine gewöhnliche Obligation. Gewöhnliche Obligationen fallen nicht unter die Bestimmungen von Art. 20 Abs. 1 Bst. b DBG (Obligationen mit überwiegender Einmalverzinsung[3]). Es handelt sich im Zusammenhang mit dem Verkauf der Obligation während der Laufzeit an einen Dritten um einen steuerfreien Kapitalgewinn von CHF 5'000.- (d.h. im Umfang der Differenz zwischen dem Kaufpreis von CHF 95'000.- und dem Verkaufspreis von CHF 100'000.-).
2. Der Käufer hat bei Rückkauf nebst dem Jahreszins die Differenz zwischen dem Emissions- und dem Rückzahlungspreis, CHF 5'000.-, als Einmalzins zu versteuern.

[3] Überwiegende Einmalverzinsung und somit steuerbarer Kapitalgewinn liegt vor, wenn die Gesamtrendite mehr als das Doppelte des Jahreszinses ausmacht. Vorliegend beläuft sich die Gesamtrendite auf 4.125% und der Jahreszins auf 3,5%.

Aufgabe 13 Ertrag aus Beteiligung 1.2.1

1. Peter Trinkert muss in seiner Steuererklärung die Dividende im Betrag von CHF 8'000.- deklarieren, vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG. Da die Voraussetzungen von Art. 20 Abs. 1bis DBG gegeben sind, kann er bei der Einkommenssteuer vom Teilbesteuerungsverfahren profitieren. Die ihm von der Gesellschaft belastete Verrechnungssteuer von CHF 2'800.- kann er mit ordnungsgemässer Deklaration zurückfordern.

   Peter Trinkert erhält in handelsrechtlicher Hinsicht Gratisaktien im Betrag von CHF 100'000.-.

   - Soweit Gratisaktien zu Lasten der übrigen Reserven liberiert werden, unterliegen sie der Einkommenssteuer. In seiner Steuererklärung hat Peter Trinkert CHF 50'000.- als Einkommen aus beweglichem Vermögen zu deklarieren, vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG. Da die Voraussetzungen von Art. 20 Abs. 1bis DBG gegeben sind, kann er von der Teilbesteuerung profitieren.
   - Soweit Gratisaktien zu Lasten der Reserven aus Kapitaleinlagen ausgegeben werden, unterliegen diese nicht der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG). (VST ist nicht gefragt. Wenn «freiwillige» Antwort, dann nur als Hinweis und überdies müsste dies auch beim ersten Bullet einfliessen.)

- Beachten Sie: die Verrechnungssteuer ist nicht gefragt. Wenn «freiwillige» Antwort, dann nur als Hinweis und überdies müsste dies auch beim ersten Bullet einfliessen.

2. Peter Trinkert realisiert einen steuerfreien Kapitalgewinn in Höhe von CHF 300'000.- nach Art. 16 Abs. 3 DBG.

3. Die Liquidationsdividende von CHF 300'000.- (entspricht dem Liquidationserlös von CHF 500'000.- abzüglich des Nominalwertes der Aktien nach Kapitalerhöhung in Höhe von CHF 200'000.-) ist bei Peter Trinkert nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG steuerbar unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung.

Aufgabe 14 Ertrag aus Liegenschaft 1.2.1

1. Renata Fieslein hat die Mietzinsen im Betrag von CHF 96'000.- (2'000.- x 12 x 4 Wohnungen) zu versteuern (vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. a DBG). Davon kann sie die Baurechtszinsen (keine Selbstnutzung) von CHF 10'000.- und die effektiven Unterhaltskosten im Betrag von CHF 16'000.- in Abzug bringen. Daraus resultiert ein Nettoertrag von CHF 70'000.-.[4]

2. a) Renata Fieslein muss den Eigenmietwert ihres Hausteils im Betrag von CHF 30'000.- versteuern (vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG). Davon kann sie den effektiv durch sie bezahlten Unterhalt von CHF 25'000.- für die gesamte Liegenschaft in Abzug bringen, sodass ein Nettoertrag von CHF 5'000.- steuerbar bleibt.

   b) Die Eltern von Renata Fieslein haben den Eigenmietwert von CHF 30'000.- nach Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG für das Wohnrecht zu versteuern. Die effektiven Kosten des normalen Unterhalts oder die Pauschale können die Eltern abziehen.

Aufgabe 15 Rentenleistungen 1.2.1

Die AHV-Rente wird nach Art. 22 Abs. 1 DBG zu 100% besteuert. Die Renten der Pensionskassen werden ebenfalls nach Art. 22 Abs. 1 DBG zu 100% besteuert.

Berechnung des steuerbaren Einkommens (CHF):

Nettosalär der Ehegatten bis Pensionierung	28’000
AHV-Rente der Ehegatten pro rata temporis: 24'000 : 12 x 9 =	18’000
BVG-Rente des Ehepaars pro rata temporis: 23'000 : 12 x 9 =	17’250
Steuerbares Einkommen	63’250

[4] Vorliegendenfalls gelten die Baurechtszinsen als Gewinnungskosten und damit als Bestandteil der Liegenschaftskosten.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 16 Konkurrenzverbot 1.2.1

Ja, die Entschädigung für die Nichtausübung eines Rechts ist gemäss Art. 23 Bst. d DBG steuerbar. Der Betrag wird mit dem übrigen Einkommen zusammen besteuert.

Aufgabe 17 Gratiswettbewerb 1.2.1

Ja, der Gewinn dieser Naturalleistung in Höhe von CHF 45'000.- ist steuerbar. Er wird mit dem übrigen in dieser Steuerperiode erzielten Einkommen besteuert, vgl. Art. 24 Bst. j DBG.

Aufgabe 18 Unterhaltsleistungen 1.2.1

1. Für Petra sind diese Einkünfte steuerbar aufgrund von Art. 23 Bst. f DBG. Peter kann die Beträge als allgemeine Abzüge nach Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG geltend machen.
2. Die Kapitalleistung ist bei Petra steuerfrei (Vermögensanfall im Rahmen einer güterrechtlichen Auseinandersetzung nach Art. 24 Bst. a DBG). Peter kann keinen Abzug geltend machen.

Aufgabe 19 Vermögensanfall aus Erbschaft 1.2.1

Der Vermögensanfall aus Erbschaft ist gemäss Art. 24 Bst. a DBG von der Besteuerung ausgenommen. Als Vermögensertrag steuerbar sind allfällige nach dem Todestag anfallende Vermögenserträge.

Aufgabe 20 Freizügigkeitsleistung 1.2.1

1. Die Freizügigkeitsleistung wird gemäss Art. 22 und 38 DBG zu einem Fünftel des Tarifs nach Art. 36 Abs. 1 DBG mit einer separaten Jahressteuer als steuerbares Einkommen erfasst.
2. Die Kapitalzahlung aus der zweiten Säule bleibt gemäss Art. 24 Bst. c DBG steuerfrei, wenn sie innert Jahresfrist zum Einkauf in eine neue Einrichtung der beruflichen Vorsorge oder zum Erwerb einer Freizügigkeitspolice verwendet wird.

Aufgabe 21 Stipendien 1.2.1

Nein, das Stipendium ist auf Grund von Art. 24 Bst. d DBG steuerfrei. Die Erwerbslosigkeit auf Grund einer Ausbildung gilt als Grundlage für die Bemessung der Bedürftigkeit.

Aufgabe 22 Verwandtenunterstützung 1.2.1

Nein, Leistungen in Erfüllung von familienrechtlichen Verpflichtungen sind auf Grund von Art. 24 Bst. e DBG steuerfrei. Die Verwandtenunterstützungspflicht basiert auf Art. 328 ZGB und betrifft Verwandte in auf- und absteigender Linie, welche ohne diesen Beistand in Not geraten würden.

Aufgabe 23 Gewinne im Casino 1.2.1

Nein, Gewinne aus schweizerischen Spielbanken (Casino) sind auf Grund von Art. 24 Bst. i DBG einkommenssteuerfrei[5]

[5] Der Bund erhebt jedoch auf den Bruttospielerträgen dieser Spielbanken eine Abgabe. Der Abgabesatz beträgt mindestens 40% und höchstens 80% (Art. 41 Abs. 3 Spielbankengesetz).

Aufgabe 24 Aktien 1.2.1

Kontrolle, ob die entsprechenden Erträge aus beweglichem Vermögen in der Steuererklärung deklariert wurden und ob die Vermögenserträge der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG unterstehen.

Peter Trinkert hat in der aktuellen Steuerperiode Wertschriften des Privatvermögens veräussert. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind auf Grund von Art. 16 Abs. 3 DBG grundsätzlich steuerfrei. Ein allfälliger Verkaufsverlust kann dementsprechend nicht abgezogen werden. Allenfalls ist abzuklären, mit welchen Mitteln der Kauf der A Aktien finanziert wurde (Kapitalkontrolle).

Aufgabe 25 Kapitalleistungen 1.2.1

Die Erwerbsausfallentschädigung aus der Haftpflichtversicherung des Unfallverursachers im Betrag von CHF 500'000.- stellt steuerbares Einkommen gemäss Art. 23 Bst. b DBG dar. Die Besteuerung erfolgt nach Art. 38 DBG.

Die Genugtuungsleistung der Haftpflichtversicherung des Unfallverursachers von CHF 300'000.- und die Integritätsentschädigung aus NBU-Versicherung im Betrag von CHF 60'000.- stellen eine Abgeltung für erlittene Schmerzen, psychische Belastung und für die Verletzung der persönlichen Integrität dar. Diese Leistungen sind Genugtuungsleistungen nach Art. 24 Bst. g DBG und daher steuerfrei.

Die Kapitalleistung aus der 2. Säule von CHF 800'000.- ist gemäss Art. 22 DBG steuerbar. Die Besteuerung erfolgt nach Art. 38 DBG.

Die Kapitalleistung aus privater Unfallversicherung von CHF 300'000.- ist steuerbares Einkommen nach Art. 23 Bst. b DBG, soweit sie nicht Unkostenersatz darstellt. Die Besteuerung erfolgt nach Art. 38 DBG.

In einer Steuerperiode zusammenfallende Kapitalleistungen werden zusammengerechnet und als Jahressteuer gesondert vom übrigen Einkommen besteuert. Die Steuer wird nach Art. 38 DBG zu einem Fünftel der Tarife und vorliegendenfalls nach Art. 36 Abs. 1 DBG berechnet.[6]

Aufgabe 26 Steuerpflicht 1.2.1

1. Im Kanton Bern ist er aufgrund persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. In Zürich ist er lediglich Wochenaufenthalter.
2. Ja, als «übrige Berufskosten» gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. c DBG, und zwar im Kanton Bern, wo auch der Lohn versteuert wird (keine Steuerpflicht im Kanton Zürich).

   Alternativfrage: Abziehbar sind nur ortsübliche Kosten für ein Zimmer (also nicht die ganze Wohnung, Art. 9 Abs. 3 der Berufskostenverordnung).
3. Beide Einkäufe wird er im Kanton Zürich geltend machen, da dieser das ganze Jahr besteuert (Zuzugsprinzip).

Aufgabe 27 Honorare und Abfindungen 1.2.1

1. Peter Hunger ist als Verwaltungsrat einer juristischen Person mit Sitz in der Schweiz für das erhaltene Honorar aufgrund einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Schweiz gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst b DBG steuerpflichtig. Gemäss Art. 93 Abs. 1 DBG unterliegen die Leistungen der Quellensteuer.
2. Für Renato Trinkert liegt ordentliches Einkommen vor (ohne Satz- oder Tarifprivileg), das zusammen mit dem restlichen Einkommen versteuert wird.
3.

a) Peter Schneck: Der Betrag von CHF 90´000.- wird nach Art. 38 DBG besteuert (gesondert, mit einer Jahressteuer, zu 1/5 des Tarifs nach Art. 36 DBG), die restlichen CHF 460´000.- nach Art. 37 DBG zusammen mit den ordentlichen Einkünften, jedoch zum Satz von 1/6.

[6] Hinweis: Der Steuerbetrag und nicht der Steuersatz wird entsprechend reduziert.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

b) «Alternativvorschlag für Peter Schneck»: Die Leistung wird zusammen mit den restlichen Einkünften besteuert, zum Satz eines Jahreslohns (Art. 37 DBG).

c) Aus steuerlicher Sicht wäre wohl dem «Stammvorschlag» der Zuschlag zu geben, da hier das Privileg grösser erscheint.[7] Hinweis: Wirtschaftlich würde Peter Schneck vom «Alternativvorschlag» mehr profitieren, da die Gesamtzahlung inkl. Weiterzahlung in die BVG höher ausfällt.

Aufgabe 28 Besteuerung von Versicherungsleistungen 1.2.1

1. Die Beiträge sind vollständig abziehbar, wenn der Einkauf reglementskonform erfolgt (d.h. zur Beseitigung bestehender Beitragslücken).
2. Die Renten werden zusammen mit dem übrigen Einkommen der ordentlichen Besteuerung unterworfen.
3. Zwischen dem Einkauf und dem Bezug als Kapitalleistung muss eine Frist von mindestens 3 Jahren vorhanden sein. Wenn nicht, wird der Einkauf nicht zum Abzug zugelassen.
4. An der Quelle (auch wenn auf ein inländisches Konto fliessend): die inländische Kasse erhebt die Quellensteuer nach den Tarifen im Anhang der Quellensteuerverordnung.

Aufgabe 29 Schuldzinsenabzug im Privatvermögen 1.2.1

Die Dividende ist zu 70% steuerbares Einkommen (70% von TCHF 4‘000 = TCHF 2‘800, Art. 20 Abs. 1 Bst. c und Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG). Der Wertverlust aufgrund der Ausschüttung der Substanzdividende ist beim Aktionär nicht abzugsfähig.

Schuldzinsen: Gezahlt wurden 4% von TCHF 10‘000, ausmachend TCHF 400. Maximal abziehbar wären Schuldzinsen in der Höhe der steuerbaren Vermögenserträge (TCHF 2‘400 zuzüglich weiterer TCHF 50, vorliegend also maximal TCHF 2‘450. Somit sind die gesamten gezahlten Schuldzinsen abzugsfähig.

Aufgabe 30 Bemessungsrechtliches 1.2.1

Es liegt erine ganzjährige Steuerpflicht vor. Zahlen in CHF.

	Steuerbares Einkommen	**Satzbestimmendes Einkommen**
Nettosalär: 9 x 7’000	63’000	63’000
./. Effektive Fahrkosten: Jahresabo 2'400 : 12 x 9	- 1’800	- 1’800
./. Auswärtige Verpflegung: Jahrespauschale 3’200; pro rata temporis 9 Monate	- 2’400	- 2’400
./. übrige Berufskosten: 3% von (63'000 : 9 x 12) = 2’520; pro rata temporis 9 Monate	- 1’890	- 1’890
AHV-Rente	6’000	6‘000
Pensionskassen-Rente	9’000	9’000
Wertschriftenertrag	3’000	3’000
Versicherungs- und Sparzinsenabzug	- 1’800	- 1’800
Steuerbares Einkommen	**73’110**	**73’110**

Die Kapitalleistung aus Säule 3a wird gemäss Art. 38 DBG separat besteuert.

Aufgabe 31 Repetition 1.2.1

1.

Richtig	Falsch	
✓	❑	vgl. Art. 3 Abs. 1-3 DBG
✓	❑	vgl. Art- 3 Abs. 2 DBG

[7] Zumindest bei der direkten Bundessteuer.

2.	Richtig	Falsch	
	❑	✓	vgl. Art. 6 DBG
	✓	❑	vgl. Art. 4 Abs. 1 Bst. d DBG
3.	Richtig	Falsch	
	✓	❑	vgl. Art. 10 DBG
	✓	❑	vgl. Art. 9 Abs. 1 DBG (Steuersubjekt ist jeder Ehegatte, obwohl die Faktoren zusammengerechnet werden)
4.	Richtig	Falsch	
	❑	✓	vgl. Art. 14 DBG
	❑	✓	vgl. Art. 14 DBG
5.	Richtig	Falsch	
	✓	❑	vgl. Art. 17 DBG
	❑	✓	vgl. Art. 17 und 18 DBG
6.	Richtig	Falsch	
	❑	✓	vgl. Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG
	❑	✓	vgl. Art. 34 Bst. c DBG
	✓	❑	Art. 26 DBG, Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG, jeweils im gesetzlich zulässigen Rahmen
	✓	❑	vgl. Art. 32 Abs. 1 DBG
	✓	❑	vgl. Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG
	✓	❑	vgl. Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG
	❑	✓	vgl. Art.34 Bst. d DBG
	❑	✓	vgl. Art. 34 Bst. e DBG
	❑	✓	Art. 16 Abs. 3 DBG (Umkehrschluss)
7.	Richtig	Falsch	
	✓	❑	vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG
	❑	✓	vgl. Art. 16 Abs. 3 und Art. 18 Abs. 2 DBG
8.	Richtig	Falsch	
	✓	❑	vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. b und Art. 32 Abs. 2 bzw. 4 DBG
	❑	✓	vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. b und Art. 32 Abs. 2 bzw. 4 DBG
	✓	❑	vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. b und Art. 32 Abs. 2 bzw. 4 DBG und Art. 2 Abs. 1 der Verordnung über den Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer
	❑	✓	vgl. Art. 21 Abs. 1 Bst. b und Art. 32 Abs. 2 bzw. 4 DBG

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 32 Ehegattenbesteuerung 1.2.1

Berechnung in CHF:

• Ehemann, Nettolohn nach Abzug Berufsauslagen	60‘000
• Ertrag aus Wertschriften und Guthaben (Vermögenswerte der Ehegatten)	10‘500
• Ertrag aus Wertschriften und Guthaben (Vermögenswerte von Sabrina)	8‘500
Ehegattenbesteuerung (Art. 9 DBG)	79‘000
Einkünfte von Sabrina als Profitennisspielerin, netto	40‘000
Besteuerung bei Sabrina (Art. 9 Abs. 2 DBG)	

Aufgabe 33 Zuzug aus dem Ausland 1.2.1

1. Art. 14 DBG regelt die Besteuerung von gewissen Steuerpflichtigen, bei welchen die Bemessungsgrundlagen auf Grund einer Hilfsmethode festgelegt werden. Es handelt sich um die Besteuerung nach dem Aufwand.
2. Die Bedingungen
   - natürliche Person, die nicht das Schweizer Bürgerrecht besitzen,
   - erstmals oder nach 10-jähriger Landesabwesenheit in der Schweiz Wohnsitz oder Aufenthalt begründen, und
   - keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz ausüben;

   Renato Trinkert darf nach dem Aufwand besteuert werden, da sämtliche Bedingungen erfüllt sind.
3. Die Steuer wird nach dem Aufwand des Steuerpflichtigen und seiner Familie bemessen und nach dem ordentlichen Steuertarif berechnet. Die Berechnung des steuerbaren Einkommens ist gem. Art. 14 Abs. 3ff DBG zu ermitteln.

Aufgabe 34 «Quer durch die Liegenschaften» 1.2.1

34.1 1.2.1

Gemäss Art. 32 DBG können die Unterhaltskosten, die Kosten der Instandstellung von neu erworbenen Liegenschaften, die Versicherungsprämien und die Kosten der Verwaltung durch Dritte abgezogen werden. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau sowie auch die Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen (siehe auch Liegenschaftenkostenverordnung vom 9.3.2018).

34.2 1.2.1

Die werterhaltenden Kosten sind Aufwendungen, die für die Werterhaltung der Liegenschaft investiert werden. Die werterhaltenden Kosten können vom Einkommen abgezogen werden (siehe auch Liegenschaftenkostenverordnung vom 9.3.2018).

Die wertvermehrenden Kosten sind Investitionen, die den Wert der Liegenschaft erhöhen. Diese Kosten sind vom Einkommen nicht abzugsfähig. Bei einem Verkauf der Liegenschaft können diese bei der Grundstückgewinnsteuer als gewinnmindernde Anlagekosten geltend gemacht werden.

34.3 1.2.1

Ein Liegenschaftsbesitzer kann in jeder Steuerperiode und für jede Liegenschaft wählen, ob er die tatsächlichen Kosten oder die Pauschale abziehen will (Art. 32 Abs. 4 DBG und Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018). Zu beachten ist, dass nach Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018 ein Pauschalabzug für Unterhaltskosten ausgeschlossen ist, wenn die Liegenschaft von Dritten vorwiegend geschäftlich genutzt wird. Werden Kosten nach Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018 auf eine folgende Steuerperiode übertragen, so kann in dieser Steuerperiode ebenfalls kein Pauschalabzug geltend gemacht werden.

34.4 **1.2.1**

Nach Art. 3 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018 gilt ein Bau als Ersatzbau, der nach Abschluss des Rückbaus eines Wohngebäudes oder eines gemischt genutzten Gebäudes innert Frist auf dem gleichen Grundstück errichtet wird und eine gleichartige Nutzung aufweist.

34.5 **1.2.1**

Siehe Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018: Ist das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode 10 oder weniger Jahre alt, so kann 10 Prozent des Brutto - Mietertrages (bzw. Brutto - Eigenmietwertes) geltend gemacht werden.

Ist das Gebäude zu Beginn der Steuerperiode mehr als 10 Jahre alt (also mindestens 11 Jahre), so ist die Pauschale 20 Prozent.

Beachten Sie, dass die Steuerpflichtigen in beiden Fällen bei Anwendung der Pauschale keine tatsächlichen Aufwendungen nachweisen müssen.

34.6 **1.2.1**

Siehe Art. 1 Abs. 1 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018.

34.7 **1.2.1**

In Art. 2 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018 werden beispielhaft solche nicht abzugsfähigen Kosten beschrieben, wie Kosten von Altsanierungen des Bodens und von Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten sowie Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

34.8 **1.2.1**

Wie wir aus Art. 12 DBG wissen, gehen die Rechte und Pflichten des Erblassers an die Erben über. Entsprechend treten die Erben in die genannte Regelung ein.

34.9 **1.2.1**

In der Verordnung über die Massnahmen zur rationellen Energieverwendung und zur Nutzung erneuerbarer Energien vom 24.1.1992.

1.2.2 Selbständiger Erwerb

Aufgabe 1 Einkommenssteuer Liegenschaftenhandel 1.2.2

- Häufigkeit der Transaktionen
- (kurze) Besitzesdauer
- Einsatz von erheblichen fremden Mitteln
- Enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit; Einsatz von speziellen Fachkenntnissen
- Reinvestition des Gewinnes in Liegenschaften

Eines dieser Indizien kann genügen, damit gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel vorliegt. Hinweis: Die analogen Überlegungen gelten auch für das Vorliegen eines gewerbsmässigen Wertschriftenhandels (Art. 18 Abs. 1 DBG).

Aufgabe 2 Abgrenzung zwischen Schuldzinsen des Geschäfts- und des Privatvermögens 1.2.2

- Hinweise: Die Bestimmungen über die Beschränkung des Abzugs von Schuldzinsen des Privatvermögens macht eine Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Schuldzinsen nötig. Die dem Geschäftsvermögen zugeordneten Schuldzinsen sind nach Art. 27 Abs. 1 Bst. b DBG voll abzugsfähig. Die dem Privatvermögen zugeordneten Schuldzinsen sind nur im Rahmen der Bestimmungen über die Beschränkung des

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Schuldzinsenabzuges nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG zum Abzug zugelassen. Siehe als Beispiel nachfolgende Aufstellung unter Bst. a).

- Die Abgrenzung erfolgt einerseits aufgrund der vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen Verwendung der Fremdmittel, andererseits wird bei den Selbständigerwerbenden auf den Geschäftsabschluss abgestellt. Für private Zwecke verwendete Fremdmittel, welche als Verbindlichkeiten des Geschäftsvermögens verbucht wurden, sind in der Steuerbilanz dem Privatvermögen zuzuordnen. Kann ein Steuerpflichtiger den Nachweis der Fremdmittelverwendung nicht erbringen, erfolgt die Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Schuldzinsen nach dem Verhältnis der Aktiven des Privat- zum Geschäftsvermögens zu Verkehrswerten.

a)

Vermögenswert CHF	Verkehrswert CHF	Vermögenswerte im prozentualen Verhältnis zu den Gesamtaktiven (Verkehrswert)	Schuldzinsen CHF
Beteiligungen (Geschäftsvermögen)	800‘000		32‘000 (für ganzes Jahr)
Total Geschäftsvermögen	800‘000	18.18%	32‘000
Wertschriften (Privatvermögen)	500‘000		
Grundstücke (Privatvermögen)	2‘000‘000		20‘000
Weitere private Vermögenswerte	400‘000		
Rückkaufsfähige Kapitalversicherung mit Einmaleinlage	700‘000		50‘000
Total Privatvermögen	3‘600‘000	81.82%	70‘000
Total (Gesamtaktiven)	4‘400‘000	100.00%	102‘000

b) Berechnung des maximalen Schuldzinsenabzugs im Privatvermögen in CHF (Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG)

Bruttovermögensertrag (keine Beteiligungserträge)	40‘000
Grundbetrag (Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG)	50‘000
Maximaler Schuldzinsenabzug	90‘000
Tatsächlich gezahlte Schuldzinsen	70‘000
Nicht abzugsfähige Schuldzinsen	0

c) Fehlt der Nachweis der Verwendung der fremden Mittel, sind die privaten und die geschäftlichen Schuldzinsen nach dem Verhältnis der Aktiven zum Verkehrswert aufzuteilen. Die gesamten Schuldzinsen über CHF 102‘000.- würden in diesem Fall mit

- 18.18% oder CHF 18’545.- dem Geschäftsvermögen
- und mit 81.82% oder CHF 83’455.- dem Privatvermögen zugewiesen.

Die privaten Schuldzinsen in der Höhe von CHF 83'455.- könnten ebenfalls vollumfänglich abgezogen werden (maximaler Schuldzinsenabzug ist CHF 90'000.-, vgl. Bst. b) dieser Aufgabe)

Aufgabe 3 Liquidation Einzelunterunternehmung[8] 1.2.2

1. Der ordentliche Gewinn wird zusammen mit den übrigen Einkünften besteuert.

   Einkäufe in die BVG:

   - Effektive Einkaufsbeiträge werden von den ordentlichen Einkünften abgezogen.

[8] Vgl. VO über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, nachgenannt LGBV.

- (Erst) ein Beitragsüberhang[9] reduziert den Liquidationsgewinn.
- Fiktive Einkäufe werden dagegen vollumfänglich mit dem Liquidationsgewinn verrechnet.

Die Aufnahme eines unselbständigen Erwerbs verhindert die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung nicht.

Posten (Erträge in TCHF)	bei effektivem Einkauf	bei fiktivem Einkauf
Ordentliches Einkommen:		
Ordentlicher Gewinn	60	60
Private Einkünfte	30	30
./. Einkauf BVG (effektiver Einkauf)	-80	0
./. Private Abzüge	-25	-25
= (ordentliches) steuerbares Einkommen	**-15**	**65**
Separate Besteuerung des Liquidationsgewinns:		
Stille Reserven Liegenschaft (steuerlich nur TCHF 300, da versteuerte stille Reserven von TCHF 100 vorhanden)	300	300
Betriebliche stille Reserven	100	100
Total unversteuerte stille Reserven	400	400
./. Einkauf BVG		
• beim ordentlichen Einkauf der Einkaufsüberhang von 15	-15	
• beim fiktiven Einkauf der volle Einkaufsbetrag		-80
steuerbares Einkommen, separate Jahressteuer (Art. 37b Abs. 1 DBG)	**385**	**320**
Satzbestimmung 1/5 (mindestens 2%)	**77**	**64**
Separate Besteuerung der Kapitalleistungen:		
Kapitalleistung 3. Säule a	250	250
Betrag des fiktiven Einkaufs	0	80
Steuerbares = satzbestimmendes Einkommen	**250**	**330**
Zu 1/5 der Tarife gemäss Art. 36 DBG		

2. Zuerst erfolgt eine Verrechnung mit ordentlichem Einkommen. Soweit dies nicht möglich ist, erfolgt eine Verrechnung mit dem Liquidationsgewinn (Art. 9 Bst. d LGBV).
3. Nein, der Besteuerungsaufschub dauert zwingend bis zum Verkauf der Liegenschaft. Selbst beim Verkauf wäre keine privilegierte Besteuerung möglich (LGBV), da die Realisation nicht im Zusammenhang mit der Liquidation erfolgt bzw. zum Zeitpunkt der Gewährung des Steueraufschubs die Voraussetzungen für eine privilegierte Besteuerung noch nicht gegeben waren.
4. Der Besteuerungsaufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG ist hier möglich. Die privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG erfolgt jedoch nur für die wiedereingebrachten Abschreibungen, da nur diese zum Zeitpunkt der Liquidation besteuert werden.

   Der Wertzuwachs wird nicht privilegiert besteuert, ausser die Veräusserung erfolgt noch im Liquidationsjahr (Art. 3 LGBV: Verhältnis zu Art. 18a DBG).

   Überdies werden künftige Wertentwicklungen voll berücksichtigt (Mehr-Einkommen bei Wertsteigerung, Einkommensverminderung bei Wertverlusten). Nur insofern vorgesehen ist, dass die Liegenschaft über Generationen hinweg in der Familie von Renato Trinkert verbleibt, ist der Steueraufschub auf dem Wertzuwachsgewinn sinnvoll.

Aufgabe 4 Beteiligung im Geschäftsvermögen 1.2.2

Die Dividende ist nach Abzug des zurechenbaren Aufwands zu 70% steuerbares Einkommen (Art. 18b Abs. 1 DBG).

[9] Beitragsüberhang = Einkünfte abzüglich Gewinnungskosten, allgemeine Abzüge und Sozialabzüge abzüglich Einkaufsbeiträge.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgrund der Substanzdividende ist der Einkommenssteuerwert der Beteiligung Peteran AG von TCHF 10'000 auf TCHF 8‘000 abzuschreiben (geschäftsmässig begründete Abschreibung von TCHF 2‘000).

Ermittlung des Spartengewinns in TCHF:		
Dividende		4‘000
Abschreibung im Zusammenhang mit dieser Dividende	-2‘000	
Differenz		2‘000
5% Verwaltungskosten (5% der Differenz)	-100	
Anteilige Finanzierungskosten (4% von TCHF 10‘000)	-400	-500
Spartengewinn		1‘500

Saldo der Erfolgsrechnung	1‘920
./. Spartengewinn	-1‘500
+ 70% des Spartengewinns (Art. 18b Abs. 1 DBG)	+ 1‘050
Steuerbarer Gewinn aus selbständigem Erwerb	1’470

Aufgabe 5 Liegenschaft im Geschäftsvermögen 1.2.2

1. Berechnung der Anlagekosten bei Einlage der Liegenschaft ins Geschäftsvermögen in CHF:

Erwerbspreis Vater	1‘800‘000
Investitionen Vater vor Erbvorbezug	100‘000
Anlagekosten bei der Einlage	1‘900‘000

Die Einlage zum Verkehrswert ist zulässig, da sie einem Drittvergleich standhält. Bei der direkten Bundessteuer und auch bezüglich der Einkommenssteuer auf kantonaler Ebene zeitigt die Einlage der Liegenschaft in das Geschäftsvermögen zum Verkehrswert keine Steuerfolgen.

Allfällige Grundstückgewinnsteuerfolgen auf kantonaler Ebene sind genauer zu prüfen:

- Im monistischen Kanton ergeben sich keine Steuerfolgen (es liegt kein Systemwechsel vor, da die Grundstückgewinnsteuer auch auf Geschäftsliegenschaften erhoben wird).
- Im dualistischen System wird das Substrat mit der Einlage ins Geschäftsvermögen der Grundstückgewinnsteuer entzogen. Daher wird bei der Einlage über dieses Substrat abgerechnet:

Anlagekosten bei der Einlage	1‘900‘000
Verkehrswert der Einlage	2‘400‘000
Grundstückgewinnsteuerpflichtiger Gewinn	500‘000

Für die Steuerbelastung sind 8 Jahre Besitzdauer anrechenbar.

Letztlich ist noch die kantonale Erbschaftssteuer zu erwähnen, die durch den Erbvorbezug ausgelöst wird. In der Regel ist ein Erbvorbezug in der direkten Linie nach kantonalem Recht steuerbefreit.

2. Berechnung des steuerbaren Kapitalgewinns:

Einlagewert ins Geschäftsvermögen		2‘400‘000
Umbauten nach Erbvorbezug		250‘000
Anlagekosten		2‘650‘000
Abschreibungen		-80‘000
Buchwert = Einkommenssteuerwert		2‘570‘000
Verkaufspreis = Verkehrswert Zeitpunkt Verkauf		3‘000‘000
Kapitalgewinn		430‘000
• Davon wiedereingebrachte Abschreibungen	80‘000	
• Davon Wertzuwachsgewinn	350‘000	

Für die direkte Bundessteuer ergibt sich nach Art. 18 Abs. 2 DBG ein steuerbares Einkommen in der Höhe des Kapitalgewinns (nicht privilegiert besteuert, vgl. einerseits Alter des Steuerpflichtigen und andererseits ist Peter Durst kerngesund). Steuerbares Einkommen 430‘000.-.

Dasselbe gilt für die kantonale Einkommenssteuer beim dualistischen Kanton, wo der Kapitalgewinn von 430‘000.- mit der Einkommenssteuer erfasst wird. Hier ergeben sich keine Grundstückgewinnsteuerfolgen.

Beim monistischen System werden die wiedereingebrachten Abschreibungen von der Einkommenssteuer, der Wertzuwachsgewinn von der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Hierbei gilt es zu beachten, dass der Wertzuwachs, der noch beim Vater entstanden ist, noch nicht besteuert ist (Erbvorbezug = Aufschubstatbestand):

- Einkommenssteuer:
  Steuerbares Einkommen **80‘000**
- Wertzuwachs beim Vater:

Anlagekosten bei der Einlage	1‘900‘000	
Verkehrswert der Einlage	2‘400‘000	
Wertzuwachs beim Vater	500‘000	500‘000

- Wertzuwachs Peter Durst, wie oben 350‘000

Grundstückgewinnsteuerpflichtiger Gewinn **850‘000**

3. Die Steuerfolgen bezüglich der Einkommenssteuer sind dieselben wie bei der vorigen Ziffer (Bund sowie Kanton, monistisches und dualistisches System), sofern kein Aufschubsantrag für den Wertzuwachsgewinn gestellt wird.

   Bei der direkten Bundessteuer und bei der kantonalen Einkommenssteuer im dualistischen System kann für den Wertzuwachsgewinn ein Aufschubsantrag gestellt werden. Für die direkte Bundessteuer ist Art. 18a Abs. 1 DBG massgebend, für den dualistischen Kanton die entsprechende Bestimmung des kantonalen Steuergesetzes (bzw. Art. 8 Abs. 2 ^{bis} StHG). Die Besteuerung würde sich dann auf die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 80'000.- beschränken. Die steuerliche Erfassung des Wertzuwachsgewinns von CHF 850'000.- würde bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben.

   Beim monistischen Kanton ist kein Aufschubsantrag nötig, da der Wertzuwachsgewinn von der Grundstückgewinnsteuer erfasst wird. Diese wird Zeitpunkt Privatentnahme mangels Handänderung (auf dem Gewinn von CHF 850‘000.-) bis zur Veräusserung aufgeschoben.

Aufgabe 6 Verkauf Kapitalanlageliegenschaft 1.2.2

1. 0. Der Gewinn wird mit der Einkommenssteuer abgerechnet.

2. Zahlen in TCHF.

Erwerbspreis	700
+ Aktivierte Investitionen	500
Anlagekosten	1‘200
Buchwert (Einkommenssteuerwert)	1‘000
Einkommenssteuer auf wiedereingebrachten Abschreibungen	200

3. Nur die wiedereingebrachten Abschreibungen werden mit der Einkommenssteuer erfasst (200), sofern gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG kein Aufschubsantrag gestellt wird.

4.

Verkehrswert	2‘000
Anlagekosten	-1‘200
Steueraufschub auf dem Wertzuwachsgewinn nach Art. 18a Abs. 1 DBG	800

Aufgabe 7 Liquidationsgewinn mit Aufschub der Besteuerung 1.2.2

1. Peter Schneck hat im Liquidationsjahr steuerbare Einkünfte wie folgt erzielt (CHF):

Übrige Nettoeinkünfte (20'000 ./. 12'000)	8‘000
Ordentlicher Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit	200‘000
Ordentlich zu besteuernden Einkommen	208’000
Kapitalgewinn (1‘000‘000 Verkaufserlös ./. 270‘000 Eigenkapital)	730‘000

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Peter Schneck kann von seinem ordentlich zu besteuernden Einkommen in Höhe von 208‘000.- die Zahlung für die Betragslücke in Höhe von 150‘000.- abziehen. Es verbleibt ein steuerbares Einkommen von 58‘000.-.

Den Liquidationsgewinn in Höhe von 730‘000.- hat er nach Art. 37b Abs. 1 in Verbindung mit Art. 36 Abs. 1 DBG getrennt vom übrigen Einkommen zu versteuern. Satzbestimmend ist 1/5 hiervon, ausmachend 146'000.-.

Nur insoweit der Einkauf nicht vollumfänglich mit den Nettoeinkünften verrechnet werden kann[10], ist der resultierende Restbetrag mit dem Liquidationserlös zu verrechnen.

2. Ausgangslage wie oben unter Ziffer 1. Nur erfolgt hier keine effektive Einzahlung in die 2. Säule (BVG), sondern nur ein sog. «fiktiver Einkauf», berechnet nach Art. 6 LGBV.

   Peter Schneck hat ein ordentliches steuerbares Einkommen in Höhe von CHF 208‘000.- zu versteuern.

   Dem Liquidationserlös in Höhe von 730‘000.- kann er die Einkaufslücke in Höhe von 150‘000.- anrechnen. Somit verbleibt ein gesondert nach Art. 37b in Verbindung mit Art. 36 Abs. 1 DBG zu versteuernder Liquidationsgewinn von 580‘000.-. Satzbestimmend ist 1/5 hiervon, ausmachend 116'000. Zusätzlich werden die 150'000.- wiederum gesondert besteuert, zu 1/5 des Tarifs nach Art. 36 Abs. 1 DBG.
3. Art. 18a Abs. 2 DBG.
4. Art. 18a Abs. 3 DBG.
5. Art. 18 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 37b Abs. 2 DBG.
6. Art. 18a Abs. 3 DBG. Hinweis Korrektor: Falls Art. 37b angewendet wird, fällt ja eine Einkommenssteuer an (wenn auch privilegiert) und das ist ja eben nicht die Beantwortung der gestellten Frage!
7. Art. 18 Abs, 2 in Verbindung mit Art. 37b Abs. 2 letzter Teilsatz DBG.

1.2.3 Vermögenssteuer

Aufgabe 1 Stille Reserven im Geschäftsvermögen 1.2.3

Unversteuerte stille Reserven unterliegen bei den Kantonen beim selbständigen Erwerb grundsätzlich nach Massgabe des Buchwertprinzips nicht der Vermögenssteuer. Versteuerte stille Reserven zählen dagegen zum steuerbaren Vermögen, da sie Bestandteil des steuerlich massgebenden Eigenkapitals sind.

Aufgabe 2 Vermögensstandsrechnung 1.2.3

Berechnung des steuerbaren Gewinns aus der Differenz des Eigenkapitals am Ende des Geschäftsjahres zum Eigenkapital am Anfang des Geschäftsjahres, vermehrt um die Privatbezüge und vermindert um die Privateinlagen.

Ist der Zuwachs aufgrund der Vermögenstandrechnung grösser als der in der Erfolgsrechnung ausgewiesene Reingewinn, wird angenommen, dass die zusätzliche Vermögensvermehrung aus nicht deklariertem steuerbarem Gewinn stammt, was zu einer entsprechenden steueramtlichen Aufrechnung des steuerbaren Einkommens führen kann.

1.2.4 Zeitliche Bemessung

Aufgabe 1 Zeitliche Bemessung bei natürlichen Personen 1.2.4

Bei einem Wegzug von einem Kanton in einen anderen Kanton beginnt die Steuerpflicht im Zuzugskanton im Sinne des Zuzugsprinzips rückwirkend auf den Beginn der entsprechenden Steuerperiode, in welcher der Wechsel stattfand (Art. 105 Abs. 1 DBG). Der Zuzugskanton veranlagt den Steuerpflichtigen sowohl für die kantonalen

[10] Was hier nicht der Fall ist.

Steuern wie auch für die direkte Bundessteuer für die ganze Steuerperiode vom 1.1. – 31.12. Eine Ausnahme bilden für die kantonalen Steuern die separat zu erfassenden Kapitalleistungen. Solche Kapitalleistungen sind stets in dem Kanton steuerbar, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat (Art. 105 Abs. 4 DBG).

Für Renato Trinkert endet somit im Kanton Zürich die Steuerpflicht am 31.12. des vorangegangenen Jahres und beginnt im Kanton Bern am 1.1. des aktuellen Kalenderjahres. Der Kanton Bern führt das Steuererklärungsverfahren für die Kantons- und Gemeindesteuern und auch für die direkte Bundessteuer für die aktuelle Steuerperiode durch, wie wenn Renato Trinkert schon immer seinen steuerrechtlichen Wohnsitz in Bern gehabt hätte. Die Kapitalleistung wird durch den Kanton Zürich besteuert.

Alternativfrage:

Bleibt der Steuerpflichtige nach seinem Wegzug kraft Liegenschaftenbesitz, Betriebsstätte oder Geschäftsbetrieb weiterhin wirtschaftlich mit dem Wegzugskanton verknüpft, gilt weiterhin das oben beschriebene Zuzugsprinzip. Nach den Regeln des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots ist jedoch zwischen den beiden Kantonen eine Steuerausscheidung vorzunehmen. Der Kanton Bern erstellt die Steuerausscheidung für den Kanton Bern und stellt dem Kanton Zürich eine Kopie zu. Aufgrund dieser Faktoren erstellt der Kanton Zürich eine Steuerausscheidung für den Kanton Zürich. Auch hier wird darauf abgestellt, dass Renato Trinkert schon immer im Kanton Bern gewohnt hat und schon immer eine wirtschaftliche Anknüpfung zum Kanton Zürich vorlag.

Die direkte Bundessteuer wird für das ganze Einkommen vom Kanton Bern veranlagt.

Aufgabe 2 Unterjährige Steuerpflicht bei natürlichen Personen 1.2.4

- bei Tod des Steuerpflichtigen oder eines Ehegatten
- bei Wegzug in das Ausland
- bei Zuzug vom Ausland
- Begründung und Beendigung der Steuerpflicht durch einen im Ausland wohnhaften Steuerpflichtigen (Liegenschaften, Betriebsstätte usw.)

Aufgabe 3 Zuzug vom Ausland in die Schweiz 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 10 Monaten mit einer Erwerbstätigkeit von 6 Monaten, Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF.					
Nr.	Einkünfte	Abzüge Effektiv oder Pauschale	Steuerbares Einkommen	Umrechnung nach Dauer der Steuerpflicht	Satzbestimmendes Einkommen
1	120‘000		120‘000	120‘000 : 10 x 12	144‘000
2	50‘000		50‘000	Keine Umrechnung, da einmalig	50‘000
3		Maximaler Abzug CHF 3'300	-3’250[11]		-3’300
4		Umrechnung nach Dauer der Erwerbstätigkeit: 3'200 : 12 x 6 = 1'600	-1‘600	1‘600 : 10 x 12	-1‘920
5		Jahreslohn 120’00 : 6 x 12 = 240‘000 zuzüglich Bonus 50'000 = 290'000. Davon 3% = Maximal 4‘000. 4‘000 : 12 x 6 = 2‘000	-2‘000	2‘000 : 10 x 12	-2‘400
6	6‘000	7'200 : 12 x 10	6‘000	6‘000 : 10 x 12	7‘200
7	0	steuerfrei	0		0
8	5‘000		5‘000	Keine Umrechnung	5‘000
9	10‘000		0		0

[11] Effektive Kosten in tatsächlicher Höhe bis CHF 3'300.- zulässig, weil es sich bei diesem Grenzbetrag nach Betrachtungsweise der Autoren nicht um eine Jahrespauschale handelt, sondern um einen Maximalbetrag.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

10	10‘000	steuerfrei	0		0
11		Effektiv 150	-150	Keine Umrechnung	-150
12	24‘000	24‘000 : 12 x 10 = 20‘000	20‘000	20‘000 : 10 x 12	24‘000
13		Pauschalabzug 20% von 20‘000	-4‘000	4‘000 : 10 x 12	-4‘800
14		Effektiv 15‘000	-15‘000	Keine Umrechnung	-15‘000
15		3‘000	-3‘000	Keine Umrechnung	-3‘000
16		Pauschale 1’800 : 12 x 10 = 1’500	-1’500	1’500 : 10 x 12	-1’800
17		Effektiv 4‘000	-4‘000	Keine Umrechnung	-4‘000
		Steuerbares Einkommen Satzbestimmendes Einkommen	166’750		 194’130

Aufgabe 4 Zuzug vom Ausland mit Erwerb von Grundeigentum 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 6 Monaten, Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF		
	Steuerbares Einkommen	Satzbestimendes Einkommen
Erzielte Bruttomieterträge, inkl. Eigenmiete, vom 1.7 bis 31.12.: 8’500 x 6	51‘000	
Umrechnung für die Satzbestimmung: 51’000 : 6 x 12		102‘000
Einkommen	51’000	102’000

Erträge aus vermieteten oder selbstgenutzten Liegenschaften stellen regelmässig fliessendes Einkommen dar. Für die Satzbestimmung sind diese Einkünfte nach Massgabe der Steuerpflicht umzurechnen.

Merke: Hypothekarzinsen, mit mehreren Jahresfälligkeiten, sind ebenfalls für die Satzbestimmung auf 12 Monate umzurechnen.

Aufgabe 5 Zuzug vom Ausland mit Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 10 Monaten, Dauer der Erwerbstätigkeit 6 Monate, Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF			
	Steuerbares Einkommen	Umrechnung	Satzbestimmendes Einkommen
Gewinn vom 1.7. bis 31.12. aus selbständiger Erwerbstätigkeit davon ausserordentlicher Ertrag ordentlicher Gewinn	200‘000 -100‘000 100‘000	 Keine Umrechnung Umrechnung nach Massgabe der Steuerpflicht	 100‘000 120‘000
Steuerbar / satzbestimmend	200‘000		220‘000

Vgl. insbesondere Art. 3 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer:

- Für die Berechnung des steuerbaren Einkommens ist auf das tatsächlich erzielte Ergebnis des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres abzustellen (gilt auch bei Aufnahme oder Aufgabe).
- Für die Berechnung des satzbestimmenden Einkommens bei unterjähriger Steuerpflicht und unterjährigem Geschäftsjahr, wo das Geschäftsjahr kleiner ist als die Steuerpflicht, sind die ordentlichen Gewinne nach Massgabe der Steuerpflicht auf 12 Monate umzurechnen.
- Würde die Dauer des unterjährigen Geschäftsjahres jene der unterjährigen Steuerpflicht übersteigen (hier nicht der Fall), wären die ordentlichen Gewinne für die Satzbestimmung nach Massgabe der Dauer des Geschäftsjahres auf 12 Monate umzurechnen. Läge ein Jahresabschluss von mindestens 12 Monaten vor, wäre keine Umrechnung vorzunehmen.
- A.o. Erträge und Aufwendungen werden für die Satzbestimmung nicht umgerechnet.

Aufgabe 6 Wegzug ins Ausland 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 2 Monaten mit Geschäftsabschluss von 7 Monaten, Art. 40 Abs. 3 DBG und Verordnung über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF			
	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen	
Ordentlicher Gewinn in 7 Monaten	84‘000	Umrechnen nach Massgabe des Geschäftsjahres (84‘000 : 7 x 12)	144‘000
Ausserordentlicher Gewinn in 7 Monaten	20‘000	Keine Umrechnung	20‘000
Total	104‘000		164‘000

Vgl. insbesondere Art. 3 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer und die in der vorangegangenen Aufgabe 5 angebrachten Hinweise dazu. Vorliegend übersteigt die Dauer des Geschäftsjahres diejenige der Steuerpflicht, sodass für die Satzbestimmung der ordentliche Gewinn nach der Dauer des Geschäftsabschlusses auf 12 Monate umgerechnet wird.

Aufgabe 7 Zuzug vom Ausland mit Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 6 Monaten, Dauer der Erwerbstätigkeit 6 bzw. 4 Monate; Art. 40 Abs. 2 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF:

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
• Nettosalär Ehemann (regelmässig fliessend)	60‘000	
Umrechnung für die Satzbestimmung 60’000 : 6 x 12		120‘000
• Bonus Ehemann (unregelmässig fliessend)	20’000	
Unregelmässig fliessend, keine Umrechnung für die Satzbestimmung		20‘000
• Nettosalär Ehefrau (regelmässig fliessend)	15‘000	
Umrechnung für die Satzbestimmung 15’000 : 6 x 12		30‘000
• Wertschriftenerträge; keine Beteiligungserträge	5’000	
Unregelmässig fliessend, keine Umrechnung für die Satzbestimmung		5‘000
Steuerbare / satzbestimmende Einkünfte	100‘000	175‘000

Aufgabe 8 Wegzug in das Ausland 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht 6 Monate; Dauer der Erwerbstätigkeit 6 Monate. Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer.

1. Zahlen in CHF:

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
• Nettosalär (regelmässig fliessend)	80‘000	
Umrechnung für die Satzbestimmung: 80'000 : 6 x 12		160‘000
• Abgangsentschädigung		
Unregelmässig fliessend, keine Umrechnung für die Satzbestimmung	30’000	30‘000
• Wertschriftenerträge, (keine Beteiligungserträge,	5’000	
Unregelmässig fliessend, keine Umrechnung für die Satzbestimmung		5‘000
Einkommen	115‘000	195‘000

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Hinweis: Die Renten fliessen erst nach der Pensionierung bzw. nach dem Wegzug ins Ausland und sind deshalb in der vorstehenden ordentlichen Veranlagung nicht enthalten. [12]

2. Entsprechend der in den Akten liegenden Rentenmeldungen fliessen Peter Trinkert aber in der Steuerperiode 1.1. – 31.12. ab 1.7. noch CHF 36'000.- [(CHF 48'000.- + 24'000.-) : 2] zu. Entsprechend dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit können hier die aufgezeigten Bemessungsregeln nicht angewendet werden. Es ist daher für die Satzbestimmung auf das tatsächlich in der Steuerperiode geflossene Einkommen abzustellen, Zahlen in CHF:

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
• Nettosalär (regelmässig fliessend)	80‘000	
Keine Umrechnung für die Satzbestimmung, sondern effektive Berechnung: 80’000 + 36’000		116‘000
• Abgangsentschädigung	30’000	
Unregelmässig fliessend, keine Umrechnung für die Satzbestimmung		30‘000
• Wertschriftenerträge, keine Beteiligungserträge	5’000	
Unregelmässig fliessend, keine Umrechnung für die Satzbestimmung		5‘000
Steuerbare / satzbestimmende Einkünfte	115‘000	151‘000

Aufgabe 9 Zuzug in die Schweiz 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 6 Monaten. Ersatzeinkommen; Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
• Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen		
Unfalltaggeld ab 1.7.	12‘000	
Umrechnung für die Satzbestimmung: 12’000 : 6 x 12		24‘000
• Taggelder der Krankenkasse		
Unregelmässig fliessend, keine Umrechnung für die Satzbestimmung	5‘000	5‘000
Steuerbare / satzbestimmende Einkünfte	17‘000	29‘000

Einkünfte aus Sozial- und anderen Versicherungen, die in Rentenform ausbezahlt werden, sind grundsätzlich regelmässig fliessende Einkünfte. Sie sind für die Satzbestimmung nach Massgabe der Steuerpflicht umzurechnen. Nicht als regelmässig gelten hingegen Einkünfte, die während der Steuerperiode nur einmal zufliessen, in Form von Kapitalzahlungen einmalig anfallen, oder wie oben dargestellt, einmalig für eine beschränkte Zeit zufliessen. Einmalig zufliessende Einkünfte sind für die Satzbestimmung nicht umzurechnen.

Aufgabe 10 Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz 1.2.4

Nein. Es gilt das Zuzugsprinzip nach Art. 105 ff DBG. Eine unterjährige Steuerpflicht ergibt sich für die direkte Bundessteuer und auch für die Kantone nur beim Wegzug ins Ausland, beim Zuzug aus dem Ausland sowie im Todesfall nach Art. 40 ff DBG.

[12] Die BVG-Rente wird jedoch nach Art. 95 bzw. 96 DBG mit der Quellensteuer erfasst, soweit ein allfälliges DBA keine andere Besteuerung vorsieht.

Aufgabe 11 Zeitliche Bemessung bei Wegzug ins Ausland 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 9 Monaten; Dauer der unselbständigen Erwerbstätigkeit 6 Monate, letzter Geschäftsabschluss 9 Monate; Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
Nettosalär Ehefrau (regelmässig fliessend) Umrechnung für die Satzbestimmung 90‘000 : 9 x 12	90‘000	 120‘000
Bonus Ehefrau (unregelmässig fliessend)	30‘000	30‘000
Berufskosten: Fahrkosten, Maximalabzug 3‘300	-3‘000[13]	-3‘300
Berufskosten: Mehrkosten Verpflegung Pauschale 3'200 : 12 x 6[14] Umrechnung für die Satzbestimmung[15] 1‘600 : 9 x 12	 -1‘600	 -2’133
Einkommen Ehemann (regelmässig fliessend): 150'000 – 30’000 Umrechnung für die Satzbestimmung 120‘000 : 9 x 12 Beteiligungserträge, nicht regelmässig fliessend, 30‘000, davon 70% gemäss Art. 18b DBG (zuzurechnender Aufwand kann vernachlässigt werden)	120‘000 21‘000	 160‘000 21‘000
Wertschriftenertrag (unregelmässig fliessend)	5‘000	5‘000
Wertschriftenertrag: Fälligkeit 31.12.	0	0
Einkommen	261‘400	330’867

Aufgabe 12 Bemessungsrechtliches natürliche Personen 1.2.4

12.1 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht 6 Monate; Dauer unselbständigen Erwerbstätigkeit 6 Monate, letzter Geschäftsabschluss 9 Monate; Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in TCHF.

		Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
Reingewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit (letzter Geschäftsabschluss)	50	50	
Abzüglich a.o. Erfolg	-100		
Ordentlicher Betriebserfolg	-50		
Keine Umrechnung des negativen Betriebserfolges; Übernahme des effektiven Unternehmensgewinns			50
Salär Ehefrau 6 Monate		40	
Salär Ehefrau umgerechnet auf 12 Monate	40 : 6 x 12		80
Einkommen		90	130

12.2 1.2.4

Ganzjährige Steuerpflicht; keine Umrechnung für das satzbestimmende Einkommen; Steuerbares = satzbestimmendes Einkommen, Art. 40 ff DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer. Abzüge, soweit nicht vorgegeben, nach Stand 1.1.2022 berechnet.	CHF
Nettosalär Ehemann	60’000

[13] Effektive Kosten in tatsächlicher Höhe bis CHF 3'300.- zulässig, weil es sich bei diesem Grenzbetrag nach Betrachtungsweise der Autoren nicht um eine Jahrespauschale handelt, sondern um einen Maximalbetrag.
[14] Umrechnung nach Massgabe der Dauer der Erwerbstätigkeit.
[15] Umrechnung nach Massgabe der Dauer der Steuerpflicht.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

./. Fahrkosten	- 3’000
./. Auswärtige Verpflegung: Jahrespauschale 3’200; pro rata temporis für 7 Monate	- 1’867
./. Übrige Berufskosten: 3% von (60'000 : 7 x 12) = 3'085; pro rata temporis für 7 Monate	- 1’800
Nettosalär aus Nebenerwerb	20’000
./. Nebenerwerbspauschale: 20% von 20‘000, max.	- 2’400
Wertschriftenertrag	4‘000
Versicherungs- und Sparzinsenabzug 3'700 + (2 x 700)	-5’100
./. Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten effektiv	- 2’000
./. Sozialabzüge (2 x 6’800) + 2’800	-16’400
Liquidationsverlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit	-20‘000
Steuerbares = satzbestimmendes Einkommen	31’433

12.3 1.2.4

Ganzjährige Steuerpflicht; keine Umrechnung für das satzbestimmende Einkommen; Steuerbares = satzbestimmendes Einkommen, Art. 40 ff DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer.

	CHF
Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit 1.1. – 30.6.	80‘000
Liquidationsgewinn	200‘000
Nettosalär 1.9. – 31.12., 4 Monate	28‘000
Wertschriftenertrag	12‘000
Berufskosten[16]:	
• Fahrtkosten, Abo für 4 Monate	-300
• Verpflegungskosten (nach Dauer der Erwerbstätigkeit: 3’200 : 12 x 4	-1‘067
• Übrige Berufskosten: 3% von (28'000 : 4 x 12) = 2’520; pro rata temporis 4 Monate	-840
Beiträge 3. Säule a[17]	-5‘500
Vermögensverwaltungskosten	-1‘500
Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten, effektiv	-400
Einkommen	310‘393

12.4 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht 6 Monate; Dauer der Erwerbstätigkeit 3 Monate; Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF.

Ganzjährige Steuerpflicht; keine Umrechnung für das satzbestimmende Einkommen; Steuerbares = satzbestimmendes Einkommen, Art. 40 ff DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer.

Abzüge, soweit nicht vorgegeben, nach Stand 1.1.2022 berechnet.

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
Salär 1.10. - 31.12. Salär, Umrechnung nach Massgabe der Steuerpflicht 24‘000 : 6 x 12	24‘000	48‘000
Wertschriftenertrag 30.6.; Steuerhoheit im Ausland	0	0
Wertschriftenertrag 31.12., effektiv	14‘000	14‘000
Berufskosten: • Fahrkosten[18]	-2‘400	-3‘300

[16] Vgl. Verordnung über den Abzug von Berufskosten der unselbständigen Erwerbstätigkeit vom 10.2.93.

[17] Aufgrund der Höhe des Salärs kann zwingend davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige einer zweiten Säule angeschlossen sein muss. Unselbständigerwerbstätige mit 2. Säule können höchstens bis zu einem Maximalbetrag, welcher jährlich neu festgelegt wird, Beiträge an die 3. Säule a abziehen. Hätte der Steuerpflichtige kein BVG-pflichtiges Einkommen, so könnte er 20% vom Nettosalär abziehen.

• Verpflegungskosten: steuerbar 3'200 : 12 x 3 = 800; Satz 800 : 6 x 12	-800	-1’600
• Übrige Berufskosten, Umrechnung nach Massgabe der Erwerbstätigkeit: 3% vom auf 12 Monate umgerechneten Salär von 96‘000 = 2‘880. 2‘880 : 12 x 3 = 720; Satz: Umrechnung nach Massgabe der Steuerpflicht: 720 : 6 x 12 = 1’440	-720	-1‘440
Beiträge 3. Säule a	-5‘800	-5‘800
Versicherungsprämien- und Sparzinsenabzug nach Massgabe der Steuerpflicht: 3‘700 : 12 x 6	-1‘850	-3‘700
Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten effektiv	-400	-400
Bezahlte freiwillige Zuwendungen	-200	-200
Einkommen	25’830	45’860

12.5 1.2.4

Unterjährige Steuerpflicht von 6 Monaten. Dauer Erwerbseinkommen 6 Monate, Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF.

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
Salär 1.1. – 30.6.	90‘000	
Salär, Umrechnung nach Massgabe der Steuerpflicht 90‘000 : 6 x 12		180‘000
Wertschriftenertrag 30.6.	12‘000	12‘000
Wertschriftenertrag 31.12. Steuerhoheit im Ausland	0	0
Berufskosten:		
• Fahrkosten[18]	-2‘000	-3‘300
• Verpflegungskosten: steuerbar 3'200 : 12 x 6, Satz 1'600 : 6 x 12	-1’600	-3’200
• Übrige Berufskosten, Umrechnung nach Massgabe der Erwerbstätigkeit: 3% vom auf 12 Monate umgerechneten Salär von 180‘000 = Maximum 4’000. 4’000 : 12 x 6 = 2’000. Satz: Umrechnung nach Massgabe der Steuerpflicht: 2’000 : 6 x 12	-2’000	-4’000
Beiträge 3. Säule a	-5‘800	-5‘800
Versicherungsprämie nach Massgabe der Steuerpflicht: 3‘700 : 12 x 6	-1’850	-3‘700
Weiterbildungskosten, effektiv	-400	-400
Effektiv bezahlte freiwillige Zuwendungen, effektiv	-200	-200
Einkommen	88‘150	171’500

Wird die Satzbestimmung nach der tatsächlichen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ermittelt, so ergäbe sich keine Umrechnung des Salärs, dafür müsste die im Ausland erhaltene Rente und der Wertschriftenertrag per 31.12. mitberücksichtigt werden.

Abweichung von der obigen Lösung (Satzbestimmung): Unterjährige Steuerpflicht von 6 Monaten. Dauer Erwerbseinkommen 6 Monate, Art. 40 Abs. 3 DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer; Zahlen in CHF.

	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
Salär 1.1. - 30.6. Auch für Satz keine Umrechnung	90‘000	90‘000
Rente 1.7. - 31.12., Mitberücksichtigung für Satz	0	18’000
Wertschriftenertrag 30.6.	12‘000	12‘000
Wertschriftenertrag 31.12., Mitberücksichtigung für Satz	0	14’000

Abzüge analog Stammlösung.

[18] Effektive Kosten in tatsächlicher Höhe bis CHF 3'300.- zulässig, weil es sich bei diesem Grenzbetrag nach Betrachtungsweise der Autoren nicht um eine Jahrespauschale handelt, sondern um einen Maximalbetrag.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

12.6 1.2.4

Gemäss Art. 42 Abs. 3 DBG ergeben sich zwei Zeitsäulen:

Die erste Zeitsäule vom 1.1. bis zum Todestag, die zweite Zeitsäule vom dem Todestag folgenden Tag bis 31.12. Es liegen demnach zwei unterjährige Zeitsäulen vor, bei welchem das steuerbare und das satzbestimmende Einkommen zu berechnen ist.

Im Hinblick auf die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit darf das Total des satzbestimmenden Einkommens beider Zeitsäulen nicht höher sein als das im Kalenderjahr tatsächlich erzielte steuerbare Einkommen.

12.7 1.2.4

Beide Steuerpflichtigen unterstehen ab Beginn der Steuerperiode, in welcher die Heirat liegt, der Ehegattenbesteuerung, vgl. Art. 42 Abs. 1 DBG.

12.8 1.2.4

Beide Steuerpflichtigen unterstehen ab Beginn der Steuerperiode, in welcher die Scheidung liegt, der getrennten Besteuerung, vgl. Art. 42 Abs. 2 DBG.

1.2.5 Tests

Test 1 1.2.5

Aufgabe 1.1 1.2.5

1. Nein: Art. 134 BV schliesst eine kantonale Verrechnungssteuer aus. Auch auf kantonaler Ebene gilt: Kein Gesetz ohne verfassungsmässige Grundlage.
2. Nein. Gemäss Art. 7 Abs. 4 Bst. b StHG liegt ein steuerfreier privater Kapitalgewinn vor. Die Kantone sind an diese Bestimmung des StHG gebunden.

Aufgabe 1.2 1.2.5

Ordentliche Einkünfte in CHF

• Periodischer Nettolohn 1. Januar bis 30. Juni	125‘000
• Pauschalspesen entsprechend dem Pauschalspesenreglement (Spesenersatz)	0
• Ausserordentliches Dienstaltersgeschenk	10‘000
• Geschäftsauto 6 Monate x 0,9% vom Listenpreis CHF 60‘000.-	2’700
• Salärabfindung nach Art. 37 DBG: 450‘000 (Satz 1/6, d.h. CHF 75‘000.-)	450‘000
Steuerbares Einkommen	588’240
Satzbestimmendes Einkommen (CHF 125‘000 + 10‘000 + 2’700 + 75‘000)	212’700
Gesondert zu besteuernden Einkünften gemäss Art. 36 Abs. 1, 2 und 2 bis 1. Satz DBG; 100% steuerbares Einkommen, zu 1/5 der Tarife	250‘000
Keine Einkünfte (Einzahlung direkt in die BVG)	100‘000

Aufgabe 1.3 — 1.2.5

1. Unselbständig erwerbstätig als Geschäftsführer der Lala AG. Nach Art. 17 Abs. 1 DBG sind alle Einkünfte steuerbar[19], vorliegendenfalls CHF 280‘000.-. Zu versteuern im Kanton Zürich (unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit).
   - Variante: Kein Unterschied zum Stammsachverhalt.
2. Dividenden aus Aktien (Anteil unter 10%, keine Teilbesteuerung, Art. 20 Abs. 1bis DBG) CHF 2‘000
   Obligationen: Jahreszins (Art. 20 Abs. 1 DBG) CHF 2‘000
   Obligationen: Einmalzins (Art. 20 Abs. 1 DBG) CHF 10‘000
   Total Vermögensertrag CHF 14‘000
   Zu versteuern im Kanton Zürich (unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit).
   - Variante: bei den Dividenden Teilbesteuerung 70% nach Art. 20 Abs. 1bis DBG.
3. Nein. Die Mindestquote von 20% ist nicht erfüllt. Die Zuweisung hätte zudem bereits beim Erwerb erfolgen müssen (Art. 18 Abs. 2 DBG).
4. Nein. Die Zuweisung hätte gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG bereits beim Erwerb erfolgen müssen.
5. Ja. Die Voraussetzungen nach Art. 18 Abs. 2 DBG sind erfüllt.
6. Gewinne aus lotterieähnlichen Veranstaltungen sind nach Art. 24 Bst. i^{ter} steuerfrei. Dies gilt auch für Naturaleinkünfte. Wird beim nachfolgenden Verkauf ein Kapitalgewinn erzielt, ist dieser nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei.

Aufgabe 1.4 — 1.2.5

Bund: Einkommenssteuer: Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen sind steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).

Kanton: Einkommenssteuer: Kapitalgewinne auf dem Privatvermögen sind steuerfrei (Art. 7 Abs. 4 Bst. b StHG).

Grundstückgewinnsteuer (Zahlen in CHF): Auf dem Gewinn von 500‘000.- ist die Grundstückgewinnsteuer geschuldet (1‘200‘000,- – 700‘000.-, Art. 12 Abs. 1 StHG).

Aufgabe 1.5 — 1.2.5

Sind folgende Aussagen richtig oder falsch?

Richtig	Falsch	
✓	❑	Im System der einjährigen Gegenwartsbemessung fallen Steuerperiode und Bemessungsperiode zeitlich zusammen.
✓	❑	Bemessungsperiode ist die Zeitperiode, welche der Berechnung des steuerbaren Einkommens dient.
❑	✓	Die Veranlagungsperiode ist die Zeitperiode, für welche die Steuer geschuldet wird.
❑	✓	Der Steuertarif für natürliche Personen ist bei der direkten Bundessteuer proportional ausgestaltet.
❑	✓	Die Besteuerung der in Art. 38 DBG aufgeführten Kapitalleistungen erfolgt zusammen mit dem übrigen Einkommen in dem Steuerjahr, in welchem die Kapitalleistung zugeflossen ist.

Vgl. hierzu u.a. Art. 40 ff DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer.

Aufgabe 1.6 — 1.2.5

Zusammen: Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, vgl. Art. 37 DBG.

Gesondert: Kapitalleistungen nach Art. 38 DBG.

[19] Ausser es handelt sich um Spesenersatz.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 1.7 1.2.5

Unter Familienbesteuerung versteht man...

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)	X		... das Zusammenrechnen der Einkommensfaktoren der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der Kinder unter elterlicher Sorge (ohne Erwerbseinkommen der unter der elterlichen Sorge stehenden Kinder); Art. 9 DBG.
b)		X	... die Steuersubstitution.
c)		X	... das Zusammenrechnen der Einkommensfaktoren der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der Kinder unter elterlicher Sorge (mit Erwerbseinkommen der unter der elterlichen Sorge stehenden Kinder).

Aufgabe 1.8 1.2.5

Sind folgende Aussagen richtig oder falsch

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)		X	Steuerbar sind gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG alle Erträge aus rückkaufsfähigen Kapitalversicherungen mit Einmalprämien im Erlebensfall oder bei Rückkauf.
b)	X		Rückkauffähige Kapitalversicherungen mit Einmalprämien können unter bestimmten Voraussetzungen auch der Vorsorge dienen. Diese Voraussetzungen sind in Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG aufgeführt.
c)	X		Kommt eine rückkauffähige Kapitalversicherung mit Einmalprämie zur Auszahlung und eine der Bedingungen gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG wurde nicht erfüllt, erfolgt eine Besteuerung der Differenz zwischen Einmaleinlage und Auszahlungsbetrag.

Aufgabe 1.9 1.2.5

Nicht als Steuersubjekt gelten...

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)		X	... ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit mit Zweigniederlassung in der Schweiz, Art. 11 DBG
b)	X		… Erbengemeinschaften (in der Schweiz); Art. 10 DBG.
c)	X		… einfache Gesellschaften gemäss Art. 530 ff OR; Art. 10 DBG.
d)	X		… Kollektiv- und Kommanditgesellschaften; Art. 10 DBG.

Aufgabe 1.10 1.2.5

Folgende natürliche Personen haben das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten:

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)	X		Ausländer, die erstmals oder nach zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, auf unbestimmte Zeit; Art. 14 DBG.
b)		X	Schweizer Bürger, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, bis zum Ende der laufenden Steuerperiode; Art. 14 DBG.
c)		X	Eine Besteuerung nach dem Aufwand ist vom Gesetz her nicht vorgesehen.

Aufgabe 1.11 1.2.5

1. Bei der direkten Bundessteuer erfolgt nach Art. 9 Abs. 1 DBG ein Zusammenrechnen der Einkommensfaktoren. Insgesamt haben die Eheleute Einkünfte in Höhe von CHF 200‘000.- zum Verheiratetentarif zu versteuern.
2. Bei der direkten Bundessteuer findet eine getrennte Besteuerung der Ehegatten statt (keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel). Der Ehemann wird separat für sein Einkommen von CHF 150‘000.- und die Ehefrau für ihr Einkommen von CHF 50‘000.- zum Grundtarif besteuert.
3. Bei der direkten Bundessteuer liegt weiterhin eine gemeinsame Besteuerung vor. Erhebungsberechtigt ist der Kanton, in welchem der Ehemann wohnt.[20]

Test 2 Steuerbare private Einkünfte 1.2.5

Aufgabe 2.1 1.2.5

Renata Trinkert ist im Kanton Appenzell persönlich zugehörig und somit dort unbeschränkt steuerpflichtig. Sie versteuert im Kanton Appenzell den Eigenmietwert der selbstgenutzten Liegenschaft, den Erlös aus der Vermietung des Reitpferdes sowie die Vermögenserträge aus dem geerbten Vermögen.

Beschränkt steuerpflichtig ist Renata Trinkert im Kanton Graubünden, wo sie den Eigenmietwert für das Ferienhaus zu versteuern hat.

Aufgabe 2.2 1.2.5

1. b, c
2. a, c
3. a, c, f
4. g
5. g

Aufgabe 2.3 1.2.5

Richtig	Falsch	
✓	❑	Herr Hunger ist im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig.
❑	✓	Frau Hunger ist im Kanton Bern wirtschaftlich zugehörig.
✓	❑	Frau Hunger ist im Kanton Zug wirtschaftlich zugehörig.
❑	✓	Herr und Frau Hunger werden für die direkte Bundessteuer gemeinsam veranlagt.
❑	✓	Wenn Herr Hunger seiner Frau Alimente zahlt, kann er diese abziehen. Auch alle fälligen, jedoch noch nicht gezahlten Alimente sind für ihn abzugsfähig. Frau Hunger hingegen muss nur die effektiv erhaltenen Alimente als Einkommen versteuern.
❑	✓	Frau Hungers Boutique (Einzelunternehmung) ist ein eigenes Steuersubjekt.

[20] Im kantonalen Verhältnis ist eine interkantonale Steuerausscheidung von in ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten vorzunehmen. Der Kanton Genf besteuert den Ehemann für sein Einkommen in Höhe von CHF 150‘000.- zum Satz von CHF 200‘000.- und der Kanton Zürich besteuert die Ehefrau für ihr Einkommen von CHF 50‘000.- zum Satz von CHF 200‘000.-. Beide Kantone wenden den Verheiratetentarif an.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Richtig	Falsch	
✓	❑	Sowohl Lohn als auch Pauschalspesen bilden für Herrn Hunger steuerbares Einkommen. Er kann jedoch im Rahmen der Berufskosten die effektiv berufsnotwendigen Auslagen in Abzug bringen.
❑	✓	Wenn Herr Hunger Dividenden der Sasa AG erhält, so bilden diese Dividenden für ihn steuerbares Einkommen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. d DBG.
✓	❑	Der Obligationenzins von 2% (CHF 2´000.-) bildet für Herrn Hunger steuerbares Einkommen.
❑	✓	Die Differenz zwischen dem Ausgabepreis der Obligationen (CHF 100´000.-) und dem Rückkaufspreis (CHF 120´000.-) bildet für Herrn Hunger einen privaten steuerfreien Kapitalgewinn.

Aufgabe 2.4 1.2.5

Ja	Nein	
❑	✓	Ihre Grossmutter hat ihr ein Reitpferd geschenkt (Art. 24 Bst. a DBG).
❑	✓	Gewinn CHF 20´000.- aus dem Verkauf einer privaten Bildersammlung (Kauf vor 10 Jahren für CHF 10´000.- diesjähriger Verkauf für CHF 30´000.-).
❑	✓	Gewinn aus dem Verkauf eines privaten Ferienhauses (Art. 16 Abs. 3 DBG).
❑	✓	Lottogewinn CHF 200’000.- (Schweizer Zahlenlotto, Art 24 Bst. i^{bis} DBG).
❑	✓	Rückkauf einer kapitalbildenden Lebensversicherung, die mit periodischen Prämien gespiesen wurde (Art. 24 Bst. b DBG).
❑	✓	Erhalt einer Genugtuungssumme (Art. 24 Bst. g DBG).
✓	❑	Nettoeinnahmen von CHF 500.-: Sie hat ihr Auto einem Bekannten ausgeliehen, der ihr dafür diese CHF 500.- zahlte (Art. 20 Abs. 1 Bst. d DBG).
❑	✓	Spielbankengewinn (schweizerisches Spielcasino) CHF 1´000’000.- (Art. 24 Bst. i DBG)

Aufgabe 2.5 1.2.5

1. Er muss sich mindestens den Eigenmietwert als Einkommen anrechnen lassen; Aufrechnung (Art. 21 Abs. 1 Bst. b DBG):
   - Wenn sich die Liegenschaft als Privatvermögen qualifiziert: Eigenmietwert.
   - Wenn sich die Liegenschaft als Geschäftsvermögen qualifiziert: Marktmiete (Vermietung der Wohnung an den Einzelunternehmer, verrechneter Preis muss dem Drittvergleich standhalten).
2. Nein. Wohl würde als Eigenmietwert ein Einkommen von CHF 30'000.- besteuert, jedoch liegt im gleichen Umfang ein geschäftsnotwendiger Aufwand (Raumaufwand) vor.
3. Der Naturalbezug stellt steuerbares Einkommen dar (Aufrechnung im Sinne von Art. 16 Abs. 2 DBG).
4. Ja.
   - durch den Zweitverdienerabzug (Art. 33 Abs. 2 DBG).
   - durch geschäftsmässig begründeten Aufwand in Höhe der Lohnabzüge.
   - Die Frau kann allfällige Berufskosten, BVG-Abzug, sowie Abzug für die 3. Säule a geltend machen (soweit eingezahlt); optimiert kann so der Nettolohn kompensiert werden.
5. Aufhebung der gemeinsamen Besteuerung und Tarifwechsel zum Grundtarif nach Art. 36 Abs. 1 DBG für Durst (nicht für seine getrennt von ihm lebende Ehefrau, da das Kind bei ihr lebt, sie behält den Elterntarif (Art. 36 Abs. 2bis DBG).

   Die Kapitalzahlung gehört nach Art. 24 Bst. a DBG zur güterrechtlichen Auseinandersetzung, daher ist sie bei Durst nicht abziehbar und für seine von ihm getrenntlebende Ehefrau kein Einkommen.

   Nur tatsächlich gezahlte Alimente (Ehegatten- und Kinderalimente) können von Durst in Abzug gebracht werden. Seine von ihm getrenntlebende Ehefrau muss diese als Einkommen versteuern.

6. Durst kann diese Kosten nicht abziehen (Art. 33 Abs. 1 Bst. c, letzter Teilsatz DBG). Allerdings kann er den Unterstützungsabzug beanspruchen (Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG). Die Tochter muss die Beiträge nicht als Einkünfte versteuern (Art. 24 Bst. e DBG).

Aufgabe 2.6 1.2.5

Berechnung in TCHF:

• Anlagevermögen am 31.12.	20	
• Zuzüglich Abschreibungen	280	
Anlagevermögen am 1.1.	300	
• Steuerlich zulässige Abschreibung 40%	-120	
Anlagevermögen 31.12.	180	
Überhöhte Abschreibung und somit gewinnerhöhend: 280 – 120 =		160
Direkte Steuern, Art. 34 Bst. e DBG		50
Eigenlohn (für Einzelunternehmer kein geschäftsmässig begründeter Aufwand)		200
Geschäftsmässig nicht begründete Rückstellung für Investitionen, Art 29 DBG		100
Gewinn gemäss Erfolgsrechnung		10
Steuerbarer Reingewinn		520

Aufgabe 2.7 Multiple Choice 1.2.5

Richtig	Falsch	
❑	✓	Die Steuerbilanz darf nicht von der Handelsbilanz abweichen.
✓	❑	Die Steuerbehörden müssen bei der Veranlagung eines selbständig Erwerbenden nicht nur die steuerlichen, sondern auch die handelsrechtlich zwingenden Vorschriften beachten.
❑	✓	Kollektivgesellschafter versteuern den Lohn aus der Gesellschaft in ihrer persönlichen Steuererklärung, den Gewinn der Kollektivgesellschaft versteuert diese hingegen selbst.
✓	❑	Auf gewillkürtem Geschäftsvermögen nach Art. 18 Abs. 2 DBG dürfen die notwendigen Abschreibungen vorgenommen werden.
❑	✓	Die Zuteilung zum Geschäfts- oder Privatvermögen erfolgt bei der Kollektivgesellschaft primär nach der Nutzung.
❑	✓	Präponderanzmethode bedeutet, dass die Gegenstände nach der technisch-wirtschaftlichen Funktion (Buchhaltung) zugeordnet werden.
❑	✓	Die Vermögensstandmethode bedeutet, dass die Handelsbilanz auch zur Ermittlung des steuerbaren Gewinns herangezogen werden kann.
❑	✓	Eine Einzelunternehmung erwirtschaftete letztes Jahr einen Verlust von 30, dieses Jahr einen Gewinn von 60. Die weiteren Einkünfte betrugen im letzten Jahr 10, dieses Jahr 0, die zulässigen Abzüge in beiden Jahren je 20. Das steuerbare Einkommen für dieses Jahr beträgt 40 (Lösungshinweis: Der Vorjahresverlust von 30 kann verrechnet werden: 40 – 30 = 10)
✓	❑	Die echte und die buchmässige Realisation sind beide aus der Erfolgsrechnung ersichtlich.
✓	❑	Nicht gewinnstrebige Tätigkeit wird von der Steuerbehörde als Liebhaberei aufgefasst.

Aufgabe 2.8 Abschreibungen 1.2.5

In CHF	Jahr 1	Jahr 2	Berechnungen
Einkommen	+8’000	-1’600	Jahr 1: Handelsbilanz: 20’000 – 16’000 = 4’000 Steuerbilanz: 20’000 – 8’000 = 12’000 Jahr 2: Handelsbilanz: 4’000 – 3’200 = 800 Steuerbilanz: 12’000 – 4’800 = 7’200
Vermögen	+8’000	+6’400	

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Test 3 Berechnung des steuerbaren Einkommens 1.2.5

Aufgabe 3.1 1.2.5

Posten:	CHF
Nettolohn (Art. 17 DBG)	160‘000
Ertrag Liegenschaften (Art. 21 DBG)	30‘000
Zinsen aus Obligationen (Art. 20 DBG)	10‘000
Lottogewinn, steuerfrei (Art. 24 DBG)	0
Im Ausland erzielter Spielcasinogewinn (Berücksichtigung der bezahlten Quellensteuer von 20% als Gewinnungskostenabzug)	12‘000
Schenkung vom Onkel in bar (Art. 24 DBG)	0
Berufskosten (Art. 26 DBG)	-13‘000
Liegenschaftskosten (Art. 32 DBG)	-12‘000
Ertragsanteil der Leibrente nach Art. 22 Abs. 3 Bst. c DBG. Annahme 40%[21]	-2‘400
Schuldzinsen (Abzugsfähig nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG: 30‘000 + 10‘000 + 50‘000)	-90‘000
Steuerbares Einkommen	**94‘600**

Aufgabe 3.2 1.2.5

1. Jahreszins 2‘000
   Einmalzins 3‘000
   Gesamt 5‘000

2. Keine Steuerfolgen, privater steuerfreier Kapitalgewinn, da es sich um keine Obligation mit überwiegender Einmalverzinsung handelt (Umkehrschluss aus Art. 20 Abs. 1 Bst. b DBG).

3. Kapitalgewinn (550'000 – 250'000) 300‘000
   Anteilige Verwaltungskosten (5% von 300'000) -15‘000
   Anteilige Finanzierungskosten (4% von 250'000) -10‘000
   Nettoertrag 275‘000

   Verwaltungskosten 15‘000
   Finanzierungskosten 10‘000
   Nettoertrag (70% von 275‘000) 192‘500
   Steuerbare Einkünfte 217‘500

4. Dividende 7'500, Teilbesteuerung,
   Art. 20 Abs. 1bis DBG, steuerbar zu 70% 5’250

5. Steuerbare Einkünfte für alle Anleger (20%) 160‘000
   Quote Arie Kanarie (5% hiervon) 8‘000
   Vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. e DBG.

6. Steuerbare Einkünfte (483‘000 ./. 300‘000) 183‘000
   Vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG.[22]

7. Die Auszahlung erfolgt steuerfrei, Art. 24 Bst. b DBG.

[21] Annahme von 40% getroffen, weil diese Teilaufgabe basierend auf den Angaben in der Aufgabenstellung mit der Gesetzesänderung 2025 nicht mehr gelöst werden kann.

[22] Die Auszahlung gilt aufgrund der Altersschwelle (Auszahlung erst ab vollendeten Altersjahr 60) nicht als Vorsorge, daher ist die Ertragskomponente steuerbares Einkommen.

Aufgabe 3.3 1.2.5

Beschreibung:	CHF
Die handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung im Jahr 1 beträgt:	90‘000
Die steuerlich zulässige Abschreibung im Jahr 1 beträgt:	36‘000
Die steuerliche Einkommensaufrechnung im Jahr 1 gegenüber dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn beträgt:	+ 54‘000

Die handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung im Jahr 2 beträgt:	22‘500
Die steuerlich zulässige Abschreibung im Jahr 2 beträgt:	25‘200
Die steuerliche Einkommensminderung im Jahr 2 gegenüber dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn beträgt:	- 2‘700

Aufgabe 3.4 1.2.5

Ordentliches Einkommen	1. Tatsächlicher Einkauf	2. Fiktiver Einkauf
• Einkünfte aus selbständigem Erwerb	-20	-20
• Übrige Einkünfte	70	70
• Tatsächlicher Einkauf BVG	-120	0
Steuerbares Einkommen	-70	50

Gesondert zu besteuernder Liquidationsgewinn	1. Tatsächlicher Einkauf	2. Fiktiver Einkauf
• Privatentnahme Liegenschaft (Verkehrswert 2‘000 - Einkommenssteuerwert 600)	1‘400	1‘400
• Kapitalgewinn aus Verkauf Betrieb[23]	800	800
• Abzüglich des Überhangs aus Einkauf BVG, vgl. ordentliches Einkommen	-70	
• Abzüglich fiktiver Einkauf BVG		-120
Steuerbares Einkommen aus Liquidationsgewinn	2‘130	2‘080
Zum Steuersatz von 1/5	426	416

Gesondert zu besteuernde Kapitalleistung		2. Fiktiver Einkauf
Steuerbares = satzbestimmendes Einkommen	–	120
Zum Tarif von 1/5 gemäss Art. 36 Abs. 1, 2 und 2 bis DBG (vgl. Art. 37b Abs. 1 DBG)		

Aufgabe 3.5 Spezialprobleme bei der Gewinnermittlung 1.2.5

Zahlen in CHF.

Frage nach einer allfälligen Verlustverrechnung

- Vor Peters Tod gibt es keine Verluste zu verrechnen, da die Betriebsverluste vollumfänglich durch Liegenschaftsgewinne aufgefangen wurden.

[23] Einkommenssteuerwert Aktiven (Umlaufvermögen + mobile Sachanlagen) 1’300
vom Käufer übernommenes Fremdkapital -1’400
= betriebliches Eigenkapital gemäss Bilanz (negativ) -100
Verkaufspreis +700
Kapitalgewinn 800

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

- Auch dieses Jahr ist kein Verlust verrechenbar (Liegenschaftsgewinne 450‘000.-, Betriebsverluste in derselben Höhe).

Ermittlung des Kapitalgewinns beim Verkauf

- Beim Verkauf des Betriebs erfolgt eine Privatentnahme aller restlichen Liegenschaften (vgl. nachfolgend, Berechnungen zu den Liegenschaften), da diese nicht mitverkauft werden.
- Aus dem Verkauf des Betriebs resultiert folgendes Einkommen in CHF aus selbständigem Erwerb (auf die Geschwister aufzuteilen):

Bewegliche Betriebsaktiven	100‘000
Betriebliches Fremdkapital	380‘000
Betriebliches Eigenkapital (ohne Liegenschaften), negativ!	-280‘000
Verkaufspreis	60‘000
Kapitalgewinn aus Verkauf Betrieb	340‘000

- Für Renato ergibt sich keine privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung gemäss Art. 37b DBG, da er die geschäftliche Tätigkeit des geerbten Betriebs fortgesetzt hat.
- Petra hingegen kann das Privileg gemäss Art. 37b DBG beanspruchen, da der Erblasser die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung zugute gehabt hätte.
- Alternativ wäre ein Besteuerungsaufschub im Sinne von Art. 18a Abs. 3 DBG zu prüfen.[24] Da jedoch die Unternehmung in der Folge verkauft wird, wodurch die stillen Reserven sowieso realisiert werden, ist diese Variante nicht zu empfehlen.

Berechnungen zu den Liegenschaften:

Bereits vollzogen ist die Privatentnahme von zwei Einfamilienhäusern:	je
Buchwert vor Entnahme	10‘000
Versteuerte stille Reserven	3‘000
Einkommenssteuerwert	13‘000
Überführungswert	800‘000
Kapitalgewinn Zeitpunkt Entnahme	787‘000
• Davon wiedereingebrachte Abschreibungen (15'000 – 13'000)	2‘000
• Davon Wertzuwachsgewinn (800'000 – 15'000)	785‘000

Beide Geschwister könnten bei der Privatentnahme für den Wertzuwachsgewinn einen Besteuerungsaufschub bis zur späteren Veräusserung verlangen. Für Petras Teil wurde bereits zum Verkaufszeitpunkt über den Wertzuwachsgewinn abgerechnet. Für Renato würde bei Antrag die Abrechnung erst bei einem zukünftigen Verkauf erfolgen.

Die anderen acht Liegenschaften werden beim Verkauf des Betriebs dem Geschäftsvermögen entnommen (analoge Rechnung wie oben).[25]

Angesicht der künftigen Wertentwicklung müsste erwogen werden, auf den nicht verschuldeten Liegenschaften eine Hypothek aufzunehmen und über die stillen Reserven sofort abzurechnen, da ein Besteuerungsaufschub im Sinne von Art. 18a Abs. 1 DBG die künftige Wertentwicklung voll berücksichtigen würde (Wertsteigerung im Geschäftsvermögen und somit steuerbar).

Aufgabe 3.6 Berechnung des steuerbaren Einkommens eines Selbständigerwerbenden bei nicht ganzjähriger Steuerpflicht 1.2.5

Allen Zahlen in CHF.

Jahr 1, unterjährige Steuerpflicht von 7 Monaten, Geschäftsjahr 5 Monate. Vgl. Art. 3, vor allem Abs. 3 VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer: Vorliegendenfalls ist die unterjährige Steuerpflicht grösser als das unterjährige Geschäftsjahr

[24] Übernahme der stillen Reserven durch den weiterführenden Sohn, was die Erbauszahlung an Petra vermindern würde.

[25] Hinweis: Mangels Betriebserfordernis ist auch keine Umstrukturierung gemäss Art. 19 DBG möglich.

Steuerbares Einkommen	28‘500

Berechnung des satzbestimmenden Einkommens:

• Ordentlicher Gewinn (28‘500 + Bildung stiller Reserve Warenlagerdrittel 10‘000) = 38‘500	
• 38'500 umgerechnet auf 12 Monate, Umrechnung nach Massgabe der Steuerpflicht	66‘000
• Ausserordentlicher Aufwand, Bildung stiller Reserve Warenlagerdrittel	-10‘000
Satzbestimmendes Einkommen	56‘000

Jahr 2, ganzjährige Steuerpflicht

Steuerbares = satzbestimmendes Einkommen (Verlust 12’000)	0

Jahr 3, unterjährige Steuerpflicht von 9 Monaten, Geschäftsjahr 11 Monate. Vgl. Art. 3 vor allem Abs. 3 VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer: Die unterjährige Steuerpflicht ist kleiner als das unterjährige Geschäftsjahr.

Steuerbares Einkommen:

• Unternehmungsgewinn	67‘000
• Verlustvortrag (Verlust Jahr 2)	-12‘000
Steuerbares Einkommen	55‘000

Satzbestimmung:

• Ordentlicher Gewinn, Geschäftsjahr 11 Monate (67‘000 - 23‘000) = 44‘000	
• 44'000 umgerechnet auf 12 Monate (Umrechnung nach Massgabe Geschäftsjahr)	48‘000
• + Ausserordentlicher Ertrag ohne Umrechnung	23‘000
• ./. Verlustverrechnung ohne Umrechnung	12‘000
Satzbestimmendes Einkommen	59‘000

Aufgabe 3.7 Berechnung des steuerbaren Einkommens eines Selbständigerwerbenden bei ganzjähriger Steuerpflicht 1.2.5

Alle Zahlen in CHF. Abzüge Stand 1.1.2022.

Berechnung der zulässigen Berufskosten:

Fahrkosten wie gegeben, effektiv	2‘100
Mehrkosten der Verpflegung: 3‘200 : 12 x 3 (Dauer der Erwerbstätigkeit)	800
Übrige Berufskosten: 3% von 168‘000 (auf 12 Monate umgerechneter Nettolohn). Maximal 4‘000 : 12 x 3 (Dauer der Erwerbstätigkeit)	1‘000
Zulässige Berufskosten	3‘900

Jahr 1, ganzjährige Steuerpflicht

• Nettolohn	42‘000
• ./. Berufskosten, Berechnung vgl. oben	-3‘900
• Selbständiger Erwerb: Geschäftsabschluss 11 Monate, 88‘000 pro rata temporis auf das Jahr 1 und 2 zu verlegen 88‘000 : 11 x 8	64‘000
Steuerbares und satzbestimmendes Einkommen	102‘100

Jahr 2, ganzjährige Steuerpflicht

Selbständiger Erwerb, 88‘000 : 11 x 3 (vgl. oben unter Jahr 1)	24‘000
Steuerbares und satzbestimmendes Einkommen	24‘000

Jahr 3, ganzjährige Steuerpflicht

• Selbständiger Erwerb, Abschluss 1. April Jahr 2 – 31. März Jahr 3	150‘000
• Selbständiger Erwerb, Abschluss 1. April Jahr 3 – 31. Dezember Jahr 3, ordentlicher Gewinn + Liquidationsgewinn (keine privilegiere Besteuerung)	235‘000
Steuerbares und satzbestimmendes Einkommen	385‘000

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 3.8 Multiple Choice 1.2.5

1.	Richtig	Falsch	
	❑	✓	Alle Einkünfte der ganzen Familie sind in der Steuererklärung von Herrn und Frau Hunger anzugeben (Art. 9 Abs. 2 DBG).
	✓	❑	Einkommenssteuern und Vermögenssteuern sind direkte Steuern.
	✓	❑	Auf der Steuererklärung kann für drei Kinder der Kinderabzug geltend gemacht werden (Art. 35 DBG).
	✓	❑	Die Pauschalspesen zählen zu den Einkünften (Art. 17 DBG).
	✓	❑	Hunger muss die Berufsauslagen bis zur Höhe der zulässigen Pauschalen gemäss Verordnung über die Berufskosten nicht nachweisen (Umkehrschluss zu Art. 4 der Berufskostenverordnung).
	❑	✓	Im Gegensatz zu den geschäftlichen Schuldzinsen sind nachgewiesene private Schuldzinsen in unbeschränkter Höhe abziehbar (Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG).
	❑	✓	Der Erbanfall ist nicht beim Bund, wohl aber bei den kantonalen Steuern als Einkommen zu versteuern (Art. 24 Bst. a DBG; Art. 7 Abs. 4 Bst. c StHG).
	✓	❑	Hunger besitzt ein Bankkonto in Liechtenstein. Er muss die erhaltenen Zinsen in der Schweiz versteuern (Art. 20 DBG).
	✓	❑	Die Hunger AG hat ihren Sitz im Kanton Aargau. Hunger arbeitet auch dort. Er muss seinen Lohn aber im Wohnkanton versteuern (Art. 105 Abs. 1 DBG; Art. 3 StHG).
	❑	✓	Die von Hunger selbst getragenen Zahnarztkosten von CHF 4'000.- sind vollumfänglich abziehbar (Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG).
	❑	✓	Der Eigenmietwert ist als Einkommen zu versteuern. Wenn die Familie jedoch einen Monat in den Ferien weilt, so kann 1/12 des Eigenmietwerts abgezogen werden (wirtschaftliche Unternutzung, Art. 21 DBG).
	❑	✓	Bei den Liegenschafts-Unterhaltskosten können neben einer Pauschale von 20% des Eigenmietwerts auch noch die effektiven Unterhaltskosten abgezogen werden. Diese müssen jedoch belegmässig nachgewiesen werden können (Art. 5 VO über dem Abzug der Kosten von Liegenschaften des Privatvermögens bei der direkten Bundessteuer).
	❑	✓	Hungers alte, mittellose Mutter erhält neben einer AHV-Rente auch Ergänzungsleistungen der AHV. Diese Ergänzungsleistungen müssen nach Art. 22 Abs. 1 DBG als Einkommen versteuert werden (Art. 24 Bst. h DBG).

2.	Richtig	Falsch	
	❑	✓	Eintritt in die Mündigkeit per 31.3. dieses Jahres (Art. 5 VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer).
	✓	❑	Tod eines Ehegatten per 31.3. dieses Jahres (Art. 42 Abs. 3 DBG).
	✓	❑	Zuzug aus dem Ausland in die Schweiz per 31.3. dieses Jahres (Art. 40 Abs. 2 DBG).
	❑	✓	Kantonswechsel per 31.3. dieses Jahres (Art. 105 DBG).
	❑	✓	Heirat per 31.3. dieses Jahres (Art. 42 Abs. 1 DBG).
	❑	✓	Tatsächliche Trennung per 31.3. dieses Jahres (Art. 42 Abs. 2 DBG).

3.	Richtig	Falsch	
	❑	✓	Beim selbständigen Erwerb bildet der Geschäftsabschluss immer gleichzeitig auch die Steuerperiode (Art. 41 Abs. 2 ff DBG).
	✓	❑	Das Massgeblichkeitsprinzip bedeutet, dass die Handelsbilanz auch für die Steuern massgebend ist, soweit die steuerlichen Gewinnermittlungsregeln nicht verletzt sind.
	✓	❑	Die zwingenden Bewertungsvorschriften des Obligationenrechts sind für die Steuerverwaltung verbindlich.

Richtig	Falsch	
✓	❑	Beim Selbständigerwerbenden dürfen die direkten Steuern nicht dem Geschäftsaufwand belastet werden (Art. 34 Bst. e DBG).
✓	❑	Kennzeichen des steuerlich anerkannten selbständigen Erwerbs sind u.a. Einsatz von Arbeitsleistung und Kapital, frei bestimmte Selbstorganisation, systematische Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr und die Gewinnstrebigkeit.
✓	❑	Die Präponderanzmethode sagt aus, dass bei der Zuteilung von Geschäfts- und Privatvermögen keine Wertaufteilung vorgenommen werden darf, sondern dass der ganze Gegenstand entweder voll ins Geschäfts- oder voll ins Privatvermögen fällt (Art. 18 Abs. 2 DBG).
❑	✓	Versteuerte stille Reserven werden dem handelsrechtlich ausgewiesenen Eigenkapital dazugerechnet. So erhalten wir das der direkten Bundessteuer unterstehende steuerbare Geschäftsvermögen (Art. 1 DBG; der Bund kennt keine Vermögenssteuer).
✓	❑	Eine steuersystematische Realisation ist nicht aus der Erfolgsrechnung ersichtlich.
✓	❑	Im Rahmen der legalen Steuerplanung ist es nicht verboten, das bisher immer vorhandene Warendrittel aufzulösen und die Waren in Zukunft zum vollen Einstandswert zu bewerten, wenn dieser dem Zeitwert entspricht.
❑	✓	Die Einmalabschreibung ist gemäss Merkblatt der EStV (= Eidg. Steuerverwaltung) in allen Kantonen zulässig.
✓	❑	Ein Selbständiger, der bisher seinen Abschluss per 31. Januar vorgenommen hat, verlegt den nächsten Abschluss vor, und zwar bereits auf das Ende dieses Kalenderjahrs. Er muss die Gewinne beider Abschlüsse dieses Jahr als Einkommen versteuern.
❑	✓	Ersatzbeschaffungen sind bei der Kantons- und Gemeindesteuer, nicht jedoch bei der direkten Bundessteuer zulässig (Art. 30 DBG).
❑	✓	Sind Ersatzbeschaffungen steuerlich zulässig, so müssen sie in Anspruch genommen werden, ansonsten ein Verstoss gegen das Periodizitätsprinzip gegeben ist.
❑	✓	Rücklagen für eigene Forschungs und Entwicklungskosten sind für jedes Unternehmen zulässig (Art. 29 Abs. 1 Bst. d DBG; nur an Dritte zulässig).
❑	✓	Im Gegensatz zu Schmiergeldern dürfen Bestechungsgelder der steuerlichen Erfolgsrechnung belastet werden, sofern ihre Zahlung nachgewiesen ist (Art. 27 Abs. 3 DBG).
❑	✓	Bei der Einzelunternehmung fallen alle bilanzierten Gegenstände automatisch ins Geschäftsvermögen, da die Bilanzierung von Privatvermögen verboten ist.
❑	✓	Private Lebenshaltungskosten, die aus dem Bankkonto der Einzelunternehmung (Geschäftskonto) bezahlt werden, vermindern das steuerbare Einkommen.
✓	❑	Die Kommanditgesellschaft ist in der Schweiz grundsätzlich kein Steuersubjekt (Art. 10 DBG).
❑	✓	Mit der Aufwertung und späteren Wieder-Abschreibung von Vermögensgegenständen darf die steuerlich zulässige Verlustverrechnungsfrist von 7 Jahren erstreckt werden, wenn die Aufwertung handelsrechtlich zulässig ist.
❑	✓	Im Steuerrecht sind Rückstellungen für zukünftige Investitionen immer zulässig.
✓	❑	Beim selbständigen Erwerb müssen Verluste immer zuerst mit übrigem Einkommen verrechnet werden, nur ein allfälliger Negativsaldo nach dieser Verrechnung kann auf das Folgejahr übertragen werden (Art. 31 DBG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.3 Besteuerung juristischer Personen

1.3.1 Grundlagen

Aufgaben und Lösungen zu den Grundlagen finden Sie unter Ziffer 1.1

1.3.2 Gewinnsteuer und Kapitalsteuer

Aufgabe 1 Steuersubjekte und Steuerarten 1.3.2

1. Kapitalunternehmung

   - Emissionsabgabe auf Einbringung Eigenkapital
   - Mehrwertsteuer auf den Umsätzen
   - Gewinnsteuer auf dem Gewinn
   - Kapitalsteuer auf dem Kapital (nur auf Stufe Kanton)
   - Verrechnungssteuer auf geldwerten Leistungen
   - Im monistischen System (Handänderungs- und) Grundstückgewinnsteuer beim Verkauf von Liegenschaften (nur auf Stufe Kanton)

   Anteilsinhaber

   - Vermögenssteuer auf dem investierten Kapital (nur auf Stufe Kanton)
   - Einkommenssteuer auf dem Beteiligungsertrag und auf der Veräusserung von Beteiligungen des Geschäftsvermögens
   - Umsatzabgabe auf der Übertragung von Beteiligungsrechten
   - Rückforderung Verrechnungssteuer
   - Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer bei Kauf und Verkauf von Liegenschaften (nur auf Stufe Kanton)

2. Eigenkapital-Einbringung löst Emissionsabgabe auf Stufe Gesellschaft aus. Aufgrund des Freibetrags von CHF 1'000'000.- ist keine Abgabe geschuldet.

   Handänderungssteuer auf Stufe Gesellschaft/Anteilsinhaber auf Übertragung der Liegenschaft (in Prozenten vom Verkaufspreis), soweit vom kantonalen Recht vorgesehen.

   Grundstückgewinnsteuer auf Stufe Anteilsinhaber auf der Differenz Verkaufspreis und Anlagekosten.

   Verkehrsvorgänge bzw. Geschäftstätigkeiten der Aktiengesellschaft lösen verschiedene Steuern aus, wie Gewinn- und Kapitalsteuer, Mehrwertsteuer, Verrechnungssteuer, Umsatzabgabe, Handänderungs- und Grundstückgewinnsteuer.

Aufgabe 2 Gewinnsteuer Verein 1.3.2

Die Gewinnsteuer beträgt 4,25% des Reingewinnes. Gewinne unter CHF 5‘000.-- werden nicht besteuert.

Im vorliegenden Fall hat der Verein eine Gewinnsteuer von CHF 3'400.--, also 4,25% von CHF 80‘000.--, zu entrichten (vgl. Art. 71 DBG).

Aufgabe 3 Gewinnermittlung 1.3.2

3.1 Berechnung des steuerbaren Gewinns 1.3.2

Steuerperiode	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4
Reingewinn gemäss Erfolgsrechnung	300'000	-200'000	100'000	200'000
Verrechenbare Vorjahresverluste nach Art. 67 DBG		100'000 100'000	-100'000	 -100'000
Steuerbarer Reingewinn	300'000	0	0	100'000

Hinweis: Bei der direkten Bundessteuer wird keine Kapitalsteuer geschuldet. Das Kapital ist lediglich auszuweisen.

3.2 Bemessungsrechtliches 1.3.2

	Jahr 1 1.7. - 31.12.	Jahr 2 1.1. - 31.12.
Steuerbarer Reingewinn in CHF	60'000	90'000

Die Bemessungsregeln nach Art. 79 DBG wurden eingehalten. Es ergeben sich in beiden Geschäftsjahren keine steuerlichen Korrekturen. Der jeweils in der Handelsbilanz ausgewiesene Reingewinn entspricht dem steuerbaren Gewinn.

3.3 Berechnung der geschuldeten Steuer 1.3.2

Direkte Bundessteuer, Zahlen in CHF:

- Gewinnsteuer: 8.5 % von 500'000 (Art. 68 DBG) 42'500
- Die direkte Bundessteuer kennt keine Kapitalsteuer.

3.4 Berechnung des steuerbaren Gewinns 1.3.2

	TCHF	
Jahresgewinn	60	
• Aufrechnung unzulässiges Delkredere (Verbucht 1'000; zulässig 5% von 4'000 = 200)	+800	
• Aufrechnung Rückstellung Steuern zwecks neuer Berechnung	+1'800	
• Aufrechnung Erhöhung Rücklagen Forschungs- und Entwicklungskosten zwecks neuer Berechnung	+500	
• Aufrechnung freiwillige Leistungen (Zuwendungen) zwecks neuer Berechnung	+800	
Total (Steuerbarer Gewinn 100% + 20% Steuern +10% Forschungs- und Entwicklungskosten + 20% Freiwillige Leistungen)	3'960	150%
Steuerbarer Gewinn	2'640	100%

3.5 Steuerliche Korrekturen und Steuerrückstellung 1.3.2

	Vorkolonne CHF bzw. %	Total CHF
Reingewinn Handelsbilanz		100'000
Steuerliche Korrekturen in CHF: • Rückstellung Prozessrisiko 100'000, davon werden jedoch steuerlich nur 50'000 anerkannt; Aufrechnung 50'000 • Aufrechnung offensichtlich überhöhter Spende an eine nach Art. 56 Bst. g DBG steuerbefreite juristische Person zwecks neuer Berechnung	50'000 200'000	 250'000

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Zwischentotal (100% + 25% Steuern + maximal 20% freiwillige Zuwendung)	145%	350‘000
• Abzüglich freiwilliger Zuwendungen	20%	-48‘275
• Abzüglich Steuerrückstellung	25%	-60‘345
Steuerbarer Reingewinn (nach Steuern)	100%	241‘380

Aufgabe 4 Ersatzbeschaffung 1.3.2

4.1 Neuausrichtung betrieblicher Tätigkeit 1.3.2

Die Möglichkeit der Ersatzbeschaffung ist zu prüfen (Art. 64 DBG), wonach stille Reserven auf Ersatzgüter übertragen werden können. Mit Ausnahme der neuen Beteiligung liegt betriebsnotwendiges Anlagevermögen vor:

	Bewegliche Anlagen in TCHF	Liegenschaft in TCHF
Stille Reserven auf den verkauften Gütern	200	2‘000
Übertragbar auf neue Güter	200	1‘500
Steuerbarer Gewinn auf Realisation[26]	0	500

Hinweis: Der Buchwert darf nach Ersatzbeschaffung nicht kleiner sein als vor Ersatzbeschaffung. Vorliegendenfalls wäre bei Übertrag der stillen Reserven von 2’000 der Buchwert der Liegenschaft nach Ersatzbeschaffung noch 1’500, ergo um 500 kleiner. Daher können nur 500 übertragen werden und 500 sind als realisierte Reserven zu verbuchen. Dass 500 stillen Reserven realisiert werden, sehen Sie auch sofort, weil Verkaufspreis der alten Liegenschaft um 500 höher ist als der Kaufpreis der neuen Liegenschaft.

4.2 Neuausrichtung Betriebstätigkeit 1.3.2

Alle Zahlen in TCHF:

1. **Ermittlung Kapitalgewinn aus Verkauf des bisherigen Restaurationsbetriebs:**

Erlös	500
./. Gewinnsteuerwert	-400
Kapitalgewinn (stille Reserven)	100

Da die neuen beweglichen Anlagen für 700 angeschafft und somit die 500 Erlös vollständig reinvestiert werden, können die gesamten stillen Reserven auf die Ersatzgüter übertragen werden. Es ergibt sich somit kein steuerbarer Gewinn anlässlich der Ersatzbeschaffung.

Ermittlung Kapitalgewinn aus Verkauf der Betriebsliegenschaft:

Erlös	2‘200
./. Gewinnsteuerwert Betriebsliegenschaft	-1‘800
Kapitalgewinn (stille Reserven)	400

Da der Erlös aus der verkauften Liegenschaft (2‘200) nicht vollständig in die Ersatzliegenschaft (2‘050) investiert wird, bleiben 150 als Desinvestition in der Hand der Peteran AG. In diesem Umfang ist keine Ersatzbeschaffung möglich.

Eine Übertragung der stillen Reserven auf bewegliche Anlagegüter kommt nach Art. 64 Abs. 1, 2. Satz DBG, ebenfalls nicht in Betracht.

Steuerbarer Gewinn (nicht reinvestierter Teil des Gewinns)	150
Steuerneutral übertragbare stille Reserven Liegenschaft (400 - 150)	250

2. Alternativ ist keine Übertragung auf im Rahmen des Liegenschaftshandels erworbenen Liegenschaften (= zum Umlaufvermögen gehörend) möglich, da Ersatzbeschaffung nur in Form von betriebsnotwendigen Anlagegütern, nicht aber in Form von Umlaufvermögen, zulässig ist.

[26] Es ist kein Übertrag der stillen Reserven der Liegenschaft auf die Fahrzeuge möglich!

3. Ersatzbeschaffung ist nicht möglich, da Vorräte Umlaufvermögen darstellen.

Erlös	250
Gewinnsteuerwert	150
Stille Reserven	**100**
Neukauf	660
Neubildung stiller Reserven (Warendrittel)	**220**

Gewinnwirksam in diesem Zusammenhang wären somit folgende Positionen:

Realisation stille Reserven beim Verkauf	100
Neubildung des Warenlagerdrittels	-220
Veränderung des Warenlagerdrittels (Aufwand und somit gewinnschmälernd)	**120**

4. Ja, die Ersatzbeschaffung kann geltend gemacht werden, d.h. die Übertragung der stillen Reserven auf die Ersatzbeteiligung ist zulässig. Rechtsquelle ist Art. 64 Abs. 1 bis DBG. Kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen:
   - Verkauf von mindestens 10%
   - Haltedauer der bisherigen Beteiligung mindestens 1 Jahr
   - Kauf einer Beteiligung (keine Mindestquote an der Ersatzbeteiligung) mindestens im Umfang der Reinvestition (vorliegend 250)

Aufgabe 5 Kapitaleinlageprinzip 1.3.2

1. Direkte Bundessteuer auf Stufe Gesellschaft: Realisation der stillen Reserven = steuerbarer Gewinn von TCHF 3‘000.

2. Der Verrechnungssteuer unterstehen folgende Leistungen in TCHF (vgl. u.a. Art. 4 ff, Art. 5 Abs. 1bis in Verbindung mit Art. 5 Abs. 2 septies VStG).

• Agio 1995	200
• Agio 2005 = Reserven aus Kapitaleinlagen	0
• Zuwachskapital (übrige Reserven und Gewinnvortrag)	3‘800
• Stille Reserven	3‘000
• Gesamt	7‘000
• Davon 35% Verrechnungssteuer	2‘450

   Die Verrechnungssteuer ist aufgrund der Barausschüttung zu entrichten. Deshalb ist kein Meldeverfahren zulässig.

2. Vermögensertrag Beteiligte = Liquidationsüberschuss in TCHF (3'799 + 1 +200 + 3'000; vgl. u.a. Art. 20 Abs. 1 Bst. c und Abs. 3 DBG):

• Peter Durst: 95% x 7‘000 x 70%	4‘655	Teilbesteuert nach Art. 20 Abs. 1bis DBG
• Renata Trinkert: 5% x 7‘000	350	Keine Teilbesteuerung

Aufgabe 6 Sitzverlegung 1.3.2

Richtig	Falsch	
❑	✓	Sitzverlegungen ins Ausland stellen steuerneutrale Kapitaleinlagen dar, die keine Steuerfolgen nach DBG auslösen (Art. 61b Abs. 1 und 80 Abs. 2 DBG).
✓	❑	Anlässlich der Sitzverlegung erzielt die Sasa AG einen steuerbaren Gewinn von 600 (Differenz Verkehrswert 3’800 zu Gewinnsteuerwert 3’200).
❑	✓	Wenn beim Auslandwegzug kein Geschäftsabschluss vorgenommen wird, entfällt mangels dieses Abschlusses eine Besteuerung allfälliger stiller Reserven (Art. 79 Abs. 3 DBG).
✓	❑	Der Betrag von 1‘900 (realisierte stille Reserven 600 + übrige Reserven 1’300, vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. c und Abs. 1 bis DBG) stellt für den Aktionär steuerbares Einkommen dar, wobei die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG geltend gemacht werden kann.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Richtig	Falsch	
❑	✓	Der Betrag von 1‘300 stellt für den Aktionär steuerbares Einkommen dar, wobei die Teilbesteuerung geltend gemacht werden kann.
❑	✓	Wenn der Auslandwegzug im Laufe des Kalenderjahrs erfolgt, fallen in der Schweiz in diesem Jahr bei der wegziehenden juristischen Person aufgrund des Zuzugsprinzips keine Steuern an.

Aufgabe 7 Gewinnermittlung Diverses 1.3.2

7.1 Multiple Choice 1.3.2

	Richtig	Falsch	
1.	✓	❑	Art. 125 Abs. 3 DBG
2.	✓	❑	Art. 65 DBG
3.	✓	❑	Art. 125 Abs. 3 DBG
4.	❑	✓	
5.	❑	✓	
6.	✓	❑	Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG
7.	✓	❑	
8.	❑	✓	Merkblatt A/1995 – Geschäftliche Betriebe, Ziffer 4
9.	✓	❑	Art. 62 DBG und Merkblatt A/1995 – Geschäftliche Betriebe
10.	❑	✓	Merkblatt A/1995 – Geschäftliche Betriebe, Fussnote 2
11.	❑	✓	
12.	✓	❑	Art. 63 DBG
13.	✓	❑	Art. 58 Abs. 1 Bst. b und Art. 62 DBG
14.	❑	✓	
15.	✓	❑	Art. 63 DBG
16.	✓	❑	Art. 63 Abs. 2 DBG
17.	❑	✓	Art. 66 DBG.
18.	❑	✓	
19.	✓	❑	Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG
20.	✓	❑	
21.	❑	✓	Es liegt eine Gewinnvorwegnahme vor.
22.	✓	❑	
23.	✓	❑	
24.	✓	❑	Hinweis: Trifft nur zu, wenn die Beteiligten diese Leistung nicht als Einkommmen versteuert haben (z.B. übersetzter Lohn) bzw. wenn die Leistung beim Empfänger nicht abzugsberechtigt ist (z.B. zahlt die Gesellschaft zulasten der Erfolgsrechnung Schuldzinsen von Beteiligten). In diesen Fällen resultiert aufgrund der Teilbesteuerung sogar eine Einkommensverminderung.
25.	✓	❑	

	Richtig	Falsch	
26.	❑	✓	
27.	✓	❑	Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG
28.	❑	✓	Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG
29.	✓	❑	
30.	✓	❑	
31.	✓	❑	Art. 59 Abs. 2 Bst. c DBG.

7.2 Ersatzbeschaffung 1.3.2

1. Art. 30 DBG.
2. Nein.[27]
3. Nein.

7.3 Ersatzbeschaffung Liegenschaft 1.3.2

Betragsangaben in CHF.

1. Verkaufspreis 2‘600‘000.- abzüglich Buchwert (Gewinnsteuerwert) 1’600‘000.- ergibt einen steuerbaren Kapitalgewinn von 1‘000‘000.-.
2. Der Buchwert (Gewinnsteuerwert) nach Ersatzbeschaffung muss mindestens gleich gross sein wie vor Ersatzbeschafung (1’600‘000.-) oder der gesamte Verkaufspreis muss wieder in die neue Liegenschaft reinvestiert werden. Die neue Liegtenschaft muss einen Verkehrswert und somit Kaufpreis von mindestens 2‘600‘000.- haben.

7.4 Echte und unechte Sanierungsgewinne 1.3.2

1. Nein. Diese Aussage gilt für unechte Sanierungsgewinne.
2. Nein. Diese Aussage gilt für echte Sanierungsgewinne.

7.5 Sitzverlegung 1.3.2

1. Ein Kantonswechsel kann ohne steuerlichen Folgen vollzogen werden, sofern vor Sitzverletzung weder Aktiven veräussert noch Aktiven aufgewertet wurden (Art. 60 Bst. b DBG, für die örtliche Zuständigkeit Art. 105 DBG).
2. Bei Verlegung des Sitzes und der Verwaltung in das Ausland werden die bisher nicht versteuerten stillen Reserven der schweizerischen Steuerhoheit entzogen. Über die latent steuerbaren stillen Reserven ist abzurechnen (Art. 61b Abs. 1 und Art. 80 Abs. 2 DBG).

7.6 Kollektive Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz 1.3.2

Die kollektiven Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz unterliegen der Gewinnsteuer für den Ertrag aus direktem Grundbesitz. Mithin beläuft sich der steuerbare Gewinn auf CHF 300‘000.- (Art. 66 Abs. 3 DBG).

[27] Auf kantonaler Ebene ist bezüglich der Grundstückgewinnsteuer auf Liegenschaften des Privatvermögen im Rahmen von Art. 12 Abs. 3 Bst. e StHG eine Ersatzbeschaffung möglich.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

7.7 Verein 1.3.2

1. Die Gewinnsteuer beträgt 4,25% des Reingewinnes. Gewinne unter 5‘000.- werden nicht besteuert. Im vorliegenden Fall hat der Verein eine Gewinnsteuer von 4,25% von 8‘000.- zu entrichten (Art. 71 DBG).
2. Der Gewinn wird gemäss Art. 66a DBG nicht besteuert.

7.8 Erfolgsneutrale Vorgänge 1.3.2

Vgl. hiezu Art. 60 DBG.

7.9 Ausnahmen von der Steuerpflicht 1.3.2

Vgl. hiezu Art. 56 DBG.

7.10 Steuerbaren Gewinn 1.3.2

• Saldo der Erfolgsrechnung	100‘000
• Zuzüglich übeberhöhte Abschreibung auf Maschinen (80‘000 statt 199‘999) [28]	119‘999
Steuerbarer Gewinn	219‘999

7.11 Abschreibungen 1.3.2

Gemäss Mertkblatt A 1995 – geschäftliche Betriebe, Ziffer 4, werden kantonal zulässige Sofortabschreibungen auch bei der direkten Bundessteuer akzeptiert, soweit die Sofortabschreibung über längere Zeit zum gleichen Resultat führt wie eine Normalabschreibung. Bei einer Autovermietungsfirma, die ihre Autos alle zwei Jahre ersetzt, ist dies der Fall. Abschreibungsuntergrenze ist der Wiederverkaufswert des Fahrzeuges. Die Abschreibungen sind somit zu akzeptieren, falls sie der Kanton in diesem Mass zulässt.

1.3.3 Zeitliche Bemessung

Aufgabe 1 Steuererklärungsverfahren und örtliche Zuständigkeit 1.3.3

Im Sinne des Zuzugsprinzips erfolgt das Steuererklärungsverfahren für die kantonalen Steuern wie auch für die direkte Bundessteuer durch den Kanton, in dem die juristische Person am Ende der Steuerperiode ihren steuerrechtlichen Sitz hat, vgl. Art. 105 Abs. 3 DBG, siehe auch Art. 20 ff StHG.

- Im interkantonalen Verhältnis hat die Steuerpflichtige nur eine Steuererklärung einzureichen. Sie kann eine Kopie der Steuererklärung des Sitzkantons den weiteren im Verfahren beteiligten Kantonen zustellen.
- Der Zuzugskanton bedient den Wegzugskanton mit einer Kopie seiner Steuererklärung bzw. mit einer Steuerausscheidung.
- Bei Erwerb oder Aufgabe eines Nebensteuerdomizils durch eine Gesellschaft mit Sitz in einem anderen Kanton ist ebenfalls von den Verhältnissen während der Steuerperiode auszugehen. Insoweit besteht auch hier für das Nebensteuerdomizil eine Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode.

Anders als bei den natürlichen Personen erfolgt bei den juristischen Personen im Wegzugsjahr zwischen den beteiligten Kantonen eine Steuerausscheidung pro rata temporis. Dabei ist von den Verhältnissen während der Steuerperiode auszugehen, insoweit besteht sowohl im Wegzugs- als auch im Zuzugskanton eine Steuerpflicht für die ganze Steuerperiode.

[28] Buchwert vor Abschreibung: 200'000.- und nach Abschreibung 1. Steuerlich zulässige Abschreibung 40% von 200'000.- = 80'000.-

Die direkte Bundessteuer wie auch viele Kantone wenden einen proportionalen Tarif für die juristischen Personen an. Vorteil: Bei der direkten Bundessteuer wie auch auf Stufe der kantonalen Steuern ergeben sich keine unterjährigen Steuerpflichten mit Satzumrechnung.

Zu beachten bleibt:

Weiterhin ist jedoch bei den kantonalen Steuern mit renditeabhängigen Tarifen von einer unterjährigen Steuerpflicht mit Satzbestimmung auszugehen

- bei Sitzverlegung in das Ausland,
- bei Abschluss der Liquidation,
- bei Aufgabe des Nebensteuerdomizils (Liegenschaft; Betriebsstätte) durch eine juristische Person mit Sitz im Ausland.

Neben rein rechnerischen Aspekten ist wohl auch ein wesentlicher Vorteil, dass Grossunternehmungen profitieren, indem bei hohen Gewinnen keine prozentuale Verschärfung hingenommen werden muss.

Aufgabe 2 Zeitliche Bemessung bei der Gewinnsteuer 1.3.3

2.1 Verlegung Bilanzstichtag 1.3.3

1. Gemäss Art. 79 Abs. 1 DBG wird die Steuer vom Reingewinn für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben. Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr (Art. 79 Abs. 2 DBG). Mit Ausnahme des Gründungsjahres muss in jedem Kalenderjahr ein Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt und eingereicht werden (Art. 79 Abs. 3 DBG). Das Vorgehen der Aktiengengesellschaft ist demzufolge steuerlich zulässig.
2. Steuer- und Bemessungsperiode: 1.7.Vorjahr – 30.06. Jahr 1 und 1.7. Jahr 1 – 31.12. Jahr 2.

2.2 Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr 1.3.3

1. Steuerperiode = Geschäftsjahr (Art. 79 Abs. 2 DBG): 1.1. – 31.12. Jahr 1.
2. Bemessungsperiode = Steuerperiode (Art. 80 Abs. 1 DBG): 1.1.– 31.12.Jahr 1.
3. Steuerbarer Reingewinn: 500'000.- (ausgewiesener Reingewinn, da keine steuerlichen Gewinnkorrekturen vorgenommen wurden, vgl. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG).

2.3 «Gebrochenes Geschäftsjahr» 1.3.3

1. Steuerperiode = Geschäftsjahr (Art. 79 DBG): 1.7. Jahr 1 – 30.6. Jahr 2.
2. Bemessungsperiode = Steuerperiode (Art. 80 Abs. 1 DBG): 1.7. Jahr 1 – 30.6. Jahr 2.
3. Steuerbarer Reingewinn: CHF 400'000.- (ausgewiesener Reingewinn, da keine steuerlichen Gewinnkorrekturen vorgenommen wurden; Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG).

2.4 Unterjähriges Geschäftsjahr 1.3.3

1. Steuerperiode = Geschäftsjahr (Art. 79 DBG): 1.1. – 30.6.
2. Bemessungsperiode = Steuerperiode (Art. 80 abs. 1 DBG): 1.1. – 30.6.
3. Der steuerbare Reingewinn beträgt CHF 1'000'000.-. Er entspricht dem ausgewiesenen Reingewinn inkl. Kapitalgewinn, da keine steuerlichen Gewinnkorrekturen vorgenommen wurden, vgl. Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG. Wird eine Kapitalgesellschaft aufgelöst, so werden die unversteuerten stillen Reserven zusammen mit dem Reingewinn des letzten Geschäftsjahres besteuert (Art. 80 Abs. 2 DBG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.3.4 Kapitaleinlagen und Kapitalentnahmen

Aufgabe 1 Verdeckte Vorteilszuwendung 1.3.4

- Das vom Anteilsinhaber in die Gesellschaft investierte Vermögen unterliegt auf Ebene Kanton sowohl auf Stufe Gesellschaft der Kapitalsteuer als auch auf Stufe Gesellschafter der Vermögenssteuer (= wirtschaftliche Doppelbelastung).
- Die Gewinnausschüttungen (offene wie verdeckte) der Unternehmung unterliegen auf Stufe Gesellschaft der Gewinnsteuer und auf Stufe Gesellschafter der Einkommenssteuer (= wirtschaftliche Doppelbelastung).
- Begriff der verdeckten Vorteilszuwendung: Leistungen der Gesellschaft an ihr oder dem Aktionär nahestehende Personen ohne entsprechende oder nicht marktkonforme Gegenleistung, welche sie an einen Dritten nicht erbracht hätte, und im Wissen der Beteiligten, in Form von
  - verdeckten Gewinnausschüttungen (geschäftsmässig nicht begründete Aufwandbelastungen)
  - Gewinnvorwegnahmen (unverbuchte Erträge)

  Bei der Verrechnungssteuer wird der Begriff geldwerte Leistungen verwendet.

Aufgabe 2 Verdeckte Vorteilszuwendung 1.3.4

Direkte Bundessteuer[29]:

1. Simuliertes Darlehen, da keinem Drittvergleich standhaltend. Ein Dritter würde einer vermögenslosen Person kein Darlehn in dieser Höhe gewähren. Aufrechnung bei der Gesellschaft im Umfang und im Zeitpunkt der Abschreibung (CHF 200'000.-) und beim Aktionär das gesamte Darlehen (CHF 400‘000.-) zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung, d.h. zu 70% der Bruttoleistung (Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG).
2. Gewinnvorwegnahme bei den nicht in der Gesellschaft verbuchten Umsätzen: Aufrechnung bei der Gesellschaft und beim Gesellschafter unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung.
3. Der Wechsel ist ein Nonvaleur. Einkommensaufrechnung beim Aktionär zum Verkaufszeitpunkt an die Gesellschaft unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung und Gewinnaufrechnung bei der Gesellschaft im Zeitpunkt der Abschreibung.

Verrechnungssteuer:

Alle Ausschüttungen (1 – 3) unterliegen der Verrechnungssteuer. Da die Leistungen nicht ordnungsgemäss deklariert werden, erfolgt ist mit einer «Aufrechnung ins Hundert» zu rechnen. Die Verrechnungssteuer muss entrichtet werden und sie ist aus den folgenden Gründen nicht rückforderbar

- die Leistungen wurden vorsätzlich nicht ordnungsgemäss deklariert (vgl. Art. 23 VStG),
- und zudem liegt Steuerumgehung vor (vgl. Art. 21 Abs. 2 VStG).

Aufgabe 3 Verdeckte Vorteilszuwendung 1.3.4

Beträge in CHF.

1. Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung infolge überpreislicher Einbringung einer Beteiligung. Im Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufs ist beim Alleinaktionär die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert in der Höhe von 900'000.- zum steuerbaren Einkommen unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung aufzurechnen. Bei der Nana AG wird zum Zeitpunkt der Abschreibung diese in der Höhe von 900‘000.- nicht zum Abzug zugelassen.

[29] Hinweis: Zudem ist strafrechtlich mit der Einleitung eines Hinterziehungsverfahrens, allenfalls auch Steuerbetrugsverfahrens, zu rechnen. Dies gilt auch bezüglich der Verrechnungssteuer.

2. Die Umsatzprovision in der Höhe von 200'000.- ist sowohl beim Alleinaktionär als auch bei der Nana AG zum Zeitpunkt des Geldflusses als Gewinnvorwegnahme aufzurechnen, beim Alleinaktionär unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung.

Aufgabe 4 Verdecktes Eigenkapital 1.3.4

1. Kein verdecktes Eigenkapital, da der Darlehensgeber ein Dritter ist. Keine steuerlichen Korrekturen.

2. Alle Beträge in TCHF. Verdecktes Eigenkapital:

Position	Verkehrswert	Fremdkapital maximal in %[30]	Fremdkapital maximal
Flüssige Mittel	200	100%	200
Forderungen aus LL	600	85%	510
Vorräte	1‘000	85%	850
Mobile Sachanlagen	2‘200	50%	1‘100
Total			**2‘660**

Ausgewiesenes Fremdkapital	3‘900
Maximal zulässiges Fremdkapital	2‘660
Differenz	1‘240

Da mindestens 1‘240 Darlehensschulden gegenüber Peter Durst vorhanden sind, liegt in dieser Höhe verdecktes Eigenkapital vor.

Gesamtes Darlehen	1‘500
Davon verdecktes Eigenkapital	1‘240
Rest = zulässiges Darlehen	260
Gezahlter Zins: 2% von 1‘500	30
Zulässiger Zins: 3% von 260, gerundet	8
Geschäftsmässig nicht begründeter Zinsaufwand	22

Gewinnsteuer: Erhöhung des steuerbaren Gewinns um 22 (geschäftsmässig nicht begründeter Zinsaufwand).[31]

Verrechnungssteuer: geldwerte Leistung 22, Aufrechnung ins Hundert: 22 x 100 / 65 = 34 (gerundet), Verrechnungssteuer 35% hiervon = 12 (gerundet) ist zu entrichten.

Einkommenssteuer: Voll versteuert wurden bereits die ganzen gezahlten Zinsen in Höhe von 30, enthaltend die zu viel gezahlten Zinsen im Betrage von 22. Dieser Betrag unterliegt der Teilbesteuerung: 22 x 70% = 15 (gerundet). Dies ergibt eine Einkommensverminderung von 7 (30 Deklariert – 8 zulässiger Zins - 15 aufgerechnete verdeckte Vorteilszuwendung).

3. Verdecktes Eigenkapital in CHF:

Position	Verkehrswert TCH	Fremdkapital maximal in %	Fremdkapital maximal
Flüssige Mittel	200	100%	200
Forderungen aus LL	600	85%	510
Vorräte	1‘200	85%	1‘020
Mobile Sachanlagen	3‘800	50%	1‘900
Total			**3‘630**

[30] Gemäss Kreisschreiben 1997 EStV Nr. 6.

[31] Hinweis: Das steuerbare Kapital (kantonale Steuern) beträgt 1‘340, bestehend aus dem Aktienkapital (100) zuzüglich des verdeckten Eigenkapitals (1‘240), vgl. Art. 29a StHG. Gegebenenfalls wird die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet (Art. 30 Abs. 2 StHG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Ausgewiesenes Fremdkapital	3‘900
Maximal zulässiges Fremdkapital	3‘630
Differenz	270

In mindestens dieser Höhe ist eine Darlehensschuld gegenüber Peter Durst vorhanden, somit liegt in dieser Höhe verdecktes Eigenkapital vor.

Gesamtes Darlehen	1‘500
Davon verdecktes Eigenkapital	270
Rest = zulässiges Darlehen	1‘230
Gezahlter Zins: 2% von 1‘500	30
Zulässiger Zins: 3% von 1‘230, gerundet	37
Geschäftsmässig nicht begründeter Zinsaufwand	0

Gewinnsteuer: Keine Korrektur. Es liegt zwar verdecktes Eigenkapital vor, jedoch kein geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand.[32]

Da keine geldwerte Leistung an den Aktionär vorliegt, ergeben sich weder Verrechnungs- noch Einkommenssteuerfolgen.

Aufgabe 5 Sanierungsfälle 1.3.4

5.1 Verbuchung echter und unechter Sanierungsgewinne 1.3.4

1. Alle Zahlen in TCHF.

Buchungen Sanierungskonto:

Umlaufvermögen / Sanierungskonto	à fonds-perdu Zahlung	250
Sanierungskonto / Reserven aus Kapitaleinlagen	Ausgleich Verlustvortrag	250

Aktiven	TCHF	Passiven	TCHF
Umlaufvermögen	350	Fremdkapital	650
Anlagevermögen	600	Aktienkapital	300
		Reserven aus Kapitaleinlagen	250
		Verlustvortrag	-250
Bilanzsumme	**950**	**Bilanzsumme**	**950**

Unechte Sanierung und somit steuerlich nicht erfolgswirksam. Der noch verrechenbare Verlustvortrag beträgt 250 (gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG)

2. **Buchungen Sanierungskonto:**

Fremdkapital / Sanierungskonto	Forderungsverzicht Gläubiger	150
Aktienkapital / Sanierungskonto	Herabsetzung Aktienkapital	100
Sanierungskonto / Verlustvortrag	Verlustverrechnung	150
Sanierungskonto / Reserven aus Kapitaleinlagen	offene Kapitaleinlage	100
Umlaufvermögen / Aktienkapital	Wiedereinzahlung Aktienkapital	100

Aktiven	TCHF	Passiven	TCHF
Umlaufvermögen	200	Fremdkapital	500
Anlagevermögen	600	Aktienkapital	300
		Reserven aus Kapitaleinlagen	100
		Verlustvortrag	-100
Bilanzsumme	**800**	**Bilanzsumme**	**800**

[32] Hinweis: Das steuerbare Kapital (kantonale Steuern) beträgt 370, bestehend aus dem Aktienkapital (100) zuzüglich des verdeckten Eigenkapitals (270), vgl. Art. 29a StHG. Gegebenenfalls wird die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet (Art. 30 Abs. 2 StHG).

Beim Forderungsverzicht der Gläubiger handelt es sich um einen echten Sanierungsgewinn, der auch steuerlich erfolgswirksam ist. Somit ist der Verlust in der Höhe von 150 verrechnet. Hingegen handelt es sich bei der Kapitalherabsetzung und Wiedereinzahlung um einen unechten Sanierungsgewinn, sodass steuerlich der Verlust in Höhe von 100 in zukünftigen Steuerjahren nach Massgabe von Art. 67 Abs. 1 DBG noch verrechnet werden kann.

3. **Buchungen Sanierungskonto:**

Fremdkapital / Sanierungskonto	Forderungsverzicht Gläubiger	50
Umlaufvermögen / Sanierungskonto	à fonds-perdu Zahlung	200
Sanierungskonto / Verlustvortrag	Verlustverrechnung	50
Sanierungskonto / Reserven aus Kapitaleinlagen	Ausgleich Verlustvortrag	200

Aktiven	**TCHF**	**Passiven**	**TCHF**
Umlaufvermögen	300	Fremdkapital	600
Anlagevermögen	600	Aktienkapital	300
		Reserven aus Kapitaleinlagen	200
		Verlustvortrag	-200
Bilanzsumme	**900**	**Bilanzsumme**	**900**

Beim Forderungsverzicht der Gläubiger handelt es sich um einen echten Sanierungsgewinn, der auch steuerlich erfolgswirksam ist. Somit ist der Verlust in der Höhe von 50 verrechnet. Hingegen handelt es sich bei der à fonds-perdu Zahlung der Aktionäre um einen unechten Sanierungsgewinn, sodass steuerlich der Verlust in Höhe von 200 in zukünftigen Steuerjahren nach Massgabe von Art. 67 Abs. 1 DBG noch verrechnet werden kann.

5.2 Verlustverrechnung (alle Zahlen in TCHF) 1.3.4

10	**11**	**12**	**13**	**14**	**15**	**16**	**17**	**18**	**19**	**20**	**21**	**22**
-1'500	-200[33]	-300	-400	800	-200	-300	-500	1’000	-600	1’200	300	400
+800 -700				-800 0								
+500 -200								[34]-500 500				
	+200 0							-200 300				
		+300 0						-300 0				
			+400 0							-400 800		
					+200 0					-200 600		
						+300 0				-300 300		
							+300 -200			-300 0		
							+200 0				-200 100	
									+100 -500		-100 0	
									+400 -100			-400 0
-200	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**-100**	**0**	**0**	**0**

[33] Der à fonds-perdu-Zuschuss stellt eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage dar. Deshalb bleibt der verrechenbare Verlust unverändert.

[34] In Anwendung von Art. 67 Abs. 2 DBG (zeitlich unlimitierte Verlustverrechnung bei echtem Sanierungsgewinn) kann der Verlust aus dem Jahr 10 noch mit 500 (teil-)verrechnet werden.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

5.3 Sanierung und Aufwertung Immobilien (praktische Anwendung) 1.3.4

Alle Beträge in TCHF.

1. **Handelsrecht**

Der handelsrechtliche Sanierungsbegriff kann aus Art. 725 OR abgeleitet werden. Im konkreten Fall liegt gemäss Art. 725 Abs. 2 OR eine Überschuldung vor, weil der Verlustvortrag grösser ist als das Eigenkapital beziehungsweise die Ansprüche der Gläubiger nicht mehr mit den vorhandenen Aktiven gedeckt sind. In diesem Fall muss eine Zwischenbilanz zu Fortführungs- oder Veräusserungswerten erstellt werden. Diese wird der Revisionsstelle zur Prüfung vorgelegt. Ergibt sich aus der Zwischenbilanz, dass die Forderungen weder zu Fortführungs- noch Veräusserungswerten gedeckt sind, so hat der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen, sofern nicht die Anteilsinhaber im Ausmass der Unterdeckung bezüglich ihren Forderungen gegenüber der Gesellschaft im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten.

Im konkreten Fall hat der Verwaltungsrat als erste Sanierungsmassnahme beschlossen, die Immobilien im Sinn von Art. 670 Abs. 1 OR aufzuwerten. Dabei ist handelsrechtlich im Betrag der Aufwertung über den Anschaffungswert eine Aufwertungsreserve zu bilden (Art. 670 OR).

Eine Sanierung im steuerrechtlichen Sinn liegt vor, wenn eine echte Unterbilanz beziehungsweise eine Überschuldung vorliegt. Im konkreten Fall ist die Nana AG überschuldet. Es gelten die Ausführungen zum handelsrechtlichen Sanierungsbegriff.

Ziel der Sanierung in handelsrechtlicher wie steuerrechtlicher Hinsicht ist die Gesundung von Unternehmen. Voraussetzung hierfür ist die Sanierungswürdigkeit und –fähigkeit der Gesellschaft. Eine Sanierung ist möglich über die Herabsetzung und Wiedereinzahlung des Grundkapitals, die Verminderung oder Umwandlung bestehender Verbindlichkeiten, die Zuführung von neuem Kapital sowie die Fusion mit einer kapitalkräftigen Unternehmung.

Steuerrecht

- Echte Sanierungsgewinne stellen steuerbaren Gewinn dar.

  Alle zulasten des echten Sanierungsgewinnes vorgenommene Abschreibungen, Rückstellungen und Verlustausbuchungen gelten steuerlich als vorgenommen: Forderungsverzicht unbeteiligter Dritter, à fonds-perdu Zuschüsse unbeteiligter Dritter; Forderungsverzicht Aktionäre, sofern das Darlehen nicht erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurde und unter gleichen Umständen von unabhängigen Dritten auch zugestanden worden wäre.

- Unechte Sanierungsgewinne sind steuerlich erfolgsneutrale Kapitaleinlagen.

  Alle zulasten des unechten Gewinnes verbuchten geschäftsmässig begründeten Abschreibungen, Rückstellungen und (zeitlich unbeschränkten) Verlustausbuchungen gelten steuerlich als nicht erfolgt. Sie können im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften später steuerwirksam geltend gemacht werden: Leistungen der Aktionäre in Form von Kapitalherabsetzungen und nachfolgenden Wiedereinzahlungen[35], à-fonds-perdu Zuschüsse und Forderungsverzichte, sofern das Darlehen erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurde und unter gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wäre (oder beim Verzicht auf verdecktes Eigenkapital).

- Keine Sanierung liegt vor, wenn eine Teil-Gesundung aus eigener Kraft erfolgt (Innen-finanzierung).

  Die Gesellschaft ist nach der Sanierung immer noch überschuldet. Die Gesellschaft steht vor der Auflösung bzw. die Gesellschaft ist wirtschaftlich liquidiert oder übt keine Tätigkeit mehr aus, ist in Nachlassliquidation oder Konkurs, verfügt weder über offene noch stille Reserven oder die getroffenen Massnahmen bewirken keinen vollständigen Ausgleich der Verluste. Es bleiben 400 Verluste ungedeckt.[36] Mit diesen Sanierungshandlungen wurde keine echte Sanierung (Gesundmachung) durchgeführt bzw. erreicht.

[35] Ein einfacher Kapitalschnitt stellt keine steuerlich akzeptierte Sanierungshandlung dar.

[36] Reserven 200 + Aufwertung 1'100 = 1'300. Abzüglich handelsrechtlich notwendige Abschreibungen 700 + Verlustvortrag insgesamt 1'000 = 1'700. 1'700 – 1'300 = 400 ungedeckte Verluste.

2. Buchungssätze (Zahlen in TCHF)

Konto		Konto	Betrag TCHF
Gewinnreserven	an	Vorjahresverluste	200
Immobilien	an	Aufwertungsreserve	1'100
Abschreibung	an	Maschinen	700
Jahresverlust	an	Abschreibung	700

Handelsbilanz der A AG per 31.12. Jahr 10 nach Aufwertung (Zahlen in TCHF)

Aktiven		Passiven	
Flüssige Mittel	100	Verbindlichkeiten aus LL	500
Forderungen aus LL	300	Bankkredite	1'000
Vorräte	100	Hypotheken	2'500
Maschinen	300	Aktienkapital	300
Immobilien[37]	3'100	Aufwertungsreserven	1'100
		Gewinnreserven	0
		Jahresverlust	-1'000
		Vorjahresverluste	-500
Bilanzsumme	**3'900**	**Bilanzsumme**	**3'900**

3. Aufwertungsreserven sind nicht steuerneutral, zumal die Verrechnung von Verlustvorträgen im Vordergrund steht und die aufgewerteten Aktiven wieder Abschreibungen auslösen können. Handelsrechtlich dürfen solche Aufwertungsreserven in der Handelsbilanz nicht direkt mit dem Bilanzverlust saldiert werden. Steuerrechtlich ist die Aufwertung in der Steuerbilanz zuerst mit dem Periodenergebnis und erst dann mit den Vorjahresverlusten zu verrechnen.[38]

   Es liegt keine Sanierungsmassnahme im Sinn des Steuerrechts vor. Nach Auffassung der ESTV handelt es sich bei der Aufwertung über den Anschaffungswert bzw. Herstellungskosten um einen steuerbaren Ertrag. Die Verlustverrechnungsmöglichkeit wird nicht ausgedehnt (Art. 67 Abs. 1 DBG), weil keine Leistung (Zufluss) durch den Aktionär oder einen Dritten geleistet wird.

   Zudem muss gemäss Art. 62 Abs. 3 DBG beachtet werden, dass Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, nur vorgenommen werden können, wenn die Aufwertung handelsrechtlich zulässig war und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung nach Art. 67 Abs. 1 DBG verrechenbar gewesen wären.

4. **Direkte Bundessteuer:**

   Durch die Aufwertung der Immobilien im Umfang von 1'100 realisiert das sanierungsbedürftige Unternehmen einen steuerbaren Ertrag gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG. Zudem muss beachtet werden, dass die Gewinnsteuerwerte durch die steuerwirksame Aufwertung erhöht wurden.

   Kantone mit monistischem System:

   Die Aufwertung über den Anschaffungswert löst keine Gewinnsteuer aus, da ein allfälliger Wertzuwachs der Grundstückgewinnsteuer untersteht. Bei einer Aufwertung über die Anlagekosten der Liegenschaft wird diese bei der Kantons- und Gemeindesteuer nicht nachvollzogen resp. mit einer «Aufwertungsreserve» (=Minusreserve[39]) wieder eliminiert.[40] Somit werden bei der Kantons- und Gemeindesteuer erst erfolgswirksame Abschreibungen toleriert, wenn die «Minusreserve» wieder aufgelöst ist.[41]

   Kantone mit dualistischem System:

   Vergleiche Ausführungen zur direkten Bundessteuer

[37] Der ausgewiesene Buchwert entspricht dem Anschaffungswert. Der Verkehrswert wird auf 3'100 geschätzt.
[38] Es gibt aber auch Kantone, die die Verrechnung solcher Aufwertungsgewinne zuerst mit den Vorjahresverlusten und erst dann mit dem Periodenergebnis zulassen. Für die direkte Bundessteuer wird gemäss Aussage der EStV das jeweils im Kanton geltende System übernommen.
[39] «Minusreserve an Immobilien».
[40] Deshalb ergeben sich bei der Kantons- und Gemeindesteuer im Vergleich zur direkten Bundessteuer unterschiedliche Steuerbilanzen.
.[41] Beim Eigenkapital muss somit eine Minusreserve gebildet werden.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

5. Steuerbilanz der Nana AG per 31.12.2017 nach Aufwertung (Zahlen in TCHF)

Dualistisches System und direkte Bundessteuer:

Aktiven	TCHF	Passiven	TCHF
Flüssige Mittel	100	Verbindlichkeiten aus LL	500
Forderungen aus LL	300	Bankkredite	1’000
Vorräte	100	Hypotheken	2’500
Maschinen	300	Aktienkapital	300
Immobilien	3’100	Gewinnreserven	0
		Jahresverlust	0
		Vorjahresverluste	-400
Bilanzsumme	**3’900**	**Bilanzsumme**	**3’900**

In der Steuerbilanz wird der ausserordentliche Gewinn infolge Aufwertung von 1'100 zuerst mit dem Jahresverlust von 1‘000 und dann den Vorjahresverlusten von 500 verrechnet (Art. 67 Abs. 1 DBG). Somit resultiert noch ein Vorjahresverlust von 400.

Monistisches System:

Aktiven	TCHF	Passiven	TCHF
Flüssige Mittel	100	Verbindlichkeiten aus LL	500
Forderungen aus LL	300	Bankkredite	1’000
Vorräte	100	Hypotheken	2’500
Maschinen	300	Aktienkapital	300
Immobilien	3’100	Gewinnreserven	0
Korr. Immobilien	-1’100	Jahresverlust	0
		Vorjahresverluste	-400
		Minusreserve	-1’100
Bilanzsumme	**2’800**	**Bilanzsumme**	**2’800**

Aufgabenstellung zur Variante:

6. Buchungen

Konto		Konto	Betrag TCHF
Gewinnreserven	an	Vorjahresverluste	200
Immobilien	an	Aufwertungsreserve	1’100
Abschreibung	an	Maschinen	700
Jahresverlust	an	Abschreibung	700
Aktienkapital	an	Vorjahresverlust	500
Aktienkapital	an	Jahresverlust	600
Fremdkapital	an	Sanierungskonto	500
Aufwertungsreserve	an	Aktienkapital	1’100
Sanierungskonto	an	Jahresverlust	400
Sanierungskonto	an	Sanierungsrückstellung	100

7. Handelsbilanz der A AG per 31.12.2017 nach Sanierung (Zahlen in TCHF)

Aktiven		Passiven	
Flüssige Mittel	100	Verbindlichkeiten aus LL	500
Forderungen aus LL	300	Bankkredite	500
Vorräte	100	Hypotheken	2’500
Maschinen	300	Sanierungsrückstellung	100
Immobilien	3’100	Aktienkapital	300
		Gewinnreserven	0
		Jahresverlust	0
		Vorjahresverluste	0
Bilanzsumme	**3’900**	**Bilanzsumme**	**3’900**

Die Umwandlung der Aufwertungsreserve in Aktienkapital gemäss Art. 671 Bst. b OR sowie die Kapitalherabsetzung stellen steuerneutrale Sanierungsmassnahmen dar.

Der Forderungsverzicht durch die Bank stellt eine echte Sanierungsleistung dar und ist steuerlich erfolgswirksam. Die zu Lasten des Sanierungsertrags vorgenommene Verlustausbuchung gilt als steuerlich erfolgt.

Die Sanierungsrückstellung, die anlässlich der Sanierung gebildet wurde, erfolgt insgesamt aus einem echten Sanierungsertrag und ist geschäftsmässig begründet. Sie gilt somit als Fremdkapital.

Bei der direkten Bundessteuer resultieren aufgrund der Aktienkapitalherabsetzung und der Umwandlung der Aufwertungsreserve in Aktienkapital keine direkten Folgen bei der Gewinnsteuer (steuerneutraler Vorgang).

Hingegen stellt die Umwandlung der Aufwertungsreserve in Aktienkapital eine Gratiskapitalerhöhung mit den bekannten Steuerfolgen bei den Inhabern der Beteiligungsrechte dar, wenn der Beschluss betreffend Kapitalherabsetzung und Kapitalerhöhung zu Lasten der Aufwertungsreserve im gleichen Betrag nicht anlässlich derselben Generalversammlung getroffen wird.

Der Forderungsverzicht durch die Bank im Betrag von 500 stellt einen erfolgswirksamen Gewinn dar. Dieser Gewinn kann mit zeitlich unbeschränkten Verlusten verrechnet werden (Art. 67 Abs. 2 DBG). Im konkreten Fall wird der echte Sanierungsertrag mit dem Jahresverlust von 400 verrechnet und die restlichen 100 werden für die Bildung der Sanierungsrückstellung, welche geschäftsmässig begründet ist (geplante Reorganisationskosten), verwendet.

Nach diesen Sanierungsmassnahmen entspricht somit die Handelsbilanz der Steuerbilanz.

5.4 Sanierung mittels Zuschusses à fonds-perdu durch die Schwestergesellschaft (praktische Anwendung) 1.3.4

1. Buchungssätze (in TCHF):

Flüssige Mittel	an	Sanierungskonto	700
Sanierungskonto	an	Vorjahresverluste	700

Handelsbilanz der Putan AG per 31.12. Jahr 16 nach Sanierung:

Aktiven	**TCHF**	**Fremdkapital**	**TCHF**
Flüssige Mittel	800	Verbindlichkeiten aus LL	300
Forderungen aus LL	900	Bankkredite	700
Vorräte	1’000	Darlehen Trumpan AG	1’500
Maschinen	200	Aktienkapital	500
		Jahresverlust Jahr 16	-100
		Vorjahresverluste Jahr 14-15	0
Bilanzsumme	**2’900**	**Bilanzsumme**	**2’900**

2. Steuerbilanz der Putan AG per 31.12. Jahr 16 nach Sanierung (in TCHF):

Aktiven	**TCHF**	**Passiven**	**TCHF**
Flüssige Mittel	800	Verbindlichkeiten aus LL	300
Forderungen aus LL	900	Bankkredite	700
Vorräte	1’000	Darlehen Trumpan AG	1’500
Maschinen	200	Aktienkapital	500
		Ausgleichsreserve[42]	700
		Jahresverlust Jahr 16	-100
		Vorjahresverluste Jahr 14- 15	-700
Bilanzsumme	**2’900**	**Bilanzsumme**	**2’900**

[42] Keine steuerlich zu akzeptierenden Reserven aus Kapitaleinlagen, da diese in der Handelsbilanz nicht auf ein gesondertes Konto verbucht wurden. Schliesslich wurde der Verlust in der Handelsbilanz ausgebucht.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

3. Direkte Steuern (Gewinnsteuer Putan AG, Zahlen in TCHF)

   Bei der Putan AG stellt der Zuschuss eine verdeckte Kapitaleinlage der Muttergesellschaft von 700 dar, die steuerlich nicht erfolgswirksam ist (unechter Sanierungsgewinn). Die zu Lasten des Sanierungsertrags vorgenommenen Verlustausbuchungen gelten steuerlich als nicht erfolgt.

4. Direkte Steuern (Gewinnsteuer Trumpan AG, Zahlen in TCHF)

   Bei der Vorteilszuwendung durch die Schwestergesellschaft Lala AG kommt bei juristischen Personen das Buchwert- und Gestehungskostenprinzip zur Anwendung. Die Trumpan AG hat einen Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung an der Lala AG im Umfang von 100. Diese Abschreibung kann steuerlich nicht geltend gemacht werden, da sie auf eine Desinvestition zurückzuführen ist. Die Gestehungskosten und die Gewinnsteuerwerte an der Lala AG müssen zwingend um 100 abnehmen. Als Gegenbuchung muss die Trumpan AG die Investition an der Putan AG um 100 aktivieren. Die Gestehungskosten und Gewinnsteuerwerte an der Putan AG nehmen somit zwingend um 100 zu.[43] Die Gestehungskosten und Gewinnsteuerwerte bleiben gesamthaft für beide Beteiligungen betrachtet jedoch unverändert.

   Bei Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften, die den Drittvergleich nicht standhalten, realisiert die Muttergesellschaft keinen steuerbaren Beteiligungsertrag.

5. Direkte Steuern (Gewinnsteuer Lala AG, Zahlen in TCHF)

   Bei der Lala AG fällt kein steuerwirksamer, geschäftsmässig begründeter Aufwand an, sondern sie erbringt eine geldwerte Leistung bzw. verdeckte Vorteilszuwendung an die Trumpan AG von 700.[44] Bei der leistenden Lala AG wird eine Gewinnaufrechnung von 700 vorgenommen.

6. Direkte Steuern (Einkommenssteuer Schneck)

   Bei einer Vorteilszuwendung an eine sanierungsbedürftige Schwestergesellschaft erhält der Aktionär als natürliche Person grundsätzlich einen geldwerten Vorteil aus der Beteiligung an der entreicherten Schwestergesellschaft.[45] Diesen geldwerten Vorteil legt er in die begünstigte Gesellschaft ein (Dreiecks-theorie).[46]

5.5 Diverse Sanierungshandlungen 1.3.4

1. Der Forderungsverzicht durch Herrn Schneck wird grundsätzlich den Forderungsverzichten von Dritten gleichgestellt. Im Zeitpunkt der Darlehensgewährung wurde das Darlehen ordentlich verzinst. Somit kann davon ausgegangen werden, dass ein Dritter ein solches Darlehen auch gewährt hätte. Dieses Darlehen qualifiziert sich deshalb als echter Sanierungsgewinn.

2. Für die Beurteilung des Forderungsverzichts durch den Aktionär ist auf die Situation der Darlehensgewährung abzustellen. Der Umstand, dass das Darlehen der Trumpan AG nie durch die Nana AG verzinst worden ist, spricht dafür, dass ein unabhängiger Dritter kein solches Darlehen gewährt hätte. Somit ist dieses Darlehen als unechter Sanierungsgewinn zu qualifizieren.

3. Qualifikation der übrigen Sanierungsmassnahmen

   Echte Sanierungsgewinne

   - Forderungsverzicht durch die Lieferanten
   - Forderungsverzicht durch die Bank

[43] Buchungssatz: Beteiligung Putan AG an Beteiligung Lala AG TCHF 100.
[44] Buchungssatz: Reserven an Flüssige Mittel TCHF 700.
[45] Vgl. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG und ggf. Art. 20 Abs. 1bis DBG.
[46] Um die Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er nach Auffassung der ESTV jedoch vorgängig der Transaktion die sogenannte «modifizierte» Dreieckstheorie mit Revers beantragen, soweit kein latentes Ausschüttungssubstrat (offene und stille Reserven) verloren geht. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung als Ausschüttung, sofern er die Beteiligungsrechte an der begünstigten sanierungsbedürftigen Gesellschaft nicht innerhalb von fünf Jahren veräussert. Im konkreten Fall kann Herr Schneck jedoch die «modifizierte» Dreieckstheorie nicht beantragen, da Ausschüttungssubstrat (übrige Reserven) verloren geht. Er realisiert steuerbares Einkommen aus Beteiligung von TCHF 700 (unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG).

Unechte Sanierungsgewinne

- Kapitalherabsetzung mit anschliessender Kapitalerhöhung (Harmonika)
- Zuschüsse à fonds-perdu durch Herrn Schneck
- Zuschüsse à fonds-perdu durch die Trumpan AG

4. Damit der steuerlich massgebende Verlustvortrag (nach Sanierung) berechnet werden kann, müssen die Verlustvorträge in die folgenden drei Gruppen unterteilt werden:

   - bereits verwirkt,
   - noch verrechenbar und
   - Periodenverlust.

   Gemäss Art. 67 Abs. 2 DBG können alle drei Gruppen mit echten Sanierungsleistungen verrechnet werden.

   Ausgehend von den einzelnen oben beurteilten Sanierungsmassnahmen können die Sanierungsgewinne folgendermassen unterteilt werden (ZU:

Echte Sanierungsgewinne	Forderungsverzicht Schneck	100
	Forderungsverzicht Lieferant	50
	Forderungsverzicht Bank	50
Unechte Sanierungsgewinne	Forderungsverzicht Trumpan AG	400
	Harmonika	1’000
	Zuschuss à fonds-perdu Schneck	100
	Zuschuss à fonds-perdu Trumpan AG	100

   Ermittlung des steuerrechtlichen Verlustvortrags (Zahlen in TCHF):

Geschäfts-jahre	**Verlust**	**Verrechnung als unechte Sanierungsge-winne**	**Verrechnung als echte Sanierungs-gewinne**	**Restbetrag**	**Rückstellung**
4-8	- 400	0	200	[47]200	
9-15	- 1'000	1'000	0		
16	- 100	100	0		
Bildung Rück-stellung			0		100
Überschuss		400	0		
Total		1’500	200	200	100

5. Bilanz per 31.12. Jahr 16 nach der Sanierung (Zahlen in TCHF)

Aktiven		**Passiven**	
Flüssige Mittel	1’300	Verbindlichkeiten aus LL	950
Forderungen aus LL	500	Bankkredite	50
Vorräte	1’500	Darlehen Herr Schneck	200
Diverse Immobilien	3’000	Darlehen Trumpan AG	3’600
Beteiligung T AG	300	Hypothek	400
		Rückstellungen	200
		Aktienkapital	1’000
		Reserven aus Kapitaleinlagen	1’500
		Gewinnreserven	0
		Jahresverlust Jahr 16	-100
		Vorjahresverluste Jahre 9-15	-1’000
		Vorjahresverluste Jahre 4-8	-200
Bilanzsumme	**6’600**	**Bilanzsumme**	**6’600**

[47] Gelten steuerlich als verwirkte Verlustvorträge, welche nicht mehr verrechnet werden können (ausser im Rahmen einer allfälligen weiteren Sanierung mit echten Sanierungsgewinnen).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

6. Der Forderungsverzicht stellt bei Herrn Schneck einen einkommenssteuerrechtlich nicht abzugsfähigen privaten Kapitalverlust dar.

7. Forderungsverzichte, die als unechte Sanierungsmassnahme qualifizieren, stellen bei den Gesellschaftern zu aktivierende Investitionen dar. Somit wird der Forderungsverzicht in einem ersten Schritt im Beteiligungskonto der Nana AG aktiviert[48] und anschliessend wird die Beteiligung an der Nana AG auf den Verkehrswert abgeschrieben. Die Gestehungskosten der Beteiligung Nana AG werden im Ausmass der Kapitaleinlage erhöht. Die Abschreibung auf der Beteiligung an der Nana AG reduziert die Gestehungskosten nicht, sondern lediglich den Gewinnsteuerwert. Wiedereingebrachte Abschreibungen sind voll steuerbar und berechtigen nicht zum Beteiligungsabzug (Art. 62 Abs. 4 DBG i.V. mit Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG).

8. Die Forderungen, auf welche die Lieferanten beziehungsweise die Bank im Rahmen der Sanierung verzichten, sind dem Geschäftsvermögen zugeordnet. Die Lieferanten beziehungsweise die Bank können diese Verzichte erfolgs- und steuerwirksam abschreiben. Das steuerbare Einkommen beziehungsweise der steuerbare Gewinn vermindert sich im Umfang des Forderungsverzichts.

9. Der Zuschuss stellt für Herrn Schneck einen einkommenssteuerrechtlich nicht abzugsfähigen, privaten Kapitalverlust dar.

10. Der Zuschuss stellt für die Trumpan AG eine gewinnwirksame Sanierungsaufwendung dar. In einem ersten Schritt wird die à fonds-perdu Zahlung im Beteiligungskonto aktiviert und anschliessend wird die Beteiligung auf den Verkehrswert abgeschrieben. Die Gestehungskosten der Beteiligung werden im Umfang der Kapitaleinlage erhöht. Die Abschreibung reduziert die Gestehungskosten nicht. Wiedereingebrachte Abschreibungen sind voll steuerbar und berechtigen nicht zum Beteiligungsabzug.[49]

11. Kapitaleinlageprinzip

    11.1 Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 14 vom 1. Juli 1981 der ESTV gelten Forderungsverzichte durch Aktionäre als Kapitaleinlagen und damit als unechte Sanierungserträge:

    - wenn und soweit Aktionärsdarlehen vor der Sanierung steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurden;
    - bei Aktionärsdarlehen, die erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurden und unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wären.

    Unter dem Kapitaleinlageprinzip gilt der Forderungsverzicht durch den Gesellschafter, soweit er unechten Sanierungsgewinn darstellt und wenn der Forderungsverzicht in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto verbucht wird, als offene Kapitaleinlage und kann gemäss gemäss Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden. Sofern und soweit die Reserven aus Kapitaleinlagen nicht durch Sanierungsmassnahmen vernichtet werden, gelten sie steuerrechtlich als Kapitaleinlage.

    11.2 Unter dem Kapitaleinlageprinzip gelten Zuschüsse à fonds-perdu durch den Gesellschafter oder Genossenschafter, welchen der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto verbucht werden, als offene Kapitaleinlage und können steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden. Sofern und soweit die Reserven aus Kapitaleinlagen nicht durch Sanierungsmassnahmen vernichtet werden, gelten sie steuerrechtlich als Kapitaleinlage.

[48] Buchungssatz: Beteiligung Nana AG an Darlehen Nana AG 400.
[49] Vgl. Art. 62 Abs. 4 DBG i.V. Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG.

5.6 Verlustverrechnung 1.3.4

Zahlen in TCHF												
4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
-1'500	[50]-200	-300	-400	+800	-200	+300	-500	+1'000	-600	+1'200	-300	+400
+800 -700				-800 0								
+300 -400						-300 0						
+400 0								[51]-400 600				
	+200 0							-200 400				
		+300 0						-300 100				
			+100 -300					-100 0				
			+300 0							-300 900		
					+200 0					-200 700		
							+500 0			-500 200		
									+200 -400	-200 0		
									+400 0			-400 0
0	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**-300**	**0**

5.7 Sanierung 1.3.4

Leistung	**Echte Sanierungs-gewinne**	**Unechte Sani-erungsgewinne bzw. Kapitaleinlage**
Verzicht Banken	150	
Harmonika		200
Verzicht Aktionäre auf ihr Darlehen	50	0
Total echter Sanierungsgewinn	200	
Total unechter Sanierungsgewinn		200

Der unechte Sanierungsgewinn stellt eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage dar, d.h. eine Einlage in die Reserven aus Kapitaleinlagen. In dieser Höhe ist der Verlust noch nicht verrechnet: Die Verlustverrechnung in den Folgejahren ist unter Einhaltung der Frist gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG zulässig.

Der echte Sanierungsgewinn stellt steuerbarer Gewinn dar, jedoch erfolgt eine zeitlich unlimitierte Verlustverrechnung. Das bedeutet, dass zuerst der älteste Verlust von 50 verrechnet wird.

Bilanz nach der Sanierung:

- Das betriebliche Anlagevermögen ist in einem ersten Schritt um 150 abgeschrieben worden, wodurch der Bestand noch 600 beträgt, und der Verlustvortrag 400.
- Nach der Sanierung sind noch 200 Verlustvortrag und Reserven aus Kapitaleinlagen in gleicher Höhe vorhanden.

[50] À fonds-perdu-Zuschüsse von Anteilsinhabern stellen keinen steuerbaren Gewinn dar.
[51] Zeitlich unlimitierte Verlustverrechnung gemäss Art. 67 Abs. 2 DBG.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aktiven	TCHF	Passiven	TCHF
Umlaufvermögen	400	Darlehen Aktionär	0
Betriebliches Anlagevermögen	600	übriges Fremdkapital	600
		Aktienkapital	400
		Reserven aus Kapitaleinlagen	200
		Verlustvortrag	-200
Bilanzsumme	**1'000**	**Bilanzsumme**	**1'000**

5.8 Sanierung 1.3.4

a) Qualifizierung der Sanierungsgewinne in TCHF:

Sanierungshandlung	Echter Sanierungsgewinn	Unechter Sanierungsgewinn
Harmonika		[52]1'000
Beteiligte zahlen kurzfristige Schulden		1'000
Total	**0**	**2'000**

Bei der Sanierung wird kein steuerbarer Gewinn erzielt, es handelt sich durchwegs um erfolgsneutrale Kapitaleinlagen (Art. 60 DBG).

Die Verluste aus den Jahren 4-10 können im Jahr 11 noch verrechnet werden (Art. 67 Abs. 1 DBG, insgesamt TCHF 1'880.

Verrechnungssteuer: Die Reserven aus Kapitaleinlagen müssen der EStV mit Formular 170 gemeldet werden (Art. 5 Abs. 1bis in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1^{septies} VStG).

Bilanz nach der Sanierung:

Aktiven	TCHF	Fremdkapital	TCHF
Flüssige Mittel	200	Darlehen Beteiligte	1'500
Forderungen aus LL	300	Verbindlichkeiten aus LL	1'500
Vorräte	1'500	Hypothek	1'900
Mobile Sachanlagen	1'000	Reserven aus Kapitaleinlagen	2'000
Immobile Sachanlage	2'900	Stammkapital	1'000
		Verlustvortrag	-2'000
Bilanzsumme	**5'900**	**Bilanzsumme**	**5'900**

b) Qualifizierung der Sanierungsgewinne in TCHF:

Sanierungshandlung	Echter Sanierungsgewinn	Unechter Sanierungsgewinn
Darlehensverzicht Beteiligte	1'500	
Forderungsverzicht Banken	500	
Total	**2'000**	**0**

Bei der Sanierung wird ein steuerbarer Gewinn von 2'000 erzielt. Die Verluste werden demnach bei der Sanierung verrechnet, dies zeitlich unlimitiert (Art. 67 Abs. 2 DBG). Daher ergibt sich für die Folgejahre keine Verlustverrechnung mehr. Keine Steuerfolgen für die Verrechnungssteuer.

Bilanz nach der Sanierung:

Aktiven	TCHF	Fremdkapital	TCHF
Flüssige Mittel	200	Darlehen Beteiligte	0
Forderungen aus LL	300	Verbindlichkeiten aus LL	2'000
Vorräte	1'500	Reserven aus Kapitaleinlagen	0
Mobile Sachanlagen	1'000	Stammkapital	1'000
		Verlustvortrag	0
Bilanzsumme	**3'000**	**Bilanzsumme**	**3'000**

[52] 2'900 ./. 1'900

c) Qualifizierung der Sanierungsgewinne in TCHF:

Sanierungshandlung	Echter Sanierungsgewinn	Unechter Sanierungsgewinn
Harmonika		600
Darlehensverzicht Beteiligte	150	
Forderungsverzicht Banken	250	
Total	**400**	**600**

Bei der Sanierung wird ein steuerbarer Gewinn von 400 erzielt, bei den restlichen 600 handelt es sich um erfolgsneutrale Kapitaleinlagen (Art. 60 DBG).

Bei der Sanierung werden die ältesten Verluste in der Gesamthöhe von 400 verrechnet, d.h.:

Jahr	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Ergebnis	-20	-80	-20	-110	-70	-120	-100	-160	-120	-1'200
Verrechnet mit echten Sanierungsgewinnen	+20	+80	+20	+110	+70	+100				
Noch nicht verrechnet						-20	-100	-160	-120	-1'200

Die Verluste aus den Jahren 6 (restliche 20) und 7-10 (voll) können in den Folgejahren unter Beachtung der Fristen gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG weiterhin verrechnet werden.

Verrechnungssteuer: Die Reserven aus Kapitaleinlagen müssen der EStV mit Formular 170 gemeldet werden (Art. 5 Abs. 1^{bis} in Verbindung mit Art. 5 Abs. $1^{septies}$ VStG).

Bilanz nach der Sanierung:

Aktiven	TCHF	Fremdkapital	TCHF
Flüssige Mittel	800	Darlehen Beteiligte	1'350
Forderungen aus LL	300	Verbindlichkeiten aus LL	2'250
Vorräte	1'500	Reserven aus Kapitaleinlagen	600
Mobile Sachanlagen	1'000	Stammkapital	1'000
		Verlustvortrag	-1'600
Bilanzsumme	**3'600**	**Bilanzsumme**	**3'600**

1.3.5 Verkaufstatbestände

Aufgabe 1 Beteiligungsverkäufe aus dem Geschäftsvermögen 1.3.5

Beteiligungsverkäufe aus dem Geschäftsvermögen:

- Verkauf von Wertpapieren wie Aktien oder Stammanteile
- Kapitalgewinn ist steuerbar
- Bei Personenunternehmungen ggf. die Teilbesteuerung[53]
- Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unter Einhaltung von gewissen Voraussetzungen mit Beteiligungsabzug[54]

[53] Gemäss Art. 18b DBG.
[54] Vgl. Art. 69 ff DBG.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 2 Beteiligungsverkäufe aus dem Privatvermögen 1.3.5

Beteiligungsverkäufen aus dem Privatvermögen:

- Verkauf von Wertpapieren wie Aktien bzw. Stammanteile
- Grundsätzlich steuerfreier Kapitalgewinn auf dem Privatvermögen[55]
- Ausnahme bei Vorliegen einer Steuerumgehung z.B. in Form von Transponierung oder indirekter Teilliquidation. In diesen Fällen steuerbares Einkommen unter Berücksichtigung einer allfälligen Teilbesteuerung [56]

Aufgabe 3 Direkte Teilliquidation 1.3.5

Der im Jahr 4 erzielte steuerfreie Kapitalgewinn beim Minderheitsaktionär wird gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG nach Ablauf der Sechsjahresfrist umgedeutet in steuerbaren Vermögensertrag in Höhe von CHF 300'000.-[57] abzüglich Nominalwert CHF 50'000.- = CHF 250'000.-.[58]

Verrechnungssteuer (Erwerb ohne Kapitalherabsetzung, vgl. Art. 4a Abs. 2 VStG): Der Rückkauf der eigenen Aktien wurde vor 6 Jahren getätigt. Heute (Jahr 10, Fälligkeit der Verrechnungssteuer) bestehen folgende Möglichkeiten[59]:

- Die Verrechnungssteuerwird von der Putan AG entrichtet und auf den verkaufenden Aktionär überwälzt (Belastung auf dem Aktionärskontokorrentkonto). Vorliegend ist dies eher unwahrscheinlich, da für den verkaufenden Aktionär sechs Jahre später kaum noch ein Kontokorrent geführt wird.
- Die Putan AG fordert vom damaligen Minderheitsaktionär 35% von CHF 250'000.- ein und überweist den Betrag der EStV.
- Es erfolgt eine Aufrechnung ins Hundert, d.h. die CHF 250'000.- stellen 65% dar (sogenannte Nettoausschüttung).

Das Meldeverfahren ist nicht zulässig.

Entstehung der Steuerforderung:	1.12.des Jahres 10 (Art. 12 Abs. 1bis VStG)
Fälligkeit der Steuer:	31.12.des Jahres 10 (Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG)

Aufgabe 4 Indirekte Teilliquidation 1.3.5

4.1 Vgl. Art. 20a Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 DBG

- Verkauf von mindestens 20%am Grund oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften
- Die Wertpapiere befinden sich vor dem Verkauf im Privatvermögen
- Beim Käufer werden die Wertpapiere dem Geschäftsvermögen zugeordnet
- Nach Verkauf Ausschüttung einer Substanzdividende innerhalb fünf Jahren
- Mitwirkung des Verkäufers bei der Substanzdividende
- Nicht betriebsnotwendige Substanz
- Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Gewinnreserven

[55] Vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG.
[56] Vgl. Art. 20a DBG und Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG.
[57] = 100 Aktien zu CHF 3'000.
[58] Da die Aktien nach dem 30.11.des Jahres 10 noch bilanziert sind, ist die Sechsjahresfrist überschritten. Somit liegt eine direkte Teilliquidation gem. Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG und Art. 4a Abs. 2 VStG vor.
[59] Die Steuerpflicht muss gemäss Art. 11 Abs. 1 VStG durch Entrichtung der Steuer erfüllt werden. Die steuerbare Leistung ist gemäss Art. 14 VStG von der Putan AG um den Steuerbetrag in Höhe von 35 % von Fr. 250'000 (= Differenz zwischen Erwerbspreis und einbezahltem Nennwert), d.h. um CHF 87'500 zu kürzen.

4.2 Die indirekte Teilliquidation ist betreffend die Ausschüttungen in den Jahren 3 und 4 gegeben. Es wurde eine Beteiligung von mindestens 20% verkauft. Die Beteiligung wechselt vom Privatvermögen des Verkäufers in das Geschäftsvermögen der Käuferin. Die Ausschüttung von zwei Substanzdividenden erfolgt innerhalb von fünf Jahren (in unserem Fall nach drei und vier Jahren). Der Verkäufer wusste davon[60].

Peter Durst hat erzielt einen steuerbaren Vermögensertrag von CHF 175'000.-.[61]

Aufgabe 5 Transponierung 1.3.5

5.1 a) Direkte Bundessteuer:

Es liegt eine Transponierung gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG vor:

- Übergang vom Nennwert- bzw. Kapitaleinlage- zum Buchwertprinzip aufgrund des Wechsels vom Privatvermögen ins Geschäftsvermögen
- Übertragung von Beteiligungsrechten zu einem höheren Preis als dem Nominalwert (erhöht um allfällige Reserven aus Kapitaleinlagen) an ein von der gleichen Person beherrschte Gesellschaft (mind. 50%), gegen Anteil am Grundkapital oder gegen Gutschrift.

Steuerfolgen für Gustav Ganz: Kein steuerfreier Kapitalgewinn auf dem Privatvermögen, sondern steuerbarer Vermögensertrag in der Differenz zwischen Einbringungs- und Nominalwert: CHF 4'300'000.- – CHF 300'000.- = CHF 4'000'000.-. In Anwendung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG liegt für Gustav Ganz steuerbares Einkommen von CHF 2'800'000.- vor.

Für die Putan AG ergeben sich gemäss Art. 60 DBG keine Steuerfolgen.

b) Verrechnungssteuer: Weder beim Aktionär noch bei der Gesellschaft ergeben sich verrechnungssteuerrechtliche Folgen.[62]

5.2 Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und den steuerfrei beziehbaren Kapitaleinlagen der übertragenen Beteiligungen.

5.3 Bei der Transponierung verkaufen Sie Wertpapiere aus Ihrem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Gesellschaft, an der Sie selbst beteiligt sind. Bei der indirekten Teilliquidation verkaufen Sie Wertpapiere aus Ihrem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen eines echten Dritten.

Bei der indirekten Teilliquidation werden Mittel zur Finanzierung des Kaufpreises aus der gekauften Gesellschaft entnommen, bei der Transponierung ist dies nicht der Fall.

5.4 Es handelt sich um eine Transponierung:

- Aktien wechselten vom Privatvermögen des Verkäufers in das Geschäftsvermögen der Lala AG.
- Peter Durst ist zu mindestens 50%, vorliegendenfalls zu 100% an der Lala AG beteiligt.
- Der Kaufpreis wird Peter Durst auf dem Kontokorrent gutgeschrieben.

Steuerfolgen: Peter Durst erzielt einen steuerbaren Vermögensertrag, unter Beachtung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG von CHF 364'000.- (= 70% von CHF 520'000.-).

Aufgabe 6 Mantelhandel 1.3.5

6.1 Verkauf einer Mantelgesellschaft, d.h. einer inaktiven Gesellschaft, welche wirtschaftlich gesehen liquidiert oder in flüssige Form gebracht worden ist und keine Betriebstätigkeit ausübt.

Statt Liquidation findet ein Verkauf statt.

Liegt zivilrechtlich ein Verkauf vor, wird bei den direkten Steuern, der Verrechnungssteuer und den Stempelabgaben von einer Liquidation mit anschliessender Neugründung ausgegangen.

---

[60] Mitwirkung im Sinne von Art. 20a Abs. 2 DBG.
[61] 70% von CHF 250'000.-, Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG.
[62] Für die Verrechnungssteuer ist der Übergang vom Nominalwert- zum Buchwertprinzip irrelevant, da auch im nachfolgend bestehenden Konzernverhältnis Dividenden der Verrechnungssteuer unterliegen.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

6.2 Es liegt ein Mantelhandel vor, in steuerrechtlicher Hinsicht qualifiziert als Liquidation und Neugründung.

- Beat Gumper

  Geldzufluss in Höhe von CHF 500'000.- (in Form der Tilgung der Schuld gegenüber der Gesellschaft). Somit ergibt sich folgende Berechnung:

  CHF 500'000.- – CHF 200'000.- (Aktienkapital) = CHF 300'000.- (Reserven = Liquidationsüberschuss). Diese CHF 300'000.- bilden für Beat Gumper bei der direkten Bundessteuer unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung[63] steuerbaren Vermögensertrag von CHF 210'000.-.

- Gumper AG

  Die auf diesem Vermögensertrag lastende Verrechnungssteuer von 35% ist von der Gumper AG zu entrichten und auf Beat Gumper zu überwälzen.[64] In der Praxis wird dies mehrheitlich unterlassen, was zu einer Nettoausschüttung führt.[65]

  Emissionsabgabe nach Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG auf CHF 500'000.- abzüglich Freibetrag in der Höhe der entgeltlich ausgegebenen Beteiligungsrechte von CHF 200'000.-. Für den Restbetrag von CHF 300'000.- liegt eine Gratisliberierung vor, für die der Freibetrag von Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG mangels Entgeltlichkeit nicht beansprucht werden kann.

- Donald Truck

  Zum Zeitpunkt des Mantelhandels keine steuerlichen Konsequenzen.

1.3.6 Beteiligungsabzug

Aufgabe 1 Beteiligungsabzug 1.3.6

a) Berechnung des Nettoertrags nach Art. 69 ff DBG in CHF:

Gesellschaft	Bruttoertrag	Ertrag nach Abschreibung	Verwaltungskosten 5%	Finanzierungskosten[66]	Nettoertrag
A-AG	60‘000	60‘000	3‘000	15’424	41‘576
B-AG	150‘000	0			0
C- AG	90‘000	80‘000	4‘000	17’344	58‘656
D-AG	40‘000	40‘000	2‘000	30’848	7’152
E-AG	0				0
Total					107’384

Hinweis: kein Beteiligungsabzug für Dividende E-AG (Voraussetzungen nach Art. 69 DBG nicht erfüllt).

Berechnung der Quoten zur Verteilung der Finanzierungskosten (Art. 70 Abs. 1 DBG)	Gewinnsteuerwert	Quote In %	Finanzierungskosten
Summe aller Beteiligungen ohne E-AG	5‘300‘000		
Flüssige Mittel	500‘000		
Liegenschaft	2‘200‘000		
Total Aktiven mit E-AG	8‘300‘000	100.00%	160‘000
• Davon Beteiligung A-AG	800‘000	9.64%	15’424
• Davon Beteiligung B-AG	2‘000‘000	24.10%	38’560
• Davon Beteiligung C-AG	900‘000	10.84%	17’344

[63] Vgl. gemäss Art. 20 Abs. 1bis DBG.

[64] Diese kann von Beat Gumper zurückgefordert werden, falls dieser die Voraussetzungen nach Art. 21-23 VStG erfüllt. Allerdings geht die Praxis von einer Steuerumgehung (wirtschaftliche Liquidation wird als Verkauf getarnt) aus, sodass die Rückerstattung in Anwendung von Art. 21 Abs. 2 VStG verweigert wird.

[65] Wodurch sich der Betrag der «verlorenen», d.h. nicht rückforderbaren Verrechnungssteuer noch erhöht.

[66] Vgl. folgende Tabelle.

• Davon Beteiligung D-AG	1‘600‘000	19.28%	30’848
• Davon Beteiligung E-AG (nicht relevant)	-	-	-

a) Beteiligungsabzug in Prozenten: 107‘384.- : 222‘000 x 100% = 48.37%

b) Berechnung der geschuldeten Steuer nach Art. 69 DBG unter Berücksichtigung des Tarifs nach Art. 68 DBG:

8.5% x 222‘000	18‘870
Beteiligungsabzug 48.37% (gerundet)	9’127
Steuerbetrag	9’743

Aufgabe 2 Beteiligungsabzug 1.3.6

Der steuerbare Gewinn beträgt 1’920 (Jahresgewinn).

Gesamtgewinn 1’920, davon 8.5% nach Art. 68 DBG		163.2
Dividende	4‘000	
Abschreibung Beteiligung Peteran AG im Zusammenhang mit dieser Dividende (Art. 70 Abs. 3 DBG)	-2‘000	
Differenz	2‘000	
5% Verwaltungskosten (5% von 2'000, Art. 70 Abs. 1 DBG)	-100	
Anteilige Finanzierungskosten (4% von 10‘000)	-400	
Nettobeteiligungsertrag	1‘500	
Prozentuale Ermässigung auf der Steuer (Beteiligungsabzug nach Art. 69 DBG) 1‘500 x 100% : 1‘920 = 78.125%.		
78.125% von 163.2 =		-127.5
Zu zahlende direkte Bundessteuer		35.7

Aufgabe 3 Beteiligungsabzug 1.3.6

3.1 Berechnung Beteiligungsabzug 1.3.6

Der steuerbare Gewinn ist 1‘400 (Jahresgewinn).

Gesamtgewinn 1’400, davon 8.5% nach Art. 68 DBG		119.0
Berechnung des Beteiligungsabzugs:[67]		
Beteiligungsertrag (brutto)	800.0	
./. 5% Verwaltungskosten	-40.0	
./. Finanzierungskosten: 20% von 300	-60.0	
Nettobeteiligungsertrag nach Art. 70 DBG	700.0	
Prozentuale Ermässigung auf der Steuer nach Art. 69 DBG: Beteiligungsabzug (700 : 1‘400 x 100%) = 50%.		
50% von 119.0 =		-59.5
Zu zahlende direkte Bundessteuer		59.5

[67] Kein Beteiligungsabzug auf der Dividende der L AG, da die Voraussetzungen gemäss Art. 69 DBG nicht erfüllt sind (weder 10%-Mindestquote noch Mindest-Verkehrswert 1‘000.-).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

3.2 Beteiligungsverkauf 1.3.6

In TCHF	Kapitalgewinn	Beteiligungsertrag
Die in Art. 70 Abs. 4 DBG stipulierten Voraussetzungen wurden eingehalten.		
Berechnung:		
Kaufpreis	400	400
Abschreibungen	-400	-300
À fonds-perdu Zuschüsse	100	
Aufwertungen		150
Gewinnsteuerwert (400 – 400 + 100)	100	
Gestehungskosten (400 – 300 + 150)		250
Verkaufspreis Beteiligung	450	450
Kapitalgewinn (steuerbar) = Differenz Verkaufspreis zu Gewinnsteuerwert	350	
Beteiligungsertrag brutto = Differenz Verkaufspreis zu Gestehungskosten		200

Gestehungskosen = Anlagekosten, bei Beteiligungen in der Regel der Kaufpreis. Die Gestehungskosten erhöhen sich infolge Investitionen (z.Bsp. à fonds-perdu Zahlungen von Anteilsinhabern) und vermindern sich um Desinvestitionen (z.Bsp. Auszahlung einer Substanzdividende durch die Tochtergesellschaft, die bei der Muttergesellschaft zu einer Abschreibung des Beteiligungswertes führt).

3.3 Beteiligungsverkauf 1.3.6

Berechnung der Kapitalgewinne und der Beteiligungserträge:

Alle Zahlen in TCHF	**F AG**		**G AG**	
	Kapitalgewinn	Beteiligungs-ertrag	Kapitalge-winn	Beteiligungs-Ertrag
Anschaffungskosten	300	300	400	400
Zuschuss (Investition)	0	100	0	0
Abschreibung • F-AG: keine Substanzdividende, daher keine Desinvestition • G-AG: Substanzdividende, daher auch Desinvestition	-100	0	-100	-100
Buchwert (Gewinnsteuerwert)	200		300	
Gestehungskosten		400		300
Verkaufspreis	600	600	300	300
Kapitalgewinn (steuerbar)	400		0	
Beteiligungsertrag brutto		200		0

Aufgabe 4 Multiple Choice 1.3.6

Richtig	Falsch	
✓	❑	Produktions-, Handels- und Finanzgesellschaften, welche qualifizierte Beteiligungen halten, können bei der direkten Bundessteuer für vereinnahmte Dividendenausschüttungen eine Steuerermässigung über den Beteiligungsabzug beanspruchen (Art. 69 ff DBG).
❑	✓	Die wirtschaftliche Drei- oder Mehrbelastung widerspricht dem Verbot der Doppelbesteuerung.
✓	❑	Als qualifizierte Beteiligungen gelten hinsichtlich Dividendenausschüttungen Beteiligungen, an welchen die Muttergesellschaft mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals hält oder zu mindestens 10% am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist oder, wenn die beiden zuvor genannten Voraussetzungen nicht zutreffen, die Beteiligung mindestens einen Verkehrswert von CHF 1'000'000.- aufweist (Art. 69 DBG).

Richtig	Falsch	
✓	❑	Das DBG und das StHG kennen eine übereinstimmende Regelung des Beteiligungsabzugs.[68]
✓	❑	Der Beteiligungsabzug vermindert nicht den steuerbaren Gewinn, sondern den zu zahlenden Steuerbetrag auf dem Gesamtgewinn (Art. 69 ff DBG).
✓	❑	Die Gewinnsteuer einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ermässigt sich im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn, wenn die Gesellschaft (Art. 69 DBG) • zu mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt ist • zu mindestens 10% am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, oder • Beteiligungsrerchte im Verkehrswert von mindestens CHF 1'000'000.- hält.
✓	❑	Kapitalgewinne aus Verkauf von Beteiligungen werden bei der Berechnung nur berücksichtigt (Art. 70 DBG), • soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt • wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 10% des Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10% des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und während mindestens eines Jahres im Besitze der veräussernden Gesellschaft war • fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10%, so kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn nur beansprucht werden, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens einer CHF 1'000'000.- hatten

Aufgabe 5 Beteiligungsabzug 1.3.6

1. Die gemäss Art. 69 DBG zu erfüllenden Voraussetzungen sind: Die Beteiligungsgesellschaft ist zu mindestens 10% am Grund oder Stammkapital oder am Gewinn und den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt, oder der Verkehrswert der Beteiligung liegt bei mindestens CHF 1'000'000.-.

2. Alle Zahlen in TCHF.

Steuerbarer Gewinn ist 400.[69]

Steuerbarer Gewinn 400, davon 8.5% (Tarif nach Art. 68 DBG)		34.00
Ermittlung des Beteiligungsabzugs für die direkte Bundessteuer in:		
Beteiligungsertrag	460	
./. Abschreibung im Zusammenhang mit der Substanzdividende (Art. 70 Abs. 3 DBG)	-20	
Differenz	440	
./. 5% Verwaltungskosten	-22	
./. Finanzierungskosten (45% von 100, da die Beteiligung T-AG 45% der Gesamtaktiven ausmacht)	-45	
Netto-Beteiligungsertrag nach Art. 70 DBG	373	
Prozentuale Ermässigung auf der Steuer (Art. 69 DBG): Beteiligungsabzug = 373 : 400 x 100% = 93.25%		
93.25% von 34		-31.70
Geschuldete Steuer		2.30

[68] Art. 69 ff DBG und Art. 28 StHG. Auf kantonaler Ebene ist der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen eine Kann-Vorschrift.
[69] Saldo der Erfolgsrechnung (420) abzüglich Verlustvortrag (20).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.3.7 Kantonale Gewinnprivilegien

Aufgabe 1 1.3.7

1.1 Unter Patent versteht man ein vom Staat für eine Erfindung erteiltes Schutzrecht. Der Patentinhaber kann aufgrund des Patentes anderen die Benutzung der Erfindung verbieten, entgeltlich zur Nutzung überlassen oder selbst verwenden.

1.2 Das Markenrecht umfasst den Schutz von Namen und Firmenkennzeichen oder auch von Werktiteln. Der Marke kommt die Funktion zu, Waren oder Leistungen von anderen Waren und Leistungen unterscheidbar zu machen.

1.3 Zwingend umzusetzen haben die Kantone die Patentbox und die Entlastungsbegrenzung. Es steht den Kantonen frei, einen zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand, einen Abzug auf Eigenfinanzierung sowie eine Anpassung der Kapitalsteuer im kantonalen Gesetz aufzunehmen (Art. 24a und 24b, 25a, 25a^{bis}, 25b und 29 Abs. 2 Bst. b und 3 StHG).

1.4 Für die Patentbox qualifizieren sich ausschliesslich Gewinne, die auf Patente und vergleichbare Rechte entfallen (Art. 24a Abs. 1 und 2 StHG).

1.5 Berechnung in TCHF:

Personalaufwand	400
Davon 40%	160
Zuschlag von 35% nach Art. 25a Abs. 3 Bst. a StHG	56
Total Abzug	215

1.6 Berechnung in TCHF:

30% von 5'000 = 1'500. Der ausgewiesene steuerbare Gewinn von 1'000 muss auf 1'500 korrigiert werden.

Aufgabe 2 1.3.7

Berechnung des Nexusquotienten nach Art. 24b Abs. 1 STHG in TCHF:

$$\frac{(150\ [\text{Bst. a}] + 100\ [\text{Bst. b}]) \times 130}{150\ [\text{Bst. a}] + 100\ [\text{Bst. b}] + 50\ [\text{Bst. c}] + 190\ [\text{Bst. d}]}$$

= 32'500 : 490 = 66.33%.

Der Gewinn aus dem Patent wird wie folgt um 66.33% ermässigt:

Gewinn aus Patent	4’000
Nexusquotient 66.33% von 4'000 = 2’653	
Maximale Ermässigung 90% von 2’653	-2’388
Steuerbarer Gewinn auf dem Patent	1’612

Aufgabe 3 1.3.7

3.1 Berechnungen 1.3.7

a) Zahlen in CHF.

Steuerbarer Reingewinn 210‘000.-		
Gewinnsteuer 8.5% des steuerbaren Reingewinns		17‘850
Ermittlung des Beteiligungsabzugs für die direkte Bundessteuer:		
Beteiligungsertrag	200’000	
./. Abschreibung im Zusammenhang mit der Substanzdividende	0	
Differenz	200’000	
./. 5% Verwaltungskosten	-10’000	
./. Finanzierungskosten	-16’000	
Netto-Beteiligungsertrag	174’000	

Prozentuale Ermässigung auf der Steuer:

Beteiligungsabzug = 174'000 : 210'000 x 100% = 82,86%	-14’790
Geschuldete Steuer	3’060

b) Die Gesellschaft kann den Beteiligungsabzug geltend machen, analog den Voraussetzungen, wie sie auch für die direkte Bundessteuer gelten. Der Beteiligungsabzug bzw. die prozentuale Ermässigung errechnet sich vorliegend mit der gleichen Methode wie bei der direkten Bundessteuer unter Bst. a).

3.2 Diverses und Berechnungen 1.3.7

a) Ja.

b) Die Gesellschaft hält bei der Beteiligung A und B über 10% am Grund- oder Stammkapital dieser Gesellschaften. Bei der Beteiligung C beläuft sich der Verkehrswert auf über 1 Mio. Auf diesen drei Beteiligungen kann die Gesellschaft den Beteiligungsabzug geltend machen. Bei der Beteiligung D handelt es sich um keine qualifzierte Beteiligung (weder 10% Beteiligungsquote noch Verkehrswert von 1 Mio). Auf dieser Beteiligung ist kein Beteiligungsabzug möglich.

1.3.8 Umstrukturierungen

Aufgabe 1 Umwandlung einer Einzelunternehmung in eine juristische Person 1.3.8

Nicht relevant ist der Verkaufspreis, Berechnungen zum Substanzwert werden daher nicht angestellt. Wesentlich ist nur, dass der Verkaufspreis höher ist als 30% des eingebrachten Eigenkapitals (280). Dies liegt aufgrund der stillen Reserven sowieso auf der Hand.

Eröffnungsbilanz der Aktiengesellschaft (ursprünglich):

Aktiven		**TCHF**	**Fremdkapital**	**TCHF**
Betriebsaktiven	(stille Reserven 100)	200	kurz- / mittelfristiges Fremdkapital	200
			Aktionärskontokorrent	20
			Hypothek	500
Liegenschaft	(stille Reserven 400)	800	Aktienkapital	200
			Reserven aus Kapitaleinlagen	80
Bilanzsumme		**1’000**	**Bilanzsumme**	**1’000**

Steuerfolgen des Verkaufs: Anteilmässige Abrechnung über stille Reserven zum Umwandlungszeitpunkt:

	Gesamt TCHF	**Verkaufte Quote 30% TCHF**
Stille Reserven auf Betriebsaktiven	100	30
Stille Reserven auf Liegenschaften	400	120
Gesamt	**500**	**150**

150 werden bei Renata Trinkert im Nachsteuerverfahren im Umwandlungsjahr als Einkommen aus selbständigem Erwerb erfasst. Die privilegierte Liquidationsgewinnbesteuerung nach Art. 37b DBG wäre bei der Umwandlung möglich, hier aber aufgrund des Alters der steuerpflichtigen Person zu verweigern.

Kantonale Steuern: Beim dualistischen System gilt das Analoge wie bei der direkten Bundessteuer. Beim monistischen System werden mit der Einkommenssteuer nur die wiedereingebrachten Abschreibungen auf der Liegenschaft erfasst (30% von (Anlagekosten 880 – Buchwert 800) 80 = 24), für den Restbetrag (Wertzuwachs 120 – 24) in Höhe von 96 gilt bei Umstrukturierungen grundsätzlich auch für die Grundstückgewinnsteuer ein Steueraufschubstatbestand, vgl. Art. 12 Abs. 4 Bst. a StHG in Verbindung mit Art. 8 Abs. 3 StHG. Da aber hier innerhalb der Sperrfrist verkauft wird, wird die Grundstückgewinnsteuer im Ausmass von 30% nacherhoben. Die Aktiengesellschaft darf entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven gelten machen (ggf. im Revisionsverfahren). Steuerbilanz der Aktiengesellschaft nach Verkauf von 30% der Aktien (gegenüber handelsrechtlicher Eröffnungsbilanz korrigiert):

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aktiven		TCHF	Fremdkapital	TCHF
Betriebsaktiven	(stille Reserven 70)	230	kurz- / mittelfristiges Fremdkapital	200
			Aktionärskontokorrent	20
			Hypothek	500
Liegenschaft	(stille Reserven 280)	920	Aktienkapital	200
			Reserven aus Kapitaleinlagen	80
			Versteuerte stille Reserven	150
Bilanzsumme		**1'150**	**Bilanzsumme**	**1'150**

Aufgabe 2 Begriffe zu Umstrukturierungen 1.3.8

2.1 Die stillen Reserven bei Umstrukturierungen 1.3.8

Bei Unternehmensumstrukturierungen ist oft die (Teil-) Liqudation von bestehenden und anschliessende Gründung von neuen Unternehmungen notwendig. Zivilrechtlich werden dann Wirtschaftsgüter entgeltlich auf andere Steuersubjekte übertragen, was aus handelsrechtlicher Sicht zur Aufdeckung der vorhandenen stillen Reserven führt. Würde diese zivilrechtliche Betrachtungsweise unverändert auf das Steuerrecht übertragen, hätte dies die Besteuerung der vorhandenden stillen Reserven bereits im Zeitpunkt der Umstrukturierung und nicht erst bei der endgültigen Liquidation der Unternehmung zur Folge.

2.2 Ziel der steuerlichen Behandlung 1.3.8

Ermöglicht wird die Einkommens- bzw. Gewinnsteuerneutralität (Steueraufschub nach Art. 19 und 61 DBG) in Fällen, bei denen effektiv eine Umstrukturierung beabsichtigt ist. Zudem kann eine Umstrukturierung unter Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften auch verrechnungssteuerneutral (Art. 5 VStG) durchgeführt werden.

Der Steueraufschub ist ausgeschlossen, wenn die Liquidation der Unternehmung beabsichtigt ist.

2.3 Allgemeine Voraussetzungen für die Steuerneutralität 1.3.8

Als allgemeine Voraussetzung steht das Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz und die Übernahme der Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwerte (Art. 19 und 61 DBG).

2.4 Realisationsbegriff 1.3.8

- Echte Realisation: Entgeltliches Ausscheiden aus dem Vermögen der Unternehmung.
- Buchmässige Realisation: Zivilrechtlich scheiden keine Aktiven aus der Unternehmung aus (es findet keine echte Realisation statt). Trotzdem werden stille Reserven realisiert, wenn Aktiven buchmässig erhöht oder Passiven buchmässig herabgesetzt werden.
- Steuersystematische Realisation (siehe auch Art. 61b und 80 Abs. 2 DBG): Weder eine echte noch buchmässige Realisation liegt vor, trotzdem drängt sich eine steuerliche Erfassung auf, weil nur dadurch sichergestellt werden kann, dass sämtliche stille Reserven lückenlos erfasst werden, wie bei
  - Übertragungen in einen steuerfreien oder einen steuerprivilegierten Bereich,
  - Überführung von Geschäfts- in das Privatvermögen,
  - Sitzverlegung insAusland,
  - Übertragung auf ausländische Unternehmungen (Ausnahmen im Konzernverhältnis).

2.5 Steuerneutralität 1.3.8

Z.B. die Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft, bei welcher nicht die Weiterführung der Unternehmung, sondern die Liquidation beabsichtigt wird, oder die Nichteinhaltung der Sperrfrist gemäss Art. 19 Abs. 2 DBG.

2.6 Umwandlung Einzelfirma in Kapitalgesellschaft 1.3.8

a) Kumulativ muss nach Art. 19 DBG erfüllt sein: Fortdauer der Steuerpflicht in der Schweiz, Übertragung der Aktiven und Fremdkapital zu Einkommenssteuerwerten, Einhaltung des Betriebserfordernisses und Einhaltung der 5-jährigen Sperrfrist.

b) Mit der Überführung der Liegenschaft vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen liegt ein Entnahmetatbestand vor. Über die stillen Reserven auf der Liegenschaft ist daher grundsätzlich abzurechnen. Da es sich um kein betriebsnotwendiges Aktivum handelt, gefährdet dieser Entnahmetatbestand die Steuerneutralität der Umstrukturierung nicht.

Die steuerpflichtige Person kann im Sinne von Art. 18a Abs. 1 DBG verlangen, dass im Zeitpunkt der Überführung der Liegenschaft nur die Differenz zwischen Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert (d.h. die wiedereingebrachte Abschreibung) besteuert wird. In diesem Fall gelten die Anlagekosten als neuer massgebender Einkommenssteuerwert. Die Besteuerung der übrigen stillen Reserven als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Differenz Anlagekosten zu Überführungswert) wird bis zur tatsächlichen Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Das Aufschubssubstraht qualifiziert sich weiterhin als Geschäftsvermögen. Beim tatsächlichen Verkauf wird der Kapitalgewinn besteuert (und darauf die AHV erhoben) bzw. ein Kapitalverlust kann als Abzug geltend gemacht werden.

2.7 Diverse Fragen 1.3.8

a) Richtig, vgl. Art. 18a Abs. 2 DBG.

b) Richtig, vgl. Art. 18a Abs. 3 DBG.

Aufgabe 3 Juristische Personen und Beteiligte 1.3.8

a) Forderungsverzichte von Aktionären müssen unechte Sanierungserträge darstellen. Forderungsverzichte und à fonds-perdu -Leistungen von Aktionären gelten dann als ertragsneutrale Einlagen, wenn sie nach dem 31.12.1996 geleistet worden sind, offen erfolgten, auf einem gesonderten Konto («Reserven aus Kapitaleinlagen») verbucht und der EStV deklariert und von dieser Seite auch als solche akzeptiert worden sind.

b) Solche Kapitaleinlagen können nur steuerfrei an die Aktionäre zurückfliessen, wenn sie durch die Sanierungsleistungen nicht mit Verlusten verrechnet worden sind.

c) Anzuwenden ist in diesem Falle zur Beurteilung der Steuerfolgen auf Stufe der Aktionäre die Dreieckstheorie. Aus steuerlicher Sicht erfolgt damit tatsächlich eine Kapitaleinlage nach Art. 60 DBG in die empfangende Schwestergesellschaft. Diese gilt jedoch nicht als Kapitaleinlage nach Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG, da sie nicht offen von den Inhabern der Beteiligungsrechte vorgenommen wurde.

Aufgabe 4 Umstrukturierung und Sitzverlegung 1.3.8

4.1 1.3.8

1. Ja. Mantelhandel: Steuerlich als Liquidation und Neugründung zu qualifizieren.

2. Steuerfolgen beim Mantelhandel:

Verrechnungssteuer (TCHF):

Nennwert- und Kapitaleinlageprinzip. Verrechnungssteuer auf den übrigen Reserven (1‘400), diese hätte von Peteran AG entrichtet und auf Renata Fieslein überwälzt werden müssen.

Das Meldeverfahren ist grundsätzlich nicht anwendbar, da der Mantelhandel einen Steuerumgehungstatbestand darstellt. Daher liegt eine Nettoausschüttung vor, d.h. es erfolgt eine Aufrechnung ins Hundert: 1´400 = 65% der Bruttoleistung. VST = 35% von (1´400 x 100% : 65%) = 754 (gerundet).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Emissionsabgabe (TCHF):

Zufliessendes Kapital (Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG)		2´000
./. Freibetrag (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG)		-1'000
Differenz	101%	1´000
Emissionsabgabe	1%	9.901

Direkte Bundessteuer (TCHF):

- Steuerfolgen beim Mantelhandel:
  - Peteran AG: Keine Steuerfolgen
  - Renata Fieslein (Verkäuferin): Kapitaleinlageprinzip.
    1´400 = 65%
    2´154 = 100%
    1‘507 = 70%: Einkommen unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG)
  - Peter Durst (Käufer): Keine Steuerfolgen
- Steuerfolgen bei der Übertragung der Einzelunternehmung in die Peteran AG:
  - Der Übertrag der Einzelunternehmung in die Peteran AG begründet (ausser für die Emissionsabgabe) keine Steuerfolgen, da die Voraussetzungen nach Art. 19 DBG eingehalten sind.
  - Die Emissionsabgabe beträgt nach Art. 9 Abs. 1 Bst. e StG 1% der Nennwerterhöhung, die als Abgeltung für die Sacheinlage der Einzelunternehmung erfolgt.

4.2 1.3.8

Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe: Keine Steuerfolgen

4.3 1.3.8

Direkte Bundessteuer nach Art. 61b und 80 Abs. 2 DBG: Realisation stille Reserven in der Peteran AG, steuerbarer Gewinn 2'800.

Verrechnungssteuer: Der Wegzug ins Ausland kommt der Liquidation gleich (Art. 4 Abs. 2 VStG), d.h. es gilt das Nennwert- und Kapitaleinlageprinzip: Der Verrechnungssteuer unterliegen alle offenen (übrigen) und stillen Reserven (3´100 + 2´800 = 5‘900, davon 35% = 2‘065). Hätte der Aktionär im Inland Wohnsitz, könnte das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 Bst. d und Abs. 2 VStV angewendet werden. Da er aber im Ausland ansässig ist, muss die Verrechnungssteuer entrichtet werden.

Emissionsabgabe: Keine Steuerfolgen.

Aufgabe 5 Begriffe und Grundlagen zu Umstrukturierungen 1.3.8

a) Realisationsbegriffe

Handelsrechtlich werden Mehrwerte nicht zum Zeitpunkt der Entstehung, sondern zum Zeitpunkt der Realisation als Einkommen qualifiziert. Gegenstand der Besteuerung bilden bei der Einkommens- und Gewinnsteuer somit die Gewinne und nicht die Mehrwerte. In steuerrechtlicher Hinsicht werden drei Arten von Realisationen (Realislation von stillen Reserven) unterschieden: die echte, buchmässige und die steuersystematische Realisaiton von stillen Reserven.

- Echte Realisation: Entgeltliches Ausscheiden aus dem Vermögen der Unternehmung (Güterabgang)
- Buchmässige Realisation: Zivilrechtlich scheiden keine Aktiven aus der Unternehmung aus (es findet keine echte Realisation statt). Trotzdem werden stille Reserven realisiert, wenn Aktiven buchmässig erhöht oder Passiven buchmässig herabgesetzt werden.

- Steuersystematische Realisation: Weder eine echte noch buchmässige Realisation liegt vor, trotzdem drängt sich eine steuerliche Erfassung auf, weil nur dadurch sichergestellt werden kann, dass sämtliche stille Reserven lückenlos erfasst werden, wie bei
  - Privatentnahmen (Überführung von Geschäfts- in das Privatvermögen) beim selbständigen Erwerb,
  - Unterpreisliche Kapitalentnahmen aus der Kapitalgesellschaft durch den Beteiligten,
  - Wegzug, Sitzverlegung in das Ausland.

b) Steuerneutralität: Zur Sicherung, dass die stillen Reserven in irgendeinem Zeitpunkt steuerlich erfasst werden können, werden an die Umstrukturierungen die Erfüllung von gewissen Erfordernissen gestellt. Diese Erfordernisse bieten Gewähr, dass die stillen Reserven auch nach einer erfolgten Umstrukturierung mit der gleichen oder einer gleichartigen Steuer erfasst werden können.

Aufgabe 6 Umwandlung mit Fragen nach sämtlichen Steuerfolgen 1.3.8

1. Kriterien (Art. 19 DBG):
   - Umwandlung zu Einkommenssteuerwerten
   - Kontinuität Steuerpflicht in der Schweiz
   - Betriebserfordernis
   - Beteiligungskontinuität 5 Jahre nach der Umwandlung

2. Direkte Bundessteuer: Ja.

   Liegenschaft: Steuersystematische Realisation stiller Reserven infolge Privatentnahme. Die Differenz heutiger Wert (1'500'000.-) zu Buchwert = Einkommenssteuerwert (1'000'000.-) = 500'000.-. Diese 500'000.- unterliegen der Einkommenssteuer (ausserordentlicher Ertrag der Einzelunternehmung). Auf Antrag kann Renata Schneck einen Steueraufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG geltend machen.

3.

Aktiven	CHF	Passiven	CHF
Flüssige Mittel	200’000	Verbindlichkeiten aus LL	300’000
Forderungen aus LL	400'000	Kontokorrent Bank	500’000
Vorräte	800'000	Aktionärskontokorrent	500’000
Einrichtungen	400'000	Aktienkapital	500’000
Bilanzsumme	**1’800’000**	**Bilanzsumme**	**1’800’000**

   Hinweis zu den Berechnungen:
   - Einrichtungen: Vor Umwandlung erfolgt die Aufwertung in Höhe der versteuerten stillen Reserven von 200'000.-. Somit beläuft sich der von der Aktiengesellschaft übernommene Einkommenssteuerwert auf 400'000.-.
   - Aktionärskontokorrent:

     Eigenkapital der Einzelfirma nach Aufwertung Einrichtungen: 1’400'000.- zuzüglich 200'000.- = 1’600’000.-.
     1’600'000.- abzüglich Übernahme Liegenschaft 600'000 (Aktiven 1'000'000 – Passiven 400'000) = 1’000'000.-. 1’000'000.- abzüglich Liberierung Aktienkapital 500’000 = 500’000.-.

4. Ja, nach Massgabe von Art. 67 Abs. 1 DBG.

5. Verrechnungssteuer: keine Steuerfolgen, weder auf Stufe Aktionär noch auf Stufe Gesellschaft.

   Emissionsabgabe auf Nennwert (Art. 9 Abs. 1 Bst. e StG). Da die Einzelunternehmung bereits seit mindestens 5 Jahren besteht und sofern 5-jährige Beteiligungskontinuität nach Umwandlung eingehalten wird: Nach Abzug Freibetrag keine Emissionsabgabe.

6. Mangels Handänderung (Art. 12 Abs. 1 StHG) keine Grundstückgewinnsteuer.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.3.9 Tests

Test 1 Gewinnermittlung juristischer Personen 1.3.9

1.1 1.3.9

1.	Verkehrswert Betriebsaktiven	1‘550
	./. Gewinnsteuerwert	1‘000
	Realisation stille Reserven	550
	./. Gewinnungskosten inkl. Steuerrückstellung	-200
	Steuerbarer Gewinn (Liquidationsgewinn)	350
2.	Agio, im Jahr 1990 eingezahlt	50
	Versteuerte stille Reserven	80
	Gewinnreserven	370
	Steuerbarer Liquidationsgewinn	350
	Der Verrechnungssteuer unterstehend (Art. 4 Abs. 2 VStG)	850
3.	Aktienkapital	400
	Agio, im Jahr 2000 eingezahlt	100
	Total (Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG)	500
4.	Nein. Art. 20 VStG und Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV e Contrario (= Umkehrschluss).	
5.	Liquidationsdividende (vgl. Ziffer 2)	850
	Davon 95%	808
	Davon 70% (Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG)	565
	(gerundete Zahlen)	
6.	Liquidationsdividende	850
	Davon 5% (Keine Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG)	43
	(gerundete Zahlen)	

1.2 1.3.9

Zahlen in CHF:		
Ausgewiesener Gewinn		304'000
+ bezahlte Steuer (Aufrechnung infolge Neuberechnung der Steuerrückstellung)		+80'000
+ Steuerrückstellung (Aufrechnung infolge Neuberechnung der Steuerrückstellung)		+100'000
+ private Steuern (geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand)		+20'000
Gewinn vor Steuern		504'000
Berechnung der effektiven Gewinnsteuerbelastung:		
Kantons- und Gemeindesteuer	17.5%	
Direkte Bundessteuer	8.5%	
Gewinnsteuerbelastung gesamt	26.0%	
Gewinn vor Steuern	126.0%	504'000
Gewinnsteuerbelastung	26.0%	104‘000
Steuerbarer Gewinn	100.0%	400‘000
Gewinnsteuerbelastung	26.0%	104‘000
Davon bereits bezahlt		-80'000
Zulässige Steuerrückstellung		24‘000

1.3 1.3.9

a) Art. 60 Bst. b und Art. 105 Abs. 3 DBG. Kantonswechsel lösen bei der direkten Bundessteuer keine Steuern aus (Hoheitsgebiet ist die Schweiz).

b) Art.61 b und Art. 80 Abs. 2 DBG: Der Reingewinn des laufenden Geschäftsjahres sowie die stillen Reserven (vorliegend 2‘000‘000.- abzüglich 1‘500‘000.- = CHF 500‘000.-) werden zusammengezählt und als Summe besteuert.

1.4 1.3.9

Steuerobjekt ist der Nettoliegenschaftenertrag. Vorliegend CHF 150'000.-. Vgl. Art. 66 Abs. 3 DBG.

1.5 1.3.9

Die Gewinnsteuer beträgt 4.25% des Reingewinnes. Gewinne unter CHF 5‘000.- werden nicht besteuert. Im vorliegenden Fall hat der Verein eine Gewinnsteuer von 4.25% x CHF 8‘000.- zu entrichten (Art. 71 DBG).

1.6 1.3.9

Vgl. hiezu zu Bst. a) Art. 60 und zu Bst. b) Art. 56 DBG

1.7 1.3.9

a) Nur im Rahmen einer Sanierung gemäss Art. 670 OR ist es einer juristischen Person erlaubt, Liegenschaften auf den Verkehrswert aufzuwerten.

b) Die Aufwertung vom Buchwert auf die Anlagekosten, ausmachend CHF 200'000.-, stellen sowohl handelsrechtlich als auch steuerrechtlich ausserordentlichen Ertrag bzw. steuerbaren Gewinn dar.

Bei der im Rahmen einer Sanierung gemäss OR zulässigen Aufwertung von den Anlagekosten auf den Verkehrswert, ausmachend 300'000.-, liegt handelsrechtlich kein Ertrag vor, weil die Verbuchung auf das Konto Aufwertungsreserve erfolgt. Steuerrechtlich stellen nicht nur die wiedereingebrachten Abschreibungen (CHF 200‘000.-) sondern auch die Aufwertung in der Differenz Anlagekosten – Verkehrswert (CHF 300‘000.-) steuerbaren Gewinn dar (die Steuerpflichtige wird zukünftig Abschreibungen vom Verkehrswert, nämlich von CHF 1‘500‘000.-, vornehmen).

Ist die Aufwertung auf den Verkehrswert handelsrechtlich unzulässig, gilt sie auch steuerlich als nicht erfolgt.

1.8 1.3.9

Soweit kantonal zugelassen, werden grundsätzlich im vorliegenden Fall auch für die direkte Bundessteuer Sofortabschreibungen steuerlich anerkannt, da eine regelmässiger Ersatz stattfindet, und die Sofortabschreibungen über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen (wie vorliegendenfalls gegeben).[70]

Test 2 Juristische Personen und Beteiligte Teil 1 1.3.9

2.1 1.3.9

- Kein steuerbarer Gewinn für die Sasa AG, da lediglich eine Umbuchung des Eigenkapitals bzw. eine erfolgsneutrale Neueinzahlung vorliegt.
- Steuerbares Einkommen für die inländischen Aktionäre in der Höhe des Nennwerts, soweit die Erhöhung zulasten der übrigen Reserven erfolgt (CHF 700‘000.-), unter Berücksichtigung allfälliger Teilbesteuerung

[70] Siehe Merkblatt A/1995 Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

nach Art. 20 Abs. 1bis DBG.

- Verrechnungssteuer: Für Inländer mit dem Meldeverfahren zu erledigen (da weniger als 20 Leistungsempfänger). Für Ausländer ist diese zu entrichten und zu überwälzen.

2.2 1.3.9

1. Gewinnsteuer (Zahlen in TCHF):

Realisation stiller Reserven	920	
Aufwendungen	-200	
Differenz	720	120%
Steuerrückstellung	-120	20%
Steuerbarer Gewinn	600	100%

Dieser Gewinn wird dem Gewinnvortrag gutgeschrieben und erhöht entsprechend das Eigenkapital in der Liquidationsbilanz.

Einkommen Aktionäre: In der Höhe der Liquidationsdividende gemäss Kapitaleinlageprinzip:

Cash nach Auflösung stiller Reserven	1‘920
./. Aufwendungen	-200
./. Steuerzahlung in der Höhe der Rückstellung	-120
./. Rückzahlung Fremdkapital	-500
= Liquidationserlös	1‘100
./. Aktienkapital	- 200
./. Reserven aus Kapitaleinlagen	- 50
Liquidationsüberschuss = Liquidationsdividende	850

Der Liquidationsüberschuss ist für die inländischen Aktionäre anteilmässig steuerbares Einkommen, unter Berücksichtigung allfälliger Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG. Die ausländischen Aktionäre sind bezüglich der Dividenden in der Schweiz nicht einkommenssteuerpflichtig.

Die Verrechnungssteuer auf dem Liquidationsüberschuss ist zu entrichten und auf die Beteiligten zu überwälzen. Das Meldeverfahren wird hier nicht gewährt, da die Ausrichtung nicht als Abtretung von Aktiven erfolgt, sondern in bar.

2. Gewinnsteuer: Steuerfolgen vgl. Ziffer 1 (Auslandverlagerung bedeutet steuersystematische Realisation der stillen Reserven).

   Keine Einkommenssteuerfolgen.

   Die Verrechnungssteuer wird aus steuersystematischen Gründen (Substratverlust) auf dem bisherigen Substrat (TCHF 850) ausgelöst. Generelle Anwendung des Meldeverfahrens gemäss Art. 24 Abs. 1 Bst. d VStV, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 24 Abs. 2 VStV erfüllt sind.

2.3 1.3.9

1. a) Ergäbe keine steuerlichen Folgen. Sollte allerdings die AHV einen Teil der Dividende als Lohn klassifizieren, könnte eine steuerliche Korrektur erfolgen, sofern sowohl die Nana AG als auch Renato Schneck noch nicht rechtskräftig veranlagt sind.

   b) Verdeckte Vorteilszuwendung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung: Gewinnaufrechnung bei der Nana AG CHF 200‘000.-, Verrechnungssteuer ist mit Meldeverfahren zu erledigen. Beim Einkommen von Renato Schneck ergibt sich eine Reduktion, da der über CHF 300'000.- deklarierte Nettolohn von CHF 200'000.- infolge Umqualifizierung in Vermögensertrag in Anwendung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG durch 70% von CHF 200‘000.- ersetzt wird.

2. Keine steuerlichen Korrekturen.

3. Verdeckte Vorteilszuwendung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung. Das Darlehen ist simuliert und wird steuerlich nicht als solches akzeptiert.

   Bei der Nana AG erfolgt erst im Zeitpunkt der Abschreibung des Darlehens eine Gewinnaufrechnung.

Verrechnungssteuer auf der Ausschüttung im Zeitpunkt der Darlehensgewährung, Aufrechnung ins Hundert (CHF 400‘000.- : 65% x 35%), da eine Steuerumgehung (Absicht der Gewinnverschiebung) vorliegt.

Einkommensaufrechnung bei Renato Schneck im Zeitpunkt der Darlehensgewährung unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG (CHF 400‘000.- : 65% x 70%).

4. Dividende:

- Keine Gewinnsteuerfolgen für die Nanba AG.
- Keine Einkommenssteuer in der Schweiz, da Petra Trinkert im Ausland ansässig ist.
- Verrechnungssteuer auf der Ausschüttung (kein Meldeverfahren aufgrund von Art. 24 Abs. 2 VStV), die Verrechnungssteuer wird entrichtet und überwälzt. Petra Trinkert kann aufgrund des DBA 20% zurückfordern. Die restlichen 15% stellen die nicht rückforderbare Sockelsteuer dar (Art. 10 Abs. 2 Bst. b OECD-MA).

Überpreislicher Verkauf des Autos durch Petra Trinkert an die Nana AG: verdeckte Vorteilszuwendung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von CHF 50‘000.-:

- Gewinnaufrechnung bei der Nana AG erst im Zeitpunkt der Abschreibung (CHF 50‘000.-).
- Keine Einkommenssteuer, da Petra Trinkert im Ausland ansässig ist.
- Verrechnungssteuer auf CHF 50‘000.-, möglicherweise Aufrechnung ins Hundert. Bezüglich allfälliger Rückforderung analog Dividende.

Entnahme durch Renato Schneck:

- Der unterpreisliche Entnahmetatbestand stellt eine verdeckte Vorteilszuwendung in Form einer verdeckten Gewinnausschüttung dar. Bei der Nana AG erfolgt erst im Zeitpunkt der Abschreibung (Differenz zwischen Buchwert und Entnahmepreis, d.h. CHF 80'000.-) eine entsprechende Gewinnaufrechnung.
- Verrechnungssteuer, Aufrechnung ins Hundert.
- Einkommensaufrechnung bei Renato Schneck, unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG.

5. Gewinnvorwegnahme:

- Gewinnaufrechnung in der Nana AG.
- Verrechnungssteuer auf der Ausschüttung. Es erfolgt eine Aufrechnung ins Hundert.
- Einkommensaufrechnung bei Renato Schneck, unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG.

6. Die ESTV verlangt eine Umbuchung auf die Gewinnreserven, da keine Kapitaleinlage vorliegt, sondern Gewinn der Gesellschaft (vgl. Gewinnaufrechnung und Kreisschreiben des ESTV Nr 29b vom 23.12.2019).

Die Einkommens- und Verrechnungssteuer würde entfallen, da beide Steuerarten erst bei Ausschüttung der Reserven an den Beteiligten erhoben würden.

2.4 1.3.9

1. Direkte Teilliquidation zum Zeitpunkt des Rückkaufs infolge Kapitalherabsetzung (Art. 20 Abs. 1 Bst. c) DBG, Art. 4a und Art. 12 VStG).

- Kein steuerbarer Gewinn für die Peteran AG.
- Verrechnungssteuer, 35% von CHF 400‘000.-, von der Gesellschaft zu entrichten und auf Durst zu überwälzen (d.h. entsprechende Kürzung der Kaufpreiszahlung).
- Steuerbares Einkommen für Durst unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG (70% von CHF 400‘000.-).

2. Direkte Teilliquidation zum Zeitpunkt des Rückkaufs im Rahmen desjenigen Teils, der das OR-Limit übersteigt (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG, Art. 4a und Art. 12 VStG, Art. 659 oder 783 OR), d.h. anteiliger Nennwert CHF 50‘000.-, Verkehrswert CHF 250‘000.-.

- Kein steuerbarer Gewinn für die Peteran AG.
- Verrechnungssteuer, 35% von CHF 200‘000.-, von der Gesellschaft zu entrichten und auf Durst zu überwälzen.
- Steuerbares Einkommen für Durst unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG (70% von CHF 200‘000.-).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Für den Restbetrag liegt keine direkte Teilliquidation vor, sondern Durst erzielt einen privaten steuerfreien Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG.

3. Direkte Teilliquidation sechs Jahre nach Rückkauf.
   - Kein steuerbarer Gewinn für die Peteran AG.
   - Verrechnungssteuer 35% von CHF 400‘000.-, von der Gesellschaft zu entrichten und auf Durst zu überwälzen.
   - Steuerbares Einkommen für Durst unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (70% von CHF 400‘000.-).

   Hinweis: Beim Weiterverkauf 8 Jahre nach Rückkauf: Emissionsabgabe.

2.5 1.3.9

1. Mantelhandel, steuerlich liegt eine Liquidation und Neugründung vor. TCHF 600 gelten als Liquidationsüberschuss.
   - Gewinnsteuer: keine Steuerfolgen.
   - Die Verrechnungssteuer (Steuerumgehungstatbestand: Nettoausschüttung, Aufrechnung ins Hundert) 35% auf der Bruttoleistung, ist von der Peteran AG zu entrichten. Die Rückforderung ist zu verweigern.
   - Steuerbares Einkommen für Peter Durst in der Höhe von 70% der Bruttoleistung (Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).

   Hinweis: Emissionsabgabe nach Art. 5 ff StG auf der Basis von TCHF 1‘000, jedoch aufgrund des Freibetrags keine Zahlung.

   Käuferin: Keine Steuerfolgen.

2. Mantelhandel, steuerlich liegt eine Liquidation und Neugründung vor. Zum Liquidationszeitpunkt keine Steuerfolgen (Verkauf unter Nennwert).

   Hinweis: Emissionsabgabe nach Art. 5 ff StG auf der Basis von TCHF 1‘000, jedoch aufgrund des Freibetrags keine Zahlung.

   Folgejahre:
   - Gewinnsteuer: die Verlustverrechnung wird verweigert, da steuerlich eine neue Gesellschaft vorliegt.
   - Verrechnungssteuer: im Rahmen der neu erzielten Gewinne erfolgt eine Gratisliberierung (Auffüllen des nicht eingezahlten Aktienkapitals, d.h. Gewinne bis TCHF 990). Verrechnungssteuer mit Meldeverfahren analog Art. 24 Abs. 1 Bst. c und Art. 24 Abs. 2 VStV.
   - Analog steuerbares Einkommen mit Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG.

   Käuferin: Keine Steuerfolgen.

3. Grundsätzlich wie vorige Ziffer, ausser dass die Verlustverrechnung nicht diskutiert werden muss. Eine Gratisliberierung liegt im Rahmen der Gewinnverrechnung mit dem Aktionärskontokorrent vor.

2.6 1.3.9

1. Steuerperiode vom 27.5. – 31.12. Jahr 1
   Steuerperiode vom 01.1. – 31.12. Jahr 2
   Steuerperiode vom 01.1. – 31.10. Jahr 3

2. Steuerbarer Gewinn in CHF der
   Steuerperiode 27.5. – 31.12. Jahr 1 = 75'000
   Steuerperiode 01.1. – 31.12. Jahr 2 = 95‘000
   Steuerperiode 01.1. – 31.10. Jahr 3 = 70‘000

3. Steuerbetrag nach Art. 68 DBG in CHF für die Gewinnsteuer der
   Steuerperiode 27.5. – 31.12. Jahr 1 = 6‘375
   Steuerperiode 01.1. – 31.12. Jahr 2 = 8‘075

Steuerperiode 1.1. – 31.10. Jahr 3 = 5‘950

4. Bei der direkten Bundessteuer wird das Eigenkapital bei den juristischen Personen nicht versteuert, sondern nur ausgewiesen (Art. 125 Abs. 3 DBG).

5. Die in der Steuerperiode Jahr 2 bei der Aktiengesellschaft aufgerechneten verdeckten Gewinnausschüttungen bilden beim Aktionär steuerbaren Vermögensertrag nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG. Es erfolgt daher in der Steuerperiode Jahr 2 im Einkommen des Aktionärs eine Aufrechnung von CHF 25'000.-, qualifiziert als verdeckte Vorteilszuwendung von der Aktiengesellschaft. Die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG kommt zur Anwendung.

2.7 1.3.9

Zahlen in CHF:

• Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit	60'000
• Kapitalgewinn	40‘000
• Nettolohn	50‘000
Steuerbares und satzbestimmendes Einkommen für die aktuelle Steuerperiode	150‘000

Art. 37b DBG ist nicht anwendbar, da die Voraussetzungen hierfür nicht gegeben sind. Für die Bemessung liegt eine ganzjährige Steuerpflicht vor.

2.8 1.3.9

Richtig	Falsch	Feststellungen
❑	✓	Juristische Personen begründen immer am Ort des statutarischen Sitzes eine unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 50 DBG).
❑	✓	Bei Neugründungen beginnt die Steuerpflicht von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften immer an dem Tag, an dem sie ins Handelsregister eingetragen werden (ausser bei Umstrukturierungen; Art. 54 DBG). Beim Zuzug aus dem Ausland beginnt die Steuerpflicht auch dann, wenn der Handelsregistereintrag unterlassen wird.
✓	❑	Für juristische Personen gilt bei der direkten Bundessteuer ein proportionaler Steuersatz (Art. 68ff DBG).
✓	❑	Es ist aus handelsrechtlich zwingenden Vorschriften eine Steuerrückstellung auf dem laufenden Gewinn zu bilden, die auch steuerlich anerkannt wird.
❑	✓	Bei juristischen Personen entspricht die Steuerperiode zwingend dem Kalenderjahr (Art. 79 DBG)
❑	✓	Gemäss DBG können bei juristischen Personen und selbständig Erwerbenden Verluste aus den sechs der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden (Art. 31 Abs. 1 und 67 Abs. 1 DBG).
❑	✓	Eine in der Schweiz gelegene Betriebsstätte einer ausländischen AG führt zu einer unbeschränkten Steuerpflicht dieser Gesellschaft in der Schweiz (Art. 50 ff DBG).
✓	❑	Bei selbständiger Erwerbstätigkeit kann das Geschäftsjahr vom Kalenderjahr abweichen (Art 40ff DBG).
❑	✓	Kausalabgaben sind jene öffentlichen Abgaben, die die abgabepflichtige Person schuldet, ohne dass das Gemeinwesen zu einer Gegenleistung verpflichtet wird.
❑	✓	In rechtlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten werden immer gemeinsam besteuert (Art. 9 Abs. 1 DBG: in rechtlich und tatsächlich...)
✓	❑	Die Mitgliederbeiträge an die Vereine werden nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet (Art. 66 Abs. 1 DBG).
❑	✓	Die Gewinnsteuer der Vereine und Stiftungen beträgt 8.5% des Reingewinnes (Art. 71 DBG).
✓	❑	Ertragsanteil aus Leibrenten und Verpfründungen sind zu 100% steuerbar. Zu 70% steuerbar sind Überschussleistungen aus Leibrentenversicherungen und Verpfründungen (Art. 22 Abs. 3 DBG)
✓	❑	Inländische Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden nicht als Steuersubjekt behandelt. Die einzelnen Gesellschafter sind Steuersubjekte (Art. 10 DBG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2.9 1.3.9

1. Vom Reingewinn der Steuerperiode können Verluste aus 7 der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (Art. 67 Abs. 1 DBG).

2. Verlustverrechnung nach Art. 67 Abs. 1 DBG (Zahlen in TCHF):

Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4	Jahr 5	Jahr 6	Jahr 7	Jahr 8	Jahr 9	Jahr 10	Jahr 11
-900 +200	-200	-500	-400	-700	+200 -200	+100	+300	+700	+800	+500
-700 +100					0	-100				
-600 +300						0	-300			
-300	+200						0	-200		
	0	+500						+500 -500		
		0	+400					0	-400	
			0	+400					+400 -400	
				-300 +300					0	-300
-300	0	0	0	0	0	0	0	0	0	200

Vom Verlust in der Steuerperiode Jahr 1 können 300 nicht mehr verrechnet werden (ausser mit echten Sanierungsgewinnen, vgl. Art. 67 Abs. 2 DBG). Der Gewinn der Steuerperiode (Jahr) 11 beläuft sich auf 200.

Test 3 Juristische Personen und Beteiligte Teil 2 1.3.9

3.1 1.3.9

1. Buchwert: Der für die Handelsbilanz massgebende Wert.
   Gewinnsteuerwert: Der für die Steuerbilanz massgebende Wert.
   Verkehrswert: Der tatsächliche, unter Dritten realisierbare Wert.

2. Die Verlegung des Betriebs und Sitzes ins Ausland kommt einer Liquidation der Gesellschaft gleich. Über die stillen Reserven ist daher abzurechnen, Zahlen in CHF (Art. 61b und Art. 80 Abs. 2 DBG):

Total Verkehrswert der Aktiven	3'450‘000
Total Gewinnsteuerwert der Aktiven	2'650‘000
Stille Reserven	800‘000

Diese bisher unversteuerten stillen Reserven werden zusammen mit dem Reingewinn des letzten Geschäftsjahres versteuert.

3.2 1.3.9

1. Massgebend für den Beginn der Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften ist das Datum des Eintrags ins Handelsregister. Somit ist der Beginn der Steuerpflicht per 10.5. Jahr 1 (in Anwendung von Art. 54 Abs. 1 DBG).
2. Gemäss Art. 79 Abs. 3 DBG ist ein überjähriger Geschäftsabschluss zulässig.

3. Steuerbarer Gewinn der Steuerperiode 10.5. – 30.9. Jahr 1:

Verlust gemäss Handelsbilanz	-80’000
Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung	15’000
Steuerlich massgebender Verlust	-65’000
Steuerbarer Gewinn	0

Steuerbarer Gewinn der Steuerperiode 1.10. Jahr 1 – 30.9. Jahr 2:

Gewinn gemäss Handelsbilanz	110’000
Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründete Abschreibung	30’000
Steuerlich massgebender Gewinn	140’000
Verlustverrechnung aus dem Vorjahr	-65’000
Steuerbarer Gewinn	75’000

4. Steuerbetrag nach Art. 68 DBG in CHF für die Gewinnsteuer der

- Steuerperiode 10.05. Jahr 1 – 30.9. Jahr 1 0
- Steuerperiode 01.10. Jahr 1 – 30.9. Jahr 2 (CHF 75'000 x 8.5%) 6‘375

3.3 1.3.9

1. Art. 66 und 71 DBG

2. Berechnung des steuerbaren Reingewinns in CHF für die direkte Bundessteuer

	Betrag	Steuerbar
Steuerbare Erträge:		
Einnahmen aus Ausstellungen	15‘000	
Einnahmen aus Festwirtschaft	35‘000	50‘000
Aufwendungen zur Erzielung der steuerbaren Erträge:		
Miete Ausstellungslokal	- 3‘000	
Übrige Ausstellungskosten	- 4'000	
Miete Festwirtschaftslokal	- 6'000	
Aufwand Getränke und Esswaren	- 10'000	- 23‘000
Differenz		27‘000
Steuerfreie Erträge		
Mitgliederbeiträge	29‘000	0
Sonstige Aufwendungen, die nicht der Erzielung steuerbarer Erträge dienen		
Büro- und Verwaltungskosten	- 9‘000	
Kosten für Vereinsausflug	- 8'000	
Übrige Kosten	- 7‘000	
Überschuss der sonstigen Aufwendungen über die Mitgliederbeiträge	0	0
Steuerbarer Gewinn		**27‘000**

3. Geschuldete Steuer bei der direkten Bundessteuer: 27'000 x 4.25% = 1‘147.50

3.4 1.3.9

1. Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung infolge überpreislicher Einbringung einer Beteiligung. Im Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufs bzw. Einbringung der Beteiligung in das Geschäftsvermögen der Sasa AG ist beim Aktionär die Differenz zwischen Verkaufspreis und Verkehrswert in der Höhe von CHF 400'000.- unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG dem steuerbaren Einkommen zuzurechnen. Bei der Sasa AG wird erst im folgenden Geschäftsjahr die Abschreibung in der Höhe von CHF 400‘000.- nicht zum Abzug zugelassen.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2. Es handelt sich ebenfalls um eine verdeckte Gewinnausschüttung, welche im aktuellen Jahr sowohl beim Aktionär unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG als auch bei der Sasa AG in der Höhe von CHF 5'000.- aufgerechnet wird.
3. Es handelt sich um eine Gewinnvorwegnahme. Die Umsatzprovision ist im aktuellen Jahr in der Höhe von CHF 15'000.- sowohl beim Aktionär unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG und bei der Sasa AG aufzurechnen.
4. Es handelt sich um eine Gewinnvorwegnahme. Die Mindestverzinsung in der Höhe von CHF 6'000.- ist im aktuellen Jahr bei der Sasa AG zum steuerbaren Gewinn und beim Aktionär unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG dem steuerbaren Einkommen zuzurechnen. Im Rahmen von Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG wird dem Aktionär der Schuldzinsabzug von CHF 6'000.- gewährt.

3.5 1.3.9

Richtig	Falsch	
❑	✓	Juristische Personen begründen immer am Ort einer Betriebsstätte eine unbeschränkte Steuerpflicht (Art. 51 DBG).
❑	✓	Steuerbussen jeder Art gehören zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 59 Abs. 2 DBG).
❑	✓	Bei juristischen Personen ist zwingend die Steuerperiode analog dem Kalenderjahr (Art. 79 DBG).
❑	✓	Sofort- oder Einmalabschreibungen sind auch auf Liegenschaften steuerrechtlich zulässig (siehe Merkblatt A 1995 der ESTV).
✓	❑	Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bemisst sich nach dem Ergebnis jedes in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres (Art. 41 DBG).

3.6 1.3.9

Richtig	Falsch	
✓	❑	Eine steuerliche Korrektur der handelsrechtlich konform vorgenommenen Abschreibungen wirkt sich als Aufrechnung im steuerbaren Reingewinn und im auszuweisenden bzw. steuerbaren Kapital (als Gewinn versteuerte stille Reserven) aus.
✓	❑	Eine verdeckte Gewinnausschüttung bedingt bei der leistenden Gesellschaft stets einen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand.
✓	❑	Eine Gewinnvorwegnahme bedingt stets eine Nichtverbuchung von Einnahmen.
❑	✓	Eine der Gesellschaft zustehende Umsatzvergütung wurde vom Aktionär direkt vereinnahmt. Dieser Vorgang wurde bei der Gesellschaft buchhalterisch nicht erfasst. Mithin liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.
✓	❑	Ist die Empfängerin einer verdeckten Vorteilszuwendung eine nahestehende Person des Aktionärs, so kommt die Dreieckstheorie zur Anwendung.
✓	❑	Die verdeckte Vorteilszuwendung ist auf Stufe der leistenden Gesellschaft im Gewinn und grundsätzlich auch auf Stufe des Aktionärs als Vermögensertrag aus Beteiligungen aufzurechnen.
✓	❑	Bei der lieben Freundin des Aktionärs ist der Zufluss der Leistung aus einer verdeckten Vorteilszuwendung in jedem Fall als Schenkung des Aktionärs zu qualifizieren.
❑	✓	Auf Stufe der Gesellschaft ist die verdeckte Vorteilszuwendung stets auch im Kapital nachzuführen.

3.7 1.3.9

Grundsätze

1. Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG, Art. 7b StHG, Art. 5 Abs. 1bis in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1^{septies} VStG.
2. Bst. a: Gewinnreserven.

3.8 1.3.9

1. Beteiligung Sasa AG im Privatvermögen:

   Von der Dividendenausschüttung in Höhe von CHF 1‘000‘000.- entfallen CHF 600‘000.- auf erwirtschaftete Gewinne und CHF 400‘000.- auf die anlässlich der Gründung geleistete Agio-Einlagen.

   Steuerfolgen:

   - Ausschüttung Gewinnvortrag (CHF 600‘000.-): Steuerbarer Vermögensertrag nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG. Die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1bis DBG ist anwendbar.
   - Ausschüttung Agio-Einlage (CHF 400‘000.-): Einkommenssteuerfreie Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen (Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG), sofern das Agio in der Handelsbilanz auf ein gesondertes Konto (Reserven aus Kapitaleinlagen) gebucht und dies der ESTV gemeldet wurde.
   - Die Verrechnungssteuer wird nur auf der Ausschüttung des Gewinnvortrages erhoben. Die Ausschüttung der Agio-Einlage unterliegt nicht der Verrechnungssteuer (unter Einhaltung der Voraussetzungen von Art. 5 Abs. 1bis in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1^{septies} VStG).

2. Beteiligung Sasa AG, Geschäftsvermögen:

   Werden die Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen gehalten, findet das Buchwertprinzip Anwendung.

   - Die gesamte Dividendenausschüttung in Höhe von CHF 1‘000‘000.- qualifiziert sich nach Art. 18 Abs. 1 DBG als steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Teilbesteuerung gemäss Art. 18b DBG ist anwendbar. Allenfalls ist eine aufgrund der Ausschüttung allfällig notwendige Abschreibung der Beteiligung in der Einzelunternehmung als geschäftsmässig begründeter Aufwand zuzulassen.
   - Die Verrechnungssteuer wird analog Ziffer 1 nur auf der Ausschüttung des Gewinnvortrags erhoben. Die Ausschüttung der Agio-Einlage unterliegt nicht der Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1bis in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1^{septies} VStG).

3.9 1.3.9

1. Die Aufteilung kann im freien Ermessen der ausschüttenden Gesellschaft erfolgen (Gewinnverwendungsbeschluss der Generalversammlung).

2. Berechnung des steuerbaren Vermögensertrags pro Aktionär in CHF:

Aktionär	**Anteil Ausschüttung**	**Steuerfreie Ausschüttung aus Kapitaleinlagereserven**	**Steuerbare Bruttoausschüttung aus übrigen Reserven**	**Steuerbar 70% nach Art. 20 Abs. 1bis DBG**
Trinkert	70% von 100'000 = 70’000	70% von 50'000 = 35’000	70'000 – 35'000 = 35’000	24’500
Durst	30% von 100'000 = 30’000	30% von 50'000 = 15’000	30'000 – 15'000 = 15’000	10’500

3. Berechnung des steuerbaren Vermögensertrags pro Aktionär in CHF:

Aktionär	**Anteil Ausschüttung**	**Steuerfreie Ausschüttung aus Kapitaleinlagereserven**	**Steuerbare Bruttoausschüttung aus übrigen Reserven**	**Steuerbar 70% nach Art. 20 Abs. 1bis DBG**
Trinkert	70% von 500'000 = 350’000	70% von 300'000 = 210’000	70% von 200'000 = 140’000	98’000
Durst	30% von 500'000 = 150’000	30% von 300'000 = 90’000	30% von 200'000 = 60’000	42’000

Die vor dem 31.11.1996 eingezahlten Kapitaleinlagereserven qualifizieren sich als steuerbaren Vermögensertrag.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Test 4 Repetitionen «querfeldein» 1.3.9

4.1 1.3.9

1. Art. 40 ff DBG für natürliche und Art. 79 ff DBG für juristische Personen (sowie VO zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer).

2.

• Steuerhoheit	Befugnis Steuern zu erheben: Bund, Kantone und Gemeinde
• Steuersubjekt	Person, die dem Staat im Steuerrechtsverhältnis gegenübersteht
• Steuerobjekt	Gegenstand, was ist steuerbar
• Steuerberechnungsgrundlage	sachliche wie zeitliche Messgrösse
• Steuermass	Tarif

3.

Amtliche Veranlagung	Zuständige Behörde wird von sich aus tätig, wie bei der Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer (kantonal jedoch unterschiedlich).
Selbstveranlagung	Steuerpflichtige wird von sich aus unaufgefordert tätig, wie z.B. bei der Mehrwertsteuer.
Gemischte Veranlagung	Steuerpflichtige und Steuerbehörde wirken zusammen, wie z.B. bei der Einkommens- und Gewinnsteuer.

4.2 1.3.9

Steuerperiode 1.1. Jahr 1 bis 30.6. Jahr 2, steuerbarer Gewinn CHF 60‘000.-

Steuerperiode 1.7. Jahr 2 bis 30.6. Jahr 3, steuerbarer Gewinn 0 (oder CHF -50‘000.-).

Steuerperiode 1.7. Jahr 3 bis 30.6. Jahr 4, steuerbarer Gewinn 0 (oder CHF -30‘000.-. Im Rahmen der Verlustverrechnung sind die CHF 30‘000.- mit zukünftigen Gewinnen verrechenbar).

Hinweis: Bei der Gewinnsteuer wird für Kapitalgesellschaften der Einheitstarif (proportional) von 8.5% angewendet. Somit ist bei unterjähriger Steuerpflicht keine satzbestimmende Umrechnung notwendig.

4.3 1.3.9

1. Das Nennwertprinzip, erweitert durch das Kapitaleinlageprinzip, lässt die steuerfreie Rückzahlung des Aktienkapitals und der Reserven aus Kapitaleinlagen (die aus direkten Einlagen der Anteilsinhaber gebildet wurden) an die Anteilsinhaber zu.

2. Art. 66 Abs. 1 und 2 in Verbindung mit Art. 71 DBG:

   - Unter Anwendung der Spartenrechnung lässt sich der steuerbare Gewinn ermitteln.
   - Mitgliederbeiträge werden nicht zum steuerbaren Gewinn zugerechnet.
   - Kausale Zurechnung der Kosten und dort wo keine Kausalität gegeben ist, nach einem vorgegebenen Schlüssel verteilt auf die Sparte «steuerbar» bzw. Sparte «nicht steuerbar».
   - Ein «negativer Saldo» in der Sparte «nicht steuerbar» kann mit den «steuerbaren Erträgen» verrechnet werden.
   - Ein Überschuss in der Sparte «nicht steuerbar» wird nicht zur Verrechnung eines «negativen Saldos» in den «steuerbaren Erträgen» herangezogen.

3. Vgl. Art. 28 bzw. 62 DBG. Abschreibungen auf dem Buchwert (degressiv) oder auf den Anlagekosten (linear).

4. Arten: Verdeckte Gewinnausschüttungen (geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand,) und Gewinnvorwegnahmen (Erträge wurden nicht verbucht.).

   Beispiele für verdeckte Gewinnausschüttungen:

   - Lebenshaltungskosten des Aktionärs werden über die Gesellschaft erfolgswirksam verbucht.

- Einbringung eines Nonvaleurs.
- Überhöhte Darlehenszinsen (Darlehen Aktionär an Gesellschaft).
- Einbringung eines Fahrzeuges durch den Aktionär im Verkehrswert von CHF 10‘000.- in die Gesellschaft zum Preis von CHF 100‘000.-.

Beispiele für Gewinnvorwegnahmen:

- Zu tiefe Darlehenszinsen (Darlehen Gesellschaft an Aktionär).
- Nicht verbuchte Provisionen, die der Gesellschaft zustehen und die der Beteiligte direkt vereinnahmte.

4.4 1.3.9

Zuzugsprinzip. Da der Steuerpflichtige am 31.12. im Kanton Zug seinen steuerrechtlichen Wohnsitz hat, kann der Kanton Zug die Steuern für Bund und Kanton für die ganze Steuerperiode erheben (Art. 105 DBG).

Es liegt eine ganzjährige Steuerpflicht im Kanton Zug vor.

4.5 1.3.9

Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG in Verbindung mit Art. 4a Abs. 1 und 2 sowie 12 Abs. 1 und 1bis VStG und Art. 659 OR sowie Art. 20 Abs. 1bis DBG.

1.

- Aus steuerlicher Sicht: Kapitalherabsetzung bei der Gesellschaft 6 Jahre nach Rückkauf.
- Beim Aktionär (Verkäufer) wird der damalige steuerfreie Kapitalgewinn auf dem Privatvermögen in Höhe von CHF 240‘000.- nach Ablauf der Sechsjahresfrist in einen steuerbaren Vermögensertrag umqualifiziert unter Beachtung der Teilbesteuerung (Teilliquidation). Die Besteuerung auf Stufe Aktionär erfolgt zum Zeitpunkt Entstehung der Verrechnungssteuer (vgl. folgender Punkt).
- Die Verrechnungssteuerforderung entsteht nach Ablauf der Sechsjahresfrist (Art. 12 Abs. 1bis VStG). Wird die Verrechnungssteuer auf den Aktionär überwälzt, so hat die Gesellschaft auf dem Betrag von CHF 240'000.- (Überparipreis: Verkaufspreis 300‘000.- abzüglich Nennwert 60‘000.-) die Verrechnungssteuer von 35%, ausmachend CHF 84'000.-, abzuliefern. Dem Aktionär steht die Rückforderung der Verrechnungssteuer zu, sofern er seine Leistungen ordnungsgemäss versteuert.
- Wird die Verrechnungssteuer nicht überwälzt, erfolgt eine Aufrechnung ins Hundert (240‘000 : 65 x 100 = CHF 369'230.-. Die von der Nana AG zu entrichtender Steuer beträgt 35% x 369'230 = CHF 129'230.-. Mangels ordnungsgemässer Deklaration wird dem Aktionär die Rückforderung der Verrechnungssteuer verweigert.

2. Steuerfreier Kapitalgewinn beim Aktionär. Keine steuerlichen Folgen bei der Gesellschaft (Kapitalgewinn oder -verlust bei Weiterverkauf der Aktien zu Verkehrswerten), keine Verrechnungssteuerfolgen.

3. Steuerfreier Kapitalgewinn beim Aktionär. Keine steuerlichen Folgen bei der Gesellschaft. Abschreibung ist geschäftsmässig begründet, keine Verrechnungssteuerfolgen.

4. Steuerfreier Kapitalgewinn beim Aktionär. Beim Rückkauf keine steuerlichen Folgen bei der Gesellschaft. Der Kapitalgewinn von CHF 200'000.- stellt bei der Gesellschaft steuerbaren Gewinn (ausserordentlichen Ertrag) dar, keine Verrechnungssteuerfolgen.

5.

- Rückkauf: Weder beim Veräusserer noch bei der Gesellschaft steuerliche Folgen.
- Weiterveräusserung: Der Wert beim Rückkauf belief sich auf CHF 300'000.- zuzüglich Wertzunahme von 200'000.- = Verkehrswert CHF 500'000.-. Weiterverkauft wurden die Aktien zu einem Preis von CHF 400'000.-.
    - Verbuchter Kapitalgewinn bei Gesellschaft: CHF 100'000.- (400'000.- - 300'000.-).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

- Aufrechnung als verdeckte Vorteilszuwendung bei der Gesellschaft CHF 100'000.- (steuerbarer Gewinn) und beim Neuaktionär (Vermögensertrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG) CHF 70'000.-.
- Die geldwerte Leistung von CHF 100'000.- unterliegt der Verrechnungssteuer.

4.6 1.3.9

1. Art. 1 und Art. 4 – 8 VStG: Der Bund erhebt eine Verrechnungssteuer auf dem Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, auf Gewinnen aus Geldspielen im Sinne des Geldspielgesetzes vom 29. September 2017 (BGS), auf Gewinnen aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung, die nach Art. 1 Abs. 2 Bst. d und e BGS diesem nicht unterstehen, und auf Versicherungsleistungen.
2. Voraussetzungen für die Rückforderung sind:
   - Recht zur Nutzung bei Fälligkeit, Art. 21 Abs. 1 Bst. a VStG
   - Wohnsitz im Inland bei Fälligkeit, Art. 22 Abs. 1 VStG
   - Ordnungsgemässe Deklaration, Art. 23 VStG
   - Keine Steuerumgehung, Art. 21 Abs. 2 VStG
3. Verrechnungssteuer auf Geldspielgewinnen wird fällig gemäss Art. 12 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 16 Abs. 1 Bst. c VStG, d.h. 30 Tage nach Ermittlung der Gewinner.

Test 5 Spezialfragen 1.3.9

5.1 Erwerb eigener Aktien 1.3.9

1. Art. 20 Abs. 1 Bst. c zweiter Satz DBG, Art. 4a Abs. 1-3 und Art. 12 Abs. 1^{bis} VStG, Art. 659 ff OR
2.
   - Rückkauf zwecks Kapitalherabsetzung.
   - Rückkauf, soweit Quoten von 10% Inhaberaktien bzw. 20% Namenaktien (vinkulierte) überschritten werden.
   - Unter Einhaltung der Quoten, aber kein Weiterverkauf innert der Fristen nach OR 659 und Art. 4a Abs. 3 VStG.
3.
   - Erwerb zu einem überhöhten Preis.
   - Weiterverkauf an nahestehende Dritte zu einem untersetzten Preis.

5.2 Sanierung 1.3.9

1. Herabsetzung und Wiedereinzahlung des Kapitals, Forderungsverzicht, À fonds-perdu -Leistung.
2. Unechte Sanierungsgewinne (Art. 60 DBG)
   - liegen bei Leistungen von Anteilsinhabern in ihrer Funktion als Beteiligte vor und sind steuerlich nicht erfolgswirksam, wie z.B. Kapitalherabsetzungen mit Wiedereinzahlung des Kapitals. Die in der Handelsrechnung mit unechten Sanierungsgewinnen verrechneten Verluste geltend steuerrechtlich als nicht verrechnet. Diese können in den Folgejahren im Rahmen der Verlustverrechnung im Rahmen von Art. 67 Abs. 1 DBG geltend gemacht werden.

   Echte Sanierungsgewinne entstehen

   - bei Leistungen von Dritten und sind steuerlich erfolgswirksam. Die in der Handelsrechnung mit den echten Sanierungsgewinnen verrechneten Verluste gelten auch steuerrechtlich als verrechnet. Mit Sanierungsgewinnen Dritter können auch Verluste verrechnet werden, die in früheren ausserhalb der Verlustverrechnungsperiode liegenden Geschäftsjahre entstanden sind, vgl. Art. 67 Abs. 2 DBG.

Forderungsverzichte von Beteiligten im Speziellen:

- Hält das Darlehen des Aktionärs an die Gesellschaft einen Drittvergleich stand (ein Dritter hätte dazumal das Darlehen auch der Gesellschaft gewährt und es wurde stets verzinst), wird der Verzicht des Aktionärs wie ein Verzicht eines Dritten behandelt. Somit handelt es sich um einen echten Sanierungsgewinn und ist steuerlich erfolgswirksam.
- Hält das Darlehen des Aktionärs an die Gesellschaft keinen Drittvergleich stand (ein Dritter hätte dazumal das Darlehen nicht gewährt und es wurde nie verzinst) wird der Verzicht wie ein Verzicht eines Anteilsnehmers behandelt. Somit handelt es sich um einen unechten Sanierungsgewinn und ist steuerrechtlich nicht erfolgswirksam.
- In beiden Fällen gilt, dass es sich beim Darlehen um kein verdecktes Eigenkapital handelt darf.

3. Ja, sofern in handelsrechtlichem und in steuerrechtlichem Sinn ein Sanierungsfall vorliegt (d.h. bereits bei echter Unterbilanz).

- Handelsbilanz: Die Aufwertung vom Buchwert bis auf die Anlagekosten gilt als erfolgswirksamer Kapitalgewinn. Die Aufwertung von den Anlagekosten auf den Verkehrswert wird als nicht erfolgswirksamer Kapitalgewinn qualifiziert, dieser Kapitalgewinn ist als Aufwertungsreserve zu verbuchen (Bilanz).
- Steuerrecht: Die Aufwertung vom Buchwert auf den Verkehrswert gilt als erfolgswirksam bzw. als ein steuerbarer Kapitalgewinn (buchmässige Realisation stiller Reserven). Die Gesellschaft wird zukünftig eine Abschreibung vom Verkehrswert vornehmen.

5.3 Ersatzbeschaffung 1.3.9

1. Art. 30 und Art. 64 DBG betreffen das Geschäftsvermögen und sind gemäss den einheitlichen Gewinnermittlungsregeln analog formuliert:

- Betriebsnotwendiges Anlagevermögen sowohl beim ersetzten Gegenstand als auch beim Ersatzgut
- Innerhalb Schweiz
- Innert angemessener Frist
- Kein Ersatz durch bewegliche Güter aus dem Verkauf einer Liegenschaft

Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG: Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können auch qualifizierte Beteiligungen ersatzbeschafft werden. Weitere Voraussetzung bildet die Mindest-Haltedauer von einem Jahr.

Hinweis: Ersatzbeschaffungen von nicht betriebsnotwendigem Anlagevermögen und von Umlaufvermögen können nicht steuerneutral abgewickelt werden. Dies auch dann nicht, wenn Mittel aus dem Verkauf eines nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsguts in betriebsnotwendiges Anlagevermögen investiert werden, und umgekehrt. Ebenso ist keine Ersatzbeschaffung von anderen betriebsnotwendigen Anlagevermögen für eine verkaufte betriebsnotwendige Liegenschaft möglich. Hier gilt die Identität des Ersatzes mit dem verkauften Aktivum. Weiterhin gilt, dass sich das Ersatzgut in der Schweiz befinden muss und die Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist abgewickelt wird.

2. Der Verkaufsgewinn muss vollends reinvestiert werden. Ist dies der Fall, ist der Buchwert nach Ersatz mindestens gleich gross wie vor Ersatz.

Ist der Buchwert nach Ersatz kleiner als vor der Ersatzbeschaffung, so wurden in der Differenz stille Reserven aufgelöst, die versteuert werden müssen.

5.4 Indirekte Teilliquidation 1.3.9

Gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 DBG:

- Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft,
- Aktien werden vom Privat- in das Geschäftsvermögen verkauft,
- der Kaufpreis wird innerhalb fünf Jahren nach Verkauf aus Mitteln der übernommenen Gesellschaft finanziert,

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

- zum Zeitpunkt des Verkaufs weist die verkaufte Gesellschaft ein «volles Portemonnaie» (ausschüttbare, nicht betriebsnotwendige Mittel und analog ausschüttungsfähiges Zuwachskapital) aus,
- Mitwirkung des Verkäufers liegt vor.

5.5 Transponierung 1.3.9

1. Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG

   Bei Einbringung von Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vom Privatvermögen in eine Personenunternehmung oder juristische Person (Geschäftsvermögen), an der der Veräusserer mit mindestens 50% beteiligt ist, löst die Steuerfolgen einer Transponierung aus.

   Aus wirtschaftlicher und steuerlicher Sicht hat keine Veräusserung der Beteiligung stattgefunden, sondern nur eine Umgestaltung des Vermögens beim verkaufenden Aktionär. Trotz Aufgabe des zivilrechtlichen Eigentums behält der Aktionär weiterhin die wirtschaftliche Verfügungsgewalt an den in die Holding eingebrachten Beteiligungen (über die von ihm beherrschenden Holding).

   Der verkaufende Beteiligte erzielt steuerbares Einkommen, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung die Kapitaleinlagen, d.h. den Nennwert zuzüglich steuerlich akzeptierter Reserven aus Kapitaleinlagen der übertragenen Beteiligung, übersteigt.

2. Mit der sogenannten Agio-Lösung. Die Differenz zwischen Verkehrswert und den Kapitaleinlagen wird den Reserven der Gesellschaft gutgeschrieben. Eine allfällige spätere Ausschüttung dieser Reserven führt beim Aktionär zu einem steuerbaren Vermögensertrag, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, mit Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG. Diese Reserven gelten steuerlich nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen.

5.6 Umstrukturierungen 1.3.9

Verhinderung einer Steuerumgehung.

- Vor Umwandlung wären bei einem Verkauf oder Liquidation der Personenunternehmung die stillen Reserven realisiert und versteuert worden (Art. 18 Abs. 2 DBG).
- Verkauft der Aktionär nach Umwandlung die Gesellschaft bzw. die im Privatvermögen gehaltenen Aktien, würde grundsätzlich ein steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG vorliegen.

5.7 Diverses 1.3.9

Richtig	Falsch	
✓	❑	Personenunternehmen können nur unter Einhaltung von gesetzlich vorgeschriebenen Bedingungen steuerneutral umstrukturiert werden (Art. 19 DBG).
✓	❑	Bei Verkauf von einzelnen Aktiven kann eine echte Realisation der stillen Reserven vorliegen.
❑	✓	Bei Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft innerhalb der Schweiz liegt eine buchmässige Realisation der stillen Reserven vor.
❑	✓	Sanierungsgewinne sind in jedem Fall steuerbar.
✓	❑	Sanierungsleistungen unbeteiligter Dritter, insbesondere Forderungsverzichte, stellen steuerbaren Gewinn für eine Kapitalgesellschaft dar.
✓	❑	Juristische Personen können die stillen Reserven beim Ersatz betriebsnotwendiger Anlagegüter unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei auf Ersatzobjekte des betriebsnotwendigen Anlagevermögens übertragen werden (Art. 64 DBG).
❑	✓	Die steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist grundsätzlich nicht auf das Gebiet der Schweiz beschränkt (grenzüberschreitende Ersatzbeschaffungen sind erlaubt; Umkehrschluss zu Art. 64 DBG).

Richtig	Falsch	
✓	❑	Für juristische Personen gilt als Steuerperiode das Geschäftsjahr (Art. 79 Abs. 2 DBG).
❑	✓	Sowohl nach Bundesrecht als auch nach dem Recht der Kantone ist schuldet die juristische Person die Kapitalsteuer (beim Bund nach Art. 125 Abs. 3 DBG nur auszuweisen).
✓	❑	Juristische Personen können bisher nicht verrechnete Verluste aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren verrechnen (Art. 67 Abs. 1 DBG).
✓	❑	Der Erwerb eigener Aktien im Sinne von Art. 659 OR löst im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung per sofort die Steuerfolgen einer direkten Teilliquidation aus (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG, Art. 20 Abs. 1bis und Art. 18b DBG sowie Art. 4a Abs. 1 VStG).
✓	❑	Die persönliche Zugehörigkeit einer juristischen Person wird alternativ durch den statutarischen Sitz oder den Ort der tatsächlichen Verwaltung ausgelöst (Art. 50 DBG).
✓	❑	Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist Steuerobjekt der in einer OR-konformen Handelsrechnung ausgewiesene Reingewinn unter Berücksichtigung der steuerlichen Gewinnermittlungsregeln (Art. 58 Abs. 1-3 DBG).

5.8 Gewinnberechnung 1.3.9

Steuerperiode	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4
Reingewinn	300‘000	-200‘000	100‘000	200‘000
Verrechenbare Vorjahresverluste		+100‘000 +100‘000	-100‘000	-100‘000
Steuerbarer Reingewinn	**300‘000**	**0**	**0**	**100‘000**

5.9 Gewinnsteuer, Steuerberechnung 1.3.9

Gewinnsteuer nach Art. 68 DBG: 8.5 % von CHF 500‘000 =CHF 42‘500.

Bei der direkten Bundessteuer wird keine Kapitalsteuer geschuldet. Das Kapital ist lediglich auszuweisen (Art. 125 Abs. 3 DBG).

5.10 Umwandlung 1.3.9

1. Fortdauer der Steuerpflicht in der Schweiz; Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs, Übernahme der Einkommenssteuerwerte, gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse während 5 Jahren (Revers) nach der Umwandlung (Art. 19 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 DBG).
2. Mit der Überführung der Liegenschaft vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen liegt ein Entnahmetatbestand vor. Über die stillen Reserven auf der Liegenschaft ist daher abzurechnen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Da es sich um kein betriebsnotwendiges Aktivum handelt, gefährdet dieser Entnahmetatbestand die Steuerneutralität der Umstrukturierung nicht. Auf Antrag des Steuerpflichtigen wird der Steueraufschub nach Art. 18a Abs. 1 DBG für den Wertzuwachsgewinn gewährt.

5.11 Gewinnsteuer Verlustverrechnung 1.3.9

Bei der Übertragung nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG werden noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der übertragenden Personenunternehmung auf die übernehmende juristische Person übertragen und können bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes im Rahmen der Verlustverrechnung in Abzug gebracht werden. Anstelle von Art. 31 Abs. 1 DBG wird dann Art. 67 Abs. 1 DBG angewendet.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.4 Weitere Steuerarten

1.4.1 Verrechnungssteuer

Aufgabe 1 Berechnung Rückforderung 1.4.1

1. Zins 3% von CHF 200'000.- = CHF 6'000.-, Verrechnungssteuer 35% = CHF 2'100.-.
2. Liechtenstein ist für die Verrechnungssteuer Ausland. Daher wurde keine Verrechnungssteuer abgeliefert, folglich ergibt sich keine Rückerstattung.
3. Zins CHF 1'000.-, Verrechnungssteuer 35% = CHF 350.-.
4. Zins unterliegt nicht der Verrechnungssteuer, daher keine Rückerstattung.
5. 10% von CHF 30'000 = CHF 3'000.-, Verrechnungssteuer 35% = CHF 1'050.-.
6. Jahreszins: 1% von CHF 100'000.- = CHF 1'000.-, Verrechnungssteuer 35% = CHF 350.-, Einmalzins: Verrechnungssteuer = 35% x 11% x CHF 100'000.- = CHF 3'850.-.
7. Auszahlung unterliegt der Verrechnungssteuer, jedoch Meldeverfahren (Art. 19 VStG). Falls Renata Fieslein Einspruch dagegen erhebt: Entrichtung von 8% der Kapitalleistung (Art. 13 Abs. 1 Bst. c VStG) = CHF 24'000.-, Überwälzung auf Renata Fieslein. Rückerstattung bei ordnungsgemässer Deklaration der Vermögenswerte und der Erträge daraus.

Aufgabe 2 Verrechnungssteuer A – Z 1.4.1

2.1 Geldwerte Leistung 1.4.1

1. Ausschlaggebend ist der Verkehrswert (Marktwert) im Zeitpunkt der Entstehung der Verrechnungssteuerforderung. Im Umfang von CHF 450‘000.- (Differenz vom Rechnungsbetrag zum Verkehrswert) liegt eine geldwerte Leistung zu Gunsten des Aktionärs vor. Auf geldwerten Leistungen der Kapitalgesellschaft an ihre Aktionäre ist die Verrechnungssteuer geschuldet (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV).

   Bei einer geldwerten Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung) scheitert der Rückerstattungsanspruch typischerweise an der fehlenden Deklaration in der Steuererklärung des Empfängers (Voraussetzung gemäss Art. 23 VStG).

   Da die Verrechnungssteuer nicht abgeliefert wurde, aufgrund des fehlenden Rückerstattungsanspruchs und auch weil das Meldeverfahren nicht zur Anwendung kommt, wird die ESTV eine Aufrechnung ins Hundert vornehmen. In diesem Fall werden die CHF 450'000.- als Nettoausschüttung (65%) betrachtet und ins Hundert aufgerechnet (CHF 450'000.- : 65% x 100%):

   - Aufgerechnete Bruttoleistung (Aufrechnung ins Hundert): CHF 692‘307.- = 100%
   - Verrechnungssteuer: 35% von CHF 692‘307.- = CHF 242‘307.-

2. Vermögenserträge aus einem Einzelunternehmen werden nicht von der Verrechnungssteuer erfasst (Steuerobjekte sind abschliessend in den Art. 4-8 VStG geregelt). Es ergeben sich keine verrechnungssteuerrechtlichen Folgen.

2.2 Rückerstattungsanspruch 1.4.1

Da Peter Fieslein den Obligationenzins, der auf die Söhne entfällt, jeweils direkt als Schuldzinsen an seine Söhne weiterleitet, hat er kein Recht zur Nutzung am Anteil der beiden Söhne. Somit kann er die Verrechnungssteuer auf den Zinsen (2% von CHF 2‘000‘000.-) nicht zurückfordern, wohl aber die Verrechnungssteuer auf den Zinsen der übrigen CHF 4‘000‘000.-.

Somit kann Peter Fieslein die Verrechnungssteuer im Umfang von CHF 28‘000.- (2% von CHF 4'000'000.-, davon 35%) zurückfordern. Für die verbleibenden CHF 14‘000.- (2% von CHF 2'000'000.-, davon 35%) wird die Rückerstattung verweigert.

2.3 Dividenden im internationalen Verhältnis 1.4.1

1. Renato Durst hat gemäss dem Verrechnungssteuergesetz grundsätzlich keinen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, da er die Voraussetzung von Art. 22 VStG (Wohnsitz in der Schweiz) nicht erfüllt.

   Gemäss Art. 10 Abs. 2 Bst. b OECD-MA beträgt die residuale Sockelsteuer und damit die definitiv der Schweiz zustehende, d.h. aufgrund des DBA nicht rückforderbare Verrechnungssteuer 15%. Somit kann Durst die Verrechnungssteuer im Umfang von 20% zurückfordern. Die verbleibende Schweizer Sockelsteuer von 15% kann er auf Antrag an seine Steuern in seinem Ansässigkeitsstaat anrechnen lassen.

2. Da es sich bei der Sasa AG um eine EU-Muttergesellschaft mit einem Anteil von mindestens 25% an der schweizerischen Durst AG handelt, würde die Verrechnungssteuer aufgrund der Bilateralen II vollständig rückerstattet. Somit ist in vollem Umfang das internationale Meldeverfahren anwendbar, d.h. die zu entrichtende Verrechnungssteuer beträgt CHF 0.-.

2.4 Behandlung von Kundenguthaben 1.4.1

1. Kundenguthaben bei inländischen Banken und Sparkassen sind gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG Gegenstand der Verrechnungssteuer.

   Gemäss dem Kreisschreiben Nr. 34 vom 26. Juli 2011 der ESTV gilt als Bank oder Sparkasse, wer sich öffentlich zur Annahme verzinslicher Gelder empfiehlt oder fortgesetzt Gelder gegen Zins entgegennimmt. Im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes beginnt die Steuerpflicht für solche Banken und Sparkassen, sobald der Bestand an Gläubigern die Zahl von 100 übersteigt und die gesamte Schuldsumme mindestens CHF 5‘000‘000.- beträgt. Dieser Banken- bzw. Sparkassenbegriff des Verrechnungssteuergesetzes weicht von jenem des Bankengesetzes ab.

   Vorliegend verfügt die Peteran AG über 150 Darlehensgeber und verzinsliche Gelder im Gesamtbetrag von CHF 10‘950‘000.-. Damit sind die Voraussetzungen für die Qualifizierung als Bank im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes erfüllt.

   Gemäss Art. 14a Abs. 1 VStV werden allerdings Guthaben zwischen Konzerngesellschaften vom Kundenguthaben im Sinne von Art. 4 Abs. 1 Bst. d VStG ausgenommen. Somit erreicht die Peteran AG die Grenze von 100 Gläubigern nicht und gilt nicht als Bank im Sinne des Verrechnungssteuergesetzes. Folglich zeitigt die Entgegennahme der Gelder keine Verrechnungssteuerfolgen für die Peteran AG.

2. Obwohl die Peteran AG über mehr als 100 Gläubiger verfügt, gilt sie wiederum nicht als Bank im Sinne des Kreisschreibens Nr. 34, weil die gesamte Schuldsumme die Grenze von CHF 5‘000‘000.- nicht erreicht.

2.5 Erwerb eigener Aktien 1.4.1

1. Beim Erwerb von Beteiligungsrechten im Hinblick auf eine formelle Kapitalherabsetzung ist gemäss Art. 4a Abs. 1 VStG die Verrechnungssteuer geschuldet, und zwar auf der Differenz zwischen dem Erwerbspreis der Titel und der Summe aus dem Nennwert der übertragenen Beteiligung und den Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen nach Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG.

   Zahlen in CHF:

Erwerbspreis			2'000’000
Übertragener Nennwert	20% x 1'000’000	200’000	
Übertragene anteilige Reserven aus Kapitaleinlagen	20% x 2'000'000	400'000	-600’000
Steuerbar			1'400’000

   Die Verrechnungssteuer ist gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG zu entrichten und auf Roland zu überwälzen (andernfalls erfolgt eine Aufrechnung ins Hundert).

2. Gemäss Art. 4a VStG ist jeweils auf der Differenz zwischen dem Erwerbspreis (CHF 2'500'000.-) und der Summe aus dem Nennwert der übertragenen Beteiligung und den Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen nach Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG, bereinigt um die bereits versteuerte geldwerte Leistung (CHF 500'000.-), die Verrechnungssteuer geschuldet. Diese ist analog der oben erwähnten geldwerten Leistung auf Roland zu überwälzen oder, falls nicht erfolgt, ins Hundert aufzurechnen.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

3. Zum Zeitpunkt des Kaufs der Aktien findet eine geldwerte Leistung in der Differenz zwischen dem Erwerbspreis der Titel und deren inneren Wert statt (CHF 500‘000.-). Entsprechend ist auf diesem Betrag die Verrechnungssteuer geschuldet, welche auf Roland überwälzt werden sollte (Art. 14 VStG) und anschliessend von diesem, bei Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen (Wohnsitz in der Schweiz und Deklaration in der Steuererklärung usw.), wieder zurückgefordert werden kann.

   Mit dem Ablauf der zwei- bzw. sechsjährigen Frist (Art. 4a Abs. 2 VStG) erfolgt aus steuerlicher Sicht (bzw. in der Steuerbilanz) jeweils eine Kapitalherabsetzung im Umfang des Nennwerts der eigenen Aktien (10% pro Kapitalherabsetzung).

   Gemäss Art. 4a VStG ist jeweils auf der Differenz zwischen dem Erwerbspreis (CHF 2'500'000.-) und der Summe aus dem Nennwert der übertragenen Beteiligung und den Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen nach Art. 20 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 8 DBG, bereinigt um die bereits versteuerte geldwerte Leistung (CHF 500'000.-), die Verrechnungssteuer geschuldet. Diese ist analog der oben erwähnten geldwerten Leistung auf Roland zu überwälzen oder, falls dies nicht erfolgt, ins Hundert aufzurechnen:

   Geldwerte Leistung bei Rückkauf in CHF

Erwerbspreis			2'500’000
Marktpreis			2'000’000
Geldwerte Leistung			500’000

   Kapitalherabsetzung nach 2 Jahren (der über der Quote von 10% liegende Anteil von 10%, Art. 659 OR)

Erwerbspreis nach Abzug der geldwerten Leistung	50% x 2'000’000		1'000’000
Übertragener Nennwert	10% x 1'000’000	100’000	
Übertragene anteilige Reserven aus Kapitaleinlagen	10% x 2'000'000	200'000	-300’000
Steuerbar			700’000

   Kapitalherabsetzung nach 6 Jahren (die ersten 10%, Art. 4a VStG)

Erwerbspreis nach Abzug der geldwerten Leistung	50% x 2'000’000		1'000’000
Übertragener Nennwert	10% x 1'000’000	100’000	
Übertragene anteilige Reserven aus Kapitaleinlagen	10% x 2'000'000	200'000	-300’000
Steuerbar			700’000

   Der Weiterverkauf der Aktien 10 Jahre nach Rückkauf gilt steuerlich als Wieder-Erhöhung des Aktienkapitals. In der Differenz zwischen dem Verkehrswert (CHF 2'000'000.-) und dem Kaufpreis = Nennwert (CHF 200'000.-) liegt eine geldwerte Leistung von CHF 1’800'000.- vor, die der Verrechnungssteuer untersteht.

1.4.2 Grundstückgewinnsteuer

Aufgabe 1 Diverse Fragen zu der Grundstückgewinnsteuer 1.4.2

1.1 Rechtsgrundlagen und Systeme bei der Grundstückgewinnsteuer 1.4.2

Rechtquelle: Die Kantone können (müssen aber nicht) Wertzuwachsgewinne auf Liegenschaften im Geschäftsvermögen mit der Grundstückgewinnsteuer erfassen. Die monistischen Kantone tun dies, die dualistischen Kantone nicht (Art. 12 Abs. 4 StHG).

Monistisch: Wenn der Wertzuwachsgewinn, ob aus Privat- oder Geschäftsliegenschaften, immer mit derselben Steuer (Grundstückgewinnsteuer) erfasst wird, liegt das monistische System vor.

Dualistisch: Wenn der Wertzuwachsgewinn von zwei Steuerarten erhoben wird: bei Privatliegenschaften mit der Grundstückgewinnsteuer, bei Geschäftsliegenschaften hingegen mit der Einkommenssteuer (natürliche Person) bzw. mit der Gewinnsteuer (juristische Person), liegt das dualistische System vor.

1.2 Berechnung des Grundstückgewinnes 1.4.2

Zahlen in TCHF:

1. **Monistisches System:**

   Mangels fehlender zivilrechtlicher Handänderung ergeben sich keine Steuerfolgen bei der Privateinlage. Beim späteren Verkauf wird die Differenz Anlagekosten (1‘300) zum Verkaufspreis (2‘200), ausmachend 900, von der Grundstückgewinnsteuer erfasst.

   Dualistisches System:

   Bei der Privateinlage wird der bisherige Wertzuwachsgewinn mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (aufgrund des Systemwechsels, vgl. Art. 12 Abs. 2 Bst. b StHG). Dies betrifft die Differenz zwischen den Anlagekosten (1‘300) und dem Einbringungswert (2‘000), ausmachend 700. Der weitere Wertzuwachsgewinn von 200 wird beim Verkauf mit der Einkommenssteuer erfasst.

   Direkte Bundessteuer:

   Bei der Privateinlage ergeben sich keine Steuerfolgen. Beim Verkauf wird der Wertzuwachsgewinn im Geschäftsvermögen von 200 mit der Einkommenssteuer erfasst.

2. **Monistisches System:**

   Die wiedereingebrachten Abschreibungen in Höhe von 100 werden mit der Einkommenssteuer erfasst, der Wertzuwachsgewinn in Höhe von 700 mit der Grundstückgewinnsteuer.

   Dualistisches System:

   Der gesamte Kapitalgewinn (sowohl wiedereingebrachte Abschreibungen als auch der Wertzuwachsgewinn) von 800 wird beim Verkauf mit der Einkommenssteuer erfasst.

   Direkte Bundessteuer:

   Analog wie beim dualistischen System.

3. **Monistisches System:**

   Die wiedereingebrachten Abschreibungen 100 werden bei der Entnahme mit der Einkommenssteuer erfasst, der Wertzuwachsgewinn untersteht erst beim Verkauf der Grundstückgewinnsteuer. Dieser Wertzuwachsgewinn besteht aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis (2‘200) und den Anlagekosten (1‘300), ausmachend 900.

   Dualistisches System:

   - Der gesamte Kapitalgewinn (sowohl wiedereingebrachte Abschreibungen als auch der Wertzuwachsgewinn) von 800 wird, sofern kein Aufschubsantrag nach Art. 18a Abs. 1 DBG gestellt wird, bei der Entnahme mit der Einkommenssteuer erfasst. Der weitere Wertzuwachsgewinn von 200 untersteht beim Verkauf der Grundstückgewinnsteuer.
   - Wird ein Aufschubsantrag nach Art. 18a Abs. 1 DBG für den Wertzuwachsgewinn gestellt, werden zum Überführungszeitpunkt nur die wiedereingebrachten Abschreibungen von 100 als Einkommen besteuert. Die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns erfolgt unter Berücksichtigung der späteren Wertzunahme von 200 erst beim Verkauf der Liegenschaft. Das steuerbare Einkommen besteht dann aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis (2‘200) und den Anlagekosten (1‘300), ausmachend 900.

   Direkte Bundessteuer:

   Analog wie beim dualistischen System.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 2 Repetition Grundstückgewinnsteuer 1.4.2

2.1 Multiple Choise Grundstückgewinnsteuer 1.4.2

Richtig	Falsch	
✓	❑	Die Grundstückgewinnsteuer ist eine Objektsteuer.
✓	❑	Die Handänderungssteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer.
✓	❑	Der Bund besteuert die Gewinne auf privaten Grundstücken nicht (Art. 16 Abs. 3 DBG). Die Kantone oder die Gemeinden erheben eine Grundstückgewinnsteuer auf Gewinnen aus der Veräusserung von privaten oder von land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken (Art. 12 StHG).
✓	❑	In der Schweiz gibt es für die Erhebung der Grundstückgewinnsteuern zwei Steuersysteme, nämlich das monistische und das dualistische System (Art. 12 Abs. 4 StHG).
✓	❑	Beim monistischen System werden alle Wertzuwachsgewinne auf Grundstücken mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst. Beim dualistischen System werden die Gewinne auf Privatvermögen der Grundstückge winnsteuer und die Gewinne auf Geschäftsver-mögen der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterworfen.
❑	✓	Bei der Grundstückgewinnsteuer ist die Handänderung als solche das Steuerobjekt, bei der Handänderungssteuer der Gewinn aus Grundstückverkauf (Art. 12 StHG).
✓	❑	Im Kanton Zürich (monistisches System) werden die Gewinne auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens von der Grundstückgewinnsteuer erfasst und zwar in der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Verkaufspreis (Art. 12 Abs. 4 StHG).
✓	❑	Unter dem Handänderungsbegriff fallen drei Arten von Handänderungen, nämlich die zivilrechtliche, die wirtschaftliche Handänderung sowie die Belastung von Grundstücken mit privatrechtlichen Dienstbarkeiten oder öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen.
✓	❑	Kettengeschäfte, der Handel mit Kaufs- oder Kaufrechtsverträgen, fallen unter den Begriff der wirtschaftlichen Handänderung (Art. 12 Abs. 2 Bst. a StHG).
❑	✓	Selbst bei Veräusserung einer Minderheitsbeteiligung an einer Immobilienaktiengesellschaft liegt eine wirtschaftliche Handänderung vor (Art. 12 Abs. 2 Bst. d StHG).
✓	❑	Die Belastung von Grundstücken, z.B. mit der Errichtung eines Bauverbots zugunsten eines Nachbargrundstückes, löst nur eine Grundsteuerpflicht aus, wenn die Voraussetzungen der Dauerhaftigkeit, Wesentlichkeit und Entgeltlichkeit erfüllt sind (Art. 12 Abs. 2 Bst. c StHG).
❑	✓	Die Grundstückgewinnsteuer kennt keine Steueraufschubstatbestände (Art. 12 Abs. 3 StHG).
✓	❑	Je nach Besitzesdauer wird die Grundstückgewinnsteuer erhöht oder ermässigt (Art. 12 Abs. 5 StHG).
✓	❑	Art. 8 Abs. 2bis StHG (Aufschubstatbestand) kommt beim dualistischen System zum Tragen, indem zum Zeitpunkt der Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen auf Antrag die Differenz zwischen Anlagekosten und Verkehrswert zum Zeitpunkt der Entnahme nicht besteuert wird[71].

[71] Wie bei der direkten Bundessteuer, wo die Besteuerung des Wertzuwachsgewinns gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG aufgeschoben wird.

2.2 Grundsteuern und direkte Bundessteuer 1.4.2

Entsprechend der Präponderanzmethode (vorwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft) handelt es sich bei der Liegenschaft um Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. Abs. 2 DBG).

1. Direkte Bundessteuer:

   Die direkte Bundessteuer kennt keine Grundstückgewinnsteuer. Der steuerbare Kapitalgewinn bei der Einkommenssteuer in der Differenz zwischen Verkaufspreis und Einkommenssteuerwert beträgt CHF 800‘000.- (CHF 1‘200'000.- abzüglich CHF 400‘000.-).

   Kanton und Gemeinde erheben die Steuern wir folgt:

   - Grundstückgewinnsteuer in der Differenz zwischen Verkaufspreis und Anlagekosten in Höhe von CHF 600'000.- (CHF 1‘200‘000.- abzüglich CHF 600‘000.-).
   - Einkommenssteuer auf den wiedereingebrachten Abschreibungen in der Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten in Höhe von CHF 200‘000.- (CHF 600‘000.- abzüglich CHF 400‘000.-).

2. Aufgrund der Nutzungsänderung liegt eine Privatentnahme bzw. eine steuersystematische Realisation der stillen Reserven vor.

   Direkte Bundessteuer:

   - Die direkte Bundessteuer kennt keine Grundstückgewinnsteuer. Der steuerbare Kapitalgewinn bei der Einkommenssteuer besteht grundsätzlich analog Ziffer 1 auf dem gesamten Kapitalgewinn. Zwingend versteuert wird hingegen nur die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten, die sogenannten wiedereingebrachten Abschreibungen.
   - Für den Wertzuwachsgewinn (= Differenz zwischen Anlagekosten und Verkehrswert) ist auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Steueraufschub gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG möglich.

   Kanton und Gemeinde erheben im monistischen System die Steuern wie folgt:

   - Keine Grundstückgewinnsteuerfolgen, da die Voraussetzung hierfür, nämlich ein Handwechsel (Übergang der Liegenschaft an einen Dritten), nicht vorliegt. Erst ein späterer Verkauf unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.
   - Einkommenssteuer: Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen in der Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten in Höhe von CHF 200‘000.- (CHF 600‘000.- abzüglich CHF 400‘000.-).

3. Bei der direkten Bundessteuer ergeben sich keine Unterschiede gegenüber Ziffer 2. Die Kantone mit dem dualistischen System kennen, wie das DBG, auch den Aufschubstatbestand, vgl. Art. 8 Abs. 2^{bis} StHG.

2.3 Diverse Grundstückgewinnsteueraufgaben 1.4.2

1.

Erwerbspreis	500
Investitionen	400
Anlagekosten	900
Verkaufspreis	2‘000
Kapitalgewinn	1‘100
Verkaufskosten	20
Grundstückgewinnsteuerpflichtiger Gewinn	1‘080

2. Der grundstückgewinnsteuerpflichtige Gewinn beträgt 0. Beim Geschäftsvermögen wird der Gewinn über die Einkommenssteuer abgerechnet.
3. Es ergeben sich keine Grundstückgewinnsteuerfolgen, da die Voraussetzung hierfür, nämlich ein Handwechsel (Übergang der Liegenschaft an einen Dritten), nicht vorliegt. Erst ein späterer Verkauf unterliegt der Grundstückgewinnsteuer.
4. Der grundstückgewinnsteuerpflichtige Gewinn beträgt 0. Beim Geschäftsvermögen wird der Gewinn von der Einkommenssteuer erfasst.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 3 Grundstückgewinnsteuer 1.4.2

Richtig	Falsch	(teilweise richtige Aussagen sind als falsch zu bezeichnen)
❑	✓	Beim monistischen System wird der Verkauf von Geschäftsliegenschaften nicht mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst.
✓	❑	Beim dualistischen System wird die Einkommenssteuer auf dem Verkauf von Geschäftsliegenschaften nach dem Buchwertprinzip erhoben, d.h. als Unternehmereinkommen gilt die Differenz Verkaufspreis zum Einkommenssteuerwert.
✓	❑	Bei der Privatentnahme dieser Liegenschaft (aus einer Einzelunternehmung) fällt im Zeitpunkt der Entnahme weder beim monistischen noch beim dualistischen System eine Grundstückgewinnsteuer an.
❑	✓	Bei der Privatentnahme dieser Liegenschaft liegt für die direkte Bundessteuer eine echte Realisation vor.
✓	❑	Beim Verkauf dieser Liegenschaft kann bei der direkten Bundessteuer Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden, wenn innert Frist eine neue Betriebsliegenschaft gekauft wird und die Voraussetzungen nach Art. 30 DBG erfüllt sind.
✓	❑	Der Einkommenssteuerwert (Buchwert) beläuft sich auf CHF 900‘000.

1.4.3 Erbschafts- und Schenkungssteuer

Aufgabe 1 Steuerhoheit Erbschaftssteuer 1.4.3

Zur Erhebung der Erbschaftssteuer auf dem beweglichen Vermögen ist derjenige Kanton berechtigt, in welchem der Erblasser seinen letzten Wohnsitz hatte. Zur Erhebung der Erbschaftssteuer auf dem unbeweglichen Vermögen (Grundstücke) ist der Kanton berechtigt, in dem sie liegen.

Aufgabe 2 Steuerhoheit Schenkungssteuer 1.4.3

Die Steuer auf Schenkungen des beweglichen Vermögens wird durch denjenigen Kanton erhoben, in dem der Schenker zum Zeitpunkt der Schenkung seinen Wohnsitz hatte. Bei Grundstücken ist derjenige Kanton zuständig, in dem diese liegen.

Aufgabe 3 Haftung Schenkungssteuer 1.4.3

Der Schenker haftet in der Regel solidarisch mit dem Beschenkten für die Schenkungssteuer.

Aufgabe 4 Haftung Erbschaftssteuer 1.4.3

Die Erben (und Vermächtnisnehmer)[72] haften grundsätzlich solidarisch bis zum Betrag des auf sie übergegangenen Vermögens, und zwar für die gesamte geschuldete Erbschaftssteuer.

Aufgabe 5 Gemischte Schenkung 1.4.3

Eine gemischte Schenkung liegt vor, wenn die Vermögenszuwendung mit einer Gegenleistung verbunden ist. Z.B. Ausrichtung eines übermässigen Lohns (BGE 71 II 77), Verkauf einer Immobilie zu bewusst tiefem Preis, einem sog. „Familienpreis».

[72] Soweit diese die Erbschaft angenommen haben.

1.5. Weitere Steuerthemen

1.5.1 Formelles Steuerrecht

Aufgabe 1 Verfahrensrecht 1.5.1

1.1 Ermessensveranlagungen 1.5.1

Macht der Steuerpflichtige von seinem Recht, eine Steuererklärung einzureichen, keinen Gebrauch, ist ihm vor der Ermessensveranlagung zwingend eine Mahnung zuzustellen (Art. 130 Abs. 2 DBG), damit dieser sein rechtliches Gehör doch noch ausüben kann. Der Erlass einer Veranlagung nach Ermessen ohne vorgängige Mahnung verletzt den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 115 DBG).

1.2 Steueramtliche Buchprüfung 1.5.1

In diesem Fall geht es um den Untersuchungsgrundsatz. Gemäss Art. 123 Abs. 1 DBG haben die Veranlagungsbehörden die Pflicht, ihren Teil zur Feststellung der für die Steuerveranlagung massgebenden Verhältnisse beizutragen. Dazu stehen ihnen unter anderem die Mittel zur Verfügung, welche Abs. 2 dieses Artikels beispielhaft aufzählt.

Nach Art. 123 Abs. 2 DBG können die Kosten für eine Buchprüfung ganz oder teilweise dem Steuerpflichtigen auferlegt werden, wenn er diese Prüfung durch eine schuldhafte Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht hat. Die Einreichung einer unvollständigen Steuererklärung, die Abgabe von ungenügenden oder widersprüchlichen Auskünften, können durchaus als Gründe für die Überbindung von Kosten angesehen werden. Dies insbesondere dann, wenn trotz Mahnung keine Nachbesserung erfolgt. Verfahrensmässig können solche Kosten entweder zusammen mit der Veranlagung oder mit einer separaten Verfügung ausgesprochen werden. Die Ansätze sind grundsätzlich in der Verordnung über Gebühren und Dienstleistungen der EStV festgelegt. Da die Veranlagung jedoch durch die kantonalen Steuerverwaltungen erfolgt, kommen die Gebührenansätze gemäss kantonalem Recht zur Anwendung.

1.3 Steuervertretung 1.5.1

Nein. Art. 124 Abs. 2 DBG schreibt die persönliche Unterschrift des Steuerpflichtigen oder – im Falle von in ungetrennter Ehe lebenden Personen – beider Steuerpflichtigen (Art. 113 Abs. 2 DBG) vor. Somit kann es gemäss DBG nicht dem Vertreter überlassen werden, die Steuererklärung zu unterzeichnen. Fehlt die Unterschrift des Steuerpflichtigen oder fehlt auch nur die Unterschrift eines Ehepartners, so ist die Steuererklärung zur Vervollständigung zurückzusenden (vgl. hierzu auch Art. 124 Abs. 3 DBG).

1.4 Fristwiederherstellung 1.5.1

Bei dieser Frage geht es um Entschuldigungsgründe für ein Fristversäumnis nach Art. 124 Abs. 4 DBG.

Gemäss Art. 119 Abs. 2 DBG kann eine von den Behörden angesetzte Frist nur erstreckt werden, wenn das Erstreckungsgesuch innerhalb der Frist gestellt wurde.

Zudem ist für die Anerkennung eines Entschuldigungsgrunds nötig, dass er für die Verhinderung kausal war. Dies ist weder bei einer vorhersehbaren Auslandreise noch bei einem militärischen Wiederholungskurs der Fall. Nicht nötig ist, dass dem Steuerpflichtigen die volle Frist zur Verfügung stand. Dies gilt in besonderem Masse dann, wenn der er auf Grund einer öffentlichen Aufforderung zur Einreichung der Steuererklärung wissen musste, dass er mit seinen Verpflichtungen im Verzug war.

Im Weiteren wäre bei Bestand eines Hinderungsgrunds die Pflicht (hier die Einreichung der Steuererklärung) gewesen, 30 Tage nach Wegfall des Grundes das Versäumte nachzuholen. Die Einsprache ist deshalb mangels eines Hinderungsgrunds abzuweisen, und es ist an der Busse festzuhalten.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.5 Buchführungspflicht 1.5.1

Auf Grund des unter CHF 500‘000.- liegenden Umsatzes unterliegt Peter Schneck der vereinfachten Buchführungspflicht nach Art. 957 Abs. 2 OR. Art. 125 Abs. 2 DBG hält fest, dass er Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie über Privatentnahmen und -einlagen der Steuerperiode führen muss.

In Art. 126 Abs. 3 DBG ist festgehalten, dass Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Urkunden und sonstige Belege, die mit dieser Tätigkeit in Zusammenhang stehen, während 10 Jahren aufbewahren müssen.

1.6 Bankgeheimnis 1.5.1

Das Bankgeheimnis kann nie in eigener Sache geltend gemacht werden. Der Steuerpflichtige muss die Vollständigkeitsbescheinigung einreichen. Unterlässt er dies aber trotz Mahnung, kann die Steuerverwaltung nicht gestützt auf Art. 127 Abs. 2 DBG direkt an die Bank gelangen. Das Bankgeheimnis geht in diesem Fall der Bescheinigungspflicht Dritter vor.

Verlangt aber der Steuerpflichtige bei seiner Bank eine Vollständigkeitsbescheinigung und weigert sich diese trotz Mahnung eine solche auszustellen, hat sie ihre Bescheinigungspflicht verletzt. In diesem Fall kann die Bank gemäss Art. 174 DBG gebüsst werden.

1.7 Form der Einsprache 1.5.1

Im Gegensatz zu den übrigen Einsprachen muss die Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung begründet sein. Zudem müssen versäumte Mitwirkungspflichten nachgeholt und allfällige Beweismittel genannt werden (Art. 132 Abs. 3 DBG).

Der Steuerpflichtige hat seine Steuererklärung immer noch nicht eingereicht und damit den Nachweis der Unrichtigkeit der Veranlagung nicht angetreten.

Aus diesen Gründen ist ein Nichteintretensentscheid auszufällen.

1.8 Kanzleifehler 1.5.1

Die rechtskräftige Veranlagung für die Steuerperiode Jahr 1 kann nicht mehr mit einer Einsprache angefochten werden.

Der Inhalt der Veranlagung lässt darauf schliessen, dass der Veranlagungsbehörde bewusst war, dass im Falle der Ehegatten Schneck ein Ehepaar veranlagt wurde. Es muss ihr also bei der Einsetzung des Tarifcodes ein Fehler unterlaufen sein. Dieser Fehler betrifft nicht den materiellen Inhalt der Veranlagung, sondern die Errechnung des Steuerbetrages. Somit ist eine Korrektur des Tarifs bzw. der Rechnung für die Steuerperiode Jahr 1 im Sinne von Art. 150 DBG möglich, da innerhalb der gesetzlichen Frist die Eingabe erfolgt ist.

Aufgabe 2 Wiedererwägung und Rechtsmittel 1.5.1

Sachverhalte:	Buchstabe(n)
Die Steuerverwaltung hat aufgrund eines Übertragungsfehlers das steuerbare Einkommen des Steuerpflichtigen zu hoch berechnet. Die Veranlagung ist seit einem Jahr rechtskräftig.	c
Als der Steuerpflichtige die Veranlagungsverfügung erhält, prüft er sie sofort. Er stellt fest, dass er vergessen hat, auf der Steuererklärung seinen Abzug für die 3. Säule a geltend zu machen. Auch den Beleg hat er nicht nachgereicht.	a
Der Steuerpflichtige stellt fest, dass die provisorische Rechnung der direkten Bundessteuer viel zu hoch ist.	e
Die Steuerverwaltung stellt fest, dass der Steuerpflichtige in bereits rechtskräftig veranlagten Steuerperioden steuerbare Nebeneinkünfte nicht versteuert hat.	d

Der Steuerpflichtige stellt fest, dass er bei einer bereits rechtskräftigen Veranlagung seinen Einkauf in die BVG (CHF 30'000.-) für eine bestehende Vorsorgelücke versehentlich nicht abgezogen hat. Er hat auch keinen Beleg eingereicht.	e
Die Steuerverwaltung kontrolliert die Buchhaltung einer Aktiengesellschaft und stellt fest, dass der Lohnausweis für einen Arbeitnehmer (kein Aktionär) versehentlich um CHF 20'000.- zu tief ausgestellt worden ist. Die Buchungen des Personalaufwands in der AG sind dagegen korrekt. Der Arbeitnehmer hat den Lohn gemäss Lohnausweis versteuert, bei ihm ist die Veranlagung bereits rechtskräftig (die Frage ist bezüglich des Arbeitnehmers zu beantworten, nicht aus der Sicht der Gesellschaft).	d
Der Steuerpflichtige hat als Berufskosten stets die Kosten des Privatfahrzeugs abgezogen und dies auch offen dargelegt. Die fraglichen Veranlagungen sind bereits rechtskräftig. Die Steuerverwaltung stellt fest, dass lediglich die (tieferen) Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels zulässig gewesen wären.	e

Aufgabe 3 Verfahrensrechtliche Stellung der Ehegatten 1.5.1

Art. 113 DBG.

Aufgabe 4 Trotz Mahnung keine Steuererklärung eingereicht 1.5.1

Die Steuerbehörde nimmt aufgrund von Art. 130 Abs. 2 DBG nach erfolgloser Mahnung eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor.

Aufgabe 5 Einsprache 1.5.1

Gegen die Veranlagungsverfügung kann die Steuerpflichtige innert 30 Tagen nach Zustellung der Veranlagungsbehörde schriftlich Einsprache erheben (Art. 132 Abs. 1 DBG). Handelt es sich um eine Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen, kann diese die Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten. In diesem Fall ist die Einsprache zu begründen und sie muss allfällige Beweismittel nennen (Art. 132 Abs. 3 DBG).

Aufgabe 6 Verjährungsfristen 1.5.1

Das Recht eine Steuer zu veranlagen, verjährt nach Art. 120 DBG nach fünf Jahren nach Ablauf der Steuerperiode. Durch bestimmte Handlungen oder Vorgänge kann die Verjährung nicht beginnen bzw. stillstehen. Das Recht eine Steuer zu veranlagen, verjährt auf jeden Fall nach 15 Jahren.

Die Bezugsverjährung nach Art. 121 DBG bezieht sich auf die Steuerforderung von in Rechtskraft getretenen Veranlagungen, die nach fünf Jahren verjährt. Der Stillstand und die Unterbrechung der Verjährung richten sich nach den Ausführungen in Art. 120 DBG. Die Verjährung tritt hier in jedem Fall nach 10 Jahren ein.

Aufgabe 7 Rechtsmittel 1.5.1

Richtig	Falsch	
✓	❑	Die Rechtsmittelfrist für die direkte Bundessteuer beträgt generell 30 Tage (z.B. Art. 132 Abs. 1 und 133 DBG).
✓	❑	Gegen eine einlässlich begründete Veranlagungsverfügung kann mit Einwilligung aller Parteien der Steuerpflichtige einen sogenannten Sprungsrekurs an die Rekuskommission erheben (Art. 132 Abs. 2 DBG).
❑	✓	Das Einspracherecht steht bei verheirateten Steuerpflichtigen jedem Ehegatten nur für seine ihn betreffenden Steuerfaktoren zu (Ableitung aus Art. 113 Abs. 3 DBG).
✓	❑	Eine Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen kann der Steuerpflichtige nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit anfechten (Art. 132 Abs. 3 DBG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Richtig	Falsch	
✓	❑	Jeder Steuerpflichtige kann gegen eine Veranlagungsverfügung Einsprache erheben. Gegen den Einspracheentscheid dieser Behörde kann Beschwerde an die Steuerrekurskomission[73] eingereicht und letzteres Urteil mittels Beschwerde in öffentlich rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 132 ff DBG).
❑	✓	Ein Revisionsbegehren des Steuerpflichtigen kann sich auch zu dessen Nachteil auswirken (Art. 147 Abs. 1 DBG).
✓	❑	Die Revision ist ausgeschlossen, wenn der Antragsteller das, was er als Revisionsgrund vorbringt, bei der ihm zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (Art. 147 Abs. 2 DBG).
✓	❑	Sogenannte Kanzleifehler wie Rechnungsfehler und Schreibversehen können auf Antrag oder von Amtes wegen von der Behörde, der sie unterlaufen sind, innert der gesetzlich vorgegebenen Frist berichtigt werden (Art. 150 Abs. 1 DBG).
❑	✓	Rechnungsfehler und Schreibversehen in rechtskräftigen Verfügungen und Entscheiden können nicht mehr korrigiert werden, da es an der neuen Tatsache fehlt (Art. 150 Abs. 1 DBG).

Aufgabe 8 Verfahrensrecht gemischt mit Einkommensgrundlagen 1.5.1

1. Ausstandsgründe können sein:

Richtig	Falsch	
✓	❑	Der Steuerkommissär steht einer Partei nahe.
✓	❑	Der Steuerpflichtige wird in steuerlichen Angelegenheiten durch einen im Nebenerwerb als Treuhänder auftretenden Steuerkommissär vertreten, welcher zugleich auch die Veranlagung vornimmt.
❑	✓	Der Steuerkommissär ist mit der steuerrechtlichen Qualifikation eines Sachverhaltes nicht gleicher Auffassung wie der Steuerpflichtige.

2. Die Geheimhaltungspflicht der Steuerbehörde nach Art. 110 DBG ist das Gegenstück

Richtig	Falsch	
❑	✓	zur Beweislastumkehr.
❑	✓	zur Mitwirkungs- und Auskunftspflicht des Steuerpflichtigen nach Art. 126 ff DBG.

3. Jeder Steuerpflichtige hat Anspruch

Richtig	Falsch	
✓	❑	auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV.
✓	❑	auf Beweisabnahme nach Art. 115 DBG.
❑	✓	auf das Recht, sich für seine zwingend persönliche Mitwirkung im Rahmen einer angeraumten persönlichen Anhörung vor Steuerbehörde vertreten zu lassen, Art. 117 Abs. 1 DBG.
✓	❑	auf schriftliche Eröffnung von Verfügungen und Entscheiden, Art. 116 Abs. 1 DBG.

[73] Kantonal z.T. auch Steuerrekursgericht.

4. Eine Veranlagungsverfügung hat nebst den für den Umfang der Steuerschuld massgebenden Faktoren (Steuersätze, Steuerbeträge) zu enthalten.

Richtig	Falsch	
✓	❑	Abweichungen zur eingereichten Steuererklärung. Diese gibt die Steuerbehörde dem Steuerpflichtigen spätestens bei Eröffnung der Veranlagung bekannt, Art. 131 Abs. 2 DBG.
✓	❑	sämtliche steuerbegründenden- wie steuermindernden Faktoren.
✓	❑	eine Rechtsmittelbelehrung, Art. 116 Abs. 1 DBG.

5. Als Folge der Familienbesteuerung ergibt sich nach Art. 9 DBG, dass Ehegatten

Richtig	Falsch	
❑	✓	die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam ausüben.
❑	✓	die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, sich gegenseitig vertreten können.
✓	❑	gemeinsam veranlagt werden, sofern sie weder geschieden noch getrennt im Sinne von Art. 146 ZGB sind und eine Gemeinschaftlichkeit der Mittel vorliegt.
✓	❑	getrennt veranlagt werden, sofern sie geschieden oder tatsächlich getrennt sind.

6. Es obliegt im Sinne der Beweislastregelung

Richtig	Falsch	
✓	❑	dem Steuerpflichtigen, die steuermindernden Tatsachen zu beweisen.
✓	❑	der Steuerbehörde, die steuerbegründenden Tatsachen zu beweisen.

7. Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen für

Richtig	Falsch	
❑	✓	alle die Steuerpflicht begründenden Tatsachen.
❑	✓	den Zufluss von Einkommen inkl. Naturalleistungen.
✓	❑	die berufliche Notwendigkeit und die Kosten des Arbeitszimmers in der eigenen Wohnung.
✓	❑	das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses.

8. Welchen Umfang der Steuerpflicht löst der steuerrechtliche Aufenthalt im Sinne von Art. 3 Abs. 3 DBG aus?

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)	X		Unbeschränkte Steuerpflicht.
b)		X	Wirtschaftliche Zugehörigkeit.
c)		X	Beschränkte Steuerpflicht.

9. Eine natürliche Person hat dann ihren steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz, wenn

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)	X		sie sich hier mit der Absicht des dauernden Verbleibs aufhält (Lebensmittelpunkt), Art. 3 Abs. 2 DBG.
b)	X		ihr das Bundesrecht hier einen besonderen gesetzlichen Wohnsitz zuweist, Art. 3 Abs. 2 in Verbindung mit 3 Abs. 5 DBG.
c)		X	sie hier wirtschaftlich verbunden ist.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

10. Welche natürlichen Personen sind in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit nach Art. 4 DBG steuerpflichtig?

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)		X	Inländer, welche im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten.
b)	X		Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, welche Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser von Geschäftsbetrieben in der Schweiz sind.
c)	X		Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz, welche in der Schweiz gelegene Grundstücke vermitteln und damit handeln.

11. Unter Familienbesteuerung versteht man nach Art. 9 DBG

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)	X		das Zusammenrechnen der Einkommensfaktoren der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der Kinder unter elterlicher Sorge (ohne deren Erwerbseinkommen).
b)		X	die Steuersubstitution.
c)		X	Das Zusammenrechnen der Einkommensfaktoren der in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebenden Ehegatten und der Kinder unter elterlichen Sorge (mit Erwerbseinkommen der unter elterlichen Sorge stehenden Kinder).

12. Nicht als Steuersubjekt gelten

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)		X	ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit mit Zweigniederlassung in der Schweiz.
b)	X		Erbengemeinschaften in der Schweiz.
c)	X		Einfache Gesellschaften gemäss OR.
d)	X		Kollektiv- und Kommanditgesellschaften.

13. Folgende natürliche Personen haben nach Art. 14 DBG das Recht, anstelle der Einkommenssteuer eine Steuer nach dem Aufwand zu entrichten:

Bst.	Richtig	Falsch	Feststellung
a)	X		Ausländer, die erstmals oder nach zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, auf unbestimmte Zeit.
b)		X	Schweizer Bürger, die erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt nehmen und in der Schweiz keiner Erwerbstätigkeit nachgehen, bis zum Ende der laufenden Steuerperiode.

14. Besteuerung der Ehegatten Trinkert

a) Bei der direkten Bundessteuer erfolgt nach Art. 9 DBG ein Zusammenrechnen der

Einkommensfaktoren. Insgesamt haben die Eheleute Einkünfte in Höhe von CHF 200‘000.- zum Verheiratetentarif (Art. 36 Abs. 2 DBG) zu versteuern. Das Analoge gilt für die kantonale Steuer.

b) Bei der direkten Bundessteuer (wie Kantonssteuer) wird jeder Ehegatte separat besteuert, da keine Gemeinschaftlichkeit der Mittel vorliegt. Die Ehefrau hat CHF 50‘000.- zum Grundtarif (für die direkte Bundessteuer Art. 36 Abs. 1 DBG) zu versteuern, der Ehemann CHF 150‘000.- zum Grundtarif.

c) Bei der direkten Bundessteuer erfolgt ein Zusammenrechnen der Einkommensfaktoren der Ehegatten. Insgesamt haben sie Einkünfte in Höhe von CHF 200‘000.- zum Verheiratetentarif (Art. 36 Abs. 2) zu versteuern.

Ausblick auf das interkantonale Steuerrecht (Abzüge vernchlässigt): Bei der Kantonssteuer ist eine interkantonale Steuerausscheidung vorzunehmen. Der Kanton Genf besteuert den Ehemann für sein Einkommen in Höhe von CHF 150‘000.- zum Satz von CHF 200‘000.- und der Kanton Zürich besteuert die Ehefrau für ihr Einkommen von CHF 50‘000.- zum Satz von CHF 200‘000.-. Beide Kantone wenden den Verheiratetentarif an.

15. Die Eheleute leben in ungetrennter Ehe und es findet bei Gemeinschaftlichkeit der Mittel eine Zusammenrechnung des Einkommens der Eheleute statt. Der Vermögensertrag von minderjährigen Kindern wird dem Inhaber der elterlichen Sorge zugerechnet (vorliegendenfalls den Eltern). Insgesamt haben die Hungers Einkünfte in Höhe von CHF 65‘060.- zu versteuern (Art. 9 Abs. 2 DBG).

16. Das Erwerbseinkommen eines Kindes unter elterlicher Sorge wird diesem Kind zugerechnet. Dafür erfolgt eine selbständige Besteuerung (Art. 9 Abs. 2 DBG).

Der Vermögensertrag ist dagegen dem Inhaber der elterlichen Sorge zuzurechnen (vorliegendenfalls den Eltern). Insgesamt werden CHF 40‘000.- beim Kind besteuert und die Eltern haben sich Einkünfte in Höhe von CHF 65‘160.- anrechnen zu lassen.

17. A. Trinkert ist aufgrund persönlicher Zugehörigkeit im Kanton Zürich unbeschränkt steuerpflichtig (analog Art. 3 Abs. 1 und 2 DBG). Im Kanton Thurgau ist er aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beschränkt steuerpflichtig (analog Art. 4 Abs. 1 Bst. a DBG).

18. Handelt es sich um eine Liegenschaft im Privatvermögen, ist der Kapitalgewinn steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).

Hinweis: Handelt es sich hingegen um eine Liegenschaft im Geschäftsvermögen (inklusive gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel), ist der Kapitalgewinn steuerbares Einkommen (Art. 18 Abs. 2 DBG).

19. Voraussetzungen:

- Häufigkeit der Transaktionen
- (kurze) Besitzesdauer
- Einsatz von erheblichen fremden Mitteln
- Enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit; Einsatz von speziellen Fachkenntnissen
- Reinvestition des Gewinnes in Liegenschaften.

In der Praxis kann schon eine dieser Indizien genügen, damit die Steuerverwaltung auf gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel schliesst.

Aufgabe 9 Verfahrensrecht im Unternehmenssteuerrecht 1.5.1

1. Das amtliche Formular ist ein Bestandteil der Steuererklärung. Aus diesem sind gewisse Vorgänge ersichtlich, die der eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung in der Regel nicht entnommen werden können (wie Warenlagerdrittel, nicht verbuchte Geschäftserträge, Abschreibungen, Privatanteile usw.). Das Nichteinreichen des amtlichen Formulars stellt eine Verfahrenspflichtverletzung dar. Die Steuerbehörde ist dazu berechtigt, den Geschäftsgewinn nach pflichtgemässem Ermessen zu schätzen.

In der Praxis wird auf das Einverlangen eines fehlenden Formulars aus verfahrensökonomischen Gründen regelmässig darauf verzichtet, sofern alle nötigen Daten aus der eingereichten Bilanz und Erfolgsrechnung ohne weiteres ersichtlich sind.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2. Ein Steuerpflichtiger hat seine Sachdarstellungs- und Beweisleistungspflicht nach Art. 125 Abs. 2 DBG nur dann gehörig erfüllt, wenn die eingereichten Jahresabschlüsse beweiskräftig, d.h. formell und materiell ordnungsgemäss sind. Das Nichteinreichen einer Bilanz und Erfolgsrechnung trotz Mahnung stellt eine Verfahrenspflichtverletzung dar, die zu einer Ermessenveranlagung des Gewinnes aus selbständiger Erwerbstätigkeit führt.

3. Beim bargeldintensiven Betrieb stellt das Kassabuch eine entscheidende Grundlage für das Hauptbuch dar. Für bargeldintensive Betriebe gilt es, den gesamten Bargeldverkehr fortlaufend und zeitnah aufzuzeichnen, und zwar mit einem klaren Text unter Verweis auf die entsprechenden Belege. Kommt ein Steuerpflichtiger dieser Verfahrenspflicht nicht nach, wird die eingereichte Bilanz und Erfolgsrechnung in materieller und formeller Hinsicht abgelehnt und der Gewinn wird nach pflichtgemässem Ermessen geschätzt.

4. Ein auf das Ende des Geschäftsjahres zu erstellendem Inventar hat die einzelnen Teile des Vermögens sowie den Gesamtbetrag aufzuzeigen. Die Aufzeichnung als Ganzes zeigt die Vermögenslage des Unternehmens auf. Eine globale Schätzung ist nicht zulässig. Bei einem Apothekerbetrieb dürfte das Warenlager ein wesentlicher Bestandteil des gesamten Vermögens des Unternehmens ausmachen. Wird für ein solcher Betrieb das Inventar nicht ordnungsgemäss geführt bzw. wie im vorliegenden Fall kein Inventar eingereicht, liegt eine Verfahrenspflichtverletzung vor, die zu einer Ermessensveranlagung des Wertes des Warenlagers führt. Ohne Warenlagerinventar ist eine Feststellung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit für die Steuerbehörde nicht möglich.

1.5.2 Quellensteuer

Aufgabe 1 Steuerschuldner und Steuersubjekt 1.5.2

Die Besteuerung knüpft unmittelbar an das Steuerobjekt an, der Zugriff des Fiskus erfolgt beim Schuldner der steuerbaren Leistung, nämlich beim Arbeitgeber (= Steuerschuldner). Der ausländische Arbeitnehmer bleibt aber weiterhin Steuersubjekt, der aber die mit seiner Person verbundene Funktion wie Deklaration und Steuerbezahlung nicht ausübt, da diese weitgehend dem Steuerschuldner überwälzt sind.

Aufgabe 2 Natürliche Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz 1.5.2

2.1 Der Quellensteuer unterworfene Personen 1.5.2

Ja.

2.2 Grenzgänger 1.5.2

Ja, nach Art. 91 DBG.

2.3 Sportler und Referenten Musiker 1.5.2

Es erfolgt ein Quellensteuerabzug auf Leistungen für Künstler, wenn

- der Künstler seinen Wohnsitz im Ausland hat,
- die Zahlung aufgrund einer persönlich in der Schweiz ausgeübten Leistung erhält,
- der Schuldner der steuerbaren Leistung einen wirtschaftlichen Anknüpfungspunkt mit der Schweiz hat.

2.4 Ausländischer Verwaltungsrat 1.5.2

1. Ja, gestützt auf Art. 5 Abs. 1 Bst. b DBG in Verbindung mit Art. 93 Abs. 1 DBG unterliegt das Honorar der Quellenbesteuerung.
2. Die Schuldnerin der steuerbaren Leistung ist die Trumpan AG.

2.5 Hypothekargläubiger 1.5.2

1. Nach Art. 5 Abs. 1 Bst. c DBG in Verbindung mit Art. 94 Abs. 1 DBG ist für die Bank in Monaco eine beschränkte Steuerpflicht kraft wirtschaftlicher Zugehörigkeit anzunehmen. Die Steuer wird beim schweizerischen Schuldner an der Quelle erhoben. Die Quellensteuer beträgt 3% von CHF 25'000 = CHF 750.-.
2. Nein.
3. Als Informationsquelle dienen der Steuerbehörde
   - Schuldenverzeichnis bei Schulden im Privatvermögen bzw. Kontoauszüge bei Schulden im Geschäftsvermögen,
   - Einforderungsmöglichkeit der Details zum Fremdkapital (Art. 126 Abs. 2 und 3 DBG),
   - Bescheinigungspflicht des Hypothekargläubigers mit Wohnsitz im Ausland (Art. 127 Abs. 1 Bst. b DBG).

2.6 Vorsorgeleistungen 1.5.2

1. Nach Art. 5 Abs. 1 Bst. d DBG in Verbindung mit Art. 95 Abs. 1 DBG in der Schweiz. Zuständig für die Steuererhebung ist der Kanton Bern.
2. Die Rente unterliegt nach Art. 95 Abs. 2 DBG ohne jegliche Abzüge der Besteuerung zum Satze von 1% der Bruttoeinkünfte. Der geschuldete Betrag beträgt somit monatlich CHF 53.-.
3. Schuldner der steuerbaren Leistung ist die Vorsorgeeinrichtung mit Sitz in der Schweiz.

Aufgabe 3 Diverses 1.5.2

1. Berechnungsgrundlage ist das Bruttoerwerbseinkommen (Art. 84 Abs. 1 DBG).
2. Nein. Inländer ist, wer in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt hat. Auch in der Schweiz wohnhafte Ausländer mit einer Niederlassungsbewilligung (Ausweis C), ebenso Ausländer, die nach Art. 4 DBG in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Güter (Liegenschaften, Geschäftsbetriebe und Betriebstätten) beschränkt steuerpflichtig sind, sind zur Einreichung einer Steuererklärung verpflichtet. Andere in der Schweiz steuerpflichtige Ausländer werden an der Quelle besteuert.
3. Die quellensteuerpflichtigen Personen werden eingeteilt in Steuerpflichtige mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt oder ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Art. 83ff bzw. 91 ff DBG).

1.5.3 Inventar, Bezug und Erlass

Aufgabe 1 Multiple Choice 1.5.3

Richtig	Falsch	
❑	✓	Steuerforderungen verjähren nicht (keine Bezugsverjährung), Art. 121 DBG.
✓	❑	Steuerzahlungserleichterungen können in der Form einer Stundung bestehen, Art. 166 Abs. 1 DBG.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Richtig	Falsch	
✓	❑	Ein Steuererlass wird bei Aussichtslosigkeit der Steuereintreibung, bei persönlicher oder finanzieller Notlage des Schuldners und im Zusammenhang der Sanierung eines Unternehmens gewährt, Art. 167 DBG.
✓	❑	Steuersicherungsmassnahmen können in Form von Sicherstellungen angeordnet werden, Art. 169 DBG.

1.5.4 Steuerstrafrecht

Aufgabe 1 Steuerstrafrecht von A - Z 1.5.4

1.1 Selbstanzeige 1.5.4

Da bei der zweiten Selbstanzeige die Voraussetzungen nach Art. 175 Abs. 3 DBG nicht erfüllt sind, kann die Steuerverwaltung der Petra Fieslein nach Art. 175 Abs. 4 DBG eine Busse in der Höhe von 1/5 der hinterzogenen Steuer auferlegen. Eine straflose Selbstanzeige ist nur «einmal im Leben eines Steuerpflichtigen» möglich.

1.2 Schwarzarbeit 1.5.4

Gustav Ganz als Steuerpflichtiger:

- Nachsteuern 10 Jahre zurück (vgl. Art. 152 Abs. 1 DBG),
- Steuerhinterziehungsverfahren (vollendete Steuerhinterziehung) gemäss Art. 175 DBG für rechtskräftig veranlagte Steuerperioden,
- Steuerhinterziehungsverfahren (versuchte Steuerhinterziehung) gemäss Art. 176 DBG für noch offene Steuerjahre,
- Busse (Art. 175 Abs. 2 und 176 Abs. 2 DBG).

Treuhänder:

- Mitwirkung zu Steuerhinterziehung (Art. 177 Abs. 1 DBG), sowie
- Solidarhaftung für die Nachsteuern des «schwarz» angestellten Mitarbeiters (Art. 177 Abs. 1 letzter Teilsatz DBG),
- Busse (Art. 177 Abs, 2 DBG).

1.3 Unrichtiger Lohnausweis 1.5.4

Peter Durst begeht eine Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG (allenfalls Versuch nach Art. 176 DBG, falls die Steuerverwaltung die Unrichtigkeit des Lohnausweises im Rahmen des Veranlagungsverfahrens bemerkt) und einen Steuerbetrug gemäss Art. 186 DBG (vollendet bereits mit Einreichen der falschen Urkunde). Renato Trinkert macht sich der Mitwirkung hierzu strafbar (Eventualvorsatz genügt) und haftet für die hinterzogene Steuer gemäss Art. 177 Abs. 1 letzter Satz DBG.

Aufgabe 2 Verjährungsfragen 1.5.4

2.1 Allgemeine Fragen 1.5.4

1. Die in Art. 121 DBG aufgestellte Bezugsverjährung bedeutet, dass das Recht, von der steuerpflichtigen Person die Steuerzahlung (Steuerforderungen) zu verlangen, nach Ablauf von fünf Jahren, nachdem die Veranlagung rechtkräftig geworden ist, verjährt.

2. Es handelt sich bei obiger Frist um die relative Verjährungsfrist. Diese kann über einen Fristenstillstand oder eine Fristenwiederherstellung auf maximal zehn Jahre, der absoluten Verjährungsfrist, verlängert werden.

3. In Art. 120 DBG ist die Veranlagungsverjährung geregelt. Die relative Verjährungsfrist gemäss Art. 120 Abs. 1 DBG beläuft sich auf fünf Jahre. Innert dieser Frist nach Ablauf der Steuerperiode hat die Steuerverwaltung hat fünf Jahre Zeit, die Steuererklärung zu kontrollieren, zu genehmigen oder zu korrigieren.

4. Diese relative Verjährungsfrist ist wie bei der Bezugsverjährung erstreckbar, längstens bis 15 Jahre (absolute Verjährungsfrist).

2.2 Verjährungsfristen bei der Nachsteuer und Steuerhinterziehung 1.5.4

Nachsteuer:

- Das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, erlischt nach Art. 152 Abs. 1 DBG zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieben oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist.
- Das Recht eine Nachsteuer festzusetzen erlischt 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode, auf die sie sich bezieht (Art. 152 Abs. 3 DBG).
- Gemäss Art. 153a DBG wird die Nachsteuer in Erbfällen unter Einhaltung der dortigen Voraussetzungen für die letzten drei vor dem Todesjahr abgelaufenen Steuerperioden erhoben.

Vollendete Steuerhinterziehung (Art. 184 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 DBG):

- Verjährung: 10 Jahre nach Ablauf
  - der Steuerperiode für Einkommenssteuer, Gewinnsteuer und Quellensteuer,
  - des Kalenderjahrs für Inventarverfahren und Steuerrückerstattung.
- Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat.

Versuchte Steuerhinterziehung (Art. 184 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 DBG):

- sechs Jahre nach dem rechtskräftigen Abschluss des Verfahrens, in dem die Steuern zu hinterziehen versucht wurden.
- Die Verjährung tritt nicht mehr ein, wenn die zuständige kantonale Behörde vor Ablauf der Verjährungsfrist eine Verfügung erlassen hat.

Aufgabe 3 Multiple Choice 1.5.4

Richtig	Falsch	
✓	❑	Verlegt ein Steuerpflichtiger seinen Wohnsitz in einen steuergünstigeren Kanton, so spricht man von einer sogenannten Steuervermeidung.
✓	❑	Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn einerseits die vom Steuerpflichtigen eingeschlagene Rechtsgestaltung absonderlich, ungewöhnlich, andererseits die Absicht der Steuereinsparung erkennbar ist und eine solche auch eintritt, falls das Vorgehen akzeptiert würde.
❑	✓	Steuervermeidung wie auch Steuerumgehung qualifizieren sich als Steuerhinterziehungstatbestände.
✓	❑	Für Steuerbetrugstatbestände sind die allgemeinen Strafverfolgungsbehörden zuständig (Art. 188 Abs. 1 DBG).
✓	❑	Die Steuerübertretungstatbestände werden von den Steuerbehörden in einem zu eröffnenden Steuerstrafverfahren geahndet (Art. 183 Abs. 1 DBG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Richtig	Falsch	
✓	❑	Eine vollendete Steuerhinterziehung liegt vor, wenn eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist (Art. 175 Abs. 1 DBG).
✓	❑	Eine versuchte Steuerhinterziehung wird nur bei Vorsatz gebüsst (die vorsätzlich begangenene strafbare Handlung des Steuerpflichtigen wurde noch vor bzw. bei Vornahme der Veranlagung entdeckt), vgl. Art. 176 Abs. 1 DBG.
✓	❑	Eine straflose Selbstanzeige von natürlichen Personen nach Art. 175 Abs. 3 DBG ist nur dann gegeben, wenn kumulativ folgende Bedingungen erfüllt sind: • Erstmalige Selbstanzeige • Die Hinterziehung ist zum Zeitpunkt der Selbstanzeige keiner Steuerbehörde bekannt • Bei der Festsetzung der Nachsteuer unterstützt der Steuerpflichtige die Verwaltung vorbehaltlos • Der Steuerpflichte bemüht sich ernsthaft um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer
✓	❑	Eine straflose Selbstanzeige kann gemäss Art. 181a DBG auch von einer juristischen Person eingereicht werden, wobei grundsätzlich die analogen Bedingungen kumulativ erfüllt sein müssen wie bei natürlichen Personen.
✓	❑	Erfolgt die Selbstanzeige nicht aus eigenem Antrieb oder war die Hinterziehung bereits einer Steuerbehörde bekannt oder bietet der Steuerpflichtige keine vorbehaltslose Unterstützung an, liegt keine straflose Selbstanzeige vor, sondern es wird eine Busse von mindestens 1/3 der Nachsteuer erhoben (Art. 175 Abs. 2 DBG).
✓	❑	Wollen Haupttäter und der mitwirkende Dritte straflos bleiben, müssen sie gleichzeitig eine Selbstanzeige einreichen (Art. 177 Abs. 3 DBG).
✓	❑	Im Zusammenhang mit verdeckten Vorteilszuwendungen müssen in der Selbstanzeige beide Personen (Aktionär und Gesellschaft) erwähnt sein, dass sowohl Aktionär als auch die Gesellschaft straffrei bleiben.
✓	❑	Von einer vereinfachten Nachbesteuerung in Erbfällen nach Art. 153a DBG kann nur profitiert werden, wenn kumulativ folgende Bedingungen erfüllt sind: • Hinterziehung ist zum Zeitpunkt der Selbstanzeige keiner Steuerbehörde bekannt, • bei der Festsetzung der Nachsteuer unterstützen die Erben die Verwaltung vorbehaltlos, • die Erben bemühen sich ernsthaft um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer.
❑	✓	Nur einer von drei gleichberechtigten Erben macht eine Selbstanzeige für Nachbesteuerung in Erbfällen. Diese bewirkt, dass eine Nachbesteuerung für alle Erben für die letzten drei Jahre nach Todestag des Erblassers inkl. Verzugszins für diese Zeit erfolgt.

1.5.5 Interkantonales Steuerrecht

Aufgabe 1 Grundlagen zum interkantonalen Steuerrecht 1.5.5

1.1 Doppelbesteuerung 1.5.5

Es liegt eine aktuelle (effektive) Doppelbesteuerung vor,

- da das Steuersubjekt Renato Trinkert
- für das gleiche Steuerobjekt (Einkommen und Vermögen)
- von beiden Kantonen (Neuenburg und Solothurn)
- in der gleichen Bemessungsperiode
- mit einer gleichen oder ähnlichen Steuer belastet wird.

1.2 Wohnsitzverlegung 1.5.5

Massgebend ist der Wohnsitz am Ende des Jahrs. Der Kanton Aargau kann Renato Trinkert für die ganze Steuerperiode besteuern (Zuzugsprinzip, Art. 105 Abs. 1 DBG).

1.3 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 1.5.5

1. Es ist die Befreiungsmethode mit Progressionsvorbehalt anwendbar.
2. Der Kanton Zürich besteuert das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 80'000.- zum Satz von CHF 92'000.-. Die Mieteinnahmen aus der Liegenschaft werden durch den Kanton Zürich freigestellt. Der Kanton Tessin besteuert die Mieteinnahmen über CHF 12‘000.- zum Satz von CHF 92‘000.-.

1.4 Steuerdomizile 1.5.5

Das Hauptsteuerdomizil befindet sich am Wohnsitz, dem Kanton Jura. Die Liegenschaft begründet ein Neben- bzw. Spezialsteuerdomizil im Kanton Tessin. Der Arbeitsort begründet kein Steuerdomizil.

1.5 Wochenaufenthalt 1.5.5

Das Hauptsteuerdomizil von Petra Schneck befindet sich im Kanton Glarus. Bei einer 35-jährigen, ledigen Steuerpflichtigen, welche in einer 4-Zimmer-Wohnung lebt und seit mehreren Jahren am gleichen Ort wohnt und arbeitet und dort in Vereinen aktiv ist, kann davon ausgegangen werden, dass sich ihr überwiegender Lebensmittelpunkt dort befindet (obwohl sie regelmässig die Eltern besucht).

1.6 Umfang der Steuerpflicht 1.5.5

Nach Vornahme der interkantonalen Verlustverrechnung beträgt das steuerbare wie das satzbestimmende Einkommen in CHF:

- Kanton Jura 0
- Kanton Thurgau 16’000

Aufgabe 2 Handelsunternehmen; Ausscheidung nach der indirekten Methode 1.5.5

Kapitalrepartition (= Kapitalausscheidung)	**Gesamt**	**Kanton Uri**	**Kanton Glarus**	**Kanton Bern**
Lokalisierte Aktiven	2’300	1'100	900	300
Beteiligung	100	100		
Mobile Konten	600	600		
Total Aktiven	3‘000	1’800	900	300
Total Aktiven in Prozenten	*100.00%*	*60.00%*	*30.00%*	*10.00%*
Steuerbares Kapital	1‘600	960	480	160
Gewinnrepartition (= Gewinnausscheidung)	**Gesamt**	**Kanton Uri**	**Kanton Glarus**	**Kanton Bern**
Umsätze	10‘000	5‘000	2‘000	3‘000
Umsatzquoten	*100.00%*	*50.00%*	*20.00%*	*30.00%*

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Gesamtreingewinn	250			
Verlustverrechnung	-50			
Zu verteilender Gewinn	200			
Präzipuum = Voraus(anteil) 20%	-40	40		
Restbetrag, nach Umsatzquoten	160	80	32	48
Steuerbarer Gewinn	**200**	**120**	**32**	**48**

Aufgabe 3 Fabrikationsunternehmen; nach der indirekten Methode 1.5.5

Kapitalrepartition (= Kapitalausscheidung)	**Gesamt**	**Kanton Uri**	**Kanton Glarus**	**Kanton Bern**
Lokalisierte Aktiven	2'300	1'100	900	300
In Prozenten	*100.00%*	*47.83%*	*39.13%*	*13.04%*
Mobile Konten nach Lage der lokalisierten Aktiven	600	287	235	78
Beteiligung	100	100		
Total Aktiven	3'000	1'487	1'135	378
Total Aktiven in Prozenten	*100.00%*	*49.57%*	*37.83%*	*12.60%*
Steuerbares Kapital	1'600	793	605	202
Gewinnrepartition (= Gewinnausscheidung)	**Gesamt**	**Kanton Uri**	**Kanton Glarus**	**Kanton Bern**
Total Aktiven	3'000	1'487	1'135	378
Kapitalisierte Löhne 10%	13'000	5'000	4'500	3'500
Kapitalisierte Miete 6%	4'500	2'000	1'500	1'000
Produktions bzw. Erwerbsfaktoren	20'500	8'487	7'135	4'878
In Prozenten	*100.00%*	*41.40%*	*34.80%*	*23.80%*
Gesamtreingewinn	240			
Verlustverrechnung	-20			
Zu verteilender Gewinn nach Erwerbsfaktoren	220	91	77	52
Steuerbarer Gewinn	**220**	**91**	**77**	**52**

Aufgabe 4 Betriebsstätte 1.5.5

1. In Prozenten der Aktiven, wobei die lokalisierten Aktiven nach ihrer Lage, mobile Konten nach den lokalisierten Aktiven verteilt und die Beteiligungen dem Sitz zugewiesen werden.
2. Total Aktiven zuzüglich mit 10% kapitalisierten Löhnen und mit 6% kapitalisierten Mietzinsen.
3. Zahlen zur Quotenermittlung werden den einzelnen Betriebsstätenbuchhaltungen entnommen.
4. Ausscheidung nach Hilfsfaktoren.

Aufgabe 5 Quer durch das interkantonale Steuerrecht 1.5.5

5.1 Multiple Choice 1.5.5

Richtig	Falsch	
✓	❑	Die vom Bundesgericht in der Rechtsprechung zum Doppelbesteuerungsverbot aufgestellten Grundsätze beinhalten für die Kantone verbindliche Normen zur Abgrenzung ihrer Steuerhoheit.
✓	❑	Im Falle einer unzulässigen Doppelbesteuerung kann eine aktuelle oder eine virtuelle Doppelbesteuerung vorliegen.
✓	❑	Unselbständigerwerbstätige Personen haben grundsätzlich dort ihr Hauptsteuerdomizil, wo sie ihren Lebensmittelpunkt (Ort des dauernden Verbleibs nach Art. 3 DBG) haben.
✓	❑	Ein Steuerpflichtiger wird aufgrund seiner wirtschaftlichen Zugehörigkeit in einem Nebensteuerdomizil beschränkt steuerpflichtig (Art. 4 DBG).
❑	✓	Schreinermeister Durst wohnt im Kanton Solothurn und unterhält dort eine Einzelfirma. Mit der Errichtung einer Betriebsstätte im Kanton Bern begründet er dort einen weiteren Geschäftssitz (es liegt ein sekundäres Nebensteuerdomizil zum primären Geschäftssitz vor).
✓	❑	Liegenschaftenorte, Sitzorte von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften begründen regelmässig ein Spezialsteuerdomizil.
✓	❑	Der Familienort wird dann zum sekundären Steuerdomizil, wenn aufgrund der leitenden Stellung des einen Ehegatten der Arbeitsort zum Hauptsteuerdomizil wird.
✓	❑	Die Verlegung der Schulden sowie der Schuldzinsen erfolgt bei natürlichen Personen mit unselbständiger Erwerbstätigkeit zwischen dem Hauptsteuerdomizil und dem Liegenschaftskanton nach Lage der Aktiven (proportionale Verlegung).
✓	❑	Bei interkantonalen Fabrikationsunternehmungen wird der Gewinn nach Erwerbsfaktoren ausgeschieden.
❑	✓	Bei interkantonalen Handelsunternehmungen erfolgt die Verlegung des Gewinns in der Regel nach Erwerbsfaktoren.
✓	❑	Bei natürlichen Personen werden die Gewinnungskosten objektmässig, die allgemeinen Abzüge nach den Einkommensquoten zugewiesen.

5.2 Doppelbesteuerung 1.5.5

Der Kanton Uri irrt sich, wenn er meint, dass keine Doppelbesteuerung vorliegt. Es liegt eine virtuelle Doppelbesteuerung vor.

5.3 Schlechterstellungsverbot 1.5.5

Wer in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist, darf nicht schlechtergestellt werden als jemand, der nur in einem Kanton steuerpflichtig ist. So dürfen z.B. in einem Kanton beschränkt steuerpflichtigen Personen nicht anders behandelt werden als die ausschliesslich in diesem Kanton unbeschränkt steuerpflichtigen Personen.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

5.4 Ausserkantonale Liegenschaft 1.5.5

Nur zur Anschauung wird in dieser Lösung der Repartitionswert einbezogen.			
Vermögen	**Total**	**Zürich**	**Uri**
Liegenschaft	400'000	0	400'000
Repartitionszuschlag (10% von 400'000)	40'000		40'000
Wertschriften	1'000'000	1'000'000	
Total der Aktiven	**1'440'000**	**1'000'000**	**440'000**
Total der Aktiven %	*100.00%*	*69.44%*	*30.56%*
Schulden, verlegt nach Lage der Aktiven	-200'000	-138'889	-61'111
Rückrechnung Repartitionswert für die Steuerausscheidung Kanton Zürich (15% : 115% x 440'000)[74]	-57'391		-57'391
Reinvermögen	**1'182'609**	**861'111**	**321'498**
Einkommen			
Nettoeigenmietwert (nach Abzug von 20% Unterhaltskosten)	12'000		12'000
Wertschriftenertrag	30'000	30'000	
Vermögensverwaltungskosten	-3'000	-3'000	
Vermögensertrag	**39'000**	**27'000**	**12'000**
Schuldzinsen, verlegt nach Lage der Aktiven	-10'000	-6'944	-3'056
Nettovermögensertrag	**29'000**	**20'056**	**8'944**
Salär	100'000	100'000	
Berufskosten	-6'000	-6'000	
Nettoeinkommen	**123'000**	**114'056**	**8'944**
Einkommensquoten	*100.00%*	*92.73%*	*7.27%*
Übrige Abzüge, verlegt nach Einkommens-quoten	-2'400	-2'226	-174
Reineinkommen	**120'600**	**111'832**	**8'768**

5.5 Steuerausscheidung Handelsunternehmung 1.5.5

Die interkantonale Zuteilung erfolgt nach der indirekten Methode. Die Steuerausscheidung bei Handelsunternehmen erfolgt im Verhältnis der Umsatzquote, wobei dem Hauptsteuerdomizil ein Voraus zuzuweisen ist.

Steuerorte; Zahlen in Mio CHF	**Total**	**HS**	**NS**	**NS**	**NS**
Umsatzquoten	100	40	10	30	20
Gewinn	5.0				
Präzipuum	1.	1.0			
Zu verteilender Restgewinn	4.0	1.6	0.4	1.2	0.8
Steuerbarer Reingewinn	5.0	2.6	0.4	1.2	0.8

5.6 Steuerausscheidung Fabrikationsunternehmen 1.5.5

Steuerorte; Zahlen in Mio CHF	**Total**	**HS**	**NS**	**NS**	
Aktiven	10.0	4.0	3.0	3.0	
Mieten, kapitalisiert zu 6%	1.0	0.6	0.2	0.2	
Löhne, kapitalisiert zu 10%	10.0	4.4	2.8	2.8	
Erwerbsfaktoren	21.0	9.0	6.0	6.0	
in *Prozenten*	*100.00%*	*42.86%*	*28.57%*	*28.57%*	
Steuerbarer Gewinn	**0.4**	**0.1714**	**0.1143**		**0.1143**

[74] Für den Kanton Zürich beträgt der Repartitionswert 115% des kantonalen Vermögenssteuerwerts. D.h. CHF 440'000.- sind 115%.

5.7 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung 1.5.5

Bei der Befreiungsmethode (auch Freistellungsmethode genannt) ist von zwei oder mehreren Hoheitsträgern nur einer zur Besteuerung berechtigt. Die Befreiungsmethode findet im interkantonalen Steuerrecht ausschliesslich Anwendung.

Sie erfordert Befreiung mit Progressionsvorbehalt, bei welcher der nichtberechtigte Hoheitsträger auch dann zur Befreiung verpflichtet ist, wenn der berechtigte Hoheitsträger das betreffende Objekt nicht besteuert (Verhinderung der aktuellen wie der virtuellen Doppelbesteuerung).

5.8 Zuteilungsnormen 1.5.5

1. Natürliche Personen
   - Die Vermögenswerte und die Schulden werden an die an der Ausscheidung beteiligten Kantone wie folgt zugewiesen:
     - Objektmässige Zuweisung der Aktiven,
     - Proportionale Zuweisung der Passiven, nämlich nach Lage der Aktiven.
   - Die Einkünfte und die Abzüge werden wie folgt an die an der Ausscheidung beteiligten Kantone zugeteilt:
     - Objektmässige Zuweisung der Einkünfte und der entsprechenden Gewinnungskosten,
     - Proportionale Zuweisung der Schuldzinsen (nach Lage der Aktiven),
     - Proportionale Zuweisung der sozialpolitisch motivierten Abzüge (nach Einkommensquoten),
     - Proportionale Zuweisung der Steuerfreibeträge (nach Einkommensquoten).
2. Interkantonale Unternehmungen
   - Das Gesamtkapital ist quotenmässig aufzuteilen.

     Ausserhalb des Sitzkantons gelegene Kapitalanlageliegenschaften werden objektmässig ausgeschieden.
   - Der Gesamtgewinn erfährt eine quotenmässige Zuweisung; primär nach der direkten (Buchhaltung) oder auch nach der indirekten Methode mittels Hilfsfaktoren, allenfalls unter Zurechnung eines Vorausanteils[75].

     Die aus ausserhalb des Sitzkantons gelegenen Kapitalanlageliegenschaften erzielten Erträge werden objektmässig ausgeschieden. Entsprechende Schulden und Schuldzinsen dagegen sind proportional nach Lage der Aktiven zuzuweisen.

5.9 Pendler und Wochenaufenthalter 1.5.5

Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit sind am Wohn- bzw. Familienort (Hauptsteuerdomizil) steuerbar. Diese Norm hat ebenfalls Gültigkeit für Pendler und Wochenaufenthalter, die regelmässig allwöchentlich an den Familienort zurückkehren.

Beispiel: Peter Schneck wohnt im Kanton Zürich. Er fährt täglich mit dem Fahrzeug nach Rapperswil (Kanton St. Gallen) zur Arbeit. Abends kehrt er regelmässig nach Zürich zurück. Seinen Lohn als Angestellter hat er im Kanton Zürich zu versteuern.

5.10 Leitende Stellung 1.5.5

Bei einem als Wochenaufenthalter gemeldeten und in leitender Stellung tätigen Steuerpflichtigen kann der Arbeitsort das Hauptsteuerdomizil darstellen. Dies ist der Fall, wenn der Steuerpfichtige nicht mehr regelmässig, sondern eher selten an den Familienort zurückkehrt. In diesen Fällen muss sich der Familienorts- mit dem Arbeitsortkanton in die Besteuerung teilen.

Beispiel: Generaldirektor Fieslein hat in St. Gallen ein eigenes Haus, in dem seine Familie ständig wohnt. Während der Woche lebt er im Arbeitskanton in einem Hotel. Nur wenige Wochenenden verbringt er, soweit er kann, bei

[75] Regelmässig bei Handelsgesellschaften

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

seiner Familie. In der Regel wird in diesen Fällen eine quotenmässige, meist hälftige Teilung der Besteuerungsbefugnis zwischen Familien- und Arbeitsort vorgenommen. Federführend ist der Arbeitsort als Hauptsteuerdomizil des Steuerpflichtigen. Der Wohnkanton der Familie wird zum Nebensteuerdomizil.

5.11 Saisonaufenthalter 1.5.5

Liegt in einem Kanton regelmässiger Saisonaufenthalt von mindestens (ohne wesentliche Unterbrechung) 90 aufeinanderfolgenden Tagen vor und wird im Saisonaufenthaltskanton ein eigener Haushalt geführt, so ist dieser Kanton zur pro rata-Besteuerung des Einkommens berechtigt.

Beispiel: Der Serviceangestellte Durst wohnt im Sommer im Kanton Aargau (Hauptsteuerdomizil). Im Winter nimmt er für jeweils vier Monate eine Stellung im Bergkanton Uri (Saisondomizil) an. Für diese Zeit lebt er mit seiner Familie in der dortigen Eigentumswohnung. Die Besteuerung erfolgt anteilweise für acht Monate durch den Kanton Aargau, für vier Monate durch den Kanton Uri.

5.12 Ehegatten im interkantonalen Verhältnis 1.5.5

Sofern bei dauerndem Getrenntleben von Ehegatten unter Aufrechterhaltung der ehelichen Gemeinschaft und damit der Familienbesteuerung beide Ehegatten ihren Lebensunterhalt aus der gleichen Quelle bestreiten (gemeinsame Mittelverwendung), wird jeder Kanton das Einkommen und Vermögen des im Kanton wohnhaften Ehegatten zum Satz des Gesamteinkommens besteuern. Der Tarif für Verheiratete findet Anwendung.

Sofern bei dauerndem Getrenntleben von Ehegatten unter Aufrechterhaltung der ehelichen Gemeinschaft keine gemeinschaftliche Verwendung der Mittel vorliegt, wird jeder Kanton das Einkommen und Vermögen des betreffenden Ehegatten separat besteuern (auch für die Satzbestimmung). Der Tarif für Alleinstehende findet Anwendung.

5.13 Zuweisung bewegliches Vermögen und Ertrag daraus 1.5.5

Das bewegliche Vermögen und der Ertrag daraus ist vollumfänglich am Hauptsteuerdomizil steuerbar.

Beispiel: Die in Aarau wohnhafte Witwe Trinkert hat testamentarisch das ganze bewegliche Nachlassvermögen von ihrem verstorbenen Ehegatten zur Nutzniessung erhalten. Eigentümer ist der im Kanton Zürich wohnhafte Sohn. Witwe Trinkert ist für das gesamte bewegliche Nachlassvermögen im Kanton Aargau steuerpflichtig.

5.14 Zuweisung unbewegliches Privatvermögen und Ertrag daraus 1.5.5

Grundstücke des Privatvermögens und der Ertrag daraus werden ausschliesslich dem Belegenheitskanton zugeteilt.

5.15 Gesetzesbestimmungen im StHG 1.5.5

Hinweise auf gesetzliche Bestimmungen für interkantonale Unternehmungen

- Art. 22 Abs. 1 StHG: Zuzugsprinzip und Veranlagungszuständigkeit. Verlegt eine juristische Person während einer Steuerperiode ihren Sitz oder ihre tatsächliche Veraltung von einem Kanton in einen anderen Kanton, so ist sie in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig.

  Die Veranlagungszuständigkeit liegt im Sinne von Art. 39 Abs. 2 StHG beim Kanton, in welchem die juristische Person am Ende der Steuerperiode ihren Sitz bzw. ihre tatsächliche Verwaltung hat.
- Art. 22 Abs. 2 StHG: Wirtschaftliche Zugehörigkeit. In jedem Kanton besteht die Steuerpflicht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn die Zugehörigkeit während der Steuerperiode begründet, verändert oder aufgehoben wird (Grundsatz der sogenannten Einheit der Steuerperiode).
- Art. 22 Abs. 3 StHG: Ausscheidungsregeln.
- Art. 39 Abs. 2 ff StHG: Verfahrensablauf zwischen den beteiligten Kantonen. Wenn in mehreren Kantonen eine Steuerpflicht besteht, hat die Veranlagungsbehörde des Wohnsitz- bzw. Sitzkantons am Ende der Steuerperiode den anderen Kantonen von der Veranlagung Kenntnis zu geben.
- Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr (Art. 31 Abs. 2 StHG).

- In jedem Geschäftsjahr (ausgenommen Gründungsjahr) muss ein Abschluss eingereicht werden (Art. 31 Abs. 2 StHG).

5.16 Sitzwechsel von juristischen Personen im interkantonalen Verhältnis 1.5.5

Die Veränderung der persönlichen Zugehörigkeit bewirkt keine Unterteilung der Steuerperiode. Die juristische Person ist in allen beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig (Grundsatz der sog. Einheit der Steuerperiode).

Die Steuerfaktoren (steuerbarer Gewinn, steuerbares Kapital) der gesamten Steuerperiode werden zwischen dem alten und dem neuen Sitzkanton pro rata temporis aufgeteilt.

Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit zu einem anderen Kanton als dem Sitzkanton gilt die Steuerpflicht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn die Dauer der wirtschaftlichen Zugehörigkeit kürzer ist als die Steuerperiode.

Ist die wirtschaftliche Zugehörigkeit kleiner als die Steuerperiode, wird das Eigenkapital nach Massgabe der Dauer der Zugehörigkeit zugeteilt.

Die Berechnung des steuerbaren Gewinns erfolgt auf Basis des in der gesamten Steuerperiode erzielten Gewinns. Der in 12 Monaten erzielte ordentliche Gewinn wird nach Massgabe der Dauer der Zugehörigkeit auf die Kantone verlegt (pro rata temporis).

Ist das Geschäftsjahr kleiner als 12 Monate, so werden ausserordentliche Positionen nach Massgabe des Realisationszeitpunktes dem entsprechenden Kanton objektmässig zugewiesen und besteuert. Vgl. auch KS 15 vom 31.8.2001 SSK, Vereinfachung und Koordination im interkantonalen Verhältnis.

5.17 Systematik Schuldzinsenabzug 1.5.5

a) Schuldzinsenverlegung ohne Schuldzinsenüberschüsse in den Kantonen. Proportionale Verlegung (nach Lage der Aktiven) der Schuldzinsen und zwar nach Berücksichtigung der Gewinnungskosten.

Beispiel:

Keine Schuldzinsenüberschüsse. Zahlen in CHF und Prozente auf ganze Zahlen gerundet						
Ausgangslage	**Total**	**Wohnsitz**	**L-Ort 1**	**L-Ort 2**	**L-Ort 3**	**L-Ort 4**
Aktiven						
Liegenschaft	5'500'000	1'000'000	500'000	1'500'000	2'000'000	500'000
Wertschriften	2'000'000	2'000'000				
Total Aktiven	**7'500'000**	**3'000'000**	**500'000**	**1'500'000**	**2'000'000**	**500'000**
Total der Aktiven in %	*100*	*40*	*6*	*20*	*28*	*6*
Nettoertrag aus Liegenschaften	70'000	20'000	10'000	15'000	20'000	5'000
Schuldzinsen	50'000					
Lösung	**Total**	**Wohnsitz**	**L-Ort 1**	**L-Ort 2**	**L-Ort 3**	**L-Ort 4**
Nettoertrag aus Liegenschaften	70'000	20'000	10'000	15'000	20'000	5'000
Schuldzinsenverlegung nach Lage der Aktiven	-50'000	-20'000	-3'000	-10'000	-14'000	-3'000
Vermögensertrag	**20'000**	**0**	**7'000**	**5'000**	**6'000**	**2'000**

b) Ist in einem (oder mehreren) Kanton(en) der zu übernehmende Schuldzinsenanteil grösser als der nach Abzug der Gewinnungskosten verbleibende Nettoertrag, ist der Schuldzinsenüberschuss auf die übrigen, noch einen Vermögensertrag aufweisenden Kantone zu verlegen und zwar bis zur Höhe des Vermögensertrages. Diese Verlegung erfolgt wiederum im Verhältnis der in diesen Kantonen steuerbaren Aktiven. Erst wenn Schuldzinsenüberschüsse keinem Vermögensertrag in einem der beteiligten Kantone mehr zugewiesen werden können, hat das Hauptsteuerdomizil die nicht gedeckten Schuldzinsen zu übernehmen.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Beispiel:

Mit Schuldzinsenüberschüssen, Zahlen in CHF und Prozente auf ganze Zahlen gerundet						
Ausgangslage	**Total**	**Wohnsitz**	**L-Ort 1**	**L-Ort 2**	**L-Ort 3**	**L-Ort 4**
Aktiven						
Liegenschaft	5'500'000	1'000'000	500'000	1'500'000	2'000'000	500'000
Wertschriften	2'000'000	2'000'000				
Total Aktiven	**7'500'000**	**3'000'000**	**500'000**	**1'500'000**	**2'000'000**	**500'000**
Total der Aktiven in %	*100*	*40*	*6*	*20*	*28*	*6*
Nettoertrag	80'000	20'000	10'000	15'000	10'000	25'000
Schuldzinsen	-70'000					
Lösung	**Total**	**Wohnsitz**	**L-Ort 1**	**L-Ort 2**	**L-Ort 3**	**L-Ort 4**
Nettoertrag aus Liegenschaften	80'000	20'000	10'000	15'000	10'000	25'000
Schuldzinsenverlegung nach Lage der Aktiven	-70'000	-28'000	-4'200	-14'000	-19'600	-4'200
Vermögensertrag	10'000	**-8'000**	5'800	1'000	**-9'600**	20'800
2. Schuldzinsenverlegung aufgrund zweiter Aktivenverlegung (siehe nachfolgend unter Aktivenausscheidung)		8'000	-1'600 -1'920	-4'800 -5'760	9'600	-1'600 -1'920
Vermögensertrag	10'000	0	2'280	**-9'560**	0	17'280
3. Schuldzinsenverlegung aufgrund dritter Aktivenverlegung (siehe nachfolgend unter Aktivenausscheidung)			-4'780	9'560		-4'780
Vermögensertrag	10'000	0	**-2'500**	0		12'500
4. Schuldzinsenverlegung			2'500			-2'500
Vermögensertrag	**10'000**	**0**	**0**	**0**	**0**	**10'000**

Aktivenausscheidungen						
2. Verlegung:	**Total**	**Wohnsitz**	**L-Ort 1**	**L-Ort 2**	**L-Ort 3**	**L-Ort 4**
Aktiven						
Liegenschaft	2'500'000		500'000	1'500'000		500'000
Wertschriften	0					
Total	2'500'000		500'000	1'500'000		500'000
in %	***100***		***20***	***60***		***20***
3. Verlegung:	**Total**	**Wohnsitz**	**L-Ort 1**	**L-Ort 2**	**L-Ort 3**	**L-Ort 4**
Aktiven						
Liegenschaft	1'000'000		500'000			500'000
Wertschriften	0					
Total	1'000'000		500'000			500'000
in %	***100***		***50***			***50***

5.18 Steuerausscheidung Kollektivgesellschaft 1.5.5

Lösungsansatz: Steuerausscheidung für den Kanton Zürich (in CHF)				
Vermögen	**Total**	**Zürich**	**Aargau**	**Tessin**
Aktiven Einzelfirma	200’000	200’000		
Liegenschaften	1’100’000	500’000	400’000	200’000
Wertschriften	500’000	500’000		
Lebensversicherung	50’000	50’000		
Fahrzeug Privatvermögen	20’000	20’000		
Total der Aktiven	1’870’000	1’270’000	400’000	200’000
Aktivenquoten	*100.00%*	*67.91%*	*21.39%*	*10.70%*
Schulden Privat 950’000 + Fremdkapital Einzelfirma 50’000, verlegt nach Lage der Aktiven	-1’000’000	-679’100	-213’900	-107’000
Kapitalanteil Kollektivgesellschaft	500’000		500’000	
Reinvermögen	**1’370’000**	**590’900**	**686’100**	**93’000**
Einkommen	**Total**	**Zürich**	**Aargau**	**Tessin**
Ertrag Liegenschaften	110’000	20’000	60’000	30’000
Unterhaltskosten	-35’000	-10’000	-20’000	-5’000
Wertschriftenertrag (keine Beteiligungserträge)	20’000	20’000		
Vermögensverwaltungskosten	-2’000	-2’000		
Vermögensertrag	93’000	28’000	40’000	25’000
Schuldzinsen, verlegt nach Lage der Aktiven	-60’000	-40’746	-12’834	-6’420
Vermögensertrag vor Schuldzinsenverlegung	33’000	-12’746	27’166	18’580
Verlegung Schuldzinsenüberschuss von Zürich auf Aargau und Tessin im Verhältnis der Aktiven: 66,66% zu 33,33% (vgl. nachfolgende zweite Aktivenverlegung)		12’746	-8’497	-4’249
Vermögensertrag nach Schuldzinsenverlegung	33’000	0	18’669	14’331
Gewinn Einzelfirma	50’000	50’000		
Lohn Kollektivgesellschaft	60’000	60’000		
Einkommensquoten	143’000	110’000	18’669	14’331
Einkommensquoten (gerundet)	*100.00%*	*76.92%*	*13.06%*	*10.02%*
Übrige Abzüge nach Einkommensquoten	-20’000	-15’384	-2’612	-2’004
Verteilung Gewinn Kollektivgesellschaft	40’000		40’000	
Kapitalzins Kollektikvgesellschaft	10’000		10’000	
Reineinkommen	**173’000**	**94’616**	**66’057**	**12’327**
Steuerbares Einkommen (abgerundet auf 100)	**173’000**	**94’600**	**66’000**	**12’300**

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Zweite Aktivenverlegung:

Vermögen	Total		Aargau	Tessin
Aktiven Einzelfirma				
Liegenschaften	600'000		400'000	200'000
Wertschriften				
Lebensversicherung				
Auto				
Total der Aktiven	600'000		400'000	200'000
Total der Aktiven in Prozenten	***100***		***66.66***	***33.33***

Aufgabe 6 Der Fall Peter Trinkert 1.5.5

Zu Ziffer 1.

Vermögen Ende Steuerperiode	Total	Wohnkanton	Geschäftskanton	Liegen.Kt
Liegenschaft	500'000			500'000
Wertschriften und Guthaben	1'000'000	1'000'000		
Lebensversicherung	100'000	100'000		
Fahrzeug	30'000	30'000		
Total Aktiven	1'630'000	1'130'000		500'000
Aktivenquoten	*100%*	*69%*		*31%*
• Abzüglich Schulden, verlegt nach Lage der Aktiven: Privatschulden 400'000	-400'000	-276'000		124'000
Reinvermögen	**1'230'000**	**854'000**		**376'000**
Der Wohnsitzkanton besteuert 854'000 zum Satz von 1'230'000 und der Liegenschaftenkanton 376'000 zum Satz von 1'230'000.				
Einkommen in der Steuerperiode	**Total**	**Wohnkanton**	**Geschäftskanton**	**Liegenschaftenkanton**
Liegenschaftenertrag	15'000			15'000
abzüglich effektive Unterhaltskosten	-4'000			-4'000
Wertschriftenertrag	20'000	20'000		
abzüglich Vermögensverwaltungskosten	-1'000	-1'000		
Vermögensertrag	30'000	19'000		11'000
• Abzüglich Schuldzinsen, verlegt nach Lage der Aktiven: Privatschuldzinsen 25'000	-25'000	-17'250		-7'750
Nettovermögensertrag	5'000	1'750		3'250
Unselbständige Erwerbstätigkeit	90'000	90'000		
Berufskosten	-10'000	-10'000		
Nettoeinkommen	85'000	81'750		3'250
Einkommensquoten	*100%*	*96%*		*4%*
Allgemeine Abzüge	-8'000	-7'680		-320
Reineinkommen = steuerbares Einkommen	**77'000**	**74'070**		**2'930**
Der Wohnsitzkanton besteuert 74'070, der Liegenschaftenkanton 2'930, je zum Gesamtsatz von 77'000.				

Zu Ziffer 2.

Vermögen Ende Steuerperiode	**Total**	**Wohnkanton**	**Geschäftskanton**	**Liegenschaftenkanton**
Liegenschaft	500‘000			500‘000
Wertschriften und Guthaben	1‘000‘000	1‘000‘000		
Lebensversicherung	100‘000	100‘000		
Fahrzeug	30‘000	30‘000		
Geschäftsaktiven	100‘000		100‘000	
Total Aktiven	1‘730‘000	1‘130‘000	100‘000	500‘000
Aktivenquoten	*100%*	*65%*	*6%*	*29%*
abzüglich, Schulden verlegt nach Lage der Aktiven • Privatschulden 400’000 • Geschäftsschulden 40’000	-440‘000	-286‘000	-26‘400	-127‘600
Reinvermögen	**1‘290‘000**	**844‘000**	**73‘600**	**372‘400**
Der Wohnsitzkanton besteuert 844‘000, der Geschäftsort 73‘600 und der Liegenschaftenkanton 372‘400, je zum Gesamtsatz von 1‘290‘000				
Einkommen in der Steuerperiode	**Total**	**Wohnkanton**	**Geschäftskanton**	**Liegenschaftenkanton**
Liegenschaftenertrag	15‘000			15‘000
abzüglich effektive Unterhaltskosten	-4‘000			-4‘000
Wertschriftenertrag	20‘000	20‘000		
abzüglich Vermögensverwaltungskosten	-1‘000	-1‘000		
Vermögensertrag	30‘000	19‘000		11‘000
abzüglich Schuldzinsen, verlegt nach Lage der Aktiven • Privatschuldzinsen 25‘000	-25‘000	-16‘250	-1'500	-7‘250
Zwischentotal	5‘000	2‘750	-1‘500	3‘750
Übernahme des Schuldzinsenüberschusses am Geschäftsort durch die verbleibenden Kantone nach deren Aktivquoten (Wohnkanton = 70% und Liegenschaftenkanton = 30%)		-1‘050	1‘500	-450
Nettovermögensertrag	5‘000	1‘700	0	3‘300
Unselbständige Erwerbstätigkeit	90‘000	90‘000		
Selbständige Erwerbstätigkeit	50‘000		50‘000	
Berufskosten	-10‘000	-10‘000		
Nettoeinkommen	135‘000	81‘700	50‘000	3‘300
Einkommensquoten	*100%*	*61%*	*37%*	*2%*
Allgemeine Abzüge	-8‘000	-4‘880	-2’960	-160
Reineinkommen = Steuerbares Einkommen	**127‘000**	**76‘820**	**47‘040**	**3‘140**
Der Wohnsitzkanton besteuert 76‘800, der Geschäftsort 47‘000 und der Liegenschaftenkanton 3‘100, je zum Gesamtsatz von 127‘000.				

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Zu Ziffer 3.

Vermögen Ende Steuerperiode	**Total**	**Wohnsitz**	**Geschäfts kanton**	**Liegen-schaften-kanton**
Liegenschaft	500‘000			500‘000
Wertschriften und Guthaben	1‘000‘000	1‘000‘000		
Lebensversicherung	100‘000	100‘000		
Fahrzeug	30‘000	30‘000		
Total Aktiven	1‘630‘000	1‘130‘000		500‘000
Aktivenquoten	*100%*	*69%*	*0%*	*31%*
abzüglich, Schulden verlegt nach Lage der Aktiven • Privatschulden 400’000	-400‘000	-276‘000		-124‘000
Zwischentotal	1‘230‘000	854‘000		376‘000
Kapitalanteil Kollektivgesellschaft	500‘000		500‘000	
Reinvermögen	**1‘730‘000**	**854‘000**	**500‘000**	**376‘000**
Der Kapitalanteil an der Kollektivgesellschaft wird nach Ausscheidung dem Geschäftsort zugewiesen. Der Wohnsitzkanton besteuert 854‘000, der Geschäftsort 500‘000 und der Liegenschaftenort 376‘000 zum Gesamtsatz von 1‘730‘000.				
Einkommen in der Steuerperiode	**Total**	**Wohnsitz**	**Geschäfts kanton**	**Liegen-schaften-kanton**
Liegenschaftenertrag	15‘000			15‘000
abzüglich effektive Unterhaltskosten	-4‘000			-4‘000
Wertschriftenertrag	20‘000	20‘000		
abzüglich Vermögensverwaltungskosten	-1‘000	-1‘000		
Vermögensertrag	30‘000	19‘000		11‘000
Abzüglich Schuldzinsen, verlegt nach Lage der Aktiven • Privatschuldzinsen 25’000	-25‘000	-17‘250	0	-7‘750
Nettovermögensertrag	5‘000	1‘750		3‘250
Unselbständige-Erwerbstätigkeit	90‘000	90‘000		
Saläranteil aus Kollektivgesellschaft für Wohnsitzkanton	250‘000	250‘000		
Berufskosten	-10‘000	-10‘000		
Nettoeinkommen	335‘000	331‘750	0	3‘250
Einkommensquoten	*100%*	*99%*	*0%*	*1%*
Allgemeine Abzüge	-8‘000	-7‘920	0	-80
Reineinkommen vor Gewinnanteil Kollektivgesellschaft	327‘000	323‘830	0	3‘170
Gewinnanteil Kollektivgesellschaft	150‘000		150‘000	
Reineinkommen = Steuerbares Einkommen	**477‘000**	**323‘830**	**150‘000**	**3‘170**
Der Saläranteil wird in die Steuerausscheidung einbezogen, nicht aber der Gewinnanteil. Der Wohnsitzkanton besteuert 323‘800 , der Geschäftsort 150‘000 und der Liegenschaftenort 3‘100 zum Gesamtsatz von 477‘000.				

Zu Ziffer 4.

Vermögen Ende Steuerperiode	**Total**	**Wohnsitz**	**Geschäfts ort Einzel-firma**	**Filialenort Einzelfirma**	**Liegen-schaften-kanton**
Liegenschaft	500‘000				500‘000
Wertschriften und Guthaben	1‘000‘000	1‘000‘000			
Lebensversicherung	100‘000	100‘000			
Fahrzeug	30‘000	30‘000			
Geschäftsaktiven	**100‘000**		**50‘000**	**50‘000**	
Total Aktiven	**1‘730‘000**	**1‘130‘000**	**50‘000**	**50‘000**	**500‘000**
Aktivenquoten	*100%*	*65%*	*3%*	*3%*	*29%*
abzüglich, Schulden verlegt nach Lage der Aktiven					
• Privatschulden 400’000 • Geschäftsschulden 40’000	-440‘000	-286‘000	-13‘200	-13‘200	-127‘600
Reinvermögen	**1‘290‘000**	**844‘000**	**36‘800**	**36‘800**	**372‘400**
Der Wohnsitzkanton besteuert 844‘000, der Geschäfts- und Filialeort je 36‘800 und der Liegenschaftenkanton 372‘400, je zum Gesamtsatz von 1‘290‘000.					
Einkommen	**Total**	**Wohnsitz**	**Geschäfts ort Einzel-firma**	**Filialenort Einzelfirma**	**Liegen-schaften-kanton**
Liegenschaftenertrag	15‘000				15‘000
abzüglich Unterhaltskosten	-4‘000				-4‘000
Wertschriftenertrag	20‘000	20‘000			
abzüglich Vermögensverwaltungskosten	-1‘000	-1‘000			
Vermögensertrag	30‘000	19‘000			11‘000
abzüglich Schuldzinsen, verlegt nach Lage der Aktiven • Privatschuldzinsen 25’000	-25‘000	-16‘250	-750	-750	-7‘250
Zwischentotal	5‘000	2‘750	-750	-750	3‘750
Übernahme des Schuldzinsenüberschusses am Geschäftsort und Filiale durch die verbleibenden Kantone nach deren Aktivquoten (Wohnkanton = 70% und Liegenschaftenkanton = 30%)		-1‘050	750	750	-450
Nettovermögensertrag	5‘000	1‘700	0	0	3‘300
Unselbständige Erwerbstätigkeit	90‘000	90‘000			
Selbständige Erwerbstätigkeit	**50‘000**		**25‘000**	**25‘000**	
Berufskosten	-10‘000	-10‘000			
Nettoeinkommen	135‘000	81‘700	25‘000	25‘000	3‘300
Einkommensquoten	100%	61%	18.5%	18.5%	2%
Allgemeine Abzüge	-8‘000	-4‘880	-1‘480	-1.480	-160
Reineinkommen = Steuerbares Einkommen	**127‘000**	**76‘820**	**23‘520**	**23‘520**	**3‘140**
Der Wohnsitzkanton besteuert 76‘800, der Geschäfts- und Filialeort je 23‘500 und der Liegenschaftenkanton 3‘100, je zum Gesamtsatz von 127‘000.					

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 7 Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis 1.5.5

7.1 Gesamtverlustverrechnung bei der direkten Methode 1.5.5

Gesamtverlustverrechnung (direkte Methode)

Steuerperiode (Zahlen in TCHF)	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Vorperioden; Verlust	- 200	- 135	- 45	- 20
Jahr 13 Gewinn Verlustverrechnung	 40 - 40			
Verbleibende verrechenbare Verluste	- 160	0	0	0
Jahr 14 Gewinn Verlustverrechnung	 100 - 100			
Verbleibende verrechenbare Verluste	-60	0	0	0
Jahr 15 Gewinn Verlustverrechnung Verbleibender Gewinn Jahr 15 nach Gewinnquoten Jahr 15 verlegt	 200 -60 **140** 100%	 **105** 75% von 140	 **21** 15% von 140	 **14** 10% von 140

Es erfolgt lediglich eine Gesamtverlustverrechnung bis zum Zeitpunkt, wo der verrechenbare Gesamtverlust mit den Gesamtgewinnen verrechnet werden kann, vorliegendenfalls im Jahr 15. Der nach Verlustverrechnung verbleibende Gesamtgewinn von 140 nach Quoten der im Jahr 15 in den Betriebsstätten tatsächlich erzielten Gewinne verteilt.

7.2 Gesamtverlustverrechnung bei der direkten Methode 1.5.5

Steuerperiode (Zahlen in TCHF)	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Jahr 18 Steuerbarer Gewinn	**0**	0	0	0
Verlustvortrag Jahr 18	-200			
Jahr 19 Gesamtgewinn Verlustverrechnung	 500 -200			
Jahr 19 Verbleibender Gewinn, verlegt nach Gewinnquoten	 300 100%	 120 40%	 150 50%	 30 10%

Im Jahr 18 darf keiner der beteiligten Kantone einen Gewinn besteuern, da er ohnehin die Verluste aus den anderen Betriebsstätten übernehmen muss. Insoweit erfolgt eine interkantonale Verlustverrechnung.

Der Gesamtverlust aus der Steuerperiode 18 wird auf die nächste Steuerperiode vorgetragen. In diesem Umfang erfolgt in der Steuerperiode 19 eine zeitliche Verlustverrechnung. Der restliche Gewinn wird in Prozenten der in der Steuerperiode 19 effektiv erzielten Gewinne (Gewinnquoten) verteilt.

Aufgabe 8 Privatliegenschaft im interkantonalen Verhältnis 1.5.5

Vermögen	**Gesamt**	**Kanton A**	**Kanton B**
Steuerwert Liegenschaften	1'640'000	640'000	1'000'000
Repartitionsfaktor in Prozenten		125%	100%
Repartitionswertzuschlag (640‘000:100x25)	160’000	160‘000	0
Wertschriften	450'000	450'000	
Total Aktiven bzw. Vermögenswerte	**2'250'000**	**1'250'000**	**1’000'000**
Aktiven bzw. Vermögenswerte in Prozenten	*100%*	*55.56*	*44.44*
Schulden, verlegt nach Lage der Aktiven	-1'200'000	-666’720	-533’280
Nettovermögen	**1’050'000**	**583’280**	**466’720**
Rückrechnung der Repartitionswerte für beide Kantone aus Sicht des Hauptsteuerdomizils, somit von 125% auf 100% (800'000 = 125% bzw. 1'000'000 = 125%)	-360'000	-160'000	-200'000
Steuerbares Vermögen	**690'000**	**423’280**	**266’720**
Einkommen	**Gesamt**	**Kanton A**	**Kanton B**
Vermögenserträge Liegenschaften netto	80'000	30'000	50'000
Vermögenserträge Wertschriften	10'000	10'000	
Total Vermögenserträge	**90'000**	**40'000**	**50'000**
Schuldzinsen, verlegt in Prozenten der Aktiven	-60'000	-33’336	-26’664
Nettovermögensertrag	**30'000**	**6’664**	**23’336**
Unselbständiger Erwerb, Nettosalär	90'000	90'000	
Objektmässige Abzüge (Berufskosten)	-20'000	-20'000	
Nettoeinkommen	**100'000**	**76’664**	**23’336**
Einkommensquoten	100.00%	76.66	23.34
Allgemeine Abzüge nach Einkommensquoten	-10'000	-7’666	-2’334
Reineinkommen	**90'000**	**68’998**	**21’002**

Aufgabe 9 Privatliegenschaft im interkantonalen Verhältnis 1.5.5

Vermögen (Zahlen in CHF)	**Gesamt**	**HSD**	**LS 1**	**LS 2**	**LS 3**
Vermögenssteuerwert Liegenschaften	1'820'000	420'000	400'000	500'000	500'000
Repartitionsfaktor		*125%*	*100%*	*120%*	*100%*
Repartitionswert	2'025’000	525’000	400’000	600’000	500’000
Bewegliches Vermögen	375'000	375'000			
Total Aktiven bzw. Vermögenswerte	**2'400’000**	**900’000**	**400’000**	**600'000**	**500’000**
Schulden, verlegt nach Lage der Aktiven (Berechnung der Quoten siehe nachfolgend Umlage Schulden und Schuldzinsen)	-1'200'000	-450'000	-200'000	-300'000	-250'000
Subtotal	1'200’000	450’000	200’000	300’000	250’000
Rückrechnung Repartitionsfaktor nach Massgabe des Repartitionswertes für das Hauptsteuerdomizil (125%)	-405’000	-105'000	-80’000	-120'000	-100’000
Steuerbares Vermögen	**795’000**	**345’000**	**120’000**	**180'000**	**150’000**

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Umlage Schulden und Schuldzinsen:					
1. Umlage der Aktiven	2'400'000	900'000	400'000	600'000	500'000
Vermögenswerte in Prozenten	*100%*	*37.50%*	*16.67%*	*25.00%*	*20.83%*
2. Umlage der Aktiven	1'900'000	900'000	400'000	600'000	-
Vermögenswerte in Prozenten	*100%*	*47.37%*	*21.05%*	*31.58%*	*0%*

Einkommen (Zahlen in CHF)	**Gesamt**	**HSD**	**LS 1**	**LS 2**	**LS 3**
Liegenschaftenertrag	62'250	30'000	15'000	15'750	1'500
Wertschriftenertrag	7'500	7'500			
Total Vermögensertrag	**69'750**	**37'500**	**15'000**	**15'750**	**1'500**
Schuldzinsen, 1. Umlage	-50'000	-18’750	-8’335	-12’500	-10’415
Vermögenswerte in Prozenten	*100%*	*37.50%*	*16.67%*	*25.00%*	*20.83%*
Zwischentotal	19'750	18’750	6’665	3’250	-8’915
Schuldzinsen, 2. Umlage		-4’223	-1’877	-2’815	8’915
Vermögenswerte in Prozenten	*100%*	*47.37%*	*21.05%*	*31.58%*	*0%*
Nettovermögensertrag	**19'750**	**14’527**	**4’788**	**435**	**0**
Nettosalär	75'000	75'000			
Berufskosten	-12'000	-12'000			
Nettoeinkommen	82'750	77’527	4’788	435	0
Einkommensquoten	*100%*	*93.69%*	*5.79%*	*0.52%*	
Allgemeine Abzüge nach Einkommens-quoten	-13'000	-12’180	-753	-67	-
Reineinkommen	**69'750**	**65’347**	**4’035**	**368**	**0**

Aufgabe 10 Multiple Choice 1.5.5

Richtig	**Falsch**	
❑	✓	Das Hauptsteuerdomizil bezeichnet den Ort, an dem eine wirtschaftliche Zugehörigkeit besteht. (Richtig: Das Hauptsteuerdomizil besteht bei persönlicher Zugehörigkeit).
✓	❑	Bei Anwendung der direkten Methode muss der Kanton Zürich 2/3 des Verlustes des Kantons Bern übernehmen (Jahresergebnisse der Kantone mit Gewinn im Verhältnis zu deren Gesamtgewinn: Zürich 1‘000 zu 1‘500 und Aargau 500 zu 1‘500)
❑	✓	Bei Anwendung der direkten Methode muss der Kanton Zürich keinen Verlust (Kanton Bern) übernehmen. (Richtig: Zürich muss den anteiligen Verlust von Bern übernehmen).
❑	✓	Das Kapital wird objektmässig auf die drei Kantone verteilt. (Richtig: Verteilung erfolgt quotenmässig)
✓	❑	Das Kapital wird quotenmässig auf die drei Kantone verteilt.
❑	✓	Bei der indirekten Methode werden die nicht lokalisierten Aktiven in Prozenten der lokalisierten Aktiven verteilt, wenn es sich bei der Unternehmung um einen Handelsbetrieb handelt. (Richtig: Diese werden vollumfänglich dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen).
✓	❑	Bei der indirekten Methode werden die nicht lokalisierten Aktiven in Prozenten der lokalisierten Aktiven verteilt, wenn es sich bei der Unternehmung um einen Fabrikationsbetrieb handelt.
❑	✓	Bei Anwendung der direkten Methode (Handelsbetrieb) beträgt der im Kanton Zürich steuerbare Gewinn TCHF 1´000. (Richtig: Zürich muss den anteiligen Verlust von Bern übernehmen).

Richtig	Falsch	
✓	❑	Bei Anwendung der direkten Methode (Handelsbetrieb) beträgt der im Kanton Zürich steuerbare Gewinn TCHF 800.

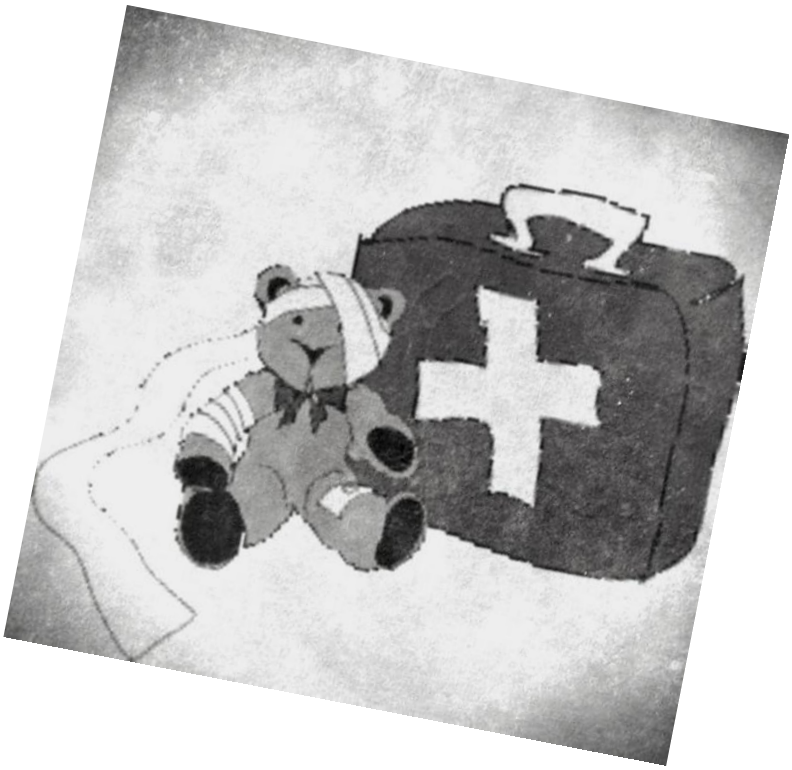
Für nachstehende zwei Antworten wird folgende Berechnung benötigt:

Umsatz gesamt	12'000	100%	
Umsatz Kanton Zürich	6'000	50%	
Zuweisung Präzipuum an Kanton Zürich (20% vom Gesamtgewinn 1'000)			200
Restgewinn nach Zuweisung Präzipuum = 800, nach Umsatzquoten zu verteilen			
Zuweisung Quotengewinn (50% von 800)			400
Steuerbarer Gewinn Kanton Zürich			600

❑	✓	Bei Anwendung der indirekten Methode (Handelsbetrieb) beträgt der im Kanton Zürich steuerbare Gewinn TCHF 720 (Hilfsgrösse bildet der Umsatz der Kantone mit Gewinnausweis: 6'000 im Verhältnis zu 10'000 = 60%. 60% von Gesamtgewinn 1'200 = 720).
✓	❑	Bei Anwendung der indirekten Methode (Handelsbetrieb) beträgt der im Kanton Zürich steuerbare Gewinn TCHF 600.
❑	✓	Beim Fabrikationsbetrieb wird der Gewinn in Anwendung der direkten Methode nach Umsatzquoten verteilt. (Richtig: Die Gewinnverteilung erfolgt mittels Erwerbsfaktoren).
❑	✓	Beim Fabrikationsbetrieb wird der Gewinn in Anwendung der direkten Methode nach den Erwerbsfaktoren (Aktiven, Kapital und Arbeit) verteilt. (Richtig: Indirekte Methode).
❑	✓	Beim Fabrikationsbetrieb wird der Gewinn in Anwendung der indirekten Methode nach Umsatzquoten verteilt. (Richtig: Die Gewinnverteilung erfolgt nach Erwerbsfaktoren).
✓	❑	Beim Fabrikationsbetrieb wird der Gewinn in Anwendung der indirekten Methode nach den Erwerbsfaktoren (Aktiven, Kapital und Arbeit) verteilt.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2. Prüfungs-serien



2.1 Prüfungsserie 1

Aufgabe 1 2.1

1.1 Verkauf Kapitalanlageliegenschaft 2.1

Direkte Bundessteuer (in TCHF):

Gesellschaft:

Erwerbspreis	1‘200
Wertvermehrende Kosten	1‘100
Anlagekosten	2‘300
Abschreibungen (Differenz Anlagekosten zum Gewinnsteuerwert)	-300
Buchwert (Gewinnsteuerwert)	2‘000

Berechnung steuerbarer Kapitalgewinn:

Verkaufspreis	2‘700
Buchwert (Gewinnsteuerwert)	-2‘000
Steuerbarer Kapitalgewinn	**700**

- davon wiedereingebrachte Abschreibungen 300
- davon Wertzuwachs 400

Beteiligte:

Keine Steuerfolgen

Berechnung auf Stufe der Kantone:

Dualistisches System (Art. 58 Abs. 1 Bst. a):

- Steuerbarer Gewinn für die Gewinnsteuer 700
- Steuerbarer Gewinn für die Grundstückgewinnsteuer 0

Monistisches System (Art. 12 Abs. 4 StHG):

- Steuerbarer Gewinn für die Gewinnsteuer (wiedereingebrachte Abschreibungen) 300
- Steuerbarer Gewinn für die Grundstückgewinnsteuer 400

Beteiligte:

Keine Steuerfolgen

1.2 Substanzdividende 2.1

Direkte Bundessteuer:

- Keine Steuerfolgen auf Stufe der Gesellschaft.
- Steuerfolgen für die Beteiligten:

Steuerbares Einkommen ist (nur) die Ausschüttung aus den Gewinnreserven!

- Ehepaar Fieslein: Gemeinsame Besteuerung. Berechnung steuerbares Einkommen unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung: 91% x 900, davon 70%, = 573.3 (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG i.V. mit Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).
- Sohn Pico: volle Besteuerung. Aufgrund der Quote von unter 10% kann Pico keine Teilbesteuerung geltend machen: 9% von 900 = 81 (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG).

Verrechnungssteuer:

Die Erhöhung des Aktienkapitals zulasten der Gewinnreserven untersteht der Verrechnungssteuer. Vorliegendenfalls könnte das Meldeverfahren in Anspruch genommen werden. Da die Verrechnungssteuer seitens der

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Gesellschaft ordnungsgemäss entrichtet und auf die Aktionäre überwälzt wurde, ergeben sich keine weiteren Steuerfolgen .

Die Aktionäre haben für die Rückforderung der Verrechnungssteuer die Dividende ordnungsgemäss zu deklarieren.

1.3 Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand 2.1

Steuerrechtlich:

- Verdeckte Vorteilszuwendung in der Form einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von 4.
- Die nachträgliche Umbuchung ist unzulässig (Bilanzänderung), die Gesellschaft wird an der ursprünglichen Verbuchung behaftet. Überdies wäre auch die Verbuchung unter dem Werbeaufwand geschäftsmässig nicht begründet.
- Gewinnaufrechnung bei der Nana AG (geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand, Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG).
- Einkommensaufrechnung beim Ehepaar Fieslein unter Beachtung der Teilbesteuerung: 70% von 4 = 2.8 (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG i.V. mit Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG)

Steuerstrafrechtlich:

- Versuchte Steuerhinterziehung bezüglich der Gewinnsteuer (Nana AG). Gebüsst wird die juristische Person (Art. 181 Abs. 1 DBG). Die straflose Selbstanzeige gemäss Art. 181a DBG kommt nicht in Betracht, da die Hinterziehung durch die Steuerverwaltung entdeckt wurde.
- Die Bestrafung wegen Anstiftung (Vater) bzw. Gehilfenschaft (Sohn) bleibt vorbehalten.
- Versuchte Steuerhinterziehung bezüglich der Einkommenssteuer (Ehegatten Fieslein). Diesbezüglich kann der Sohn grundsätzlich nicht wegen Gehilfenschaft belangt werden.

Strafrechtliches:

- Eine Strafanzeige wegen Steuerbetrugs bleibt vorbehalten (Art. 186 DBG).

1.4 Steuerhinterziehung ohne Ende 2.1

Luxuslimousine:

Für die direkten Steuern findet die sogenannte Dreieckstheorie Anwendung.

- Verdeckte Vorteilszuwendung in der Form einer Gewinnvorwegnahme 190 (Differenz Verkehrswert zu Buchwert der Luxuslimousine). Gewinnaufrechnung bei der Nana AG in Höhe von 190 und bei der Aktionärin Renate Fieslein im Einkommen unter Beachtung der Teilbesteuerung: 70% von 190 = 133 (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG i.V. mit Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).
- Von der Alleinaktionärin erfolgt eine Schenkung an Peter Durst. Für Peter Durst ergeben sich nach Art. 24 Bst. a DBG keine Einkommenssteuerfolgen.

Schenkung 500:

Für die direkte Bundessteuer ist die Schenkung an das Ehepaar Fieslein nach Art. 24 Bst. a DBG steuerfrei. Bei Offenlegung des nicht versteuerten Vermögens und der Erträge darauf durch das Ehepaar Fieslein erfolgt eine vereinfachte Nachbesteuerung in Erbfällen (Art. 153a DBG), falls die dort aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind.[76]

[76] Genau genommen handelt es sich jedoch nicht um eine Zuwendung von Todes wegen, sondern um eine Zuwendung unter Lebenden. Jedoch macht der geringe Zeitraum zwischen Schenkung und Todesfall eine Anwendung des genannten DBG-Artikels wahrscheinlich. Die Nachsteuer für die kantonale Einkommens- und Vermögenssteuer wird demnach nur für die letzten 3 Jahre erhoben.

Versicherungsleistungen:

- Die Auszahlung der Todesfall-Risikoversicherung in Höhe von 500 wird als Einkommen versteuert, Art. 23 Bst. b DBG, jedoch gesondert, zu 1/5 der Tarife nach Art. 38 Abs. 1 ff DBG.
- Die Auszahlung der Einmalprämienversicherung in Höhe von 800 erfolgt einkommenssteuerfrei, obwohl erst vor 2 Jahren errichtet. Dies deshalb, weil die Auszahlung von Todes wegen erfolgt (Art. 24 Bst. b DBG).

Obligationen:

Der Einmalzins in Höhe von 100 (Nennwert 400 – Kauf 300) ist für Fieslein vollumfänglich steuerbares Einkommen, da der Verfall erst nach dem Tod von Peter Durst eintritt.

Der Einmalzins untersteht der Verrechnungssteuer. Diese ist vom Obligationenschuldner zu entrichten und auf Fieslein zu überwälzen. Letzterer kann sie, falls der Einmalzins ordnungsgemäss als Einkommen versteuert wird, zurückfordern.

Hinweis:

Allenfalls hat die Gesellschaft und Alleinaktionärin Fieslein nicht nur mit einem Steuerhinterziehungsverfahren, sondern auch mit einem Verfahren wegen Steuerbetrugs zu rechnen.

1.5 Lohn-contra Dividendenzahlung 2.1

- Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Bei der Nana AG erfolgt eine Gewinnaufrechnung in der Höhe von 200, bei der Alleinaktionärin eine Einkommensverminderung aufgrund der Teilbesteuerung. Der ausbezahlte Nettolohn von 200 wird durch 70% von 200, also durch 140 Beteiligungserträge, ersetzt.
- Steuervor- oder Nachteile: Die ganzen 500 können auf Stufe Aktionärin mit Teilbesteuerung bezogen werden, wodurch sich bei der Alleinaktionärin ein Steuervorteil ergibt. Jedoch weist die Nana AG aufgrund des fehlenden Lohnaufwands einen höheren Gewinn aus, woraus auf Stufe Gesellschaft eine höhere Steuerbelastung resultiert. Ob unter dem Strich ein Steuervor- oder Nachteil vorliegt, bleibt im Einzelfall abzuwägen.

  Die Gefahr bei diesem Vorgehen ist, dass die AHV einen Teil der Ausschüttung als Lohn klassifiziert. Ein entsprechender steuerlicher Korrekturanspruch würde nur dann bestehen, wenn zu diesem Zeitpunkt sowohl die Veranlagung der Nana AG als auch diejenige des Ehepaars Fieslein noch offen wäre.

2.2 Prüfungsserie 2

Aufgabe 1 Ertrag aus Guthaben 2.2

Um einen sogenannten Marchzins in Höhe von CHF 2'500.- (10 Monate).

Aufgabe 2 Leasingraten 2.2

Nein. Leasingraten für privat genutzte Güter enthalten keine abzugsfähigen Zinsanteile. Bei einem Leasingvertrag handelt es sich um eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung, ähnlich einer Miete. Voraussetzung für den Abzug von Schuldzinsen ist das Vorhandensein einer Kapitalschuld. Diese fehlt beim Leasingvertrag.

Aufgabe 3 Privat- und Geschäftsvermögen 2.2

Grundsätzlich erfolgt eine objektmässige Zuweisung der Schulden und Schuldzinsen. Fehlt jedoch der Nachweis der Mittelverwendung, erfolgt die Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Schuldzinsen nach dem Verhältnis der Aktiven (proportionale Aufteilung nach Verkehrswerten) des Privat- und Geschäftsvermögens. Die gesamten bezahlten Schuldzinsen werden mit diesem Schlüssel auf das Privat- und das Geschäftsvermögen aufgeteilt.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 4 Beteiligungen und Schuldzinsenabzug 2.2

Natürliche Personen können auch ohne selbständige Erwerbstätigkeit Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklären. (Art. 18 Abs. 2 DBG).

Bestehende Beteiligungsrechte im Privatvermögen können bei Inkrafttreten der Bestimmung über das gewillkürte Geschäftsvermögen und Begrenzung des Schuldzinsenabzuges per 1.1.2001 nicht zum gewillkürten Geschäftsvermögen erklärt werden.

Grundsätzlich erfolgt eine objektmässige Zuweisung der Schulden und Schuldzinsen. Fehlt wie hier der Nachweis der Mittelverwendung, erfolgt die Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Schuldzinsen nach dem Verhältnis der zum Verkehrswert bewerteten Aktiven.

Es ergibt sich somit folgende Berechnungen für die Bestimmung des maximalen Schuldzinsenabzuges nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG.

Vermögenswerte	**Privatvermögen zum Verkehrswert in CHF**	**in %**	**Geschäftsvermögen zum Verkehrswert in CHF**	**In %**
Beteiligung A	1‘000‘000			
Beteiligung B			1‘800‘000	
Beteiligung C	100‘000			
Beteiligung D	300‘000			
Wertschriften im Privatvermögen	1‘000‘000			
Liegenschaft im Privatvermögen	1‘200‘000			
Total	**3‘600‘000**	**66,67**	**1‘800‘000**	**33,33**

Vermögenswertewerte im Privatvermögen	**Bruttoeinkünfte in CHF**		**Maximaler Schuldzinsenabzug in CHF**
Beteiligung A	5‘000	Beteiligung A	5‘000
Beteiligung C	0		
Beteiligung D	0		
Wertschriften im Privatvermögen	40‘000	Wertschriften im Privatvermögen	40‘000
Liegenschaft	48‘000	Liegenschaft im Privatvermögen	48‘000
Sockelbetrag nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG			50‘000
Maximaler Schuldzinsenabzug nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG			**143‘000**

Von den gesamten Schuldzinsen von CHF 250‘000.- entfallen CHF 83‘325.- (oder 33,33%) auf das Geschäftsvermögen und sind vollumfänglich abzugsfähig. Die somit auf das Privatvermögen entfallenden Schuldzinsen im Betrage von CHF 166‘650.- (oder 66,67%) sind bis auf CHF 143‘000.- zum Abzug zugelassen.

Aufgabe 5 Transponierung 2.2

Wirtschaftlich realisiert derjenige Steuerpflichtige, der Aktien aus seinem Privatvermögen auf die von ihm beherrschte Holdinggesellschaft überträgt, keinen Mehrwert. Denn er behält trotz Aufgabe des Eigentums an den übertragenen Aktien die wirtschaftliche Verfügungsmacht über sie; vielmehr liegt lediglich eine Umstrukturierung des Privatvermögens des Steuerpflichtigen vor. Die aus einem solchen Vorgang dem Steuerpflichtigen zugeflossenen Einkünfte sind regelmässig steuerbarer Vermögensertrag und nicht steuerfreier Kapitalgewinn auf dem Privatvermögen.

Nach Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG liegt dann eine Transponierung vor, wenn auf die oben beschriebene Weise Beteiligungen (keine Mindestquote) vom Privat- in das Geschäftsvermögen einer selbst beherrschten (mindestens 50%ige Beteiligung) Personenunternehmung oder juristischen Person zu einem Preis eingebracht werden, der über dem Nennwert zuzüglich Kapitaleinlagereserven liegt.

Aufgabe 6 Indirekte Teilliquidation 2.2

Um im Sinne von Art. 20a Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 DBG auf eine indirekte Teilliquidation schliessen zu können, muss

- ein Verkauf von mindestens 20% einer Beteiligung,
- aus dem Privatvermögen des Verkäufers,
- in das Geschäftsvermögen des Käufers erfolgt sein, und
- soweit innert 5 Jahren,
- unter Mitwirkung des Verkäufers,
- nichtbetriebsnotwendige Substanz, welche im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden war, ausgeschüttet wird.

In der Umkehrung liegt ein steuerfreier Kapitalgewinn vor, wenn

- mindestens einer der obigen Punkte nicht erfüllt ist, so z.B.
  - der Kauf aus vorhandenen und verfügbaren Mitteln der erwerbenden Gesellschaft finanziert wird und während fünf Jahren keine betriebsnotwendige Substanz ausgeschüttet wird, oder
  - keine Mitwirkung des Verkäufers vorliegt.
- es sich bei der Käuferschaft um keine buchführungspflichtige Person handelt.

Aufgabe 7 Doppelbesteuerung 2.2

a) Eine Doppelbesteuerung ergibt sich grundsätzlich aus der Überschneidung verschiedener Steuerhoheiten. Dasselbe Steuersubjekt wird gleichzeitig für das gleiche Steuerobjekt durch verschiedene Steuerhoheiten zu gleichen oder gleichartigen Steuern herangezogen.

   Eine interkantonale Doppelbesteuerung wird vermieden durch die Anwendung der vom Schweizerischen Bundesgericht aufgestellten Normen.

b) Bei der im interkantonalen Verhältnis anzuwendenden Befreiungsmethode verzichtet der Wohnsitz darauf, steuerbares Einkommen oder Vermögen, das zur Besteuerung einem Drittkanton zugewiesen wird, zu besteuern. Der Wohnsitzkanton behält sich aber die Besteuerung zum Gesamtsatz (Progressionsvorbehalt) vor.

Aufgabe 8 Kapitalleistungen 2.2

1. Nein. Nur bei vorzeitiger Auflösung eines Vorsorgeverhältnisses werden Kapitalleistungen, soweit sie innert Jahresfrist zum Einkauf in eine Einrichtung der beruflichen Vorsorge verwendet oder auf eine Freizügigkeitspolice übertragen werden, nicht von der Einkommenssteuer erfasst. Vorzeitig heisst, dass bei Auszahlung nicht bereits schon der Vorsorgefall infolge Pensionierung eingetreten war.[77]

2. Grundsätzlich wird eine Kapitalleistung im Zeitpunkt der Fälligkeit besteuert. Dies entspricht in der Regel der Auszahlung. Tritt jedoch der Vorsorgefall vor der Auszahlung ein, wird die Kapitalleistung im Zeitpunkt

[77] Hinsichtlich der Einzahlung der Kapitalleistung aus Vorsorge auf eine Freizügigkeitspolice ist noch folgende Einschränkung zu beachten: Das Bundesgericht hat in einem solchen Fall entschieden, dass bei einer Kündigung des Arbeitsvertrages eines Arbeitnehmers in einem Alter, in welchem bereits ein reglementarischer Anspruch auf Altersleistung im Sinne einer vorzeitigen Pensionierung entstehe, bestünde kein Anspruch auf die Auszahlung auf ein Freizügigkeitskonto mehr. In diesen Fällen sei die Altersleistung an den Vorsorgenehmer auszuzahlen und gelange zur Besteuerung. Seit 1.1.2021 besteht nach Art. 47a BVG die Möglichkeit das Versicherungsverhältnis bei der bestehenden Pensionskasse weiterzuführen, sollte der Arbeitgeber das Arbeitsverhältnis nach Vollendung des 58. Altersjahres aufgelöst haben. Eine Auszahlung auf ein Freizügigkeitskonto ist jedoch weiterhin nicht möglich, da Art. 47a BVG bezweckt, dem Arbeitnehmer eine Rente zu ermöglichen.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

des Eintritts des Vorsorgefalles besteuert, da bereits mit dem Eintritt des Vorsorgefalles ein sicherer Rechtsanspruch auf die Kapitalleistung besteht.

3. Entsprechend dem am 1.1.2001 in Kraft getretenen Bundesgesetz vom 15.12.2000 zur Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis gilt, dass Kapitalleistungen aus Vorsorge in dem Kanton steuerbar sind, in dem der Steuerpflichtige im Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz hatte. Insofern ist der Kanton Schwyz zur Besteuerung der Kapitalleistung befugt, da Peter Durst zum Zeitpunkt der Fälligkeit seinen Wohnsitz in diesem Kanton hatte (siehe auch Art. 105 Abs. 4 DBG).

2.3 Prüfungsserie 3

Aufgabe 1 Einkommensberechnung im Todesfall 2.3

Stand der Abzüge: Jahr 2022. Anwendbar sind die Bestimmungen nach Art. 40 ff DBG über die unterjährige Steuerpflicht und insbesondere Art. 42 Abs. 3 DBG bezüglich der unterjährigen Steuerpflichten im Todesfall eines Ehegatten .

Beschreibung	**Veranlagung Zeitraum 1.1. – 30.9.**		**Veranlagung Zeitraum 1.10. – 31.12.**	
	Steuerbar CHF	Satz CHF	Steuerbar CHF	Satz CHF
Jahresnettolohn Peter 130‘000, aufgeteilt in 13 Monatslöhne zu 10'000	90‘000	120‘000	40‘000	160‘000
AHV-Rente Petra bis zum Todestag, monatlich 1‘000	9‘000	12‘000	0	0
Eigenmietwert des 12-jährigen-Einfamilienhauses, jährlich 40‘000 Der Unterhalt ist pauschal zu berücksichtigen, hier separat ausweisen	30‘000 -6‘000	40‘000 -8‘000	10‘000 -2‘000	40‘000 -8‘000
Hypothekarzinsen werden vierteljährlich gezahlt: per 1.3., 1.6., 1.9. und 1.12., je 4‘000	-12‘000	-16‘000	-4‘000	-16‘000
Schenkung eines Bankkontos inklusive Jahreszins von Urgrossmutter an Peter per 1.8., Saldo am Datum der Schenkung 300‘000, Zins für das ganze Jahr 1‘000 wird per 31.12. gutgeschrieben	0	0	1‘000	1‘000
Dividende per 31.7. aus der Sasa AG, von der Peter 100% der Aktien besitzt. Die Gutschrift beträgt nach Abzug der Verrechnungssteuer 13‘000	(13‘000 / 65 x 100 x 70%) 14‘000	14‘000	0	0

Dividende per 31.10. aus der Nana AG, Anteil Peter vor Tod seiner Ehefrau 4% des Aktienkapitals, Anteil Petra 8%, Anspruch des Ehegatten Peter aus güterrechtlicher Auseinandersetzung 4% des Aktienkapitals, aus erbrechtlicher Auseinandersetzung weitere 2% des Aktienkapitals, Dividende 10‘000 pro Prozent Anteil	0	0	(4% + 4% + 2% = 10%, 70% x 10 x 10‘000 = 70‘000	70‘000
Lottogewinne nach Art. 23 Bst. i^{bis} DBG 60‘000 am 25.11., Einsatzkosten 10‘000	0	0	0	0
Zulässige Gewinnungskosten sind zu berücksichtigen und hier separat ausweisen. Art. 33 Abs. 4 DBG	0	0	0	0
Steuerlich akzeptierte effektive Berufskosten von Peter: monatlich 1‘000	-9‘000	-12‘000	-3‘000	-12‘000
Versicherungsprämien und Sparzinsen gemäss DBG, vgl. Art. 33 Abs. 1 Bst. g und Art. 33 Abs. 1 ^{bis} DBG.	3‘700 x 9 : 12 = 2‘775	3‘700	1‘800 x 3 : 12) = 450	1‘800
Zweitverdienerabzug gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG	0	0	0	0
Parteispende an eine im Kantonsrat vertretene Partei, einmalige Spende per 31.12., 30‘000; Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG	-	-	-10‘600	-10‘600
Gemeinnützige Spenden • 200 am 1.6. und • 1‘000 am 23.12.	-200	-200	-1‘000	-1‘000
Zulässige Sozialabzüge gemäss Art. 35 Abs. 1 Bst. c DBG	2‘800 x 9 : 12 =2’100	-2‘800	0	0

Aufgabe 2 Selbständiger Erwerb 2.3

1. Zulässiges Delkredere

Ausland: 10% von 30		3
Inland: 5% von 200		10
Insgesamt zulässig		13
Gebildet		30
Gewinnerhöhung		17

2. Vorhandene stille Reserven auf Warenlager 180

Einstandswert	480	
Zulässiger Warenlagerdrittel	160	160
Gewinnerhöhung		20

3. Gewinnerhöhung um 26 (Zulässig sind nur Forschungs- und Entwicklungskosten für Aufträge, die an Dritte vergeben werden, vgl. Art. 29 Abs. 1 Bst. d DBG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 3 Quellensteuer 2.3

1. Ausländischer Staatsangehöriger, Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) und Wohnsitz in der Schweiz, Erwerbstätigkeit und Bankkonto in der Schweiz, Liegenschaften in der Schweiz und im Ausland.

✓ Steuererklärung	❑ Quellensteuer	❑ Weder Steuererklärung noch Quellensteuer

2. Ausländischer Staatsangehöriger, Wohnsitz im Ausland, nur Liegenschaft in der Schweiz, Erwerbstätigkeit im Ausland, sonst keine Einkünfte und kein Vermögen.

✓ Steuererklärung	❑ Quellensteuer	❑ Weder Steuererklärung noch Quellensteuer

3. Ausländischer Staatsangehöriger, Jahresaufenthalter in der Schweiz, Bankkonto in der Schweiz, Jahres-Bruttoerwerbseinkommen CHF 150‘000.-.

❑ Steuererklärung	✓ Quellensteuer Falls Quellensteuer: Findet eine nachträglich ordentliche Veranlagung statt? ✓ ja ❑ nein	❑ Weder Steuererklärung noch Quellensteuer

Hinweis: Quellensteuer + nachträgliche ordentliche Veranlagung.

4. Ausländischer Staatsangehöriger, wohnhaft im Ausland, bezieht eine Kapitalleistung 3. Säule a von einer schweizerischen Versicherung. Keine Erwerbstätigkeit (Rentner).

❑ Steuererklärung	✓ Quellensteuer Falls Quellensteuer: Findet eine nachträglich ordentliche Veranlagung statt? ❑ ja ✓ nein	❑ Weder Steuererklärung noch Quellensteuer

5. Ausländischer Staatsangehöriger, wohnhaft im Ausland, lediglich ein Bankkonto in der Schweiz.

❑ Steuererklärung	❑ Quellensteuer	✓ Weder Steuererklärung noch Quellensteuer

Aufgabe 4 Multiple Choice Einkommenssteuer 2.3

Richtig	Falsch	
❑	✓	Zu den Sozialabzügen gehören: der Kinderabzug, der Unterstützungsabzug und der Elterntarif (siehe Art. 35 DBG).
❑	✓	Der Kinderabzug ist nur für minderjährige Kinder zulässig, für volljährige Kinder kann er in keinem Fall vorgenommen werden (Art. 35 DBG).
❑	✓	Der Unterstützungsabzug kann auch vorgenommen werden, wenn nur CHF 5‘000.- pro Jahr gezahlt werden, sofern die übrigen gesetzlichen Voraussetzungen eingehalten sind (Art. 35 DBG).
✓	❑	Den Abzug für Verheiratete können auch eingetragene Partnerschaften vornehmen (Art. 9 Abs. 1bis DBG).
❑	✓	Gezahlte Geldspenden an juristische Personen, die gemäss Art. 56 Bst. h DBG von der Steuerpflicht befreit sind, können natürliche Personen bis zur Höhe von 20% des Nettoeinkommens vom Einkommen abziehen.

Richtig	Falsch	
❑	✓	Für selbständig Erwerbende sind die Einkommenssteuern geschäftsmässig begründeter Aufwand (Art. 34 Bst. e DBG).
✓	❑	Steuerbussen und Bestechungsgelder in Sinne des Strafgesetzes gelten beim selbständig Erwerbenden nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand (Art. 27 Abs. 3 DBG).
✓	❑	Der Zweitverdienerabzug im gesetzlich zulässigen Rahmen kann geltend gemacht werden, wenn die Ehefrau im Geschäft des Ehemanns (Einzelunternehmung) mitarbeitet (Art. 33 Abs. 2 DBG).

2.4 Prüfungsserie 4

Aufgabe 1 Einkommensberechnung 2.4

Posten	Jahr 1		Jahr 2	
	Steuerbar CHF	Satzbestimmend CHF	Steuerbar CHF	Satzbestimmend CHF
Nettosalär Ehemann unselbständiger Erwerb Jahr 1, satzbestimmend: 60‘000 : 9 x 12 = 80‘000	60‘000	80‘000	90‘000	90‘000
Übrige Berufskosten (Stand 1.1.2022), nach Art. 7 Abs. 1 Berufskostenverordnung Jahr 1, steuerbar: • 60‘000 : 9 x 12 = 80‘000 • 80‘000 : 100 x 3 = 2‘400 • 2‘400 : 12 x 9 = 1‘800	- 1’800	- 2’400	- 2’700	-2’700
Selbständiger Erwerb Boutique Jahr 1, satzbestimmend: • Ordentlicher Verlust - 26’000 + 20’000 = - 6’000 • - 6’000 : 9 x 12 = -8’000 • - 8’000 - 20’000 = - 28’000	- 26‘000	-28’000	18’000	18’000
Obligationen Jahreszins	1‘000	1‘000	1‘000	1‘000
Lottogewinn	0	0	0	0
Erbschaft	0	0	0	0
Ertrag aus Erbschaft (Wertschriften; keine Beteiligungserträge)	2‘000	2‘000	4‘000	4‘000
Steuerbares / satzbestimmendes Einkommen	**35’200**	**52’600**	**110’300**	**110’300**

Aufgabe 2 Zuordnung von Zuflüssen 2.4

1	Erhaltene Leibrente (Art. 22 Abs. 3 DBG)	**A, D**
2	Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen (IV-Renten-Nachzahlung; Art. 37 DBG)	**A, E**
3	Dividenden, Kapitalanteil: 15% (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG)	**A, D**
4	Kapitalleistung 3. Säule a (Art. 38 DBG)	**B, F**
5	Auszahlung einer rückkauffähigen Kapitalversicherung, die mit Einmalprämie errichtet wurde, aufgrund des Todesfalls des Versicherten (im Alter von 59 Jahren), an den Begünstigten (dessen Alter: 50 Jahre; Art. 20 Abs. 1 Bst. a i.V. mit Art. 24 Bst. b DBG)	**G**
6	Lotteriegewinn bei der Swisslos CHF 100‘000.- (Art. 24 DBG)	**G**

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 3 Multiple Choice 2.4

Richtig	Falsch	
✓	❑	Jahresaufenthalter ohne Niederlassungsbewilligung sind für das in der Schweiz erzielte Erwerbseinkommen in der Schweiz steuerpflichtig.
✓	❑	Dieses Einkommen (vgl. vorige Frage) wird mit der Quellensteuer erfasst.
❑	✓	Peter Durst (Ausländer ohne Niederlassungsbewilligung, aber mit einer EU-Aufenthaltsbewilligung), hält sich in der Schweiz auf und arbeitet auch hier. Am 20. Juli heiratet er Renata (Ausländerin mit Niederlassungsbewilligung C). Das bedeutet, dass für Peter Durst bis und mit Juli die Quellensteuer entrichtet wird, danach werden die Ehegatten gemeinsam im ordentlichen Verfahren veranlagt, wobei diesbezüglich die Regeln der unterjährigen Steuerpflicht nach den kantonalen Regeln zur Anwendung gelangen.
❑	✓	Der Quellensteuer unterliegen Erwerbseinkünfte aus unselbständigem und aus selbständigem Erwerb.
✓	❑	Für die Vermögenssteuer werden die privaten Gegenstände grundsätzlich zum Verkehrswert bewertet.
❑	✓	Kein steuerbares Vermögen ist der Hausrat, persönliche Gebrauchsgegenstände sowie Guthaben aus der 2. Säule und der 3. Säule b (keine abschliessende Aufzählung).
✓	❑	Der kantonale Vermögenssteuerwert einer Liegenschaft ist der Wert, der für die Vermögenssteuer massgebend ist.
❑	✓	Das steuerbare Vermögen beim selbständigen Erwerb besteht immer aus dem Eigenkapital gemäss Handelsbilanz.
✓	❑	Die Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkommenssteuerwert stellt beim Verkauf eines beweglichen Geschäftsgutes steuerbares Einkommen dar, sofern keine Ersatzbeschaffung geltend gemacht wird. Der Einkommenssteuerwert ist der für die Einkommenssteuer massgebende Buchwert.
❑	✓	Bürgschaftsschulden dürfen zur Ermittlung des steuerbaren Vermögens immer von den Vermögenswerten weggezählt werden.
✓	❑	Die Vermögenssteuer ist eine direkte Steuer, die ausschliesslich kantonal ist und die jeder Kanton erheben muss.
❑	✓	Die Vermögenssteuertarife der Kantone werden durch das Steuerharmonisierungsgesetz bestimmt.

Aufgabe 4 Übertragbare Liegenschaftskosten 2.4

1. Berechnung:

• Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (steuerlich anerkannt)	-20’000
• Nettoerwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	50’000
• Nettovermögensertrag	10’000
• Eigenmietwert brutto	30’000
• Effektive Liegenschaftskosten, abzugsfähig (100'000 – 70'000)	-30’000
• Allgemeine steuerlich anerkannte Abzüge inkl. Schuldzinsen	-30’000
• Sozialabzüge	-10’000
• Zwischentotal	0
• Dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen	-70’000
Reineinkommen	-70’000

In der Steuerperiode 1 konnte der Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit vollumfänglich verrechnet werden. Die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Investitionen konnten in der Steuerperiode 1 nicht mit übrigem Einkommen verrechnet werden.

2. Peter Durst kann gemäss Art. 4 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018 die in der Steuerperiode 1 nicht verrechneten dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienenden Liegenschaftskosten in der Steuerperiode 2 nicht vollumfänglich verrechnen. Es bleiben aus der Steuerperiode 1 noch 70'000.- und aus der Steuerperiode 2 noch 50'000.- nicht verrechnete dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Liegenschaftskosten. Entsprechend ihrer Fälligkeit kann Peter Durst diese Kosten auf die Steuerperiode 3 übertragen, diese aus der Steuerperiode 2, soweit in dieser Steuerperiode nicht verrechnet, letztmals auf die Steuerperiode 4.

3. Berechnung:

• Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (steuerlich anerkannt)	-30’000
• Übriges Nettoerwerbseinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	100’000
• Nettovermögensertrag (keine Beteiligungserträge)	50’000
• Eigenmietwert brutto	30’000
• Effektive Liegenschaftskosten, abzugsfähig	-5’000
• Allgemeine steuerlich anerkannte Abzüge inkl. Schuldzinsen	-40’000
• Sozialabzüge	-10’000
• Zwischentotal	95’000
• Dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen aus der Steuerperiode 1	-70'000
• Dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienende Investitionen aus der Steuerperiode 2	-50’000
Reineinkommen	-25’000

In der Steuerperiode 3 konnten bis auf 25'000.- alle Liegenschaftskosten verrechnet werden. Diese 25'000.- können in der Steuerperiode 4 vorgetragen werden.

4. Peter Durst liegt mit seiner Meinung falsch. In den Steuerperioden, wo effektive Liegenschaftskosten übertragen und verrechnet werden, ist kein Pauschalabzug zulässig. Wählt ein Steuerpflichtiger trotzdem den Pauschalabzug, verliert er nach Art. 4 Abs. 4 der Verordnung über die Liegenschaftskosten vom 9.3.2018 in dieser Steuerperiode die Möglichkeit, Liegenschaftskosten vorzutragen.

2.5 Prüfungsserie 5

Aufgabe 1 Liquidation einer Kapitalgesellschaft 2.5

1.	Realisation stiller Reserven auf dem Anlagevermögen	760
	./. Gewinnungskosten	100
	Steuerbarer Gewinn	660
2.	Aktienkapital	400
	Reserven aus Kapitaleinlagen	100
	Gesamt	500
3.	Realisierte stille Reserven	660
	Gewinnreserven	1‘300
	Liquidationsdividende	1‘960
4.	50% von 1‘960 = 980	
	70% von 980	686
	Zuzüglich	
	5% von 1‘960	98
	In der Schweiz zu versteuerndes Einkommen	784
5.	50% von 1‘960, davon 70%	686
6.	Nicht steuerpflichtig	

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 2 Steuerliche Korrektur der Handelsbilanz 2.5

Nr.	Beschreibung in TCHF	Gewinnkorrektur Peteran AG	Einkommenskorrektur Aktionär
1	Dem Aktionär gutgeschriebener Darlehenszins: • Verbucht 28 • Zulässig 8	+20	Umqualifikation der deklarierten Zinsen von 28 in • Verdeckte Gewinnausschüttung 70% von 20 = +14 und Zinsertrag 8 • oder netto -6
2	Als Aufwand verbuchte Kosten für privates Geburtstagsfest der Tochter des Hauptaktionärs, 25	+25	70% von 25 = +17.5
3	Die Wiederaufwertung einer Beteiligung auf die Anlagekoste wurde direkt in die Reserven gebucht, 100	+100	0
4	Die Gesellschaft verkaufte dem Aktionär ein Motorfahrzeug: • Verkaufspreis = Buchwert 5 • Verkehrswert 30 • Versteuerte stille Reserven 15	Nach Auflösung der versteuerten stillen Reserven resultiert ein Buchwert (Gewinnsteuerwert von 20) +10	70% von 25 = +17.5 (Fahrzeug wird 25 unter dem Wert verkauft)
5	Gewährtes Darlehen an die bereits bei Darlehensgewährung insolvente Tante des Hauptaktionärs, 300. Erfolgte Wertberichtigung des Darlehens, 200	+200	70% von 300 = +210
6	Durch die Gesellschaft gezahlte Bestechungsgelder für die Belange der Gesellschaft, 20	+20	0
7	Geschäftsmässig nicht begründete, nur an den Hauptaktionär ausgerichtete Pauschalspesen von 25, die im Lohnausweis als Lohnbestandteil aufgeführt sind (Lohnabzüge vernachlässigen)	+25	Umqualifikation der als Lohnbestandteil deklarierten Pauschalspesen von 25 in • verdeckte Gewinnausschüttung 70% von 25 = + 17.5 oder • netto – 7.5

Aufgabe 3 Beteiligungsabzug 2.5

Nr.	Beschreibung (Beträge in CHF)	Beteiligungsertrag
1	Beteiligung A AG: Kapitalbeteiligung 10%, Verkehrswert 100‘000 Buchwert 50‘000 diesjährige Abschreibung 0 **Dividende 10‘000**	10‘000
2	Beteiligung B AG: Kapitalbeteiligung bisher 15%, Gestehungskosten dieser 15% = 3‘300‘000 Buchwert dieser 15% = 3‘000‘000 **Verkauf von 10%, Verkaufspreis 3‘200‘000**	Verkaufspreis 3’200‘000 abzüglich 10% der Gestehungskosten 2‘200‘000 = 1‘000‘000

3	Nochmals Beteiligung B AG: Verkauf der Restbeteiligung (5%) der obigen Beteiligung im Folgejahr, die anteiligen Werte dieser Restbeteiligung haben sich nicht geändert **Verkauf von 5%, Verkaufspreis 1'600'000**	Der Restwert von 5% beläuft sich über 1'000'000. Verkaufspreis 1'600'000 abzüglich Gestehungskosten 1'100'000 = 500'000
4	Beteiligung C AG: Kapitalbeteiligung 1%, Verkehrswert 1'000'000 Buchwert 900'000 **Dividende 30'000**	30'000
5	Beteiligung D AG: Kapitalbeteiligung 100%, Verkehrswert 1'000'000 Buchwert 900'000 Abschreibung im Zusammenhang mit dieser Dividende 50'000 **Substanzdividende CHF 300'000**	250'000

Aufgabe 4 Multiple Choice 2.5

Richtig	Falsch	
❑	✓	Sitzverlegungen ins Ausland stellen steuerneutrale Kapitaleinlagen dar, die keine Steuerfolgen nach DBG auslösen (vgl. Art. 60 DBG).
❑	✓	Anlässlich der Sitzverlegung erzielt die Sasa AG einen steuerbaren Gewinn von TCHF 1'200 (abzüglich Gewinnungskosten und Steuerrückstellung, hier und auch in den folgenden Fragen zu vernachlässigen).
✓	❑	Anlässlich der Sitzverlegung treten beim Alleinaktionär keine Einkommenssteuerfolgen bezüglich der direkten Bundessteuer auf.
❑	✓	Wenn beim Auslandwegzug kein Geschäftsabschluss vorgenommen wird, entfällt mangels dieses Abschlusses eine Besteuerung allfälliger stiller Reserven.
❑	✓	Der Betrag von TCHF 2'500 unterliegt der Verrechnungssteuer.
❑	✓	Der Betrag von TCHF 2'500 untersteht der direkten Bundessteuer (steuerbares Einkommen), wobei die Teilbesteuerung geltend gemacht werden kann.
❑	✓	Wenn der Auslandwegzug im Laufe des Kalenderjahrs erfolgt, fallen in der Schweiz in diesem Jahr bei der wegziehenden juristischen Person aufgrund des Zuzugsprinzips keine Steuern an.

2.6 Prüfungsserie 6

Aufgabe 1 Beteiligungsabzug 2.6

1. Beteiligungsertrag (250 + 170) 420
./. Abschreibung -140

Differenz 280./. Verwaltungskosten 5% von 280 -14
./. Finanzierungskosten:

Gesamtaktiven	3'600	100%	
Beteiligung Nana AG	1'200	33%	
33% von 150			-50

Nettoertrag aus der Beteiligung 216
Beteiligungsabzug = 216 x 100% : 1'000 = 21.6%

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2.	8.5% von 1‘000	85.00	100.0%
	Beteiligungsabzug	18.36	21.6%
	Geschuldete Steuer	66.64	

Aufgabe 2 Steuerdelikte 2.6

Steuerdelikt: Genaue Bezeichnung	**Zu bestrafende Person oder Gesellschaft. Sind mehrere Täter/-in zur Rechenschaft zu ziehen, sind alle aufzuführen.**
Versuchte Steuerhinterziehung	Alleinaktionär bezogen auf seine Steuerpflicht und Gesellschaft bezogen auf deren Steuerpflicht
Gehilfenschaft	Buchhalter
Steuerbetrug	Gesellschaft bezogen auf deren Steuerpflicht

Aufgabe 3 Beteiligungsverkauf aus Privatvermögen 2.6

Ziffer	Tatbestand
7	Peter Fieslein verkauft die Beteiligung Sasa AG zum Preis von TCHF 3‘200 an seine Freundin, die die Beteiligung ebenfalls im Privatvermögen hält. Die Käuferin zahlt ihm den Kaufpreis in bar.
3	Peter Fieslein verkauft 10% seiner Beteiligung an der Sasa AG zum Verkehrswert an die ihm zu 50% gehörende Trumpan Holding AG. Den Kaufpreis schreibt ihm die Holding auf seinem Kontokorrent gut.
2	Peter Fieslein verkauft 30% seiner Beteiligung an der Sasa AG zum Verkehrswert an die unabhängige Peteran Holding AG. Diese entnimmt (in Abgrenzung zum Grundtatbestand) der Sasa AG sofort eine Substanzdividende, um damit einen Teil des Kaufpreises zu zahlen: nur dieser Teil des Kaufpreises ist zu beurteilen.
1	Peter Fieslein verkauft 10% seiner Beteiligung an der Sasa AG zum Verkehrswert an die Sasa AG selber, die eine entsprechende Kapitalherabsetzung vornimmt.
5	Peter Fieslein verkauft 10% seiner Beteiligung an der Sasa AG an die Sasa AG selber zum doppelten Verkehrswert. Die Sasa AG verkauft die Aktien einen Monat später zum Verkehrswert an Dritte weiter. Den Differenzbetrag schreibt die Sasa AG ab. Es ist lediglich der Rückkauf zu beurteilen.
7	Peter Fieslein verkauft die Beteiligung Sasa AG zum Verkehrswert an eine unabhängige Genossenschaft, die den Kaufpreis aus eigenen flüssigen Mitteln begleicht.
4	Peter Fieslein verkauft die Beteiligung Sasa AG, die (in Abgrenzung vom Grundtatbestand) zuvor in liquide Form gebracht worden ist (inaktive Unternehmung), zum Verkehrswert an einen unabhängigen Dritten. Diese nimmt die Beteiligung ins Privatvermögen.

Aufgabe 4 Sanierungsvorgänge 2.6

1.

Bezeichnung	**TCHF**
Unechter Sanierungsgewinn	450
Echter Sanierungsgewinn	150
Gesamt	600

2.

Aktiven	TCHF	Passiven	TCHF
Flüssige Mittel	450	Betriebliches Fremdkapital	850
Forderungen und Vorräte	900	Aktienkapital	1‘000
Betriebliche mobile Sachanlagen	500	Reserven aus Kapitaleinlagen	450
		Gewinnreserven	0
		Verlustvortrag	-450
Total Aktiven	**1’850**	**Total Passiven**	**1’850**

Aufgabe 5 Gewinnberechnung für einen Verein 2.6

	Steuerbar CHF	Nicht steuerbar CHF
Einnahmen aus Verkauf von Tickets	120‘000	
Einnahmen aus Mitgliederbeiträgen		32‘000
Aufwendungen für die Tanzveranstaltungen	-23‘000	
Weitere Aufwendungen gemäss Verteilungsschlüssel	-11‘000	-33‘000
Differenz		-1‘000
Verrechnung mit dem steuerbaren Teil	-1‘000	+1‘000
Steuerbar bzw. nicht steuerbar	**85‘000**	**0**

2.7 Prüfungsserie 7

Aufgabe 1 Multiple Choice 2.7

Richtig	Falsch	
❑	✓	Gegen eine rechtskräftige Veranlagung kann innert 30 Tagen Einsprache erhoben werden (gilt für zugestellte Veranlagungsverfügung, Art. 132 ff DBG).
✓	❑	Wer aus Versehen Einkünfte nicht angibt, begeht eine fahrlässige Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG).
✓	❑	Bei einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung tritt eine Umkehr der allgemeinen Beweislast ein, indem der Steuerpflichtige die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachweisen muss (Art. 132 Abs. 3 DBG).
✓	❑	Das Akteneinsichtsrecht gewährt dem Steuerpflichtigen Einsicht in die von seiner Ehegattin (ungetrennte Ehe) eingereichten Akten (Art. 114 DBG).
✓	❑	Die vereinfachte Erbennachbesteuerung wird angewendet für Erben, die vom Erblasser hinterzogenes, der Steuerverwaltung noch nicht bekanntes Einkommen und Vermögen vorbehaltslos aufdecken, die Verwaltung bei der Festsetzung der Faktoren unterstützen und sich ernstlich um die Zahlung der Nachsteuern bemühen (Art. 153a DBG).
❑	✓	Die Berichtigung einer Veranlagung erfolgt immer zugunsten der Steuerverwaltung, wenn Tatsachen festgestellt werden, die zum Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt waren (Art. 150 DBG).
✓	❑	Die direkte Bundessteuer kennt keine Patentbox. Die Kantone müssen diese aber zwingend gewähren.
❑	✓	Die Gestehungskosten einer Beteiligung entsprechen immer dem Gewinnsteuerwert, nicht aber unbedingt dem Buchwert.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufgabe 2 Diverses zur Gewinnsteuer 2.7

1. Ja gemäss Art. 24b StHG, sofern die Voraussetzung nach Art. 24a StHG erfüllt sind.
2. Nein. Weder erreicht der Verkehrswert (vgl. Buchwert) CHF 1 Mio. noch beträgt die Kapitalbeteiligungsquote mindestens 10%.
3.

Beteiligungsertrag	80
Verwaltungskosten 5%	- 4
Finanzierungskosten	- 16
Nettobeteiligungsertrag	60

Beteiligungsabzug (prozentuale Ermässigung auf der Steuer) = 60 x 100% : 150 = 40%.

Aufgabe 3 Sanierungsvorgänge 2.7

1.

Sanierungshandlung (Zahlen in TCHF)	Echter Sanierungsgewinn	Unechter Sanierungsgewinn
Herabsetzung des Aktienkapitals um CHF 150 und Wiedererhöhung um denselben Betrag durch Neueinzahlung		150
À fonds-perdu-Zuschuss der Aktionäre 50		50
Forderungsverzicht der Bank 200	200	
Forderungsverzicht der Aktionäre 100	100	
Total	300	200

2. 200 (ausgewiesener Verlustvortrag 500 abzüglich echte Sanierungsgewinne in Höhe von 300)

Aufgabe 4 Multiple Choice 2.7

Richtig	Falsch	
❑	✓	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 Gegenständen des beweglichen Vermögens durch Liegenschaften (Lösungshinweis: Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens, siehe Art. 30 Abs. 1 und Art. 64 Abs. 1 DBG)).
✓	❑	Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist (Art. 63 DBG)
✓	❑	Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind u.a. zulässig für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (Art. 63 DBG).
❑	✓	Werden bei einer Aktiengesellschaft Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlagevermögens durch bewegliche Anlagegüter 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 (Art. 30 und 64 DBG; Ersatz Liegenschaft muss wieder eine Liegenschaft sein).
❑	✓	Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG sind Verluste beim selbständigen Erwerb aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren verrechenbar, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.
✓	❑	Zu den verdeckten Vorteilszuwendungen zählen neben den verdeckten Gewinnausschüttungen auch die Gewinnvorwegnahmen.

2.8 Prüfungsserie 8

Aufgabe 1 Ertrag aus beweglichem Vermögen 2.8

Versicherungsleistungen:

1. Steuerbar nach Art. 22 Abs. 1 DBG. Jahressteuer, gesondert zu besteuernden Einkommen, nach Art. 38 Abs. 1 – 3 und somit 1/5 des Tarifs nach Art. 36 Abs. 1 DBG.
2. Steuerfreie Auszahlung, Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG (gilt als Vorsorge: alle Voraussetzungen hierfür wurden eingehalten).

Rückzahlung Obligation: Steuerbares Einkommen (Vermögensertrag) in Höhe von CHF 2‘100:

- Periodischer Zins (Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG): 1% von CHF 10´000.- = CHF 100.-
- Einmalzins (Art. 20 Abs. 1 Bst. b DBG): 20% von CHF 10´000.- = CHF 2´000.-

Kein steuerfreier Kapitalgewinn.

Aufgabe 2 Verkauf einer Liegenschaft des Geschäftsvermögens 2.8

1.

Anschaffungswert	600‘000
Wertvermehrende Kosten	300‘000
Anlagekosten	900‘000
Abschreibungen	-150‘000
Buchwert (= Einkommenssteuerwert)	750‘000
Verkaufspreis	1‘600‘000
Abzüglich Buchwert	- 750‘000
Steuerbarer Kapitalgewinn	850‘000

Der Kapitalgewinn wird bei der direkten Bundessteuer voll mit der Einkommenssteuer erfasst.

2.

Vorgenommene Abschreibung: 50% von 20´000	10´000
Zulässige Abschreibung: 30% von 20´000	6´000
Aufrechnung im Einkommen als überhöhte Abschreibung	4´000

Aufgabe 3 Familienbesteuerung 2.8

Tatbestand	Ehegattenbesteuerung in CHF	Separate Besteuerung in CHF
Einkommen der Ehegatten	90’000 + 30’000 + 5’000 + 4’000 = 129’000	
Einkommen Tochter Elvira		40’000 + 3’000
Einkommen des minderjährigen Sohnes Thomas	18’000	50’000
Vermögenserträge der minderjährigen Kinder	2’000 + 1’000	0
Total der Einkünfte Ehegatten Schneck	**150’000**	

Aufgabe 4 Verrechnungssteuerfragen 2.8

1.

Ja	Nein	
✓	❑	Zinsgutschriften auf Bankkonten CHF 300.- **(Art. 4 VStG).**

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Ja	Nein	
✓	❑	Ausschüttung Gewinnbeteiligung einer Genossenschaft an die Genossenschafter: CHF 400.- (Art. 4 VStG).
❑	✓	Gewinn aus einer Tombola, CHF 500.- in bar (Art. 6 VStG).
❑	✓	Der Onkel von Frau Fieslein zahlt ihr für ein ihm gewährtes Darlehen einen jährlichen Zins von CHF 600.- (kein Kapitalertrag nach Art. 4 VStG)
❑	✓	Kapitalleistung aus einer Lebensversicherung CHF 700.- (Art. 8 Abs. 1 Bst. a VStG)
✓	❑	Rente aus einer Lebensversicherung, monatlich CHF 800.- (Hinweis: Meldeverfahren zulässig; Art. 7 VStG)
❑	✓	Hypothekenzins CHF 900.- (kein Kapitalertrag nach Art. 4 VStG)
❑	✓	Bei einer Lotterieveranstaltung (Grossveranstaltung) gewonnene Ferienreise im Wert von CHF 1‘000’000.- (Art. 6 VStG).

2. Nutzungsrecht / Eigentum, Art. 21 VSTG; Wohnsitz in der Schweiz, Art. 22 VSTG; ordnungsgemässe Deklaration, Art. 23 VSTG

3. Die Rückforderung war nur bis zum 31.12.2020 möglich (innert drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, Art. 32 Abs. 1 VStG). Vorbehalten bleibt eine allfällige spätere Nacherhebung durch die EStV, welche eine Rückforderungsfrist im Sinne von Art. 32 Abs. 2 VStG wieder aufflackern lässt.

4. Ja, direkt bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung (Art. 30 Abs. 2 VStG).

2.9 Prüfungsserie 9

Aufgabe 1 Beteiligungsertrag 2.9

1.1 Vermögensertrag aus Beteiligungsrechten 2.9

Aktionär Trinkert	49'000	(Teilbesteuerung 70% von 70‘000)
Aktionär Schneck	17'500	(Teilbesteuerung 70% von 25‘000)
Aktionär Durst	5'000	(Keine Teilbesteuerung möglich)

1.2 Nur bezüglich der Verrechnungssteuern 2.9

Die Lala AG muss 35% von CHF 100‘000 = 35‘000 abliefern.

1.3 Nur bezüglich der Verrechnungssteuern 2.9

❑ Ja ✓ Nein

Sinngemäss: Meldeverfahren nur bei Naturaldividenden zulässig. Oder Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV e contrario.

Aufgabe 2 Einkommensberechnung 2.9

Einkommen	CHF
Lohn	160‘000
Ertrag Liegenschaften	30‘000
Zinsen aus Obligationen	10‘000
Lottogewinn bei Swisslos	0
Schenkung, vom Onkel erhaltene Barmittel	0
Berufskosten	-13‘000

Liegenschaftskosten	-12‘000
Schuldzinsen (Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG)	-90‘000
Steuerbares Einkommen	**85‘000**

Aufgabe 3 Abschreibungen im Geschäftsvermögen 2.9

Beschreibung	**CHF**
Die handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung im Jahr 1 beträgt	90‘000
Die steuerlich zulässige Abschreibung im Jahr 1 beträgt	36‘000
Die steuerliche Einkommensauf- oder Abrechnung im Jahr 1 gegenüber dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn beträgt (Aufrechnungen sind mit einem (+), Abrechnungen mit einem Minus (-) zu bezeichnen. Ohne Vorzeichen wird nicht die volle Punktzahl vergeben)	+ 54‘000
Die handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung im Jahr 2 beträgt	22‘500
Die steuerlich zulässige Abschreibung im Jahr 2 beträgt	25‘200
Die steuerliche Einkommensauf- oder Abrechnung im Jahr 2 gegenüber dem handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn beträgt (Aufrechnungen sind mit einem (+), Abrechnungen mit einem Minus (-) zu bezeichnen. Ohne Vorzeichen wird nicht die volle Punktzahl vergeben)	- 2‘700

Lösungshilfe:	**Handelsbilanz**	**Steuerbilanz**
Kauf	120‘000	120‘000
Abschreibung Jahr 1	- 90‘000	- 36‘000
Schlussbestand Jahr 1/Eröffnungsbestand Jahr 2	30‘000	84‘000
Abschreibung Jahr 2	- 22‘500	- 25‘200
Schlussbestand Jahr 2	7‘500	58‘800

Aufgabe 4 Zweitverdienerabzug und Sozialabzüge 2.9

Stand der Berufskosten und der allgemeinen Abzüge und Sozialabzüge: Steuerperiode 2022.

1. Das niedrigere Erwerbseinkommen ist das Einkommen der Ehefrau:

Nettolohn Ehefrau (Teilzeit)	20‘000
./, Berufskosten Ehefrau (steuerlich zulässig)	6‘000
Erwerbseinkommen	14‘000
Davon 50%	7‘000
Abziehbar (Minimum gemäss Art. 33 Abs. 2 DBG)	8‘600

2. Massgebend ist Art. 35 Abs. 1 Bst. a und c DBG

Kinderabzug für 2 Kinder, insgesamt	13‘600
Abzug für Verheiratete	2‘800
Total	16’400

Aufgabe 5 Multiple Choice 2.9

Richtig	**Falsch**	
❑	✓	Verluste beim Verkauf von Aktien aus dem Privatvermögen (Umkehrschluss zu Art. 16 Abs. 3 DBG).
❑	✓	Geleistete Unterstützungsleistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen von CHF 200.- pro Monat (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG). Hinweis: Beim Empfänger steuerfrei, Art. 24 Bst. e DBG.
❑	✓	Schenkung an den volljährigen Sohn (Umkehrschluss zu Art. 24 Bst. a DBG).
✓	❑	Spende von CHF 100.- ans Rote Kreuz; steuerbefreite Institution nach Art. 56 Bst. g DBG (Art. 33a DBG).

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Richtig	Falsch	
❑	✓	Leasingraten für privat geleastes Auto (Zinsteil).
✓	❑	Gezahlter Einmalzins für private Darlehensschuld (Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG wird eingehalten).
✓	❑	Einkaufsbeiträge an die BVG (reglementskonform, Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG).
❑	✓	Erhaltene Zinsen aus Schwarzgeld (= vor den Steuerbehörden versteckte Bankkonten).
✓	❑	Berufsorientierte Aus- und Weiterbildungskosten bis zum Betrage von CHF 13'000, sofern ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt oder das 20. Altersjahr vollendet ist und es sich nicht um Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt (Art. 33 Abs. 1 Bst. j DBG).
❑	✓	Kosten für eine ärztlich nicht verordnete Wohlfühl-Therapie.
❑	✓	Hypothekenschulden (Art. 34 Bst. c DBG).
❑	✓	Kosten für Hundefutter eines privat gehaltenen Hundes.

2.10 Prüfungsserie 10

Aufgabe 1 Multiple Choice 2.10

Richtig	Falsch	
❑	✓	Die Steuerbelastung für eine Genossenschaft beträgt 4,25% des steuerbaren Gewinns (Art. 68 DBG).
❑	✓	Der Verein ist nur ein Steuersubjekt für Gewinne aus direkt gehaltenen Liegenschaften (Art. 49 Abs. 1 Bst. b DBG).
❑	✓	Jede verdeckte Vorteilszuwendung hat bei den Beteiligten ein höheres steuerbares Einkommen in der Höhe dieser Vorteilszuwendung zur Folge. (Lösungshinweis: Unter dem Strich ergibt sich in gewissen Fällen sogar eine Einkommensverminderung, z.B. wenn die Teilbesteuerung Anwendung findet und voll versteuerte Einkünfte in Beteiligungsertrag umqualifiziert werden).
✓	❑	Kein steuerbarer Gewinn entsteht für die juristische Person durch Kapitaleinlagen von Mitgliedern von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds-perdu (Art. 60 DBG).
❑	✓	Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe bekannt ist (Art. 63 DBG).
❑	✓	Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind nicht zulässig für Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (Art. 63 DBG).
❑	✓	Werden bei einer Aktiengesellschaft Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese der Gesellschaft im Anlagevermögen als Vermögensanlage dienen und sich in der Schweiz befinden (Art. 30 und 64 DBG).
✓	❑	Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG sind Verluste von juristischen Personen aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren verrechenbar, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.
❑	✓	Zu den verdeckten Vorteilszuwendungen zählen neben den verdeckten Gewinnausschüttungen auch die Sanierungsgewinne.

Aufgabe 2 Sanierung einer Aktiengesellschaft 2.10

Zahlen in TCHF:

1.	Forderungsverzicht von Banken	400
	Forderungserlass von Lieferanten	100
	Total des echten Sanierungsgewinnes	500
2.	Herabsetzung und Wiedereinzahlung von Aktienkapital	500
	Die Aktionäre erbringen eine Leistung à fonds-perdu	300
	Total des unechten Sanierungsgewinnes	800
3.	Verrechenbarer Verlust Oder Verweis auf Ziffer 2 Oder Rechnung wie Ziffer 2	800
4.	Verrechneter Verlust Oder Verweis auf Ziffer 1 Oder Rechnung wie Ziffer 1	500

Aufgabe 3 Verrechnungssteuerfragen 2.10

1. 35% x 200‘000 = 70‘000.
2. ❑ Ja ✓ Nein
3.

Aktionär	Berechnung der rückforderbaren Verrechnungssteuer
Peter und Petra Schneck (die Anteilsquoten der Ehegatten in ungetrennter Ehe werden zusammengerechnet)	40% von 200‘000 = 80‘000 35% von 80‘000 = 28‘000
Renato Trinkert	5% von CHF 200‘000.- = 10‘000.- 35% von 10‘000 = 3‘500
Petra Trinkert	0

4. Ja, für die in der Schweiz wohnhaften Aktionäre.
5. Keine Verrechnungssteuerfolgen bei der Einlage.
6. Der Geldzufluss (Zeitpunkt Fälligkeit der Leistung) ist entscheidend. Daher kann sie als Inländerin ebenfalls die Verrechnungssteuer zurückfordern.

Aufgabe 4 Berechnung Schuldzinsenabzug 2.10

Zinsen aus Wertschriften	5‘000
Bruttoeinkünfte aus Liegenschaften	50‘000
Sockelbetrag nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG	50‘000
Höhe des zulässigen Schuldzinsenabzuges nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG	105‘000

Die Ehegatten können von den gezahlten 110'000.- 5‘000.- nicht in Abzug bringen.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2.11 Prüfungsserie 11

Aufgabe 1 Multiple Choice 2.11

Richtig	Falsch	
❑	✓	Belegmässig nachgewiesene Spende von CHF 50.- an eine nach Art. 56 Bst. h DBG steuerbefreite Gesellschaft (Art. 33a DBG)
❑	✓	Einkaufsbeitrag in eine Kapitalversicherung mit Einmaleinlage (Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG).
❑	✓	Verlust beim Verkauf von Aktien aus dem Privatvermögen (Umkehrschluss zu Art. 16 Abs. 3 DBG).
✓	❑	Jährliche Zinsen für private Darlehensschuld (im Rahmen von Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG)
❑	✓	Geleistete Unterstützungsleistungen in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen von CHF 2'000.- pro Monat (Art. 33 Abs. 1 Bst. c DBG). Hinweis: Zu prüfen wäre eine Abzugsfähigkeit über Art. 35 Abs. 1 Bst. b DBG)
❑	✓	Erbvorbezug der volljährigen Tochter (Umkehrschluss zu Art. 24 Bst. a DBG).
❑	✓	Kosten für eine nicht ärztlich verordneten kosmetische Operation.
❑	✓	Konsumschulden (Art. 34 Bst. c DBG).
❑	✓	Kosten für das Futter des privat gehaltenen Pferdes.
❑	✓	«Schmiergeld» für den Einlass zu einer Veranstaltung (Art. 27 DBG).

Aufgabe 2 Sachverhaltserkennung 2.11

1. Direkte Teilliquidation nach 4a Abs. 1 VStG.
2. Transponierung nach Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG.
3. Präponderanzmethode nach Art. 18 Abs. 2 DBG.
4. Verdeckte Vorteilszuwendung oder Gewinnvorwegnahme oder geldwerte Leistung oder Steuerhinterziehung oder Steuerbetrug.
5. Alternativgüter.

Aufgabe 3 Liquidation 2.11

1.

Realisation stiller Reserven	1'950	
./. Liquidationskosten	- 150	
Differenz	1'800	125%
Steuerrückstellung	-360	25%
Steuerbarer Gewinn	**1'440**	100%

2.

Steuerbarer Gewinn	1'440	
Gewinnreserven	1'600	
Total	3'040	100%
Verrechnungssteuer (gerundet)	**1'064**	35%

3. Nein, das Meldeverfahren ist nur bei Abtretung von Aktiven möglich. Art. 24 Abs. 1 Bst. b VStV.

Aufgabe 4 Multiple Choice 2.11

Richtig	Falsch	
❑	✓	Bei Anwendung der direkten Methode beträgt das steuerbare Kapital im Kanton Zürich 900.
❑	✓	Bei Anwendung der direkten Methode beträgt das steuerbare Kapital im Kanton Zürich 2‘500.
❑	✓	Das (Eigen-)Kapital wird objektmässig auf die drei Kantone verteilt.
✓	❑	Das (Eigen-)Kapital wird quotenmässig auf die drei Kantone verteilt.
❑	✓	Bei der indirekten Methode werden die nicht lokalisierten Aktiven (= mobile Konti) in Prozenten der lokalisierten Aktiven verteilt, wenn es sich bei der Unternehmung um einen Handelsbetrieb handelt.
✓	❑	Bei der indirekten Methode werden die nicht lokalisierten Aktiven (= mobile Konti) in Prozenten der lokalisierten Aktiven verteilt, wenn es sich bei der Unternehmung um einen Fabrikationsbetrieb handelt.
❑	✓	Bei Anwendung der indirekten Methode (Handelsbetrieb) beträgt der im Kanton Zürich steuerbare Gewinn 500.
✓	❑	Bei Anwendung der indirekten Methode (Handelsbetrieb) beträgt der im Kanton Zürich steuerbare Gewinn 300.

Aufgabe 5 Verkauf Kapitalanlageliegenschaft 2.11

1. keine Grundstückgewinnsteuer

2.

Erwerbspreis	700
Zuzüglich aktivierte Investitionen	500
Anlagekosten	1‘200
Abzüglich Buchwert	1‘000
Wiedereingebrachte Abschreibungen	200

Die wiedereingebrachten Abschreibungen in Höhe von 200 werden mit der Einkommenssteuer erfasst.

3.

Buchwert	1‘000
Verkehrswert	2‘000
Steuerbarer Kapitalgewinn gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG	1‘000

4.

Anlagekosten	1‘200
Verkehrswert	2‘000
Aufschub des Wertzuwachsgewinnes gemäss Art. 18a DBG	800

Aufgabe 6 Begriffserkennung 2.11

a)

Ziffer(n)	Begründung
1	Veranlagung definitiv, noch nicht rechtskräftig oder Hinweis auf Art. 132 Abs. 1 DBG.

b)

Ziffer(n)	Begründung
4	Sperrfrist nach Art. 19 Abs. 2 DBG verletzt, Erfassung und Besteuerung der zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen stillen Reserven der Einzelunternehmung im Nachsteuerverfahren.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

c)

Ziffer(n)	Begründung
3	Einsprachefrist abgelaufen, kein Revisions-, aber Berichtigungsgrund. (weil es sich um einen administrativen Fehler der Verwaltung handelt, und nicht um einen Fehler des Steuerpflichtigen, wird in der Praxis auf einen Berichtigungsgrund geschlossen)

2.12 Prüfungsserie 12

Aufgabe 1 Multiple Choice interkantonales Steuerrecht 2.12

Richtig	Falsch	
❑	✓	Das Hauptsteuerdomizil bezeichnet den Ort, an dem eine wirtschaftliche Zugehörigkeit besteht.
❑	✓	Der Kanton Zürich kann als Hauptsteuerdomizil von Peter Trinkert für die Einzelunternehmung im Kanton Aargau einen angemessenen Lohn für sich in Anspruch nehmen.
✓	❑	Der Kanton Zürich kann als Hauptsteuerdomizil von Peter Trinkert für die Kollektivgesellschaft im Kanton Bern einen angemessenen Lohn für sich in Anspruch nehmen.
✓	❑	Das Kapital der Kollektivgesellschaft wird objektmässig dem Kanton Bern zugewiesen.
❑	✓	Das Kapital der Kollektivgesellschaft wird objektmässig dem Kanton Zürich zugewiesen.
❑	✓	Das Eigenkapital der Einzelunternehmung wird objektmässig dem Kanton Aargau zugewiesen.
❑	✓	Das Eigenkapital der Einzelunternehmung wird objektmässig dem Kanton Zürich zugewiesen.
❑	✓	Die privaten Schulden und Schuldzinsen aus dem Ferienhaus werden objektmässig im Kanton Graubünden abgezogen.
❑	✓	Quotenmässig werden die Schuldzinsen der Kollektivgesellschaft verteilt.
✓	❑	Quotenmässig werden die Schuldzinsen der Einzelunternehmung verteilt.
✓	❑	Der Eigenmietwert des Ferienhauses wird im Kanton Graubünden versteuert.
❑	✓	Die Unterhaltskosten des Ferienhauses werden im Kanton Zürich objektmässig abgezogen.
❑	✓	Die Unterhaltskosten des Ferienhauses werden quotenmässig zwischen dem Kanton Zürich und dem Kanton Graubünden aufgeteilt.
✓	❑	Die Unterhaltskosten des Ferienhauses werden im Kanton Graubünden abgezogen.
✓	❑	Gemäss Art. 127 der Bundesverfassung ist die interkantonale Doppelbesteuerung untersagt.
❑	✓	Gemäss Art. 127 der Bundesverfassung ist ebenso die internationale Doppelbesteuerung untersagt.

Aufgabe 2 Verfahrensrecht 2.12

Aussage	Gesetzesartikel DBG
Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.	126 Abs. 1
Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt die Veranlagungsbehörde die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vor. Sie kann dabei Erfahrungszahlen, Vermögensentwicklung und Lebensaufwand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.	130 Abs. 2

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Alle Erben haben unabhängig voneinander Anspruch auf eine vereinfachte Nachbesteuerung der vom Erblasser hinterzogenen Bestandteile von Vermögen und Einkommen, wenn: die Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt ist; sie die Verwaltung bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente vorbehaltlos unterstützen; und sie sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen.	153a Abs. 1
Ehegatten, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben, üben die nach diesem Gesetz dem Steuerpflichtigen zukommenden Verfahrensrechte und Verfahrenspflichten gemeinsam aus.	113 Abs. 1

Aufgabe 3 Einkommensberechnung 2.12

Text	Steuerbar CHF	Satzbestimmend CHF
Unselbständiger Erwerb Ehemann	80‘000	80‘000 : 8 x 12 = 120‘000
Berufskosten Ehemann	- 9‘000 : 12 x 8 = - 6‘000	- 9‘000
Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit	46‘000	74‘000
Berechnungen zum Einkommen aus selbständigem Erwerb: Steuerbares Einkommen keine Berechnung notwendig. Fläche kann leer gelassen werden. Satzbestimmendes Einkommen. Folgende Berechnung ist notwendig: Reingewinn gemäss Abschluss 46‘000 + ausserordentlicher Aufwand +10‘000 Ordentlicher Gewinn für 8 Monate 56‘000 Umgerechnet auf 12 Monate 84‘000 ./. ausserordentlicher Aufwand -10‘000 Satzbestimmend 74‘000		
Lottogewinn	0	0
Sozialabzüge	- 15‘600 : 12 x 8 = - 10‘400	- 15‘600
Einkommen	**109’600**	**169’400**
Siehe hierzu Art. 40ff DBG und VO über die zeitliche Bemessung bei der direkten Bundessteuer.		

Aufgabe 4 Gewinnberechnung 2.12

1.

Text	CHF
Saldo der Erfolgsrechnung, Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG	120‘000
Von der Lala AG bezahltes rein privates Geburtstagsfest für die minderjährige Tochter des Hauptaktionärs. Die Kosten in der Höhe von 6‘320.- wurden dem Aktionärskontokorrent belastet.	0
Für ein Darlehen von 100‘000.-, welches der Hauptaktionär der Lala AG gewährt hat, wurden Zinsen weder gezahlt noch verrechnet. Marktüblich wären 2%.	0
Bezüglich des Maschinenparks der Lala AG: Eröffnungsbestand 100‘000.-, davon 30% 30‘000 40‘000.-, davon 30% : 12 Mt. x 6 Mt. 6‘000 Zulässige Abschreibungen insgesamt 36‘000 Vorgenommene Abschreibungen insgesamt 70‘000 Überhöhte Abschreibungen 34‘000	34‘000
Darlehen an Onkel des Hauptaktionärs. Aufrechnung der Wertberichtigung im Gewinn; verdeckte Vorteilszuwendung an den Hauptaktionär	16‘000
Steuerbarer Gewinn	**170‘000**

2.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Text	CHF
Steuerbares Einkommen gemäss Steuererklärung	60‘000
Verdeckte Vorteilszuwendung Darlehen Onkel 20‘000. Teilbesteuerung 70% von 20‘000	14‘000
Steuerbares Einkommen	**74‘000**

2.13 Prüfungsserie 13

Aufgabe 1 Kantonale Vermögenssteuer 2.13

Beschreibung (Beträge in CHF)		CHF
Wertschriften gemäss Wertschriftenverzeichnis:		
• Ehemann	340‘000	
• Ehefrau	220‘000	
• Peter	50‘000	610‘000
Guthaben aus Versicherungen und Vorsorge:		
• BVG-Guthaben der Ehegatten	460‘000	0
• Guthaben 3. Säule a des Ehemannes	120‘000	0
• Rückkaufwert gemischte Versicherung (3. Säule b)	90‘000	90‘000
Hausrat	15‘000	0
Privatkreditschuld (Kleinkredit)	20‘000	-20‘000
Steuerbares Vermögen		**680‘000**

Aufgabe 2 Multiple Choice juristische Personen 2.13

Richtig	Falsch	
❑	✓	Steuersubjekte sind Aktiengesellschaften, GmbHs, Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und kollektive Kapitalanlagen ohne direkten Grundbesitz (Art. 49 DBG).
✓	❑	Bei juristischen Personen entspricht die Steuerperiode dem Geschäftsjahr (Art. 79 DBG).
❑	✓	Bei juristischen Personen, nicht aber bei selbständig Erwerbenden, gehören Steuern und Steuerbussen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 59 Abs. 1 Bst. a bzw. 34 Bst. e DBG).
❑	✓	Gratisaktien sind als Einkünfte aus unselbständigem Erwerb zu versteuern (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG).
❑	✓	Wertvermehrungen stellen gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG geschäftsmässig begründete Aufwendungen dar.
❑	✓	Rechtsgrundlage für die Verlustverrechnung juristischer Personen ist Art. 31 DBG (Art. 67 DBG).
✓	❑	Die Gewinnsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beträgt 8.5% des Reingewinns (Art. 68 DBG).
✓	❑	Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10 Prozent des steuerbaren Gewinnes, insgesamt jedoch höchstens bis zu CHF 1 Mio (Art. 63 Abs. 1 Bst. d DBG).
❑	✓	Das Kapitaleinlageprinzip gilt für die Einkommens-, nicht aber für die Verrechnungssteuer.
❑	✓	Das Massgeblichkeitsprinzip gilt bei juristischen Personen, nicht aber bei selbständig Erwerbenden.
❑	✓	Freiwillige Zuwendungen an im Sinne von Art. 56 Bst. h steuerbefreite Kultusinstitutionen gehören bei juristischen Personen zum geschäftsmässig begründeten Aufwand (Art. 59 Abs. 1 Bst. c DBG).

Richtig	Falsch	
✓	❑	Bei juristischen Personen gilt das System der einjährigen Gegenwartbemessung (Art. 79 ff DBG).
✓	❑	Zu den verdeckten Vorteilszuwendungen gehören die verdeckten Gewinnausschüttungen und die Gewinnvorwegnahmen.
✓	❑	Verdeckte Vorteilszuwendungen unterstehen der Verrechnungssteuer (als sog. geldwerte Leistungen).

Aufgabe 3 Vorsätzliche Bilanzfälschung 2.13

1. Gewinnaufrechnung CHF 16‘250
2. Untersteht die Leistung der Verrechnungssteuer? ☒ Ja ❑ Nein
   Falls ja, ist das Meldeverfahren zulässig? ❑ Ja ☒ Nein
3. Sofern keine Überwälzung vorgenommen wird, Verrechnungssteuerbetrag: CHF 16‘250 x 35 : 65 = CHF 8‘750 (ins Hundert aufgerechnet)

Aufgabe 4 Zuweisung von Tatbeständen 2.13

Sachverhalte	Zutreffender Buchstabe
Die Steuerverwaltung hat aufgrund eines Übertragungsfehlers das steuerbare Einkommen des Steuerpflichtigen zu hoch berechnet. Die Veranlagung ist seit einem Jahr rechtskräftig.	c
Als der Steuerpflichtige die Veranlagungsverfügung erhält, prüft er sie sofort, und er stellt fest, dass er vergessen hat, auf der Steuererklärung seinen Abzug für die 3. Säule a geltend zu machen. Auch den Beleg hat er nicht nachgereicht.	a
Der Steuerpflichtige stellt fest, dass eine provisorische Rechnung der Steuergemeinde viel zu hoch ist.	e
Die Steuerverwaltung stellt fest, dass der Steuerpflichtige in bereits rechtskräftig veranlagten Steuerperioden steuerbare Nebeneinkünfte nicht versteuert hat.	d

Aufgabe 5 Liegenschaft im Geschäftsvermögen 2.13

1. Präponderanzmethode

2.

Anschaffungswert	1‘200
Wertvermehrung	200
Anlagekosten	1‘400
Abschreibungen	-230
Buchwert oder Einkommenssteuerwert	1‘170
Entnahmewert	2‘500
Steuerbares Einkommen	1‘330

3. Wiedereingebrachte Abschreibung, siehe oben unter Ziffer 2 230

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2.14 Prüfungsserie 14

Aufgabe 1 Einkommensberechnung 2.14

Nr.	Beschreibung	CHF
1	Einkünfte aus unselbständigem Erwerb	+177‘000
2	Dividendenausschüttung Sasa AG 20‘000 (dies ist der auf Renata Fieslein entfallende Teil); Teilbesteuerung 70%	+14‘000
3	Dividendenausschüttung Lala AG 10‘000, keine Teilbesteuerung	+10‘000
4	Obligation des Elektrizitätswerks Trumpan AG; keine Obligation mit überwiegender Einmalverzinsung; Kapitalgewinn steuerfrei	0
5	Anteil am Miaucat-Fonds (= kollektive Kapitalanlage mit direktem Grundbesitz): Übriger Ertrag: 40% von 500‘000 = 200‘000 Anteil von Renata Fieslein: 3% von 200‘000 = 6‘000	+6‘000
6	Erhaltene Genugtuungszahlung (Schmerzensgeld) 500; steuerfrei	0
7	Berufskosten (steuerlich akzeptiert) 12‘000	-12‘000
8	Beiträge 3. Säule a, effektive Einzahlung 5‘000	-5‘000
9	Schuldzinsen, nachweisbar dieses Jahr bezahlt 100‘000 Berechnung des steuerlich zulässigen Abzuges nach Art. 33 Abs. 1 Bst. a DBG: Dividende (Ziffer 2) 14‘000 Dividende (Ziffer 3) 10‘000 Ertrag aus Fonds (Ziffer 5) 6‘000 Freibetrag 50‘000 Total 80’000 Somit sind 20’000 nicht abzugsfähig (100’000 – 80’000)	-80‘000
10	Gemäss Leibrentenvertrag pro Jahr: Ertragsanteil CHF 15‘000, 100% steuerbar	15‘‘000
11	Allgemeiner Abzug für Versicherungsprämien / Zinsen von Sparkapitalien, gesetzlich zulässiger Gesamtbetrag für Einzelpersonen ohne Kinder und ohne unterstützungspflichtige Personen; siehe Art. 33 Abs. 1 Bst. g DBG (Stand 1.1.2022)	-1‘800
12	Zahnarztrechnung, siehe Art. 33 Abs. 1 Bst. h DBG (Stand 1.1.2024)	0
13	Nachgewiesenermassen gezahlte Parteispende: Maximalbetrag nach Art. 33 Abs. 1 Bst. i DBG (Stand 1.1.2024)	-10‘600

Aufgabe 2 Diverses zur Verrechnungssteuer 2.14

1. Voraussetzungen:
   - Nutzungsrecht am Titel
   - Wohnsitz im Inland
   - Ordnungsgemässe Deklaration
   - Keine Steuerumgehung
2.
   a) 35% von CHF 3‘000 CHF 1‘050
   35% von CHF 8‘000 CHF 2‘800
   Gesamt CHF 3‘850
   b) 0
   c) 0

Aufgabe 3 Multiple Choice 2.14

Ankreuzen	Lösungsvarianten
	Die Aussagen 1 und 2 sind richtig und die Aussage 3 ist falsch.
	Die Aussagen 2 und 3 sind richtig und die Aussage 3 ist falsch.
X	Die Aussage 3 ist richtig und die Aussagen 1 und 2 sind falsch.
	Alle Aussagen sind falsch.

Aufgabe 4 Liquidationsgewinn selbständiger Erwerb 2.14

Aussage	Trifft zu	Trifft nicht zu
Vollendetes 55. Altersjahr oder Aufgabe infolge Invalidität	X	
Definitive Aufgabe jeglicher Erwerbstätigkeit		X
Erreichtes Vorsorgealter (vollendetes 60. Altersjahr)		X
Aufgabe des selbständigen Haupterwerbs, wobei eine untergeordnete Tätigkeit ohne Arbeitnehmer fortgesetzt werden kann	X	

Richtig	Falsch	
❑	✓	Für die Besteuerung einer Kapitalleistung aus 3. Säule a sind folgende Artikel massgebend: Art. 22 Abs. 1 DBG und Art. 37 DBG.
✓	❑	Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge (BVG) sind im gesetzlichen Rahmen von den steuerbaren Einkünften abziehbar, wenn eine Beitragslücke in dieser Höhe besteht (Art. 33 Abs. 1 Bst. e DBG).
❑	✓	Die erhaltene Kapitalleistung aus einer einfachen Todesfall-Risikoversicherung ist zu 40% als Einkommen zu versteuern.
✓	❑	Für Ehegatten ohne Kinder oder unterstützungsbedürftige Personen ist der Tarif nach Art. 36 Abs. 2 DBG anwendbar.
❑	✓	Bestechungsgelder im Sinne des Strafrechts gehören beim selbständig Erwerbenden zum geschäftsmässig begründeten Aufwand, wenn er einwendet, dass die Kosten notwendig gewesen seien (Art. 27 DBG).
❑	✓	Der selbständig Erwerbende kann Geschäftsverluste aus sieben vorangegangenen Jahren abziehen, die bereits mit Gewinnen verrechnet worden sind (Art. 31 DBG).
❑	✓	Betriebsstätten begründen für die direkte Bundessteuer im Kanton, in dem sie sich befinden, eine wirtschaftliche Zugehörigkeit. Die direkte Bundessteuer wird sodann für diese Betriebsstätte vom Kanton der gelegenen Betriebsstätte erhoben.
❑	✓	Beim Verkauf von Aktien aus gewillkürtem Geschäftsvermögen erzielt der Verkäufer einen privaten steuerfreien Kapitalgewinn (Art. 18 Abs. 2 DBG).

Aufgabe 5 Diverse Fragen zu Liegenschaften 2.14

5.1 2.14

Erfolgt nach Vornahme des Ersatzneubaus ein Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz oder eine Eigentumsübertragung der Liegenschaft, so bleiben die übertragbaren Kosten innerhalb der maximal zulässigen Zeitspanne von drei Jahren (vgl. Art. 4 Abs. 1 und 2 sowie im Art. 5 der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018) abzugsfähig. Auch bei Verkauf oder bei Schenkung oder Erbschaft verbleibt die Abzugsfähigkeit von noch nicht verrechneten Kosten beim bisherigen Eigentümer bzw. bei Erbschaft bei den Erben. Dies gilt auch im Falle eines Wegzugs ins Ausland, wenn aufgrund des Verbleibs der Liegenschaft im Eigenbesitz weiterhin eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz besteht.

5.2 2.14

Nach Art. 32 Abs. 4 DBG umfasst der Pauschalabzug, der anstelle der tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden kann, die in Art. 32 Abs. 2 DBG in Verbindung mit der Liegenschaftskostenverordnung vom 9.3.2018 und der

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

ESTV-Liegenschaftskostenverordnung aufgeführten Kosten. Ausgeschlossen vom Pauschalabzug sind die Kosten denkmalpflegerischer Arbeiten. Beachten Sie auch, dass für überwiegend geschäftlich vermietete Liegenschaften oder Liegenschaften im Privatvermögen kein Pauschalabzug möglich ist. In letzten beiden Fällen können nur die tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.

5.3 **2.14**

Die Übertragsmöglichkeit beschränkt sich auf die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten und auf die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen. Diese Kosten sind übertragbar, sofern diese im Jahr, in welchem sie getätigt worden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Beachten Sie, dass die übrigen abzugsfähigen Liegenschaftskosten nicht zum Übertrag berechtigen. Letztere können nur im Jahr, in dem sie angefallen sind, geltend gemacht werden. Können diese Unterhaltskosten in der Steuerperiode nicht vollends mit übrigen Einkünften verrechnet werden, so verfallen sie.

Verbleiben übertragbare Kosten aus der ersten Steuerperiode, so können diese in der nachfolgenden Steuerperiode geltend gemacht werden. Aus der zweiten Steuerperiode verbleibende übertragbare Aufwendungen sind in der nachfolgenden dritten Steuerperiode geltend zu machen. Dabei sind immer jene übertragbaren Kosten in erster Linie zu berücksichtigen, die zuerst verfallen.

Ein weiterer Übertrag auf die nächsten Steuerperioden ist nicht mehr möglich.

5.4 **2.14**

Die übertragbaren Aufwendungen sind effektiv geltend zu machen. Das hat zur Folge, dass auch die übrigen Liegenschaftskosten effektiv zu deklarieren sind. Will ein Liegenschaftsbesitzer in der Steuerperiode, in welcher der Übertrag anfällt, den Pauschalabzug geltend machen, verlieren die übertragbaren Kosten, die nur effektiv deklariert werden können, ihre Abzugsberechtigung.

2.15 Prüfungsserie 15
Ellenlange Prüfungsserie für den Steuerspezialisten

Aufgabe 1 Abspaltung bei der Gewinnsteuer 2.15

Variante 1

Die bisherige Gesellschaft gründet eine Tochtergesellschaft und liberiert deren Beteiligungsrechte durch Sacheinlage. In der Folge werden die Beteiligungsrechte der abgespaltenen Gesellschaft den bisherigen Aktionären ausgehändigt.

Variante 2

Von der bisherigen Gesellschaft werden nicht die Beteiligungsrechte der abgespaltenen Gesellschaft, sondern die abzuspaltenden Aktiven und Passiven auf die Aktionäre übertragen, die ihrerseits die Nachfolgegesellschaft mittels Sacheinlage gründen (Liberierung der Aktien durch Sacheinlage).

Aufgabe 2 Ab- und Aufspaltung bei der Gewinnsteuer 2.15

Bei der zu Buchwerten abgewickelten Abspaltung und Aufspaltung handelt es sich um Entnahmetatbestände. Die übertragende Gesellschaft erhält keine aktivierbare Gegenleistung für die entnommenen Vermögenswerte. Sie wird definitiv entreichert.

Im subjektbezogenen Besteuerungssystem wird das Ergebnis einer einzelnen Gesellschaft und nicht dasjenige des Konzerns als Ganzes zur Besteuerung herangezogen. Somit ist jede Übertragung von Wirtschaftsgütern von einer Gesellschaft auf eine andere, unabhängig vom zivilrechtlichen Prozedere, nach dem «dealing at arm's length»-Prinzip zu beurteilen. Die Steuerneutralität von Entnahmen bedarf somit in der Regel einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage.

Aufgabe 3 Ab- und Aufspaltung bei der Gewinnsteuer 2.15

- Fiskalische Verknüpfung

  Die Steuerpflicht in der Schweiz muss fortbestehen. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die übertragenen stillen Reserven auch nach erfolgter Umstrukturierung mit der gleichen oder einer gleichartigen Steuer erfasst werden können.

- Übertragung von in sich geschlossenen Betriebsteilen

  Die übertragenen Vermögenswerte müssen in sich geschlossene Betriebsteile (Teilbetriebe) bilden. Das Betriebskriterium hat dabei die Funktion, die steuerneutrale Vermögensübertragung von der steuerbaren Veräusserung abzugrenzen.

- Unveränderte Weiterführung der aufnehmenden Gesellschaft

  Dieses gesetzliche Kriterium stellt die gleichbleibende Funktion der stillen Reserven vor und nach der Spaltung sicher. Die wirtschaftliche Eigenart muss trotz Spaltung gewahrt bleiben. Betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter dürfen nicht steuerneutral vom entsprechenden Betrieb losgelöst werden.

- Echte Unternehmensspaltung

  Auch die in der übertragenden Gesellschaft zurückbleibenden Vermögenswerte müssen das Erfordernis der Betriebsqualität erfüllen, da es sich andernfalls nicht um eine Aufteilung einer Unternehmung im Sinne des Gesetzes handelt. Eine Unternehmensteilung setzt begrifflich das Vorliegen von mindestens zwei Betrieben voraus, da andernfalls lediglich ein Betrieb übernommen, aber kein Unternehmen geteilt wird.

- Fortführung des wirtschaftlichen Engagements

  Mit diesem Kriterium soll erreicht werden, dass die wirtschaftliche Unternehmerträgerschaft trotz Umstrukturierung aufrecht erhalten bleibt.

  Verlangt wird die subjektive Verknüpfung der stillen Reserven. Vom wirtschaftlichen Unternehmensträger aus beurteilt darf die Umstrukturierung nicht als Versilberung des bisherigen Engagements erscheinen. Ändern sich die Beteiligungsverhältnisse dahingehend, dass ein neuer Gesellschafter unter Einkauf in die stillen Reserven eintritt (Agio-Lösung), so ist die Voraussetzung der Fortführung des wirtschaftlichen Engagements trotzdem gegeben, sofern den bisherigen Unternehmensträgern kein zweckentfremdetes Entgelt zufliesst.

Aufgabe 4 Ausgliederung bei der Gewinnsteuer 2.15

Bei der Ausgliederung eines in sich geschlossenen Betriebsteils (Betriebs oder Teilbetriebs) auf eine schweizerische Tochtergesellschaft handelt es sich, vorbehältlich der Einhaltung nachfolgender Voraussetzungen, um eine steuerneutrale Umstrukturierung (vgl. KS 5 Ziffer 4.4):

- Übertragung auf eine schweizerische Tochtergesellschaft
- Übertragung eines in sich geschlossenen Betriebsteils
- Übertragung erfolgt zu Gewinnsteuerwerten (i.d.R. Buchwert)
- Einhaltung von 5-jährigen Veräusserungssperrfristen: keine Sperrfrist im Gesetz, sondern nur gemäss KS bei der modifizierten Dreiecksthеorie d.h. bei Verletzung des Betriebserfordernisses unter dem Vorbehalt, dass der Beteiligte einen entsprechendenb Revers unterzeichnet.
- Das Verbleiben eines Betriebs ist nicht erforderlich.

Aufgabe 5 Ausgliederung bei der Gewinnsteuer 2.15

Wird die Sperrfrist nicht eingehalten, erfolgt bei der übertragenden Gesellschaft die Besteuerung der übertragenen stillen Reserven von CHF 200‘000.- im Nachsteuerverfahren rückwirkend auf den Zeitpunkt der Ausgliederung.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Für den Wertzuwachs (Kapitalgewinn), der auf die Zeitspanne zwischen dem Ausgliederungs- und dem Verkaufszeitpunkt entfällt, kann die übertragende Gesellschaft den Beteiligungsabzug geltend machen. Dies trifft vorliegendenfalls auf den Kapitalgewinn von CHF 500‘000.- zu (Verkaufswert ./. Gestehungskosten). Die Gestehungskosten setzen sich aus den Gestehungskosten im Zeitpunkt der Ausgliederung und den rückwirkend besteuerten stillen Reserven auf dem Betrieb von CHF 200‘000.- zusammen.

Als Konsequenz dieser Nachbesteuerung kann auf Antrag die Steuerbilanz der Tochtergesellschaft steuerneutral angepasst werden, indem auf den erhaltenen Vermögenswerten versteuerte stille Reserven von CHF 200‘000.- gebildet werden (KS 27 Ziffer 2.5.1).

Buchungssatz: Aktiven an Versteuerte stille Reserven CHF 200‘000

Aufgabe 6 Multiple Choice 2.15

Richtig	Falsch	
❑	✓	Ein Fusionsverlust ist immer steuerlich abzugsfähig (Art. 61 Abs. 5 DBG).
✓	❑	Nachfolgend handelt es sich um einen echten Fusionsverlust (Art. 61 Abs. 5 DBG): • Buchwert der Beteiligung 1‘000‘000 • Übernommene Nettoaktiven zum Buchwert 800‘000 • Vorhandene stille Reserven auf den übernommenen Nettoaktiven 0 • Differenz 200‘000
❑	✓	Eine indirekte Teilliquidation liegt vor, wenn eine Aktiengesellschaft eigene Aktien zurückkauft und anschliessend ihr Aktienkapital herabsetzt (Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG).
❑	✓	Wird eine inaktive Aktiengesellschaft mit Aktienkapital CHF 200‘000.- zu CHF 500‘000.- verkauft (Differenz = Reserven aus erzielten Gewinnen), so unterliegt der Betrag von CHF 300‘000.- beim Verkäufer der Einkommenssteuer. Die Teilbesteuerung kann aber nicht geltend gemacht werden.
✓	❑	Die Agio-Lösung bei der Transponierung führt zu einem Besteuerungsaufschub, indem das eigentlich anfallende einkommenssteuerbelastete Substrat auf den Agio-Reserven deponiert wird. Diese Agio-Reserven stellen aus steuerlicher Sicht allerdings keine Reserven aus Kapitaleinlagen, sondern übrige Reserven dar.
❑	✓	Ein Mantelhandel liegt nur vor, wenn die verkaufte Gesellschaft mit Winter-Textilien (Mänteln) handelt.
✓	❑	Der Mantelhandel gilt steuerlich als Liquidation und Neugründung.
❑	✓	Die Transponierung ist in Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG geregelt.
❑	✓	Der Mantelhandel ist in Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG geregelt.
❑	✓	Der Tatbestand des Mantelhandels ist nur erfüllt, wenn eine Beteiligung vom Privatvermögen des Verkäufers ins Geschäftsvermögen des Käufers übergeht.
❑	✓	Der Tatbestand der direkten Teilliquidation ist nur erfüllt, wenn eine Beteiligung vom Privatvermögen des Verkäufers ins Geschäftsvermögen des Käufers übergeht.
✓	❑	Auch bei verdeckten Vorteilszuwendungen ist bei der Besteuerung des Vermögensertrags gegebenenfalls die Teilbesteuerung anwendbar.

Aufgabe 7 Umwandlung GmbH in eine Personenunternehmung 2.15

1. Keine Steuerfolgen auf Stufe Gesellschaft.

2. Auf Stufe Gesellschafter greift die wirtschaftliche Doppelbelastung. Die ausschüttungsfähigen Mittel der Gesellschaft (stille und offene Reserven) hat der Gesellschafter entsprechend seinem Anteil als letzte Dividendenausschüttung zu versteuern:

Stille Reserven	200
Gewinnreserven	800
Total	1‘000
Anteilquote 75%	750
Teilbesteuerung 70%	525

Aufgabe 8 Fusion 2.15

Sachverhalt 1.1

Aktiven	TCHF	Passiven	TCHF
Liquide Mittel	500	Fremdkapital	2‘600
Übrige Betriebsaktiven	4‘200	Aktienkapital	1‘100
Beteiligung	800	Kapitaleinlagereserven	100
		Gewinnreserven	1‘700
Total	5‘500	Total	5‘500
Stille Reserven auf Betriebsaktiven	1‘300		

Allgemeine Hinweise zu den nachfolgenden Multiplen Choice-Fragen:

Der aus der Nana AG untergehender Nennwert kann in Form von Kapitaleinlagereserven in der Trumpan AG ausgewiesen werden, soweit nicht Nennwert bei der Trumpan AG begründet wird. Da in der Nana AG ein Aktienkapital von 300 untergeht und lediglich 100 Nennwert in der übernehmenden Trumpan AG begründet werden, können im Umfang von 200 Kapitaleinlagereserven bei der Trumpan AG gebildet werden (KS 29 Ziffer 5.2.1).

Damit die Ausgleichszahlung von 100 bei den Aktionären steuerfrei ist, muss diese aus dem untergehenden Nennwert erfolgen. Die Kapitaleinlagereserven betragen damit noch 100. Die Verbuchung als Gewinnreserven wäre ebenfalls möglich, jedoch steuertechnisch unvorteilhaft.

Untergehender Nennwert der Nana AG	300
Aktienkapitalerhöhung bei der Trumpan AG	-100
Ausgleichszahlung	-100
Kapitaleinlagereserven	100

Richtig	Falsch	
✓	❑	Bei einer solchen Fusion ist keine Verrechnungssteuer geschuldet, soweit die Reserven der übertragenden Gesellschaft in Reserven der aufnehmenden Gesellschaft übergehen.
✓	❑	Die Aktionäre der übertragenden Nana AG haben kein Einkommen zu versteuern.
✓	❑	Die Aktionäre der aufnehmenden Trumpan AG haben kein Einkommen zu versteuern, obwohl sie eine Barzahlung von CHF 100 erhalten.

Sachverhalt 1.2

Allgemeine Hinweise zu den nachfolgenden Multiplen Choice-Fragen:

Entsteht bei einer Tochterabsorption ein Buchverlust (Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss zu Gewinnsteuerwerten der übernommenen Gesellschaft und dem höheren Buchwert der untergegangenen Beteiligungsrechte), so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden (Art. 61 Abs. 5 DBG). Dies gilt nur für unechte Fusionsverluste, d.h. wenn die stillen Reserven und der Goodwill der übertragenden Gesellschaft den Buchverlust kompensieren. Echte Fusionsverluste dagegen haben ihre Ursache in einer Überbewertung der Anteile an der Tochtergesellschaft und können deshalb steuerlich geltend gemacht werden.

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Buchwert Beteiligung bei Trumpan AG	800	
Aktienkapital Nana AG	-300	
Gewinnreserven Nana AG	-100	
Total Fusionsverlust	400	
Stille Reserven (unechter Fusionsverlust)	-300	steuerlich nicht abzugsfähig Art. 61 Abs. 5 DBG
Echter Fusionsverlust	100	steuerlich abzugsfähig da Überbewertung der Beteiligung

Richtig	Falsch	
❑	✓	Bei dieser Fusion entsteht für die aufnehmende Trumpan AG ein echter Fusionsgewinn, der nach Art. 61 Abs. 5 DBG als Gewinn versteuert wird.
❑	✓	Bei dieser Fusion entsteht für die aufnehmende Trumpan AG ein unechter Fusionsverlust von TCHF 400, der nach Art. 61 Abs. 5 DBG nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden darf.
✓	❑	Bei dieser Fusion entsteht für die aufnehmende Trumpan AG ein unechter Fusionsverlust von TCHF 300, der nach Art. 61 Abs. 5 DBG nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden darf.
❑	✓	Bei dieser Fusion entsteht für die aufnehmende Trumpan AG ein echter Fusionsverlust von TCHF 300, der nach Art. 61 Abs. 5 DBG gewinnmindernd berücksichtigt werden darf.
❑	✓	Bei dieser Fusion entsteht für die aufnehmende Trumpan AG ein echter Fusionsverlust von TCHF 400, der nach Art. 61 Abs. 5 DBG gewinnmindernd berücksichtigt werden darf.
❑	✓	Bei der Tochterabsorption können die stillen Reserven in den Aktiven der Tochtergesellschaft nicht steuerneutral auf die Muttergesellschaft übertragen werden, da alle stillen Reserven auf dem Posten «Beteiligung» in der Muttergesellschaft realisiert werden.

Aufgabe 9 Umstrukturierungen bei der Gewinnsteuer 2.15

1. Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG
2. Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG, Transponierung
3. Art. 60 Bst. a DBG
4. Art. 64 oder 64 Abs. 1 DBG, Ersatzbeschaffung
5. Art. 58 Abs. 1 Bst. c und 20 Abs. 1 Bst. c und 1bis DBG, Gewinnvorwegnahme
6. Art. 69 DBG i.V. mit Art. 70 Abs. 4 Bst. a und b DBG, Beteiligungsabzug

Aufgabe 10 Gewinnsteuerfragen 2.15

1. Art. 61 Abs. 1 Bst. a DBG
2. Mantelhandel
3. Art. 60 Bst. a DBG und Art. 20 Abs. 1 Bst. c und 20 Abs. 1bis
4. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG, Verdeckte Gewinnausschüttung

Aufgabe 11 Multiple Choice 2.15

Ankreuzen	Lösungsvarianten
	Die Aussage 1 ist richtig und die Aussage 2 ist falsch.
	Die Aussage 2 ist richtig und die Aussage 1 ist falsch.
X	Beide Aussagen sind richtig.
	Beide Aussagen sind falsch.

Aufgabe 12 Multiple Choice 2.15

Ankreuzen	Lösungsvarianten
	Die Aussage 1 ist richtig und die Aussage 2 ist falsch.
	Die Aussage 2 ist richtig und die Aussage 1 ist falsch.
	Beide Aussagen sind richtig.
X	Beide Aussagen sind falsch.

Aufgabe 13 Multiple Choice 2.15

Richtig	Falsch	
❑	✓	Gegen eine rechtskräftige Veranlagung kann innert 30 Tagen Einsprache erhoben werden (Art. 132 DBG).
❑	✓	Wer aus Versehen Einkünfte nicht angibt, begeht keine Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG).
❑	✓	Bei einer Einsprache gegen eine Ermessensveranlagung tritt eine Umkehr der allgemeinen Beweislast ein, indem die Steuerverwaltung die Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung nachweisen muss (Art. 132 Abs. 3 DBG).
❑	✓	Das Akteneinsichtsrecht gewährt dem Steuerpflichtigen Einsicht unter anderem in die von seiner Ex-Ehegattin (getrennte Ehe) eingereichten Akten (Art. 114 Abs. 1 DBG).
✓	❑	Die vereinfachte Erbennachbesteuerung wird nicht angewendet für Erben, die vom Erblasser hinterzogenes, der Steuerverwaltung noch nicht bekanntes Einkommen und Vermögen vorbehaltslos aufdecken, aber weder die Verwaltung bei der Festsetzung der Faktoren unterstützen noch sich ernstlich um die Zahlung der Nachsteuern bemühen (Art. 153 Abs. 1 Bst. b und c DBG).
✓	❑	Die Revision einer Veranlagung erfolgt immer zugunsten des Steuerpflichtigen, wenn Tatsachen festgestellt werden, die zum Zeitpunkt der Veranlagung nicht bekannt waren (Art. 147 Abs. 1 DBG).
❑	✓	Das Bundesgericht ist nie an Parteianträge gebunden, es darf also sämtliche Tatsachen neu werten und damit die Veranlagung eines Steuerpflichtigen völlig neu aufgleisen.
✓	❑	Steuerpflichtige mit selbständigem Erwerb müssen sich auf ihren Buchungen behaften lassen. Nur handelsrechtswidrige Buchungen können im Nachhinein noch steuerlich angepasst werden.
❑	✓	Der Grundsatz des rechtlichen Gehörs gilt im Steuerrecht nicht.
❑	✓	Wer nach pflichtgemässem Ermessen veranlagt worden ist (bereits rechtskräftige Veranlagung), kann die Verrechnungssteuer auf den Fälligkeiten dieses Jahres zurückverlangen, wenn die Frist im Sinne von Art. 32 Abs. 1 VStG eingehalten ist.
✓	❑	Die Steuerpflichtigen werden durch öffentliche Bekanntgabe oder Zustellung des Formulars aufgefordert, die Steuererklärung einzureichen. Steuerpflichtige, die kein Formular erhalten, müssen es bei der zuständigen Behörde verlangen.
✓	❑	Steuerpflichtige müssen auf Verlangen der Veranlagungsbehörde mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen (Art. 124 ff DBG).

Aufgabe 14 Einkünfte im Todesfall auf kantonaler Ebene 2.15

Text (Zahlen in CHF)	Vorkolonne	Steuerbares Einkommen	Satzbestimmendes Einkommen
Monatlicher Nettolohn der Verstorbenen	6‘000	36‘000	72‘000
Wertschriftenertrag bis Todestag (keine Beteiligungserträge)	25‘000	25‘000	25‘000
Monatliche AHV-Rente Ehemann bis Todestag	2‘000	12‘000	24‘000

©Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Monatliche Pension Ehemann bis Todestag	4‘000	24‘000	48‘000
Monatlicher Liegenschaftenertrag nach Abzug der Liegenschaftskosten	4‘200	25‘200	50‘400
Einkommen 1.1. – 30.6.		122‘200	219‘400

Für die Satzbestimmung sind die regelmässig fliessenden Einkünfte nach Massgabe der Steuerpflicht (sechs Monate) umzurechnen.

Aufgabe 15 Kapitalleistungen 2.15

a) Nein, da der Vorsorgefall eingetreten ist.

b) Zum Zeitpunkt des Rechtsanspruches (Grundsätzlich bei Eintritt des Vorsorgefalls, bei einem Vorbezug jedoch bei Auszahlung).

c) Nach Art. 105 Abs. 4 DBG der Kanton Schwyz.

Aufgabe 16 Kapitaleinlageprinzip 2.15

1. Ja. Die Ausgabe von Gratisaktien (Liberierung von Aktien aus Reserven der Gesellschaft) qualifiziert sich gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG als Beteiligungsertrag und ist somit Steuerobjekt bei der Verrechnungssteuer.

   Die Ausschüttung von CHF 1‘000‘000.- qualifiziert sich als Dividendenausschüttung, worauf CHF 350‘000.- Verrechnungssteuer geschuldet und an die ESTV abzuliefern sind. Sofern Peter Schneck die Voraussetzungen für einen Rückerstattungsanspruch der Verrechnungssteuer erfüllt, kann die Sasa AG das Meldeverfahren anwenden, Art. 20 VStG i.V. mit Art. 24 Abs. 1 Bst. b VStV.

2. Ja. Sofern die Einlage von Peter Schneck in den Büchern der Sasa AG auf einem gesonderten Konto (Reserven aus Kapitaleinlagen) ausgewiesen wird und die entsprechende Meldung (mittels Form. 170 und zugehöriger Excel-Tabelle) rechtzeitig an die ESTV übermittelt wurde, löst die Gratisaktienkapitalerhöhung aus dem Kapitaleinlagekonto aufgrund des Kapitaleinlageprinzips keine Verrechnungssteuerfolgen aus (Art. 5 Abs. 1bis in Verbindung mit Art. 5 Abs. $1^{septies}$ VStG).