



6 Nr. 3 Steuerauscheidung Selbständigerwerbende und Personengesellschaften

1. Allgemeines

Eine **interkantonale Doppelbesteuerung** liegt vor, wenn mehrere Kantone beim gleichen Steuersubjekt das gleiche Steuerobjekt in der gleichen Bemessungsperiode mit einer gleichen oder ähnlichen Steuer erfassen.

Gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der Doppelbesteuerung) hat das Bundesgericht im Laufe der Zeit in einer grossen Zahl von Entscheidungen Regeln für die Steuerauscheidung zwischen den Kantonen entwickelt. Diese Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung stellen gesetzesvertretendes richterliches Recht dar und sind für die Kantone verbindlich (siehe auch § 1 DStG: «Die interkantonale Steuerauscheidung erfolgt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung»). Die Schweizerische Steuerkonferenz hat diese Grundsätze in mehreren Kreisschreiben festgehalten und mit Beispielen veranschaulicht.

In der Ausgestaltung der *interkommunalen* Regelung sind die Kantone grundsätzlich frei. Sie halten sich jedoch mehrheitlich an Grundsätze zur Vermeidung der *interkantonalen* Doppelbesteuerung (siehe Ziffer 14).

Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit werden grundsätzlich am Wohnsitz besteuert. Dabei ergeben sich vielfach Abgrenzungsprobleme zur selbständigen Erwerbstätigkeit.

Das bewegliche Privatvermögen und der Ertrag daraus sind grundsätzlich am Hauptsteuerdomizil des Eigentümers steuerlich zu erfassen. Das unbewegliche Privatvermögen und der Ertrag daraus werden hingegen stets am Ort der gelegenen Sache erfasst. Beim Geschäftsvermögen spielt die Gesellschaftsform eine wesentliche Rolle.

Die **Personengesellschaften** sind bei den direkten Steuern nicht Steuersubjekt. Aus diesem Grunde wird unterschieden zwischen dem Wohnsitz der einzelnen Gesellschafter und dem Sitz der Gesellschaft. Dabei spielt die Unterscheidung zwischen Einzelfirma und Personengesellschaft eine wesentliche Rolle. Die interkantonale Unternehmung verlangt eine Aufteilung des Gewinns zwischen den Kantonen. In der Praxis sind jedoch verschiedene Aufteilungsmethoden anzutreffen.

Eine besondere Herausforderung stellen schliesslich die Spezialfälle, wie beispielsweise die gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler, dar (siehe Ziffer 10).

2. Steuerdomizile

Im interkantonalen Steuerrecht wird grundsätzlich zwischen Haupt- und Nebensteuerdomizil unterschieden. Das Nebensteuerdomizil wird unterteilt in sekundäres Steuerdomizil und in Spezialsteuerdomizil.

3. Steuerdomizile von Selbständigerwerbenden

3.1 Hauptsteuerdomizil

Anknüpfungspunkt für die persönliche Zugehörigkeit und damit für das Hauptsteuerdomizil ist i.d.R. der Wohnsitz oder Aufenthaltsort (vgl. dazu: [4 Nr. 1.](#))

3.2 Nebensteuerdomizile

3.2.1 Grundeigentum

Die Selbständigerwerbenden können wie die Unselbständigerwerbenden Eigentümer von Grundeigentum im anderen Kanton sein. Im Gegensatz zu den Unselbständigerwerbenden kann dieses Grundeigentum aber Geschäfts- oder Privatvermögen sein. Grundeigentum ausserhalb des Hauptsteuerdomizils begründet i.d.R. ein Spezialsteuerdomizil am Belegenheitsort.



Da in den Kantonen unterschiedliche Steuerwerte bestehen (amtlicher Wert, Katasterwert), wird versucht anhand von sog. **Repartitionswerten** einen gesamtschweizerischen Ausgleich zu schaffen. Die kantonalen Repartitionswerte werden in regelmässigen Abständen durch die SSK festgelegt (vgl. Kreisschreiben 22 der SSK in der jeweils geltenden Fassung).

Bei **Ersatzbeschaffungen** über die Kantonsgrenze hinaus wird im Falle einer nur teilweisen Reinvestition des Veräusserungserlöses gesamtschweizerisch die absolute Methode angewendet (vgl. Kreisschreiben 19 der SSK vom 31. August 2001). Diese Methode wurde vom Bundesgericht als harmonisierungskonform bezeichnet. Siehe zum Thema Ersatzbeschaffungen von selbstgenutztem Wohneigentum auch das «Merkblatt zur Ersatzbeschaffung bei der Grundstückgewinnsteuer».

Beispiel teilweise Reinvestition und absolute Methode

Zahnarzt A betrieb bis 31.12.2012 eine Zahnarztpraxis in Liestal, BL in einer ihm gehörenden Eigentumswohnung. Per 1. Januar 2013 wechselte er in eine Gemeinschaftspraxis mit Herrn B in Rheinfelden. Beide haben am 30.9.2012 dort eine Altstadtliegenschaft erworben, welche sie ausschliesslich für die gemeinsame Zahnarztpraxis nutzen. Die Liegenschaft in Liestal wurde am 31.3.2013 für CHF 800'000 an einen Dritten verkauft, ihr Buchwert per 31.12.2012 betrug CHF 290'000 (Erwerbspreis CHF 250'000 1983, Investitionen Umbau CHF 100'000 Praxisräume; kumulierte Abschreibung der Investition CHF 60'000). Die auf A entfallenden anteiligen Erwerbskosten an der Liegenschaft in Rheinfelden inklusive Umbauinvestitionen betragen CHF 700'000.

Der Grundstückgewinn beträgt CHF 550'000, die wiedereingebrachten Abschreibungen betragen CHF 60'000. Aufgrund der absoluten Methode ist bei der BL-Grundstückgewinnsteuer über einen Grundstücksgewinn von CHF 100'000 abzurechnen (CHF 800'000 minus CHF 700'000). Auf CHF 450'000 Grundstücksgewinn erfolgt ein Steueraufschub bis zur Veräusserung der Ersatzliegenschaft ohne Steueraufschub. Ebenfalls ein Aufschub der Besteuerung erfolgt auf den wiedereingebrachten Abschreibungen. Die aufgeschobenen Gewinne bzw. wieder eingebrachte Abschreibungen werden auf das Ersatzobjekt übertragen. Da der Kanton Aargau nach dem dualistischen System besteuert, erfolgt die Übertragung durch Aktivierung von CHF 700'000 und Sofortabschreibung von CHF 510'000 in der Steuerbilanz von Herrn A.

3.2.2 Geschäftsort

Im interkantonalen Verhältnis stellt der Geschäftsort ein Nebensteuerdomizil dar. Der Steuerpflichtige, der ausserhalb seines Wohnsitzkantons einen Geschäftsbetrieb führt oder in ständigen Einrichtungen eine selbstständige Erwerbstätigkeit ausübt, begründet am Ort der Geschäftsniederlassung (Geschäftsort) ebenfalls ein Spezialsteuerdomizil. Am Ort des Geschäftsbetriebs sind das Einkommen und das investierte Kapital steuerpflichtig. Wenn ein Teil des Geschäftsbetriebs (Zweigniederlassung) in einem andern Kanton geführt wird, wird hier wiederum ein Nebensteuerdomizil begründet, nämlich ein sekundäres Steuerdomizil (Betriebsstätte).

3.2.3 Betriebsstätte

Eine Betriebsstätte stellt immer ein sekundäres Steuerdomizil dar, indem am Betriebsstätteort ein quotenmässig bestimmter Teil des Unternehmungsgewinns und -vermögens besteuert wird. Bei natürlichen Personen bildet die Betriebsstätte ein sekundäres Steuerdomizil im Verhältnis zu einem Spezialsteuerdomizil, nämlich dem Geschäftsort bzw. zum Hauptsteuerdomizil, wenn der Geschäftsort mit dem Wohnsitz identisch ist. Zur Definition der Betriebsstätte vgl. Ziffer 7.

4. Methoden für die Steuerauscheidung

Grundsätzlich ist zwischen zwei Ausscheidungsmethoden zu unterscheiden:

- Objektmässige Methode;
- Quotenmässige Methode.

4.1 Objektmässige Methode

Bei der objektmässigen Methode werden Einkommens- und Vermögensbestandteile, die aufgrund ihrer Beschaffenheit sachlich einem bestimmten Ort zugehören (z.B. Liegenschaft), vollumfänglich dem berechtigten Steuerdomizil zugewiesen.



4.2 Quotenmässige Methode

Bei der quotenmässigen (proportionalen) Ausscheidung wird hingegen das Steuersubstrat als Quote des Ganzen auf die jeweiligen Steuerdomizile verteilt.

Bei der quotenmässigen Steuerauscheidung sind weiter folgende Methoden zu unterscheiden:

- Quotenmässig direkte Methode;
- Quotenmässig indirekte Methode.

4.2.1 Quotenmässig direkte Methode

Bei der quotenmässig direkten Methode dienen die Buchhaltungen als Grundlage für die Aufstellung des Verteilers für das Gesamteinkommen und -vermögen, bzw. für den Gewinn und das Kapital. Die Aufteilung der Gesamtkonten erfolgt im Verhältnis der Aktiven gemäss den Betriebsstätteneinrichtungen.

Das Gesamteinkommen bzw. der Gesamtgewinn wird nach Massgabe der Gewinne der einzelnen Betriebsstätteneinrichtungen aufgeteilt. Schliessen alle Betriebsstätten mit Gewinn ab, kann jeder Kanton den Gewinn aufgrund seiner Betriebsstätteneinrichtung erfassen. Weist aber eine Betriebsstätteneinrichtung einen Verlust auf, so dürfen die anderen Kantone nicht mehr als den Gesamtgewinn besteuern. Dies bedeutet, dass der Verlust eines Betriebsstättenkantons von den anderen übernommen werden muss. In einem solchen Fall muss nicht nur der Hauptsitzkanton den Verlust tragen, sondern auch die anderen Betriebsstättenkantone.

4.2.2 Quotenmässig indirekte Methode

Obwohl das Bundesgericht der quotenmässig direkten Methode grundsätzlich den Vorrang eingeräumt hat, wird in der Praxis die quotenmässig indirekte Methode am häufigsten angewendet.

Bei dieser Methode werden die Anteile der Betriebsstättenkantone und des Sitzkantons am Gesamteinkommen und -vermögen bzw. am Gewinn und am Kapital nach bestimmten Betriebsfaktoren ermittelt. Diese Betriebsfaktoren ergeben sich aufgrund der Buchhaltung und der Unternehmungsstruktur.

Das Gesamtvermögen bzw. -kapital wird nach der örtlichen und wirtschaftlichen Lage der Aktiven der Gesamtunternehmen aufgeteilt. Für die Ausscheidung des Gesamtgewinns dienen als Hilfsfaktoren die Umsätze, die Honorare oder die Erwerbsfaktoren. Die Aufteilung des Gesamtgewinns nach Hilfsfaktoren hat zur Folge, dass bei einem Gesamtgewinn stets alle Betriebsstättenkantone am Gewinn partizipieren. Ist das Gesamtergebnis ein Verlust, so kann kein Kanton einen Ertrag besteuern.

5. Vermeidung von Ausscheidungsverlusten

5.1 Bundesgerichtliche Rechtsprechung

Das Bundesgericht hat in diversen Fällen entschieden, wie **Ausscheidungsverluste** zu vermeiden sind. Dabei ist vor Augen zu halten, dass Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse den einzelnen Domizilen zunächst nach den «gewöhnlichen» Ausscheidungsregeln zugewiesen werden. Ein Ausscheidungsverlust ergibt sich demgemäss erst, wenn der nach den gewöhnlichen Ausscheidungsregeln (siehe nachfolgende Ziffern) zugewiesene Verlust bzw. Gewinnungskostenüberschuss nicht mit weiteren am betreffenden Domizil steuerbaren Einkünften verrechnet werden kann.

Das Bundesgericht hatte in zwei Urteilen (BGE 131 I 249 und 131 I 285) zunächst eine teilweise Praxisänderung vorgenommen, die mit einem weiteren Urteil (2P.139/2005) in Bezug auf Kapitalanlageliegenschaften verfeinert wurde:

Liegenschaftsertrag und Wertzuwachs interkantonalen Unternehmen (inklusive Versicherungs- und Immobiliengesellschaften) sowie von Liegenschaftshändlern und Generalunternehmern sind nach wie vor dem Kanton der gelegenen Sache zur ausschliesslichen Besteuerung zuzuweisen, wobei es diesem freigestellt ist, den Gewinn mit der Einkommens- oder Ertragssteuer oder mit einer als Objektsteuer ausgestalteten Grundstückgewinnsteuer zu erfassen. Letzteres ist bekanntlich im Kanton Basel-Landschaft der Fall (monistisches System).

In den genannten Urteilen hielt das Bundesgericht aber auch den Betriebsstättenkanton an, den Geschäftsverlust am Hauptsitz auf den Grundstücksgewinn auf der Betriebsliegenschaft anzurechnen. Ferner verpflichtete



es den Liegenschaftskanton, in dem ein Steuerpflichtiger zwei Mietliegenschaften im Privatvermögen hielt, den Gewinnungskostenüberschuss auf der selbst bewohnten Liegenschaft im Wohnsitzkanton zu übernehmen. Im jüngeren Urteil entschied das Bundesgericht darüber hinaus, dass auch für Kapitalanlageliegenschaften einer Unternehmung nichts anderes gelten könne und Ausscheidungsverluste wenn immer möglich zu vermeiden seien. Auch im Fall einer Kapitalanlageliegenschaft kann also nach der neuen Rechtsprechung der Liegenschaftskanton die dort gelegene Liegenschaft nicht ungeachtet eines allfälligen Betriebsverlustes uneingeschränkt besteuern. Dem Liegenschaftskanton sind somit Grenzen gesetzt, indem er nunmehr auf die Situation der Unternehmung bzw. der Privatperson und deren Leistungsfähigkeit Rücksicht nehmen muss.

5.2 Umsetzung in der Praxis

Die SSK hat die erwähnten Gerichtsentscheide im Kreisschreiben Nr. 27 zusammengefasst und folgende Grundsätze daraus abgeleitet:

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens sind in erster Linie mit dem Geschäftsbetriebseinkommen zu verrechnen; umgekehrt sind (Geschäftsbetriebs-) Verluste in erster Linie mit Ertrag und Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens zu verrechnen (Kreisschreiben Ziff. 3.1.2).

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit anderen Einkünften im gleichen Kanton zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse trägt das Hauptsteuerdomizil zu Lasten der dort steuerbaren Einkünfte. Vorbehalten bleibt obgenannte Verrechnung bei Kapitalanlageliegenschaften (Kreisschreiben Ziff. 3.1.1).

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die am Hauptsteuerdomizil nicht mit dort steuerbaren Einkünften verrechnet werden können, haben in erster Linie die Kantone der Geschäftsorte und Betriebstätten zu übernehmen und in zweiter Linie die reinen Liegenschaftskantone. Sie werden im Verhältnis der in den betroffenen Kantonen steuerbaren Reineinkommen verlegt.

In den Liegenschaftskantonen erfolgt die **Verrechnung von Verlusten mit Grundstückgewinnen** des Geschäftsvermögens, ungeachtet, ob diese Gewinne mit der Einkommens- oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wiedereingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgeinn.

Eine Verrechnung von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen mit Grundstückgewinnen des Privatvermögens ist in jedem Fall ausgeschlossen.

Die Übernahme von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen ist definitiv. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die sekundären oder Spezialsteuerdomizile belasten Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an dieses zurück.

Im Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 finden sich diverse nützliche Beispiele zu diesen Grundsätzen. Im Weiteren vgl. auch: ([89 Nr. 1](#)).

Beispiel zu Ziff. 3.1.2 des Kreisschreibens

	A (Wohnsitz)	B (Geschäftsort)	C (Anlageliegenschaft GV)
Nettoertrag bewegliches Vermögen	2'000		
Nettoertrag Liegenschaft	6'000		
Ertrag S-Erwerb	6'000	500	8'000
Schuldzinsen (verlegt nach Aktiven)	(7'000)	(1'000)	(2'000)
Schuldzinsenüberschuss		(500)	
Betriebsergebnis vor Schuldzinsen		(9'500)	
Verlustübernahme	(4'000)	(10'000)	(6'000)
Total vor Verlegung der besonderen weiteren Abzüge	3'000	0	0

Der Ausscheidungsverlust aus B-Geschäftsort wird gemäss Ziff. 3.1.2 des Kreisschreibens zuerst auf die Kapitalanlageliegenschaft des **Geschäftsvermögens** verlegt und erst dann auf das Hauptdomizil.



6. Steuerausscheidung bei Selbständigerwerbenden

Eine selbständige Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn die Tätigkeit nach aussen in Erscheinung tritt, auf einer frei gewählten eigenen Organisation beruht, auf eigene Rechnung und Gefahr vorgenommen wird und auf Dauer einen Gewinn erzielt.

Personenunternehmungen (Einzelunternehmen und Personengesellschaften) sind als solche nicht steuerpflichtig und verfügen nicht über ein eigenes Hauptsteuerdomizil. Ihr Gewinn und ihr Vermögen werden anteilmässig dem Einkommen und Vermögen der Inhaber bzw. Gesellschafter zugerechnet. Die Entschädigungen aus der Unternehmung sind an den für diese Personen massgebenden Steuerdomizilen steuerpflichtig. Im interkantonalen Verhältnis ist das Steuerdomizil der Unternehmung grundsätzlich ein Nebensteuerdomizil der Inhaber bzw. der Gesellschafter.

6.1 Einzelunternehmung

6.1.1 Steuerdomizile

Eine Einzelunternehmung kann ihren Sitz am Hauptsteuerdomizil des Inhabers oder in einem andern Kanton haben.

Die selbständige Erwerbstätigkeit in ständigen Anlagen und Einrichtungen ausserhalb des Hauptsteuerdomizils begründet für das Geschäftseinkommen und das Geschäftsvermögen ein Spezialsteuerdomizil des Geschäftsorts am Ort der Niederlassung. Am Geschäftsort ist das gesamte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit erzielte Einkommen steuerbar.

Sofern die Erwerbstätigkeit nicht ausserhalb des Hauptsteuerdomizils in ständigen Anlagen und Einrichtungen abgewickelt wird, sind Einkommen und Vermögen am Hauptsteuerdomizil steuerbar, auch wenn sich hier keine ständigen Anlagen und Einrichtungen befinden, die der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Wenn neben dem Geschäftsort in andern Kantonen Betriebsstätten bestehen, ist ein Teil des Geschäftseinkommens und -vermögens in den Betriebsstättenkantonen steuerbar (sekundäre Steuerdomizile).

6.1.2 Steuerausscheidung

Bei der Steuerausscheidung von Einzelunternehmungen ist zwischen Geschäfts- und Privatvermögen zu unterscheiden. Die Einkünfte setzen sich aus Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit und aus dem übrigen Einkommen zusammen. Im Folgenden sind die wesentlichen Grundsätze dargestellt.

6.1.3 Steuerausscheidung zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort

Vermögensausscheidung

Das Vermögen wird proportional im Verhältnis der Aktiven auf das Hauptsteuerdomizil und den Geschäftsort verteilt.

Gegenstand	Objektmässige Verteilung	Proportionale Ausscheidung
Geschäftliche Aktiven	• Bewegliche Aktiven auf Geschäftsort • Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Private Aktiven	• Bewegliche Aktiven auf Hauptsteuerdomizil • Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Schulden (private und/oder geschäftliche)		Nach Lage der Aktiven
Steuerfreibeträge		Nach Reinvermögen (nach Rückrechnung auf kantonale Steuerwerte)

Gegenstand	Objektmässige Verteilung	Proportionale Ausscheidung
------------	--------------------------	----------------------------



Geschäftliche Aktiven	• Bewegliche Aktiven auf Geschäftsort • Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Private Aktiven	• Bewegliche Aktiven auf Hauptsteuerdomizil • Unbewegliche Aktiven auf Belegenheitsort	
Schulden (private und/oder geschäftliche)		Nach Lage der Aktiven
Steuerfreibeträge		Nach Reinvermögen (nach Rückrechnung auf kantonale Steuerwerte)

Einkommensausscheidung:

Geschäftliche **Einkünfte** werden dem Geschäftsort und private Einkünfte dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen. Die privaten und geschäftlichen **Schuldzinsen** werden im Verhältnis der Aktiven zwischen Hauptsteuerdomizil und Geschäftsort aufgeteilt. Allerdings sind die Schuldzinsen zunächst auf den Vermögensertrag zu verlegen. Diese Regel ist auch mit Bezug auf den Geschäftsort anwendbar. Bei der Bestimmung der Grenze, bis zu der die Schuldzinsen vom Vermögensertrag abziehbar sind, ist gemäss Bundesgericht der Ertrag des investierten Eigenkapitals zu berücksichtigen. Die Festsetzung des Eigenkapitalzinses erfolgt nach den Bestimmungen der AHV-Verordnung (wird jährlich durch das Bundesamt für Sozialversicherungen BSV publiziert; www.bsv.admin.ch). Der Geschäftsort hat somit mindestens bis zur Höhe des Eigenkapitalzinses Schuldzinsen zu übernehmen.

Gegenstand	Objektmässige Verteilung	Proportionale Ausscheidung
Einkünfte	• Geschäftliche Einkünfte auf Geschäftsort • Private Einkünfte auf Hauptsteuerdomizil	
Schuldzinsen		Nach Lage der Aktiven
Schuldzinsenüberschüsse		1. Verteilung auf weitere Vermögenserträge (nach Lage der Aktiven) 2. Verrechnung mit dem übrigen Einkommen (im Verhältnis der übrigen Einkommen)
Vermögensertrag im Geschäftsgewinn		Bei der Berechnung des Vermögensertrages für die Übernahme der Schuldzinsen ist der FK- und der EK-Zins zu berücksichtigen
Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse	1. Verrechnung mit anderen Einkünften im gleichen Kanton 2. Rest: Übernahme durch Hauptsteuerdomizil	
Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens*	Verrechnung mit Geschäftsbetriebseinkommen Umgekehrt sind Verluste in erster Linie mit Ertrag und Gewinnen aus Kapitalanlageliegenschaften des Geschäftsvermögens zu verrechnen	



Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die am Hauptsteuerdomizil nicht verrechnet werden können*		Übernahme durch Kantone der Geschäftsorte und Betriebsstätten Rest: Übernahme durch reine Liegenschaftskantone (im Verhältnis der steuerbaren Reineinkommen)
AHV-Beiträge	Objektmässig auf Einkommen am Geschäftsort	
BVG-Beiträge und Einkäufe 2. Säule (Arbeitnehmeranteil)	Objektmässig auf Einkommen am Geschäftsort	
BVG-Beiträge Säule 3a (grosse und kleine)	Objektmässig auf diejenigen Kantone, welche das Erwerbseinkommen (aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit) besteuern	

Im Übrigen gelten die oben aufgeführten Grundsätze des Kreisschreibens SSK Nr. 27 vom 15. März 2007.

Beispiel

U hat seinen Wohnsitz im Kanton A. Er führt im Kanton B eine Einzelunternehmung. Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse von U sehen wie folgt aus:

Privatvermögen:

Liegenschaft Kanton A (Repartitionswert)	CHF 440'000
Wertschriften	CHF 160'000
Hypotheken	CHF 350'000

Geschäftsvermögen:

Bilanz Einzelunternehmen per 31.12.

Liquide Mittel	20'000	Fremdkapital	558'000
Debitoren	120'000		
Delkredere	-12'000		
Warenbestand	150'000	Eigenkapital	300'000
Mobilien (Mob.)	80'000		
Fahrzeuge (Fz)	60'000		
Wertberichtigung Mob./Fz	-60'000		
Liegenschaft ¹⁾	500'000		
	858'000		858'000

¹⁾ Repartitionswert Geschäftsliegenschaft CHF 700'000

Steuerausscheidung Vermögen:

	Total	A	B
Aktiven			
Liegenschaft P	440'000	440'000	
Wertschriften P	160'000	160'000	
Liegenschaft G ¹⁾	700'000		700'000
Übrige Geschäftsaktiven			
Buchwerte Aktiven EF	358'000		358'000
Total Aktiven	1'658'000	600'000	1'058'000
	100 %	36.19 %	63.81 %
Schulden			



Hypotheken	350'000			
Geschäft	558'000	908'000	328'605	579'395
Total Vermögen		750'000	271'395	478'605

¹⁾ Bei natürlichen Personen werden die Geschäftsliegenschaften im Vermögen mit dem kantonalen Steuerwert erfasst. Demzufolge ist für die Steuerauscheidung analog den Privatliegenschaften der Repartitionswert einzusetzen. Die restlichen Geschäftsaktiven werden zum Buchwert besteuert bzw. in die Steuerauscheidung übernommen. Stille Reserven bleiben unberücksichtigt.

Einkommen:

Liegenschaftsertrag netto	CHF	24'000
Wertschriftenertrag netto	CHF	8'000
Einkommen Ehefrau aus Anstellung netto	CHF	36'000
Schuldzinsen	CHF	(20'000)

Erfolgsrechnung Einzelunternehmung 1.1.-31.12.

Warenaufwand	1'600'000	Erlös	2'476'000
Personalaufwand	480'000	Übrige Erträge	24'000
Übriger Betriebsaufwand	150'000	Eigenkapital	300'000
Abschreibungen	100'000		
Zinsen	36'000		
Reingewinn	134'000		
	2'500'000		2'500'000

Steuerauscheidung Einkommen:

Mit Berücksichtigung des Fremdkapitalzins (CHF 36'000) und des Eigenkapitalzins (CHF 10'000). Dies entspricht der Praxis der SSK (vgl. Kreisschreiben 27 der SSK vom 15. März 2007) sowie der Praxis einzelner Kantone (siehe auch die gängige Lehrmeinung z.B. in Zweifel/Beusch/Mäusli-Allenspach, § 26, N 16-18).

Berechnung des EK-Zins: 2 % von CHF 500'000 (nachdem gemäss Bundesgericht auf den bei der Festlegung des AHV-Beitrages angewandten Zinsfuss abzustellen ist, ist es nahe liegend, auch bei der Eigenkapitalverzinsung auf die AHV-Regelung abzustellen und bei Geschäftsliegenschaften anstelle des Buchwertes den Repartitionswert beizuziehen).

		Total	A	B	
	Vermögensertrag				
	- Wertschriftenertrag netto	8'000	8'000		
	- Liegenschaftsertrag netto	24'000	24'000		
	- FK- + EK-Zins	46'000		46'000	
	Total Vermögensertrag	78'000	32'000	46'000	
	Schuldzinsen ¹⁾				
	- Geschäft	36'000			
	- Privat	20'000	20'266	35'734	
	Vermögensertrag n. SZ-Verrechnung	22'000	11'734	10'266	
	Einkommen Ehefrau	36'000	36'000		
	Geschäftsgewinn	134'000			
	+ FK-Zins	+ 36'000			
	./. FK- + EK-Zins	- 46'000	124'000	124'000	
	Total Einkommen und Vermögensertrag	182'000	47'734	134'266	

gesell-

erdo-

Beteili-

gungen an kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und deren Ertrag (Kapitalzinsen und Gewinnanteile) sind am Sitz der Gesellschaft steuerbar. Da die Personengesellschaft nicht Steuersubjekt ist,



begründet sie am Gesellschaftssitz ein Nebensteuerdomizil. Es handelt sich dabei um ein Spezialsteuerdomizil der Gesellschafter. Unterhält die Personengesellschaft in anderen Kantonen Betriebsstätten, haben die Gesellschafter in diesen Kantonen ebenfalls eine Steuerpflicht. Es handelt sich dabei um sekundäre Nebensteuerdomizile.

6.2.2 Steuerausscheidung

Auch bei den Teilhabern an Personengesellschaften ist zwischen Geschäfts- und Privatvermögen zu unterscheiden. Es bestehen aber grundlegende Unterschiede zur Steuerausscheidung bei Einzelunternehmungen.

Die Beteiligung am Vermögen einer kaufmännischen Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft stellt ein **Sondervermögen** dar, welches nicht in die proportionale Schulden- und Schuldzinsenverlegung einbezogen wird. Der Gesellschaftsanteil wird mit dem Nettobetrag ausschliesslich dem Kanton des Geschäftsortes zur Besteuerung zugewiesen. Damit wird auch der Anteil des Gesellschafters an den Gesellschaftsschulden ausschliesslich dem Geschäftsort zugeteilt, dieser hat andererseits keinen Anteil an den persönlichen Schulden des Gesellschafters zu übernehmen.

Der Eigenkapitalzins und der Gewinnanteil werden dem Geschäftsort zugewiesen. Auch der Zins auf den als Geschäftsvermögen qualifizierten Gesellschafterdarlehen an die Gesellschaft ist am Geschäftsort steuerbar. Im ausschliesslich dem Geschäftsort zur steuerlichen Berücksichtigung zugewiesenen Anteil am Gesellschaftsaufwand sind auch die vom Gesellschafter bezahlten Zinsen für Geschäftsschulden enthalten. Andererseits hat der Geschäftsort keine privaten Schuldzinsen des Gesellschafters zu übernehmen.

Der Lohn bzw. das Tätigkeitsentgelt des aktiv mitarbeitenden Gesellschafters wird ausschliesslich dem Wohnsitzkanton zugewiesen. Sofern keine weiteren Nebensteuerdomizile bestehen, müssen die persönlichen Schulden und Schuldzinsen vollumfänglich vom Hauptsteuerdomizil getragen werden.

Beispiel

N und O sind je zur Hälfte an der N & Co. mit Sitz im Kanton A beteiligt. N hat seinen Wohnsitz im Kanton B und O wohnt im Kanton C. Beide Gesellschafter beziehen einen Lohn von je CHF 80'000 aus der Gesellschaft. Der Gesellschaftsanteil von je CHF 250'000 wird mit je 6 % verzinst. Der Reingewinn beträgt unter Berücksichtigung der verbuchten Zinsen und Löhne CHF 140'000.

Wo werden die einzelnen Steuerfaktoren von N und O versteuert?

Das Hauptsteuerdomizil von N ist im Kanton B. Im Kanton A hat er ein Spezialsteuerdomizil, weil sich hier der Sitz der Gesellschaft befindet. Im Kanton B hat er den Lohn von CHF 80'000 zu versteuern, im Kanton A den Zins von CHF 15'000 und den Anteil am Gewinn von CHF 70'000. Das satzbestimmende Einkommen beträgt CHF 165'000.

Die gleichen Überlegungen gelten auch für O mit dem Unterschied, dass sein Hauptsteuerdomizil im Kanton C ist und dass er hier den Lohn von CHF 80'000 zu versteuern hat.



6.2.3 Tätigkeitsentgelt

Für die Festlegung des Tätigkeitsentgeltes, welche dem Wohnsitzkanton zugewiesen wird, gilt für den Kanton Basel-Landschaft das Schema der Nordwestschweizer Kantone (siehe auch diesbezügliches Merkblatt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft vom 31. März 2010 gültig bis Steuerjahr 2014):

Einkommen des Teilhabers aus Gesellschaftsverhältnis	Tätigkeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil (Voraussetzung: aktive Mitarbeit)
In CHF	In CHF
bis 29'999	100 %
ab 30'000	30'000
ab 40'000	36'000
ab 50'000	40'000
ab 80'000	60'000
ab 100'000	75'000
ab 150'000	90'000
ab 300'000	126'000
ab 400'000	153'000
ab 500'000 und mehr	180'000

Die Vereinbarung wurde am 19. Juni 2015 geändert mit Wirkung ab Steuerjahr 2015. Die Änderung betrifft u.a. die voranstehende Tabelle. Die überarbeitete Fassung lautet:

Einkommen des Teilhabers aus Gesellschaftsverhältnis	Tätigkeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil (Voraussetzung: aktive Mitarbeit)
In CHF	In CHF
bis 29'999	100 %
ab 30'000	30'000
ab 40'000	36'000
ab 50'000	40'000
ab 80'000	60'000
ab 100'000	75'000
ab 150'000	90'000
ab 300'000	126'000
ab 400'000	153'000
ab 500'000 bis 1'000'000	35 %

In ausserordentlichen Fällen, insbesondere bei Einkommen eines Teilhabers aus dem Gesellschaftsverhältnis von über CHF 1'000'000, treffen die beteiligten Kantone zusammen mit den Teilhabern durch gegenseitige Absprache eine Einzelfall-Lösung.

Die Westschweizer Kantone wenden ein anderes Schema an.

Massgebend für die Ermittlung des Tätigkeitsentgeltes sind die gesamten Einkommensteile aus der Personengesellschaft ohne Abzug der aus AHV-beitragsrechtlichen Gründen nicht verbuchbaren Aufwendungen an die 2. Säule (Arbeitnehmeranteil) und Beiträge an die Säule 3a. Diese Vorsorgebeiträge werden erst bei der Steuerauscheidung anteilmässig auf die Steuerdomizile verlegt. Bei der privilegierten Liquidationsgewinnbesteuerung wird auch der fiktive Einkauf mitaufgeteilt.

Beispiel

P hat seinen Wohnsitz im Kanton A. Er ist an der P & Co. mit Sitz im Kanton B (Nordwestschweiz) zu einem Drittel beteiligt. Das Einkommen von P setzt sich wie folgt zusammen:

Einkommen aus P & Co.:

Lohnbezug	CHF 120'000
Zinsanteil	CHF 10'000
Gewinnanteil	CHF 30'000
	CHF 160'000
Eigenmietwert Wohnung in A	CHF 5'000
Wertschriftenertrag	CHF 6'000



Zinsertrag Banken	CHF	2'400
Einkommen Ehefrau Anstellung netto	CHF	36'000
Übriges Einkommen	CHF	12'000
Schuldzinsen	CHF	30'000

Wie ist die Steuerauscheidung für das Einkommen vorzunehmen?

Steuerauscheidung Einkommen

	Total	A	B
Nettoertrag bewegliches Vermögen	7'400	7'400	
Nettoertrag Liegenschaft	3'500	3'500	
Schuldzinsen	(30'000)	(30'000)	
Schuldzinsenüberschuss	(19'100)	(19'100)	
U-Erwerbe Ehefrau	36'000	36'000	
Übriges Einkommen	12'000	12'000	
Einkommen Personengesellschaft	160'000	90'000	70'000
Total vor Verlegung der besonderen weiteren Abzüge	188'900	118'900	70'000

6.3 Einfache Gesellschaft

6.3.1 Steuerdomizile

Die Beteiligungen an einfachen Gesellschaften und deren Erträge (Kapitalzinsen und Gewinnanteile) werden den Gesellschaftern zugerechnet. Sie begründen dann ein Nebensteuerdomizil des Gesellschafters am Geschäftsort, wenn die einfache Gesellschaft über **ständige Anlagen oder Einrichtungen** verfügt, die der Geschäftstätigkeit dienen. Verfügt die einfache Gesellschaft nicht über dauernde Anlagen oder Einrichtungen, sind die Beteiligungen und die Erträge daraus an den Hauptsteuerdomizilen der Gesellschafter steuerbar.

6.3.2 Baukonsortium

Die Bildung von Gemeinschaftsunternehmungen ist eine häufige Erscheinung in der Wirtschaft. Im Baugewerbe weit verbreitet sind Konsortien oder Arbeitsgemeinschaften, bei welchen sich verschiedene Unternehmungen der Baubranche verpflichten, für einen Besteller Bauarbeiten gemeinsam auszuführen. Ebenfalls häufig anzutreffen sind sog. Baukonsortien. Dabei handelt es sich um den **Zusammenschluss von mehreren natürlichen und/oder juristischen Personen** mit dem Zweck, Bauland zu erwerben, zu überbauen und die überbauten Grundstücke zu verkaufen. Die Zusammenarbeit erfolgt dabei oft in der Rechtsform der einfachen Gesellschaft. Es kommt gelegentlich vor, dass die Gesellschafter zwar nicht gemeinsam eine Liegenschaft erwerben, sich aber durch ein internes Beteiligungsverhältnis an der Baugesellschaft beteiligen.

6.3.3 Steuerauscheidung

Die Steuerauscheidung bei der einfachen Gesellschaft ist nachfolgend tabellarisch dargestellt:

Gegenstand	Objektmassige Verteilung	Proportionale Verteilung
Vermögens-ausscheidung	Anteil am Gesellschaftsvermögen	
Schulden		Verlegung nach Lage der Aktiven Anteil an Gesellschaft in proportionale Schuldenverlegung miteinbeziehen
Einkommens-ausscheidung	Arbeitsentgelt, Kapitalzins und Gewinnanteil am Geschäftsort	
Schuldzinsen		Proportionale Verteilung

7. Betriebsstätte

Gemäss konstanter Praxis ist eine Betriebsstätte eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, welche einen wesentlichen Betriebsteil umfasst.

Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte sind:



- ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen;
- qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit;
- die Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil.

Details und Beispiele siehe [6 Nr. 5](#)) Ziffer 6.

8. Steuerauscheidung bei interkantonalen Unternehmungen

8.1 Allgemeines

Im interkantonalen Verhältnis gibt es häufig Unternehmungen, welche in mehreren Kantonen tätig sind. Wenn solche Unternehmungen in den Kantonen feste Geschäftseinrichtungen unterhalten, begründen sie hier eine Steuerpflicht. Der Unternehmensgewinn und das Unternehmenskapital sind zwischen diesen Kantonen aufzuteilen. Als interkantonale Unternehmungen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten nur Unternehmungen, welche ausserhalb des Kantons ihres Hauptsteuerdomizils bzw. Geschäftsorts eine oder mehrere Betriebsstätten betreiben.

Als interkantonale Unternehmungen kommen sowohl Personengesellschaften als auch Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in Betracht.

Beispiel:

Die S & Co. hat ihren Sitz im Kanton A. Gesellschafter sind S und T, die beide ebenfalls im Kanton A wohnen. Die S & Co. hat in den Kantonen B, C und D Zweigniederlassungen.

Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

Die S & Co. hat ihr Hauptsteuerdomizil im Kanton A, am Wohnsitz ihrer beiden Gesellschafter. In den Kantonen B, C und D begründet sie sekundäre Nebensteuerdomizile (Betriebsstätten). Der Unternehmungsgewinn und das Gesellschaftsvermögen sind zwischen den vier Kantonen aufzuteilen. Die Lohnbezüge, welche die beiden Gesellschafter aus der Gesellschaft beziehen, sind an ihrem Wohnsitz steuerbar.

8.2 Steuerauscheidung

Im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht werden bei interkantonalen Unternehmungen stets der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital nach Quoten auf die Betriebsstättekantone und den Hauptsitzkanton aufgeteilt. Es dürfen somit von den beteiligten Kantonen insgesamt nicht mehr als 100 % des Gesamtgewinns und -kapitals besteuert werden.

Aus diesem Grund haben die Kantone bei der Steuerauscheidung auf das gleiche Bemessungsjahr abzustellen und das Vermögen ist bei den natürlichen Personen zu folgenden Werten einzusetzen:

- Privatvermögen: Verkehrswerte;
- Geschäftsvermögen: Einkommenssteuerwerte oder Buchwerte bei immateriellen und beweglichen Gütern, Repartitionswerte beim unbeweglichen Vermögen.

Der steuerbare Gesamtgewinn und das steuerbare Gesamtkapital werden von jedem Kanton nach seinem kantonalen Recht ermittelt. Von den ermittelten Beträgen darf jeder Kanton die ihm zustehende Quote zum Satz des Gesamtgewinns bzw. -kapitals besteuern.

8.3 Vermögensausscheidung

Das Vermögen ist im Verhältnis der Aktiven der Betriebsstätten aufzuteilen. In der Praxis sind für die Berechnung des Verteilschlüssels die Einkommenssteuer- bzw. Repartitionswerte massgebend.

Auch der Hauptsitz wird als Betriebsstätte behandelt.

Ein Präzipium (Vorausanteil) wird bei der Vermögenssteuer nie zugesprochen.

Einzelheiten zur Vermögensausscheidung siehe Thema Kapitalausscheidung in ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 7.3



8.4 Einkommensausscheidung

Grundsätzlich wird das Gesamteinkommen nach der Bedeutung, welche den einzelnen Betriebsstätten zukommt, aufgeteilt. Dies kann entweder aufgrund der Buchhaltungsergebnisse oder aufgrund von Hilfsfaktoren erfolgen.

Details siehe Thema Gewinnausscheidung in ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 7.4.

9. Geschäftsliegenschaften im interkantonalen Verhältnis

Liegenschaften können sich im Privat- oder im Geschäftsvermögen befinden und sie können dem Geschäft als Betriebs- oder Kapitalanlageliegenschaften dienen. Liegenschaften können auch als Handelsobjekt dienen (Umlaufvermögen). Je nachdem werden die Liegenschaften bei der Steuerauscheidung unterschiedlich behandelt.

Bei Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften ist ausserdem zu unterscheiden, ob sie im Liegenschaftskanton auch eine Betriebsstätte haben oder nicht.

9.1 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften aber ohne Betriebsstätte

Es handelt sich hier um Unternehmungen, die ausserhalb des Sitzkantons Liegenschaften (Kapitalanlageliegenschaften) haben, aber keine Betriebsstätten.

Details siehe ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 8.1.

9.2 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften und mit Betriebsstätte

Da an dieser Stelle die gewerbsmässigen Liegenschaftshändler ausgeklammert werden, stellen die hier behandelten Liegenschaften entweder Betriebsliegenschaften oder Kapitalanlageliegenschaften dar.

Details siehe ([6 Nr. 5](#)) Ziffer 8.2.

9.3 Übersicht

	Unternehmungen ohne Betriebsstätten	Interkantonale Unternehmungen	
		Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons	Betriebsliegenschaften sowie Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton
Vermögensertrag: - Bruttoertrag - Unterhalt, Verwaltung, Betrieb - Abschreibungen - Schuldzinsen	objektmässig objektmässig objektmässig Proportional (nach Aktiven)	objektmässig objektmässig objektmässig Proportional (nach Aktiven)	in Quoten in Quoten in Quoten in Quoten
Liegenschaftsgewinn: - Wertzuwachs - Buchgewinn - Aufwendungen	objektmässig objektmässig objektmässig	objektmässig objektmässig objektmässig	objektmässig in Quoten objektmässig

10. Steuerauscheidung bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern

Im Allgemeinen stellen die zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaften von Liegenschaftshändlern **Umlaufvermögen** dar. Für diese Liegenschaften gelten besondere Regeln, welche teilweise von denen für Anlagevermögen abweichen. Von Bedeutung ist dabei die Ausscheidung von Veräusserungsgewinnen. Die Ausscheidungsregeln sind unterschiedlich, je nachdem, ob es sich um einen Liegenschaftshändler mit oder ohne Betriebsstätte handelt.

Für die Liegenschaften im Privatvermögen gelten die bereits behandelten Ausscheidungsregeln der objektmässigen Zuweisung von Ertrag und Gewinnungskosten sowie der proportionalen Verlegung der Schulden und Schuldzinsen.



10.1 Liegenschaftshändler ohne Betriebsstätte

Ausserkantonale Geschäftsliegenschaften begründen i.d.R. keine Betriebsstätte. Eine Betriebsstätte liegt vor, sofern die Voraussetzungen dazu erfüllt sind (vgl. Ziffer 7).

10.1.1 Vermögensausscheidung

Es gelten die allgemeinen Grundsätze wonach die Aktiven objektmässig und die Schulden proportional nach Lage der Aktiven verteilt werden.

10.1.2 Ertragsausscheidung

Erträge und Gewinnungskosten (inkl. Verwaltungskostenanteil und Abschreibungen) werden objektmässig auf die Liegenschaftskantone verlegt. Die Schuldzinsenverlegung erfolgt proportional zu den Aktiven. Ausscheidungsverluste sind zu vermeiden.

10.1.3 Veräusserungsgewinn

Veräusserungsgewinne von Geschäftsliegenschaften sind ausschliesslich im Liegenschaftskanton steuerbar, doch hat dieser Kanton einen allfälligen Geschäftsverlust auf den Grundstücksgewinn anzurechnen. Die Besteuerung des Wertzuwachses und des Buchgewinns (wiedereingebrachte Abschreibungen) richtet sich nach dem kantonalen Recht (dualistisches oder monistisches System).

10.2 Liegenschaftshändler mit Betriebsstätte

Sofern beim Liegenschaftshändler die Voraussetzungen der Betriebsstätte erfüllt sind (Filiale, Baubüro usw.), liegt eine interkantonale Unternehmung vor. Dies bedeutet, dass der Reingewinn der Unternehmung grundsätzlich nach Quoten aufzuteilen ist.

Wenn nicht auf die Ergebnisse der Betriebsstättebuchhaltungen (direkte Methode) abgestellt werden kann, bereitet die Ermittlung der Quoten in der Praxis oft Schwierigkeiten. Häufig werden die Umsätze oder die Aktiven als Hilfsfaktoren verwendet.

10.2.1 Vermögensausscheidung

Die Vermögensausscheidung erfolgt analog den Regelungen beim Liegenschaftshändler ohne Betriebsstätte, d.h. die Aktiven werden objektmässig und die Schulden proportional nach Lage der Aktiven verteilt.

10.2.2 Ertragsausscheidung

Gewinne im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit werden quotenmässig verteilt.

10.2.3 Veräusserungsgewinn

Im Gegensatz zu allen anderen Steuerpflichtigen wird nicht nur der Buchgewinn, sondern auch der Wertzuwachs-gewinn quotenmässig aufgeteilt.

Veräusserungsgewinne, die ausserhalb des Sitz- und Betriebsstättekantons erzielt werden, sind - wie beim Fehlen von Betriebsstätten - objektmässig zuzuweisen.

10.3 Übersicht

	Liegenschaftshändler und Generalbauunternehmungen	
	ohne Betriebsstätte bzw. Liegenschaften ausserhalb Betriebsstätte- und Sitzkanton	mit Betriebsstätte (Liegenschaften in Betriebsstätte- und Sitzkanton), sofern Gewinn im Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit erzielt
Vermögensertrag:		
- Bruttoertrag	objektmässig	in Quoten
- Unterhalt, Verwaltung, Betrieb	objektmässig	in Quoten
- Abschreibungen	objektmässig	in Quoten
- Schuldzinsen	proportional (nach Aktiven)	in Quoten
Liegenschaftsgewinn:		



- Wertzuwachs	objektmässig	in Quoten
- Buchgewinn	objektmässig	in Quoten
- Aufwendungen	objektmässig	in Quoten

11. Steuerauscheidung beim Inhaber bzw. Teilhaber von interkantonalen Personengesellschaften

11.1 Einzelunternehmer

Die bisher behandelten Ausscheidungsfälle können auch in verschiedenen Kombinationen vorkommen, indem beispielsweise eine Einzelunternehmung ausserhalb ihres Geschäftsorts eine oder mehrere Betriebsstätten betreibt (interkantonale Unternehmung), und der Inhaber daneben für sein Privatvermögen und -einkommen in mehreren Kantonen steuerpflichtig ist. Es wäre auch möglich, dass die interkantonale Unternehmung ausserdem in weiteren Kantonen, in denen sie keine Betriebsstätte hat, Kapitalanlageliegenschaften besitzt. Diese Liegenschaften stellen Geschäftsvermögen dar.

Beispiel:

M wohnt im Kanton A und hat eine Privatliegenschaft im Kanton B. Seine Einzelunternehmung befindet sich im Kanton C, betreibt eine Betriebsstätte im Kanton D und besitzt eine Kapitalanlageliegenschaft im Kanton E.

11.1.1 Vermögensausscheidung

Die Vermögensausscheidung erfolgt nach den bisher erläuterten Grundsätzen (vgl. Ziffern 5 und 6).

11.1.2 Einkommensausscheidung

Das private Einkommen ist objektmässig entsprechend den Zuteilungsnormen zu verlegen. Die Schuldzinsen sind proportional nach Lage der Aktiven zu verteilen. Dasselbe gilt für die Verlegung des Einkommens aus den Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons der Unternehmung und die darauf anfallenden Schuldzinsen.

Das Einkommen aus der interkantonalen Unternehmung (inkl. Kapitalanlageliegenschaft im Geschäftsortkanton) wird hingegen quotenmässig auf Geschäftsort und Betriebsstätten aufgeteilt. Dies gilt auch für die geschäftlichen Schuldzinsen. Somit werden die auf die interkantonalen Unternehmung entfallenden Schuldzinsen nicht im Verhältnis der Aktiven, sondern quotenmässig zugewiesen.

Die Problematik liegt somit darin, dass die Schuldzinsen auf zwei unterschiedliche Arten verlegt werden müssen:

- die Schuldzinsen der interkantonalen Unternehmung quotenmässig;
- die übrigen Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven.

11.1.3 Vorgehensweise

Schritt 1: Aufteilung der Schuldzinsen

Zunächst werden die gesamten (geschäftlichen und privaten) Schuldzinsen proportional nach Lage der Aktiven verlegt. Anschliessend werden die dem Geschäftsortkanton und den Betriebsstätten (ohne Kapitalanlageliegenschaften in Betriebsstättekantonen) zugewiesenen Schuldzinsen (die Summe dieser Schuldzinsen ist weder mit den effektiv geschäftlichen noch mit den gesamten, auf Geschäftsaktiven entfallenden Schuldzinsen identisch) im Rahmen der quotenmässigen Ausscheidung des Geschäftsgewinns der interkantonalen Unternehmung verlegt.

Beispiel:

T wohnt im Kanton A und hat eine Privatliegenschaft im Kanton B. Seine Einzelunternehmung befindet sich im Kanton C und betreibt eine Betriebsstätte im Kanton D. Das Einkommen von T setzt sich wie folgt zusammen:

	Einkünfte	Schuldzinsen
Ertrag aus beweglichem Vermögen (Kanton A)	10'000	2'000
Liegenschaftsertrag (Kanton B)	20'000	5'000
Geschäftsgewinn (Kantone C und D)	100'000	13'000



Total	130'000	20'000
-------	---------	--------

	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Privatlieg.)	Kanton C (Geschäfts- ort)	Kanton D (Betriebsstätte)
Aktiven	1'000'000	200'000	300'000	400'000	100'000
In %	100 %	20 %	30 %	40 %	10 %
Schuldzinsen	20'000	4'000	6'000	8'000	2'000
davon C und D				10'000	

Die nach der proportionalen Verteilung auf die interkantonale Unternehmung entfallenden Schuldzinsen von CHF 10'000 werden in einem zweiten Schritt im Rahmen der quotenmässigen Ausscheidung verlegt.

Schritt 2: Verlegung der Einkünfte und Abzüge

Der nach Abzug des Schuldzinsenanteils verbleibende Gewinn der interkantonalen Unternehmung wird entsprechend den massgebenden Quoten auf den Geschäftsort und die Betriebsstättekantone aufgeteilt.

Die übrigen Einkünfte (einschliesslich denjenigen aus den geschäftlichen Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Geschäftsortkantons) werden objektmässig zugewiesen. Die übrigen Schuldzinsen werden proportional nach Lage der Aktiven auf den Vermögensertrag verteilt.

Beispiel:

Analoger Sachverhalt wie im vorhergehenden Beispiel.

Die Einkommensausscheidung des Inhabers der interkantonalen Personenunternehmung sieht schliesslich wie folgt aus (Annahme: Quote für Gewinnaufteilung zwischen Geschäftsort und Betriebsstätte = 60/40):

	Total	Kanton A (Wohnsitz)	Kanton B (Privatlieg.)	Kanton C (Geschäftsort)	Kanton D (Betriebsstätte)
Geschäftsgewinn	100'000				
Schuldzinsen	- 10'000				
Nettogewinn	90'000				
Nach Quoten (60/40)				54'000	36'000
Übrige Einkünfte	30'000	10'000	20'000		
übrige Schuldzinsen	- 10'000				
Nach Aktiven		- 4'000	- 6'000		
Reineinkommen	110'000	6'000	14'000	54'000	36'000

11.2 Teilhaber von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Bei Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die eine interkantonale Unternehmung bilden, werden die Anteile am Geschäftsvermögen und -gewinn (Sondervermögen bzw. Sondereinkommen) gemäss den für interkantonale Unternehmungen und Unternehmungsliegenschaften geltenden Regeln auf den Geschäftsort, die Betriebsstätten und die Liegenschaftsorte verlegt. Das übrige Vermögen (Privatvermögen und übriges Geschäftsvermögen) und das Einkommen werden nach den allgemeinen Regeln der objektmässigen Zuweisung mit proportionaler Schulden- und Schuldzinsenverlegung aufgeteilt.

11.2.2 Aufteilung des Sondervermögens und -einkommens

Das Sondervermögen setzt sich aus dem Kapitalanteil des Gesellschafters (inkl. Anteile an allfälligen Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons) sowie aus den als Geschäftsvermögen qualifizierten Darlehensguthaben zusammen. Dieses Sondervermögen wird im Verhältnis der Gesellschaftsaktiven auf die Kantone des Gesellschaftssitzes, der Betriebsstätten und der Gesellschaftsliegenschaften verlegt.

Das Sondereinkommen umfasst den Anteil des Gesellschafters am Gewinn sowie den Kapitalzins für seine Einlage (inkl. Zins für Gesellschafterdarlehen). Das Tätigkeitsentgelt gehört nicht zum Sondereinkommen. Dieses ist am Hauptsteuerdomizil steuerbar.



Das Sondereinkommen wird auf den Geschäftsort, die Betriebsstätte- und Nichtbetriebsstättekantone der Gesellschaft verlegt. Zwischen Geschäftsort und Betriebsstätten erfolgt die Verteilung nach Quoten (z.B. nach Umsatz). Vorher sind jedoch Anteile des Gesellschafters an den Einkünften und Gewinnungskosten von Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons objektmässig auszuschneiden. Der Liegenschaftskanton hat einen proportionalen Anteil an den auf den Gesellschafter entfallenden **Schuldzinsen** der Gesellschaft im Verhältnis der dort gelegenen Aktiven der Gesellschaft zu den Gesamtktiven der Gesellschaft zu übernehmen. In diesem Fall, d.h. falls sich die Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons befinden, unterliegt nur das restliche Sondervermögen der quotenmässigen Ausscheidung.

Ein allfälliger Vorausanteil an den Geschäftsortkanton ist vor Zuweisung des Gewinnanteils zu berücksichtigen. Somit ist nur der nach dem Vorausanteil verbleibende Gewinnanteil quotenmässig zu verlegen.

11.2.2 Übriges Vermögen und Einkommen

Das übrige **Vermögen** wird nach Lage der dem Gesellschafter persönlich zustehenden Aktiven verlegt. Zum übrigen Vermögen gehört das Privatvermögen, das als Privatvermögen qualifizierte Darlehensguthaben gegenüber der Gesellschaft, das in Einzelunternehmungen investierte Geschäftsvermögen sowie die Anteile am Geschäftsvermögen an einfachen und stillen Gesellschaften, an denen der Gesellschafter persönlich und direkt beteiligt ist.

Diejenigen **Schulden**, welche nicht zu den Gesellschaftsschulden zählen, werden auch im Verhältnis der nichtgeschäftlichen Aktiven verteilt.

Zum übrigen **Einkommen** gehört der Ertrag aus dem Privatvermögen, das als Privatvermögen qualifizierte Darlehensguthaben an die Gesellschaft, der Geschäftsgewinn aus Einzelunternehmungen, die sonstigen Einkünfte (nicht aus Erwerbstätigkeit oder Vermögen stammende, regelmässig fliessende Einkünfte) sowie das Tätigkeitsentgelt aus der Kollektiv- bzw. Kommanditgesellschaft. Dieses übrige Einkommen und die darauf entfallenden Gewinnungskosten werden objektmässig zugewiesen.

Die **Schuldzinsen** für die persönlichen Schulden werden nach Lage der persönlichen Aktiven, d.h. ohne Gesellschaftsaktiven, verlegt.

11.2.3 Gesamtausscheidung

Die Ausscheidung für das gesamte Vermögen und Einkommen von Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ergibt sich aus der Kombination der Ausscheidungen für das Sondervermögen und -einkommen einerseits und das übrige Vermögen und Einkommen andererseits. Das Tätigkeitsentgelt wird an den Wohnsitz ausgeschieden (vgl. auch: [10 Nr. 1](#)) Ziffer 3.3.3).

Die Verluste der Kollektivgesellschaftler am Geschäftsort sind von dem am Hauptsteuerdomizil steuerbaren Einkommen abziehbar.

11.3 Teilhaber von einfachen und stillen Gesellschaften

Die Beteiligung an einer einfachen oder stillen Gesellschaft begründet nur dann ein Nebensteuerdomizil des Teilhabers, wenn die Gesellschaft über ständige körperliche Anlagen oder Einrichtungen verfügt. Ansonsten ist der Anteil grundsätzlich am Hauptsteuerdomizil des Teilhabers steuerbar (sofern der Anteil nicht einer Betriebsstätte des Teilhabers zuzurechnen ist).

Betreffend die Zugehörigkeit der Beteiligung zum Vermögen des Teilhabers sind zwei Fälle zu unterscheiden. Falls der Teilhaber eine natürliche Person ist, welche abgesehen von der Beteiligung an der einfachen oder stillen Gesellschaft nicht selbständig erwerbend ist, bildet die Beteiligung das einzige Geschäftsvermögen des Teilhabers (sog. direkte Beteiligung einer natürlichen Person). In den meisten Fällen gehört jedoch die Beteiligung zum Geschäftsvermögen einer vom Teilhaber betriebenen Unternehmung (Einzelunternehmung, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft, Kapitalgesellschaft, Genossenschaft).



12. Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis

12.1 Änderung des Steuerdomizils von natürlichen Personen

Gemäss Art. 4b StHG kann im Falle eines Wohnsitzwechsels im Laufe eines Kalenderjahres einzig der Wohnsitzkanton am Ende des Jahres (Hauptsteuerdomizil) den Steuerpflichtigen für das ganze Steuerjahr besteuern. Kapitaleinkünfte sind jedoch im Zeitpunkt der Fälligkeit im betreffenden Wohnsitzkanton steuerbar. Eine Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit in einem anderen Kanton als dem steuerrechtlichen Wohnsitz (Nebensteuerdomizil) besteht für das gesamte Steuerjahr, auch wenn sie im Laufe des Jahres begründet, verändert oder aufgehoben wird. In diesem Fall wird der Wert des Vermögensobjekts im Verhältnis zur Dauer dieser Zugehörigkeit vermindert.

Das Kreisschreiben 18 der SSK vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung bei natürlichen Personen im Postnumerandosystem behandelt verschiedene Anwendungsfälle zu Art. 4b (bisher 68) StHG.

Beispiel:

R ist selbständig erwerbend und besitzt eine Einzelunternehmung. Er verlegt seinen Wohnsitz und seinen Geschäftsort per 1. April vom Kanton A in den Kanton B.

Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

	Total	Kanton A	Kanton B
Bewegliches Privatvermögen	220'000		220'000
Geschäftsvermögen	400'000		400'000
Anteil Wegzugskanton bis Wegzug: (400'000 / 360 x 90)		100'000	- 100'000
Steuerbares Vermögen	620'000	100'000	520'000

Die Einkünfte, die auf den bisherigen Geschäftsort entfallen, werden ebenfalls pro rata temporis dem Wegzugskanton zugewiesen.

12.2 Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis

Dieses Thema wird in den Kreisschreiben SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003, Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 und in ([89 Nr. 1](#)) Ziffer 3.2 behandelt.

13. Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung

Mit der Annahme der Unternehmenssteuerreform II wurde die mögliche Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung im Steuerharmonisierungsgesetz geregelt (Art. 7 Abs. 1 StHG). Die beiden unterschiedlichen Verfahren (Teilsatz- oder Teilbesteuerungsverfahren) führen zu schwierigen Fragen betreffend die interkantonale Steuerauscheidung, insbesondere im Hinblick auf die Verlegung der Schuldzinsen. Diese Ausscheidungsfragen sind Thema des Kreisschreibens 32 der SSK vom 1. Juli 2009.

14. Interkommunale Steuerauscheidung

Die Steuerauscheidung zwischen den Baselbieter Gemeinden ist in § 31 des Dekrets zum StG geregelt. Grundsätzlich wird die Ausscheidung gleich vorgenommen wie zwischen den Kantonen. Es gelten aber folgende Besonderheiten:

Einkommensbestandteile ausserhalb der Wohnsitzgemeinde von weniger als CHF 20'000 werden der Wohnsitzgemeinde zugerechnet.

Vermögensbestandteile ausserhalb der Wohnsitzgemeinde von weniger als CHF 200'000 werden der Wohnsitzgemeinde zugerechnet.

Der Wohnsitzgemeinde eines Steuerpflichtigen, der im Kanton einen Geschäftsbetrieb besitzt, steht in jedem Fall der Besteuerungsanspruch für wenigstens einen Drittel des im Kanton Basel-Landschaft erzielten Geschäftseinkommens zu.



Im Einverständnis mit der steuerpflichtigen Person können die Gemeinden im Einzelfall eine abweichende Steuerteilung vereinbaren. Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Gemeinden über die Steuerauscheidung entscheidet die kantonale Steuerverwaltung. Eine Gemeinde kann den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung erst verlangen, wenn aktenmässig feststeht, dass beide Gemeinden auf ihrem Standpunkt beharren und dadurch eine Doppelbesteuerung entstünde. Der Entscheid der Steuerverwaltung kann sowohl von den beteiligten Gemeinden als auch vom Steuerpflichtigen an das Steuergericht und an das Kantonsgericht weitergezogen werden (§ 187 Abs. 2 StG).

Die steuerpflichtige Person kann sich innert 30 Tagen nach der Zustellung der Steuerrechnung durch die später veranlagende Gemeinde bei der kantonalen Steuerverwaltung beschweren, sofern eine tatsächliche Doppelbesteuerung vorliegt.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 betreffend die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten
- KS SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003 betreffend die Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung
- KS SSK Nr. 19 vom 31. August 2001 betreffend die Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition
- KS SSK Nr. 18 vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung bei natürlichen Personen im Postnumerandosystem
- MB BL Tätigkeitsentgelte von Personengesellschaftern



6 Nr. 5 Steuerauscheidung juristische Personen

1. Allgemeines

Eine interkantonale Doppelbesteuerung liegt vor, wenn mehrere Kantone beim gleichen Steuersubjekt das gleiche Steuerobjekt in der gleichen Bemessungsperiode mit einer gleichen oder ähnlichen Steuer erfassen.

Gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der Doppelbesteuerung) hat das Bundesgericht im Laufe der Zeit in einer grossen Zahl von Entscheidungen Regeln für die Steuerauscheidung zwischen den Kantonen entwickelt. Diese Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung stellen gesetzesvertretendes richterliches Recht dar und sind für die Kantone verbindlich (siehe auch § 1 DStG: «Die interkantonale Steuerauscheidung erfolgt nach den Grundsätzen des Bundesrechts über das Verbot der Doppelbesteuerung»). Die Schweizerische Steuerkonferenz hat diese Grundsätze in mehreren Kreisschreiben festgehalten und mit Beispielen veranschaulicht.

In der Ausgestaltung der interkommunalen Regelung sind die Kantone grundsätzlich frei. Sie halten sich jedoch mehrheitlich an die Grundsätze zur Vermeidung der interkantonalen Doppelbesteuerung (siehe dazu Ziffer 10).

Bei den juristischen Personen ist vielfach zwischen dem Sitz und den Betriebsstätten zu unterscheiden. In solchen Fällen ist eine Aufteilung zwischen dem Sitz und den diversen Betriebsstättekantonen vorzunehmen.

Die Besteuerung der Unternehmungsliegenschaften hängt von der Art der Liegenschaften ab. Es kommt also darauf an, ob es sich um Betriebsliegenschaften oder Kapitalanlageliegenschaften, ausserkantonale Liegenschaften im Betriebsstättekanton usw. handelt (siehe dazu Ziffer 8).

2. Steuerdomizile

Im interkantonalen Steuerrecht wird grundsätzlich zwischen Haupt- und Nebensteuerdomizil unterschieden. Das Nebensteuerdomizil wird unterteilt in sekundäres Steuerdomizil und in Spezialsteuerdomizil.

3. Steuerdomizile von juristischen Personen

3.1 Hauptsteuerdomizil

Das Hauptsteuerdomizil der juristischen Personen befindet sich grundsätzlich am statutarischen Sitz der Gesellschaft. Nur in denjenigen Fällen, in denen sich am statutarischen Sitz der Gesellschaft weder die Leitung noch Geschäftseinrichtungen befinden, wo also dem Sitz nur formelle Bedeutung zukommt, ist der Ort der wirklichen Leitung massgebend.

Beispiel:

Die X AG hat ihren Sitz in der Gemeinde A und ist seit Jahrzehnten im Handelsregister des Kantons A eingetragen. Sie wird im Kanton A als Domizilgesellschaft besteuert. Sie unterhält in diesem Kanton jedoch keinerlei Büros oder sonstige Einrichtungen und sie ist hier auch telefonisch nicht erreichbar.

Der Verwaltungsratspräsident wohnt und arbeitet in Italien. Der Verwaltungsratsdelegierte der X AG (mit Einzelunterschrift) führt in der Gemeinde B (Kanton B) die Geschäfte der Tochtergesellschaft Y AG. In den Räumen dieser Gesellschaft werden auch die Korrespondenzen und laufenden Geschäfte der X AG geführt und Auskünfte über die steuerlich massgebenden Verhältnisse erteilt. Als Tagungsort der Verwaltungsratssitzungen und Generalversammlungen wird in den Protokollen jeweils die Gemeinde A aufgeführt. Eine dieser Sitzungen fand jedoch nachweislich in B statt.

Wo befindet sich das Hauptsteuerdomizil der X AG?

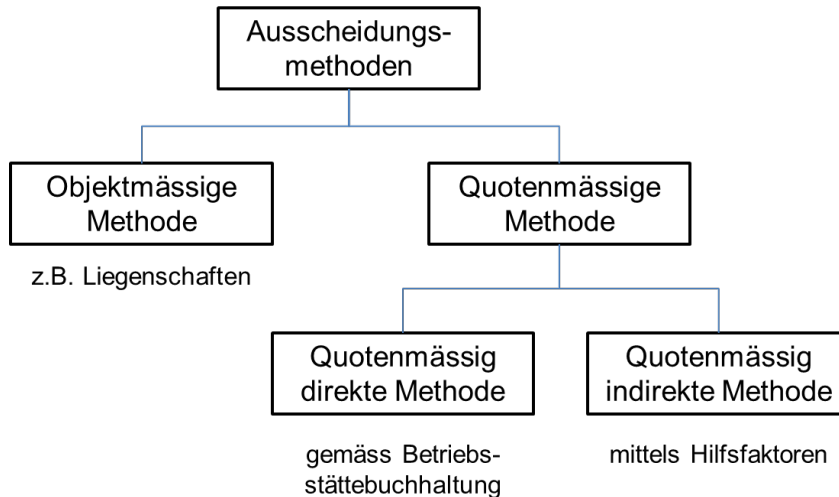
Die Steuerhoheit kommt dem Kanton B zu, wenn die Gesellschaft dort zur Erreichung ihres Zweckes in nicht unbedeutendem Umfang tätig geworden ist. Denn es genügt, dass diejenigen Handlungen, die in ihrer Gesamtheit der Erreichung des statutarischen Zwecks dienen, an einem anderen Ort als dem formellen Sitz vorgenommen werden, um an diesem Ort das Steuerdomizil zu begründen. Im vorliegenden Fall lag das Schwergewicht der Geschäftstätigkeit der Gesellschaft im Kanton B.



3.2 Nebensteuerdomizile

Gleich wie die natürlichen Personen können auch die juristischen Personen Nebensteuerdomizile begründen, indem sie ausserhalb des Sitzkantons Grundeigentum haben oder eine Betriebsstätte halten. Betriebsstätten gelten dabei immer als sekundäre Steuerdomizile im Verhältnis zum Hauptsteuerdomizil.

4. Methoden für die Steuerauscheidung



Weitere Informationen zu den Methoden für die Steuerauscheidung siehe [6 Nr. 3](#).

5. Vermeidung von Ausscheidungsverlusten

Das Bundesgericht hat diverse Fälle abgehandelt, wie Ausscheidungsverluste zu vermeiden sind. Die SSK hat diese Gerichtsentscheide im Kreisschreiben Nr. 27 zusammengefasst und folgende Grundsätze daraus abgeleitet:

Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen / Erträgen zu verrechnen. Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse schmälern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis.

Ein **negatives Gesamtbetriebsergebnis** haben die Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften zu übernehmen, zuerst jene, in denen sich Betriebsstätten befinden, dann die reinen Liegenschaftskantone. Es wird im Verhältnis der in den betroffenen Kantonen steuerbaren Reingewinne verlegt.

In den Liegenschaftskantonen erfolgt die **Verrechnung mit Grundstücksgewinnen**, ungeachtet, ob diese Gewinne mit der Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wieder eingebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsgeinn.

Die **Übernahme von Verlusten und Gewinnungskostenüberschüssen ist definitiv**. Weder das Hauptsteuerdomizil noch die sekundären oder Spezialsteuerdomizile belasten Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse, die sie von einem anderen Steuerdomizil übernommen haben, an dieses zurück.

Im Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 finden sich auch diverse nützliche Beispiele zu diesen Grundsätzen.

6. Betriebsstätte

Gemäss konstanter Praxis ist eine Betriebsstätte eine ständige körperliche Anlage oder Einrichtung, welche einen wesentlichen Betriebsteil umfasst.



Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte sind:

- ständige körperliche Anlagen und Einrichtungen;
- qualitative und quantitative Erheblichkeit der Tätigkeit;
- die Zugehörigkeit zum Unternehmen als dessen Teil.

Die Anlagen oder Einrichtungen müssen dem Unternehmen dauernd zur Verfügung stehen, eine bloss vorübergehende Nutzung genügt dabei nicht. Eigentum an den Anlagen und Einrichtungen ist nicht zwingend erforderlich, sie können auch nur gemietet oder gepachtet sein.

Die in dauernden Einrichtungen ausgeübte Tätigkeit muss zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehören, damit sie als qualitativ wesentlich bezeichnet werden kann. Dazu zählen insbesondere alle Tätigkeiten, welche der Produktion und dem Kontakt mit der Kundschaft dienen. Aber auch reine Hilfsfunktionen wie beispielsweise die Unterstützung anderer Betriebsteile fallen darunter. Eine bloss untergeordnete oder nebensächliche Tätigkeit genügt hingegen nicht.

Das Erfordernis der Zugehörigkeit der ständigen Anlagen zum Unternehmen als dessen Teil ist grundsätzlich nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten zu beurteilen. Eine Betriebsstätte stellen nur Anlagen dar, welche nicht selbst unter eigenem Namen auftreten, sondern Bestandteil einer Unternehmung sind. Tochtergesellschaften sind demnach nicht Betriebsstätten ihrer Muttergesellschaft, sondern selbständige Steuersubjekte mit eigenem Hauptsteuerdomizil.

Beispiele:

- a) Die X AG mit Sitz im Kanton A hat von einem grösseren Unternehmen einen Auftrag erhalten. Zu diesem Zweck mietet sie für 6 Monate ein Büro im Kanton B.

Begründet die vorübergehende Miete des Büros eine Betriebsstätte?

Das Eigentum an einer Liegenschaft ist nicht notwendige Voraussetzung. Voraussetzung für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist die Dauerhaftigkeit. Eine bloss vorübergehende Benützung genügt nicht. Es liegt damit keine Betriebsstätte vor.

- b) Die Y AG hat im Kanton C ein Büro eröffnet, das sich mit dem Marketing und der Werbung der Unternehmung, die in der ganzen Schweiz tätig ist, beschäftigen soll. Zweck der Gesellschaft ist der Verkauf von japanischen Fahrzeugen.

Handelt es sich bei diesem Büro um eine Betriebsstätte?

Als qualitativ wesentlich gilt eine Tätigkeit dann, wenn sie zum eigentlichen Geschäftsbetrieb gehört. Dabei ist nicht wesentlich, dass dieser Teil einen Gewinn abwirft. Eine Betriebsstätte kann bereits dann vorliegen, wenn sie reine Hilfsfunktionen hat, die die Tätigkeit anderer Betriebsteile unterstützen. Es darf nicht bloss eine untergeordnete Funktion haben. Dies dürfte im vorliegenden Beispiel nicht der Fall sein, so dass hier eine Betriebsstätte anzunehmen ist.

- c) Die Bauunternehmung Z AG hat ihren Sitz im Kanton D. In den umliegenden Kantonen E, F und G hat sie Zweigniederlassungen gegründet, die im Handelsregister eingetragen sind. Im Kanton E unterhält sie ein Carunternehmen, das teilweise Aufgaben des öffentlichen Verkehrs übernimmt und teilweise eigene Reisen ins Ausland anbietet.

Handelt es sich bei diesem Reisebüro um eine Betriebsstätte?

Das Vorliegen einer Betriebsstätte ist auch zu bejahen, wenn hier eine Tätigkeit ausgeübt wird, die nicht in einem direkten Zusammenhang mit der eigentlichen Tätigkeit der Bauunternehmung steht. Eine Betriebsstätte ist auch anzunehmen, wenn eine völlig andere wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird, sofern sie nicht rechtlich verselbständigt ist. Das Carunternehmen ist also eine Betriebsstätte.



7. Steuerauscheidung bei interkantonalen Unternehmungen

7.1 Allgemeines

Im interkantonalen Verhältnis gibt es häufig Unternehmungen, welche in mehreren Kantonen tätig sind. Wenn solche Unternehmungen in den Kantonen feste Geschäftseinrichtungen unterhalten, begründen sie hier eine Steuerpflicht. Der Unternehmensgewinn und das Unternehmenskapital sind zwischen diesen Kantonen aufzuteilen. Als interkantonale Unternehmungen im Sinne der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gelten nur Unternehmungen, welche ausserhalb des Kantons ihres Hauptsteuerdomizils bzw. Geschäftsorts eine oder mehrere Betriebsstätten betreiben.

7.2 Steuerauscheidung

Im interkantonalen Doppelbesteuerungsrecht werden bei interkantonalen Unternehmungen stets der Gesamtgewinn und das Gesamtkapital nach Quoten auf die Betriebsstättekantone und den Hauptsitzkanton aufgeteilt. Es dürfen somit von den beteiligten Kantonen insgesamt nicht mehr als 100 % des Gesamtgewinns und -kapitals besteuert werden.

Bei den juristischen Personen sind die Aktiven grundsätzlich zu den Buchwerten einzusetzen, wobei in der Praxis oft auch die Gewinnsteuerwerte (= Buchwerte plus steuerlich nicht anerkannte Abschreibungen) berücksichtigt werden.

Der steuerbare Gesamtgewinn und das steuerbare Gesamtkapital werden von jedem Kanton nach seinem kantonalen Recht ermittelt. Von den ermittelten Beträgen darf jeder Kanton die ihm zustehende Quote zum Satz des Gesamtgewinns bzw. -kapitals besteuern.

Beispiel:

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und Betriebsstätten in den Kantonen B und C. Die den Kantonen zustehenden Quoten betragen: 50 % (Kanton A), 30 % (Kanton B) und 20 % (Kanton C).

Bei der Ermittlung des steuerbaren Gesamtgewinns bestehen aufgrund der unterschiedlichen kantonalen Bestimmungen Differenzen, so dass der Kanton A einen steuerbaren Gesamtgewinn von CHF 300'000 ermittelt, der Kanton B und der Kanton C dagegen einen Gesamtgewinn von CHF 240'000.

Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

Der Kanton A kann 50 % vom Gewinn von CHF 300'000, d.h. CHF 150'000 besteuern, der Kanton B besteuert CHF 72'000 und der Kanton C CHF 48'000. Der satzbestimmende Gewinn für den Kanton A beträgt CHF 300'000, für die Kantone B und C dagegen CHF 240'000.

7.3 Kapitalausscheidung

7.3.1 Grundsatz

Das Kapital ist im Verhältnis der Aktiven der Betriebsstätten aufzuteilen. In der Praxis sind für die Berechnung des Verteilerschlüssels die Buch- bzw. Gewinnsteuerwerte massgebend.

Auch der Hauptsitz wird als Betriebsstätte behandelt.

7.3.2 Direkte Methode

Die Zuteilung der Aktiven erfolgt gemäss den Betriebsstättebuchhaltungen.

7.3.3 Indirekte Methode

Die Rechtsprechung unterscheidet grundsätzlich drei Kategorien von Aktiven:

- Aktiven, die unmittelbar den einzelnen Betriebsstätten dienen (lokalisierte Aktiven)
 - Liegenschaften
 - Mobilien
 - Maschinen/Einrichtungen
 - Warenlager/Rohstoffe/Fabrikate



- Aktiven, die nur dem Sitz dienen (Aktiven des Sitzes)
 - Beteiligungen
 - Darlehen an Tochtergesellschaften
- Aktiven, die dem ganzen Betrieb dienen (mobile Konti)
 - Kassa
 - Debitoren
 - Wertschriften
 - Bank/Post

7.3.4 Zuteilung der mobilen Konti

Die mobilen Konti werden je nach Unternehmungsart verschieden zugeteilt:

- nach Lage der lokalisierten Aktiven (Fabrikationsbetriebe)
- nach freiem Ermessen (gemischte Fabrikations- und Handelsbetriebe)
- dem Hauptsitz (Handelsunternehmungen)

7.4 Gewinnausscheidung

7.4.1 Allgemeine Grundsätze

Grundsätzlich wird der Gesamtgewinn nach der Bedeutung, welche den einzelnen Betriebsstätten zukommt, aufgeteilt. Dies kann entweder aufgrund der Buchhaltungsergebnisse oder aufgrund von Hilfsfaktoren erfolgen.

Nach der direkten Methode wird der Gesamtgewinn nur auf jene Betriebsstätten aufgeteilt, welche gemäss getrennter Buchhaltung mit Gewinn abschliessen, und zwar im Verhältnis der ausgewiesenen Gewinne dieser Betriebsstätten.

Bei der indirekten Methode kommen je nach Unternehmensart unterschiedliche Hilfsfaktoren zur Anwendung (Umsatz oder Erwerbsfaktoren). Bei bestimmten Unternehmungen können auch andere Hilfsfaktoren angewendet werden, welche der Bedeutung der Betriebsstätte besser Rechnung tragen.

7.4.2 Präzipium (Vorausanteil)

Die Quotenermittlung kann vielfach zu Ergebnissen führen, die die Tätigkeit der Verwaltung und der Zentralleitung nicht genügend berücksichtigt. In diesen Fällen ist durch Zurechnung eines Vorausanteils am Gewinn an den Hauptsitz Rechnung zu tragen. Es handelt sich dabei um einen «Korrekturfaktor». Bei dieser Zuweisung handelt es sich immer um eine Ermessensfrage.

In der Praxis wird vorwiegend bei den Handelsunternehmungen ein Vorausanteil zwischen 10 % und 20 % festgelegt. Bei einem Gesamtverlust erfolgt kein Vorausanteil am Verlust.

Beispiel:

Die Z AG ist eine Handelsunternehmung mit Sitz im Kanton A und Betriebsstätten in den Kantonen B und C. Dem Sitzkanton ist ein Vorausanteil von 20 % zu gewähren.

Erfolgsrechnung der Z AG			
Warenaufwand	6'400'000	Warenertrag Kanton A	5'400'000
Personalaufwand	3'800'000	Warenertrag Kanton B	4'300'000
Abschreibungen	450'000	Warenertrag Kanton C	2'800'000
Sonstiger Betriebsaufwand	1'600'000	Neutraler Ertrag	230'000
Reingewinn	480'000		
	12'730'000		12'730'000



Wie ist die Steuerauscheidung vorzunehmen?

	Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Ergebnisse	480'000			
Vorausanteil 20 %	96'000	96'000		
Nach Umsatz zu verteilen:	384'000			
- Kanton A (43.2 %)		165'888		
- Kanton B (34.4 %)			132'096	
- Kanton C (22.4 %)				86'016
Total	480'000	261'888	132'096	86'016

7.5 Steuerauscheidung bei verschiedenen Unternehmungen

Unternehmensart	Methode	Kapital	Gewinn	Präzipuum
Handelsunternehmung	grundsätzlich indirekte Methode	• lokalisierte Aktiven nach deren Lage (z.B. Zentrallager am Hauptsteuerdomizil; Pflichtlager am Betriebsstätteort) • mobile Konti inkl. Beteiligungen am Hauptsitz	nach Umsatz	i.d.R. 10–20 %
Dienstleistungsunternehmung	grundsätzlich direkte Methode	• Aktiven im Verhältnis der Buchhaltungen • Vorschüsse an Filialen und gegenseitige Guthaben bedürfen einer speziellen Regelung, ebenso die internen Guthaben	Gesamtgewinn im Verhältnis der positiven Ergebnisse auf die Betriebsstätten, welche ebenfalls einen Gewinn ausweisen	grundsätzlich 10 %
Treuhandgesellschaften	direkte Methode (Kapital) und indirekte Methode (Gewinn)	• Aktiven im Verhältnis der Buchhaltung • die internen Guthaben bleiben unberücksichtigt	Gewinn indirekt nach Massgabe der Honorareinnahmen	i.d.R. 10–20 %
Freie Berufe	meistens indirekte Methode	indirekte Methode • angefangene Arbeiten sind zu lokalisieren • mobile Konti (Debitoren) an den Hauptsitz	indirekte Methode • Ausscheidung i.d.R. nach Honorareinnahmen • gelegentlich nach Lohnsumme	vom Einfluss des Hauptsitzes abhängig
Fabrikationsunternehmung	i.d.R. indirekte Methode	• lokalisierte Aktiven: nach deren Lage • mobile Konti: keine einheitliche Regelung • Beteiligungen und Vorschüsse: Hauptsitz, ausser Beteiligung dient als Betriebsvermögen der Betriebsstätte	Erwerbsfaktoren • Aktiven • Mieten mit 6 % kapitalisiert • Löhne mit 10 % kapitalisiert	grundsätzlich kein Vorausanteil (da Löhne der Verwaltung bereits berücksichtigt)

Folgende Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz befassen sich mit der Steuerauscheidung von branchenspezifischen Unternehmungen:

- KS 03 vom 18.3.1994: Interkantonale Steuerauscheidung bei Immobilien-Leasinggesellschaften (ILG)
- KS 05 vom 24.2.1995: Steuerauscheidung bei Banken
- KS 10 vom 11.3.1999: Interkantonale Steuerauscheidung «DIE POST»



- KS 21 vom 28.11.2001: Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehreren Steuerhoheiten
- KS 23 vom 21.11.2006: Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften
- KS 33 vom 06.09.2011: Besteuerung der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen
- KS 12 vom 27.11.2013: Steuerpflicht der Krankenkassen nach dem Krankenversicherungsgesetz (KVG)

8. Geschäftsliegenschaften im interkantonalen Verhältnis

Liegenschaften können dem Geschäft als Betriebsliegenschaft, als Kapitalanlageliegenschaft oder auch als Handelsobjekt (Umlaufvermögen) dienen. Je nachdem werden die Liegenschaften bei der Steuerauscheidung unterschiedlich behandelt.

Bei Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften ist ausserdem zu unterscheiden, ob sie im Liegenschaftskanton auch eine Betriebsstätte haben oder nicht.

8.1 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften aber ohne Betriebsstätte

Es handelt sich hier um Unternehmungen, die ausserhalb des Sitzkantons Liegenschaften (Kapitalanlageliegenschaften) haben, aber keine Betriebsstätten.

8.1.1 Ausscheidung für das Kapital

Die Aktiven werden objektmässig nach deren Lage aufgeteilt, d.h. die Liegenschaften werden dem Belegenheitskanton, die beweglichen Aktiven dem Hauptsteuerdomizil zugewiesen.

Die Schulden werden proportional, d.h. im Verhältnis der Aktiven aufgeteilt. Dazu gehören auch die geschäftsmässig begründeten Rückstellungen.

8.1.2 Ertrag bzw. Gewinn

Den Liegenschaftskantonen sind die Bruttoerträge objektmässig zuzuteilen.

Die zurechenbaren Gewinnungskosten sind ebenfalls objektmässig zuzuteilen. Dazu gehören: Unterhalts-, Betriebs- und Verwaltungskosten und die Abschreibungen. Abgrenzungsprobleme ergeben sich bei der Ausscheidung der Verwaltungskosten bei mehreren Liegenschaften. Es ist anzuraten, dass die Verwaltungskosten im Verhältnis der Bruttoerträge aus Liegenschaften verteilt werden. Wird die Verwaltung nicht durch Dritte vorgenommen, rechtfertigt sich ein Verwaltungskostenabzug von 5 % des Bruttoertrags.

Die Schuldzinsen sind proportional im Verhältnis der Aktiven zu verlegen.

8.2 Unternehmungen mit ausserkantonalen Liegenschaften und mit Betriebsstätte

Da an dieser Stelle die gewerbsmässigen Liegenschaftshändler ausgeklammert werden, stellen die hier behandelten Liegenschaften entweder Betriebsliegenschaften oder Kapitalanlageliegenschaften dar.

Die Bundesgerichtspraxis behandelt Kapitalanlageliegenschaften im Sitzkanton und solche ausserhalb des Sitzkantons (z.B. in reinen Liegenschaftskantonen oder in Betriebsstättekantonen) unterschiedlich. Die Liegenschaften interkantonaler Unternehmungen werden dabei folgendermassen gegliedert:

- Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons
→ Objektmässige Ausscheidung (mit proportionaler Schulden- und Schuldzinsenverlegung).
- Betriebsliegenschaften sowie im Sitzkanton gelegene Kapitalanlageliegenschaften
→ Quotenmässige Ausscheidung.

Für die Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons ist somit zunächst der Reinertrag dieser Kapitalanlageliegenschaften aus dem Gesamtgewinn auszuschneiden und objektmässig (unter Vorbehalt der proportionalen Schulden- und Schuldzinsenverlegung) den entsprechenden Kantonen zuzuweisen. Der restliche Gewinn ist nach dem für die betreffende Unternehmungsart massgebenden Schlüssel auf den Sitzkanton und die Betriebsstättekantone aufzuteilen.



8.3 Übersicht

	Unternehmungen ohne Betriebstät- ten	Interkantonale Unternehmungen	
		Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons	Betriebsliegenschaften so- wie Kapitalanlageliegen- schaften im Sitzkanton
Vermögensertrag:			
Bruttoertrag	objektmässig	objektmässig	in Quoten
Unterhalt, Verwaltung, Betrieb	objektmässig	objektmässig	in Quoten
Abschreibungen	objektmässig	objektmässig	in Quoten
Schuldzinsen	proportional (nach Aktiven)	proportional (nach Aktiven)	in Quoten

	Unternehmungen ohne Betriebstät- ten	Interkantonale Unternehmungen	
		Kapitalanlageliegenschaften ausserhalb des Sitzkantons	Betriebsliegenschaften so- wie Kapitalanlageliegen- schaften im Sitzkanton
Liegenschaftsgewinn:			
Wertzuwachs	objektmässig	objektmässig	objektmässig
Buchgewinn	objektmässig	objektmässig	in Quoten
Aufwendungen	objektmässig	objektmässig	objektmässig

9. Interkantonale Steuerausscheidung von Gesellschaften, welche die in STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen

Diese Regelungen sind im Kreisschreiben 34 der SSK vom 15. Januar 2020 festgehalten.

9.1 Allgemeine Grundsätze

Die interkantonale Steuerausscheidung ist immer aus Sicht eines bestimmten Kantons und dessen gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen.

Der auf die Kantone zu verteilende Gesamtgewinn ist von jedem Kanton auf der Basis seiner gesetzlichen Bestimmungen so festzulegen, wie wenn die gesamte Geschäftstätigkeit nur in seinem Kanton stattfinden würde.

Ist die Summe der auf die Kantone verteilten Gewinne höher als der aus Sicht des Veranlagungskantons steuerbare Gewinn, liegt eine verfassungswidrige interkantonale Doppelbesteuerung vor.

9.2 Spezifische Grundsätze

Die Steuerausscheidung ist in drei Stufen vorzunehmen:

1. Gewinnausscheidung vor Anwendung der STAF-Ermässigungen
 - 1.1 Gewinnbestimmung nach den handelsrechtlichen Abschlüssen;
 - 1.2 Allfällige steuerliche Korrekturen inklusive Abschreibungen auf beim Zuzug aufgedeckten stillen Reserven (Ar. 61a DBG und 24c StHG);
 - 1.3 Verrechnung der Verlustvorträge;
 - 1.4 Erstellung der ersten Stufe der interkantonalen Steuerausscheidung.
2. Gewinnausscheidung nach STAF-Ermässigungen und vor Berechnung der Entlastungsbegrenzung
 - 2.1 Bestimmung der STAF-Ermässigungen:



2.1.1 Abzug für Patente und vergleichbare Rechte;

2.1.2 Zusätzlicher Abzug für Forschung und Entwicklung;

2.1.3 Abzug für Eigenfinanzierung;

2.1.4 Abschreibung auf beim Übergang zur ordentlichen Besteuerung aufgedeckten stillen Reserven einer Statusgesellschaft nach dem alten Art. 28 Abs. 2 bis 4 StHG.

2.2 Interkantonale Ausscheidung der STAF-Ermässigungen.

3. Ausscheidung der Entlastungsbegrenzung

3.1 Festlegung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG auf dem Gesamtgewinn der Unternehmung;

3.2 Interkantonale Ausscheidung der Entlastungsbegrenzung nach Art. 25b StHG.

Zum Veranlagungs- und Meldeverfahren zwischen den Kantonen von Ausscheidungen mit STAF-Ermässigungen vgl. nachfolgend Ziffer 10.3.

9.3 Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis

Dieses Thema wird in 59 Nr. 1 Ziffer 4 behandelt.

10. Veranlagungsverfahren für die direkten Steuern im interkantonalen Verhältnis

10.1 Änderung des Steuermotivs von juristischen Personen

Gemäss Art. 22 Abs. 1 StHG ist bei einer Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung im Laufe eines Steuerjahrs von einem Kanton in einen anderen die juristische Person in beiden Kantonen für das ganze Steuerjahr steuerpflichtig. Der Gesamtgewinn der Periode wird auf die beiden Kantone aufgeteilt. In der Regel werden die steuerbaren Elemente im Verhältnis zur Dauer des in jedem betroffenen Kanton tatsächlich begründeten Sitzes zugeteilt. Ebenso werden bei einer Änderung der Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit der Gewinn und das Kapital zwischen den beteiligten Kantonen aufgeteilt.

Das Kreisschreiben 17 der SSK vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung für juristische Personen im Postnumerandosystem behandelt mehrere Anwendungsfälle zu Art. 22 Abs. 3 StHG bei Änderungen der Steuerpflicht im Laufe des Steuerjahrs betreffend der Spezial- oder Nebensteuerdomizile.

Beispiel:

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und eine Betriebsstätte im Kanton B. Am 1. April des Jahres n eröffnet sie im Kanton C eine Betriebsstätte. Am Ende des Steuerjahrs n verteilen sich die Aktiven auf die Kantone A, B und C zu 45 %, 35 % und 20 %. Das steuerbare Kapital beträgt CHF 420'000. Aus der Erfolgsrechnung resultiert ein Unternehmensgewinn von CHF 125'000. Nach der Zuweisung eines Vorausanteils von 20 % zu Gunsten des Sitzkantons wird der Gewinn nach dem erzielten Umsatz aufgeteilt. Für das Geschäftsjahr n verteilen sich die Umsätze auf die Kantone A, B und C zu 60 %, 30 % und 10 %.

Wie sieht die interkantonale Steuerauscheidung dieser Gesellschaft aus?

Für den Sitzkanton und die Betriebsstättekantone ist das Kapital am Ende des Steuerjahrs massgebend. Die Eröffnung einer Betriebsstätte verlangt keine Erstellung einer Zwischenbilanz. Die Steuerpflicht gilt im Sitzkanton und in den Betriebsstättekantonen während des ganzen Steuerjahrs. Allerdings ist der reduzierten Dauer der steuerlichen Anknüpfung im neuen Betriebsstättekanton entsprechend Rechnung zu tragen. Für die Besteuerung des Kapitals erfolgt demnach eine Korrektur zu Gunsten des Sitzkantons.

Aufteilung des Kapitals:

	Total	A	B	C
Steuerbares Kapital am 31.12.	420'000			



Quotenmässige Ausscheidung aufgrund der Lage der Aktiven (45 %/35 %/20 %)		189'000	147'000	84'000
Korrektur im Kanton C wegen der Eröffnung der Betriebsstätte: (84'000 / 360 x 90) zu Gunsten von A		21'000		- 21'000
Steuerbares Kapital	420'000	210'000	147'000	63'000

Aufteilung des Gewinns:

	Total	A	B	C
Unternehmensgewinn	125'000			
Zuweisung eines Vorausanteils von 20 %	25'000	25'000		
Zu verteilender Gewinn	100'000			
Quotenmässige Ausscheidung aufgrund des Umsatzes (60 %/30 %/10 %)		60'000	30'000	10'000
Steuerbarer Gewinn	125'000	85'000	30'000	10'000

10.2 Verlustvortrag im interkantonalen Verhältnis

Dieses Thema wird in Kreisschreiben SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003, Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 und in 57 Nr. 1 Ziffer 5 behandelt.

10.3 Veranlagungs- und Meldeverfahren zwischen den Kantonen bei Ausscheidungen mit STAF-Ermässigungen nach Kreisschreiben SSK Nr. 34

Bei der Erstellung der interkantonalen Ausscheidung mit STAF-Ermässigungen muss der Leaderkanton den anderen Kantonen mindestens die folgenden Angaben übermitteln:

1. Die interkantonale Gewinnausscheidung vor Anwendung der STAF-Ermässigungen;
2. Wenn ein Kanton selber die STAF-Ermässigungen anwendet, die Grundlagen, welche zur Berechnung der STAF-Ermässigungen dienen, das heisst:
 - 2.1 Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Boxengewinn);
 - 2.2 Der Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte in der Schweiz entstanden ist;
 - 2.3 Die am Ende der Besteuerung nach dem alten Artikel 28 Abs. 2 bis 4 StHG bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwertes.

11. Interkommunale Steuerauscheidung

Die Steuerauscheidung zwischen den Baselbieter Gemeinden ist in § 31 DStG geregelt. Grundsätzlich wird die Ausscheidung gleich vorgenommen wie zwischen den Kantonen. Es gelten aber folgende Besonderheiten:

Ertrags- und Kapitalbestandteile juristischer Personen, die gemäss den interkantonalen Zuteilungsregeln nicht in der Sitzgemeinde zu versteuern sind, sind gleichwohl dieser zuzurechnen, wenn der Anteil der anderen Gemeinde am steuerbaren Ertrag weniger als CHF 20'000 oder am steuerbaren Kapital weniger als CHF 200'000 ausmacht.

Im Einverständnis mit der steuerpflichtigen Person können die Gemeinden im Einzelfall eine abweichende Steuerteilung vereinbaren. Bei Meinungsverschiedenheiten zwischen den Gemeinden über die Steuerauscheidung entscheidet die kantonale Steuerverwaltung. Eine Gemeinde kann den Entscheid der kantonalen Steuerverwaltung erst verlangen, wenn aktenmässig feststeht, dass beide Gemeinden auf ihrem Standpunkt beharren und dadurch eine Doppelbesteuerung entstünde. Der Entscheid der Steuerverwaltung kann sowohl von den beteiligten Gemeinden als auch vom Steuerpflichtigen an das Steuergericht und an das Kantonsgericht weitergezogen werden (§ 187 Abs. 2 StG).



Die steuerpflichtige Person kann sich innert 30 Tagen nach der Zustellung der Steuerrechnung durch die später veranlagende Gemeinde bei der kantonalen Steuerverwaltung beschweren, sofern eine tatsächliche Doppelbesteuerung vorliegt.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS SSK Nr.34 vom 15. Januar 2020 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung von Gesellschaften, welche die in STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen, KS 34 SSK
- KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 betreffend die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten, KS 27 SSK
- KS SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003 betreffend die Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung, KS 24 SSK
- KS SSK Nr. 19 vom 31. August 2001 betreffend die Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition, KS 19 SSK
- KS SSK Nr. 17 vom 27. November 2001 betreffend die interkantonale Steuerauscheidung für juristische Personen im Postnumerandosystem, KS 17 SSK



10 Nr. 1 Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften

1. Einleitung

Gem^a ss Ä 7 Abs. 1 StG werden in der Regel Verm^o gensmassen und Personengemeinschaften ohne juristische Pers^o nlichkeit nicht als solche besteuert, sondern es werden Eink^u nfte und Verm^o gen den einzelnen Teilhabern zugerechnet. Eine analoge Bestimmung enth^a lt Art. 10 Abs. 1 DBG bez^u glich der direkten Bundessteuer.

Der Begriff der Personengemeinschaften ist weit und umfasst sowohl Rechtsgemeinschaften, Erbengemeinschaften als auch Personengesellschaften (vgl. auch Simonek/Nefzger/Wenk, Kommentar zum Steuerge-
setz des Kantons Basel-Landschaft, Ä 7 N 1). An dieser Stelle wird ausschliesslich die Besteuerung der Per-
sonengesellschaften bzw. deren Anteilsinhaber behandelt. F^u r die Besteuerung von Rechtsgemeinschaften,
Erbengemeinschaften usw. sowie von kollektiven Anlagefonds (vgl. [7 Nr. 1](#) und [24 Nr. 6](#)).

Unter die Personengesellschaften im Sinne der erw^a hnten Bestimmungen fallen prim^a r die Personengesell-
schaften des Schweizerischen Obligationenrechts.

2. Personengesellschaften des Schweizerischen Obligationenrechts

2.1 Personengesellschaftstypen

Das Schweizerische Zivilrecht kennt nur die im OR aufgef^u hrten Rechtsformen von Personengesellschaften,
gem^a ss dem Grundsatz der Typenfixierung und Typengebundenheit. Nach den Bestimmungen der Art. 530
bis 619 OR sind dies die einfache Gesellschaft, die Kollektivgesellschaft und die Kommanditgesellschaft. Die
beiden letztgenannten stehen unter dem Titel Handelsgesellschaften. Die einfache Gesellschaft ist eine ver-
tragliche Vereinigung von zwei oder mehr Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit ge-
meinsamen Mitteln (Art. 530 OR). Der Zweck kann gewerblich oder ideell sein. Die einfache Gesellschaft gilt
auch als Auffangtatbestand f^u r Personenvereinigungen. Soweit nicht alle gesetzlichen Merkmale einer ande-
ren Organisationsform erf^u llt sind, gelangen die Bestimmungen ^u ber die einfache Gesellschaft zur Anwen-
dung.

2.2 Einfache Gesellschaft

2.2.1 Allgemeines

Die einfache Gesellschaft tr^a gt keine Firma und kann mangels eines kaufm^a nnischen Gewerbes nicht ins
Handelsregister eingetragen werden. Sie unterscheidet sich von den Handelsgesellschaften Kollektiv- und
Kommanditgesellschaft namentlich durch das Fehlen eines kaufm^a nnischen Gewerbes im Sinne von Art.
934 ff. OR. Damit kommt diese Organisationsform auch f^u r alle Kleingewerbe in Frage, die nicht als Han-
dels- Fabrikations- oder sonstiges nach kaufm^a nnischer Art gef^u hrtes Gewerbe entsprechend der Art. 934
OR und 52 ff. HRegV gelten. Nicht unter die Art. 934 ff. OR fallen auch die sogenannten Freiberufe, zumin-
dest, solange nicht die kaufm^a nnische Zusammenf^u hrung von Produktionsmitteln dominiert (vgl. CHK-P.
Jung, Art. 530 N 17). Eine Ausnahme bez^u glich Betriebs einer kaufm^a nnischen Gesellschaft bilden Gemein-
schaften, an denen eine juristische Person beteiligt ist wie z.B. Konsortien, Arbeitsgemeinschaften u. dgl.
Die Mitglieder der einfachen Gesellschaft bilden grunds^a tzlich eine Gemeinschaft zur gesamten Hand. Aller-
dings kann die einfache Gesellschaft auch als Bruchteilsgemeinschaft ausgestaltet werden.

2.2.2 Verh^a ltnis der Gesellschafter

Die einfache Gesellschaft entsteht durch Vertrag, f^u r den es von Gesetzes wegen keiner bestimmten
Rechtsform bedarf. Betr^a ge und Einlagen der Gesellschafter werden nach Massgabe des Gesellschaftsver-
trages oder des dispositiven Gesetzesrechts geleistet. Die Einbringung von Sachen kann zu Eigentum, zum
Gebrauch - entgeltlich oder unentgeltlich oder dem Werte nach erfolgen. Im letzteren Fall wird die Gesell-
schaft bloss wirtschaftlich Eigent^u merin bzw. Rechtstr^a gerin, nicht jedoch zivilrechtlich. Die Beteiligung am
Gewinn oder Verlust erfolgt nach Vertrag oder nach dispositiven Gesetzesrecht, welches eine Teilung nach
K^o pfen vorsieht (Art. 533 OR).



2.2.3 Haftung

Bei einfachen Gesellschaften haften die Gesellschafter für Gesellschaftsschulden unbeschränkt, solidarisch.

2.2.4 Gesellschafterwechsel

Der Austritt eines Gesellschafters führt zur Auflösung/Liquidation der Gesellschaft, wenn nicht deren Fortsetzung im Vertrag oder durch nachträglich einstimmigen Beschluss erfolgt. Die Aufnahme neuer Gesellschafter bedarf der Zustimmung aller bisherigen (Art. 542 OR). Die gesellschaftsrechtlich wirksame Übertragung eines Anteils kann als Kombination aus Austritt und Neuaufnahme gestaltet werden. Möglich ist aber auch eine Übertragung *in actu* mittels Vertragsübernahme: gestützt auf ein Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag; Schenkungsvertrag) wird die Gesellschafterstellung durch Übertragungsvereinbarung, dem alle Gesellschafter zustimmen, übertragen (vgl. CHK-P. Jung Art. 542 N 7; zur Übertragung von Todes wegen: vgl. Jung a.a.O.).

2.2.5 Auflösung und Liquidation

Mit Eintritt des Auflösungsgrundes tritt die Gesellschaft ins Liquidationsstadium.

- Erfüllung, Beendigung von Rechtsverhältnissen mit Dritten, d.h. Fertigstellung angefangener Arbeiten, Aufträge, Bezahlen von Schulden und Inkasso von Forderungen, Veräusserung von Gütern, sogenannte äussere Liquidation.
- Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern, Erfüllung gegenseitiger Ansprüche und Verteilung des Liquidationserlöses. Grundsätzlich besteht diese Liquidationsregelung - Versilberung und Verteilung des Liquidationsergebnisses an die Gesellschafter - in Bezug auf die von einem Gesellschafter zu Eigentum (*quoad dominium*) eingebrachten Güter. Bei anderen Einbringungsformen - Eigentumsverschaffung mit Herausnahmerecht (*quoad sortem*) oder zur Nutzung (*quoad usum*) - nimmt hingegen der betreffende Gesellschafter die Güter wieder zurück. Hat der einbringende Gesellschafter keinen dinglichen Herausgabeanspruch (dies betrifft die Einbringung *quoad dominium*), hat er lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch auf Ersatz desjenigen Wertes, der bei Einbringung bestand. Diese Regeln sind allesamt dispositiv: einerseits kann vertraglich bezüglich Ersatzleistung etwas anderes vereinbart sein, andererseits kann mit Einwilligung aller Gesellschafter auch eine **Naturalteilung** vorgenommen werden.

2.3 Kollektiv- und Kommanditgesellschaft

2.3.1 Allgemeines

Unter dem Titel Handelsgesellschaften regelt das OR die Organisationsformen der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft. Bei diesen beiden Gesellschaften handelt es sich um eine Vereinigung von zwei oder mehr Personen zum Zwecke des Betriebes eines kaufmännischen Unternehmens. Die Kollektivgesellschaft und die Kommanditgesellschaft sind in den Art. 552 ff. bzw. 594 ff. geregelt. Für die Kommanditgesellschaft kommen die Regeln über die Kollektivgesellschaft zur Anwendung, soweit keine besonderen Bestimmungen - die namentlich die Rechte und Pflichten des Kommanditars betreffen - zur Anwendung (vgl. Art. 598 Abs. 2 OR). Die Kommanditgesellschaft ist im Vergleich zur Kollektivgesellschaft dadurch gekennzeichnet, dass sie zwei Kategorien von Gesellschaftern hat, nämlich die unbeschränkt haftenden (Komplementäre) und die beschränkt haftenden (Kommanditäre). Demgegenüber sind die Gesellschafter einer Kollektivgesellschaft unbeschränkt haftend.

2.3.2 Rechts- und Handlungsfähigkeit

Die Handelsgesellschaften haben keine Rechtspersönlichkeit, sind jedoch im Rechtsverkehr unter eigener Firma auftretend und handelnd (kann im eigenen Namen Verpflichtungen eingehen, Rechte erwerben, Klagen erheben, verklagt werden usw.). Gesellschaftsvermögen ist Sondervermögen: Rechtsträgerschaft sind die Gesellschafter zur gesamten Hand. Sie bilden notwendigerweise eine Gemeinschaft zur gesamten Hand.



2.3.3 Einlagen der Gesellschafter

Für die Einbringung von Gütern und Rechten in die Gesellschaft bestehen damit folgende Möglichkeiten:

- Zu Eigentum, wobei die Gesellschafter eine Gemeinschaft zu gesamter Hand bilden. Denkbar ist jedoch, dass alle Gesellschafter parallel eine Miteigentumsgemeinschaft bilden können, welche dann der Gesellschaft die im Miteigentum stehenden Sachen und Rechte zur Verfügung stellt.
- Einbringung von Gütern zur Nutzung - Gebrauchsüberlassung oder Vermietung/Verpachtung.

Steuerrechtlich ist die Art der Einbringung von Bedeutung für die Zuordnung zum Privat- oder Geschäftsvermögen. In der Regel - Ausnahmen sind aber je nach den konkreten Umständen im Einzelfall denkbar - bilden Sachen oder Rechte, die ein Gesellschafter gegen Entgelt zum Gebrauch oder zur Nutzung überlässt, Teil von dessen Privatvermögen.

Die Gesellschafter haben die Beiträge zu leisten, zu denen sie nach Vertrag oder Statuten verpflichtet sind.

2.3.4 Gewinnbeteiligung und Honorare

Die Gewinnbeteiligung richtet sich nach Vertrag und in Ermangelung einer solchen Regelung nach dispositivem Gesetzesrecht, das eine Verteilung nach Köpfen vorsieht (Art. 533 OR). Im Weiteren sieht dieses vor, dass auf dem Kapitalanteil Zinsen von 4 % gutgeschrieben werden, wobei wiederum eine abweichende Vereinbarung getroffen werden kann (OR 558 Abs. 2, letzter Satz). Ein vertraglich festgesetztes Honorar für Arbeitsleistungen wird in der kaufmännischen Erfolgsrechnung als Aufwand behandelt.

2.3.5 Kaufmännische Buchführung

Kaufmännische Handelsgesellschaften unterliegen der kaufmännischen Buchführungspflicht gemäss den Art. 957 ff. OR. Seit dem 1. Januar 2013 sind die revidierten Rechnungslegungsregeln in Kraft. Personengesellschaften mit einem jährlichen Umsatz von unter CHF 500'000 pro Jahr können dabei von der Möglichkeit zur erleichterten oder vereinfachten Buchführung (Milchbüchleinrechnung) Gebrauch machen. Für Handelsgesellschaften bestehen im Weiteren noch Bestimmungen über die Pflicht zur Buchführung für das interne Verhältnis nach Art. 558 OR. Für die Ermittlung der Gewinnanteile jedes Mitgliedes ist eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung zu führen. Dies gilt auch für Nichtkaufmännische Kollektivgesellschaften (CHK-M. Petrin, Art. 558 N 2). Diese Buchführungspflichten können u.U. weiter gehen als die erwähnte Milchbüchleinrechnung der vereinfachten kaufmännischen Buchführung und daher für die steuerliche Ermittlung der Gewinn- und Kapitalanteile der einzelnen Gesellschafter massgeblich sein. Gewinnanteile dürfen nur bezogen werden, soweit Verluste, die zur Verminderung der Kapitalanteile gemessen am Kapitalanteil vor Verlusteintritt wieder ausgeglichen worden sind (Art. 560 Abs. 1 OR). Zinsen und Tätigkeitsentgelte dürfen demgegenüber auch ausbezahlt werden, wenn Verluste entstehen. Eine Einschränkung für Zinsen besteht bei Kommanditären (Art. 611 OR).

Beispiel:

A + B haben eine Kollektivgesellschaft und deren Kapital beträgt per Beginn des Geschäftsjahres je CHF 25'000. Die Gesellschaft erleidet einen Verlust von CHF 40'000, die Verminderung der Kapitalanteile beträgt je CHF. 20'000. Im Folgejahr erzielt die Gesellschaft einen Gewinn von CHF 50'000. Den Gesellschaftern dürfen entsprechend OR 560 Abs. 1 in diesem gewinnführenden Jahr nur je CHF 5'000 ausbezahlt werden.

2.3.6 Haftung

Für Gesellschaftsschulden von Kollektivgesellschaften haften die Gesellschafter persönlich und solidarisch (Art. 568 OR), jedoch haftet primär das Gesellschaftsvermögen. Ein Zugriff auf das übrige private Vermögen des Gesellschafters ist nur möglich, wenn er oder die Gesellschaft in Konkurs fällt oder letztere erfolglos betrieben wurde. Für Steuerschulden wird nicht zwischen den Sphären des Gesellschafts- und des Gesellschaftervermögens unterschieden, jedoch bestehen besondere Bestimmungen über die Mithaftung von Gesellschaftern für Steuerschulden, soweit sie auf die Steuerfaktoren der Gesellschaft entfallen (Ä 14 lit. h StG; Art. 13 Abs. 3 Bst. b DBG). Bezüglich der Haftung für Gesellschaftsschulden ist die Rechtslage bei Kommanditgesellschaften anders: Die Kommanditäre haften grundsätzlich nur mit der Kommanditsumme (Art. 608 OR; Ausnahmen siehe Art. 605-607 OR).



2.3.7 Gesellschafterwechsel

Der Austritt eines Gesellschafters bildet wie bei der einfachen Gesellschaft einen Auflösungsgrund. Jedoch kann im Gesellschaftsvertrag oder später die Fortsetzung vereinbart sein (Art. 576 OR). Die Fortsetzung muss vor Eintritt eines Auflösungsgrundes bzw. - gemäss Lehrmeinung - vor Beendigung der Liquidation vereinbart sein (vgl. BSK-OR II Staehelin, Art. 576 N 3). Mit dem Austritt eines Gesellschafters wächst dessen Anteil an Aktiven und Passiven bei den übrigen Gesellschaftern an.

Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann derjenige, der keine Veranlassung zur Auflösung gegeben hatte, unter den gleichen Voraussetzungen das Geschäft fortsetzen und dem andern Gesellschafter seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen ausrichten (OR 579 Abs. 1).

2.3.8 Auflösung und Liquidation

Mit Eintritt des Auflösungsgrundes tritt die Gesellschaft ins Liquidationsstadium. Die materielle Liquidation erfolgt nach den Bestimmungen über die einfache Gesellschaft, ergänzt um die besonderen Bestimmungen für Handelsgesellschaften. Die besonderen Bestimmungen betreffen die Einsetzung von Liquidatoren und die Erstellung von Bilanzen im Liquidationsstadium, namentlich Eröffnungs- und Schlussbilanz (OR 587) sowie Verteilung des Liquidationserlöses.

3. Steuerrechtliche Behandlung von Personengesellschaften

3.1 Schweizerische Personengesellschaften

Die erwähnten Bestimmungen aus den Steuergesetzen von Kanton und Bund statuieren den das Recht der direkten Steuern in der Schweiz prägenden **Grundsatz der transparenten Besteuerung** des Gewinns und Kapitals von Personengesellschaften. Als Personengesellschaften des Schweizerischen Rechts gelten namentlich die einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR); die Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR) und die Kommanditgesellschaft (Art. 594 OR).

Demgegenüber werden gewisse Personengesellschaften in anderen Staaten steuerlich als intransparent Unternehmen und damit wie eine juristische Person behandelt. Dies führt bei internationalen Sachverhalten zu besonderen Frage- und Problemstellungen, so zum Beispiel für ausländische Teilhaber an schweizerischen Personengesellschaften oder für inländische Teilhaber an Personengesellschaften des ausländischen Rechts.

3.2 Ausländische Personengesellschaften und -gesamtheiten

Andererseits bestimmen Art. 52 Abs. 3 StG und Art. 49 Abs. 3 DBG, dass ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit den inländischen juristischen Personen gleichgestellt werden, denen sie rechtlich oder tatsächlich am nächsten sind. Mit Bezug auf die Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit ist Art. 49 Abs. 3 DBG in Verbindung mit Art. 11 DBG anzuwenden. Gemäss dieser Bestimmung werden ausländische Handelsgesellschaften und Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, welche aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit - also aufgrund von Betriebsstätten oder Grundeigentum - steuerpflichtig sind, nach den Bestimmungen über juristische Personen besteuert. Dementsprechend bildet also Art. 49 Abs. 3 DBG keine Grundlage für die Begründung einer subjektiven Steuerpflicht einer ausländischen Personengesamtheit ohne juristische Persönlichkeit. Analoges gilt auch für die kantonalen Steuern, auch wenn im Baselbieter Steuergesetz eine dem Art. 11 DBG entsprechende Norm fehlt. Dementsprechend können Teilhaber an ausländischen Personengesamtheiten bzw. Handelsgesellschaft ohne juristische Persönlichkeit nicht wie Anteilsinhaber an einer Kapitalgesellschaft behandelt werden. Anders verhält es sich demgegenüber bei ausländischen Gesellschaften, denen Rechtspersönlichkeit zukommt, wenn sie einer schweizerischen Kapitalgesellschaft ähnlich sind, wie z.B. eine amerikanische LLC (limited liability company, vgl. Handkommentar DBG, Art. 49 N 44; KS 5 ESTV). Ob das Persönlichkeitsrecht gegeben ist, entscheidet sich nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten wobei - entsprechend der sogenannten **Inkorporationstheorie** - für ausländische Organisationen entsprechend IPRG 154 jene Rechtsordnung massgebend ist, nach der sie errichtet wurde (sog. Anknüpfung an das Gesellschaftsstatut). Dementsprechend haben z.B. ausländische Personenhandelsgesellschaften wie die sog. Partnerships des anglo-amerikanischen Rechts, die deutsche offene Handelsgesellschaft, die französische sociétés en nom collectif usw. keine Rechtspersönlichkeit (vgl. Brülisauer/Kriesi, Internationale Personenunternehmen im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht der Schweiz, FSTR, 2007/4, S. 274).



Die Bestimmungen von Art. 11 und 49 Abs. 3 DBG sowie Ä 52 Abs. 3 StG statuieren somit in Bezug auf ausländische Personengesellschaften, Personengesamtheiten ohne Rechtspersönlichkeit mit beschränkter Steuerpflicht in der Schweiz eine besondere Art der Besteuerung und damit eine Ausnahme von der anteilsmässigen Zurechnung. Diese bezieht sich allerdings nur auf im Ausland domizilierte Teilhaber. Für schweizerische Teilhaber gilt der erwähnte Grundsatz gemäss Ä 7 Abs. 1 StG und Art. 10 Abs. 1 DBG. Allerdings wurden in der Praxis der Steuerverwaltung bislang auch die ausländischen Gesellschafter anteilig besteuert.

3.3 Besteuerung von Gewinn und Kapital von Personengesellschaften

3.3.1 Erhebung der Vermögenssteuer auf dem Vermögen der Personengesellschaft

Der Kapitalanteil jedes Gesellschafters an der Personengesellschaft unterliegt der Vermögensteuer. Im Unterschied zu den Handelsgesellschaften werden bei der **einfachen Gesellschaft** die Vermögensteile nicht in einer einzigen Nettoposition erfasst, sondern anteilig den beweglichen und unbeweglichen Gütern sowie den Passiven zugeordnet. D.h. dass Wertschriften anteilig im Wertschriftenverzeichnis, übrige bewegliche Güter des Geschäftsvermögens anteilig in den hierfür vorgesehenen Positionen und unbewegliche Güter anteilig unter den Liegenschaften aufzuführen sind. Passiven werden unter Schulden erfasst und werden bei der Ausscheidung an der proportionalen Schuldenverlegung miteinbezogen. Für die Zwecke der Vermögensteuer werden die besonderen Bewertungsvorschriften der ÄÄ 41 ff. StG zu berücksichtigen sein (vgl. [42 Nr. 1](#); [42 Nr. 2](#); [43 Nr. 1](#); [46 Nr. 1](#); [46 Nr. 2](#)).

Anders verhält es sich bei den **Handelsgesellschaften**. Hier wird der Kapitalanteil jedes Gesellschafters in einer einzigen Nettoposition d.h. inklusive den Passiven erfasst. Diese Nettoposition ist aber für die Vermögensteuer wiederum nach den erwähnten besonderen Bewertungsvorschriften zu erfassen. D.h. es kann nicht tel quel der in der Bilanz ausgewiesene Kapitalanteil, der sich aus dem Anfangskapital, erhöht um Guthaben und Einlagen und vermindert um Bezüge und Belastungen zusammensetzt, übernommen werden.

Forderungen gegen und Schulden eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft werden bei der einfachen Gesellschaft ohne weiteres dem betreffenden Gesellschafter zugerechnet und bei der Gesellschaft spiegelbildlich behandelt, d.h. wiederum anteilig den einzelnen Gesellschaftern einschliesslich des Gläubigers/Schuldners zugerechnet (alsdann mit umgekehrten Vorzeichen).

Bei Handelsgesellschaften ist bezüglich **Darlehen der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft** zu unterscheiden, ob solche Gesellschafterdarlehen als betrieblich notwendig qualifizieren oder nicht. Dieser Unterscheidung kommt Bedeutung zu für die Steuerauscheidung/Domizilzuordnung sowie für die Zuordnung zu den Sphären Privat-/Geschäftsvermögen.

3.3.2 Erhebung der Einkommenssteuer auf dem Gewinn einer Personengesellschaft

Zum steuerpflichtigen Einkommen aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft zählen sämtliche dem einzelnen Gesellschafter zufließenden Einnahmen, welche steuerlich als Einkommen qualifizieren. Bei Gesellschaften ohne Betrieb bzw. Gewinn aus Erwerbstätigkeit sind dies die Vermögenserträge, bei Handelsgesellschaften bzw. Gesellschaften mit Einkünften aus selbständiger Tätigkeit ist dies der anteilige Gewinn.

Die Erhebung der Einkommenssteuer auf dem Gewinn der Gesellschaft beim einzelnen Gesellschafter erfolgt nach Massgabe seines vereinbarten Gewinnanteils. Bei den **Handelsgesellschaften** erscheinen die vom einzelnen Gesellschafter erzielten Einkünfte in Form eines Zinses auf dem investierten Kapital, eines Tätigkeitsentgelts (Lohn) sowie eines Gewinnanteils. Unabhängig unter welcher Bezeichnung die Ausrichtung erfolgt, werden diese Einkünfte dem Zweck der Gesellschaft entsprechend gesamthaft dem Einkommen aus selbständiger Tätigkeit oder - bei reinen Vermögensverwaltungsgesellschaften mit nur passiven Einkünften - den Vermögenserträgen zugeordnet. Einkommensbesteuert wird das, was dem einzelnen Gesellschafter letztlich während der betreffenden Steuerperiode an Einkommen aus der Gesellschaft zufließt.

Bei den Einkommen aus selbständiger Tätigkeit besteht hinsichtlich der Zuordnung / Aufgliederung zu den einzelnen Arten von Erwerbseinkünften in der einkommenssteuerlichen Erfassung zwischen **einfacher Gesellschaft** und Handelsgesellschaften ein Unterschied: Bei erstgenannten werden die Einkünfte für die Veranlagung aufgegliedert in Nettoerträge aus Kapitalanlageliegenschaften, Schuldzinsen und übrigen Teil des Erwerbseinkommens (inkl. Wertschriftenerträge) erfolgt.



3.3.3 Steuerauscheidung

Bei einfachen Gesellschaften, die gewerblich tätig sind, begründen Gesch^aftsart und Betriebsstätten Nebensteuerdomizile. Bei **Handelsgesellschaften** wird am Sitz der Gesellschaft ein Nebensteuerdomizil der beteiligten Gesellschafter begründet (für ausserhalb des Sitzkantons wohnhafte Gesellschafter). Bestehen ausserhalb des Sitzkantons noch Betriebsstätten, bilden diese sekundäre Steuerdomizile. Spezialsteuerdomizile werden aufgrund von Liegenschaften begründet.

Für die Steuerauscheidung des Verm^ogens werden bei allen Gesellschaftstypen die Gesellschaftsaktiven nach deren Lage den einzelnen erw^ahnten Domizilen zugeordnet. Demgegenüber nehmen die Gesellschaftspassiven an der proportionalen Schuldenverlegung auf dem übrigen Verm^ogen der Gesellschafter nicht teil, sondern sie werden ggf. nur innerhalb der Gesellschaft auf deren Domizile verteilt: die betrieblichen quotale nach Allokation der Aktiven; jene von Kapitalanlageliegenschaften objektiv nach Verknüpfung mit dem Belegenheitsort. Im Bereich des übrigen Verm^ogens des Teilhabers werden die Schulden proportional nach Lage der Aktiven verlegt.

Bei der Einkommensauscheidung verhält es sich analog: Die Gewinne einer Personengesellschaft werden auf deren aufgrund von Gesch^aftsart, Betriebsstätte oder Liegenschaft begründeten Nebensteuerdomizile verteilt. Eine Aufteilung zwischen Gesch^aftsart und Betriebsstätten erfolgt direkt oder indirekt quotale. Bei Handelsgesellschaften besteht die Besonderheit, dass bei geschäftsführenden Gesellschaftern ein Tätigkeitsentgelt an das Hauptsteuerdomizil (Wohnsitz) des betreffenden Gesellschafters ausgeschieden wird. Dieses bemisst sich nicht etwa nach dem verbuchten Lohn, sondern nach eigenen steuerlichen Regeln. Im Kanton Basel-Landschaft gilt diesbezüglich die Praxis der Nordwestschweizer Kantone, wiedergegeben im Merkblatt der Steuerverwaltung $\S$ Merkblatt Tätigkeitsentgelt. Bei **Kommanditisten**, die gegen Entlohnung in der Gesellschaft mitarbeiten ist für die Frage, ob sie als Selbständige qualifizieren und damit ebenfalls den Regeln über die Zuordnung des Tätigkeitsentgelts unterstehen, darauf abzustellen, ob sie in leitender Stellung tätig sind bzw. materiell an der Geschäftsführung beteiligt sind.

Bezüglich Passivzinsen nehmen bei der **einfachen Gesellschaft** die Schuldzinsen an der proportionalen Verteilung nach Lage der Aktiven teil. Bei den **Handelsgesellschaften** wird wiederum der gesamte anteilige Gewinn als Nettogr^osse inkl. Schuldzinsen in einer einzigen Position erfasst, und die Schuldzinsenverlegung findet somit nur innerhalb der Gesellschaft statt. Zur rechnerischen Ermittlung des in dieser Position zu erfassenden anteiligen Gewinns werden allfällige, der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung belasteten Zinsen auf den Gesellschafterkapitalien oder Tätigkeitsentgelte hinzugerechnet.

3.3.4 Gesch^afts- und Privatverm^ogen

Ob die Güter von Personengesellschaften einkommenssteuerlich dem Gesch^afts- oder Privatverm^ogen zuzuordnen sind, hängt vorab vom Zweck der Gesellschaft ab und sodann von der Art der Einbringung in die Gesellschaft.

Verfolgt die Gesellschaft eine **kaufmännische** Tätigkeit bzw. eine Tätigkeit, die nach steuerrechtlichen Gesichtspunkten als selbständig qualifiziert (vgl. [24 Nr. 15](#)), hängt die Zuordnung der Gesellschaftsgüter zum Gesch^aftsverm^ogen davon ab, ob sie zu Eigentum oder unentgeltlich zur Nutzung zur Verfügung gestellt worden sind. Bei entgeltlicher Nutzungsüberlassung (z.B. Vermietung) von Gütern, die aus dem Privatverm^ogen stammten, ändert dagegen diese Zuordnung nicht. Verfolgt die Gesellschaft keine kaufmännische bzw. selbständige Tätigkeit, bildet auch das Gesellschaftsverm^ogen i.d.R. Privatverm^ogen.

3.3.5 Einzureichende Formulare und Unterlagen

Beteiligte an **einfachen Gesellschaften** haben ihrer Steuererklärung in der Regel folgende Angaben und Beilagen beizulegen.

- Hauptformular: Gewinnanteile bei den entsprechenden Einkommensarten (je nach Einkommensart sind dies Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Erträge aus unbeweglichem Verm^ogen oder Erträge aus beweglichem Verm^ogen; Passivzinsen werden je nach dem bei privaten oder geschäftlichen Schuldzinsen eingetragen. Kapitalanteile bei den entsprechenden Verm^ogensarten (bewegliches Verm^ogen, Liegenschaften oder Gesch^aftsverm^ogen) bzw. den betreffenden Passiven (geschäftliche oder private Schulden).
- Beiblatt Formular für Beteiligte an Personengemeinschaften und Verm^ogensmassen ohne juristische Persönlichkeit mit Aufstellung über gesamte und anteilige Gewinn/Erträge und Kapitalien.
- Bilanz- und Erfolgsrechnung.



Beteiligten an **Handelsgesellschaften** sind demgegenüber gehalten, den die Gesellschaft betreffenden ausgefüllten Fragebogen einzureichen (Ä 104 Abs. 3; §... in der vorgeschriebenen Form é è).

3.4 Wertschriften und Verrechnungssteuer

Wertschriften von **einfachen Gesellschaften** werden im jeweiligen Wertschriftenverzeichnis des Gesellschafters anteilig deklariert für die Zwecke der Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Vom Total der Bruttoerträge werden hernach die in der Erfolgsrechnung verbuchten und in der Position Erwerbseinkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfassten Bruttoerträge wieder subtrahiert.

Bei den **Handelsgesellschaften** werden die Wertschriften in einem separaten Verzeichnis der Gesellschaft erfasst und die Verrechnungssteuern durch die Gesellschaft selbst mittels Formular 25 zurückgefordert.

Während bei der **einfachen Gesellschaft jeder Gesellschafter** seine anteilige **Verrechnungssteuer** zurückfordert, mittels der betreffenden Angaben im Wertschriftenverzeichnis sind die **Handelsgesellschaften** bei den Verrechnungssteuern selbst rückerstattungsberechtigt, entsprechend den nachstehenden Bestimmungen:

Gemäss Art. 24 Abs. 2 VStG haben Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuern, wenn sie bei Fälligkeit den Sitz im Inland (Schweiz) hatten. Ferner können auch ausländische Handelsgesellschaften mit Betriebsstätten in der Schweiz die Rückerstattung geltend machen, soweit die betreffenden Verrechnungssteuern mit den in der Schweiz aufgrund von Betriebsstätten steuerbaren Erträgen zusammenhängen (vgl. Art. 24 Abs. 3 VStG). Wie erwähnt erfolgt die Rückerstattung unter Einreichung von Formular 25 via ESTV.

Auszug aus dem Formular 25:

Erläuterungen

- Mit **diesem Formular sind rückerstattungsberechtigt**: Bund, Kantone, Gemeinden (Art. 24 Abs. 1 VStG); AG, GmbH, Genossenschaften, Vereine mit Statuten (Art. 60ff ZGB), Stiftungen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, welche im Handelsregister eingetragen sind (Art. 24 Abs. 2 VStG); Schweiz. Betriebsstätten ausl. Unternehmungen (Art. 24 Abs. 3 VStG); kollektive Kapitalanlagen (Art. 26 VStG); ausl. Staaten und Diplomaten, intern. Organisationen und ihre Beamten mit diplomatischen Privilegien (Art. 28 VStG); Gemeinschaften der im Inland domizilierten Stockwerkeigentümer nach Art. 712a ff. ZGB, Gemeinschaftsunternehmen werkvertraglicher oder auftragsrechtlicher Natur, Investmentclubs (Art. 55–60 VStV).
- **Anspruch auf Rückerstattung** hat, wer bei Ertragsfälligkeit das uneingeschränkte Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besass (Art. 21 Abs. 1 VStG); sowie die ihm zugeflossenen verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte ordnungsgemäss als Ertrag in demjenigen Jahr verbucht, in dessen Verlauf sie fällig wurden (Art. 25 Abs. 1 VStG) und die Rückerstattung zu keiner Steuerumgehung führt (Art. 21 Abs. 2 VStG).
- **Geltendmachung**: Der Antrag kann frühestens nach Ablauf des Kalenderjahres (oder des Geschäftsjahres), in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt werden (Art. 29 Abs. 2 VStG). Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt, wenn der Antrag nicht innert **drei Jahren** nach Ablauf des **Kalenderjahres**, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird (Art. 32 Abs. 1 VStG). Für Erträge des laufenden Jahres können mittels **Formular 21** Abschlagszahlungen (Rückerstattungsanspruch mindestens CHF 4'000) beantragt werden (Art. 65 VStV).
- Beträgt der Bruttobetrag der **Dividende** erstmals CHF 50'000 und mehr, ist dem Rückerstattungsantrag auf dieser Dividende eine vollständige Kopie des **Aktienkaufvertrages** beizulegen.
- **Belege**: Dem Antrag sind Kopien der Bescheinigungen beizufügen, welche folgende Angaben enthalten müssen: Name des Empfängers; Art und Nennbetrag des Vermögenswertes, der die steuerbare Leistung abgeworfen hat; Bruttoertrag der steuerbaren Leistung, Zeitraum auf den sie sich bezieht, Fälligkeitsdatum; Betrag der abgezogenen Verrechnungssteuer; Datum der Ausstellung sowie Name und Unterschrift des Ausstellers (Art. 3 VStV). **Wir machen Sie darauf aufmerksam, dass die mit dem Antrag eingereichten Belege/Dokumente nicht mehr zurückgesendet werden.**
- **Der Ertrag in ausländischer Währung** muss in **CHF** auf den Antrag übertragen werden. Die Bescheinigung über den Steuerabzug des Finanzinstitutes (Ziff. 5) muss den Bruttoertrag in beiden Währungen sowie den Umrechnungskurs enthalten, der anlässlich der Ablieferung an unsere Verwaltung angewendet wurde (Art. 4 VStV).

3.5 Überblick und Checkliste Veranlagung Handelsgesellschaften

Für die Veranlagung von Handelsgesellschaften besteht angesichts der erwähnten Besonderheiten eine Übersicht / Checkliste als Arbeitsinstrument:



Veranlagung Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Prozessablauf:

- Die aus der Registratur kommenden Dossiers enthalten:
 - Den Fragebogen für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (inklusive Jahresabschluss)
 - Die Steuererklärungen aller Gesellschafter
- Trotz der transparenten Besteuerung sind die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften im Nest auch mit eigenen Personenidentifikationsnummern erfasst
- Die Dossiers der Gesellschaften werden auch in der Formularverwaltung von Nest bewirtschaftet und auf den zuständigen Mitarbeiter ausgetragen, wenn Sie zur Veranlagung in die Abteilung gegeben werden
- Gleichzeitig wird auch der aktuelle Aufenthaltsort der Steuererklärungen der einzelnen Gesellschafter im Nest nachgeführt
- Sofern sie nicht in die Revision oder zu den Nach- und Strafsteuern weiter geleitet werden, gehen die Dossiers im Anschluss an die Veranlagung vollständig mit Fragebogen und den Erklärungen der Gesellschafter in die Registratur zurück
- In der Veranlagung selbst ist es sinnvoll, zuerst den Jahresabschluss und den Fragebogen der Gesellschaft zu prüfen, den Beteiligten ihre Anteile zuzuweisen und erst danach die individuellen Steuererklärungen der Gesellschafter zu veranlagern

Besonderheiten:

Das Einkommen aus der Gesellschaft wird bei den Beteiligten wie bei den Inhabern von Einzelfirmen als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Die Anteile am Eigenkapital stellen jedoch ein Sondervermögen dar, welches für die Vermögenssteuer im Unterschied zu den Aktiven und Passiven der anderen Selbständigerwerbenden unter der Ziffer 870 als **Nettogrösse** erfasst wird.

Diese Behandlung als Sondervermögen wirkt sich, ebenso wie die anderen Spezialitäten der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, bei interkommunalen, interkantonalen oder internationalen Verhältnissen insbesondere auf die Steuerauscheidung aus:

- Das Vermögen der Gesellschaft wird unter Abzug sämtlicher Passiven dem Nebensteuerdomizil des Geschäftsorts zugewiesen. Die Schulden der **Gesellschaft** werden also nicht wie die übrigen Passiven der **einzelnen Gesellschafter** nach Lage der Aktiven verteilt. Gleichzeitig werden die Aktiven der Gesellschaft auch nicht zur Ermittlung der Quote aufgrund der Lage der Aktiven herbeigezogen, welche die Grundlage für die **proportionale** Verteilung der übrigen Passiven bildet
- Der Lohn bzw. das Tätigkeitsentgelt eines Gesellschafters wird am Wohnort besteuert, der Gewinnanteil und der Eigenkapitalzins am Geschäftsort
- Zur Ermittlung des Tätigkeitsentgelts in interkantonalen und interkommunalen Verhältnissen dient das Schema gemäss der Regelung über die Festsetzung



von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 2005, im internationalen Verhältnis werden sämtliche Einkünfte aus der Gesellschaft grundsätzlich am **Geschäftsort** besteuert. (Betriebsstättenprinzip); z.B. werden Gewinn und Kapital einer CH-Kollges mit Geschäftsort in Liestal und in Deutschland ansässigen Teilhabern in Liestal besteuert.

- Bei Kollektivgesellschaften mit einem interkantonalen oder internationalen Unternehmen (d.h. Geschäftsort und Betriebsstätten resp. Kapitalanlagelienschaften in verschiedenen Steuerhoheiten) erfolgte eine Ausscheidung zwischen Betriebsstätten und Geschäftsort nach Massgabe der Teilbuchhaltungen oder mittels Hilfsfaktoren. Nettoerträge von Kapitalanlagelienschaften werden grundsätzlich objektmässig zugewiesen.
- Der Gewinnanteil wird nach anteiligem Abzug sämtlicher Schuldzinsen der Gesellschaft ermittelt. Die Schuldzinsen von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften werden also nicht wie bei Inhabern von Einzelfirmen zusammen mit den übrigen Schuldzinsen nach Lage der Aktiven verteilt
- Ebenfalls im Gewinnanteil enthalten sein müssen die Wertschriftenerträge. Die Geschäftskonten dürfen nicht im Wertschriftenverzeichnis enthalten sein, da die Verrechnungssteuer von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften mit dem Formular 25 bei der ESTV zurück gefordert werden muss.
- **Im Kanton BL werden bei den Vermögenssteuern die Liegenschaften mit den steuerlichen Verkehrswerten erfasst und nicht mit den Buchwerten . Dementsprechend ist auch der Fragebogen ausgestaltet (Spalten für Buch und für Steuerwerte).**

Handling im Nest:

- Die Einkünfte der Kollektiv- und Kommanditgesellschaftler werden wie bei den übrigen Selbständigerwerbenden unter denselben Ziffern erfasst
- Das Anteilige Vermögen wird unter der Ziffer 870 erfasst. Dabei ist darauf zu achten, dass Geschäftsliegenschaften nicht versehentlich doppelt besteuert werden. Die anteiligen Werte der Geschäftsliegenschaften müssen entweder bei den Ziffern für die Liegenschaften (831 - 851) oder bei den Anteilen an Personengesellschaften unter Ziffer 870 abgezogen werden. Aufgrund des Status des Gesellschaftsanteils als Sondervermögen bevorzuge ich dabei die erste Variante.
- Werden die anteiligen Liegenschaftswerte bei den Ziffern für die Liegenschaften abgezogen, ist darauf zu achten, dass in der AHV-Meldung eine Korrektur des Investierten Kapitals um die Differenz zwischen dem Steuerwert und dem Repartitionswert (als Annäherungsgrösse an den Verkehrswert) erfolgt. Das investierte Kapital soll für die AHV ja zu Verkehrswerten ermittelt werden.
- Die Steuerwerte der Liegenschaften der Gesellschaft sollten im Liegenschaftsdialog des Nest unter den Daten der Gesellschaft vorgefunden werden können. Andernfalls sind die anteiligen Werte zumeist den Angaben der Abteilung für Grundstückverkehr für die Steuererklärung der einzelnen Gesellschafter zu entnehmen
- **Bei interkantonalen oder internationalen Unternehmen erfolgt eine Vorausscheidung.**



15 Nr. 1 Steuerbefreiung von Bund, Kantonen und Gemeinden

1. Gesetzliche Grundlagen

Gemäss Art. 15 StG sind sowohl der Bund (lit. a) als auch der Kanton und seine Anstalten (lit. b) sowie die Einwohner- und Bürgergemeinden (lit. c) generell von der Steuerpflicht befreit. Darunter fällt - im Gegensatz zur Aufzählung in Art. 16 StG (Befreiung von den direkten Steuern) - somit auch die Befreiung von den Grundstückgewinn- und Handelssteuern. Das Steuergesetz beschränkt die Besteuerung der Gemeinwesen jedoch grundsätzlich auf Fälle, in denen diese eigentliche gewerbliche oder industrielle Unternehmungen betreiben und somit in direkte Konkurrenz mit der Privatwirtschaft treten. Damit soll die Wettbewerbsgleichheit gegenüber privaten Unternehmen, die dieselben Leistungen anbieten bzw. anbieten können, gewährleistet werden. Dies gilt jedoch nicht für die Basellandschaftliche Kantonbank, welche aufgrund der Spezialnorm von Art. 15 lit. b StG generell befreit ist.

Bei der direkten Bundessteuer sind der Bund, die Kantone und die Gemeinden sowie ihre Anstalten gemäss Art. 56 lit. b und c DBG ebenfalls von der Steuerpflicht befreit.

2. Steuerbefreite Tätigkeiten

Selbstverständlich nicht besteuert werden Unternehmen der Gemeinwesen mit ausschliesslich öffentlichen Aufgaben oder Monopolbetriebe mit polizeilicher oder sozialpolitischer Zwecksetzung. Dies gilt hingegen nur soweit, als dass das Entgelt für die Inanspruchnahme der Leistung den Charakter einer Gebühr aufweist, also ohne Gewinnkomponente rein nach dem Kostendeckungsprinzip berechnet wird. Nicht besteuert werden ferner Unternehmen der Gemeinwesen, sofern deren Leistungen nur gegenüber Gemeinwesen erbracht werden bzw. werden können. Ebenfalls steuerbefreit sind Unternehmen der Gemeinwesen, welche nur dank erheblichen Unterstützungsleistungen der Gemeinwesen überhaupt betrieben werden können. Dazu gehören beispielsweise die:

- Abfallentsorgung;
- Abwasserreinigung;
- Alters- und Pflegeheime;
- Bibliotheken;
- Feuerwehren;
- Gebäudeversicherung;
- Militärunterkünfte;
- Parkhäuser und Parkplätze mit Bewirtschaftung gemäss Gebührenprinzip;
- Schiessanlagen;
- Schulen und Spitäler;
- Sportanlagen;
- Wasserversorgung;
- Werkhöfe und Zivilschutzanlagen.

3. Kirchgemeinden

Die Kirchgemeinden der drei Landeskirchen sind als öffentlich-rechtlich anerkannte Körperschaften gemäss Art. 15 lit. e StG für das gesamte Einkommen und Vermögen (soweit es kirchlichen Zwecken dient) ebenfalls von der Steuerpflicht befreit. Das gilt uneingeschränkt auch für die direkte Bundessteuer aufgrund von Art. 56 lit. c DBG.



16 Nr. 1 Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge

1. Gesetzliche Grundlagen

Gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. a StG sind Einrichtungen der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz von der Staats- und Gemeindesteuer befreit, sofern die Mittel der Einrichtung dauernd und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen. Eine identische Bestimmung enthält das DBG in Art. 56 Bst. e für die direkte Bundessteuer. Die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sind ferner von der Erbschafts- und Schenkungssteuer befreit (Art. 9 Abs. 1 lit. a ESchStG mit Verweis auf die Art. 15 und 16 StG).

2. Allgemeines

Die Steuerbefreiung wird privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen nur gewährt, wenn sie in rechtlich selbstständiger Form berufliche Vorsorge betreiben. Sie müssen dabei die Rechtsform einer Stiftung oder Genossenschaft haben. Öffentlich-rechtliche Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, wie Einrichtungen des eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Rechts, können in der Rechtsform einer Körperschaft oder einer Anstalt bestehen.

Von der Steuerpflicht befreit sind Einrichtungen, die unmittelbar berufliche Vorsorge betreiben, indem sie direkt Leistungen an die Begünstigten erbringen. Einrichtungen, die lediglich mittelbar der beruflichen Vorsorge dienen, sind nur dann steuerbefreit, wenn ihr Zweck ausschliesslich darin besteht, Vermögen steuerbefreiter Einrichtungen der beruflichen Vorsorge anzulegen oder zu verwalten (vgl. Art. 16 Abs. 1 lit. g StG; Anlage- oder Investmenteinrichtungen), oder Beiträge an steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zu leisten (Finanzierungseinrichtungen).

Die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge müssen ihren Sitz in der Schweiz haben und der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz dienen. Die Einrichtung eines Unternehmens mit Sitz in der Schweiz oder eines ausländischen Unternehmens mit Betriebsstätte in der Schweiz darf lediglich der beruflichen Vorsorge des am schweizerischen Sitz bzw. in der schweizerischen Betriebsstätte tätigen Personals sowie der am ausländischen Sitz bzw. in der ausländischen Betriebsstätte tätigen Arbeitnehmer/innen mit Wohnsitz in der Schweiz oder der Schweizerbürger/innen im Ausland dienen.

Von der Steuerpflicht befreit sind auch die von Berufsverbänden, Banken, Versicherungen oder Privaten errichteten gemeinsamen Vorsorgeeinrichtungen in Form von Sammel- oder Gemeinschaftsstiftungen, die der Personalvorsorge mehrerer Unternehmen dienen. Die Steuerbefreiung von Sammelstiftungen setzt voraus, dass die Grundsätze der Finanzierung und der Leistungsvoraussetzungen für die einzelnen Anschlüsse in einem Reglement festgelegt werden und den umschriebenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge entsprechen.

3. Versicherungseinrichtungen, Försorge- oder Wohlfahrtsfonds

Vorsorgeeinrichtungen können berufliche Vorsorge planmässig (reglementarisch) durch normierte Leistungen im Alter, bei Invalidität oder Tod verwirklichen, indem sie das versicherbare Risiko selber tragen (autonome Vorsorgeeinrichtung). Dieses kann jedoch auch mittels eines Kollektivversicherungsvertrags auf ein konzessioniertes Versicherungsunternehmen übertragen werden. In diesem Fall muss die Vorsorgeeinrichtung sowohl Versicherungsnehmerin als auch Begünstigte sein.

Patronale Försorge- oder Wohlfahrtsfonds sind als Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von Art. 16 Abs. 1 lit. a StG ebenfalls steuerbefreit, wenn Voraussetzungen und Bemessung ihrer Leistungen durch die Stiftungsurkunde oder ein Reglement festgelegt sind und damit ebenfalls Vorsorgezwecke verfolgt werden. Leistungen nach pflichtgemäßem Ermessen der Stiftungsorgane sind auf eigentliche Unterstützungsleistungen zu beschränken.

Die Mittel der Vorsorgeeinrichtung müssen für die Zwecke der beruflichen Vorsorge auch tatsächlich eingesetzt werden. Die blossе Ansammlung von Kapital gilt nicht als berufliche Vorsorge im Sinne von Art. 80 ff. BVG. Die Registrierung als Vorsorgeeinrichtung bzw. die Steuerbefreiung setzt somit voraus, dass überhaupt Destinatäre der Einrichtung vorhanden sind und mit der Verwirklichung der vorgesehenen Vorsorgezwecke auf lange Sicht tatsächlich und absehbar gerechnet werden kann. Die Mittel der Vorsorgeeinrichtung dürfen auch nach deren Liquidation nicht an das Gründerunternehmen zurückfliessen oder auf andere Weise zweckentfremdet werden.



4. Zuständigkeiten und Aufgabenverteilung

Die Bestimmungen des BVG stellen Vorsorgerecht dar, das von den Vorsorgeeinrichtungen - sowohl im obligatorischen als auch im überobligatorischen Bereich - zwingend beachtet werden muss. Die Vorsorgeeinrichtungen müssen daher bei der Ausgestaltung ihrer Reglemente die Vorgaben des BVG (Gesetz) bzw. der BVV2 (Verordnung zum BVG) einhalten. Die Experten/Expertinnen für die berufliche Vorsorge haben auf einem Formular die Einhaltung der Bestimmungen der BVV2 im Einzelnen unterschriftlich zu bestätigen. Die Experten/Expertinnen für die berufliche Vorsorge haben eine gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung der Reglemente in versicherungstechnischer Hinsicht (Art. 53 Abs. 2 BVG). Diese gesetzliche Verpflichtung bildet auch die Grundlage der neuen Bestätigung der Experten/Expertinnen. Eine Bestätigung muss bei jeder Reglementsänderung oder bei jeder grundlegenden Änderung von Berechnungsgrundlagen erstellt werden.

Gemäss den Bestimmungen der BVV2 muss die Angemessenheit über alle Vorsorgeeinrichtungen eines Arbeitgebers bzw. einer Arbeitgeberin gegeben sein. Die Arbeitgebenden müssen deshalb nach Art. 1a BVV2 Vorkehrungen treffen, wenn sie Anschlussverträge mit verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen abschliessen, die so gestaltet sind, dass Versicherte gleichzeitig bei mehreren Einrichtungen versichert sind.

5. Aufgaben der kantonalen oder eidgenössischen BVG-Aufsichtsbehörden

Gestützt auf die unterzeichnete Bestätigung des Experten bzw. der Expertin nehmen die kantonalen BVG-Aufsichtsbehörden (Stiftungsaufsicht) bzw. das Bundesamt für Sozialversicherung eine Prüfung vor. Die BVG-Aufsichtsbehörden genehmigen keine Reglemente, für welche die Bestätigung des Experten bzw. der Expertin gemäss Formular nicht vorliegt. Das gilt auch für die Verzinsung von Einkaufstabellen.

Die Reglementsprüfung erfolgt nicht nur bei firmeneigenen Vorsorgeeinrichtungen, sondern auch bei Sammel-, Verbands- bzw. Gemeinschaftseinrichtungen. Auch Sammeleinrichtungen dürfen somit nur Reglemente bzw. Pläne anbieten, welche jenen entsprechen, die durch die Aufsichtsbehörde geprüft wurden.

6. Aufgaben der Steuerbehörden

Die Steuerbehörden stützen sich auf die Prüfung und Genehmigung der BVG-Aufsichtsbehörden und verzichten auf eine eigene Reglementsprüfung. Die Reglementsprüfungen und Einhaltung der BVG-Vorschriften werden daher nicht (mehr) von den Steuerbehörden vorgenommen.

Bestehen im konkreten Einzelfall jedoch berechnete Zweifel an der Übereinstimmung der reglementarischen Bestimmungen mit den Vorschriften der BVV2 bzw. des BVG, so können die Steuerbehörden Rücksprache mit den Aufsichtsbehörden nehmen. Bei Verletzung der Vorgaben der BVV2 werden die Aufsichtsbehörden direkt bei den Vorsorgeeinrichtungen vorstellig. Weigert sich die betroffene Vorsorgeeinrichtung, die festgestellten Mängel zu beheben, so kann als letztes Mittel die Steuerbefreiung der Vorsorgeeinrichtung entzogen werden.

Die Steuerbehörden können also weiterhin im konkreten Anwendungsfall prüfen, ob die im Einzelfall geleisteten Beiträge oder die ausgerichteten Leistungen mit den reglementarischen Vorgaben übereinstimmen. In der Regel beschränkt sich die Überprüfung auf Fälle, wo Verstösse gegen vorsorgerechtliche Normen offensichtlich sind. Dazu können sie auch die Einreichung von Reglementen verlangen. Die Steuerbehörden können ausserdem überprüfen, ob die neuen Bestimmungen zum Einkauf gemäss Art. 79b BVG eingehalten worden sind.

Unberührt von dieser Aufgabenteilung bleibt auch die Prüfung von allfälligen verdeckten Gewinnausschüttungen bei personenbezogenen Gesellschaften. Denn dabei handelt es sich nicht um eine Frage des Vorsorgerechts, sondern um eine steuerrechtliche Frage, ob die Gestaltung dem unternehmenssteuerlichen Grundsatz des Drittvergleichs standhält (vgl. dazu Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsfall A.2.2.3.).

Die Steuerbefreiung von beruflichen Vorsorgeeinrichtungen wird nicht individuell verfügt, sondern ergibt sich direkt aus den eingangs erwähnten steuergesetzlichen Grundlagen, sobald eine Vorsorgeeinrichtung der 2. Säule bei der kantonalen Stiftungsaufsicht anerkannt, d.h. registriert wird.

7. Besonderheiten bei Umstrukturierungen

Bei einer Fusion sowie bei anderen Umstrukturierungen von Vorsorgeeinrichtungen hat das Bundesgericht entschieden (BGE 2C_199/2012 vom 23. November 2012), dass entgegen dem eingegrenzten gesetzlichen



Wortlaut auch *Vorsorgestiftungen* von der Steuerneutralität gemäss Art. 103 FusG profitieren können. Die BVG-Vorsorgeeinrichtungen sind an sich zwar schon steuerbefreit, insbesondere aber im Bereich der Handelsänderungssteuer ist dieser Grundsatz von Bedeutung, wenn *dadurch* Immobilien übertragen werden. Schwierigkeiten kann dies dann bereiten, wenn die Voraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung bei der Übertragung der Immobilien auf Immobilienfonds nicht eingehalten werden (s. dazu VGE BS vom 15. November 2013; publ. in BStPra 2/2014, S. 90 ff.).



16 Nr. 2 Steuerbefreiung von juristischen Personen, die öffentliche, gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen

1. Gesetzliche Grundlagen

Gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. d und e StG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für das Einkommen und das Vermögen, welches ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist (Absatz 2), von der Steuerpflicht für die direkten Steuern befreit. Die Steuerbefreiung umfasst hingegen nicht auch die Grundstückgewinn- und Handelsänderungssteuern, wie dies bei den Steuerbefreiungen aufgrund von Art. 15 StG der Fall ist. Juristische Personen, die kantonale oder gesamtschweizerische Kultuszwecke verfolgen, sind gemäss Art. 16 Abs. 1 lit. f StG ebenfalls von der Steuerpflicht für die direkten Steuern befreit.

Die erwähnten kantonalen Gesetzesgrundlagen stimmen mit denjenigen der direkten Bundessteuer überein (Art. 56 lit. g und h DBG). Die im Kreisschreiben Nr. 12 EStV 1995/96 vom 8. Juli 1994 aufgestellten Voraussetzungen zur Gewährung der Steuerbefreiung gelten sinngemäss auch für das kantonale Recht. Diese Praxis kann wie folgt zusammengefasst werden:

2. Allgemeine Voraussetzungen

Um die Steuerbefreiung zu erhalten, müssen bei allen Zwecksetzungen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Juristische Person;
- Eine Steuerbefreiung kommt vor allem für Stiftungen und Vereine in Frage. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften eignen sich von der Zwecksetzung her nicht für gemeinnützige Zwecke. Bei einer Steuerbefreiung der letztgenannten Formen muss konkret begründet werden, wieso nicht die Rechtsform des Vereins oder der Stiftung gewählt wird. Ferner muss statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichtet werden;
- Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung;
- Die Aktivitäten müssen ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe bzw. auf das Allgemeinwohl (Gemeinnützigkeit) oder den Kultuszweck ausgerichtet sein. Es dürfen also primär keine Erwerbs- oder reine Selbsthilfzwecke verfolgt werden. Andernfalls kommt keine oder unter Umständen nur eine teilweise Steuerbefreiung in Frage;
- Unwiderruflichkeit der Zweckbindung;
- Das Vermögen muss unwiderruflich den steuerbefreiten Zwecken gewidmet sein. Bei einer allfälligen Auflösung der Institution hat das Vermögen an eine andere steuerbefreite Institution zu fallen. Dies ist in den Statuten festzuhalten. Ein Rückfall des bei einer Auflösung noch vorhandenen Vermögens an die Stifter bzw. die Vereinsmitglieder muss deshalb ausgeschlossen werden;
- Tatsächliche Tätigkeit;
- Die bloss statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht. Die vorgegebene Zwecksetzung ist auch tatsächlich zu verwirklichen. Dies ist mittels jährlichen Geschäftsberichten, d.h. Jahresrechnungen nachzuweisen. Eine bloss Kapitalansammlung geniesst keine Steuerbefreiung. Es genügt deshalb beispielsweise nicht, Kapital zinsbringend anzulegen.

3. Öffentliche Zwecke

Öffentliche Zwecke verfolgt eine Institution, wenn sie Aufgaben erfüllt, die zu den Obliegenheiten des Gemeinwesens gehören. Merkmale einer öffentlichen Zweckverfolgung sind deshalb insbesondere:

- Übernahme von Aufgabenbereichen eines Gemeinwesens (Bund, Kanton, Gemeinden);
- Ein Opferbringen ist grundsätzlich nicht erforderlich;
- Körperschaften (privatrechtliche oder gemischtwirtschaftliche juristische Personen), welche in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, kann die Steuerbefreiung nicht gewährt werden, auch wenn sie zugleich öffentlichen Zwecken dienen.

4. Gemeinnützige Zwecke

Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne bedeutet Betätigung zur Förderung der öffentlichen Wohlfahrt, durch die zugunsten einer unbeschränkten Vielzahl Dritter uneigennützig und auf die Dauer Opfer erbracht



werden (BGE vom 2.7.1991; ASA 60, 623; StE 1992 B 71.63 Nr. 9). Zum Allgemeininteresse gehören beispielsweise die soziale Wohlfahrt, die Förderung der Menschenrechte, Heimat, Natur- und Tierschutz sowie die Entwicklungshilfe. Ein all zu enger Kreis der Begünstigten schliesst ein Allgemeininteresse aus. Ebenso schädlich wäre das mehrheitliche Tätigwerden für bestimmte Mitglieder oder der Einsatz zu Selbsthilfeszwecken oder gar zu unternehmerischen Zwecken. Darunter fällt auch die Sicherung der vorwiegend eigenen Interessen der Mitglieder (Steuergerichtsentscheid BL vom 20.6.2003; BStPra XVI, S. 462; Steuergerichtsentscheid BL vom 31.10.2008; BStPra XIX, S. 413 betr. Quartierverein und Schutz vor Fluglärm). Die Verbreitung einer bestimmten Philosophie oder Weltanschauung kann ebenso nicht als gemeinnützig betrachtet werden (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Aufl. Zürich 2009, Art. 56 N 68).

Im schweizerischen Steuerrecht gilt beispielsweise auch die aus christlicher Nächstenliebe heraus geleistete Entwicklungshilfe durch Lehrer, Krankenschwestern, Ärzte und Werkmissionare im Ausland als humanitäre Aufgabe und somit als gemeinnützige Tätigkeit (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, 2. Aufl. Zürich 2006, Ä 61 N 92; Steuergerichtsentscheid BL vom 26.11.2004), wenn diese in uneigennütziger Weise dazu beiträgt, Not in irgendwelcher Form - sei diese seelischer, körperlicher oder materieller Art - zu lindern oder gar zu beseitigen. Eine solche Entwicklungshilfe ist sozusagen bereits zur schweizerischen Tradition geworden und hat ihren Ursprung in der missionarischen Tätigkeit bekannter, alteingesessener schweizerischer Institutionen. Was für die Tätigkeit im Ausland unter dem Titel Entwicklungshilfe gilt, muss aber auch im Inland Geltung beanspruchen können. Beispielsweise die Jugendarbeit, die aktive Nachbarschaftshilfe für bedürftige Personen sowie die Rehabilitation und Reintegration von suchtkranken Menschen sind karitative Tätigkeiten, welche zweifellos gemeinnütziger Natur sind.

Merkmale der gemeinnützigen Zweckverfolgung sind insbesondere:

- Allgemeininteresse;
- Folgende Tätigkeiten dienen dem Interesse der Allgemeinheit (Gemeinwohl);
- karitative und humanitäre (Aussenmission, Entwicklungshilfe);
- gesundheitsfördernde (Spitexdienstleistungen);
- fürsorgliche (soziale Fürsorge);
- ökologische (Heimat-, Natur- und Tierschutz);
- erzieherische (Unterrichts- und Ausbildungswesen);
- wissenschaftliche (Grundlagenforschung);
- kulturelle (Kunstförderung).

- Offener Destinatärkreis Ein allzu enger Kreis der Destinatärinnen und Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommen soll, beispielsweise nur den Mitgliedern eines Vereins oder Angehörigen eines bestimmten Berufes, schliesst eine Steuerbefreiung aus.

- Uneigennützigkeit Das altruistische Handeln, d.h. die Opferleistung durch uneigennütziges Handeln oder durch Zurverfügungstellung von Geldmitteln muss gegeben sein und es dürfen grundsätzlich keine eigenen Interessen verfolgt werden. Diese uneigennützige Zwecksetzung fehlt den Selbsthilfeeinrichtungen und Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten (Sport- und Musikvereine) in der Regel.

- Fehlen von Erwerbszwecken Die juristische Person darf nicht in wirtschaftlichem Wettbewerb mit Dritten stehen. Sie muss sich wettbewerbsneutral verhalten und darf keine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit entfalten. Eine untergeordnete Erwerbstätigkeit wird zugelassen, wenn diese ein Mittel zum Zweck darstellt (z.B. Bildungsstätten mit Lehrwerkstatt oder spezielle Wohnheime mit Landwirtschaftsbetrieb).

5. Kultuszwecke

Unter den Kultuszwecke fallen die Pflege und Förderung eines gemeinsamen Glaubensbekenntnisses in Lehre und Gottesdienst. Juristische Personen, die nicht Kultuszwecke, sondern bestimmte wirtschaftliche, weltanschauliche, philosophische oder ideelle Aufgaben auf religiöser Grundlage erfüllen, geniessen keine Steuerfreiheit wegen Verfolgung von Kultuszwecken.



6. Gemischte Zwecksetzung

Soll eine juristische Person nur teilweise wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke steuerbefreit werden (Ä 16 Abs. 2 und 3 StG) oder verfolgt sie neben öffentlichen bzw. gemeinnützigen Zwecken noch Kultuszwecke, bedingt dies, dass für diese Bereiche in der Regel separate Spartenrechnungen geführt werden. Wie in der Praxis oftmals anzutreffen ist, verfolgen beispielsweise christliche Freikirchen und Missionswerke häufig sowohl Kultus- als auch gemeinnützige Zwecke. Verschiedene Kantone, wie beispielsweise die Kantone Zürich und Bern, sprechen deshalb in Einzelfällen auch eine Steuerbefreiung wegen Kultuszwecken und Gemeinnützigkeit aus.

Das Erfordernis der separaten Spartenrechnung ist dabei ausschliesslich für die Unterscheidung der Abzugsfähigkeit von freiwilligen Zuwendungen (Spendenliste) bestimmt. Eine formelle Aussonderung solcher spezieller Spenden für die gemeinnützigen Tätigkeiten bzw. wenn die jeweilige Spende für solche zweckgerichteten, gemeinnützigen Tätigkeiten verwendet wird, oder eine solche gemeinnützige Verwendung vom jeweiligen Spender ganz klar vorherbestimmt wurde, dient daher allein der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Spende. Dabei ist es in der Praxis für alle Seiten sehr hilfreich, wenn ein separates Bank- oder Postkonto mit eigener Bezeichnung und eigenen Einzahlungsscheinen speziell für diese gemeinnützigen Tätigkeiten verwendet wird. In Anlehnung an die sog. «Spartenrechnung» wird damit zum Ausdruck gebracht, dass das Rechnungswesen so auszugestalten ist, dass die bestimmungsgemässe Verwendung der Spenden im Einzelnen ohne weiteres überprüft werden kann.

Es kann sich im Einzelfall jedoch herausstellen, dass eine genaue Spartenrechnung im Sinne von separaten Buchhaltungen nicht gemacht bzw. nicht möglich ist, wenn gemäss den eingereichten Tätigkeitsberichten und Jahresrechnungen mit den Spenden überwiegend gemeinnützige Projekte finanziert werden. Wenn die untersuchende Steuerbehörde dabei davon ausgehen darf, dass der Ertrag aus den Kollekten betragsmässig die Ausgaben für reine Kultuszwecke (z.B. Gottesdienste u.ä.) finanziell abdeckt, für diese Kollekten jedoch keinerlei Quittungen und Spendenbestätigungen ausgestellt werden - und diese somit steuerlich nicht in Abzug gebracht werden können (materielle Aussonderung) - so kann aus Praktikabilitätsgründen im konkreten Einzelfall auf das Erfordernis einer gesonderten Spartenrechnung verzichtet werden. Es muss aber auf jeden Fall gewährleistet werden, dass keine individuellen Spendenbestätigungen für reine Kultuszwecke erstellt werden.

7. Gesuch um Steuerbefreiung

Die juristische Person, die eine Steuerbefreiung beansprucht, hat ein entsprechendes Gesuch unter Beilage der Statuten, der letzten beiden Jahresrechnungen und Geschäftsberichte (sofern vorhanden) sowie weiterer zweckdienlicher Unterlagen bei der Taxationskommission, c/o Kantonale Steuerverwaltung, Rheinstrasse 33, 4410 Liestal einzureichen. Dabei ist es an der juristischen Person, die sich auf die Steuerbefreiung beruft, darzulegen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind (BGE 92 I 253 ff.). Die Taxationskommission fällt daraufhin den Entscheid für die Staats- und Gemeindesteuer. Der Entscheid über eine Steuerbefreiung von der direkten Bundessteuer wird hingegen zuständigkeitshalber von der kantonalen Steuerverwaltung vorgenommen.

Die Taxationskommission hat auch sogenannte erweiterte ideelle Zwecksetzung als Steuerbefreiungsgrund zugelassen.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- Merkblatt Spendenliste
- KS EStV Nr. 12/1994
- 09.07.2010 Steuerbefreiung
- 20.11.2009 Steuerbefreiung einer Wohnbaugenossenschaft
- 20.11.2009 Steuerbefreiung einer Wohnbaugenossenschaft
- 20.11.2009 Steuerbefreiung einer Wohnbaugenossenschaft
- 01-018 Steuerbefreiung einer juristischen Person mit öffentlichem Zweck
- BStPra 4/2010 176-182 Steuerbefreiung wegen öffentlicher Zwecksetzung StGE; 09.07.2010
- BStPra 1/2009 413-421 Steuerbefreiung StGE; 31.10.2008
- BStPra 3/2008 278-283 Genossenschaft: Steuerbefreiung und Verlustverrechnung KGVVE; 2.04.2008
- BStPra 7/2003 462-468 Steuerbefreiung: Frage der Gemeinnützigkeit StGE Nr. 48/2003; 20.06.2003
- BStPra 7/2001 379-386 Steuerbefreiung: Öffentlich-rechtliche Anstalt VGE; 23.08.2000



24 Nr. 15 Selbst^andige Erwerbst^atigkeit

1. Abgrenzungen

1.1 Merkmale selbst^andiger Erwerbst^atigkeit

Unter den Begriff der selbst^andigen Erwerbst^atigkeit fällt allgemein jede **T^atigkeit**, bei der ein Unternehmer auf **eigenes Risiko**, unter **Einsatz von Arbeit, Boden und Kapital**, in einer **frei gew^ahlten Organisation** und mit **Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt** (BGE vom 4. Juni 2004 2A_68/2004). Die Teilnahme am Wirtschaftsverkehr muss nicht nach aussen sichtbar sein, d.h. es wird kein selbst^andiger Marktauftritt verlangt (vgl. BGE vom 2. Oktober 2014 2C_1204/2013 Erw. 2.2; VGE ZH vom 20. August 2014, SB.2014.00051, Erw. 2.2). Auch ist nicht erforderlich, dass ein Unternehmen, Gewerbe oder Geschäft betrieben wird. Die selbst^andige Erwerbst^atigkeit kann haupt- oder nebenberuflich auf lange oder kurze Dauer oder auch nur sporadisch ausgeübt werden.

1.2 Hobby

Resultieren aus einer selbst^andigen T^atigkeit während rund fünf Jahren keine Einkommensüberschüsse, handelt es sich in der Regel nicht um eine selbst^andige Erwerbst^atigkeit, sondern um ein aus blosser Liebhaberei betriebenes Hobby. Damit verbundene Verluste können nicht vom übrigen Einkommen abgezogen werden. Keine Erwerbst^atigkeit ist namentlich anzunehmen, wenn kein ernsthaftes Bestreben nach Erzielung eines Einkommensüberschusses erkennbar ist oder dieses Streben objektiv betrachtet keinen wirtschaftlichen Erfolg haben kann. Bei einer andauernden Verlustsituation ist massgebend, ob Dritte, denen es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens mit der entsprechenden T^atigkeit gegangen wäre, sich wegen des andauernden finanziellen Misserfolgs nach kaufmännischen Gesichtspunkten von einer Weiterführung der verlustbringenden T^atigkeit hätten abbringen lassen (BGE vom 4. Juni 2004 2A_68/2004). Im Entscheid vom 20. Februar 2015 Nr. 510 14 81 befassete sich das Steuergericht des Kantons Basel-Landschaft mit einem Weinbaubetrieb, der über mehrere Jahre saniert worden ist und daher in dieser Phase keine Gewinne abwarf. Da jedoch die lange Aufbau- und Sanierungsphase nachvollziehbar erschien und letztlich in den jüngsten Steuerperioden sich Gewinne abzeichneten, wurde die T^atigkeit noch als gewinnstrebig qualifiziert.

1.3 Nebenerwerb

Nebenerwerbe von Steuerpflichtigen sind genau zu bezeichnen. Es ist abzuklären, ob das Nebenerwerbseinkommen aus selbst^andiger oder unselbst^andiger T^atigkeit stammt, damit die entsprechende Beitragsmeldung an die AHV-Ausgleichskasse richtig vorgenommen werden kann. Im Zweifelsfall ist zu ermitteln, ob vom erzielten Einkommen AHV-Arbeitnehmerbeiträge bezahlt werden mussten.

1.4 Privatvermögen - Geschäftsvermögen

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen unterliegen nicht der Einkommenssteuer. Wird hingegen Geschäftsvermögen veräussert, sind darauf die Einkommensteuer sowie die Sozialabgaben zu entrichten. Deshalb ist es bei selbst^andig Erwerbenden wichtig abzugrenzen, welche Vermögensgegenstände sich im Privat- und welche im Geschäftsvermögen befinden. Dabei wird auf die effektive Nutzung abgestellt. Eine anteilsmässige Abrechnung bzw. Wertzerlegung ist nicht möglich. Die Zuordnung erfolgt nach dem überwiegenden Nutzen (sog. Präponderanzmethode) eines Vermögensgegenstandes (vgl. [24 Nr. 17](#)). Die Präponderanzmethode betrifft auch das Fahrzeug des Geschäftsinhabers. Wird es überwiegend, also zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt, bildet es Geschäftsvermögen. Der Privatanteil wird in diesem Fall gemäss der Methode beim Lohnausweisempfänger mit 9.6 % vom Kaufpreis bzw. dem beim Leasingvertrag zugrundeliegenden Wert oder nach Massgabe eines sämtlich erforderlichen Angaben enthaltenden Bordbuches berechnet. Wird es überwiegend privat genutzt, können die effektiven oder mit einem Ansatz von CHF 0.70 bemessenen Kosten der nachgewiesenen geschäftlichen Fahrten abgezogen werden.

1.5 Eigenleistung

1.5.1 Allgemeines

Für **Eigenleistungen** von Selbst^andigerwerbenden besteht im Unterschied zu den **Naturaleinkünften** keine explizite gesetzliche Regelung. Die steuerliche Beurteilung solcher Leistungen erfolgt nach den Regeln des Buchführungsrechts und des Bilanzsteuerrechts (Massgeblichkeitsgrundsatz). Bei Eigenleistungen geht es um Leistungen, bei denen ein Selbst^andigerwerbender unter Verwendung eigener Ressourcen aus seinem



Betrieb einen **dauerhaften** Verm^ogenswert schafft, den er selbst nutzt (in der Regel handelt es sich um die Erstellung oder Verbesserung eines Werkes; vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Ä 24 N 65-66). Bei **Naturaleink^unfte**n aus selbst^andiger T^atigkeit (vgl. [24 Nr. 16](#)) geht es dagegen um die **Nutzung** oder den Verbrauch resp. die **Entnahme** von Erzeugnissen oder Betriebsg^utern des eigenen Betriebes f^ur den Eigengebrauch, welche ihm deshalb als Einkommen zufließen.

Die steuerliche Beurteilung der Eigenleistungen und die Besteuerungsart h^angen davon ab, ob die damit geschaffenen oder verbesserten Werte zum Gesch^afts- oder zum Privatverm^ogen z^ahlen. Unter Umst^anden kann gerade der Umstand, dass ein Wert durch Eigenleistungen geschaffen wurde, dessen Zugeh^origkeit zum Gesch^aftsverm^ogen bewirken.

Beispiel:

Architekt erwirbt ein renovationsbed^urftiges MFH und nimmt daran mit erheblichem Eigenleistungsanteil Renovations- und Umbauarbeiten vor, um hernach die baulich verbesserte Liegenschaft mit h^oheren Ertr^a-gen zu vermieten oder zu StWE aufzuteilen und diese (ganz oder teilweise) zu ver^aussern. Zum Erstellen einer Liegenschaft auf Bauland mittels Eigenleistungen siehe Ziff. 2.5.2.

1.5.1.1 Gesch^aftsverm^ogen

Bei der **steuerlichen Realisation** der geschaffenen Werte des **Gesch^aftsverm^ogens** ist auf die Regeln des Bilanzsteuerrechts abzustellen. Aktivierungsf^ahig und damit -pflichtig sind die zur Werterstellung aufgewendeten Herstell- und Werkkosten wie zum Beispiel Material-, Infrastruktur- und Lohnkosten. Nicht aktiviert wird dagegen die eigene Arbeitsleistung eines Selbst^andigerwerbenden. Deren Realisation erfolgt bei der Ver^ausserung respektive bei der Privatentnahme. Bei **Liegenschaften** des Gesch^aftsverm^ogens f^allt allerdings auf der Ebene der **Staatssteuern** der ^uber die aktivierungsf^ahigen Anlagekosten hinausgehende Mehrwert grunds^atzlich unter die **Grundst^uckgewinnsteuer** (monistisches System).

1.5.1.2 Privatverm^ogen

Bei selbstgeschaffenen oder verbesserten Werten des **Privatverm^ogens** k^onnen Material-, Infrastruktur-, Lohn- oder andere hierf^ur aufgewendete Betriebskosten nicht aktiviert werden. Dementsprechend handelt es sich um **Naturalbez^uge** bzw. Privatanteile, die entweder durch eine entsprechende Aufwandreduktion oder durch eine entsprechende Ertragsposition erfolgswirksam zu verbuchen sind. Hier besteht die M^oglichkeit, auch die eigene Arbeitsleistung einkommenssteuerwirksam zu erfassen (z.B. wenn der Wert der Leistung wie f^ur Dritte als Ertrag erfasst wird). Wird die eigene Arbeitsleistung nicht einkommenssteuerwirksam erfasst, unterliegt sie - allerdings nur auf der Ebene der **Staatssteuern** - im Realisationsfall der **Grundst^uckgewinnsteuer**. Bei der **direkten Bundessteuer** kann sie diesfalls nicht erfasst werden (privater Kapitalgewinn).

Soweit der **Selbst^andige** in seiner Freizeit, d.h. ausserhalb seiner normalen Arbeitszeit, eigene Arbeitsleistungen f^ur Objekte seines **Privatverm^ogens** erbringt, liegt keine Eigenleistung im Rahmen einer selbst^andigen Erwerbst^atigkeit vor, solange er diese nicht realisiert (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Z^urcher Steuergesetz, 2. Aufl. Z^urich 2006, Ä 18 N 139). Eine einkommenswirksame Verbuchung f^allt dann ausser Betracht.

Beispiel:

Der selbst^andige Maurer Hans Bachstein erstellt an den arbeitsfreien Samstagen auf seiner Liegenschaft eine Gartenmauer. Der dadurch geschaffene Mehrwert kommt gegebenenfalls bei der Grundst^uckgewinnbesteuerung zum Tragen, nicht aber bei der Einkommenssteuer.

Unselbst^andige erzielen durch Eigenleistungen mit der Schaffung entsprechender Mehrwerte in der Regel kein Einkommen aus T^atigkeit. F^ur solche Leistungen kommt auf kantonaler Ebene die Grundst^uckgewinnsteuer zum Tragen. Anders verh^alt es sich, wenn die Baute, welche mit Eigenleistungen **erheblich** wertvermehrt wurde, in der Folge ver^aussert wird. In diesem Fall wird auf Ebene Bundessteuer von einer ^uber die blosser Verwaltung des Verm^ogens hinausgehende T^atigkeit ausgegangen, welche auf dem Mehrwert die Einkommenssteuer im Zeitpunkt der Ver^ausserung ausl^ost (vgl. BGE 108 IB 227 ff. einen unselbst^andigen Maurer betreffend).



1.5.2 Exkurs Mehrwertsteuer

Eigenleistungen des Selbständigen wirken sich bei der Mehrwertsteuer anders aus. Mehrwertsteuern werden auf Lieferungen und Dienstleistungen erhoben. Mehrwertsteuerpflichtige Lieferanten oder Dienstleister können die zur Erzielung von steuerbaren Umsätzen entrichtete bzw. ihnen von Zulieferern oder Dienstleistungserbringern in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer als Vorsteuer abziehen. **Privatanteile** des Inhabers - das sind in der Mehrwertsteuerterminologie Naturalbezüge oder private Unkostenanteile - führen zu einer Vorsteuerkürzung (vgl. MWSt-Info 08 Privatanteile). Bei **selbst hergestellten** und als Naturalleistungen bezogenen Gegenständen gilt der Warenwert zuzüglich einem Zuschlag von 33 % für die Infrastruktur als Basis für die Vorsteuerkürzung. Beim **Eigenverbrauch** werden Gegenstände des Betriebes diesem dauernd oder vorübergehend entnommen (vgl. MWSt-Info 10 Nutzungsänderung), was (ebenfalls) zu einer Vorsteuerkürzung auf dem vorsteuerberechtigten Zeitwert des entnommenen Gegenstandes führt (Vorsteuer auf dem Erwerb zuzüglich vorsteuerbelasteter Investitionen - inkl. Eigenleistungen). Die Mehrwertsteuer unterscheidet also bezüglich der Erfassung von Eigenleistungen zwischen solchen in Gütern des betrieblichen Vermögens und solchen in Gütern des privaten bzw. nicht mehrwertsteuerpflichtigen Zwecken dienenden Vermögens.

1.5.3 Beispiele

Beispiel 1 (selbständiger Handwerker)

Der selbständige tätige Plattenleger K. erstellt zur Eigennutzung ein EFH (Privatvermögen). Die Unterlagsböden und die keramischen Wand- und Bodenbeläge lässt er von seinem Angestellten verlegen.

Gemäss MWSt-Abrechnung wurde die Vorsteuerkürzung aufgrund Materialverbrauch und Infrastruktur berechnet und der betreffende Leistungsbezug mit CHF 5'000 beziffert. Der Angestellte wendete 90 Stunden auf (Personalkosten/Std. CHF 45, also Personalkosten total CHF 4'050). Die Herstellkosten betragen somit CHF 9'050. Der Wert für Dritte beträgt CHF 15'000.

Da es sich um den Bezug von (Natural-)Leistungen vom eigenen Geschäft an einem Privatobjekt handelt, können diese nicht aktiviert werden. Es werden entweder die Kosten als Privatanteil aufwandmindernd verbucht, oder der Wert der Leistung (CHF 15'000) wird ertragsseitig verbucht. Handelsrechtlich bildet der Gewinnzuschlag (Differenz zwischen Kosten und dem Wert für Dritte) kein realisiertes Betriebseinkommen. Steuerrechtlich wird hingegen von Einkommen (Wertschöpfung) aus betrieblicher Tätigkeit ausgegangen. Handelsrechtlich müsste somit der Privataufwand in der Erfolgsrechnung aufwandmindernd und beim Privatkonto als Bezug verbucht werden. Steuerrechtlich käme ein Gewinnzuschlag hinzu. Wird dieser nicht in der Steuerbilanz (Steuererklärung, Einlageblätter) ausgewiesen, wird er im Veranlagungsverfahren zu ermitteln sein, wobei die Untersuchung, Beweisführung und Beweisführungslast bei den Steuerbehörden liegt.

Soweit bei Naturalleistungen an Liegenschaften des Privatvermögens Einkommenssteuern erhoben wurden und nicht als Unterhaltskosten in Abzug gebracht wurden, können sie bei einer späteren Veräusserung im Grundstückgewinnsteuerverfahren als Anlagekosten geltend gemacht werden.

Beispiel 2 (Landwirt)

Ein Landwirt beabsichtigt, eine Scheune zu erstellen. Damit er in den Sommermonaten die Scheune hauptsächlich selbst erstellen kann, stellt er einen Arbeiter ein. Aufgrund der im Herbst 2015 erfolgten ersten amtlichen Schätzung steht fest, dass der Landwirt in sechs Monaten für ca. CHF 25'000 Eigenarbeiten leistete (Verkehrswert/Wert für Dritte).

- Die Eigenarbeiten fallen spätestens bei der Veräusserung als steuerbares Einkommen aus selbständiger Tätigkeit an.
- Aktiviert werden können nur die Herstellkosten, die dem Betrieb erwachsen sind.
- Da landwirtschaftliche Liegenschaften in der Regel zum Ertragswert steueraufschiebend an die vorkaufsberechtigten Nachkommen abgetreten werden, kann mit einer steuerbegründenden Veräusserung längerfristig nicht gerechnet werden.

Beispiel 3 (zum Verkauf bestimmt)

Der unselbständige tätige Bauzeichner B. erstellt in den Jahren 2010 und 2011 ein Einfamilienhaus, welches er im Oktober 2011 veräussert.



- B. hat in den Jahren 2010 und 2011 zumindest vorübergehend einen selbständigen Nebenerwerb ausgeübt. Es liegt eine über blosses Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit vor.
- Der Gewinn aus der Veräusserung des Hauses unterliegt deshalb bei der direkten Bundessteuer der Einkommenssteuer. Zudem gilt der Gewinn als AHV-pflichtiges Einkommen. Beim Kanton unterliegt er hingegen im Sinne von Art 71 StG grundsätzlich der Grundstücksgewinnsteuer.

Beispiel 4 (ausschliessliche Eigennutzung)

Der unselbständige tüchtige Buchhalter A. erbringt in den Monaten Juli - November 2010 in seinem zur eigenen Nutzung erstellten Haus Eigenleistungen (Malerarbeiten, Umgebung usw.) von nachweislich CHF 20'000. In den Monaten Juli - Oktober 2010 nimmt A. unbezahlten Urlaub.

- Die Eigenleistungen von CHF 20'000 werden erst im Zeitpunkt der Veräusserung als Einkommen besteuert, falls A. diese CHF 20'000 in der Grundstücksgewinnsteuererklärung als Anlagekosten geltend macht. In der Regel werden sie aber bei den Anlagekosten nicht berücksichtigt und sind somit grundstücksgewinnsteuerwirksam.

2. Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel

2.1 Allgemeines

Wertzuwachsgerinne aus gewerbsmässigem Grundstückshandel unterliegen bei den kantonalen Steuern der **Grundstücksgewinnsteuer** (Art 71 StG; [71 Nr. 1](#)). Bei der direkten Bundessteuer bilden sie Einkommen aus Erwerbs- oder Quasi-Erwerbstätigkeit.

Dieses Besteuerungsregime gilt sowohl für Liegenschaftshändler im engeren als auch für Liegenschaftshändler im weiteren Sinne. Diejenigen, die im engeren Sinne über den Liegenschaftshandel kontinuierlich haupt- oder nebenberuflich aus und treten als solche nach aussen auf. Bei jenen im weiteren Sinn handelt es sich um Personen, die sich in anderer Weise - teilweise bloss gelegentlich oder gar nur in Einzelfällen - gewerbsmässig mit Liegenschaften befassen.

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sind von der Steuerpflicht nur jene Kapitalgerinne ausgenommen, die bei der Verwaltung eigenen Vermögens oder in Ausübung einer sich zufällig bietenden Gelegenheit, ohne eine eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit, erzielt wurden. Zur Abgrenzung gegenüber der Gewerbsmässigkeit wurden verschiedene Kriterien entwickelt (Ziff. 2.2). Hierbei ist für die direkte Bundessteuer nach dem Bundesgericht nicht entscheidend, ob der Steuerpflichtige nach aussen sichtbar am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, und ob er selbst oder ein bevollmächtigter Dritter die Finanzgeschäfte abwickelt.

2.2 Kriterien für gewerbsmässigen Liegenschaftshandel bei der direkten Bundessteuer

Auch für die Feststellung des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels ist von den allgemeinen Kriterien der selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen. Das Bundesgericht hat diese Kriterien jedoch beim Liegenschaftshandel durch weitere konkretisiert (vgl. insb. BGE 125 II 113 sowie BGE 2C_948/2010 vom 31. Oktober 2011), da nach der bundesgerichtlichen Praxis, alles was über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht, als gewerbsmässige Tätigkeit qualifiziert. Das Bundesgericht umschreibt die Schwelle zum steuerbaren Immobilienhandel in der Regel wie folgt:

- Steuerbarer Immobilienhandel im Sinne einer selbständigen Erwerbstätigkeit liegt dann vor, wenn die steuerpflichtige Person **An- und Veräußerung** von Liegenschaften **systematisch** und **mit der Absicht der Gewinn-erzielung** tut. Die Gewinnabsicht bildet ein subjektives Kriterium, das nur aufgrund äusserer Umstände festgestellt werden kann. Erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist.

Tabellarische Gegenüberstellung der Kriterien für die selbständige Erwerbstätigkeit und der zusätzlichen Kriterien für den Liegenschaftshandel:



Selbständige Erwerbstätigkeit	Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel (zusätzliche Kriterien)	
Tätigkeit	An- und Verkäufe von Liegenschaften	
Eigenes Risiko	Systematisches und planmässiges Vorgehen	
Einsatz von Arbeit und Kapital	Absicht der Gewinnerzielung	Hohe Fremdfinanzierung
Frei gewählte Organisation		Häufigkeit, Reinvestition, Besitzesdauer
Absicht der Gewinnerzielung		Investitionen (Erschliessung, Verbesserung), Baukonsortium (vgl. Ziff. 2.3)
Teilnahme am Wirtschaftsverkehr		Einsatz spezieller Fachkenntnisse; Zusammenhang mit Geschäft/Beruf

Ob in einem gegebenen Fall der Verkauf von Liegenschaften der Einkommenssteuer unterliegt oder nicht, ist nach den gesamten Umständen zu beurteilen. Dabei müssen die obigen Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt sein; es kann im Einzelfall sogar genügen, wenn eine davon gegeben ist. Entscheidend ist, dass sich Steuerpflichtige haupt- oder nebenberuflich bemüht haben, in der Art und Weise von Selbständigerwerbenden die Entwicklung des Liegenschaftsmarktes zur Gewinnerzielung auszunutzen. Auch bereits das einmalige oder gelegentliche Ausüben von Geschäften mit Liegenschaften kann eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit bedeuten.

2.3 Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft (Baukonsortium)

Gemäss Bundesgerichtspraxis kann die Gründung einer einfachen Gesellschaft ein **Indiz** für Liegenschaftshandel sein, wenn der gemeinsame Zweck auf eine planmässige Erzielung von Gewinnen hinausläuft. Erwerbstätigkeit liegt in der Regel dann vor, wenn sich für ein bestimmtes Grundstücksgeschäft mehrere Personen in einem **Baukonsortium** verbinden und darunter auch solche sind, welche sich im Rahmen ihres Berufes beteiligen und die Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung im Einvernehmen mit den anderen besorgen. Dann ist nicht notwendig, dass jeder Gesellschafter persönlich eine eigentliche auf Verdienst gerichtete Tätigkeit für gemeinsame Rechnung ausübt. Es genügt, dass eine solche Beteiligung auf der Stufe der Gesamtheit vorliegt. Sogar derjenige Teilhaber, der nur Geld in die Gesellschaft investiert, ohne selber bei deren Geschäften mitzuwirken, muss sich dann die vom Geschäftsführenden Fachmann für Rechnung aller Teilhaber unternommenen Bemühungen wie eine eigene Erwerbstätigkeit anrechnen lassen.

2.4 Ererbte Liegenschaften

Die Zuordnung zum Geschäfts- bzw. Privatvermögen geht auf die Erben über. War der Erblasser oder die Erblasserin im Liegenschaftshandel tätig und gehen die Liegenschaften auf die Erbeninnen und Erben über, erzielen diese beim Verkauf Einkommen aus selbständiger Tätigkeit, auch wenn sie keine neuen Liegenschaften erwerben. Werden durch die Erbeninnen und Erben Privatgrundstücke übernommen, die sie anschliessend dem Liegenschaftshandel dienlich machen, ist der Zeitpunkt der Überführung vom Privat- in das Geschäftsvermögen festzulegen.

Gerichtsentscheide: Erwerbstätigkeit ist zu bejahen, wenn Steuerpflichtige eine aus Privatvermögen ererbte Liegenschaft, die bis anhin z.B. landwirtschaftlich genutzt worden ist, überbauen und Wohnungen einzeln verkaufen, denn die Errichtung eines Mehrfamilienhauses zum Verkauf von Stockwerkeigentum gehört nicht mehr zur blossen Vermögensverwaltung (BGE 104 Ib 164 bzw. ASA 49, 122; BGE vom 16. Mai 2011 2C_907/2010).

Dies kann sogar dann gelten, wenn ursprünglich keine Verkaufsabsicht bestand und die Erbeninnen und Erben aus nicht von ihnen zu vertretenden Gründen zum Verkauf gezwungen wurden, wobei in solchen Fällen insbesondere noch die weiteren Kriterien wie Besitzdauer, Fremdkapital usw. zu gewichten sind.



Dagegen erzielen die Erbinnen und Erben, die ein durch Erbgang erworbenes Privatgrundstück erschliessen, parzellieren, (jedoch nicht überbauen) und anschliessend an Dritte veräussern, in der Regel kein Erwerbseinkommen (BStPra 4/2008 329-333).

2.5 Grenzfälle und Einzelfragen

2.5.1 Erwerb mehrerer überbauter und vermieteter Liegenschaften

Werden mehrere Liegenschaften erworben, vermietet und nur einzelne nach längerer Besitzesdauer wieder verkauft, ist in der Regel zu schliessen, dass die Liegenschaften der Kapitalanlage dienen. Eine hohe Fremdfinanzierung und mehr als nur einzelne, gelegentliche Verkäufe (bei zufällig sich bietender Gelegenheit) lassen auch bei längerer Besitzesdauer auf gewerbsmässiges Vorgehen schliessen. Hier fällt auch der Einsatz beruflicher Kenntnisse ins Gewicht. Allerdings tendiert die neuere bundesgerichtliche Rechtsprechung dazu, das Halten von vermieteten Liegenschaften trotz gelegentlicher Verkäufe und beruflichem Konnex in der Vergangenheit als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren, insbesondere, wenn Verkäufe schon längere Zeit zurückliegen und der berufliche Konnex in der Zwischenzeit entfallen ist (BGE vom 7. April 2009 2C_869/2008¹). Kapitalanlageobjekte entsprechen bei natürlichen Personen eher Privatvermögen (BGE vom 16. Mai 2011 in StE 2011 B 23.45.2 Nr. 8 Erwägung 2.3).

Wo die Häufung der Verkäufe ins Gewicht fällt, lässt sich gewerbsmässiges Vorgehen in der Regel erst nach einer gewissen Beobachtungsdauer erkennen. Es stellt sich bei Überschreiten der Schwelle zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel die Frage, ob und inwieweit dies Auswirkungen auf den bisherigen Liegenschaftsbestand hat. Diesbezüglich sind gemäss Praxis des Kantons Basel-Landschaft drei Grundsätze zu beachten:

- 1) Jedes Objekt ist einzeln bezüglich Zugehörigkeit zum Geschäftsvermögen zu prüfen (Ziff. 2.5.3).
- 2) Aus einer mehrjährigen Qualifikation zum Privat-/Geschäftsvermögen in den periodischen Veranlagungen kann wegen des Grundsatzes von Treu und Glauben eine Bindungswirkung hervorgehen (Ziff. 2.5.4; das Bundesgericht vertritt hier eine gegenteilige Ansicht).
- 3) Aus einer gewissen Häufung von Verkäufen kann sich die natürliche Vermutung ergeben, dass die Bereitschaft besteht, sämtliche Objekte gezielt gewinnbringend zu veräussern (Ziff. 2.5.3).

2.5.2 Erstellung und Halten von Anlageobjekten

Das Erstellen von Mehrfamilien- oder Wohn-/Gewerbehäusern **zum Zwecke der Vermietung** auf erworbenem oder geerbtem Bauland spricht eher für Vermögensverwaltung, insbesondere bei solider Eigenkapitalquote und langer Besitzesdauer. Einzelne Verkäufe nach kurzer Besitzesdauer und die Aufteilung zu Stockwerkeigentum bilden Indizien für Liegenschaftshandel. Bei **Personen aus der Baubranche** (z.B. Inhaber eines Sanitärgeschäfts oder eines Baugeschäfts) qualifizieren solche Liegenschaften als Geschäftsvermögen, wenn die Erstellung zur Erzielung von Umsätzen beitrug oder mittels Eigenleistungen (siehe Ziffer 1.4.1) erfolgte.

2.5.3 Auswirkung auf andere Liegenschaften

Eine generelle Auswirkung der Qualifikation auf weitere Liegenschaften ist gemäss Bundesgericht zu verneinen. Demzufolge ist eine Zugehörigkeit zu Geschäftsvermögen **für jedes Objekt einzeln** anhand seiner Bestimmung, Herkunft/Finanzierung und Nutzung zu prüfen. Eine Vermutung, sämtliche Liegenschaften gewinnbringend zu veräussern, kann daher nur in besonderen Fällen angenommen werden. Am ehesten bei Personen, die bereits mehrfach und regelmässig Objekte erworben und veräusserten.

Nachweislich zu privaten Zwecken werden z.B. selbstbewohnte Liegenschaften und Ferienhäuser gehalten. Das Argument, dass eine Liegenschaft der Vorsorge diene, reicht jedoch nicht aus, da gemäss Bundesgericht die Vorsorge auch durch Geschäftsvermögen gesichert werden kann.

¹ S. auch BGE vom 1. Juli 2009 2C_475/2008, wonach die Vermietung eigener Liegenschaften regelmässig Verwaltung des privaten Vermögens darstellt (Liegenschaften einer Kollektivgesellschaft betreffend). Abzugrenzen ist die Vermietung eigener Liegenschaften vom Fall, wo sie eine wirtschaftliche Folge der im Haupt- oder Nebenberuf ausgeübten Tätigkeit in der Bau- und Immobilienbranche ausgeübt wird (vgl. dazu auch [24 Nr. 17](#)).



2.5.4 Bedeutung der Qualifikation bei der Veranlagung von periodischen Steuern / Voraussetzung der Umqualifikation

Grundsätzlich können im Vorjahr getroffene Veranlagungsentscheide über bestimmte Verhältnisse in den Folgejahren erneut überprüft werden. Im Kanton Basel-Landschaft werden Liegenschaften von natürlichen Personen in den in jedem Jahr vorzunehmenden Veranlagungsentscheiden zum Geschäfts- oder Privatvermögen zugeordnet - die Veranlagungsapplikation ist entsprechend eingerichtet bzw. programmiert.

Die Zuordnung im Rahmen der ordentlichen Veranlagung zum Privatvermögen über mehrere Jahre hinweg begründet jedoch nach der Rechtsprechung des kantonalen Steuergerichts einen **Vertrauensschutz** (StGE Nr. 108/2008 vom 17. Oktober 2008). Ohne eine ausschlaggebende Änderung der Nutzung oder des Vorliegens neuer Tatsachen kann somit eine Umqualifikation gegen Treu und Glauben verstossen. Das bedeutet, dass womöglich in Grenzfällen eine Umqualifikation **vorbehalten** werden sollte für den Fall, dass sich die Indizien für eine gewerbsmässige Tätigkeit im Verlaufe der weiteren Besitzesdauer verdichten und unter Umständen erst im Veräusserungszeitpunkt eine abschliessende Beurteilung erfolgen kann.

2.5.5 Erwerb einer Liegenschaft durch Ehepartner eines Liegenschaftshändlers

Vgl. (24 Nr. 17) und die Hinweise auf StGE 108/2008 vom 17. Oktober 2008.

2.5.6 Zusammenfügen zu einem Gesamtbild und Würdigung

Da letztlich das Gesamtbild zu würdigen ist, kann das Festhalten der massgeblichen Sachverhaltselemente in einer Tabelle hilfreich sein. Grundlage hierzu bilden in der Regel die Daten aus den Steuerakten sowie aus den verfügbaren Datenbanken betreffend Grundeigentum (nicht abschliessende Auflistung):

Pflichtiger	Liegenschaft 1	Liegenschaft 2	Liegenschaft 3	Liegenschaft 4
Bisherige Zuordnung PV / GV				
Erwerbsjahr				
Erwerbspreis				
bauliche Investitionen				
Investitionsjahr				
Fremdfinanzierung Erwerb				
Fremdfinanzierung Investition				
Fremdfinanzierungsquote				
Bemerkung Berufsbezug				
Verkauf				
Verkaufserlös				
Mietzinsen				
Rendite Gesamtkapital				
Besitzdauer				
Weitere Merkmale				

2.6 Zeitpunkt der Erfassung

Gewinne aus Liegenschaftsveräusserungen gelangen in dem Jahr zur Besteuerung, in dem der Kaufvertragsabschluss erfolgte. Für eine Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach einer Methode der Gesamtabrechnung bleibt bei der direkten Bundessteuer im Normalfall kein Raum d.h. die einzelnen Verkaufsgewinne müssen gemäss ihrem Anfall periodengerecht erfasst werden.



Besondere Fragen bezüglich Realisation stellen sich bei einer Überbauung mit mehreren Wohneinheiten und deren Verkauf über einen längeren Zeitraum. Hier spielt die Buchführung und die Verbuchung der Veräusserungsgewinne und -verluste eine Rolle.

Bei **Privatentnahmen** werden die realisierten Gewinne im Zeitpunkt der betreffenden - klar als Privatentnahme erkennbaren - Handlung oder ausdrücklichen Erklärung besteuert.

2.7 Gewinnungskostenüberschüsse in andern Kantonen

Vgl. Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 betreffend Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten.

2.8 AHV-Rückstellung auf Gewinnen aus Liegenschaftsverkäufen

Bei Gewinnen aus Grundstückverkäufen ist eine Rückstellung von aktuell 9.7 % (in der Praxis werden auch 10 % toleriert) für die darauf entfallenden AHV-Beiträge abzuziehen. Diese Rückstellung ist sowohl im Einkommen als auch im Vermögen zu berücksichtigen.

3. Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel

3.1 Grundsätzliches

Gemäss Art. 24 lit. b StG sind Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit steuerbar. Dazu zählen auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von beweglichem Geschäftsvermögen. Steuerfrei sind gemäss Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG die Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen, davon ausgenommen sind die Grundstücksgewinne.

Für die Abgrenzung der von der Einkommenssteuer erfassten Wertschriftengewinne von den privaten Kapitalgewinnen siehe Kreisschreiben EStV Nr. 36 vom 27. Juli 2012, verteilt mit KM 476 betreffend Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel.

Die Steuerbehörden gehen in jedem Fall von einer **privaten Vermögensverwaltung** bzw. von steuerfreien privaten Kapitalgewinnen aus, wenn die nachfolgenden Kriterien **kumulativ** erfüllt sind:

- 1) Die **Haltedauer** der veräusserten Wertschriften beträgt mindestens 6 Monate.
- 2) Das **Transaktionsvolumen** (betragsmässige Summe aller Käufe und Verkäufe) pro Kalenderjahr beträgt gesamthaft nicht mehr als das Fünffache des Wertschriften- und Guthabenbestands zu Beginn des Steuerjahres.
- 3) Das Erzielen von Kapitalgewinnen aus Wertschriftengeschäften bildet **keine Notwendigkeit**, um fehlende oder wegfallende Einkünfte zur Lebenshaltung zu ersetzen. Das ist regelmässig dann der Fall, wenn die realisierten Kapitalgewinne weniger als 50 % aller steuerbaren Einkünfte in der Steuerperiode betragen.
- 4) Die Anlagen bzw. deren Transaktionen sind grundsätzlich allen Anlegenden zugänglich und stehen nicht in engem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit bzw. sind **nicht auf spezielle Kenntnisse** auf Grund einer besonderen beruflichen Stellung zurückzuführen.
- 5) Die Anlagen sind **nicht fremdfinanziert** oder die steuerbaren Vermögenserträge aus den Wertschriften (wie z.B. Zinsen, Dividenden usw.) sind grösser als die anteiligen Schuldzinsen.
- 6) Der Kauf und Verkauf von Derivaten (insbesondere Optionen) beschränkt sich auf die **Absicherung** von eigenen Wertschriftenpositionen.

Sind diese Kriterien nicht kumulativ erfüllt, kann erwerbsmässiger Wertschriftenhandel nicht ausgeschlossen werden. Die entsprechende Beurteilung erfolgt hierbei auf Grund sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls (vgl. Ziff. 3.2 und 3.3).

3.2 Indizien

Indizien für das Vorhandensein eines gewerbsmässigen Wertschriftenhandels sind:

- der enge Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sowie ganz allgemein der **Einsatz spezieller Fachkenntnisse**;
- die Verwendung von **Fremdmitteln** zur Finanzierung der Wertschriftenkäufe (insbesondere die Aufnahme von Lombardkrediten);



- die **Häufung** von Wertschriftentransaktionen, Höhe des Transaktionsvolumens (Summe aller Käufe und Verkäufe);
- eine **kurze Besitzesdauer**;
- **Zusammenschluss mit anderen Personen** zum Erwerb von Wertschriften;
- die Verwendung eines erzielten Gewinnes (**Reinvestition** in andere Anlageprodukte);
- die **Art und Weise des Vorgehens** (planmässige, auf Gewinnerzielung ausgerichtete Anlagen, Ausnützung von Marktentwicklungen zur Gewinnerzielung; Entwickeln von Initiative und Übernahme von Risiken wie bei selbständiger Erwerbstätigkeit);
- **Einsatz von Derivaten**, sofern diese über eine blossе Absicherung des Depots hinausgehen.

3.3 Gewichtung

Jedes dieser Indizien kann grundsätzlich für sich allein, muss aber nicht, auf Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 24 lit. b StG hindeuten. Zudem kommt diesen Indizien je nach den Umständen ein unterschiedliches Gewicht zu. Vor allem die Höhe des Transaktionsvolumens, die Inanspruchnahme von erheblichen Fremdmitteln und der Einsatz von Derivaten, der über eine blossе Absicherung des Depots hinausgeht, stellen regelmässig gewichtige Indizien für die Annahme einer Erwerbstätigkeit dar (BGE vom 23.10.2009 2C_868/2008). Sogenannte Day-Trader dürften in der Regel die Voraussetzungen für die Annahme des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels erfüllen.

Termingeschäfte, namentlich systematisch betriebene Termindifferenzgeschäfte (z.B. Optionen, Futures), sprengen in der Regel aufgrund ihrer Natur den Rahmen einer reinen privaten Vermögensverwaltung (BGE vom 9. November 1990; BGE 2A.419/2001). In konkreten Einzelfällen sind ausnahmsweise Transaktionen denkbar, die aus anderen als primär gewerbsmässigen oder geschäftlichen Gründen durchgeführt werden: z.B. Beschaffung von Devisen auf Termin im Hinblick auf die Finanzierung einer auf einen späteren Zeitpunkt erworbenen ausländischen Liegenschaft oder auch die Absicherung von Depotpositionen.

Entscheidend für die Annahme der Gewerbsmässigkeit ist jedoch immer, dass eine steuerpflichtige Person sich bemüht, in der Art und Weise einer (nebenberuflichen) selbständigen Erwerbstätigkeit die Entwicklung des Wertpapiermarktes zur Gewinnerzielung auszunützen und nicht einfach bestrebt ist, ihr Vermögen dynamisch zu verwalten. In der Praxis wird nur dort, wo aufgrund der genannten Kriterien zweifelsfrei eine über das Verwalten des Wertschriftenbestandes hinausgeht, auf gewerbsmässigen Wertschriftenhandel geschlossen.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 betreffend Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten
- KS EStV Nr. 36 vom 27. Juli 2012 betreffend Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel
- StGE Nr. 530 10 21 vom 10.9.2010 gewerbsmässiger Liegenschaftshandel / AHV-Beiträge als Gewinnungskosten / Rückstellungen StGE 10.09.2010
- StGE Nr. 530 09 37 vom 18.09.2009 Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 18.09.2009
- StGE Nr. 530 09 23 vom 18.09.2009 Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 18.09.2009
- StGE Nr. 019/2008; Unternehmensbesteuerung bei Einzelfirmen, amtliche Veranlagung 08-019
- StGE Nr. 008/2008; Kauf einer Liegenschaft durch die Ehefrau eines Architekten - Qualifikation dieser Liegenschaft als Privat- oder als Geschäftsvermögen 08-108
- StGE Nr. 009/2008; Kauf einer Liegenschaft durch die Ehefrau eines Architekten - Qualifikation dieser Liegenschaft als Privat- oder als Geschäftsvermögen 08-109
- StGE Nr. 079/2007; Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 07-079
- StGE Nr. 093/2006; Abgrenzung selbständiger Erwerbstätigkeit - Liebhaberei 06-093
- StGE Nr. 158/2006; Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel 06-158
- StGE Nr. 011/2003; Interkantonale Liegenschaftshändlerin: Abzug von Aufwendungen, Beweislast 03-011
- StGE Nr. 124/2001; Liebhaberei: Kunstmalerin, Verrechnung von Verlusten 01-124
- StGE Nr. 140/2001; Abgrenzung Geschäfts- und Privatvermögen 01-140
- StGE Nr. 125/2001; Liebhaberei: Kunstmalerin, Verrechnung von Verlusten 01-125
- BStPra 4/2008 329-333 Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel BStPra 4/2008 329-333
- BStPra 7/2007 548-552; Selbständiger Erwerb: Anerkennung von Geschäftsverlusten BStPra 7/2007 548-552
- BStPra 1/2002 48-56; Abgrenzung: Unselbständiger und selbständiger Erwerb BStPra 1/2002 48-56
- BStPra 4/2000 188-193; Direkte Bundessteuer: Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel BStPra 4/2000 188-193



- ➡ BStPra 7/1999 473-482, Gewerbsm^assiger Wertpapierhandel: Voraussetzungen BStPra 7/1999 473-482
- ➡ BStPra 3/1998 121-124, Gewerbsm^assiger Wertschriftenhandel (Autofahrlehrer): Voraussetzungen BStPra 3/1998 121-124
- ➡ KM 476 (gewerbsm^assiger Wertschriftenhandel; Verteilung KS EStV Nr. 36/2012)
- ➡ KM 484



24 Nr. 16 Naturaleinkünfte und Privatanteile bei Selbständigerwerbenden

1. Privatanteile und Naturaleinkünfte

Die Inhaber von Einzelunternehmungen beziehen häufig Waren und zum Teil auch Dienstleistungen aus der Unternehmung oder nutzen deren Güter für ihren privaten Gebrauch bzw. jenen ihrer Familie. Beispiele: Lebensmittel, Mahlzeiten, Kleider, Papeteriewaren, private Nutzung von Fahrzeugen oder Apparaten usw.

Der unentgeltliche Bezug von Sach- oder Dienstleistungen aus dem eigenen Unternehmen gilt als Naturaleinkunft und bildet steuerbares Einkommen (§ 23 Abs. 2 StG). Solche Naturaleinkünfte eines Betriebsinhabers und seiner Familie müssen in einer ordnungsgemässen Buchhaltung verbucht sein.

Bei der privaten Nutzung von Geschäftsgütern ist ebenfalls ein entsprechender Privatanteil zu verbuchen nach Massgabe der für diese Güter der Erfolgsrechnung belasteten Kosten für Abschreibungen, Unterhalt und Betrieb. Von Privatanteilen wird dann gesprochen, wenn Kosten sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen. In diesen Fällen ist ein angemessener Privatanteil auszuscheiden, der nicht dem Geschäftsaufwand belastet werden darf (vgl. Irène Findeisen/Ralph Theiler in: Peter B. Nefzger, Madeleine Simonek, Thomas P. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 63 zu § 24).

Im Weiteren ist bei der erfolgswirksamen Belastung von Auslagen zwischen abzugsfähigem geschäftsmässig begründetem Aufwand und Aufwendungen für private Bedürfnisse oder Lebenshaltungskosten **abzugrenzen**. Als Gewinnungskosten gelten nur jene Aufwendungen, welche erwiesenermassen der Einkommenserzielung dienen. Beispielsweise ist bei Auslagen für Konsumation, Logis, Beförderungen oder anderen Dienstleistungen eine Abgrenzung zwischen Repräsentations- oder Werbeaufwand und der Deckung privater Bedürfnisse vorzunehmen bzw. muss die geschäftsmässige Begründetheit mit geeigneten Belegen nachgewiesen sein.

Abgrenzungsfragen stellen sich im Weiteren zu den **Eigenleistungen**, da diese punkto Steuersystematik, Realisationszeitpunkt und Bemessung teilweise anderen Regeln unterstehen (vgl. [24 Nr. 15](#)).

2. Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile

Nach § 23 Abs. 2^{bis} StG und Art. 16 Abs. 2 DBG werden Naturalbezüge nach ihrem **Marktwert** bemessen, d.h. zum Wert, den der Empfänger am freien Markt dafür auszulegen hätte. Jedoch ist nach § 23 Abs. 2^{bis} StG für die Selbstnutzung von Liegenschaften der **Eigenmietwert** massgebend (z.B. Nutzung einer Wohnung in einem zum Geschäftsvermögen¹ gehörenden Betriebsgebäude). Sie sind als Einkommen des Selbständigerwerbenden zu qualifizieren. Um die Schätzung von anzutreffenden Naturalbezügen zu erleichtern, stützt man sich in der Praxis auf das Merkblatt N1/2007 der ESTV «Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden». Dieses Merkblatt ist nachfolgend wiedergegeben.

Die darin angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann.

Beispiel Wohn/Geschäftshaus mit teilweiser privater Nutzung

Das Wohn-/Geschäftshaus von X hat drei Etagen. Zwei nutzt X für seine Arztpraxis, eine bewohnt er selbst. Zufolge überwiegender Nutzung für den S-Erwerb qualifiziert die ganze Liegenschaft als Geschäftsvermögen (Präponderanzmethode vgl. [24 Nr. 17](#)). Für die Ermittlung des Werts der privaten Nutzung wird der für die direkte Bundessteuer geltende Eigenmietwert² zu Grunde gelegt.

¹ Ein Vermögenswert dient dann vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit, wenn er zu mehr als 50 % geschäftlich genutzt wird.

² Die steuerliche Bemessung und steuersystematische Zuordnung des privat genutzten Teils soll unabhängig davon, ob die Buchhaltung des Geschäftsbetriebes den Saldo der Liegenschaftsrechnung separat ausweist (Miete der Geschäftsräume wird dem Betrieb belastet und der Mietertrag abzüglich Aufwand dem Segment Liegenschaftserfolg der Geschäftsbuchhaltung zugewiesen) oder nicht (Saldo der Liegenschaftsrechnung ist im Gesamtergebnis enthalten, aber nicht ausgewiesen, sondern nur die Unterhaltskosten), dieselbe sein. Die Bemessung ist vom Grundsatz der Marktmiete geprägt und diese wird in der Regel mindestens nach dem **Eigenmietwert Bundessteuer** (also mit Zuschlag gegenüber dem kantonalen Eigenmietwert) bemessen. Je nach Verbuchung müssen in der Veranlagung noch entsprechende Umgliederungen zwischen den Ziffern 150/430 vorgenommen werden.



KANTONALE STEUERN
DIREKTE BUNDESSTEUER

Merkblatt N 1/2007

Naturalbezüge von Selbstständigerwerbenden

Merkblatt

über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern

Vorbemerkungen

- a) Die in diesem Merkblatt enthaltenen Ansätze gelten **erstmalig für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre**; für die Geschäftsjahre mit Abschlusstag 30. Juni 2007 oder früher ist noch das Merkblatt N 1/2001 massgebend.
- b) Die hiernach angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann.

1. Warenbezüge

Die Warenbezüge aus dem eigenen Betrieb sind mit dem Betrag anzurechnen, den die steuerpflichtige Person ausserhalb ihres Geschäftes dafür hätte bezahlen müssen. In den nachstehenden Branchen sind in der Regel wie folgt zu bewerten:

a) Bäckereien und Konditoreien

	Erwachsene	Kinder im Alter von ... Jahren *		
		bis 6	über 6–13	über 13–18
	CHF	CHF	CHF	CHF
Im Jahr.....	3000.–	720.–	1500.–	2220.–
Im Monat.....	250.–	60.–	125.–	185.–

Für Betriebe mit **Tea-Room** erhöhen sich die Ansätze um 20 %; ausserdem sind für **Tabakwaren** pro rauchende Person normalerweise CHF 1500–2200 pro Jahr anzurechnen. Werden auch **Mahlzeiten** abgegeben, so sind in der Regel die Ansätze für Restaurants und Hotels anzuwenden (Buchstabe e hiernach).

Wenn in erheblichem Umfang auch **andere Lebensmittel** geführt werden, so sind die Ansätze für Lebensmittelgeschäfte (Buchstabe b hiernach) anzuwenden.

b) Lebensmittelgeschäfte

	Erwachsene	Kinder im Alter von ... Jahren *		
		bis 6	über 6–13	über 13–18
	CHF	CHF	CHF	CHF
Im Jahr.....	5280.–	1320.–	2640.–	3960.–
Im Monat.....	440.–	110.–	220.–	330.–

Zuschlag für Tabakwaren: CHF 1500–2200 pro rauchende Person

Abzüge für nicht geführte Waren (im Jahr):

– Frische Gemüse.....	300.–	75.–	150.–	225.–
– Frische Früchte.....	300.–	75.–	150.–	225.–
– Fleisch- und Wurstwaren.....	500.–	125.–	250.–	375.–

c) Milchhandlungen

	Erwachsene	Kinder im Alter von ... Jahren *		
		bis 6	über 6–13	über 13–18
	CHF	CHF	CHF	CHF
Im Jahr.....	2460.–	600.–	1200.–	1800.–
Im Monat.....	205.–	50.–	100.–	150.–

Zuschläge für zusätzlich geführte Waren (im Jahr):

– Frische Gemüse.....	300.–	75.–	150.–	225.–
– Frische Früchte.....	300.–	75.–	150.–	225.–
– Wurstwaren.....	200.–	50.–	100.–	150.–

Werden in ausgedehntem Masse Lebens- sowie Wasch- und Reinigungsmittel geführt, so sind die Ansätze für Lebensmittelgeschäfte (Buchstabe b hiernach) anzuwenden.

Für Käsereien und Sennereien **ohne Verkaufsläden** gelten in der Regel die Hälfte der vorstehenden Ansätze.

d) Metzgereien

	Erwachsene	Kinder im Alter von ... Jahren *		
		über 3–6	über 6–13	über 13–18
	CHF	CHF	CHF	CHF
Im Jahr.....	2760.–	660.–	1380.–	2040.–
Im Monat.....	230.–	55.–	115.–	170.–

e) Restaurants und Hotels

	Erwachsene	Kinder im Alter von ... Jahren *		
		bis 6	über 6–13	über 13–18
	CHF	CHF	CHF	CHF
Im Jahr.....	6480.–	1620.–	3240.–	4860.–
Im Monat.....	540.–	135.–	270.–	405.–

Die Ansätze umfassen nur den Wert der Warenbezüge. Die übrigen Naturalbezüge und die privaten Unkostenanteile (siehe insbesondere die Ziffern 2, 3 und 4 hiernach) sind gesondert zu bewerten.

Tabakwaren

In den Ansätzen ist der Bezug von **Tabakwaren** nicht inbegriffen; pro rauchende Person sind in der Regel CHF 1500–2200 im Jahr zusätzlich anzurechnen.

2. Mietwert der Wohnung

Der Mietwert der Wohnung im eigenen Hause ist von Fall zu Fall nach den ortsüblichen Mietzinsen für eine entsprechende Wohnung zu bestimmen. Dabei ist dort, wo einzelne Räume sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen, z.B. im Gastgewerbe, auch ein angemessener Anteil an diesen Gemeinschaftsräumen (Wohnräume, Küche, Bad, WC) mitzubetrachten.

3. Privatanteil an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, moderne Kommunikationsmittel usw.

Für Heizung, elektrischen Strom, Gas, Reinigungsmaterial, Wäschereinigung, Haushaltartikel, moderne Kommunikationsmittel, Radio und Fernsehen sind in der Regel folgende Beträge als Privatanteil an den Unkosten anzurechnen, sofern sämtliche den Privathaushalt betreffenden Ausgaben für diese Zwecke dem Betrieb belastet worden sind:

	Haushalt mit 1 Erwachsene	Zuschlag pro weitere/n Erwachsene/n	Zuschlag pro Kind
	CHF	CHF	CHF
Im Jahr.....	3540.–	900.–	600.–
Im Monat.....	295.–	75.–	50.–

4. Privatanteil an den Löhnen des Geschäftspersonals

Arbeiten Geschäftsangestellte zum Teil für die privaten Bedürfnisse der/des GeschäftsinhaberIn/Geschäftsinhabers und ihrer/seiner Familie (Zubereitung der Verpflegung, Besorgung der privaten Räume und Wäsche usw.), so ist ein den Verhältnissen entsprechender Teil der Löhne als Privatanteil anzurechnen.

* Massgebend ist das Alter der Kinder zu Beginn jedes Geschäftsjahres.
Bei Familien mit mehr als 3 Kindern sind vom Totalwert der Kinderansätze abzuziehen: bei 4 Kindern 10 %, bei 5 Kindern 20 %, bei 6 und mehr Kindern 30 %.



5. Privatanteil an den Autokosten

Der Privatanteil an den Autokosten kann entweder effektiv oder pauschal ermittelt werden.

a) Effektive Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen.

b) Pauschale Ermittlung

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches **nicht** nachgewiesen werden, ist pro Monat 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST), mindestens aber CHF 150 zu deklarieren.

6. Selbstkostenabzug für Naturallöhne der Arbeitnehmenden

Die dem Geschäftspersonal ausgerichteten Naturallöhne (Verpflegung, Unterkunft) sind dem Geschäft zu den **Selbstkosten** zu belasten, nicht zu den für die Arbeitnehmenden geltenden Pauschalsätzen.

Sind die Selbstkosten nicht bekannt und werden sie auch nicht auf Grund eines so genannten Haushaltskontos ermittelt, so können für die **Verpflegung** pro Person in der Regel folgende Beträge abgezogen werden:

	Tag/CHF	Monat/CHF	Jahr/CHF
Im Gastwirtschaftsgewerbe.....	16.–	480.–	5760.–
In andern Gewerben.....	17.–	510.–	6120.–

Für die **Unterkunft** (Miete, Heizung, Beleuchtung, Reinigung, Wäsche usw.) kommt im Allgemeinen kein besonderer Lohnabzug in Betracht, da diese Kosten in der Regel bereits unter den übrigen Geschäftskosten (Gebäudeunterhalt, Hypothekarzinsen, allgemeine Unkosten usw.) berücksichtigt sind.

Anwendungsbeispiel:

Ein selbstständiger Wirt, der seine Familie aus der Küche des Restaurationsbetriebs verpflegt, muss sich dies als Einkommen anrechnen lassen. Gemäss Merkblatt N1/2007 der EStV «Naturalbezüge von Selbstständigerwerbenden» beträgt der Wert der Warenbezüge (Nahrung und Getränke) des verheirateten Inhabers mit zwei Kindern von 5 und 7 Jahren CHF 17'820 jährlich (CHF 6'480 pro Erwachsenen und CHF 1'620 bzw. CHF 3'240 pro Kind).

Aufwendungen, die ganz oder teilweise den privaten Lebenshaltungskosten der steuerpflichtigen Person dienen, sind nicht abzugsberechtigt. Dies sind beispielsweise Anschaffung von Kleidern, Theaterbesuche, Weinlieferungen für den privaten Keller, Ferien usw. Dasselbe gilt anteilmässig auch für jene Aufwendungen, welche sowohl geschäftlichen als auch privaten Zwecken dienen. Der privaten Benutzung von Geschäftsfahrzeugen, Telefonen oder anderen Geschäftseinrichtungen muss deshalb durch die aufwandmindernde oder ertragsmehrende Verbuchung eines Privatanteils im Umfang der gesamten anteiligen Aufwendungen (inkl. Abschreibungen) Rechnung getragen werden (StE 1990 B 23.45 Nr. 2).

3. Ergänzende Erläuterungen zu einzelnen Ziffern

Bewertung des Mietwertes einzelner geschäftlich genutzter Räume

(s. dazu. auch StGE Nr. 530 08 49 vom 20. Februar 2009)

Wenn einzelne Räume der privaten Liegenschaft des Geschäftsinhabers geschäftlich genutzt werden, ist die Aufteilung des Mietwertes privat genutzter und die Bewertung der geschäftlich genutzten Räume wie folgt vorzunehmen:

- Der Mietwert der privat genutzten Räume ergibt sich nach dem Verhältnis der Anzahl privat genutzter Zimmer plus eine Raumeinheit für Nebenräume zur Gesamtzahl der Räume (Anzahl Zimmer plus eine Raumeinheit für Nebenräume).
- Der Mietwert der geschäftlich genutzten Räume kann mit dem Betrag eingesetzt werden, den die steuerpflichtige Person für gleichartige Räumlichkeiten in gleicher Geschäftslage einem Dritten zu bezahlen hätte (Marktmiete).



Ferner ist zu beachten:

- Besteht zwischen den geschäftlich und privat genutzten Räumen ein offensichtliches Missverhältnis (z.B. wegen stark unterschiedlicher Flächen- oder Kubaturverhältnissen der einzelnen Räume), kann auch auf andere Verteiler wie z.B. auf die Raumgrösse oder den Rauminhalt zurückgegriffen werden.
- Ein Mietwert für geschäftlich genutzte Räume bis CHF 3'600 (pro Jahr und Raum) kann in der Regel ohne weitere Überprüfung zugelassen werden.
- Der gesamthaft deklarierte Eigenmietwert darf nicht unter den Eigenmietwert gemäss Liegenschaftsblatt fallen. Ansonsten ist für die privat genutzten Räume die Differenz einzusetzen.

Beispiel:

Der Eigenmietwert der Liegenschaft beträgt CHF 12'000 (Staatssteuer) bzw. CHF 14'400 (Bundessteuer). Von den sieben Zimmern wird eines geschäftlich genutzt. In der Jahresrechnung wurde für das geschäftliche genutzte Zimmer ein Betrag von CHF 3'600 verbucht.

Eigenmietwert privat genutzte Räume ¹⁾	CHF	10'500
	CHF	12'600
Mietwert geschäftlich genutzte Räume gemäss Buchhaltung	CHF	3'600
	CHF	3'600
	CHF	-14'100
Total	CHF	16'200

¹⁾ Berechnung: Staatssteuer CHF 12'000 : 8 (7 + 1) x 7 (6 + 1) = CHF 10'500
 Bundessteuer CHF 14'400 : 8 (7 + 1) x 7 (6 + 1) = CHF 12'600

4. Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und der gebundenen Vorsorge (Säule 3a)

Beiträge an steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) sind zum Abzug zugelassen, soweit sie den Vorsorgebedürfnissen der Betriebsangehörigen angemessen sind und jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Beiträge zugunsten des Geschäftsinhabers dürfen jedoch nur im Ausmass des Arbeitgeberanteils abgezogen werden. Als Arbeitgeberanteil gilt derjenige Anteil, den der/die Steuerpflichtige als Arbeitgeber/in normalerweise (d.h. im Falle unabhängiger Dritter) für sein/ihr Personal leistet. Ist kein Personal vorhanden, so gilt die Hälfte der persönlichen Beiträge als Arbeitgeberanteil. Der nach Abzug des Arbeitgeberanteils verbleibende Privatanteil sowie sämtliche Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) sind nicht im Geschäftsabschluss, sondern in der persönlichen Steuererklärung abzuziehen. Grundsätzlich ebenfalls privat zu finanzieren sind Einkäufe in die 2. Säule. Sie können als persönliche Abzüge geltend gemacht werden.

Besonderheiten bei Selbständigerwerbenden:

- Einkäufe von Beitragsjahren gelten für die AHV-Beitragsmessung zu 50 % als Geschäftsaufwand;
- Versicherbares Einkommen darf das AHV-beitragspflichtige Einkommen nicht überschreiten (Art. 1 Abs. 2 BVG, Art. 9 AHVG) → in der Praxis Durchschnitt 3-5 Vorjahre.

5. Privatanteil an den Autokosten

5.1 Allgemeines

Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abgezogen. Dazu gehören auch die geschäftsbedingten Autokosten (§ 29 Abs. 1 lit. b StG).

Es ist Sache der steuerpflichtigen Person nachzuweisen, dass die der Erfolgsrechnung belasteten Fahrzeugaufwendungen tatsächlich geschäftsmässig begründet sind.

Verfügen Selbständigerwerbende über ein Geschäftsauto und benutzen dieses auch für private Fahrten, so sind bei der Ermittlung des abzugsfähigen Geschäftsaufwands die Kosten für das Geschäftsauto um den Teil zu kürzen, der auf die privaten Fahrten entfällt (Privatanteil an den Autokosten).



Selbständigerwerbende beurteilen zuerst, ob das für Privatfahrten zur Verfügung stehende Fahrzeug überhaupt Bestandteil des Geschäftsvermögens ist (überwiegend – zu mehr als 50 – der selbständigen Erwerbstätigkeit dienend), oder ob es auf Grund des Erwerbsmotivs und der tatsächlichen Nutzung nach der Präponderanzmethode dem Privatvermögen zuzuweisen ist.

Für die Beurteilung, ob Privat- oder Geschäftsvermögen vorliegt, ist der Arbeitsweg zwischen Wohn- und Geschäftsort grundsätzlich nicht der geschäftlichen Nutzung zuzuweisen.

5.2 Überwiegend geschäftliche Nutzung

Beispiel für vorwiegend geschäftlich genutztes Auto:

Aufstellung der im Auto zurückgelegten Distanzen im betreffenden Geschäftsjahr

Total km pro Jahr	100 %	20'000
davon Betrieb	60,2 %	12'040
davon Privat	39,8 %	7'960

Bei überwiegend geschäftlicher Nutzung können Selbständigerwerbende jedes Jahr neu wählen, ob sie den Privatanteil über die Pauschale oder gestützt auf die tatsächlichen Kosten verbuchen wollen, vorausgesetzt, sie erfüllen die Voraussetzungen für eine tatsächliche Zuordnung.

5.2.1 Pauschale Ermittlung von Privatanteilen

Für die private Benutzung des Geschäftswagens sind pro Monat 0,8 % (ab Steuerperiode 2022 monatlich 0,9 %) des bezahlten Kaufpreises (exkl. Mehrwertsteuer), mindestens CHF 150 (CHF 1'800 pro Jahr) als Privatanteil zu verbuchen.

Bei Leasingfahrzeugen tritt anstelle des Kaufpreises der im Leasingvertrag festgehaltene Barkaufpreis des Fahrzeugs (exkl. Mehrwertsteuer), eventuell der im Leasingvertrag angegebene Objektprice (exkl. Mehrwertsteuer).

In Fällen, in denen der Privatgebrauch erheblich eingeschränkt ist, z.B. durch im Geschäftswagen fest installierte Vorrichtungen für den Transport von Werkzeugen usw. (z.B. Servicewagen), ist keine Aufrechnung für den Privatgebrauch des Geschäftswagens vorzunehmen.

Beispiel bei ganzjähriger Privatnutzung:

Kaufpreis (Annahme) CHF 50'000; zu deklarierender Betrag = CHF 4'800 (12 x CHF 400).

Besondere Fälle

Der Selbständigerwerbende benutzt mehr als ein Fahrzeug für die Privatfahrten und verbucht den Privatanteil als Pauschale.

- Ermittlung des Kaufpreises als Durchschnittswert aus den für die Privatfahrten benutzten Geschäftsfahrzeugen aufgrund der tatsächlichen Nutzung.
- Dem mitarbeitenden Ehepartner steht ein (eigenes) Geschäftsfahrzeug für die Privatfahrten zur Verfügung.
- Der Privatanteil ist mit 0,8 % pro Monat (ab Steuerperiode 2022 monatlich 0,9 %) des Kaufpreises (exkl. MWSt) zu ermitteln; in Anlehnung an die Regelung bei Unselbständigerwerbenden (Lohnausweis), welche den Geschäftswagen auch privat benutzen dürfen.

5.2.2 Ermittlung des Privatanteils auf Grund der tatsächlichen Kosten

Voraussetzung für die Ermittlung des zu deklarierenden Privatanteils auf Grund der tatsächlichen Kosten ist die Führung eines Bordbuchs. Dabei sind die gesamten Betriebskosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen und auf Verlangen der Steuerbehörde nachzuweisen.



5.3 Überwiegend private Nutzung (nur ab und zu geschäftliche Fahrten)

Bei überwiegend privater Nutzung können für geschäftliche Fahrten CHF 0.70 (ab Steuerperiode 2026: CHF 0.75) pro Kilometer der Erfolgsrechnung belastet werden. Die geschäftlich gefahrenen Kilometer sind auf Verlangen der Steuerbehörde nachzuweisen.

Wird das Auto dem Privatvermögen zugewiesen bzw. steht kein Geschäftsfahrzeug zur Verfügung, können die Auslagen für den Arbeitsweg und die zusätzlichen Kosten der auswärtigen Verpflegung wie folgt geltend gemacht werden:

- Arbeitsweg: Die Beurteilung bzw. Gewährung erfolgt in Anlehnung an die Kriterien bei unselbständiger Erwerbstätigkeit (vgl. [29 Nr. 1](#)).
- Mehrkosten auswärtiger Verpflegung: Es liegt in der Natur der Sache, dass die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung auch bei Selbständigerwerbenden betragsmässig nicht nachgewiesen werden können. Die Steuerbehörden anerkennen deshalb bei nachgewiesener ganzjähriger auswärtiger Erwerbstätigkeit eines Betriebsinhabers oder einer Betriebsinhaberin für die Mehrkosten der auswärtigen Verpflegung dieselbe Pauschale wie bei Unselbständigerwerbenden (vgl. [29 Nr. 2](#)). Eine Kumulation mit effektiven Kosten ist grundsätzlich aber nicht möglich.

6. Landwirtschaft

Die Ansätze für die Bewertung der Naturalbezüge in der Landwirtschaft richten sich nach dem von der Eidg. Steuerverwaltung in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerbehörden herausgegebenen Merkblatt NL1/2007, das nachfolgend abgebildet wird.

6.1 Begriff des Eigenverbrauchs und der Privatanteile

Landwirtschaft wird aufgrund der Art der hergestellten Produkte von anderen Tätigkeiten abgegrenzt (Art. 3 Abs. 1 LwG). Beim Landwirtschaftsbetrieb als Nahrungsmittelproduzent liegt der Bezug von selbsterzeugten Produkten auf der Hand. Allerdings gibt es bezüglich dieser Produkte grosse Unterschiede (Milch, Fleisch, Wein, Gemüse, usw.).

6.2 Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile

Die Bewertung erfolgt nach dem Marktwert (Kaufpreis für einen Dritten für ein gleiches Produkt). In der Regel werden Naturalbezüge nach den Pauschalen der entsprechenden Merkblätter erfasst. Eine weitere Möglichkeit ist der Nachweis der effektiven Bezüge auf Grund eines betriebswirtschaftlichen Abschlusses mit Anpassung an die Marktpreise (§ 23 Abs. 2^{bis} StG).



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Merkblatt NL 1/2007

Privatanteile/Naturalbezüge und Naturallohne

DIREKTE BUNDESSTEUER

Merkblatt

über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhabern in der Land- und Forstwirtschaft

Dieses Merkblatt ist erstmals bei der Bewertung und Einkommensermittlung des Bemessungsjahres 2007 anzuwenden. Die Angaben unter den Ziffern 2–7 sind z.T. dem Merkblatt N 1 über die Naturalbezüge Selbstständigerwerbender entnommen und auf praktikable Beträge gerundet worden.

1. Naturalbezüge

Diese Beträge stellen den Wert der Nahrungsmittelbezüge aus Selbstversorgung für die Betriebsleiterfamilie und der Angestellten dar. Für die Betriebsangestellten werden diese Bezüge im Naturallohn abgezogen (siehe Ziffer 7).

Jahr/CHF	Erwachsene Kinder im Alter von Jahren*			
		bis 6	über 6–13	über 13–18
In der Regel	960	240	480	720
Ohne Milch	600	145	300	455
Mit Milch, ohne Fleisch	600	145	300	455
Viehloser Betrieb	240	60	120	180

* Massgebend ist das Alter der Kinder zu Beginn jedes Geschäftsjahres. Bei Familien mit mehr als drei Kindern sind vom Totalwert der Kinderansätze abzuziehen: bei 4 Kindern 10%, bei 5 Kindern 20%, bei 6 und mehr Kindern 30%.

2. Mietwert der Wohnung

Der Mietwert der Wohnung im eigenen Hause ist von Fall zu Fall nach den ortsüblichen Mietzinsen für eine entsprechende Wohnung zu bestimmen. In Fällen, in denen einzelne Räume sowohl dem betrieblichen als auch privaten Zwecken dienen, ist ein angemessener Anteil an diesen Gemeinschaftsräumen (wie Wohnräume, Küche, Bad, WC) mitzuberücksichtigen.

3. Privatanteil an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, moderne Kommunikationsmittel usw.

Für Heizung, Elektrizität, Gas, Reinigungsmaterial, Wäschereinigung, Haushaltartikel, moderne Kommunikationsmittel, Radio und Fernsehen sind in der Regel jährlich folgende Beträge als Privatanteil an den Kosten anzurechnen, sofern sämtliche den Privathaushalt betreffenden Ausgaben für diese Zwecke dem Betrieb belastet worden sind:

Jahr/CHF	für den ersten Erwachsenen		Zuschläge pro Erwachsenen	Kind
	Erwachsenen	Erwachsenen		
Überdurchschnittliche Verhältnisse (entspr. N 1)	3540	900		600
In der Regel	2640	660		420
Sehr einfache Verhältnisse	2100	540		360

4. Privatanteil an den Löhnen des Geschäftspersonals

Arbeiten Betriebsangestellte zum Teil für die privaten Bedürfnisse des Betriebsinhabers und seiner Familie (Zubereitung der Verpflegung, Besorgung der privaten Räume und Wäsche usw.), so ist ein den Verhältnissen entsprechender Teil der Löhne als Privatanteil anzurechnen.

5. Privatanteil an den Autokosten

Der Privatanteil kann entweder auf Grund der tatsächlichen Kosten anhand des ausgewiesenen, privat gefahrenen Kilometeranteiles berechnet, oder pauschal mit 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST) oder einem Drittel bis der Hälfte der ausgewiesenen Gesamtkosten erfasst werden, mindestens aber mit CHF 150 pro Monat und Fahrzeug.

6. Naturallohn (Verpflegung und Unterkunft) für landwirtschaftliche Arbeitnehmer

Erwachsene	Frühstück	Mittagessen	Abendessen	Volle Verpflegung
Tag/CHF	3.50	10	8	21.50
Monat/CHF	105	300	240	645
Jahr/CHF	1260	3600	2880	7740
Erwachsene	Unterkunft			
Tag/CHF	11.50		33	
Monat/CHF	345		990	
Jahr/CHF	4140		11880	

Für bis 6-jährige Kinder sind die Ansätze auf 25%, für bis 13-jährige auf 50%, für bis 18-jährige auf 75% zu reduzieren. Familien mit 4 Kindern und mehr: siehe Ziffer 1.

Kommt der Arbeitgeber weitgehend auch für Kleider, Leibwäsche und Schuhe sowie deren Unterhalt auf, so sind hier zusätzlich CHF 80.– im Monat bzw. CHF 960.– im Jahr anzurechnen.

7. Naturallohnabzug beim Arbeitgeber

Selbstkostenabzug	Tag/CHF	Monat/CHF	Jahr/CHF
In der Regel	17	510	6120
Wenn der Mietwert der Angestelltenräume dem Betriebs-eigentümer zugerechnet wird	19	570	6840

Für die Abgabe von Kleidern, Leibwäsche und Schuhen ist der dem Empfänger im Lohnausweis angerechnete Betrag abzuziehen.



6.3 Ergänzende Ausführungen

6.3.1 Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) und der gebundenen Vorsorge (Säule 3a)

Beiträge an steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) sind zum Abzug zugelassen, soweit sie den Vorsorgebedürfnissen der Betriebsangehörigen angemessen sind und jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Beiträge zugunsten des Geschäftsinhabers dürfen jedoch nur im Ausmass des Arbeitgeberanteils abgezogen werden. Nicht abzugsfähig sind sämtliche Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), handelt es sich doch dabei nicht um Geschäftskosten, sondern um private Aufwendungen des Geschäftsinhabers. Ebenfalls privat zu finanzieren sind Einkäufe in die 2. Säule.

Besonderheit

Einkäufe von Beitragsjahren gelten für die AHV-Beitragsmessung zu 50 % als Geschäftsaufwand.

6.3.2 Privatanteil Pachtzins Pächter/innen-Wohnung

Ab Steuerjahr 2001 wird bei Pächtern und Pächterinnen landwirtschaftlicher Liegenschaften anstelle des Mietwerts der Pachtzinsanteil für die Pächter/innen-Wohnung als Privatanteil aufgerechnet. Berechnungsgrundlage ist das Formular Mietwertermittlung der landwirtschaftlichen Betriebsleiterwohnung (Form. 149b).

6.3.3 Privatanteil an den Pferdekosten

ab 2006

Pferdekosten (Belastung des Familienverbrauchs, falls sämtliche Leistungen durch den Betrieb erbracht werden)

CHF 5'500 pro Pferd und Jahr

Pferdekosten ohne Arbeit

CHF 3'000 pro Pferd und Jahr

Richtwerte: Treuhandverband Landwirtschaft Schweiz (www.treuland.ch)

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- Merkblatt ESTV N1/2007 Naturalbezüge von Selbständigerwerbenden
- Merkblatt ESTV NL1/2007 Privatanteile/Naturalbezüge und Naturallöhne
- Formular Privatanteil von Autokosten bei Selbständigerwerbenden
- Formular Mietwertermittlung der landwirtschaftlichen Betriebsleiterwohnung
- Treuhandverband Landwirtschaft Schweiz (treuland), Richtzahlen zur landwirtschaftlichen Buchhaltung



24 Nr. 17 Stille Reserven und Kapitalgewinne von Unternehmen

1. Allgemeines

Nach Art. 24 lit. b StG und Art. 18 Abs. 2 DBG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (sog. gewillkürtes Geschäftsvermögen).

Erbteilungen, bei denen ein Betrieb des Nachlasses nicht von allen Erben übernommen wird, lösen für die Ausscheidenden grundsätzlich ebenfalls die Besteuerung der stillen Reserven aus. Seit der Inkraftsetzung der Normen der Unternehmenssteuerreform II besteht jedoch die Möglichkeit für einen **Steueraufschub**, sofern die übernehmenden Erben die bisher massgebenden Einkommenssteuerwerte übernehmen (Art. 18a Abs. 3 DBG; Art. 25 Abs. 4 StG; Auszug aus dem KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009; **Ziffer 2.3** im Anhang).

Als **Kapitalgewinne** gelten die steuerrechtlich realisierten stillen Reserven (nicht verbuchte oder buchhalterisch ausgewiesene Werterholung sowie Wertzuwachs auf bilanzierten oder zu bilanzierenden Werten oder steuerrechtlich als Geschäftsvermögen geltenden Gütern). Die wichtigsten Anwendungsfälle betreffen Liegenschaften (nachfolgend), Beteiligungen und - seltener - Immaterialgüter sowie nicht einer Bilanzposition zuordenbare Mehrwerte (sog. Goodwill).

2. Abgrenzungen zum Privatvermögen

2.1 Allgemeines

Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (sog. gewillkürtes Geschäftsvermögen).

Anwendungsfälle in der Praxis bestehen bei Forderungen, Beteiligungen oder bei Immobilien. Der buchhalterischen Behandlung kommt hierbei ein gewichtiges aber nicht zwingendes oder notwendiges Indiz zu. Abzustellen ist auf die Gesamtheit der massgeblichen Umstände beim Erwerb oder bezüglich der Beschaffenheit oder der tatsächlichen Nutzung.

2.2 gemischte Nutzung (Präponderanz)

Als Geschäftsvermögen gelten gemäss Art. 24 lit. b StG bewegliche oder unbewegliche Güter, wenn sie ganz oder - bei gemischter Nutzung - vorwiegend (mehr als 50 %) der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft Art. 24 N 72). Eine überwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaft gehört demnach zum Geschäftsvermögen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 18 N 107; BGE vom 9. Mai 2005, Pra 2006 Nr. 16). Am häufigsten stellen sich Fragen der überwiegenden Nutzungsart bei gemischt genutzten Gütern bei Liegenschaften, etwas weniger häufig bei beweglichen Gütern wie z.B. Fahrzeugen. Bei Liegenschaften ist eine überwiegende Inanspruchnahme für geschäftliche Zwecke anzunehmen, wenn der Mietwert der Geschäftsräume den übrigen Ertrag des Grundstückes übersteigt, die Fläche der Liegenschaft überwiegend geschäftlich genutzt wird oder wenn die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen als unmittelbar notwendiges Betriebskapital und/oder als Reserve dient. Die einmal vorgenommene steuerliche Zuordnung zum Geschäftsvermögen ist bei gleich bleibenden Verhältnissen für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden verbindlich. Einzig eine dauernde, wirtschaftlich begründete Änderung der Zweckbestimmung des Vermögenswertes kann eine steuerliche Umqualifizierung rechtfertigen. In diesem Fall ist jedoch nebst der modifizierten Nutzung eine klar erkennbare Willensäusserung der steuerpflichtigen Person gegenüber den Steuerbehörden erforderlich. Die bloss tatsächliche Nutzungsänderung genügt



für sich nicht, um die über Jahre hinweg verbindliche Sachdarstellung umzustossen (BGE vom 27. August 1997).

2.3 Eigentum des Betriebsinhabers

2.3.1 Grundsatz

Grundsätzlich stellt nur Geschäftsvermögen dar, was sich im Eigentum des Geschäftsinhabers bzw. der -inhaberin befindet. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn ein geschäftlich genutztes Gut im Eigentum eines Ehegatten steht und dem Geschäftsbetrieb des anderen Ehegatten dient (BGE 95 I 169 ff; BGE 83 I 337 ff, BGE 110 Ib 121, TAX PRAX 1999, S. 24). So bleibt zum Beispiel die von einem nicht wesentlich im Geschäftsbetrieb des Ehepartners tätigen Ehegatten zu Kapitalanlagezwecken erworbene Liegenschaft, welche dieser dem anderen Ehegatten gegen Entgelt zur Verfügung stellt, im Privatvermögen des Eigentümers.

2.3.2 Ausnahme

Erwirbt hingegen ein Ehegatte ein bestimmtes Gut wie z.B. eine Liegenschaft zu Geschäftszwecken und stellt diese dem gemeinsam mit dem andern Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung, so ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Das tatsächliche Zusammenarbeiten in Verwirklichung der zwischen Ehegatten im Allgemeinen herrschenden wirtschaftlichen Einheit genügt. Gleiches gilt, wenn eine bisher als private Vermögensanlage gehaltene Liegenschaft dem gemeinsam betriebenen Geschäft zur Verfügung gestellt wird (Einführung in das Geschäftsvermögen).

Ob ein bestimmtes Gut wie bspw. eine Liegenschaft im Alleineigentum eines Ehepartners dessen Privatvermögen oder dem vom anderen Ehepartner betriebenen Geschäft zuzuordnen ist, ist an Hand aller konkreten Umstände zu beurteilen. Massgebend dafür, ob die Ehegatten bei der Führung eines Geschäftes eine wirtschaftliche Einheit bilden, sind vor allem die Behandlung der Liegenschaft in den Bilanzen und Erfolgsrechnungen, die Erwerbsart und die Finanzierung der Liegenschaft, das Auftreten der Ehegatten gegenüber Behörden und Kunden sowie die Ausgestaltung der internen Verhältnisse zwischen den Ehegatten. Eine untergeordnete Rolle spielen formale Kriterien, wie Handelsregistereinträge oder Bezeichnungen in Bilanzen.

2.4 Güter mit gemischter Nutzung und unterschiedlichen Eigentumsverhältnissen

Die Zuteilung eines gemischt genutzten Gutes zum Privat- oder Geschäftsvermögen erfolgt nach den vorstehend erwähnten Regeln. Kommen noch unterschiedliche Eigentumsverhältnisse bei Ehegatten hinzu, ergeben sich - aufgezeigt anhand einer Liegenschaft folgende Zuordnungsgrundsätze:

- Ist die Liegenschaft im Alleineigentum des Selbständigerwerbenden, ist primär auf die aktuelle Zweckbestimmung abzustellen;
- Ist die Liegenschaft im Alleineigentum des Ehepartners des Selbständigerwerbenden, ist auf die Art der Nutzungsüberlassung (entgeltlich oder unentgeltlich) und auf die aktuelle Zweckbestimmung abzustellen;
- Ist die Liegenschaft im Miteigentum beider Ehegatten, erfolgt die Zuteilung für jeden Ehegatten wie bei Alleineigentum. Die Liegenschaft wird dann aber als Ganzes dem Privat oder Geschäftsvermögen des Ehepaares zugeteilt.

Die unterschiedlichen Fallkonstellationen sollen anhand der nachfolgenden **Beispiele** dargestellt werden:

Grundsachverhalt: A und B sind verheiratet. Der Ehemann (A) ist als selbständig erwerbender Arzt tätig. Arztpraxis und Privatwohnung befinden sich im Haus, an dem die nachfolgenden unterschiedlichen Eigentumsrechte von A und B bestehen.

Für die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen ist in diesem Beispiel die **Mietzinsrelation** massgebend. Diese präsentiert sich wie folgt:

Praxis	CHF 18'000	60 %
Wohnung	CHF 12'000	40 %
Total	CHF 30'000	100 %



Variante a) Alleineigentum von A

Die Liegenschaft wird mehrheitlich (zu 60 %) geschäftlich genutzt; sie stellt vollumfänglich Geschftsvermögen dar.

Variante b) Alleineigentum der nicht in der Praxis tätigen B

Werden die Praxisräume dem A **unentgeltlich** zur Verfügung gestellt, ist auf die aktuelle Zweckbestimmung der Räumlichkeiten beim A als Nutzungsberechtigtem abzustellen. Die geschäftliche Nutzung (60 %) überwiegt. Das Haus stellt vollumfänglich **Geschftsvermögen** dar.

Werden die Praxisräume dem A **vermietet**, ist auf die Nutzung durch B abzustellen. Die Vermietung stellt keine geschäftliche Tätigkeit dar. Die aktuelle Zweckbestimmung bei B als Eigentümerin liegt in der privaten Vermögensverwaltung. Das Haus ist vollumfänglich dem **Privatvermögen** zuzuweisen.

Variante c) Alleineigentum der als Arztgehilfin tätigen B

B ist unselbstständig erwerbend (Lohnausweis). Es finden die gleichen Regeln Anwendung wie bei Variante b.

Für den Fall, dass B die Liegenschaft dem A unentgeltlich zur Verfügung stellt, spricht nach Ansicht des Bundesgerichtes (neben der unter b aufgezeigten Begründung) noch ein zusätzliches Argument für die Qualifikation der Liegenschaft als Geschftsvermögen: Vermögenswerte, die sich im zivilrechtlichen Eigentum des Ehepartners des Unternehmerehegatten (vorliegend A) befinden, stellen dann Geschftsvermögen dar, wenn die Ehegatten bei der Führung des Geschäfts eine **wirtschaftliche Einheit** bilden. Dazu sei nicht erforderlich, dass die Ehegatten eine einfache Gesellschaft gemäss OR 530 ff. oder eine Personenhandels-gesellschaft im Sinne von OR 552 ff. bilden (Urteil vom 18. Mai 1985, publ. in: ASA 53, S. 506 = BGE 110 Ib 121 = StE 1985 B 23.2 Nr. 1.). Im Übrigen liess das Bundesgericht angesichts der - auf der wirtschaftlichen Einheit der Ehegatten beruhenden - Gemeinschaftsbesteuerung die Frage offen, welchem der Ehepartner das Geschftsvermögen zuzuordnen ist. Für die Prüfung der Frage, ob die Ehegatten eine wirtschaftliche Einheit bilden, ist in jedem Fall einzeln abzuklären, ob dem Ehepartner wesentliche Entscheidungsbefugnisse und Mitwirkungsmöglichkeiten zustehen. In diesem Sinne genügt eine untergeordnete, wenn auch umfangreiche Mitarbeit des Ehepartners nicht, wenn die Entscheidungsbefugnisse einzig und allein beim Unternehmerehegatten liegen (Madeleine Simonek, die Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen zwischen Ehegatten, in: ASA 65, S. 526). Das spätere Auftreten des Ehepartners gegenüber den Behörden und Kunden kann gemäss obgenanntem Bundesgerichtsurteil auf eine wirtschaftliche Mitinhaberschaft am Geschäft des Unternehmerehegatten hinweisen.

Variante d) Alleineigentum der als Ärztin tätigen B

In dieser Konstellation sind sowohl A als auch B selbstständig erwerbstätig. Der Umstand, dass die Praxis von A und B genutzt werden, ist dabei steuerrechtlich unbeachtlich. Die Vermietung der Praxisräume an A ist in dieser Konstellation steuerrechtlich nicht möglich. Die Liegenschaft wird mehrheitlich (zu 60 %) geschäftlich genutzt; sie stellt vollumfänglich Geschftsvermögen dar.

Variante e) Miteigentum; B nicht in der Praxis tätig

Werden die Praxisräume A unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ist auf die aktuelle Zweckbestimmung der Räumlichkeiten beim A als Nutzungsberechtigtem abzustellen. Aufgrund der Mietzinsrelation (60 % zu 40 %) stellt die gesamte Liegenschaft Geschftsvermögen dar. Für die Zuordnung GV und PV ergibt sich folgende Berechnung:

	Anteil A		Anteil B		Total
	Praxis	Wohnung	Praxis	Wohnung	
GV	30 %		30 %		60 %
PV		20 %		20 %	40 %

Die geschäftliche Nutzung überwiegt: Die Liegenschaft ist vollumfänglich dem **Geschftsvermögen** beider Eheleute zuzuordnen.

Werden die Praxisräume dem A **vermietet**, ist auf die Nutzung durch B abzustellen. Die Vermietung stellt keine geschäftliche Tätigkeit dar. Der Miteigentumsanteil von B ist dem Privatvermögen zuzuweisen. Für die Zuteilung der gesamten Liegenschaft (als Einheit) ergibt sich folgendes Bild:



	Anteil A		Anteil B		Total
	Praxis	Wohnung	Praxis	Wohnung	
GV	30 %				30 %
PV		20 %	30 %	20 %	70 %

Die private Nutzung überwiegt: Die Liegenschaft ist vollumfänglich dem Privatvermögen der beiden Ehegatten zuzuweisen.

Variante f) Miteigentum; B als Arztgehilfin tätig

B ist unselbstständigerwerbend. Es finden die gleichen Regeln Anwendung wie unter e. Zur Frage der wirtschaftlichen Einheit vgl. c.

Variante g) Miteigentum; B als Ärztin tätig

Die Liegenschaft wird mehrheitlich (60 %) geschäftlich genutzt; sie stellt vollumfänglich Geschäftsvermögen dar. Eine Vermietung der Praxisräumlichkeiten an den jeweils anderen Ehegatten kann hier nicht in Betracht fallen.

2.5 Zuordnung bei Gütern von Kollektivgesellschaften

Wenn der Kreis der Eigentümer an Gütern, die von einer Personengesellschaft überwiegend zu deren geschäftlichen Zwecken genutzt wird, nicht mit dem Kreis der Gesellschafter übereinstimmt, stellt sich wiederum die Frage, in welchen Fällen/Konstellationen das betreffende Gut zum Geschäftsvermögen zählt. Im Fokus stehen wiederum Immobilien.

Wird z.B. eine Liegenschaft, die im Eigentum der Teilhaber/Teilhaberinnen einer Kollektivgesellschaft steht, von diesen der Gesellschaft **unentgeltlich zur Verfügung gestellt** und figuriert diese in der Geschäftsbuchhaltung, so stellt die Liegenschaft Geschäftsvermögen dar. Ebenfalls Geschäftsvermögen stellen Liegenschaften dar, welche im Alleineigentum eines/einer Gesellschafter/Gesellschafterin stehen und von diesem/dieser der Kollektivgesellschaft ohne Entgelt zur Verfügung gestellt werden, während die Gesellschaft die Bezahlung der Hypothekarzinsen und des Liegenschaftsunterhalts übernimmt (BGE 93 I 362 ff).

Die **Vermietung** eigener Liegenschaften stellt nach bundesgerichtlicher Praxis regelmässig Verwaltung privaten Anlagevermögens dar (BGE vom 1. Juli 2009 2_C475/2008). Dies gilt jedoch nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei gewerbsmässigem Liegenschaftshandel nicht (BGE vom 23. Januar 2004 2A.52/2003). Unter solchen Umständen ist die Vermietertätigkeit als wirtschaftliche Folge der im Haupt- oder Nebenberuf gewerbsmässig ausgeübten Tätigkeit im Bau- und Immobilienbereich zu qualifizieren (BStPra 2/2010 55-62, BGE vom 7. Juni 2004).

3. Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Liegenschaften

3.1 Staatsteuer

Für die Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Geschäftsliegenschaften findet im Kanton Basel-Landschaft das sogenannte monistische Besteuerungssystem Anwendung: Die Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und Anlagekosten (auch als wiedereingebrachte Abschreibungen/Wertberichtigungen bezeichnet) unterliegt der **Einkommenssteuer** (Ä 25 Abs. 2 StG); die Differenz zwischen Anlagekosten und realisiertem Veräusserungserlös (sogenannter Wertzuwachs) wird mit der **Grundstückgewinnsteuer** erfasst (Ä 23 Abs. 4 StG und ÄÄ 71 ff. StG).

3.2 Direkte Bundessteuer

Bei der direkten Bundessteuer werden dagegen Kapitalgewinne auf Geschäftsliegenschaften nach dem dualistischen Besteuerungssystem erfasst: die gesamte Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und realisiertem Wertzuwachs (ausgenommen landwirtschaftliche Liegenschaften) unterliegt der **Einkommenssteuer** (und ausserdem dem Sonderbeitrag der Bundessozialversicherungen AHV, IV, EO).

3.3 Abgrenzung Geschäftsvermögen/Privatvermögen

Als Geschäftsvermögen gilt gemäss Ä 24 lit. b StG eine Liegenschaft, wenn sie ganz oder vorwiegend (mehr als 50 %) der selbständigen Erwerbstätigkeit dient (Präponderanzmethode vgl. Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft Ä 24 N 72). Eine überwiegend geschäftlich



genutzte Liegenschaft geh^ort demnach zum Gesch^aftsverm^ogen (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. Aufl. Zürich 2016, Art. 18 N 107; BGE vom 9. Mai 2005, Pra 2006 Nr. 16). Eine überwiegende Inanspruchnahme der Liegenschaft f^ur gesch^aftliche Zwecke ist anzunehmen, wenn der Mietwert der Gesch^aftsra^ume den übrigen Ertrag des Grundst^uckes übersteigt, die Fl^ache der Liegenschaft überwiegend gesch^aftlich genutzt wird oder wenn die Liegenschaft dem Gesch^aftsverm^ogen als unmittelbar notwendiges Betriebskapital und/oder als Reserve dient. Die einmal vorgenommene steuerliche Zuordnung zum Gesch^aftsverm^ogen ist bei gleich bleibenden Verh^altnissen f^ur die Steuerpflichtigen und die Steuerbeh^orden verbindlich. Einzig eine dauernde, wirtschaftlich begr^undete Änderung der Zweckbestimmung des Verm^ogenswertes kann eine steuerliche Umqualifizierung rechtfertigen. In diesem Fall ist jedoch nebst der modifizierten Nutzung eine klar erkennbare Willens^ausserung der steuerpflichtigen Person gegen^uber den Steuerbeh^orden erforderlich. Die bloss tats^achliche Nutzungs^anderung gen^ugt f^ur sich nicht, um die über Jahre hinweg verbindliche Sachdarstellung umzustossen (BGE vom 27. August 1997).

3.4 Realisation der Kapitalgewinne auf Liegenschaften

Im Bilanzsteuerrecht, welches f^ur die Einkommenssteuern gilt, bestehen die **drei Realisationstatbest^ande** der Ver^ausserung, buchm^assigen Aufwertung und der Privatentnahme (sog. steuersystematische Realisation). Bei der Grundst^uckgewinnsteuer bildet dagegen im monistischen System nur die **Hand^anderung** (zivilrechtliche oder wirtschaftliche) einen Realisationstatbestand.

Eine **Privatentnahme** liegt vor bei definitiver Aufgabe der selbst^andigen T^atigkeit sowie bei einer massgebenden und dauernden Nutzungs^anderung an einer Liegenschaft (bzw. einem Gut), die bisher der Gesch^aftst^atigkeit diente (u.a. auch durch Schenkung an einen Nachkommen, der diese in der Folge privat nutzt). In der Praxis stellen sich oft Abgrenzungsfragen in Bezug auf das Moment der **definitiven Erwerbsaufgabe**. Eine bloss **vor^ubergehende** Stilllegung eines Betriebes, wo die R^uckkehr zur gewerblichen T^atigkeit (jederzeit) m^oglich erscheint, bildet noch keine Privatentnahme. Im Zweifelsfalle sollten von den betreffenden Personen eine **schriftliche Erkl^arung** (auch als çReversè bezeichnet), die nach Treu und Glauben verbindlich ist, verlangt werden. Des Weiteren wurde mit der Unternehmenssteuerreform II die gesetzliche Bestimmung hinzugef^ugt, dass Verpachtungen **eines Gesch^aftsbetriebes** nur auf Antrag hin als Privatentnahme bzw. Liquidation des Betriebs gilt (vgl. **Ziff. 2.2** des KS EStV vom 16. Dezember 2009 im Anhang).

Als Ausfluss des Grundsatzes von Treu und Glauben bleibt ein Grundst^uck, das dem Gesch^aftsverm^ogen zugeh^orte und steuerrechtlich als Gesch^aftsverm^ogen behandelt wurde, so lange Gesch^aftsverm^ogen, bis der Steuerpflichtige der Steuerverwaltung dessen berf^uhrung ins Privatverm^ogen bekannt gibt oder eine f^ur die Steuerbeh^orden **klar erkennbare** dauernde Nutzungs^anderung vornimmt. Der Steuerpflichtige kann damit grunds^atzlich nicht eine heimliche oder schleichende Nutzungs^anderung oder Privatentnahme vornehmen und geltend machen, die Änderung der tats^achlichen Nutzung einer Liegenschaft (vermehrte private Nutzung) sei vor Jahren erfolgt und die Steuerfolgen der damaligen Privatentnahme seien damit verj^ahrt.

3.5 Definitive Erwerbsaufgabe

In der Praxis stellen sich oft Abgrenzungsfragen in Bezug auf das Moment der **definitiven Erwerbsaufgabe**. Eine bloss **vor^ubergehende** Stilllegung eines Betriebes, wo die R^uckkehr zur gewerblichen T^atigkeit (jederzeit) m^oglich erscheint, bildet noch keine Privatentnahme. Im Zweifelsfalle sollten von den betreffenden Personen eine **schriftliche Erkl^arung** (auch als çReversè bezeichnet), die nach Treu und Glauben verbindlich ist, verlangt werden. Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde nunmehr mit Wirkung auf den 1. Januar 2011 die gesetzliche Bestimmung hinzugef^ugt, dass die **Verpachtung eines Gesch^aftsbetriebes** nur auf Antrag hin als Privatentnahme bzw. Liquidation des Betriebs gilt (vgl. Art. 18a Abs. 2 DBG; Ä 25 Abs. 3 StG; **Ziff. 2.2** des KS EStV vom 16. Dezember 2009 im Anhang).

3.6 Steueraufschub bei Privatentnahmen

Bei der direkten Bundessteuer besteht im Falle einer Privatentnahme von Liegenschaften des gesch^aftlichen Anlageverm^ogens die Optionen auf dem **Wertzuwachs** - d.h. auf jenem Teil des Kapitalgewinns, der bei den basellandschaftlichen Steuern der Grundst^uckgewinnsteuer unterliegt - einen Steueraufschub zu beantragen. Dieser dauert bis zur Ver^ausserung, wobei f^ur die Beendigung des Steueraufschubes sowohl die entgeltliche als auch die unentgeltliche bertragung in Frage kommt (vgl. auch Auszug aus dem KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009; **Ziffer 2.1** im Anhang; gilt nur f^ur die direkte Bundessteuer).



3.7 Steueraufschub bei Erbteilung

(Auszug aus dem KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009; **Ziffer 2.3** im Anhang. Diese Ausführungsbestimmungen gelten für das kantonale Recht gestützt auf Ä 25 Abs. 4 StG analog).

4. Erbvorbezug und Schenkung von Grundstücken des Liegenschaftshandels

Die Grundstücke von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern und Liegenschaftshändlerinnen können steuerneutral zu Buchwerten auf die Nachkommen übertragen werden. Wer sein Erbe in der Form von Grundstücken des Liegenschaftshandels vorbezieht, übernimmt die Verpflichtung, einen späteren Gewinn beim Verkauf über die Einkommenssteuer abzurechnen.

Bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern und Liegenschaftshändlerinnen wird die Abtretung einzelner oder mehrerer Liegenschaften auf Rechnung künftiger Erbschaft, Schenkung oder gemischte Schenkung gleich behandelt wie der Erbgang. Die Grundstücke des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels können somit steuerneutral zu den Einkommenssteuerwerten (Buchwerten) auf die Nachkommen übertragen werden.

Mit der Handänderung auf die Nachkommen übernehmen diese auch die latente Steuerlast auf den übernommenen Geschäftsliegenschaften. Die Übernehmenden haben sich unterschriftlich zu verpflichten, bei einer Veräusserung (Verkauf oder Überführung in das Privatvermögen), den erzielten Gewinn steuerlich abzurechnen.

Wenn ein Erblasser oder eine Erblasserin gewerbsmässig haupt- oder nebenberuflich Liegenschaftshandel betrieben hatte, unterliegen die bei einem Verkauf der geerbten Grundstücke erzielten Gewinne der Einkommenssteuer, auch wenn der Erbe oder die Erbin selbst keine Grundstücke mehr gekauft hat.

5. Überbringe Kapital- und Liquidationsgewinne

Die Erfassung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung, Verwertung (auch Überführung in das Privatvermögen) oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsvermögen ist nicht auf Unternehmen, die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet sind, beschränkt, sondern erstreckt sich auf alle Geschäftsbetriebe (Handels- und Gewerbebetriebe, freie Berufe usw.).

Beteiligungen von Selbständigerwerbenden gelten als Geschäftsvermögen, wenn sie für Geschäftszwecke mit tatsächlichem Dienst am Geschäft erworben bzw. gehalten werden. Ferner gelten Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Geschäftsvermögen, wenn der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (Ä 24 lit. b StG).

Eine Beteiligung im Eigentum desjenigen Ehegatten, der formalrechtlich nicht Eigentümer des Geschäftsbetriebes ist, gehört dennoch zum Geschäftsvermögen, wenn sie dem Geschäft des andern Ehegatten zur Verfügung steht und der Eigentümer in wesentlichem Umfang im Betrieb mitarbeitet oder der Unternehmer-ehegatte als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung betrachtet werden kann. Siehe auch die Ausführungen in Ziffer 2.

6. Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

Ab Steuerjahr 2011 werden nach Ä 24 lit. b, Ä 25, Ä 36^{bis} und Ä 80^{bis} StG Liquidationsgewinne bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit unter gewissen Voraussetzungen gemildert mit einer Sondersteuer besteuert. Die Tarife sind unter Ä 34 Abs. 1 und Ä 36 StG geregelt. Weitere Ausführungen finden sich in der entsprechenden Verordnung vom 14. Dezember 2010 (SGS 331.17) sowie in der Kurzmitteilung 462 (Link unter Praxisdokumente am Ende; [24 Nr. 18](#)).

Bei landwirtschaftlichen Betrieben sind die speziellen Regeln gemäss Kreisschreiben Nr. 31 EStV vom 22. Dezember 2010 zu beachten.



Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS 31 EStV vom 22. Dezember 2010
- KS 26 EStV vom 16. Dezember 2009 (Auszugsweise wiedergegeben)
- KS 28 EStV vom 3. November 2010 (Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Link via KM 462)
- KM 462 (Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; mit Link zum o.e. Kreisschreiben der EStV)
- BStPra 2/2010 55-62 Geschäftsvermögen BStPra 2/2010 55-62
- StGE vom 02. Juli 2010 (510 10 9) | Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen 02.07.2010
- StGE vom 24. April 2009 (530 08 50) | Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- in das Privatvermögen 24.04.2009
- StGE 108/2008 vom 17. Oktober 2008 08-108
- StGE Nr. 69/2004 vom 13.8.2004 Schenkung einer Liegenschaft/Steuerlich relevante Privatentnahme 04-069
- BStPra 4/2010 155-162 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit und Geschäftsvermögen BStPra 4/2010 155-162
- BStPra 6/2005 315-320 Schenkung einer Liegenschaft: Steuerlich relevante Privatentnahme BStPra 6/2005 315-320
- BStPra 5/2001 248-252 Liquidationserlöse: Härteparagraf BStPra 5/2001 248-252
- BStPra 3/2000 132-134 Privatentnahme: Hofverpachtung BStPra 3/2000 132-134
- BStPra 1/2000 12-18 Liquidationsüberschuss: Frage der Einkommensqualifizierung BStPra 1/2000 12-18 (mit Vergangenheitsbemessung)
- BStPra 5/1999 307-312 Liquidationsgewinn: Ersatzbeschaffung BStPra 5/1999 307-312



Anhang (Auszug aus dem KS EStV Nr. 26. vom 16. Dezember 2009)

2. Aufschubstatbestände

2.1. Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen

Als Liegenschaft gelten Grundstücke im Sinne von Artikel 655 ZGB. Der Aufschub ist ausschliesslich für jene Liegenschaften möglich, die der selbständig Erwerbende in seinem Anlagevermögen hält, nicht hingegen für Liegenschaften des Umlaufvermögens (gewerbsmässiger Liegenschaftenhandel). Dient eine Liegenschaft mehrheitlich der selbständigen Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen, so verbleibt sie im Geschäftsvermögen.

Der Aufschub wird nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person gewährt und kann nur für den Wertzuwachsgehalt geltend gemacht werden. Bei einem Aufschub wird die Differenz zwischen dem Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten, d.h. im Wesentlichen die wieder eingebrachten Abschreibungen, sofort besteuert. Die Liegenschaft gilt daraufhin für Einkommenssteuerzwecke vollständig als ins Privatvermögen überführt. Als Konsequenz daraus sind Abschreibungen oder Aufwertungen nicht steuerwirksam. Die laufenden Liegenschaftserträge stellen deshalb kein Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar.

Dient eine ins Privatvermögen überführte Liegenschaft, für die ein Besteuerungsaufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG verlangt wurde, später wieder ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit, gilt sie erneut als Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Der Einkommenssteuerwert einer solchen Liegenschaft bemisst sich im Zeitpunkt der Überführung ins Geschäftsvermögen nach Artikel 18a Absatz 1 DBG zuzüglich der wertvermehrenden Investitionen während der privaten Nutzung.

Die Besteuerung des Wertzuwachsgehaltes wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Eine vorzeitige Beendigung des Aufschubs ist ausgeschlossen. Als Veräusserung gilt jede entgeltliche oder unentgeltliche Handänderung mit Ausnahme des Erbanges. Die Zuweisung einer Liegenschaft im Rahmen der Erbteilung gilt als Veräusserung (vgl. Ziffer 2.3 hienach). Der Wegzug des Eigentümers oder der Eigentümerin einer Liegenschaft ins Ausland gilt nicht als Veräusserung. In einem solchen Fall kann jedoch eine Sicherstellung nach Artikel 169 DBG erfolgen. Bei einer unterpreislichen Veräusserung an einen Nahestehenden ist auf dem Verkehrswert der Liegenschaft abzurechnen.

Erfolgt ein Aufschub, so ist die Differenz zwischen dem Verkaufserlös bzw. dem Verkehrswert einerseits und dem massgebenden Einkommenssteuerwert (Anlagekosten im Zeitpunkt des Steueraufschubs) zuzüglich der wertvermehrenden Investitionen seit der Überführung andererseits abzüglich der mit der Veräusserung zusammenhängenden Kosten steuerbar. Diese Differenz wird der AHV-Behörde gemeldet. Ist der Verkehrswert der Liegenschaft im Zeitpunkt der Veräusserung unter den Einkommenssteuerwert gesunken, so kann dieser Verlust in derselben Steuerperiode vom übrigen Einkommen in Abzug gebracht werden. Darüber hinaus kann ein Verlustvortrag nur dann geltend gemacht werden, wenn eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird. Noch nicht verrechnete Vorjahresverluste aus einer früheren selbständigen Tätigkeit können nicht mehr verrechnet werden.

Im Verhältnis zur Besteuerung des Liquidationsgewinnes gemäss Artikel 37b DBG sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Die Überführung der Liegenschaft vom Geschäft- ins Privatvermögen fand vor der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit statt. Auf Antrag der steuerpflichtigen Person ist die Besteuerung aufgeschoben worden. Nun wird die Liegenschaft im Rahmen der Aufgabe der selbständigen Tätigkeit veräussert. In diesem Falle erfolgt die Besteuerung nach Artikel 18a Absatz 1 DBG. Die Regelung von Artikel 37b DBG findet keine Anwendung.



- Im Rahmen der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit verlangt die steuerpflichtige Person für die Liegenschaft einen Besteuerungsaufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG. In diesem Fall findet Artikel 37b DBG nur auf die Differenz zwischen dem Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten, d.h. im Wesentlichen auf die wieder eingebrachten Abschreibungen, Anwendung.

Bestehende Reverslösungen, welche die Qualifikation einer Liegenschaft als Geschäftsvermögen zum Gegenstand haben, gelten weiterhin. Artikel 18a Absatz 1 DBG ist für solche Fälle nur auf Antrag anwendbar. Nach dem 31. Dezember 2010 bleibt für neue Reverslösungen dieser Art kein Raum mehr.

2.2. Verpachtung eines Geschäftsbetriebes

Bei der Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt die gesetzliche Vermutung, dass die verpachteten Güter im Geschäftsvermögen des Verpächters bleiben. Dies gilt auch für Betriebe, deren bewegliches Vermögen an den Pächter verkauft wird. Eine Verpachtung liegt dann vor, wenn neben der Liegenschaft und den Geschäftseinrichtungen auch die Geschäftsbeziehungen überlassen werden.¹ Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes wird nur noch aufgrund einer ausdrücklichen Erklärung der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen betrachtet (Art. 18a Abs. 2 DBG). Erfolgt keine solche Erklärung, so gilt der daraus fließende Ertrag als Einkommen aus selbständiger Tätigkeit. Dieses Einkommen wird der AHV-Behörde gemeldet.

Erklärt die steuerpflichtige Person bei der Begründung oder während der Laufzeit der Verpachtung die Überführung des Geschäftsbetriebes ins Privatvermögen, so kann, soweit im Einzelfall die Voraussetzungen erfüllt sind, der Aufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG oder die Besteuerung nach Artikel 37b DBG geltend gemacht werden.

Bestehende Reverslösungen, welche die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes zum Gegenstand haben, fallen unter Artikel 18a Absatz 2 DBG.

2.3. Aufschub der Besteuerung bei Erbteilung

Beim Tod eines selbständig Erwerbenden geht der Geschäftsbetrieb infolge Universalsukzession mit Aktiven und Passiven auf die Erbengemeinschaft über. Dieser Übergang löst keine Einkommenssteuerfolgen aus. Führen einzelne Erben oder Vermächtnisnehmer den Geschäftsbetrieb nicht weiter und treten daher ihre Anteile an die weiterführenden Erben ab, so realisieren die abtretenden Erben oder Vermächtnisnehmer einen steuerbaren Liquidationsertrag. In diesem Fall können die weiterführenden Erben oder Vermächtnisnehmer den Erwerbspreis aktivieren oder in einer Steuerbilanz geltend machen.

Nach Artikel 18a Absatz 3 DBG kann die Besteuerung der stillen Reserven auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben bis zur späteren Realisierung aufgeschoben werden, soweit diese Erben die bisherigen, für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernehmen. Die Erben, welche den Geschäftsbetrieb weiterführen, übernehmen damit die latente Liquidationsteuerlast auf dem Geschäftsvermögen. Wird der Geschäftsbetrieb von den weiterführenden Erben veräussert oder liquidiert, steht ihnen, soweit im Einzelfall die Voraussetzungen für sie selber erfüllt sind, der Aufschub nach Artikel 18a Absatz 1 DBG oder die Besteuerung nach Artikel 37b DBG offen.

Führt keiner der Erben oder Vermächtnisnehmer den Betrieb weiter, so können sie anstelle des Erblassers die Liquidationsertragbesteuerung nach Artikel 37b DBG geltend machen.

¹ Bundesgericht im Entscheid BGE 103 II 253

24 Nr. 18 Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

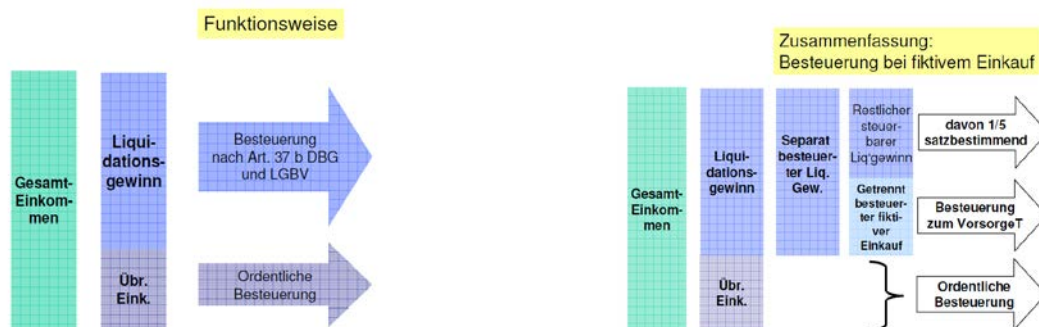
1. Allgemeines

Ab Steuerjahr 2011 werden gemäss den ÄÄ 36^{bis}, 80^{bis}, 24 lit. b und 25 StG Liquidationsgewinne bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit unter gewissen Voraussetzungen getrennt vom übrigen Einkommen und mit einem milderen Tarif besteuert (nachfolgend als **privilegierte Besteuerung** bezeichnet). Die Tarife sind unter Ä 34 Abs. 1 und Ä 36 StG geregelt. Weitere Ausführungen finden sich in der entsprechenden Verordnung vom 14. Dezember 2010 (SGS 331.17) sowie in der KM 462 (Link unter Praxisdokumente am Ende). Für die direkte Bundessteuer gilt eine analoge Regelung (Art. 37b DBG).

Die mildere steuerliche Belastung der realisierten stillen Reserven erfolgt durch:

- Getrennte Besteuerung von den übrigen Einkünften;
- Die steuerbaren stillen Reserven werden nur zu einem Bruchteil - einem Fünftel - zur Bestimmung des Steuersatzes herangezogen¹;
- Im Umfang eines bei der Liquidation möglichen, aber nicht effektiv vorgenommenen Einkaufes - sogenannter **fiktiver Einkauf** - in die berufliche Vorsorge wird der **Vorsorgetarif** angewandt.

Zur Veranschaulichung dient folgende Abbildung:



2. Voraussetzung der privilegierten Besteuerung

Voraussetzungen der privilegierten Besteuerung sind:

- Endgültige Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit zufolge Alter (über 55 Jahre) oder Invalidität;
- Realisation von stillen Reserven im Liquidationsjahr oder im Vorjahr.

2.1 Invalidität

Eine Invalidität liegt vor, wenn wegen einer voraussichtlich bleibenden oder während längerer Zeit dauernden ganzen oder teilweisen Erwerbsunfähigkeit Leistungen gemäss dem Bundesgesetz vom 19. Juni 1959 über die Invalidenversicherung (IVG) ausgerichtet werden. Unter den Begriff Leistungen fallen mithin nicht nur Renten, sondern auch andere Leistungen der IV, wie beispielsweise solche für eine notwendige Umschulung.

2.2 Definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

Mit der definitiven Aufgabe muss gleichzeitig die vollständige Liquidation des Betriebes bzw. der Betriebsgüter einhergehen. Verbleiben diese z.B. zufolge Verpachtung im Geschäftsvermögen, liegt keine Liquidation bzw. keine definitive Erwerbsaufgabe vor. Die Liquidation eines Betriebes kann durch Veräusserung der Güter - Versilberung - oder durch Überführung ins Privatvermögen - d.h. sie werden nicht mehr für betriebliche Zwecke genutzt - erfolgen. Keine vollständige Liquidation liegt vor, wenn nur einzelne Geschäftsgüter ins Privatvermögen überführt werden.

¹ Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Steuersatzes gemäss Ä 34 Abs. 1 ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5 % beträgt. Die Sozialabzüge gemäss Ä 33 und Ä 34 Abs. 4 werden nicht gewährt.



Eine definitive Aufgabe der selbst^andigen Erwerbst^atigkeit kann auch durch **eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft** erfolgen. Die gesonderte Besteuerung findet allerdings nur dann Anwendung, wenn steuerrechtlich an^asslich der Umwandlung stille Reserven realisiert werden, wie beispielsweise bei einer Verletzung der 5-j^ahrigen Ver^ausserungssperrfrist² oder der Privatentnahme einzelner G^uter. F^uer eine privilegierte Besteuerung m^ussen nebst der def. Erwerbsaufgabe auch die $\ddot{u}$ brigen Voraussetzungen erf^ullt sein (vgl. Ziffer 2.3 26 EStV vom 16. Dezember 2009).

2.3 Liquidationsjahr

Das Liquidationsjahr ist jenes Kalender bzw. Steuerjahr, in welchem der Betrieb vollst^andig liquidiert wird. Als Liquidationsjahr wird dasjenige Gesch^afts Jahr bezeichnet, in dem die letzte Liquidationshandlung vorgenommen wird. Der Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation ist - wie dies nach geltendem Recht bereits der Fall ist - im Einzelfall zu kl^aren.

Gem^ass einem Entscheid der St. Galler Verwaltungsrekurskommission vom 30. August 2012 erfolgt die Liquidation bei einem Verkauf des Gesch^aftes mit dem Verkauf und bei einer Aufgabe des Betriebes mit der letzten Liquidationshandlung (vgl. StR 4/2013, S. 622).

3. Berechnung des gesondert besteuerten Liquidationsgewinns

3.1 Liquidationsgewinn: Ber $\ddot{u}$ cksichtigung eines negativen Ergebnisses aus $\ddot{u}$ brigen Eink $\ddot{u}$ nfte

Gem^ass dem Verordnungstext³, LGBV, $\ddot{A}$ 9 in Verbindung mit $\ddot{A}$ 8 wird der gesondert besteuerte Liquidationsgewinn wie folgt berechnet:

Realisierte stille Reserven im Liquidationsjahr	CHF ^é ^é ^é ..
Realisierte stille Reserven im Vorjahr	CHF ^é ^é ^é ..
- Minus anteilige Liquidationskosten	CHF ^é ^é ^é ..
- Minus Anrechnung AHV-Anteil (10 %)	CHF ^é ^é ^é ..
- Minus Verlustvortrag Vorjahr(e), soweit nicht verrechnet mit ordentlichem SE-Einkommen	CHF ^é ^é ^é ..
- Minus Verlust $\ddot{u}$ berschuss* SE-Einkommen Liquidationsjahr	CHF ^é ^é ^é ..
- Minus Beitrags $\ddot{u}$ berhang aus Einkauf 2. S ^a ule aus beiden Jahren	CHF ^é ^é ^é ..
Gleich steuerbarer, separat steuerter Liquidationsgewinn	CHF ^é ^é ^é ..

*= Verlust $\ddot{u}$ berschuss = soweit nicht mit $\ddot{u}$ brigem Einkommen verrechenbar

Diese Berechnungsweise findet sich in verschiedenen Formularen von anderen Kantonen (f^uer BL: vgl. Formular $\ddot{u}$ Deklaration Liquidationsgewinn f^uer die privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbst^andigen Erwerbst^atigkeit) wieder.

Nicht erw^ahnt sind in obiger Darstellung F^alle, in denen - z.B. zufolge Liegenschaftsunterhalts - das Ergebnis der $\ddot{u}$ brigen Eink $\ddot{u}$ nfte negativ ist. Hier gilt es zwei Prinzipien gegeneinander abzuw^agen: Steuersystematisch handelt es sich um eine Jahressteuer - d.h. es wird ein Teil des Einkommens separat und getrennt vom $\ddot{u}$ brigen Einkommen veranlagt. Der Grundsatz der Veranlagung des Gesamteinkommens wird durchbrochen, was nicht die Absicht des Gesetzgebers war. Folgt man dem steuersystematischen Prinzip, werden solche Negativergebnisse nicht vom steuerbaren Liquidationsgewinn abgezogen. Folgt man dem Reineinkommensprinzip, m^ussten solche Minusposten (nach Umgliederung eines Beitrags $\ddot{u}$ berhanges) vom steuerbaren Liquidationsgewinn abgezogen werden - die oben erw^ahnte Positionenaufstellung m^usste dann um eine weitere Position erg^anzt werden, allerdings nur mit Bezug das Liquidationsjahr, ansonsten sich ein unzul^assiger Verlustvortrag auf die n^achste Periode erg^abe.

Die Praxis BL folgt dem Reineinkommensprinzip, schliesst sich also **nicht** der Praxis vieler Kantone an, wonach die Ermittlung des Liquidationsgewinns gem^ass dem Jahressteuerprinzip, d.h. ohne Ber $\ddot{u}$ cksichtigung von **Negativergebnissen** aus $\ddot{u}$ brigen Eink $\ddot{u}$ nfte erfolgt. Allerdings wendet BL dieses Prinzip als Hauptsteuerdomizilkanton auch konsequent im interkantonalen Verh^altnis an. Im Formular Antrag Liquidationsgewinnbesteuerung ber $\ddot{u}$ cksichtigt die Steuerverwaltung solche negativen $\ddot{u}$ brigen Eink $\ddot{u}$ nfte unter den sonstigen Abz $\ddot{u}$ gen.

² Besteuerung bezogen auf den Zeitpunkt der Umwandlung - gegebenenfalls auch im Nachsteuerverfahren ($\ddot{A}$ 26 Abs. 2 StG)

³ Verordnung $\ddot{u}$ ber die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbst^andigen Erwerbst^atigkeit vom 14. Dezember 2010, basierend auf der themenanalogen Verordnung des Bundes (LGBV)



Im Kanton Basel-Landschaft gilt betreffend Verrechnung von Verlustvortrag und Verlust des ordentlichen Geschäftsergebnisses im Liquidationsjahr folgende Praxis / Reihenfolge:

1. Verrechnung mit dem Ergebnis aus ordentlicher selbständiger Erwerbstätigkeit;
2. Verrechnung mit dem Liquidationsgewinn;
3. Verrechnung mit dem übrigen Einkommen.

Auszug aus dem Formular:

C Übrige Abzüge		Staat	Bund
60 Verlustvortrag, soweit er im Liquidationsjahr nicht bereits mit Einkommen aus ordentlicher Geschäftstätigkeit verrechnet werden konnte			
61 Verlustüberschuss aus ordentlicher Geschäftstätigkeit des Liquidationsjahres			
62 sonstige Abzüge, z.B. Beitragsüberhang aus Einkauf 2. Säule im Liquidationsjahr			
63 J. Summe der Abzüge		-	-

3.2 Berechnung des fiktiven Einkaufes

Steht der nach 3.1 berechnete gesonderte besteuerte Liquidationsgewinn fest, wird die Höhe des fiktiven Einkaufes berechnet. Dieser berechnet sich in zwei Schritten. Der erste Schritt besteht aus folgender Multiplikation:

- Anzahl Beitragsjahre vom Alter 25 bis zum Liquidationsjahr, maximal aber AHV-Rentenalter mal;
- Arithmetisches Mittel der AHV-pflichtigen Erwerbseinkünfte - maximiert auf den 10-fachen oberen Grenzbetrag nach Art. 8 BVG - der letzten fünf Geschäftsjahre vor dem Liquidationsjahr / dem ordentlichen Rentenalter mal;
- 15 % vom arithmetischen Mittel.

Im zweiten Schritt werden die vorhandenen Vorsorgekapitalien sowie die Vorbezüge der Säule 2 und der grossen Säule 3a* in Abzug gebracht (vgl. Art. 6 Abs. 6 der Verordnung zur Liquidationsgewinnbesteuerung).

* = in der Praxis werden die gesamten vorhandenen oder bezogenen Kapitalien in der 3a-Säule ermittelt und davon mittels der BSV herausgegebenen Hilfstabelle (Teil des Excelformulars) der Anteil der sogenannten kleinen Säule 3a abgezogen.

Zur Veranschaulichung dient der folgende Auszug aus dem Formular:

Vorsorgeguthaben 2. Säule inkl. getätigte Vorbezüge (WEF usw.)	
120	
121	
122	
123	
124 J. Abzug für 2. Säule-Guthaben	0
Angaben für die Ermittlung des Differenzbetrages für grosse/kleine Säule 3a Aktuell vorhandene Vermögen und frühere Auflösung von Säule 3a-Konten	
125	
126	
127	
128 Total der vorhandenen Säule 3a	0
129 J. Anrechnung Differenzbetrag der kleinen Säule 3a (vgl. Tabelle 3. Säule)	
140 J. Abzug Anteil der vorhanden Säule 3a	0

Zu beachten ist, dass der fiktive Einkauf nur solange geltend gemacht werden kann, als auch eine BVG-Versicherung möglich wäre. Dies bis maximal **5 Jahre über das AHV-Rentenalter** hinaus möglich. Für Einzelheiten wird auf das Kreisschreiben EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 mit Verordnung und Erläuterungen zur Verordnung verwiesen.

3.3 Verfahren

Für die privilegierte Besteuerung ist ein Antrag der steuerpflichtigen Person nicht formelle Voraussetzung. Sie trägt aber die Beweislast für die Voraussetzungen und ist im Rahmen der Deklarationspflicht gehalten, die realisierten stillen Reserven in Geschäftsbüchern oder den Aufzeichnungen auszuweisen (u.a. wenn stille Reserven auf dem Umlaufvermögen wie etwa dem Warenlager realisiert worden sind). Die Besteuerung eines fiktiven Einkaufes erfolgt hingegen nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person. Im Formular der Deklaration Liquidationsgewinn für die privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ist ein solcher Antrag enthalten.



3.4 Besonderheiten bei Ehepaaren mit gemeinsamer selbst^andiger Erwerbst^atigkeit

Sind beide Ehepartner selbst^andig erwerbst^atig und geben diese gleichzeitig definitiv auf - z.B. wenn sie gemeinsam eine Kollektivgesellschaft bilden - ist der einer separaten Jahressteuer unterworfenene Liquidationserfolgswinn zun^achst je separat zu ermitteln. Bei den Staatssteuern ergibt sich f^ur jeden Ehegatten je eine separate Jahressteuer zum Tarif f^ur Alleinstehende; bei den Bundessteuern erfolgt die Besteuerung gemeinsam unter Anwendung des Verheiratetentarifs.

4. Tod eines Selbst^andigerwerbenden

Beim Tod eines Selbst^andigerwerbenden, welcher die Voraussetzungen f^ur eine gesonderte Besteuerung der stillen Reserven im Liquidationsfalle erf^ullt h^atte, gilt eine gleiche Besteuerung auch f^ur den $\ddot{u}$ berlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Verm^achtnisnehmer, sofern sie das $\ddot{u}$ bernommene Unternehmen nicht fortf^uhren; die steuerliche Abrechnung erfolgt sp^atestens f^unf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers (Ä 36^{bis} Abs. 4 StG; Art. 37b DBG).

Im Todesfall geht die selbst^andige Erwerbst^atigkeit des Erblassers durch Universalsukzession auf die Erben $\ddot{u}$ ber. Jeder der Erben oder der Verm^achtnisnehmer kann frei entscheiden, ob er die bisherige selbst^andige Erwerbst^atigkeit weiterf^uhren will. Wenn **direkt** im Anschluss an den Erbgang die Liquidation vorgenommen wird, k^onnen die Erben oder die Verm^achtnisnehmer, welche die selbst^andige Erwerbst^atigkeit nicht weiterf^uhren, an Stelle des Erblassers die Besteuerung nach Ä 36^{bis} StG und Artikel 37b DBG geltend machen, sofern der Erblasser im Zeitpunkt seines Ablebens die Voraussetzungen gem^ass Ä 1 Abs. 1 der Verordnung zur Liquidationserfolgswinnbesteuerung erf^ullt hat.

Jedoch kann bei Nichtweiterf^uhrung des geerbten Betriebes f^ur die Besteuerung der stillen Reserven kein fiktiver Einkauf geltend gemacht werden. Davon zu unterscheiden ist der Sachverhalt, wonach der Verstorbene die Liquidation des Gesch^aftsbetriebes noch vor seinem Tod durchf^uhrte, d.h. beendete.

F^uhren die Erben den Betrieb weiter - m^oglich ist auch die Weiterf^uhrung durch Einzelne mit Besteuerungsaufschub auf den anteiligen stillen Reserven der Austretenden - kann die privilegierte Besteuerung auf den stillen Reserven bei einer sp^ateren Liquidation zur Anwendung kommen, soweit der einzelne betriebsweiterf^uhrende Erbe die Voraussetzungen erf^ullt.

5. Liquidationserfolgswinne auf Liegenschaften

Bei Ver^ausserungen von Gesch^aftsliegenschaften anl^asslich der Liquidation eines Betriebes bzw. definitiven Erwerbsaufgabe kann die privilegierte Besteuerung des der Grundst^uckgewinnsteuer unterliegenden Wertzuwachsenerfolgswinnes gem^ass Ä 80^{bis} StG geltend gemacht werden. Dieser bestimmt analog der Regelung in Ä 36^{bis} StG, dass:

- 3 Einkaufsbeitr^age zur Schliessung von Deckungsl^ucken innerhalb der beruflichen Vorsorge als Gestehungskosten abziehbar sind, soweit sie nicht zuerst bei der Einkommenssteuer ganz oder teilweise ber $\ddot{u}$ cksichtigt werden k^onnen. Werden keine solchen Eink^aufe vorgenommen, so wird die Steuer auf dem Betrag der Gewinne erhoben, f^ur den der Steuerpflichtige die Zul^assigkeit eines Einkaufs in die berufliche Vorsorge nachweist, in gleicher Weise wie Kapitalleistungen aus Vorsorge gem^ass Ä 36;
- 3 F^ur die Bestimmung des auf den Restbetrag der erzielten Gewinne anwendbaren Steuersatzes gem^ass Ä 80 ein F $\ddot{u}$ nfteil dieses Restbetrags massgebend ist, wobei der Steuersatz mindestens 5 % betr^agt;
- 3 Die gleiche Besteuerung auch f^ur den $\ddot{u}$ berlebenden Ehegatten, die anderen Erben und die Verm^achtnisnehmer gilt, sofern sie das $\ddot{u}$ bernommene Unternehmen nicht fortf^uhren; die steuerliche Abrechnung erfolgt sp^atestens f^unf Kalenderjahre nach Ablauf des Todesjahres des Erblassers.

Die Einkaufsbeitr^age bzw. die Betr^age des fiktiven Einkaufs werden bei der Grundst^uckgewinnsteuer subsidi^ar, d.h. nur dann angerechnet, wenn sie nicht bei der Einkommenssteuer ber $\ddot{u}$ cksichtigt werden konnten.

Beispiel:

Bei der Liquidation der Einzelfirma durch eine 60-j^ahrige Person mittels Verkauf des Unternehmens mit einem gesamten Liquidationserfolgswinn von CHF 500'000 wird die Differenz zwischen Buchwert und Verkehrswert der Liegenschaft mit CHF 350'000 ausgewiesen. Davon machen die wiedereingebrachten Abschreibungen CHF 50'000 aus. Im Liquidationsvorjahr wurden keine stillen Reserven realisiert. Bei der Staatssteuer werden CHF 200'000 des Liquidationserfolgswinns der Einkommenssteuer unterworfen, CHF 300'000 der



Grundstücksgewinnsteuer - wobei der steuerbare Grundstücksgewinn aufgrund der besonderen Berechnungsweise der Anlagekosten bei den Grundstücksgewinnsteuern CHF 150'000 betragt. Ein Einkauf in die berufliche Vorsorge findet nicht statt. Der zu berücksichtigende fiktive Einkauf betragt CHF 280'000.

Somit wird bei der Staatssteuer CHF 200'000 zum Vorsorgetarif nach Art. 36 bis StG besteuert. Vom gesamten anrechenbaren fiktiven Einkauf werden die bei der Einkommenssteuer berücksichtigten CHF 80'000 auf die Grundstücksgewinnsteuer übertragen. Da der steuerbare Grundstücksgewinn CHF 150'000 betragt, findet auf den Teilbetrag die Berechnungsweise des Vorsorgetarifs auch auf den Tarif der Grundstücksgewinnsteuer entsprechend Art. 80^{bis} Abs. 2 StG Anwendung. Auf die restlichen CHF 70'000 steuerbarer Grundstücksgewinn ist für die Ermittlung des Steuersatzes 1/5 des Liquidationsgewinns massgebend gemäss Art. 80^{bis} Abs. 3 StG.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- BGE 95 I 169, BGE 83 I 337ff, BGE 110 Ib 121
- BGE 93 I 362 ff
- KS 31 EStV vom 22. Dezember 2010
- KS 26 EStV vom 16. Dezember 2009 (Auszugsweise wiedergegeben)
- KS 28 EStV vom 3. November 2010 (Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit; Link via KM 462)
- KM 462
- Formular Deklaration Liquidationsgewinn für die privilegierte Besteuerung bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit



24 Nr. 19 Besonderheiten bei Landwirtschaftsbetrieben

1. Besonderheiten der landwirtschaftlichen Buchhaltung bzw. Aufzeichnung

1.1 Grundsätze der Einkommensermittlung

Selbständige Erwerbstätigkeit: Art. 18 Abs. 2 DBG Grundsatz

Zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch:

- alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen;
- der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.

Selbständige Erwerbstätigkeit: Art. 18 Abs. 3 DBG Grundsatz.

Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen:

- gilt Art. 58 DBG sinngemäss.

Die Einkommensermittlung bei landwirtschaftlichen Betrieben erfolgt nach denselben Regeln wie bei den übrigen Unternehmen von natürlichen oder juristischen Personen. Grundlage der Einkommensermittlung bildet die ordnungsgemäss geführte Bilanz- und Erfolgsrechnung, ergänzt durch die Regeln des Steuerrechts.

Für die Landwirtschaft gilt die steuerliche Buchführungspflicht gemäss Art. 103 Abs. 2 StG i.V.m. Art. 10 Abs. 1 lit. k Vo StG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG¹. Weitere Ausführungen finden sich im Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft sowie in der betreffenden Wegleitung zum Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft.

1.2 Buchführungspflichten und Mindestanforderungen

Gesetzliche Grundlage bildet Art. 125 Abs. 2 DBG. Natürliche Personen mit Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit müssen der Steuererklärung folgende Unterlagen beilegen:

- die unterzeichneten Jahresrechnungen (Bilanzen, Erfolgsrechnungen) des Geschäftsjahres
→ *Buchführungspflicht*;
oder
- bei vereinfachter Buchführung gemäss Art. 957 Abs. 2 OR:
Aufstellungen über Einnahmen und Ausgaben, über die Vermögenslage sowie Privatentnahmen und -einlagen des Geschäftsjahres
→ *vereinfachte Buchführungspflicht*.

Bei Buchführungspflicht und bei vereinfachter Buchführungspflicht bilden Art. 126 Abs. 3 DBG die gesetzliche Grundlage. Die Art und Weise der Buchführung und der Aufbewahrung richtet sich nach den Artikeln 957-958f OR.

Gesetzliche Grundlage Art. 957 Abs. 1 und 2 OR:

Buchführungspflicht (d.h. nach OR 957a ff.):

- Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 im letzten Geschäftsjahre erzielt haben.

Vereinfachte Buchführungspflicht (d.h. lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage):

¹ Mit der Inkraftsetzung des DBG haben alle Landwirte eine Jahresrechnung oder Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen zu erstellen (vgl. Altdorfer/von Ah in: Klotli-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. Muri-Bern 2009, Art. 27 N 65 ff., 71).



- Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als CHF 500'000 Umsatzerlösen im letzten Geschäftsjahr.

Für Einzelheiten zum Inhalt und Umfang der Aufzeichnung wird auf das Merkblatt (Merkblatt Aufzeichnungspflicht) verwiesen. In der Regel ist für Betriebe, welche nur die Aufzeichnungen gemäss den Mindestanforderungen führen, keine Abgrenzung der transitorischen Aktiven und Passiven erforderlich. Wenn keine kaufmännische Buchhaltung geführt wird, sind für die Aufzeichnung u.a. die folgenden Grundsätze zu beachten:

- Zu jedem Eintrag in die Bücher gehört ein Beleg;
- Die Bezeichnungen sind so zu wählen, dass die Buchungen zeitlich und sachlich nachprüfbar sind;
- Vollständige Verbuchung nach dem Bruttoprinzip;
- Die Gliederung muss der Art und des Umfangs des Betriebes angemessen sein;
- Laufend geführte Kassa-, Bank- und Postkontobücher;
- Am Ende des Geschäftsjahres ist ein **Inventar** aufzunehmen mit Angaben über Menge, Werte und Warenarten (Maschinen, Vieh, Vorräte usw.) sowie eine Aufstellung über Guthaben und Verbindlichkeiten; vgl. jährliche Richtzahlen zur landwirtschaftlichen Buchhaltung des Treuhandverbandes Landwirtschaft Schweiz (www.treuland.ch);
- Berücksichtigung der Naturallieferungen und -bezüge;
- Die Naturallieferungen und -bezüge aus dem Betrieb sind laufend nachzuführen und zu Marktpreisen zu bewerten oder am Ende des Geschäftsjahres aufgrund der Mindestbezüge zu verbuchen;
- Verbuchung der Privatanteile Auto, Strom, Telefon, Heizung, Löhne usw.;
- Am Jahresende: Zusammenstellung der Betriebseinnahmen und -ausgaben sowie der Privatentnahmen und -einlagen;
- Aufzeichnungen müssen unterzeichnet werden.

Bei der Führung von Geschäftsbüchern für landwirtschaftliche Betriebe sind unter anderem folgende weitere Grundsätze bezüglich der Erstellung der Bilanz- und Erfolgsrechnung zu beachten:

Inventar

Erfassung aller Vermögensbestandteile am Bilanzstichtag: Finanzvermögen wie Kasse, Bank und Postcheck, transitorische Aktiven, Vieh, Vorräte, Debitoren, Maschinen, Fahrzeuge, Einrichtungen, Gebäude, Boden, Wald, Pflanzen, transitorische Passiven, Kreditoren, Schulden und ausserdem Viehregister, Arbeits- und Verpflegungstage, Flächenangaben, Bodennutzung.

Konti/Jahresrechnungen

Kassabuch, Postcheck, Bank: Laufende Verbuchung aller Einnahmen und Ausgaben des Geschäftsbetriebes, des Nebenerwerbs und der Privatanteile; Abschlussbuchungen und Jahresabschluss. Erfolgsrechnung und Bilanz müssen unterzeichnet sein.

Naturalienheft

Bei Führung eines Naturalienheftes sind laufende Aufzeichnung der Naturallieferungen und -bezüge vorzunehmen. Wo solche Aufzeichnungen fehlen, kommen die Normzahlen, welche Mindestbezüge darstellen, zur Anwendung.

Weitere Grundlagen für die Buchführung sind das Viehregister, Arbeits- und Verpflegungstage, Flächenangaben, Bodennutzung.

1.3 Abgrenzung zwischen betrieblichen und privaten Aufwendungen

Im bäuerlichen Familienbetrieb fallen Produktions- und Verbrauchsort zusammen, da die Erzeugnisse zugleich Güter für den Lebensunterhalt sind. Unternehmen und Privatbereich greifen somit eng ineinander. Aus diesem Grund müssen in der Buchhaltung bzw. den Aufzeichnungen nebst dem Landwirtschaftsbetrieb auch allfällige Nebengeschäfte sowie Einnahmen und Ausgaben im privaten Bereich erfasst werden. Nur so ist es möglich, den Geld- und Naturalverkehr sowie die Vermögensveränderungen lückenlos zu erfassen. Es ist dabei eine klare Trennung insbesondere in folgenden Bereichen notwendig:

- Verpflegung und Logis von Angestellten im Haushalt der Betriebsleiterfamilie (vgl. [24 Nr. 16](#)) mit Hinweis auf Merkblatt NL/1;
- Naturalverkehr - Umfang und Erfassung hängt von der gewählten Buchhaltungsform ab. In der Finanz-/Steuerbuchhaltung werden nur die ausserbetrieblichen Naturallieferungen gebucht wie z.B. Milch, Fleisch, Obst an Haushalt/Privat. In der betriebswirtschaftlichen Buchhaltung (DfE-



Buchhaltung; DfE = Direktkostenfreier Ertrag) werden aber auch die innerbetrieblichen Naturallieferungen verbucht wie z.B. Gerste oder Mais an Schweinehaltung usw.;

- Aufwendungen für Auto, Strom, Telefon, Heizung, Wasser, Reinigungsmaterial usw., die sowohl den Landwirtschaftsbetrieb und den Privatbereich betreffen, müssen über sogenannte Vermittlungskonti gebucht und aufgeteilt werden (Zuteilung nach effektivem Aufwand oder aufgrund von Normzahlen);
- Angestellte, die sowohl für den Geschäftsbetrieb als auch für den Haushalt und Privat arbeiten: Aufteilung der Lohn- und Lohnnebenkosten aufgrund der in den einzelnen Bereichen geleisteten Arbeiten, (vgl. auch: [24 Nr. 16](#)).

Für die effektive Ermittlung werden Naturallieferungen und Bezüge laufend aufgezeichnet (Naturalienheft). Bei fehlender Aufzeichnung der effektiven Naturallieferungen kann am Ende des Geschäftsjahres der Naturalbezug aufgrund von Normzahlen erfasst werden (vgl. auch: [24 Nr. 16](#)).

1.4 Leistungen Dritter an landwirtschaftliche Betriebe für Investitionen und für die Behebung von Schäden

1.4.1 Subventionen

Subventionen richten insbesondere aus:

- Bund, Kanton und Gemeinden;
- Beiträge für Strukturverbesserungen und Meliorationen;
- Invalidenversicherung (Investitionsbeihilfen);
- Militärversicherung (Abfindungen);
- Denkmalpflege.

Buchhalterische Behandlung:

Subventionen müssen als Ertrag verbucht werden. Die damit finanzierten Investitionen werden aktiviert (Buchung: Anlagegut/Ertrag). Es darf jedoch eine Sofortabschreibung in der Höhe der Subvention vorgenommen werden. Damit erhöhen sich die nachgeführten Abschreibungen um die Höhe der Subventionen.²

Beispiel:

Umbau Stall mit Subventionszahlungen:

Umbau Stall, Anlagekosten	200'000
Auszahlung Subventionen	50'000

Verbuchungen (Werte in CHF 1'000):

Bauten	Abschreibungen	Ertrag	Erfolgsrechnung
200 Anlagekosten vor Abschreibung			
50	50	50 Subvention	50 Saldo vor Abschreibungen
			-

Nachführung der Anlagekosten	+ 200'000
Nachführung der Abschreibungen	+ 50'000

Subventionen an landwirtschaftliche Liegenschaften im Privatvermögen:

Liegenschaften des Privatvermögens können nicht abgeschrieben werden. Deshalb ist auch keine Neutralisierung mittels einer steuerlichen Sonderabschreibung möglich. Für die steuerliche Behandlung von solchen Subventionen vgl. BStPra 4/2006 266-275. Danach sind Forderbeiträge des Kantons (z.B. für Energiesparmassnahmen) grundsätzlich steuerbares Einkommen, weil solche Zuflüsse einerseits nicht im abschliessen-

² Die BL Vollzugspraxis kennt Sofortabschreibungen grundsätzlich nicht. Es handelt sich hier um eine Besonderheit, die dem Zweck dient, die landwirtschaftlichen Investitionsbeiträge ungeschmälert für Investitionen zu erhalten.



den Katalog der steuerfreien Einkünfte des Steuerharmonisierungsgesetzes enthalten sind und andererseits auch keine Schenkungen beinhalten. In der Regel wirken sich solche Förderbeiträge kostenmindernd bei den abzugsfähigen Liegenschaftsunterhaltskosten aus (d.h. sie werden neutralisiert), nicht jedoch bei Neubauten. Demgemäss hängen die Einkommenssteuerfolgen davon ab, ob Investitionsbeiträge für Liegenschaften des Privatvermögens ein abzugsfähiger Liegenschaftsunterhalt gegenüber steht.

1.4.2 Leistungen Dritter

Als Leistungen Dritter gelten insbesondere:

- geschäftsbedingte Versicherungsleistungen (Gebäudeversicherung, Mobiliarversicherung);
- Lehrlingslager, Zivilschutz, Feuerwehr, Militär (Arbeitsleistungen z.B. für Behebung von Unwetterschäden);
- Zahlungen des Schweizerischen Fonds für Hilfe bei nicht versicherbaren Elementarschäden.

Buchhalterische Behandlung:

- Die von der Gebäude- und Mobiliarversicherung ausbezahlten Beträge sind für die Wiederbeschaffung der durch Feuer, Wasser, Wind oder Schnee beschädigten bzw. zerstörten Objekte bestimmt;
- verursacht ein entstandener Schaden Kosten, sind die Versicherungsleistungen gegenüberzustellen;
- wird die Versicherungsleistung zur Finanzierung der Ersatzbeschaffung verwendet, sind die wieder eingebrachten Abschreibungen auf das Ersatzobjekt zu übertragen;
- werden beschädigte oder zerstörte Immobilien des Geschäftsvermögens in besserer Qualität und/oder in grösserem Ausmass wieder hergestellt, muss der wertvermehrnde Anteil aktiviert werden;
- bildet die Versicherungsleistung eine Abgeltung für einen entgangenen Gewinn oder für zusätzlichen Aufwand, so gilt die Versicherungsleistung als Ersatzeinkommen;
- Entschädigungen, die den Umfang des Schadens übersteigen, unterliegen der Einkommenssteuer. Zahlungen für Eigenleistungen sind steuerbar (z.B. wenn Schäden durch den Landwirt oder dessen Angestellte repariert werden und die Versicherung dies zahlt)³;
- wenn keine Geldleistungen fliessen, gibt es nichts zu aktivieren. Nur Gesteungskosten sind aktivierbar. Eine Aufwertung, aber ohne Sofortabschreibung, ist möglich. Die Aufwertung ist erfolgswirksam.

Beispiel: Auszahlung der Gebäudeversicherung

Die Auszahlung der Leistungen der Gebäudeversicherung dient zur Finanzierung der Ersatzbeschaffung. Die wiedereinzubringenden Abschreibungen sind auf das Ersatzobjekt zu übertragen. Die Auszahlung der Gebäudeversicherung führt zu einer Reduktion des Anlagewertes. Bei einer späteren Veräusserung des Ersatzobjekts wird die Versicherungsleistung vom Anlagewert abgerechnet (Ä 78 Abs. 4 StG).

Durch einen Sturmschaden wird das Wohngebäude fast vollständig zerstört. Es wies in der letzten Bilanz vor dem Ereignis einen Buchwert von CHF 75'000 aus (Anlagekosten: CHF 300'000). Die Versicherung zahlt unter Berücksichtigung der Bauteuerung CHF 350'000 für den Wiederaufbau. Die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 225'000 werden auf der Ebene Einkommenssteuern auf das Ersatzobjekt übertragen, d.h. mittels steuertechnischer Sofortabschreibung wieder der Einkommenssteuerwert von CHF 75'000 angeführt. Auf Ebene der Grundstückgewinnsteuer werden die ursprünglichen Anlagekosten von CHF 300'000 weitergeführt. Bei den direkten Bundessteuern werden ebenfalls die wiedereingebrachten Abschreibungen auf das Ersatzobjekt übertragen und der Einkommenssteuerwert von CHF 75'000 fortgeführt.

1.4.3 Private Unterstützungsleistungen

Unterstützungsleistungen von Privaten (z.B. Schweizerische Berghilfe, Coop-Patenschaften, Rotary-, Lions-Club usw.) sind steuerbar und als Ertrag zu verbuchen, soweit sie nicht als Beitrag zur Deckung des Lebensunterhaltes im Sinne von Ä 28 lit. f StG gelten. Je nach Zweck können diese wie Subventionen/Investitionsbeiträge (mit Möglichkeit zur Neutralisierung mittels Sofortabschreibung) behandelt werden.

³ Auch in solchen Fällen steht dem Schaden die Versicherungsleistung als Schadensausgleich gegenüber. Bei dieser Konstellation hat der Landwirt letztendlich wieder eine intakte Sache plus das Geld der Versicherung (minus allfällige Auslagen für Material und Arbeit). Insoweit er nach den Regeln der Finanzbuchhaltung einen Vermögensstandgewinn verzeichnet (er hat mehr als vorher), ergibt sich steuerbares Einkommen.



2. Lidlohn

2.1 Allgemeines

Nach Art. 334 ZGB können mündige Kinder oder Grosskinder, die ihren Eltern oder Grosseltern in gemeinsamem Haushalt ihre Arbeit oder ihre Einkünfte zugewendet haben, hierfür eine angemessene Entschädigung verlangen, soweit sie für diese Mitarbeit keinen angemessenen Lohn erhielten. Allerdings kann diese Entschädigung (Lidlohn) nur bei bestimmten Gelegenheiten wie der Auflösung des gemeinsamen Haushalts, Verkauf/Verpachtung der Liegenschaft, Pfändung/Konkurs oder Tod des Schuldners geltend gemacht werden. Der Anspruch besteht ab **Mündigkeitsalter**. Der Lidlohn hat heute in der Praxis an Bedeutung verloren. Was eher vorkommt in der Praxis, sind Anrechnungen von Arbeitsleistungen bei Erbteilungen. Soweit diese angerechnet und damit abgegolten werden, liegt steuerbares Einkommen vor.

3. Kauf / Veräusserung von Milchlieferrechten

Ein gekauftes Lieferrecht muss aktiviert werden und kann max. pro Jahr mit 40 % degressiv bzw. 20 % linear abgeschrieben werden. Die Praxis billigt bis CHF 5'000 zu, welche direkt dem Aufwand belastet werden, wobei der pro Memoria Franken bilanziert bleiben muss.

Der Veräusserungspreis ist Teil des Geschäftsertrages. Das Lieferrecht unterliegt bei der Veräusserung voll der Einkommenssteuer. Es kann jedoch eine Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden.

4. Bewertung des beweglichen Vermögens aus Landwirtschaft

Tierbestand und Warenvorräte (zugekaufte, für den Verkauf bestimmte sowie im eigenen Betrieb erzeugte, in diesem Betrieb zum Verbrauch bestimmte und auch bilanzierte Vorräte) unterliegen der Vermögenssteuer (Ä 41 ff. StG; [41 Nr. 1](#); vgl. ferner Anhang: Richtlinien Bewertung Viehhabe). Der pauschale Warenlageranteil wird in der Regel nicht gewährt.

Die Bilanzierung hat nach den effektiv vorhandenen Mengen zu erfolgen. Bewertet werden die zugekauften Vorräte und die Vorräte für den Verkauf zum Marktwert, die selbsterzeugten Vorräte für den Eigengebrauch und der Tierbestand nach den jeweils geltenden Richtzahlen (Link am Ende) des Treuhandverbandes Landwirtschaft Schweiz (www.treuland.ch).

5. Umschulungsbeihilfen

Der Bund bezahlt aufgrund der Verordnung über die sozialen Begleitmassnahmen (SBMV; SR 914.11) Umschulungsbeihilfen an selbständige Landwirte und Landwirtinnen. Diese Umschulungsbeihilfen umfassen Umschulungskosten und Beiträge an die Lebenshaltungskosten.

Es muss keine Unterstützungsbedürftigkeit vorliegen, um Umschulungsbeihilfen zu erhalten. Es handelt sich deshalb nicht um steuerbefreite Unterstützungsleistungen. Umschulungsbeihilfen sind **Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit**, da die selbständige Erwerbstätigkeit Voraussetzung für deren Ausrichtung ist. Die effektiv anfallenden **Umschulungskosten** können beim selbständigen Einkommen als Aufwand geltend gemacht werden.

6. Entschädigungen für Ertragsausfall von mehreren Jahren (z.B. Bau einer neuen Transitgasleitung usw.)

Die vier Arten von Entschädigungen an die betroffenen Grundeigentümer (Durchleitungsentschädigung, Inkonvenienzentschädigung, Ertragsausfallentschädigung und Entschädigung für Hochstammabnahme) stellen selbständiges Erwerbseinkommen im Jahr der Auszahlung dar.

Da die Entschädigungen für mehrere Jahre gedacht sind, kommt die Besteuerung zum Rentensatz zur Anwendung, das heisst das satzbestimmende Einkommen würde auf Grund der Anzahl Jahre ermittelt, für die die Entschädigung gilt. Als beispielsweise bei der Entschädigung für die Hochbaumstämme, wo in der Regel davon auszugehen ist, dass die Entschädigung für bis zu acht Jahren gilt, würde der Steuersatz durch acht geteilt.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ KS EStV Nr. 3 vom 25. November 1992, Neuerungen für die Land- und Forstwirtschaft aufgrund des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)



- KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009, Neuerungen bei der selbst^andigen Erwerbst^atigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II
- KS EStV Nr. 31 vom 22. Dezember 2010, Landwirtschaftliche Betriebe - Aufschubstatbestand bei Verpachtung
- Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbst^andigen Erwerbst^atigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV; SR 642.114) und das entsprechende KS EStV Nr. 28 vom 3. November 2010
- SR 914.11 Verordnung vom 26. November 2003 über die sozialen Begleitmassnahmen in der Landwirtschaft (SBMV)
- Merkblatt Aufzeichnungspflicht
- Formular Mietwertermittlung der landwirtschaftlichen Betriebsleiterwohnung Formular 149b
- Formular Mietwertermittlung Landwirtschaft - ausserhalb Betriebsleiterwohnung Formular 149a
- BStPra 4/2006 266-275
- Treuhandverband Landwirtschaft Schweiz www.treuland.ch
- Richtzahlen: Richtzahlen http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/2015_Vieh_SSK-d.pdf



Richtlinien zur Bewertung der Viehhabe

Tiergattung						Spannbreite	
	2011	2012	2013	2014	2015	unt. Wert	ob. Wert
Kühe	2'100	2'100	2'100	2'200	2'200	2'000	2'400
Rinder über 2 Jahre	1'900	1'900	1'900	2'000	2'000	1'900	2'100
Rinder bis 2 Jahre	1'250	1'250	1'250	1'300	1'300	1'200	1'400
Aufzuchtkälber 0,5 bis 1 Jahr	650	650	650	650	650	550	750
Aufzuchtkälber bis 0,5 Jahre	400	400	400	400	400	300	500
Mastkälber (Mittel)	750	750	750	750	800	600	1'000
Mastrindvieh bis 1 Jahr	900	900	1'000	1'000	1'100	800	1'400
Mastrindvieh über 1 Jahr	2'000	2'000	2'100	2'100	2'300	2'000	2'600
Sportpferde	11'000	11'000	11'000	11'000	11'000	6'000	16'000
Zuchtstuten	4'000	4'000	4'000	4'000	4'000	3'000	5'000
Pferde, 3 -jährig	2'300	2'300	2'300	2'300	2'300	2'000	2'600
junge Pferde, bis 2-jährig	2'000	2'000	2'000	2'000	2'000	1'500	2'500
Fohlen, bis 1-jährig	1'000	1'000	1'000	1'000	1'000		
Mutterschweine	350	350	350	350	350	300	400
Mastschweine	200	200	300	200	200		
Schafe, Ziegen (Mittel)	150	150	150	150	150		
Hirsche	400	400	400	400	400		
Leghühner	10-15	10-15	10-15	10-15	10-15		

23.10.2015

siehe auch:

[Richtzahlen 2015 für die landwirtschaftliche Buchhaltung](#)



24 Nr. 20 Einkünfte und Kapitalgewinne auf Liegenschaften von landwirtschaftlichen Betrieben

1. Erträge aus unbeweglichem landwirtschaftlichem Geschäftsvermögen

1.1 Mietwert

Berechnungsgrundlage ist das Formular «Mietwertermittlung der landwirtschaftlichen Betriebsleiterwohnung» (Formular 149b) sowie die «Wegleitung zum Fragebogen für Land- und Forstwirtschaft» (Formular 18 W).

1.2 Wohnrecht

Vielfach ist mit der Veräusserung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft die Einräumung eines Wohnrechts zu Gunsten der veräussernden Person verbunden. Ein solches Wohnrecht ist steuerlich wie folgt zu behandeln:

1.2.1 Wohnberechtigte

Berechnungsgrundlage ist das Formular «Mietwertermittlung Landwirtschaft» ausserhalb Betriebsleiterwohnung» (Formular 149a) sowie die «Information Mietwertermittlung Landwirtschaft» (Formular 149). Für die Ermittlung der Marktmiete wird ab Steuerjahr 2016 ein Koeffizient von 2.0 angewendet. Vor der generellen Berücksichtigung der Mietwerte auf deren Marktkonformität galt bis Steuerjahr 2015 ein Koeffizient von 1.4.

1.2.2 Eigentümer/innen

1.2.2.1 Vermögen

Die mit dem Wohnrecht belastete Liegenschaft ist von den Eigentümern gesamthaft als Vermögen zu versteuern (ÄÄ 10 und 43 StG).

1.2.2.2 Einkommen

Die einkommensteuerliche Behandlung des Wohnrechts wird am folgenden Beispiel dargestellt:

- Ein Landwirtschaftsbetrieb mit Buchwert von CHF 350'000 wird zum Ertragswert von CHF 400'000 an die Nachkommen abgetreten, wobei ein Wohnrecht zu Gunsten des Abtretenden mit einem Barwert¹ von CHF 75'000 an die Leistung des Übernahmepreises angerechnet wird.
- Beim **Veräusserer** resultiert ein Kapitalgewinn von CHF 50'000, der besteuert wird, soweit er der Einkommenssteuer unterliegt und welcher in dessen Schlussbilanz mit der Veräusserung endet dessen selbständige Erwerbstätigkeit auszuweisen ist. Soweit dieser Gewinn steuersystematisch als Wertzuwachs qualifiziert ist, unterliegt er nicht der Einkommenssteuer, sondern allenfalls der **Grundstückgewinnsteuer**, wobei diese aufgeschoben wird, falls ein Erbvorbezug oder eine Schenkung vorliegt (s. dazu ÄÄ 73 lit. a StG).
- Beim **Erwerber** ist der ja nun den erworbenen Hof in seinen Bilanzen führt, kann grundsätzlich der **Kaufpreis** bilanziert werden. Die Belastung durch das Wohnrecht wird mittels Rückstellung oder Wertberichtigung bilanziert. Die jährliche Abschreibung (eigentlich eine erfolgswirksame Auflösung) der Wohnrechtsbelastung erfolgt über die voraussichtliche Lebensdauer des Wohnrechtnehmers. Der jährliche Mietwert des Wohnrechts ist in der öffentlichen Urkunde über einen Kaufvertrag in Rubrik Begründung eines Wohnrechts zu entnehmen. Verstirbt der Wohnrechtsberechtigte vorzeitig, wird die noch bestehende Belastung erfolgswirksam aufgelöst.

Für ab 1. Januar 2016 geregelte Hofübergaben mit gleichzeitig begründetem Wohnrecht gilt es in der Erfolgsrechnung des Wohnrechtsbelasteten («Jungbauern») den verkündeten jährlichen Wert des Wohnrechts zu berücksichtigen. Der Wohnrechtnehmer wird dagegen den Wert gemäss Formular

¹Die Richtlinien der Forschungsanstalt Reckenholz-Tänikon empfehlen für die Berechnung die Barwerttafeln 20x und 20y von Stauffer/Schaetzle mit Zinssatz 4.2 %, sofern der Miet- und Ertragswert nach der Anleitung für die Schätzung des landwirtschaftlichen Ertragswertes berechnet worden ist (der Link zu den Richtlinien ist in [24 Nr. 19](#) angeführt).



çMietwertermittlung Landwirtschaft i ausserhalb Betriebsleiterwohnungè (Formular 149a) in seiner Steuererkl^a rung deklarieren.

Wurde das Wohnrecht resp. die Hofzbergabe vor dem 1. Januar 2016 geregelt (bestehende bzw. laufende F^a lle), gilt noch die alte Regelung wie sie vor der generellen Mietwertzberprzfung bestand. Der Wert in der Buchhaltung des çJungbauernè entspricht demnach dem Wert gem^a ss Formular çMietwertermittlung Landwirtschaft i ausserhalb Betriebsleiterwohnungè (Formular 149a). Bis zur vollst^a ndigen Saldierung der Rzckstellung ist in der Erstellung der Buchhaltungen mit der gleichen Zahl aus der Erfolgsrechnung des Kalenderjahres 2015 fortzufahren.

1.2.2.3 Wohnrecht verknzpt mit einem Darlehen

Das Wohnrecht wird bei Nachfolgeregelungen i vor allem aus Grznden der sp^a teren erbrechtlichen Auseinandersetzung i zunehmend mit einem Darlehen des Wohnrechtsberechtigten (in H^o he des Barwerts des Wohnrechts) an die Erwerber verknzpt. Das heisst, dass das Wohnrecht als periodisch entgeltlich ausgestaltet und diese periodischen Entgelte mit den vom belasteten Eigentzmer geschuldeten Zins- und Amortisationsleistungen fzr das Darlehen verrechnet werden. Das Darlehen vermindert sich dadurch w^a hrend der Wohnrechtsdauer. Beim Eigentzmer wird der an das Darlehen angerechneten Zins als Ertrag aus Grundeigentum erfasst (analog Mietzinserr^a ge). Andererseits wird dieser bei ihm wieder als Aufwand verbucht. Beim Wohnrechtsnehmer liegt ein periodisch entgeltliches Wohnrecht vor, welches in der Veranlagungspraxis einkommenssteuerlich gleich behandelt wird wie ein gemietetes Objekt, d.h. dem Wohnrechtsberechtigten wird kein Eigenmietwert zugerechnet. Jedoch bildet der Zins aus seinem Darlehen an den Erwerber/(neuen) Eigentzmer steuerbaren Ertrag.

2. Wertberichtigungen und Abschreibungen von Land und Wald

2.1 Wertberichtigungen und H^o chstwert gem^a ss BGG

Am 1. Januar 1994 wurde das Bundesgesetz zber das b^a uerliche Bodenrecht (BGG) in Kraft gesetzt. Seit her unterliegen die Preise fzr landwirtschaftliche Grundstzcke einer amtlichen Kontrolle. i bersteigt ein vorgesehener Kaufpreis den h^o chstzul^a ssigen Preis, wird die Bewilligung zum Erwerb verweigert (Art. 63 Abs. 1 Bst. b BGG).

Fzr Landk^a ufe i Grundstzcke ohne Geb^a ude i ab 1. Januar 1994 gibt es deshalb in der Regel keine Wertberichtigungen mehr. Wertberichtigungen bei Landk^a ufen nach dem 1. Januar 1994 sind m^o glich, wenn der amtliche Richtwert fzr eine Region erheblich herabgesetzt wird.

Wertberichtigungen sind insoweit zul^a ssig, als der aktuelle Verkehrswert (h^o chstzul^a ssiger Preis nach Art. 66 BGG) eines Grundstzckes unter den Buchwert sinkt. Die Steuerpflichtigen haben den Nachweis zu erbringen, dass sie ihr Land wesentlich zu hoch bewertet haben. Dieser Vergleich erfolgt aufgrund der tats^a chlich erzielten Durchschnittspreise. Der aktuelle H^o chstwert kann auch durch eine amtliche Verfzgun nachgewiesen werden. Die Wertberichtigung ist bei **allen** Parzellen vorzunehmen. Der Betrag muss in einem Wertberichtigungskonto nachgefzht werden. Wertberichtigungen auf zugekauften Einzelgrundstzcken m^u ssen parzellenbezogen vorgenommen werden (BGE 2A.571/1998 vom 25. Januar 2000) Die amtliche Verfzgun muss vom Steuerpflichtigen beim Landwirtschaftlichen Zentrum Ebenrain angefordert werden.

2.2 Abschreibungen

Ordentliche Abschreibungen auf dem Boden allein, unter Weglassung allenfalls darauf stehender Bauten, sind unzul^a ssig, da der Boden ein nicht abnutzbares Wirtschaftsgut ist. Fzr Einzelheiten zur Abschreibung: siehe çMerkblatt zber Abschreibungen auf dem Anlageverm^o gen land- und forstwirtschaftlicher Betriebeè (Merkblatt A 2001 EStV).

3. Kapitalgewinne von landwirtschaftlichen Liegenschaften

3.1 Besteuerungsgrunds^a tze

Im Unterschied zum Gesch^a ftsverm^o gen nichtlandwirtschaftlicher Betriebe unterliegen die Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstzcken nur bis zu der H^o he der Anlagekosten (ohne Abzug allf^a lli ger Subventionen) der Einkommenssteuer bei der direkten Bundessteuer (Art. 18 Abs. 4 DBG). Bei den Staatssteuern unterliegen die Kapitalgewinne von Grundstzcken des Gesch^a ftsverm^o gens fzr alle Arten von



Betrieben bis zur Höhe der wiedereingebrachten Abschreibungen der Einkommenssteuer Ä 25 Abs. 2 StG und im Umfang des Wertzuwachsgewins der Grundstückgewinnsteuer.

Die Besteuerung der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Veräusserungspreis von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erfolgt nach den Bestimmungen des Grundstückgewinnsteuergesetzes (Ä 72 Abs. 1 StG). Bei der direkten Bundessteuer ist dieser Gewinn steuerfrei. Dementsprechend werden somit die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke des Geschäftsvermögens von landwirtschaftlichen Betrieben auf Ebene der direkten Bundessteuer privilegiert besteuert. Da Wertzuwachsgewinne in starkem Masse auch von der Zuteilung zu den Nutzungszonen gemäss Raumplanungsrecht abhängen, kommt der Abgrenzung zwischen land- und forstwirtschaftlichen und übrigen Grundstücken (vgl. Ziffer 3.1) eine wesentliche Bedeutung zu.

3.2 Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks

Der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks stammt aus dem bürgerlichen Bodenrecht. Damit es sich um ein steuerlich privilegiertes Grundstück handelt, müssen die gleichen Voraussetzungen erfüllt sein. Art. 2 BGG definiert die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke wie folgt:

¹ Dieses Gesetz gilt für **einzelne oder zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehörende landwirtschaftliche Grundstücke**:

- a. die **ausserhalb einer Bauzone** nach Artikel 15 des Raumplanungsgesetzes vom 22. Juni 1979 liegen; **und**
- b. für welche die **landwirtschaftliche Nutzung** zulässig ist.

² Das Gesetz gilt ferner für **[Spezialfälle]**:

- a. Grundstücke und Grundstückssteile mit landwirtschaftlichen Gebäuden und Anlagen, einschliesslich angemessenen Umschwungs, die in einer Bauzone liegen und zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- b. Waldgrundstücke, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören;
- c. Grundstücke, die teilweise innerhalb einer Bauzone liegen, solange sie nicht entsprechend den Nutzungszonen aufgeteilt sind;
- d. Grundstücke mit gemischter Nutzung, die nicht in einen landwirtschaftlichen und einen nichtlandwirtschaftlichen Teil aufgeteilt sind.

³ Das Gesetz gilt nicht für Grundstücke von weniger als 15 Aren Rebland oder 25 Aren anderem Land, die nicht zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe gehören.

Liegt ein Grundstück in der Bauzone, muss geprüft werden, ob einer der vier Spezialfälle von Absatz 2 zutrifft (vgl. dazu auch BGE 2C_11/2011 vom 2. Dezember 2011, E. 2.2.1 und 2.3.2). Eine Arbeitsgruppe der SSK hat hierzu eine Analyse publiziert.

Daraus folgt: Stille Reserven auf Grundstücken von landwirtschaftlichen Betrieben, welche nicht dem Geltungsbereich des BGG unterliegen, wie etwa vollständig in der Bauzone gelegene Betriebsgrundstücke ohne Bauten bei den direkten Bundessteuern werden grundsätzlich vollumfänglich der Einkommensbesteuerung unterworfen. Nur der vor der Einzonung entstandene Wertzuwachs ist von der Einkommenssteuer ausgenommen, soweit dieser Vorgang aktuell und der Wert bei Einzonung festgestellt wird (vgl. Beispiel in der Analyse der SSK). Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft richtet sich bei der Umsetzung des Bundesgerichtsentscheides für die Bundessteuern nach KS 38/2013 der EStV. Bei den Staatssteuern hat der Entscheid keine Änderung bei der Besteuerung zur Folge.

Die EStV hat ferner zu dieser Thematik ein Kreisschreiben (KS EStV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013) publiziert, auf welches hier **verwiesen** wird. Die Präzisierung der Abgrenzung zwischen landwirtschaftlichen und nicht landwirtschaftlichen Grundstücken von Landwirten hat folgende Auswirkungen:

- a. direkte Bundessteuer: Der Wertzuwachsgewin auf Grundstücken des Geschäftsvermögens von Landwirten ist nur bei landwirtschaftlichen Grundstücken steuerfrei. Bei nicht landwirtschaftlichen Grundstücken unterliegt dieser der Einkommenssteuer. Ausgenommen ist der vor Einzonung bzw. vor Wegfall des Schutzbereichs des BGG entstandene Wertzuwachs, sofern er festgestellt werden kann (vgl. hierzu Ziffer 3.3 des KS).



- b. Staats- und Gemeindesteuer: Keine Auswirkungen. Der Wertzuwachsgegninn bleibt wie bisher der Grundst ckgegninnsteuer unterworfen.

3.3 Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen

Grundstücke, die für einen landwirtschaftlichen Betrieb bzw. ausschliesslich betrieblich genutzt werden, bilden ohne weiteres Geschäftsvermögen.

Für die Zuordnung bei gemischt genutzten Vermögenswerten (vorab Liegenschaften) ist die vorwiegende Nutzung (Präponderanzmethode) ausschlaggebend (  24 lit. b StG). Erreicht ein Anteil mehr als 50 %, fällt der gesamte Vermögensgegenstand unter diesen Bereich. Bei den Mietwerten ist zwischen landwirtschaftlichem und nichtlandwirtschaftlichem Mietwert zu unterscheiden.

Für die erstmalige Zuordnung einer neu erworbenen Liegenschaft sind folgende zwei Zuweisungskriterien möglich (KS EStV 1995/96 Nr. 3 vom 25. November 1992; BGE 2A_511/1997 vom 17. August 1999 = StR 1999 S. 669):

Methode A

Bezahlter oder gesch tzter landwirtschaftlicher Pachtzins bzw. Mietwert der betriebsnotwendigen Gebäude (inkl. betriebsnotwendiger Wohnraum)
plus
bezahlter oder gesch tzter Pachtzins für das Land und den Wald (= landwirtschaftlicher Ertragsanteil)

gegenüber

Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude (inkl. vermietete Wohnungen, inkl. NL-Wohnraum)

- 3 Die Liegenschaft ist Privatvermögen, falls die Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude höher ist.

Methode B (prioritäre Praxis BL)

Betriebseinkommen (Nettorohertrag inkl. Mietwert betriebsnotwendiger Wohnraum)

gegenüber

Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude

- 3 Ist das Betriebseinkommen höher, stellt der Betrieb Geschäftsvermögen dar. Für die Bestimmung des Betriebseinkommens wird die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung empfohlene Tabelle angewendet.

Im landwirtschaftlichen Bereich stellt sich die Frage der Zuordnung vor allem bei kleinen Betrieben und bei Wohnhäusern. Bei der Zuweisung sind folgende Punkte zu beachten:

- In der Regel werden keine einzelnen Parzellen ausgeschieden. Der Grundsatz der betrieblichen Einheit, wie ihn das bäuerliche Bodenrecht vertritt, ist zu befolgen (z.B. mehr als ein Wohngebäude, Stufenbetriebe usw.).
- Von einem aktiven Mitglied an Betriebsgemeinschaften zur Verfügung gestellte Liegenschaften sind in der Regel dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

Pächter müssen die Buchwerte der Gebäudeinvestitionen und mechanischen Einrichtungen im Vermögen deklarieren. Die Abschreibungen sind nachzuf hren.

3.4 Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken

3.4.1 Allgemeines

Die Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken führt i  vorbehältlich einer Ersatzbeschaffung (vgl. [32 Nr. 2](#)) i  zur Besteuerung der stillen Reserven gemäss den unter Ziffer 3.1 dargelegten Grundsätzen. Nachfolgenden werden nur Besonderheiten für bestimmte Arten von Ver usserungsgesch ften dargestellt.

3.4.2 Hofübernahme innerhalb der Familie

Bei Hofübernahme innerhalb der Familie können die **bisherigen Buchwerte** durch die übernehmende Person weitergeführt werden. In diesem Fall werden jedoch auch die nachgef hrten Abschreibungen mitübernommen (vgl. KS SSK Nr. 6 vom 15. Juni 1995).



Werden die bisherigen Buchwerte nicht übernommen bzw. liegt der $\frac{1}{2}$ Bernahmewert über dem Buchwert des Abtretenden, kann die Aktivierung in der Eingangsbilanz der K^auferschaft zu den Gestehungskosten erfolgen. Die Verk^auferschaft hat dann auf der Differenz zwischen dem massgeblichen Buchwert und den Anlagekosten (wiedereingebrachte Abschreibungen) die Einkommenssteuer zu entrichten. Bei der $\frac{1}{2}$ berföhrung ins Privatverm^ogen entspricht der $\frac{1}{2}$ berföhrungswert den **Anlagekosten**. In diesem Fall sind wieder eingebrachte Abschreibungen und Subventionen unabh^angig vom vereinbarten $\frac{1}{2}$ Bernahmepreis abzurechnen (siehe auch 3.3.2, nachfolgend).

$\frac{1}{2}$ bersteigt der Kaufpreis bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstöcken die Anlagekosten, unterliegt $\ddot{u}$ bei den Staatssteuern $\ddot{u}$ die Differenz grunds^atzlich der **Grundstöckgewinnsteuer**, sofern kein Steueraufschubsgrund gem^ass $\ddot{A}$ 73 StG gegeben ist. Einen Aufschubsgrund bilden unter anderem Erbgang, Erbteilung, Schenkung bzw. gemischte Schenkung. Die Grundstöckgewinnsteuer wird nur bei einer Hand^anderung, nicht aber bei einer Privatentnahme ausgel^ost.

3.4.3 Verkauf einer landwirtschaftlichen Gesch^aftsliegenschaft an einen Familienangehörigen, dem diese als Privatverm^ogen dient

Beim Verk^aufer bzw. der Verk^auferin hat ein Verkauf zum Verkehrswert (höchstzul^assiger Preis nach Art. 66 BGBB) zu erfolgen. Ein tieferer Wert stellt eine Schenkung dar. Dies entspricht einer vorg^angigen $\frac{1}{2}$ berföhrung ins Privatverm^ogen, da es sich beim Ver^ausserer nicht mehr um ein landwirtschaftliches Gewerbe handelt. Massgebend föür die Berechnung des Liquidationsgewinns (kumulierte Abschreibungen) sind nach $\ddot{A}$ 25 Abs. 2 StG die Anlagekosten (max. aber der höchstzul^assige Preis nach Art. 66 BGBB) der Liegenschaft.

$\frac{1}{2}$ bersteigt der Kaufpreis die Anlagekosten, unterliegt die Differenz grunds^atzlich der Grundstöckgewinnsteuer, sofern kein Steueraufschubsgrund gem^ass $\ddot{A}$ 73 StG gegeben ist.

3.4.4 Liegenschaftshandel und Baulandparzellen

Liegenschaftsgewinne von in der Landwirtschaft t^atigen Personen, die ihre bisher selbst bewirtschaftete Liegenschaft oder Teile davon parzellieren (auch inkl. Erschliessung) und als **Baugrundstöcke**² verkaufen, unterliegen bei der Staatssteuer stets der Grundstöckgewinnsteuer ($\ddot{A}$ 77 Abs. 1 StG) und $\ddot{u}$ soweit noch Abschreibungen oder Wertberichtigungen wiedereingebracht werden $\ddot{u}$ der Einkommenssteuer. Bei den direkten Bundessteuern unterliegt in der Regel der gesamte Kapitalgewinn inklusive Wertzuwachsge-
winn der Einkommenssteuer, sofern das ver^ausserte Grundstöck vollst^andig in der Bauzone gelegen und somit nicht mehr dem Geltungsbereich des BGBB unterstanden hatte. Vorbehalten bleibt jener Wertzuwachsge-
winn, der vor der Einzonung entstanden ist, soweit dieser feststellbar ist (vgl. schematische Darstellung in der Analyse der SSK).

In Bezug auf die Steuerfolgen einer **Abparzellierung** einer in der Bauzone gelegenen Teilfl^ache wird auf Beispiel 1, Frage 2 in der Analyse der SSK und auf das KS 38/2013 verwiesen.

3.5 $\frac{1}{2}$ berföhrung einer landwirtschaftlichen Gesch^aftsliegenschaft ins Privatverm^ogen

3.5.1 Allgemeines zur steuerlichen Behandlung der $\frac{1}{2}$ berföhrung ab 2011

Bei der $\frac{1}{2}$ berföhrung ins **Privatverm^ogen** f^allt keine Grundstöckgewinnsteuer an, da es an einer Hand^anderung mangelt. Die Steuer wird erst durch eine sp^atere entgeltliche Ver^ausserung ausgel^ost, und es wird dann über die Differenz Anlagewert, auf welchem bei der $\frac{1}{2}$ berföhrung abgerechnet wurde zum dannzumaligen Verkehrswert bzw. Erl^os über die Grundstöckgewinnsteuer abgerechnet. Damit gew^ahrleistet das Steuergesetz eine löckenlose Besteuerung der Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstöcken.

Der Kapitalgewinn $\ddot{u}$ Teil wieder eingebrachte Abschreibungen $\ddot{u}$ wird mit der **Einkommenssteuer** erfasst. Eine $\frac{1}{2}$ berföhrung von Gesch^aftsliegenschaften ins Privatverm^ogen findet mittels **definitiver Aufgabe** der überwiegenden gesch^aftlichen Nutzung statt. Als Beispiele sind zu nennen: Schenkung eines Grundstöcks ins Privatverm^ogen der beschenkten Person, definitive Aufgabe oder definitive Redimensionierung des Betriebes mit Verpachtung einzelner Grundstöcke, Begröndung eines Baurechts auf dem bisher betrieblich genutzten Grundstöck z.G. eines Bauinvestors usw.

² Dies ist nur föür Grundstöcke m^oglich, die nicht dem BGBB unterstehen



Ab 2011 gilt die **Verpachtung** eines (gesamten) Geschäftsbetriebs nur noch auf Antrag der steuerpflichtigen Person als $\uparrow$ berführung ins Privatvermögen (Art. 18a Abs. 2 DBG, Ä 25 Abs. 3 StG). Ein Aufschub muss nicht mehr wie bisher explizit verlangt werden (Revers). Die $\uparrow$ berführung findet bei Fehlen eines Antrags nicht statt und der Geschäftsbetrieb bzw. alle dazugehörigen Aktiven und Passiven verbleiben im Geschäftsvermögen. Dementsprechend bildet auch der Pachtertrag Geschäftsvermögensertrag und unterliegt, insoweit als er den abzuziehenden Eigenkapitalzins übersteigt, der **AHV**.

Liegt eine $\uparrow$ berführung ins Privatvermögen vor, besteht gemäss Art. 18a Abs. 1 DBG bei den direkten Bundessteuern die Möglichkeit, auf Liegenschaften des **betrieblichen Anlagevermögens** auf dem **Wertzuwachs** einen **Besteuerungsaufschub** zu beantragen. Die betreffenden Liegenschaften mit optionalem Aufschub auf dem Wertzuwachs bilden Privatvermögen. Auf der Ebene der Staatssteuern bedarf für Privatentnahmen wegen des monistischen Besteuerungssystems keiner Aufschubsregelung für den Wertzuwachs. Denn bei der Grundstückgewinnsteuer ist eine Privatentnahme in der Regel nie steuerauslösend.

Die genannte Aufschubsregelung für den Wertzuwachs bei der direkten Bundessteuer gilt jedoch nur für Liegenschaften des Anlagevermögens.

Vgl. Kreisschreiben EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II.

Die Aufschubtatbestände bei Verpachtung von landwirtschaftlichen Betrieben sind im Kreisschreiben EStV Nr. 31 vom 22. Dezember 2010 geregelt.

3.5.2 Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Tätigkeit

Ab Steuerjahr 2011 werden Liquidationsgewinne bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit unter gewissen Voraussetzungen gemildert mit einer Sondersteuer besteuert. Im Umfang des fiktiven Einkaufs wird der Gewinn wie Kapitaleinzahlungen aus Vorsorge gemäss Ä 36 StG besteuert. Der Minimalsteuersatz beträgt 2 %. Für die Bestimmung des auf den Restbetrag der realisierten stillen Reserven anwendbaren Steuersatzes gemäss Ä 34 Abs. 1 StG ist ein Fünftel dieses Restbetrags massgebend, wobei der Steuersatz mindestens 5 % beträgt.

Vgl. dazu die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010 (LGBV; SR 642.114) und das entsprechende Kreisschreiben EStV Nr. 28 vom 3. November 2010.

Auch auf Grundstücke ausserhalb des BGG, die zum Geschäftsvermögen des bei Aufgabe der selbständigen Tätigkeit liquidierten Landwirtschaftsbetriebs gehören, sind die erwähnten Bestimmungen über die gesonderte Besteuerung anwendbar.

3.5.3 Berechnungsbeispiele zum Kapitalgewinn

Die $\uparrow$ berführung kann zum Anlagewert oder zum Verkehrswert, falls dieser kleiner ist als der Anlagewert, vorgenommen werden. Ein tieferer Verkehrswert ist jedoch vom Pflichtigen durch eine unabhängige Schätzung nachzuweisen.

$\uparrow$ berführung zum Anlagewert (Beispiel)

	Buchwert	Total Abschreibung	Anlagewert	Kapitalgewinn	$\uparrow$ berführungswert
Wohnhaus	100'000	10'000	110'000	10'000	110'000
Scheune	60'000	40'000	100'000	40'000	100'000
Schweinestall	30'000	30'000	60'000	30'000	60'000
Land/Wald	30'000		30'000	0	30'000
Total	220'000	80'000	300'000	80'000	300'000



! berföhrung zum Verkehrswert (Beispiel)

Die steuerpflichtige Person kann auch eine ! berföhrung aufgrund von Verkehrswerten beantragen. Die Steuerbeh^orde erteilt dem Bereich Spezialsteuern den Auftrag, eine Verkehrswertschätzung vorzunehmen.

In der Regel erfolgt diese per Augenschein.

	Buchwert	Total Abschrei- bungen	Wertbe- richtung	Anlage- wert	Verkehrs- wert	Kapital- gewinn	! berföhr- ungswert
Parzelle Nr. x	Wohnhaus	200'000		220'000	250'000		
	Scheune	60'000		140'000	90'000		
	Schweinestall	100'000		250'000	80'000		
	Remise	40'000		60'000	50'000		
	Meliorationen	10'000		15'000	15'000		
	Wald/Land	10'000		10'000	150'000		
	Total	420'000		695'000	635'000	215'000	635'000
y	Landkauf 1990	60'000		150'000	80'000	20'000	80'000
Total	480'000	275'000	90'000	845'000	885'000	235'000	715'000

Durch die ! berföhrung der einzelnen Liegenschaften (Parzellen-Nummern) zu (unter dem Anlagewert liegenden) Verkehrswerten wird nur ein Teil der nachgeföhrten Abschreibungen als Kapitalgewinn erfasst. Entsprechend reduziert sich aber auch der ! berföhrungswert. Ein sp^ater realisierter Verkaufsgewinn öber dem ! berföhrungswert (neuer Anlagewert), muss dann als Grundstöckgewinn versteuert werden. Zur ! berföhrung ins Privatverm^ogen (vgl. [24 Nr. 18](#)).

3.6 Berechnung der wiedereingebrachten Abschreibungen

Das Total der seit dem Erwerb zu Lasten des Einkommens get^atigten Abschreibungen findet sich als nachgeföhrte Gr^osse im Buchhaltungsabschluss oder im Fragebogen föür Land- und Forstwirtschaft ohne Buchhaltung.

	Beispiel 1 Verkauf Liegenschaft an Dritte	Beispiel 2 Verkauf Liegenschaft an Dritte
Anlagekosten	200'000	150'000
kumulierte Abschreibungen	<u>50'000</u>	<u>70'000</u>
Buchwert	150'000	80'000
Verkaufspreis	<u>220'000</u>	<u>120'000</u>
wiedereingebrachte Abschreibungen	50'000	40'000
Grundstöckgewinn	20'000	0

3.7 Aufschub der Kapitalgewinnbesteuerung bei Verpachtung von bisher selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Gesch^aftsliegenschaften und bei Hoföbergaben innerhalb der Familie

3.7.1 Behandlung der bestehenden Reverse ab 2011

Die bestehenden Reverse werden in das neue Recht öberföhrt. Die Liegenschaft bleibt weiterhin im Gesch^aftsverm^ogen.

3.7.2 Neue Reverse

Neue Reverse sind gem^ass Kreisschreiben EStV 26/2009 nicht mehr m^oglich.

3.7.3 Verpachtung

Wird der Betrieb aufgegeben und als Gesamtes verpachtet, findet eine Privatentnahme nur bei ausdröcklicher ! berföhrungserkl^arung statt (Art. 18a Abs. 2 DBG), (vgl. Ziffer 3.5.1). Die Buchwerte der P^achterinvestitionen m^ossen im Verm^ogen vom P^achter deklariert werden. Die Abschreibungen sind nachzuföhren.



Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- MB EStV A 2001 über Abschreibungen auf dem Anlagevermögen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe
- KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009
- KS EStV Nr. 31 vom 22. Dezember 2010
- KS SSK Nr. 6 vom 15. Juni 1995
- Analyse SSK zum BGE vom 2. Dezember 2011
- KS EStV Nr. 28 vom 3. November 2010
- KS EStV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013



29 Nr. 21 Sozialversicherungsbeiträge von Selbständigerwerbenden

1. Beiträge des Arbeitgebers an die AHV/IV/EO

Für das eigene Personal (periodisch) entrichtete Arbeitgeberbeiträge an die AHV, IV und EO stellen buchführungsrechtlich Geschäftsaufwand, steuerrechtlich geschäftsmässig begründeten Aufwand dar und können vom Personenunternehmer vollumfänglich in Abzug gebracht werden. Gleiches gilt für die (periodischen) Beiträge, welche der Selbständigerwerbende für sich selber an die AHV, IV und EO leistet.

2. Persönliche Beiträge des Selbständigerwerbenden

Grundsätzlich wird für die Beitragsbemessung von Selbständigerwerbenden auf die Faktoren Erwerbseinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäss der Veranlagung der direkten Bundessteuer abgestellt (zuzüglich verbuchter eigener AHV-Beiträge), ebenso für die sozialversicherungsrechtliche Ermittlung des im Betrieb investierten Eigenkapitals (bei Liegenschaften gelten die Repartitionswerte; vgl. auch Beiträge der Selbständigerwerbenden an die AHV, die IV und die EO (2.02).

Bei der AHV-Bemessung dürfen die persönlichen AHV-Beiträge des Selbständigerwerbenden nicht abgezogen werden, weshalb die Steuerbehörden bisher die verbuchten persönlichen AHV-Beiträge zu melden hatten. Die Ausgleichskassen und die Schweizerische Steuerkonferenz haben vereinbart, dass die Steuerbehörden ab 1. Januar 2011 die verbuchten persönlichen AHV-Beiträge nicht mehr zu melden haben. Die Ausgleichskassen rechnen die in Rechnung gestellten AHV-Beiträge ab dem 1. Januar 2011 selbst auf.

Die Beitragssätze betragen zurzeit für die AHV: 7.8 %, die IV: 1.4 %, die EO: 0.45 %. Die betragliche Höchstlimite (d.h. die Limite, ab welcher die vorgenannten Sätze gelten) der sinkenden Beitragsskala für Selbständigerwerbende und Arbeitnehmende ohne beitragspflichtige Arbeitgebende liegt neu bei CHF 56'400 (Steuerjahr 2016).

Vom Einkommen aus einer nebenberuflich ausgeübten selbständigen Erwerbstätigkeit, das CHF 2'300 im Kalenderjahr nicht übersteigt, werden die Beiträge nur auf Verlangen des Versicherten erhoben.

3. Einzelfragen

- Die Einkünfte aus Beteiligungen des Geschäftsvermögens nach Art. 18b DBG sind brutto - d.h. vor den steuerrechtlichen Bemessungskorrekturen (z.B. wegen Teilbesteuerung) - zu melden.
- Liquidationsgewinne nach Art. 37b DBG werden nicht separat, sondern zusammen mit dem übrigen Geschäftserfolg je Geschäftsjahr gemeldet.
- Die Steuerbehörden haben immer das Ergebnis aus selbständiger Erwerbstätigkeit ohne Verlustverrechnung zu melden. Eine allfällige Verlustverrechnung nimmt die Ausgleichskasse selbst vor, denn bei der AHV dürfen nur die im jeweiligen Beitragsjahr und dem unmittelbar vorangegangenen Beitragsjahr eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgezogen werden. Eine weiter gehende Verlustverrechnung ist - anders als im Steuerrecht - nicht zulässig.
- Vom Steuerpflichtigen geleistete Einkaufssummen an die berufliche Vorsorgeeinrichtung sind der Ausgleichskasse auf der AHV-Meldung separat auszuweisen (kein Abzug vom selbständigen Erwerbseinkommen). Summen für den Einkauf in die reglementarischen Leistungen sind separat zu melden. Die Steuerbehörde hat diese - anders als die laufenden Beiträge - nicht vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug zu bringen.
- Wertschriften im Geschäftsvermögen sind ab 1. Januar 2011 mit dem Einkommenssteuerwert (Buchwert plus versteuerte stille Reserven) vermögenssteuerpflichtig. Dies gilt auch für die AHV bei der Eigenkapitalbestimmung. Die Bewertung des im Betrieb investierten Eigenkapitals hat unter Berücksichtigung der interkantonalen Repartitionswerte zu erfolgen. Die für die Steuern massgebliche Bewertung gilt somit auch für die AHV.
- Die nach Art. 18a DBG aufgeschobenen Kapitalgewinne sind nach deren steuerrechtlichen Realisierung der kantonalen Ausgleichskasse am Wohnsitz des Steuerpflichtigen zu melden.



Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ MBL SVA BL Beiträge der Selbständigenwerbenden an die AHV, die IV und die EO (2.02); es ist ebenfalls unter www.ahv-iv.ch verfügbar.



29 Nr. 22 Versicherungsbeiträge von Selbständigerwerbenden

1. Allgemeines

Versicherungsprämien (z.B. für Krankenkasse, Lebensversicherung) werden grundsätzlich nur im Rahmen des allgemeinen Versicherungsabzuges steuerlich berücksichtigt. Von diesem Grundsatz wird in den nachfolgend beschriebenen Fällen abgewichen. Dabei muss jedoch immer ein direkter Zusammenhang zwischen den als Geschäftsaufwand verbuchten Versicherungsprämien und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bestehen.

2. Betriebs- und Nichtbetriebsunfallversicherung

Selbständigerwerbende ohne eigenes Personal können die Prämien der Betriebs- und Nichtbetriebsunfallversicherung als Geschäftsaufwand geltend machen, soweit diese Versicherungen das Einkommen aus selbständigem Erwerb betragsmässig abdecken. Die Prämien für den mitarbeitenden Ehegatten können ebenfalls abgezogen werden, wenn ein Lohn Einkommen mit der AHV abgerechnet wird. Bei Selbständigerwerbenden mit eigenem Personal sind die Prämien als Geschäftsaufwand dann abziehbar, wenn sie auch für die Angestellten übernommen werden. Ebenfalls gilt dies für die Prämien des mitarbeitenden Ehepartners, sofern ein Lohn Einkommen mit der AHV abgerechnet wird.

Selbständigerwerbende ohne Personal können die Prämien der freiwilligen Betriebs- und Nichtbetriebsunfallversicherung als Geschäftsaufwand geltend machen. Ebenfalls dem Geschäftsaufwand belastet werden können in dieser Konstellation die Prämien für den mitarbeitenden Ehepartner, falls mit der AHV ein Lohn Einkommen abgerechnet wird.

3. Kranken- und Unfalltaggeldversicherungen

Selbständigerwerbende können Prämien für Kranken- und Unfalltaggeldversicherungen nur dann als Geschäftsaufwand abziehen, wenn diese Versicherungen allein dazu dienen, den Fortbestand des Betriebs (Deckung der Betriebskosten - und nicht der Lebenshaltungskosten) zu gewährleisten. Dabei ist ein strenger Massstab anzuwenden.

4. Erwerbsunfähigkeitversicherung

Mit der Erwerbsunfähigkeitversicherung sollen die wirtschaftlichen Folgen einer Invalidität (Invaliditätsrisiko) abgesichert werden. Diese Leistungen setzen nach Ablauf von Kranken- bzw. Unfalltaggeldleistungen ein und ergänzen in der Regel die Invalidenrente. Eine solche Versicherung deckt somit ein Risiko ab, welches normalerweise erst nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit zum Tragen kommt. Sie ist deshalb als rein private Vorsorge zu behandeln und stellt somit keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

5. Todesfallrisikoversicherung / Verpflichtung Lebensversicherungspolice

Soweit eine Todesfallrisikoversicherung allein der Sicherstellung eines Geschäftskredits dient, stellen die darauf entfallenden Prämien Geschäftsaufwand dar. Wird eine gemischte Lebensversicherung für einen Geschäftskredit hinterlegt, kann der der Sicherstellung des Kredits dienende Teil der Risikoprämie als Geschäftsaufwand in Abzug gebracht werden. Die Risikoprämien müssen in einem solchen Fall von der Versicherungsgesellschaft separat ausgewiesen bzw. im Detail bekanntgegeben werden.

Bei Teilhabern von Personengesellschaften gilt folgendes:

Die Gesellschaft muss im Versicherungsvertrag die Stellung der Versicherungsnehmerin und der Begünstigten einnehmen. Im Falle einer Auszahlung ist die Versicherungssumme als Geschäftseinkommen zu besteuern.

6. Weitere Anwendungsfälle

Vgl. im Übrigen die Empfehlungen der Arbeitsgruppe Vorsorge der Schweizerischen Steuerkonferenz zur steuerlichen Behandlung von Lebensversicherungen, die von Arbeitgebern und Selbständigerwerbenden abgeschlossen werden (in Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsfälle zur beruflichen Vorsorge und Selbstvorsorge, 7/4).



7. Tabellarische Übersicht gemäss BStPra XVI (S. 469 und 470)

Versicherungsprämien der/des Selbständigerwerbenden für:	Geschäftsaufwand	Pauschalabzug für allgemeine Versicherungsprämien
Krankenkasse / Krankenpflegeversicherung		x
Betriebs-/Nichtbetriebsunfallversicherung (siehe Ziff. 1) - soweit die Prämien der Angestellten <u>auch</u> übernommen werden - soweit die Prämien der Angestellten <u>nicht</u> übernommen werden - Selbständigerwerbende <u>ohne</u> eigenes Personal - des mitarbeitenden Ehepartners bei Abrechnung eines Erwerbseinkommens mit der AHV - des mitarbeitenden Ehepartners ohne Abrechnung eines Erwerbseinkommens mit der AHV	x x x	x x
Kranken- und Unfalltaggeldversicherung (siehe Ziff. 2) - der/des Selbständigerwerbenden nur zur Deckung der betrieblichen Kosten - des mitarbeitenden Ehepartners mit oder ohne Abrechnung eines Lohneinkommens mit der AHV	x	x
Erwerbsunfähigkeitversicherung (siehe Ziff. 3)		x
Lebensversicherung (siehe Ziff. 4) - Todesfallrisikoversicherung einzig zur Sicherstellung von Geschäftskrediten - darüber hinausgehende Todesfallrisikoversicherungen - Sparversicherung (kapitalbildender Teil der gemischten Lebensversicherung)	x	x x

Beispiel 1:

Sachverhalt bei Einzahlung von Versicherungsprämien:

Frau X betreibt ein Blumengeschäft. In der Erfolgsrechnung hat sie u.a. folgende Versicherungsaufwendungen gebucht:

- Krankenversicherungsprämien	CHF	4'000
- Prämien für Krankentaggeldversicherung	CHF	2'500
- Prämien für Berufs- und Nichtberufsunfallversicherung	CHF	1'500
- Privathaftpflichtversicherungsprämien	CHF	1'000
- Prämien für eine reine Todesfallversicherung (keine Verpflichtung)	CHF	3'000
- Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a)	CHF	6'500
- Betriebshaftpflichtversicherungsprämien	CHF	1'500
- Prämien für die private Hausratversicherung	CHF	1'000
Total	CHF	21'000

Frage:

Handelt es sich bei diesen Versicherungsprämien um geschäftsmässig begründeten Aufwand?

Lösung:

Geschäftsmässig begründet sind folgende Versicherungsprämien:



- Prämien für Krankentaggeldversicherung	CHF	2'500
- Prämien für Berufs- und Nichtberufsunfallversicherung	CHF	1'500
- Betriebshaftpflichtversicherungsprämien	CHF	<u>1'500</u>
Total	CHF	5'500

Die übrigen Prämien werden für die Ermittlung des S-Einkommens aufgerechnet. Gegebenenfalls können einzelne Positionen unter übrige Abzüge.

Beispiel 2:

Sachverhalt bei Prämien der Todesfallrisikoversicherung:

Frau M betreibt ein Restaurant. In der Bilanz- und Erfolgsrechnung hat sie einen Geschäftskredit bilanziert und in der Erfolgsrechnung sind die Prämien für eine Lebensversicherung verbucht. Im Einzelnen handelt es sich um folgende Beträge:

Geschäftskredit:	CHF	250'000
Todesfallsumme der Lebensversicherung:	CHF	500'000
Erlebensfallsumme der Lebensversicherung:	CHF	100'000
Risikoprämie:	CHF	2'000
Sparprämie:	CHF	4'000
Gesamtprämie:	CHF	6'000

Fragen:

Stellen die Risikoprämie und die Sparprämie Geschäftsf- oder Privataufwand dar?

Lösung:

Von der Gesamtprämie der gemischten Lebensversicherung, welche zur Deckung des Geschäftskredits hinterlegt wurde, kann die Risikoprämie im Umfang der Quote Geschäftskredit/Todesfallsumme, d.h. CHF 1'000, als Geschäftsaufwand verbucht werden. Die restliche Risikoprämie von CHF 1'000 wird für die Sicherstellung des Geschäftskredits nicht benötigt und stellt deshalb privaten Lebensaufwand dar. Die Sparprämie von CHF 4'000 stellt Privataufwand dar.

Beispiel 3:

Sachverhalt bei Auszahlung Erwerbsausfallrente/Krankentaggelder:

Frau N führt auf eigene Rechnung ein Nähatelier in der Form einer Einzelfirma. Sie ist keiner Vorsorgeeinrichtung BVG angeschlossen. Sie hat jedoch auf privater freiwilliger Basis folgende Versicherungen abgeschlossen:

- Erwerbsausfall-Risiko-Versicherung bei FORLIVE-Lebensversicherung. Die Jahresprämie beträgt CHF 1'200.
- Krankentaggeldversicherung bei der FORHEALTH-Krankenkasse. Die Jahresprämie beträgt CHF 1'800.

Im Jahr 2012 erkrankt sie schwer. In der Folge gelangen während 2 Jahren Krankentaggeld-Leistungen in der Höhe von monatlich CHF 2'500 zur Auszahlung.

Da sich ihr Gesundheitszustand verschlechtert, ist sie gezwungen, im Jahr 2015 aus gesundheitlichen Gründen im Alter von 45 Jahren die Geschäftstätigkeit aufzugeben. Nebst einer IV-Rente erhält sie von der FORLIVE-Lebensversicherung eine bis zum 63. Altersjahr befristete Erwerbsausfallrente in der Höhe von CHF 12'000 pro Jahr.

Fragen:

a) Stellen die Prämien für Erwerbsausfall-Risikoversicherung und die Krankentaggeldversicherung Geschäftsf- oder Privataufwand dar?

b) Handelt es sich bei den Krankentaggeldleistungen um steuerbares Einkommen?

c) Wie ist die Erwerbsausfallrente zu versteuern?



Lösung:

a) Bei den Prämien der Erwerbsausfall-Risikoversicherung handelt es sich um eine private Versicherung. Mit dieser Versicherung wird kein Geschäftsrisiko, sondern das private Risiko des Erwerbsausfalls infolge Invalidität abgesichert. Die Prämien sind steuerlich nur beschränkt im Rahmen des Versicherungsabzugs abziehbar.

Im Gegensatz dazu handelt es sich bei der Krankentaggeldversicherung um eine geschäftsmässig begründete Versicherung, wird damit doch neben der privaten Einkommenssicherung auch die Weiterführung des Betriebes während eines krankheitsbedingten Ausfalls der Betriebsinhaberin abgedeckt. Gemäss Empfehlungen der Arbeitsgruppe Vorsorge der Schweizerischen Steuerkonferenz (Vorsorge und Steuern, Cosmos Verlag, Anwendungsfälle zur beruflichen Vorsorge und Selbstvorsorge, Reg. 7, Tabelle betreffend Empfehlungen zur steuerlichen Behandlung von Lebensversicherungen, die von Arbeitgebern und Selbständigerwerbenden abgeschlossen werden) sind die Prämien einer Krankentaggeldversicherung daher als geschäftsmässig begründeter Aufwand abziehbar.

b) Krankentaggeldleistungen stellen grundsätzlich steuerbares Einkommen im Sinne von Art. 24 Abs. 1 lit. c StG dar. Im konkreten Fall handelt es sich indessen um ausserordentliches Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, da die Prämien Geschäftsaufwand darstellen.

Auf den Krankentaggeldern sind indessen keine Sozialversicherungsprämien abzurechnen, da gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. b AHVV solche Leistungen ausdrücklich nicht als Erwerbseinkommen gelten.

c) Es handelt sich um eine steuerbare Leistung aus einer Risikoversicherung. Die Rente ist vollumfänglich steuerbar auf Grund von Art. 24 Abs. 1 lit. c StG.



30 Nr. 1 Abschreibungen

1. Allgemeines

Abschreibungen bilden Wertkorrekturen auf bilanzierten Werten, die einer tatsächlichen Entwertung ausgesetzt sind. Im Unterschied zu Wertberichtigungen und Rückstellungen handelt es sich bei Abschreibungen um definitive Bewertungskorrekturen. Rückstellungen und Wertberichtigungen müssen steuerlich erfolgswirksam aufgelöst werden, wenn sie nicht mehr geschäftsmässig begründet sind (Art. 29 Abs. 2 und 63 Abs. 2 DBG; § 31 Abs. 2 und 55 Abs. 3 StG). Bei Wertberichtigungen im steuerlichen Sinn handelt es sich um Wertkorrekturen des Umlaufvermögens.

Steuerwirksame Abschreibungen können nur auf Geschäftsvermögen vorgenommen werden. Nach § 24 lit. b StG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Letzteres trifft dann zu, wenn der Gegenstand zu mehr als der Hälfte für geschäftliche und zu weniger als der Hälfte für private Zwecke verwendet wird (Präponderanzmethode).

Gemäss Art. 960a OR dürfen die Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Abschreibungen werden nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt (Art. 28 Abs. 2 und 62 Abs. 2 DBG und § 30 Abs. 2 StG). Damit können Abschreibungen nach Massgabe des am Bilanzstichtag gegebenen Nutzwertes oder aufgrund eines Abschreibungsplanes über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben werden, wobei auch in letzterem Fall der Nutzwert die Höchstbewertungsgrenze bildet.

2. Abschreibungsmethoden

Handelsrechtlich bestehen bezüglich Darstellung die Methode der direkten oder indirekten Abschreibung und bezüglich der Bemessung die lineare, progressive, degressive oder leistungsabhängige Methode. Entsprechend dem Grundsatz der Stetigkeit ist die einmal gewählte Methode grundsätzlich beizubehalten, respektive sind Methodenwechsel nur bei sachlicher Begründung zulässig.

Bei **linearer** Abschreibung wird vom Anschaffungswert in jährlich gleichbleibenden Teilbeträgen abgeschrieben; bei der **degressiven** Abschreibung ist der Abschreibungssatz (der höher angesetzt werden muss als bei linearer Abschreibung) zwar auch konstant, es wird jedoch vom jeweiligen Restbuchwert abgeschrieben.

Die **progressive** Abschreibung kommt in der Annuitätenmethode vor, wo Abschreibungs- und Zinsaufwand zusammen einen konstanten Betrag (eben die Annuität) ergeben, sich aber gegenläufig entwickeln: Die Abschreibungen steigen jährlich an, wogegen der Zinsaufwand abnimmt. Die Annuitätenmethode kommt vor allem bei Grossinvestitionen baulicher Art (z.B. bei Kraftwerken, Flughafenbauten) vor. Losgelöst von der Annuitätenmethode ist die progressive Abschreibung aus Gründen des Vorsichtsprinzips abzulehnen. Bei der Bemessung der Abschreibungen kann dem Restwert am Ende der Nutzungsdauer Rechnung getragen werden, indem entweder ein etwas niedrigerer Abschreibungssatz gewählt oder nur bis auf den Restwert abgeschrieben wird. Mit Blick auf die Bewertungungsgewissheit des Restwertes ist jedoch Vorsicht geboten. Ein Restwert soll nur dann in den Abschreibungsplan eingehen, wenn verlässliche Erfahrungszahlen (z.B. bei raschem Austausch eines Fahrzeugparks) oder vertragliche Abmachungen vorliegen (HWP 2.34).

Bei den vorgenannten Methoden kann ein Restbuchwert berücksichtigt werden. Je nach Methode wird entweder bei Erreichen dieses Wertes keine Abschreibung mehr vorgenommen oder es werden bei der degressiven Methode die jährlichen Abschreibungen vermindert. **Handelsrechtlich** möglich ist auch eine Abschreibung bis zum Wiederbeschaffungswert, d.h. über den Anschaffungswert des abgeschriebenen Gutes hinaus.

Steuerrechtlich sind die genannten Methoden zulässig. In der Regel finden die lineare oder die degressive Methode Anwendung; die progressive Methode ist jedoch nur in begründeten Fällen und im Rahmen des Handelsrechts auch zuzulassen. Nicht zulässig sind indessen Abschreibungen über den Anschaffungswert hinaus.



3. Höhe der Abschreibungen

Steuerrechtlich sind Abschreibungen zulässig, die **geschäftsmässig begründet** sind. Grundsätzlich tragen sie der tatsächlichen Entwertung eines Gegenstandes Rechnung, allerdings können bei der Anwendung planmässiger Abschreibungen über die vorgesehene Nutzungsdauer in gewissem Umfang stille Reserven gebildet werden. Inwieweit solche noch als geschäftsmässig begründet gelten, ist in der Veranlagungspraxis schwierig zu beurteilen. Aus diesem Grund hat die EStV auf der Basis von Artikel 62 DBG Richtlinien in Form von **Merkblättern** festgelegt. Diese in den Merkblättern festgelegten Abschreibungssätze variieren je nach Art des Anlagevermögens zwischen 1.5 % (z.B. Gebäude in Verbindung mit Land) und 45 % (z.B. Werkzeuge). Diese Sätze beziehen sich jeweils auf den Buchwert (degressive Methode). Für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert (lineare Methode) werden die erwähnten Sätze um die Hälfte reduziert (vgl. MB EStV 1995 A geschäftliche Betriebe Fussnote 2). Es bestehen Merkblätter zu den Anlagegütern geschäftlicher Betriebe im Allgemeinen sowie Merkblätter, die sich auf bestimmte Arten von Unternehmen beschränken (für Abschreibungen auf Elektrizitätswerken, Schiffen und Schifffahrtsanlagen, Luftseilbahnen, Landwirtschaft/Forstwirtschaft, Warenlager und Pflichtlager gelten besondere Vorschriften). Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft schliesst sich dieser Praxis der EStV an und hat - erweitert um die kantonalen Bestimmungen zum besonderen Direktabschreibungsverfahren - ein eigenes Merkblatt (gültig für Geschäftsabschlüsse nach dem 1. Juli 2014) veröffentlicht.

Die Merkblätter enthalten Abschreibungssätze, die im Normalfall gelten. In begründeten Fällen können auch höhere Abschreibungen zugelassen werden. Das kantonale Merkblatt sowie das Merkblatt der EStV betreffend geschäftliche Betriebe im Allgemeinen sind im Anhang wiedergegeben.

4. Weitere Fragen zur Abschreibung

Die **Sofortabschreibung** auf den Restbuchwert wird nach der Steuerpraxis des Kantons Basel-Landschaft nicht angewandt. Immerhin können aber Investitionen für wertvermehrnde Aufwendungen, durch welche die Emissionen unterhalb der Grenzwerte weiter gesenkt werden, im betreffenden (Investitionsjahr) vollständig abgeschrieben werden (§ 30 Abs. 4 StG). Bei steuerlich übermässigen Abschreibungen wird nicht nach der Methode der Einmaligerledigung vorgegangen, sondern nach dem Hinzurechnungsverfahren (Hinzurechnung beim Gewinn sowie beim Kapital).

Abschreibungen auf Gebäuden im Eigentum von natürlichen Personen, die sowohl geschäftlichen wie privaten Zwecken dienen, sind steuerlich nur zulässig, wenn die geschäftliche Nutzung überwiegt (Präponderanzmethode, vgl. auch [24 Nr. 18](#)). Für juristische Personen bestehen keine Qualifikationsprobleme.

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

5. Sonderfälle

5.1 Liegenschaften

Wertvermehrnde Aufwendungen sind zu aktivieren und dürfen nicht als Aufwand verbucht werden (Abgrenzung gemäss Merkblatt BL «Liegenschaftsunterhalt, Energiesparmassnahmen, Umwelt- und Lärmschutzmassnahmen, Denkmalpflege»).

Auf Grundstücken (Bodenwert) dürfen i.d.R. keine Abschreibungen vorgenommen werden. Ausnahmen: Umzonung bei Nachweis, dass ein effektiver Wertverlust eingetreten ist.

Bei Abschreibungen auf Liegenschaften inkl. Land darf bis maximal bis zur Höhe des Landwertes abgeschrieben werden.

5.2 Investitionen für energiesparende Einrichtungen/Umweltschutzanlagen

Gemeint sind damit Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie, Gewässer- und Lärmschutzanlagen, Abluftreinigungsanlagen und dgl. Hier sind Abschreibungen im ersten und zweiten Jahr bis 50 % vom Buchwert möglich. In den darauffolgenden Jahren gelten die für die betreffenden Anlagen übliche Sätze.



Investitionen für wertvermehrnde Aufwendungen, durch welche die Emissionen unterhalb der Grenzwerte weiter gesenkt werden, können im betreffenden Jahr vollständig abgeschrieben werden (vgl. § 30 Abs. 4 StG).

5.3 Nachholung von Abschreibungen

Vgl. hierzu Ziffer 3 im Merkblatt der EStV (Anhang, nachfolgend bzw. Ziffer 4 Merkblatt BL)

5.4 Abschreibungen bei Spitälern gemäss REKOLE1

Spitäler, welche verpflichtet sind, ihre Buchhaltung nach REKOLE (Branchenempfehlung für Spitäler, die dazu beitragen soll, die Jahresrechnungen der Spitäler transparent auszugestalten und vergleichbar zu machen) zu führen, schreiben Anlagen mit einem Anschaffungswert von unter CHF 10'000 im Anschaffungsjahr vollständig ab. Diese Sofortabschreibungen werden aus steuerlicher Sicht akzeptiert.

Im Rahmen der Umstellung auf REKOLE werden sämtliche Anlagen, welche einen ursprünglichen Anschaffungswert von weniger als CHF 10'000 hatten, im Jahr der Umstellung als Sonderabschreibung vollständig abgeschrieben. Diese nachzuholenden Abschreibungen werden aus steuerlicher Sicht ebenfalls akzeptiert.

5.5 Besonderes Direktabschreibungsverfahren

Die Steuerverwaltung Basel-Landschaft hat im Zuge der Wirtschaftsförderung in der Praxis ein besonderes Direktabschreibungsverfahren für Anschaffungen bis zu einem Anschaffungswert von max. CHF 5'000 pro Anlagegut eingeführt und gleichzeitig ein neues **Merkblatt** publiziert. Die Neuregelung lautet:

- a) Direktabschreibungen sind möglich auf beweglichen Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens wie Mobiliar, Büromaschinen, Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software), einfachen Apparaten sowie Werkstatteinrichtungen und Werkzeugen usw. mit einem relativ geringen Anschaffungswert.
- b) Direktabschreibungen sind nur möglich bei Anschaffungen bis zu einem maximalen Wert von CHF 5'000 pro Anlagegut. Solche Anschaffungen können entweder aktiviert und sogleich vollständig abgeschrieben oder direkt dem Aufwand belastet werden.
- c) Für bewegliches Anlagevermögen mit einem Anschaffungswert von mehr als CHF 5'000, für Liegenschaften und Grossanlagen sowie für Werte des finanziellen Anlagevermögens und immaterielle Werte ist das Direktabschreibungsverfahren nicht zulässig.

5.6 Aktivierung von Kunstgegenständen bei gewerblich tätigen Künstlern

Auf Kunstwerken von freiberuflich tätigen, kunstschaftenden Personen werden grundsätzlich weder Abschreibungen noch pauschale Wertberichtigungen zugelassen. Die Kunstwerke werden grundsätzlich zu den Herstellkosten bilanziert. Fällt deren Wert nachweislich unter den Wert der Herstellkosten, ist eine entsprechende **Wertberichtigung** (vgl. 31 Nr. 1) begründet.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- MB EStV A 1995 - geschäftlicher Betriebe
- MB EStV A 1995 - Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen, Schifffahrt
- MB EStV A 2001 - Landwirtschaft/Forstwirtschaft
- MB EStV A 1993 - Landwirtschaft/Forstwirtschaft
- Merkblatt Abschreibungen

Anhänge auf der Folgeseite



Anhang Merkblatt A 1995 - Geschäftliche Betriebe



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

Merkblatt A 1995 – Geschäftliche Betriebe
Notice A 1995 – Entreprises commerciales
Promemoria A 1995 – Aziende commerciali

Direkte Bundessteuer – Impôt fédéral direct – Imposta federale diretta

Abschreibungen auf dem Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe¹

Rechtsgrundlagen: Art. 27 Abs. 2 Bst. a, 28 und 62 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)

1. Normalsätze in Prozenten des Buchwertes²

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	
– auf Gebäuden allein ³	2 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	1,5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
– auf Gebäuden allein ³	4 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
– auf Gebäuden allein ³	6 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
– auf Gebäuden allein ³	8 %
– auf Gebäude und Land zusammen ⁴	7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen.....	15 %
Fahrnisbauten auf fremdem Grund und Boden.....	20 %
Geleiseanschlüsse.....	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken.....	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container.....	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter.....	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbesondere Anhänger.....	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken.....	30 %
Motorfahrzeuge aller Art.....	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen.....	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind.....	40 %
Büromaschinen.....	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software).....	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill.....	40 %
Automatische Steuerungssysteme.....	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte.....	40 %
Werkzeuge, Werkzeugschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche.....	45 %

2. Sonderfälle

Investitionen für energiesparende Einrichtungen

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Umweltschutzanlagen

Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachzuholen begehrt, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen.

4. Besondere kantonale Abschreibungsverfahren

Unter besonderen kantonalen Abschreibungsverfahren sind vom ordentlichen Abschreibungsverfahren abweichende Abschreibungsmethoden zu verstehen, die nach dem kantonalen Steuerrecht oder nach der kantonalen Steuerpraxis unter bestimmten Voraussetzungen regelmässig und planmässig zur Anwendung gelangen, wobei es sich um wiederholte oder einmalige Abschreibungen auf dem gleichen Objekt handeln kann (z.B. Sofortabschreibung, Einmalerledigungsverfahren). Besondere Abschreibungsverfahren dieser Art können auch für die direkte Bundessteuer angewendet werden, sofern sie über längere Zeit zum gleichen Ergebnis führen.

5. Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

¹ Für Land- und Forstwirtschaftsbetriebe, Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen und Schifffahrtsunternehmen bestehen besondere Merkblätter, erhältlich beim Bundesamt für Bauten und Logistik BBL, Fellerstrasse 21, 3003 Bern
Telefon 031 325 50 50 / Fax 031 325 50 58 / E-mail verkauf.zivil@bbl.admin.ch
Internet www.bbl.admin.ch.

² Für Abschreibungen auf dem **Anschaffungswert** sind die genannten Sätze um die Hälfte zu reduzieren.

³ Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.

⁴ Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. **In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.**



31 Nr. 1 Rückstellungen und Wertberichtigungen

1. Allgemeines

1.1 Handelsrechtliche Rückstellungen und Wertberichtigungen

Unter **Rückstellungen** sind die im betreffenden Geschäftsjahr entstandenen Verbindlichkeiten oder Verlustrisiken zu verstehen, deren Höhe oder Rechtsbestand noch nicht definitiv bekannt ist. Sie sind zu Lasten der Erfolgsrechnung gebildete Passiven und somit Bestandteil des Fremdkapitals. Rückstellungen können im Gegensatz zu den Abschreibungen wieder rückgängig gemacht werden und haben somit nur provisorischen Charakter.

Die handelsrechtlichen Bestimmungen betreffen einerseits die notwendigen Rückstellungen, andererseits die Rückstellungen zur Bildung von Willkürreserven (vgl. Art. 960a Abs. 4 OR). Willkürreserven für das Gedeihen des Unternehmens oder die Ausrichtung einer möglichst gleichmässigen Dividende sind handelsrechtlich zulässig.

Wertberichtigungen sind Korrekturposten zu Aktiven für bereits eingetretene Entwertungen oder zu erwartende Vermögenseinbussen zwecks Einhaltung der Bewertungsvorschriften. Sie kommen nach Handelsrecht nahezu für alle Aktiven vor. In der Rechnungslegungspraxis werden Wertberichtigungen (im Gegensatz zum Steuerrecht) nicht auf Aktiven des Umlaufvermögens beschränkt. Der Begriff wird auch für die kumulierten Abschreibungen verwendet. Sie werden entweder direkt auf dem betreffenden Aktivum vorgenommen oder in einer Passivenposition ausgewiesen.

1.2 Steuerrechtliche Rückstellungen

Der steuerrechtliche Rahmen für Rückstellungen ist enger gefasst. Gemäss Artikel 63 DBG und § 31 Abs. 1 StG sind Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung zulässig für:

- im Geschäftsjahr bestehende Verpflichtungen, deren Höhe noch unbestimmt ist;
- Verlustrisiken, die mit Aktiven des Umlaufvermögens, insbesondere mit Waren und Debitoren, verbunden sind (Wertberichtigungen im engeren Sinn);
- andere unmittelbar drohende Verlustrisiken, die im Geschäftsjahr bestehen.

Allgemein ergibt sich steuerrechtlich jedoch aus dem **Massgeblichkeitsprinzip** die Regel, dass handelsrechtlich notwendige Rückstellungen auch steuerrechtlich anzuerkennen sind. Solche Rückstellungen sind zum Beispiel Ferien- und Überzeitguthaben, die mit hoher Wahrscheinlichkeit bar auszuzahlen sind.

Steuerlich nicht zulässig sind demgegenüber:

- Rückstellungen zum Zweck künftiger aktivierungspflichtiger Anschaffungen oder Rückstellung für Wiederbeschaffungszwecke (im Gegensatz zum Handelsrecht: Art. 960a Abs. 4 OR);
- Rückstellungen zur Berücksichtigung von Aufwand und Risiken, die erst in künftigen Rechnungsperioden verursacht werden;
- Rückstellungen zur Berücksichtigung bestehender Verlustrisiken, die nicht unmittelbar drohen oder nicht unmittelbar bevorstehen oder deren Verwirklichung wenig wahrscheinlich ist.

1.3 Formelle Voraussetzungen (Verbuchung)

Rückstellungen werden nur bei ordnungsgemässer **Verbuchung** anerkannt. Bei Kapitalgesellschaften und Selbständigerwerbenden mit kaufmännischer Buchführung ist ein buch- und belegmässiger Ausweis erforderlich. Bei Selbständigerwerbenden ohne kaufmännische Buchhaltung sind Rückstellungen in einer separaten Aufstellung nachzuführen. Die geschäftsmässige Begründetheit und Periodizität sowie der erforderliche Betrag haben sich aus dem Buchungsbeleg (Berechnungsgrundlage; rechtlicher- oder tatsächlicher Grund usw.) zu ergeben.

1.4 Bilanzstichtag

Grundsätzlich sind bei der Bilanzierung die Wertansätze anzuwenden, welche am Abschlussstichtag gelten, denn die Bilanz ist eine Stichtagsrechnung (Stichtagsprinzip, vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung



[HWP] 4.1 und 9.1). Allerdings sind gewisse Einschränkungen zu machen: Nach dem Imparitätsprinzip dürfen Gewinne erst ausgewiesen werden, wenn sie realisiert worden sind; Verluste dagegen sind zu buchen, wenn sie verursacht und erkannt werden. Daher sind auch Verluste, die erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor Errichtung der Bilanz bekanntgeworden sind, zu berücksichtigen, sofern sie vor dem Bilanzstichtag verursacht wurden. Solche handelsrechtlich notwendige Rückstellungen werden auch steuerlich anerkannt (HWP 9.1). Es darf bei der steuerlichen Würdigung von nach dem Bilanzstichtag bilanzierten Ereignissen auch berücksichtigt werden, dass die Abschlussbuchungen resp. die Bilanzanstellung innert angemessener Frist - in der Regel im ersten Halbjahr - nach Bilanzstichtag zu erfolgen hat.

Das Recht der kaufmännischen Buchführung setzt keine Termine, verlangt aber, dass die Jahresrechnung innerhalb einer dem ordnungsgemässen Geschäftsgang entsprechenden Frist abzuschliessen ist. Je früher die Jahresrechnung vorliegt, desto besser erfüllt sie im Allgemeinen ihren Zweck (HWP 5.4).

Aktiengesellschaften haben innerhalb von sechs Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres die ordentliche Generalversammlung durchzuführen (Art. 699 Abs. 2 OR), an der die Jahresrechnung genehmigt und über die Verwendung des Gewinnes beschlossen wird. Somit sind der Jahresabschluss und gegebenenfalls die Konzernrechnung innerhalb dieses Zeitraums zu erstellen, wobei die Zeit für die Prüfung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung und die 20tägige Frist für die Einladung der Generalversammlung (Art. 700 Abs. 1 OR) mit zu berücksichtigen sind (HWP 6.5).

Beispiele: Klageerhebung gegen das Unternehmen nach Bilanzstichtag und vor Errichtung der Bilanz, mit der am Bilanzstichtag nicht gerechnet werden musste oder Konkurs eines Schuldners, dessen Bonität am Bilanzstichtag noch nicht als beeinträchtigt erkannt werden konnte.

Soweit in einer Bilanz für eine Gesamtheit von zu erwartenden Vermögenseinbussen ausreichend vorgesorgt ist, z.B. durch eine pauschale Rückstellung für voraussichtliche Garantieleistungen oder durch ein grosszügig bemessenes Delkrede, muss einem nachträglich bekanntwerdenden Einzelfall nicht mehr Rechnung getragen werden (HWP a.a.O., 9.1).

1.5 Auflösung von Rückstellungen und Wertberichtigungen

Tritt die Verpflichtung oder die drohenden Verlustrisiken, für die **Rückstellungen** gebildet wurden, nicht ein, wird die Rückstellung erfolgswirksam aufgelöst. Handelsrechtlich ist die Auflösung nicht zwingend. Erfolgt sie nicht, werden stille Reserven gebildet (vgl. Art. 960a Abs. 4 OR).

Im **Bilanzsteuerrecht** werden demgegenüber nicht mehr benötigte resp. nicht mehr geschäftsmässige **Rückstellungen** dem Geschäftsertrag hinzugerechnet (Art. 63 Abs. 2 DBG; § 31 Abs. 2 StG). Dies führt in der Steuerbilanz zu einer versteuerten (handelsrechtlich immer noch stillen) Reserve.

Bei **Wertberichtigungen** besteht grundsätzlich auch steuerrechtlich keine Pflicht, Werterholungen zu bilanzieren. Eine Sonderregel besteht für Beteiligungen: hier besteht das steuerrechtliche Gebot zur Auflösung resp. Rückgängigmachung von Wertberichtigungen und Abschreibungen, die nicht mehr (durch das Höchstbewertungsgebot) begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG; § 55 Abs. 3 StG).

1.6 Währungsdifferenzen

Umrechnungsdifferenzen, die entstehen, wenn eine Gesellschaft ihre Bücher am Ende eines Geschäftsjahres von der funktionalen Währung (Währung, in der die Bücher geführt werden) in die Darstellungswährung (Währung, in der die Bücher am Ende des Geschäftsjahres präsentiert werden) umrechnet, sind (seit dem Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009¹) im Eigenkapital zu erfassen.

Gemäss Artikel 958d Abs. 3 OR (gültig seit 1. Januar 2013), welcher den früheren Artikel 960 Abs. 1 OR ablöste, hat die Rechnungslegung in der Landeswährung oder in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung zu erfolgen. «Wird nicht die Landeswährung verwendet, so müssen die Werte zusätzlich in der Landeswährung angegeben werden. Die verwendeten Umrechnungskurse sind im Anhang offenzulegen und gegebenenfalls zu erläutern».

Die Umrechnung aufgrund von Kursdifferenzen ist von der blossen Umrechnung in die Berichtswährung zu unterscheiden:

¹ amtlich publiziert am 26. Mai 2010 in BGE 136 II 88



- Währungsdifferenzen, welche bei der Umrechnung von Fremdwährungen in die funktionale Währung entstehen, sind **erfolgswirksam** zu behandeln. Erträge und Aufwände sind zum **Wechselkurs am Tag des Geschäftsvorfalles** (oder zu einem Durchschnittskurs) umzurechnen.
- Währungsdifferenzen, welche bei der Umrechnung von der funktionalen Währung in Darstellungswährung entstehen, sind **erfolgsneutral** als separater Bestandteil des Eigenkapitals auszuweisen. Das Eigenkapital ist zum Stichtagskurs des jeweiligen **Bilanzstichtags** umzurechnen (sog. Historische Kurse).²

Aufgrund des Bundesgerichtsentscheids ergeben sich für die Veranlagungspraxis folgende Grundsätze³:

- Sofern die Umrechnung von der funktionalen in die Darstellungswährung nach der current oder closing rate-Methode⁴ (Stichtagsmethode) erfolgt, ist für die Veranlagung die in Schweizer Franken erstellte und von der Generalversammlung genehmigte Jahresrechnung massgeblich, wobei die Umrechnungsdifferenzen von der funktionalen in die Darstellungswährung steuerunwirksam sind. Erfolgte die Umrechnung dagegen mit einer anderen Methode, ist der Jahresabschluss in der funktionalen Währung massgeblich, und für die Veranlagung erfolgt die Umrechnung nach der closing rate-Methode.
- Allfällig handelsrechtlich erfolgswirksam verbuchte Umrechnungsdifferenzen von der funktionalen in die Darstellungswährung sind im Sinne einer steuerlichen Korrekturvorschrift zu neutralisieren, d.h. steuerlich unbeachtlich.
- Sofern die Buchhaltung in einer Fremdwährung (funktionale Währung) geführt wird, ist der Steuererklärung aufgrund der Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Abschluss gemäss Obligationenrecht) zusätzlich zur Jahresrechnung in Schweizer Franken auch die Jahresrechnung in der funktionalen Währung beizulegen.
- Eine allfällige in der Bilanz ausgewiesene Rückstellung für Umrechnungsdifferenzen von der funktionalen in die Darstellungswährung (zurückgestellte Währungsgewinne aufgrund des Imparitätsprinzips) kann ohne Gewinnsteuerfolgen den offenen Reserven (d.h. dem Eigenkapital) gutgeschrieben werden.⁵
- Werden Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen in die Darstellungswährung weiterhin über eine Rückstellung verbucht, wird der Saldo dieser Rückstellung dem steuerbaren Eigenkapital zugerechnet.
- Vorjahresverluste sind nur insoweit mit späteren Gewinnen verrechenbar, als sie nicht auf Umrechnungsdifferenzen von der funktionalen in die Darstellungswährung zurückzuführen sind. Die Berechnung der Vorjahresverluste erfolgt aufgrund der Abschlüsse in der funktionalen Währung.
- Der Beteiligungsabzug wird aufgrund der massgeblichen Werten in der funktionalen Währung berechnet.⁶
- Auch bei der Liquidation der Gesellschaft ergeben sich aufgrund der Umrechnung von der funktionalen in die Darstellungswährung keine steuerwirksamen Umrechnungsdifferenzen.

Diese Grundsätze sind auch auf Betriebsstätten von ausländischen juristischen Personen, welche in der Schweiz aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit steuerpflichtig sind, anzuwenden.

² Man spricht von Translation («foreign currency translation») im Unterschied zum Bewertungsvorgang («accounting for foreign currency transactions») bei Umrechnung von einer Transaktionswährung in die funktionale Währung.

³ Analyse der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. Februar 2011 zum Bundesgerichtsentscheid vom 1. Oktober 2009 (2C_897/2008) zur steuerlichen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung; am 26. November 2014 wurde diese Analyse aktualisiert. In Bezug auf die Thematik Fremdwährung wurde beschlossen, dass Artikel 958d Abs. 3 OR die gesetzliche Grundlage für die Anwendung des Bundesgerichtsentscheides (BGE 136 II 88 ff.) zur steuerunwirksamen Behandlung der Differenzen aus der Umrechnung von der funktionalen Währung in die Darstellungswährung darstelle. Weiter wird festgehalten, dass sich an der bisherigen steuerlichen Praxis nichts ändern würde.

⁴ Vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfer, Band 1, Treuhandkammer 2009, S. 145.

⁵ Diese handelsrechtlich als Fremdkapital ausgewiesene Rückstellung gilt von vornherein als steuerliches Eigenkapital, folglich hat die handelsrechtliche Umbuchung dieser Rückstellung ins Eigenkapital keine steuerlichen Konsequenzen.

⁶ Der prozentuale Beteiligungsabzug ergibt sich aus dem Verhältnis des Nettobeteiligungsertrags zum gesamten Reingewinn. Diese Berechnung des Verhältnisses wird in der funktionalen (Original-)Währung gemacht, um weitere Währungsdifferenzen zu vermindern.



31 Nr. 2 Pauschale Berechnung und Falltypen von Rückstellungen

1. Bezüge von Beteiligten (Lohn / Erfolgsbeteiligung / nicht bezogene Ferien / Überzeit)

Stehen Bestand und Höhe der Entschädigung **definitiv fest**, müssen sie als Verbindlichkeiten per Bilanzstichtag passiviert werden (Kreditor; Kontokorrent usw.). Die beteiligte Person hat in diesem Fall per Bilanzstichtag einen festen Forderungsanspruch und hat damit bei sich selbst das entsprechende Einkommen steuerrechtlich realisiert.

Nur wenn in Bezug auf den Bestand oder die Höhe eine Unsicherheit vorliegt, sind diesbezügliche Rückstellungen zu bilden.

2. Aktivdarlehen

Pauschale Wertberichtigungen auf Darlehen sind steuerlich nicht zulässig. Bei einem allfälligen Wertberichtigungsbedarf auf Darlehen gegenüber Dritten sind von den Steuerpflichtigen nachvollziehbare Bewertungsunterlagen vorzulegen und die Verlustgefahr konkret zu substantiieren und zu belegen (Bilanzen der Darlehensnehmerinnen und Darlehensnehmer / ernsthafte Inkassobemühungen); grundsätzlich wie bei der Debitoreneinzelsbewertung.

Bei Darlehensgewährungen an beteiligte Personen und/oder Konzerngesellschaften ergeben sich besondere Probleme im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen (bezüglich Wertberichtigungen).

3. Beteiligungen

Beteiligungen werden nach den aktienrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften höchstens zum Anschaffungswert bilanziert (Ausnahme: Aufwertung bei Sanierungen gemäss Art. 670 OR). Ob und inwieweit Abschreibungen notwendig sind, muss sich durch eine Überprüfung der Werthaltigkeit (Vergleich der Anschaffungskosten mit dem Nutzwert) festgestellt werden (vgl. HWP 6.17.3). Zur Überprüfung der Werthaltigkeit ist als Vergleichswert ein Wert heranzuziehen für eine mittel- oder langfristige Nutzung der Beteiligung.

Ob eine Wertverminderung der Beteiligung im Hinblick auf deren mittel- oder langfristige Nutzung eingetreten ist, ist nach der Entwicklung des Geschäftsverkehrs zu beurteilen, wobei übliche Absatz- und Preisschwankungen nicht zu berücksichtigen sind. Vielmehr fallen Ereignisse und Entwicklungen ins Gewicht, welche voraussichtlich dauernd oder für längere Zeit die Beteiligung wertmässig wesentlich beeinträchtigen.

Rückstellungen für bloss zukünftige Verlustgefahren sind steuerlich aufzurechnen, es sei denn, die Vermögenseinbusse stünde unmittelbar bevor. Diese Verlustgefahr ist von der steuerpflichtigen Gesellschaft zu konkretisieren. Für eine allfällige Berechnung des inneren Wertes der Beteiligung sind die einschlägigen Methoden der Unternehmensbewertung massgebend.

Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen sind steuerlich aufzurechnen, wenn sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG; § 55 Abs. 3 StG).

4. Eigenversicherungen / Selbstbehalte

Rückstellungen für sogenannte Eigenversicherungen, d.h. die Bildung von Reserven zur Abdeckung möglicher künftiger nicht versicherter Schadenfälle, stellen grundsätzlich keinen steuerlich abzugsfähigen Aufwand dar. Im Bereich der Haftpflicht werden gewisse Rückstellungen akzeptiert (vgl. Ziffer 5).

Selbstbehalte können nur für bereits eingetretene, versicherte Schäden zurückgestellt werden.

5. Haftpflichtrückstellungen

In der Praxis werden folgende Pauschalen zugelassen:

- Unternehmen mit Haftpflichtversicherung: Rückstellungen bis zur maximalen Höhe des Selbstbehaltes.
- Unternehmen ohne Haftpflichtversicherung: 1 % vom durchschnittlichen Umsatz der letzten fünf Jahre.



6. Mehrwertsteuer

Eine Rückstellung bzw. passive Rechnungsabgrenzung für die geschuldete Mehrwertsteuer ist allenfalls bei der Abrechnung nach vereinnahmtem System möglich. In diesem Fall ist nicht nur die geschuldete Mehrwertsteuer zu passivieren (Transitorische Passiven Mehrwertsteuer), sondern auch das mutmassliche Vorsteuerguthaben auf den bilanzierten Lieferantenkreditoren ist zu aktivieren (Transitorische Aktiven Vorsteuer).

7. Prozessrückstellungen

Grundsätzlich werden solche Rückstellungen steuerlich nur zugelassen, wenn der Prozess zu laufen begonnen hat.

Sind Prozesse hängig, können Steuerpflichtige nach dem Vorsichtsprinzip auf den ungünstigsten der wahrscheinlichen Prozessausgänge abstellen. Sie können für die mutmasslichen Verbindlichkeiten, die sich aus der Prozessanhebung voraussichtlich ergeben, sowie für die Prozesskosten eine Rückstellung bilden. Blosser Drohungen der Gegenpartei bezüglich einer Klageerhebung rechtfertigen noch keine Rückstellung.

8. Besondere steuerrechtliche Rückstellungen

Für Forschung und Entwicklungen sowie für Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen können gewinnsteuerwirksame Rückstellungen gebildet werden. Es handelt sich in diesem Sinne nicht um Rückstellungen, sondern technisch gesehen um sog. Rücklagen. § 4 der Verordnung zum Steuergesetz (SGS 331.11) enthält weitere Ausführungen dazu. Absatz 3, der die steuerlich zulässige Höhe der Rücklagen für Forschung und Entwicklungskosten regelt, gilt mit Wirkung ab dem 1. Juli 2014 in folgender Fassung:

§ 4 Absatz 3:

3 Rücklagen für Forschung sind zulässig, wenn tatsächlich Forschungsarbeiten (Grundlagenforschung und angewandte Forschung) betrieben werden. Im einzelnen Geschäftsjahr können Forschungsrücklagen bis höchstens 20 % des steuerbaren Geschäftseinkommens bzw. Reingewinns (ohne Bildung von Rücklagen und Verluste aus den Vorjahren) gebildet werden. Die Forschungsrücklagen dürfen insgesamt 1/3 des Forschungsaufwandes der letzten 5 Jahre nicht übersteigen.

In der früheren Fassung wurden die steuerlich wirksamen Rücklagen auf 1/5 des Forschungsaufwandes der letzten 5 Jahre begrenzt. Werden die Rücklagen nicht mehr benötigt, sind sie steuerwirksam aufzulösen.

Die Kosten für **Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen** sind Investitionen für die Zukunft. Der zukünftige Geldabgang steht in keinem direkten Zusammenhang mit der Ertragserzielung abgelaufener Geschäftsjahre. Bei der Staatssteuer sind jedoch unter bestimmten Voraussetzungen steuerfreie Rücklagen für Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen zulässig. Die Höhe solcher steuerfreien Rücklagen richtet sich nach dem Umfang der notwendigen Massnahmen und der Ertragslage. Die Bildung der Rücklagen ist während höchstens 5 Jahren möglich und sie müssen steuerwirksam aufgelöst werden, wenn die Massnahmen nicht innert 7 Jahren durchgeführt werden (§ 4 Abs. 4 und 5 Vo StG). Ausserdem erfolgt eine Besteuerung, bei Liquidation oder Verlegung der Unternehmung bzw. des betreffenden Steuersubstrats ausser Kanton (§ 4 Abs. 5 letzter Satz Vo StG).

Die in den voranstehenden Ausführungen genannten Höchstwerte und für die Höchstdauer für die Bildung der steuerfreien Rücklagen können in begründeten Fällen - auf begründetes Gesuch - erweitert werden (§ 4 Abs. 6 Vo StG).

Betreffend Rückstellungen **für Ersatzbeschaffungen** (vgl. [32 Nr. 1](#)).

9. Umweltschutzmassnahmen

9.1 Aufgrund gesetzlicher Auflagen

Für mutmassliche Kosten im Zusammenhang mit Umweltschutzmassnahmen im Rahmen des geltenden Umweltschutzrechtes können grundsätzlich keine Rückstellungen gewährt werden. Bei diesen Kosten handelt es sich in der Regel um Investitionen in neue bzw. verbesserte Anlagen.



9.2 Umweltschäden / Beseitigung von Abfällen oder Anlagen

Pauschal-Rückstellungen für mögliche Umweltschäden sind abzulehnen, da solche Risiken unter das normale Unternehmerrisiko fallen, welche durch Gewinn und Eigenkapital zu decken sind. Ein einmaliges und ausserordentliches Schadenereignis begründet noch keinen pauschalen Rückstellungsbedarf für derartige, zukünftige Risiken.

Sofern jedoch konkrete Anhaltspunkte darüber bestehen, dass tatsächlich erhebliche Risiken vorhanden sind, können diesbezügliche Aufwendungen als Folge der Ertragserzielung den einzelnen Geschäftsjahren durch die Bildung von Rückstellungen angerechnet werden. Die Kosten für die spätere Wiederherstellung oder die fachgerechte Entsorgung sind aufgrund von Pauschalofferten und Gutachten zu schätzen.

Die Entsorgungspflicht muss hinreichend konkretisiert sein, d.h. das Unternehmen muss zumindest wissen, wie und in welchem zeitlichen Rahmen es die Entsorgung vornehmen muss.

10. Währungsrisiko

Dem Währungsrisiko auf Debitorenforderungen in fremder Währung wird in der Regel mit einer um 5 % erhöhten Delkredere-Rückstellung Rechnung getragen. Eine 5 %-ige Wertberichtigung auf den Fremdwährungs-Debitoren deckt die Verlustgefahr innerhalb einer Zahlungsfrist von 2 - 3 Monaten hinreichend.

Werden höhere Rückstellungen geltend gemacht, ist das Währungsrisiko im Einzelfall konkret nachzuweisen. Diesbezüglich ist zu beachten, dass ein unmittelbarer Währungszersall zu drohen hat.

Das allgemeine Risiko zukünftiger Wechselkursschwankungen und damit von Kursverlusten, denen solche Guthaben naturgemäss ausgesetzt sind, rechtfertigt noch keine höhere Wertberichtigung.

11. Bürgschaftsverpflichtungen

Rückstellungen für Bürgschaftsverpflichtungen sind zulässig, wenn am Bilanzstichtag ernsthaft damit zu rechnen ist, die eingegangenen Verpflichtungen ganz oder teilweise erfüllen zu müssen. Die Höhe der Rückstellung ist im Einzelfall nachzuweisen. Pauschalrückstellungen werden nicht gewährt.

12. Steuerrückstellungen

Es wird handelsrechtlich und betriebswirtschaftlich anerkannt, dass für geschuldete Steuern schon vor der Veranlagung Rückstellungen gebildet werden müssen (HWP 6.24.2 lit. b). Handelsrechtlich erforderliche Rückstellungen werden auch steuerrechtlich zugelassen.

Vorgenannte Rückstellungen können ausschliesslich von juristischen Personen vorgenommen werden. Für Selbständigerwerbende sind solche Steuerrückstellungen nicht zulässig.

Strafsteuern und Steuerbussen werden demgegenüber nicht als geschäftsmässig begründet erachtet.

13. Pauschale Berechnungsmethoden

13.1 Delkredere

Inländische Forderungen: Eine pauschale Wertberichtigung von max. 5 % des gesamten Debitorenbestandes (nach Abzug allfälliger Einzelwertberichtigung) ist möglich.

Ausländische Forderungen: Eine pauschale Wertberichtigung von max. 10 % des gesamten Debitorenbestandes (nach Abzug allfälliger Einzelwertberichtigung) ist möglich.

Einzelwertberichtigungen sind zulässig mit entsprechender Begründung.



Dem Währungsrisiko auf Debitorenforderungen in fremder Währung kann mit einer um 5 % erhöhten Delkredere-Rückstellung Rechnung getragen werden. Daher können inländische Debitoren, die auf eine Fremdwährung lauten, bis zu 10 % und ausländische Debitoren, die auf eine Fremdwährung lauten, bis zu 15 % pauschal wertberichtigt werden.

13.2 Warenreserve

13.2.1 Warenvorräte

Grundsätzlich ist eine Bilanzierung der Warenvorräte bis zu einem Drittel unter den Anschaffungswerten zulässig (Warenlager-Drittel bzw. privilegierte Warenreserve). Damit wird das allgemeine Lagerhaltungsrisiko berücksichtigt. Diese pauschale Wertberichtigung erfolgt nach Vornahme der Einzelbewertung (resp. Einzelwertberichtigung auf einzelnen Warenposten).

Die privilegierte Warenreserve ist nicht zulässig auf:

Liegenschaften, Viehhabe, Vorräten, die im eigenen Betrieb erzeugt wurden und zum Eigengebrauch bestimmt sind.

13.2.2 Angefangene Arbeiten

13.2.2.1 Industriebetriebe

Die angefangenen Arbeiten von Industriebetrieben werden unter den Vorräten als Halb- und Fertigfabrikate bilanziert, womit der pauschale Warendrittel zur Anwendung gelangt.

13.2.2.2 Dienstleistungsbetriebe

Die Delkredere-Rückstellung ist grundsätzlich möglich, da das Unternehmen das Risiko der Zahlungsunfähigkeit der Bestellerin bzw. des Bestellers zu tragen hat. Das Warendrittel wird indessen nicht gewährt, da kein Lagerhaltungsrisiko (u.a. kein Absatzrisiko) besteht.

Für das Risiko der Kostenüberschreitungen besteht keine pauschalierte Rückstellung. Für die steuerliche Anerkennung einer entsprechenden Rückstellung müssen die allgemeinen Voraussetzungen des drohenden Verlustes belegt sein.

In Koordination mit der Steuerverwaltung Basel-Stadt gilt **ab Geschäftsabschluss 2015** die nachstehende Praxis zur Abgrenzung des nach neuem Rechnungslegungsrecht zu aktivierenden Bestandes der angefangenen Arbeiten bei **Dienstleistungsbetrieben**:

Bestand an nicht fakturierten Stunden x externer Stundensatz

./. Einzelwertberichtigung (z.B. Kunde ist konkurs)

= Zwischensumme

./. 40 % pauschale Wertberichtigung

= Abgrenzungsbetrag Bestand angefangene Arbeiten

Mit der pauschalen Wertberichtigung von 40 % sind sämtliche Gewinnanteile, Verwaltungsgemeinkosten und pauschales Delkredere usw. berücksichtigt. Weitere pauschale Wertberichtigungen sind nicht mehr möglich.

13.3 Garantierückstellung

Garantiefälle wirken sich in künftigen Perioden aus, indem das betreffende Unternehmen auf eigene Kosten für die Leistung von Garantiearbeiten besorgt sein muss - sei dies durch Beanspruchung eigener Ressourcen oder sei dies durch Beauftragung Dritter. Garantiearbeiten kommen in der Regel bei Sach- und Werkleistungen (physisches oder geistiges Werk) oder bei gewissen Dienstleistungen (Aufträgen, andere Arbeitsleistungen) vor. Kaum anzutreffen sind sie im medizinischen Bereich. Die Rückstellungen beruhen auf der Überlegung, dass ein Bruchteil der im Rechnungsjahr erfassten Umsätze erfahrungsgemäss mit latenten Garantieansprüchen behaftet sind - vor allem im Baugewerbe. Aus diesem Grund wird in der Praxis für solche Fälle oft eine bestimmte Prozentquote vom latent garantiebehafteten Umsatz als Rückstellung zu gelassen.

In der Praxis der Steuerverwaltung Basel-Landschaft kann eine pauschale Rückstellung von 2 bis max. 3 % des Umsatzes des laufenden Jahres zugestanden werden für Umsätze auf Leistungen, bei denen es



erfahrungsgemäss regelmässig zu Garantiearbeiten kommt. Die Rückstellung wird jeweils jährlich auf dem betreffenden Umsatz neu gerechnet und die Differenz erfolgswirksam verbucht.

13.4 Grossreparaturen und Renovationen

13.4.1 Praxis bis 31.12.2025

Seit dem Jahr 2015 lässt die Praxis der kantonalen Steuerverwaltung höhere Rückstellungen für Grossreparaturen bei Liegenschaften des Geschäftsvermögens zu. Als Grossreparaturen gelten umfassende Erneuerungsarbeiten, die naturgemäss nur in längeren Zeitabschnitten anfallen (z.B. Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- oder Liftanlagen usw.). Ohne besonderen Nachweis darf neu jährlich eine Rückstellung von maximal 1 % der am Ende des Geschäftsjahrs gültigen Gebäudeversicherungssumme der jeweiligen Liegenschaft gebildet werden. Der Gesamtbetrag der Rückstellung pro Liegenschaft darf 15 % der jeweiligen Gebäudeversicherungssumme nicht übersteigen. Allfällige Einlagen in den Erneuerungsfonds (z.B. bei Wohnbaugenossenschaften und Stockwerkeigentümergeinschaften) sind bei der Bestimmung des maximal zulässigen Umfangs zu berücksichtigen. Werden die genannten Limiten überschritten, wird der überschüssende Teil als Gewinn und Kapital besteuert, es sei denn, der höhere Rückstellungsbedarf kann als geschäftsmässig begründet nachgewiesen werden. Basis für einen solchen Nachweis kann der Kostenvoranschlag für ein bestimmtes Grossrenovationsprojekt bilden (analog der bisherigen Praxis). Soweit die bis dahin gebildeten pauschalen Rückstellungen nicht ausreichen, kann dieses im entsprechenden nachgewiesenen Umfang erhöht werden.

Die Anfangs- und Schlussbestände sowie die Bildung und Verwendung der Rückstellungen sind im jeweiligen Geschäftsjahr in der Regel pro Liegenschaft auszuweisen. Ausnahmsweise kann die Rückstellung global für sämtliche Liegenschaften gebildet werden, was aber mit der kantonalen Steuerverwaltung abzusprechen ist. Kosten für Grossreparaturen an einer Liegenschaft sind der entsprechenden Rückstellung zu belasten. Die damit verbundenen **wertvermehrenden Aufwendungen** sind jedoch auszuscheiden und zu **aktivieren**. Werden diese Kosten nicht der hierfür vorgesehenen Rückstellung belastet oder wird die Rückstellung für geschäftsmässig unbegründete Kosten verwendet, ist der entsprechende Teil der Rückstellung als Gewinn und Kapital zu besteuern.

Betreffend die **Abgrenzung** werterhaltend/wertvermehrend wird in der Praxis oft auf das Merkblatt Liegenschaftsunterhalt der Kantonalen Steuerverwaltung abgestellt. Für den Ersatz oder die Erneuerung von einzelnen Bestandteilen erscheint dies grundsätzlich zweckmässig. Jedoch werden Totalsanierungen, bei denen in sehr grossem Umfang Bauteile des Innenausbaus oder des Rohbaus abgebrochen und wiedererstellt werden oder bei denen Bauten in schlechtem Zustand - was namentlich bei Industrie- und Gewerbebauten gegen Ende der Nutzungsdauer vorkommt - durch umfassende Sanierung wieder neuwertig werden, Investitionen gleichgestellt. Als Indiz dafür, kann der Buchwert einer Baute mit den Kosten die für umfangreiche Sanierungen aufgewendet werden, herangezogen werden.

Was Investitionen für **energiesparende Einrichtungen** betrifft, besteht eine abweichende Regelung im Vergleich zu Liegenschaften im Privatvermögen. Während solche im Rahmen der Verordnung des EFD Unterhaltskosten gleichgestellt werden, besteht gemäss Merkblatt EStV A 1995 betreffend Abschreibungen auf Anlagevermögen folgende Regelung:

2. Sonderfälle

Investitionen für energiesparende Einrichtungen

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Umweltschutzanlagen

Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 1) abgeschrieben werden.

Somit sind solche Investitionen grundsätzlich zuerst zu aktivieren und können dann im Rahmen der genannten Sätze abgeschrieben werden.

13.4.2 Praxis ab 01.01.2026



Pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen werden ab 1. Januar 2026 steuerlich nicht mehr anerkannt und können ab diesem Zeitpunkt nicht länger gebildet werden.

Bereits gebildete pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen sind innerhalb von drei Jahren handelsrechtlich aufzulösen (rein buchhalterische erfolgswirksame Auflösung oder aufgrund von effektiven Sanierungskosten, die gegen die Rückstellung gebucht werden).

Im Geschäftsjahr 2029 noch bilanzierte pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen werden steuerlich berichtigt.

Inskünftig können nur noch Rückstellungen für konkret bevorstehende Sanierungsprojekte gebildet werden. Die Zulässigkeit bzw. geschäftsmässige Begründetheit einer solchen Rückstellung ist nachzuweisen (z.B. mittels Offerten, Baubewilligungen, usw.) und wird nach den allgemeinen Regeln beurteilt (siehe hierzu Baselbieter Steuerbuch, Band 2, 31 Nr. 1).

13.5 Rückstellungen auf WIR-Guthaben

Bei der Bewertung von WIR-Guthaben im Jahresabschluss wird eine pauschale Rückstellung von 20 % des Nominalwertes gewährt, soweit nicht aufgrund der konkreten Umstände der Schluss auf einen Verwendungszweck zu einem höheren Wert zu schliessen ist.

13.6 Arbeitgeberbeitragsreserven

Die Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven bis zum Betrag von **fünf** Jahresprämien wird in der Regel ohne nähere Begründung zugelassen (gilt jedoch nicht für eigene BVG-Beiträge von Selbständigerwerbenden). Es handelt sich bei dieser Reserve um Vorauszahlungen des Arbeitgebers für von ihm künftig geschuldete ordentliche Beiträge für sein Personal (nicht aber die Beiträge für die Inhaber von Personenunternehmen). Die Nachprüfung der Einhaltung des Maximalkontingentes erfolgt anhand einer Bestätigung der PK. Diese weist solche vorgezahlten AG-Beiträge in ihrer Rechnung jeweils aus. Eine zweckwidrige Verwendung der Arbeitgeberbeitragsreserven muss ausgeschlossen werden können. Daher müssen die entsprechenden Mittel auch tatsächlich an die Vorsorgeeinrichtung überwiesen werden.

Lediglich die Beitragsverbuchung im Rahmen einer Rückstellung genügt grundsätzlich nicht. Die Veranlagungspraxis akzeptiert aber solche Rückstellungen per Bilanzstichtag dann, wenn der Nachweis vorliegt, dass die Überweisung tatsächlich vorgenommen wurde.

Zu unterscheiden sind Arbeitgeberbeitragsreserven von Einlagen des Arbeitgebers in die freien Reserven der angeschlossenen Vorsorgeeinrichtung. Solche Einlagen, die zu Verbesserungen der Leistungen an das Personal führen, können als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen werden, soweit sie nicht offensichtlich unangemessen sind.



32 Nr. 1 Ersatzbeschaffung bei juristischen Personen

1. Handelsrechtliche Ersatzbeschaffung

Eine Ersatzbeschaffung liegt vor, wenn ein betriebsnotwendiger Vermögenswert entgeltlich bzw. durch Verkauf aus dem Unternehmen ausscheidet und an dessen Stelle ein gleichartiger Vermögenswert angeschafft wird.

2. Steuerrechtliche Ersatzbeschaffung

Nach § 32 Abs. 1 StG können beim Ersatz von betriebsnotwendigem Anlagevermögen die stillen Reserven steuerneutral auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens. Das Ausscheiden des Vermögenswertes muss nicht in jedem Fall durch Verkauf erfolgen: die Ersatzbeschaffung kann auch bei z.B. durch Brand zerstörte Gegenstände angewandt werden, wobei die Versicherungsleistung dem Erlös entspricht.

2.1 Betriebsnotwendigkeit

Betriebsnotwendiges Anlagevermögen sind Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und die ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können.

Ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur zum Zwecke der Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen. Als Vermögensanlage gelten zum Beispiel Wohnliegenschaften.

Beim Ersatz von **Beteiligungen** kann die Ersatzbeschaffung hingegen angewandt werden: Die stillen Reserven können auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals oder mindestens 10 % des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht und diese Beteiligung während mindestens eines Jahres im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Warenlager: laut Gesetzestext können für Warenvorräte als Umlaufvermögen generell keine Ersatzbeschaffungen im steuerlichen Sinne getätigt werden. Laut Lehre wird aber eine zu starre Haltung in dieser Frage kritisiert. Im Falle von äusserem Zwang (Brandschaden u.a.) liesse sich auch gemäss Ansicht der ESTV eine Ersatzbeschaffung der infolge von Brand oder einer Naturkatastrophe zerstörten Rohstoffe und Halbfabrikate rechtfertigen, sofern diese von den Versicherungen zum Tageswert gedeckt werden und der daraus resultierende Buchgewinn nicht vollumfänglich durch die zulässige Unterbewertung des neuen Warenlagers neutralisiert werden kann.

2.2 Gleiche Funktion

Die Funktionsgleichheit des Ersatzobjektes ist ab Steuerjahr 2011 nicht mehr vorausgesetzt.

2.3 Frist

Die Ersatzbeschaffung hat innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren zu erfolgen. In Einzelfällen kann bei begründeter Verzögerung der Ersatzbeschaffung eine längere Frist zugestanden werden, wenn die geforderte Betriebsnotwendigkeit der Ersatzbeschaffung gegeben ist und die Umstände, welche zur Verzögerung geführt haben, nachgewiesen und nicht von der stpfl. Person zu verantworten sind. Im gegenteiligen Fall spricht eine lange Frist eher gegen eine Betriebsnotwendigkeit (s. BGE vom 10. Juni 2016; publ. in StE 2016 B 72.14.2 Nr. 46). Die Vorausbeschaffung des Ersatzgutes (rückwirkende Ersatzbeschaffung bzw. Redimensionierung) ist grundsätzlich innerhalb der genannten Frist ebenfalls möglich.

2.4 Ersatz innerhalb der Schweiz

Eine Unternehmung kann die durch den Verkauf eines Wirtschaftsguts an einem Betriebsstandort frei gewordenen Mittel steuerneutral auch in ein Ersatzobjekt an einem anderen Betriebsstandort investieren, sofern das Ersatzgut ebenfalls betriebsnotwendig ist. Somit können stille Reserven interkommunal sowie interkantonal übertragen werden - ausgeschlossen ist hingegen die Übertragung von stillen Reserven auf Ersatzobjekte im



Ausland, weil die Schweiz sonst Steuersubstrat im Umfang der stillen Reserven auf dem veräusserten Wirtschaftsgut definitiv verlieren würde.

2.5 Verbuchung und Berechnung

Wird das Ersatzgut im gleichen Geschäftsjahr beschafft, sind die stillen Reserven buchtechnisch so auf das Ersatzgut zu übertragen, dass das Ersatzgut durch sofortige Herabsetzung des Buchwertes dem veräusserten Gut gleichgestellt wird. Liegen die Anschaffungskosten des Ersatzgutes über dem Verkaufserlös, können sämtliche stillen Reserven auf das Ersatzgut übertragen werden. Liegen die Wiederbeschaffungskosten unter dem Veräusserungserlös, erfolgt eine (teilweise) steuerbare Realisation von stillen Reserven.

Erfolgt die Ersatzbeschaffung in einem späteren Geschäftsjahr, ist eine Ersatzbeschaffungsrückstellung in entsprechender Höhe zu bilden. Erfolgt innerhalb von zwei Jahren seit der Veräusserung keine entsprechende Ersatzbeschaffung, ist diese Rückstellung erfolgswirksam aufzulösen.

Bei der Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition wird für die Berechnung der Höhe des Steueraufschubs grundsätzlich die **absolute Methode** angewandt (vgl. KS SSK Nr. 19 vom 31. August 2001 «Ersatzbeschaffung mit nur teilweiser Reinvestition»)

Beispiel:

- Veräusserungserlös alte Maschine	CHF	300'000
- Gewinnsteuerwert (= Buchwert + ...) alt	CHF	150'000
- Liquidationsgewinn (= stille Reserven)	CHF	150'000
- Anschaffungskosten neue Maschine	CHF	200'000
- ./.. aufgeschobene Besteuerung	CHF	50'000
- neuer Gewinnsteuerwert für Ersatzmaschinen	CHF	150'000

Besteuert wird in diesem Beispiel ein Liquidationsgewinn von CHF 100'000. Dieser Betrag entspricht der Differenz zwischen dem Verkaufspreis der alten Maschine und dem Kaufpreis der neuen Maschine.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ KS SSK Nr. 19 vom 31. August 2001 KS SSK Nr. 19



32 Nr. 2 Ersatzbeschaffung in landwirtschaftliche Grundstücke des Gesch^aftsverm^ogens

1. Reinvestition von Gewinnen aus der Ver^ausserung von beweglichem Anlageverm^ogen in landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke

1.1 Gesetzliche Grundlagen

Werden Gegenst^ande des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens ersetzt durch gleiche oder andere Gegenst^ande des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens in der Schweiz, k^onnen stille Reserven des ersetzten Anlagegutes steuerneutral auf das Ersatzobjekt $\ddot{u}$ bertragen werden (vgl. $\ddot{A}$ 32 Abs. 1 StG; Art. 30 Abs. 1 DBG). Vorbehalten bleibt jedoch die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenst^ande des beweglichen Verm^ogens.

Soweit die stillen Reserven auf Liegenschaften der Grundst $\ddot{u}$ ckgewinnsteuer unterliegen, ist der Ersatzbeschaffungstatbestand in $\ddot{A}$ 73 lit. h statuiert: Soweit Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens im Sinne von $\ddot{A}$ 32 Abs. 1 StG innert einer Frist von in der Regel 2 Jahren wiederum durch Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens ersetzt werden, wird die Besteuerung des realisierten Grundst $\ddot{u}$ ckgewinns aufgeschoben.

Diesen Bestimmungen zufolge k^onnen bei Landwirtschaftsbetrieben:

- stille Reserven von ver^ausserten beweglichen G $\ddot{u}$ tern des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens auf Investitionen in Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens $\ddot{u}$ bertragen werden;
- stille Reserven von ver^ausserten Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens auf Investitionen in Liegenschaften des betriebsnotwendigen Anlageverm^ogens $\ddot{u}$ bertragen werden.

1.2 Verbuchung der Ersatzbeschaffung (Bilanzsteuerbereich)

Bei Ersatzbeschaffungen innerhalb des Ver^ausserungsjahres erfolgt auf den eingebuchten Anlagekosten des Ersatzobjektes im Umfang der stillen Reserven eine **Sofortabschreibung**. Dabei werden grunds^atzlich der Buchwert des Ersatzobjektes entsprechend herab- und die kumulierten Abschreibungen heraufgesetzt.

Wird die Ersatzbeschaffung nicht noch im Ver^ausserungsjahr get^atigt, kann im Umfang der stillen Reserven des ver^ausserten Objektes eine Ersatzbeschaffungsr $\ddot{u}$ ckstellung gebucht werden (vgl. $\ddot{A}$ 32 Abs. 2 StG und Art. 30 Abs. 2 DBG). Handelsrechtlich handelt es sich um Eigenkapital (Reserve f $\ddot{u}$ r Ersatzbeschaffung, Ersatzbeschaffungsr $\ddot{u}$ cklage), einkommenssteuerrechtlich jedoch um eine R $\ddot{u}$ ckstellung, welche bei Nichtverwendung erfolgswirksam aufzul^osen ist. Erfolgt dann die Ersatzbeschaffung im Folgejahr, wird die R $\ddot{u}$ ckstellung aufgel^ost und die Sofortabschreibung auf dem Ersatzobjekt wie voranstehend erw^ahnt vorgenommen.

Die Verbuchung betrifft nur den Bereich der Einkommenssteuer. Dort, wo die **Grundst $\ddot{u}$ ckgewinnsteuer** aufgeschoben und der steuerbare Grundst $\ddot{u}$ ckgewinn auf ein Ersatzobjekt $\ddot{u}$ bertragen wird, werden dessen Anlagekosten entsprechend vermindert.

Beispiel 1:

Anlagekosten ver^ausserte Gst/VW vor 20 Jahren: 150'000, Erl^os: 270'000, Reinvestition: 270'000. Die Anlagekosten des Ersatzobjektes entsprechen dem Verkehrswert des Ver^ausserten vor 20 Jahren.

Beispiel 2:

Anlagekosten ver^ausserte Gst/VW vor 20 Jahren: 150'000, Erl^os: 270'000, Reinvestition: 290'000. Die Anlagekosten des Ersatzobjektes entsprechen dem Verkehrswert des Ver^ausserten vor 20 Jahren plus die zus^atzlich investierten 20'000.

Beispiel 3:

Anlagekosten ver^ausserte Gst/VW vor 20 Jahren: 150'000, Erl^os: 270'000, Reinvestition: 250'000. Besteuert werden 20'000. Die Anlagekosten des Ersatzobjektes entsprechen dem Verkehrswert des Ver^ausserten vor 20 Jahren von 150'000.



1.3 Ersatzbeschaffungsfrist

Die Ersatzbeschaffung muss in der Regel innert 2 Jahren erfolgen. Ob diese Frist eingehalten ist, wird unter Würdigung aller Umstände im Einzelfall geprüft. Ersatzbeschaffungen müssen grundsätzlich rechtzeitig begonnen werden. Trifft dies zu und kann die Ersatzbeschaffung aus sachlichen Gründen nicht rechtzeitig vollendet werden, wird eine Übertragung der stillen Reserven grundsätzlich trotzdem zugelassen.

1.4 Reinvestition des Erlöses

Obschon der Gesetzeswortlaut nur von Übertragungen auf ein Ersatzobjekt spricht, wird in der Praxis davon ausgegangen, dass nur die vollständige Reinvestition des Erlöses zu einer vollständigen Übertragung der stillen Reserven auf das Ersatzobjekt führt (sogenannte absolute Methode). Betragen also der Erlös eines landwirtschaftlichen Grundstückes CHF 80'000, die realisierten stillen Reserven CHF 25'000 und die Ersatzanschaffung nur CHF 70'000, können stille Reserven nur im Umfang von CHF 15'000 auf das Ersatzobjekt übertragen werden:

realisierte Reserven 25'000	Betrag 10'000
Anlagekosten 55'000	übertragene Reserven 15'000
veräussertes Grundstück	Ersatzobjekt

1.5 Betriebsnotwendiges Anlagevermögen

Das veräusserte wie auch das ersatzbeschaffte Gut müssen im Zeitpunkt der Realisation bzw. der Ersatzbeschaffung betriebsnotwendiges Anlagevermögen bilden. Als solches gelten Güter des Geschäftsvermögens, welche für die betriebliche Leistungserstellung erforderlich sind und tatsächlich im entscheidenden Zeitpunkt zu diesem Zweck verwendet werden. Solche Güter sind insbesondere abzugrenzen von Kapitalanlagen und von Umlaufvermögen. Bei Grundstücken, die für Liegenschaftshandel genutzt werden, handelt es sich um Umlaufvermögen. Grundstücke eines Landwirtschaftsbetriebes werden erst dann zu solchen Umlaufgütern, wenn für den Liegenschaftshandel konkrete Vorkehrungen getroffen werden, wie zum Beispiel Erschliessung, Parzellierung, Projektierung usw.

1.6 Besonderheiten bei Grundstücken in der Bauzone

Besondere Probleme stellen sich bei unbebauten Grundstücken in der Bauzone. Da solche seit den neusten Urteilen des Bundesgerichts vom 2. Dezember 2011 (2C_11/2011) nicht als landwirtschaftliche Grundstücke zählen, gleichwohl aber zum betriebsnotwendigen Anlagevermögen gehören können, können je nach Lage des veräusserten und des ersatzbeschafften Objektes unterschiedliche Besteuerungssysteme - monistisches und dualistisches - kollidieren.

Grundstücke eines Landwirtschaftsbetriebes qualifizieren demgemäss sowohl als landwirtschaftliche Grundstücke mit besonderer Besteuerung oder aber als nichtlandwirtschaftliche Grundstücke, für welche die gewöhnlichen Besteuerungsregeln für Grundstücke des Geschäftsvermögens gelten. Gemäss dem erwähnten Urteil des Bundesgerichts ist für die Unterscheidung landwirtschaftliche/nicht landwirtschaftliche Grundstücke Art. 2 des Bundesgesetzes über das **bürgerliche Bodenrecht (BGBB)** massgebend. Danach unterliegen Grundstücke, die vollständig in der Bauzone liegen, nicht dem BGBB. Ausgenommen - d.h. dem Schutzbereich des BGBB unterliegend - sind Grundstücke in der Bauzone mit landwirtschaftlichen Bauten und Anlagen, die zu einem landwirtschaftlichen Gewerbe im Sinne des BGBB (und nicht etwa des Steuerrechts) gehören. Für die Qualifikation als landwirtschaftliches Gewerbe nach BGBB bedarf es bestimmter quantitativer und qualitativer Kriterien; der betreffende Betrieb muss mindestens eine Standardarbeitskraft zur Bewirtschaftung benötigen. Im Kanton Basel-Landschaft erfolgt die betreffende Beurteilung durch die kantonale Vollzugsbehörde des BGBB. Die EStV hat zur Umsetzung der bundesgerichtlichen Rechtsprechung für die direkten Bundessteuern ein **Kreisschreiben** erlassen (KS EStV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013; vgl. 24 Nr. 20).



Die steuerlichen **Ersatzbeschaffungsnormen** finden sowohl auf landwirtschaftliche als auch auf nicht landwirtschaftliche Grundstücke des Gesch^aftsverm^ogens von Landwirten Anwendung, wenn sie als betriebsnotwendiges Anlageverm^ogen (Ziffer 1.5) qualifizieren. Allerdings ist zu beachten, dass bei Ver^ausserung von nicht landwirtschaftlichen Grundstücken eine $\uparrow$ bertragung der stillen Reserven auf dem Wertzuwachs-gewinn auf Ersatzobjekte oder Ersatzinvestitionen relativ hohe stille Reserven $\uparrow$ bertragen werden k^onnen. Dies ist etwa der Fall, wenn Bauland, das bisher betrieblich genutzt wurde, ver^aussert wird und der Erl^os f $\ddot{u}$ r Investitionen in $\mathbb{Y}$ konomiegeb^aude und ein mit dem Betrieb verkn $\ddot{u}$ pftes Wohngeb^aude verwendet wird.

Beispiel:

Verkauf Bauland 700'000, steuerbarer Wertzuwachs-gewinn 650'000

Reinvestition von 700'000 in Neuerstellung $\mathbb{Y}$ konomietrakt und in Ausbau Wohntrakt

Sofortabschreibung auf den Neuinvestitionen von CHF 650'000 als Ersatzbeschaffung, Buchwert Neuinvestitionen: CHF 50'000.

Bei den kantonalen Steuern wird der Wertzuwachs-gewinn auf das Ersatzobjekt $\uparrow$ bertragen und vermindert im entsprechenden Umfang dessen Anlagekosten.

2. $\uparrow$ bertragung von stillen aus beweglichem und unbeweglichem betriebsnotwendigem Gesch^aftsverm^ogens auf betriebsnotwendige Liegenschaften mit Beispielen

Bei der Reinvestition von Kapitalgewinnen (Differenz Buchwert zu Anlagewert) aus der Ver^ausserung von Grundstücken eines Landwirtschaftsbetriebs in ein Ersatzgrundstück (bzw. ein anderes Betriebsgrundstück inkl. eventuell vorhandene Geb^aude) werden der Buchwert des Ersatzobjektes sofort herab- und die nachgef $\ddot{u}$ hrten Abschreibungen heraufgesetzt. Die so $\uparrow$ bertragenen stillen Reserven m $\ddot{u}$ ssen in der Bilanz in einem Wertberichtigungskonto offen ausgewiesen werden. Beim Verkauf von Grundstücken und der Ersatzbeschaffung wiederum in Grundstücke k^onnen die Gewinne nur bis zur identischen Parzellengr^osse $\uparrow$ bertragen werden. Bei einem Verkauf von beispielsweise 15a Land und dem Erwerb von 2ha Landwirtschaftsland ist der Gewinn auf dem 15a $\uparrow$ bersteigenden Erl^os nicht $\uparrow$ bertragbar und somit steuerbar.

Bei der Reinvestition von Grundst $\ddot{u}$ ckgewinnen (Differenz Anlagewert zu Ver^ausserungswert) aus der Ver^ausserung von selbstbewirtschafteten landwirtschaftlichen Grundstücken werden die Anlagekosten des Ersatzobjektes sofort herabgesetzt. Da es sich um reinvestierte Wertzuwachs-gewinne handelt, werden keine Abschreibungen nachgef $\ddot{u}$ hrt.

Weil der Kapitalgewinn bei der direkten Bundessteuer (Differenz Anlagekosten zu Ver^ausserungspreis) bei landwirtschaftlichen Grundstücken nicht besteuert wird (Art. 18 Abs. 4 DBG), kann er auch nicht aufgeschoben werden. Die Anlagekosten m $\ddot{u}$ ssen nicht um den aufgeschobenen Grundst $\ddot{u}$ ckgewinn reduziert werden (->Steuerbilanz).



Beispiel 1:

Landwirt X verkauft ein Baulandgrundstück für CHF 101'000 aus dem Geschäftsvermögen. Der Anlagewert beträgt CHF 1'000. Der Grundstücksgewinn wird in einen Scheunenumbau investiert. Total Umbaukosten CHF 300'000. Landwirt X macht bei der Grundstücksgewinnsteuer die Ersatzbeschaffung geltend.

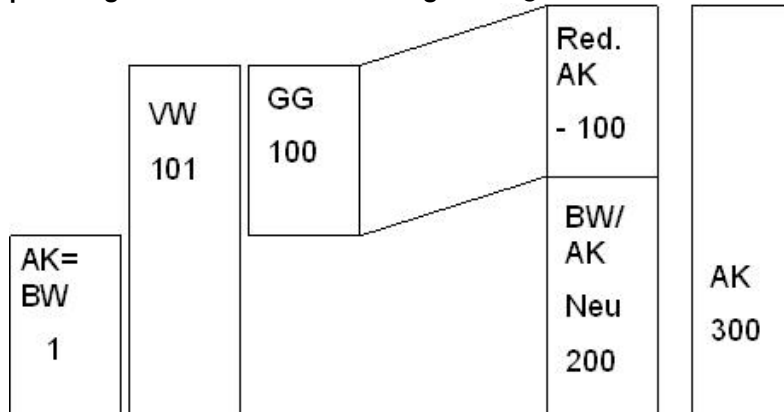
Veranlagung GGwSt

Veräusserungserlös	101'000
./. Anlagewert	1'000
./. Ersatzbeschaffung	<u>100'000</u>
Steuerbar GGwSt	0

Verbuchung Einkommenssteuer

Umbau Scheune	300'000
./. Ersatzbeschaffung	100'000
Verbleibende Anlagekosten	<u>200'000</u>
Kumulierte Abschreibungen	0

! Betrag der Gewinne auf Ersatzgrundstück



BW = Buchwert
KA = kumulierte Abschreibungen
VW = Veräusserungswert
KG = Kapitalgewinn
GG = Grundstücksgewinn
AK = Anlagekosten

Bilanz (Aktiven)

	<u>BW 1.1</u>	<u>Zugang</u>	<u>Abgang</u>	<u>BW 31.12.</u>
Bauland	1'000	100'000	101'000	0
Scheune		300'000	100'000	200'000



Beispiel 2:

Verkauf Liegenschaft im Dorf CHF 700'000, Buchwert CHF 300'000, kumulierte Abschreibungen CHF 200'000, Ersatzbeschaffung in neues Wohnhaus, AK = CHF 550'000.

! bertrag auf neues Grundstück

KA 200	VW 700	GG 200	Steuer- barer GG		AK 550
				-50	
		KG 200		KA 200	
BW 300				BW 300	

BW = Buchwert
KA = kumulierte Abschreibungen
VW = Ver^ausserungswert
KG = Kapitalgewinn
GG = Grundstücksgewinn
AK = Anlagekosten

Veranlagung GGwSt

Ver ^a usserungserl ^o s	700'000
./. Anlagewert	500'000
./. Ersatzbeschaffung GG	<u>50'000</u>
Steuerbar GGwSt*	150'000
*Verbuchung über Kapitalkonto	

Verbuchung Einkommenssteuer

Neubau Wohnhaus	550'000
./. Ersatzbeschaffung GG	<u>50'000</u>
Verbleibende Anlagekosten	500'000
./. Ersatzbeschaffung KG	<u>200'000</u>
= Buchwert	300'000
Kumulierte Abschreibungen	200'000

Bilanz (Aktiven)

	<u>1.1.</u>	<u>Zugang</u>	<u>Abgang</u>	<u>31.12.</u>
Liegenschaft	500'000	50'000	700'000	0
		*150'000		
Kum. Abschr.	-200'000	200'000		0
Wohnhaus neu		550'000	50'000	500'000
Kum. Abschr.			200'000	-200'000

*Der steuerbare Grundstücksgewinn von CHF 150'000 wird über das Kapitalkonto aus der Erfolgsrechnung gebucht.

Erfolgsrechnung

	<u>Aufwand</u>	<u>Ertrag</u>
Kapitalgewinn		200'000
Abschreibung Ersatzbeschaffung	200'000	

Darstellung: ! bertragung der stillen Reserven von beweglichem auf unbewegliches Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs.



Beispiel 3 (Übertragung von Reserven aus beweglichem Geschäftsvermögen in Liegenschaften)

Ausgangslage (ohne Ersatzinvestition)

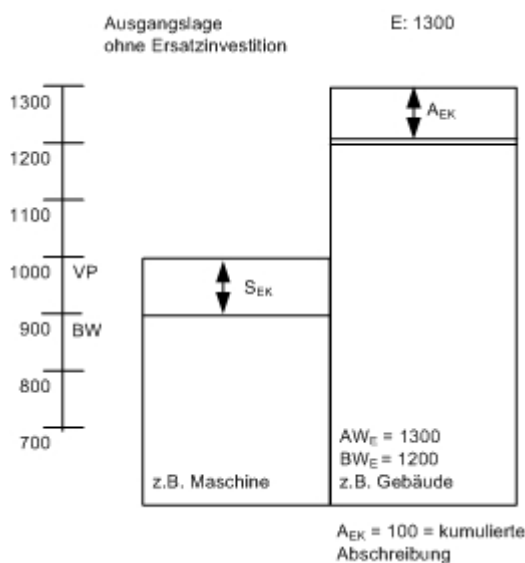
Bewegliches Anlagevermögen (z.B. Maschine, Milchkontingent) wird für 1'000 verkauft.

Die Differenz von 100 zwischen dem Verkaufserlös (1'000) und dem Buchwert (900) wird mit der Einkommenssteuer besteuert.

Ersatzinvestition in landwirtschaftliches Grundstück

Betriebliches Anlagevermögen (z.B. Maschine, Milchkontingent) wird für 1'000 verkauft. Die Ersatzinvestition in die landwirtschaftliche Liegenschaft beträgt 1'300.

Es können stille Reserven in der Höhe von 100 übertragen werden, falls auf der Liegenschaft Abschreibungen vorgenommen werden können. Der Buchwert des Ersatzgutes muss mittels Einmalabschreibung um 100 auf 1'200 herabgesetzt werden. Die kumulierten Abschreibungen müssen um 100 heraufgesetzt werden.



VP: Verkaufspreis
BW: Buchwert
E: Ersatzinvestition
AW: Anlagewert
S_{EK}: Steuerbares Einkommen
A_{EK}: Aufgeschobene Einkommensbesteuerung

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ KS SSK Nr. 19/2001 vom 31. August 2001
- ➡ Analyse SSK zur Bundesgerichtspraxis betreffend Begriff der landwirtschaftlichen Grundstücke
- ➡ KS EStV Nr. 38/2013 vom 17. Juli 2013 zur Besteuerung von Kapitalgewinnen auf Grundstücken in der Bauzone des Geschäftsvermögens von Landwirten



53 Nr. 2 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

1. Steuerfreie Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Unternehmen verfügen regelmässig über stille Reserven. Diese entstehen entweder durch eine Unterbewertung von Vermögenswerten oder durch eine Überbewertung von Verbindlichkeiten in der Bilanz. Sie können zwangsläufig entstehen, aufgrund handelsrechtlicher Höchstbewertungsvorschriften für Vermögenswerte, oder aber willkürlich, aufgrund handelsrechtlich zulässiger übermässiger Abschreibungen oder Rückstellungen. Im Falle einer Realisation, beispielsweise durch Verkauf des betreffenden Vermögenswerts, stellen sie steuerbaren Gewinn dar.

Aus steuersystematischer Sicht ist es angemessen, nur diejenigen Erträge vollumfänglich zu besteuern, die auf den Teil des Wertzuwachses entfallen, der während der Dauer der ordentlichen Steuerpflicht in der Schweiz entstanden ist. Entsprechend sollte die Besteuerung tiefer ausfallen bzw. ganz entfallen, soweit es um einen Wertzuwachs geht, der während der Periode einer privilegierten Besteuerung oder mangels Steuerpflicht (subjektive oder objektive Steuerbefreiung nach § 16 StG bzw. Art. 56 DBG) entstanden ist.

Deckt das Unternehmen bei Beginn der Steuerpflicht stille Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (originärer Goodwill) auf, so unterliegen diese nicht der Gewinnsteuer (§ 53b Abs. 1 und 2 StG und Art. 61a Abs. 1 und 2 DBG). Die Aufdeckung von stillen Reserven erfolgt dabei nur in der Steuerbilanz durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der entsprechenden Aktiven. Bei grenzüberschreitenden Verlegungen gelten diese Regelungen unabhängig von einer allfälligen Wegzugsbesteuerung im Ausland.

Die stillen Reserven auf qualifizierten Beteiligungen dürfen nicht aufgedeckt werden, da diese bei der späteren Realisierung im Rahmen des Beteiligungsabzugs indirekt freigestellt werden. Bei der Berechnung des Unternehmenswertes mit einer ertragswertorientierten Methode sind somit die entsprechenden Beteiligungserträge zu eliminieren.

2. Beginn der Steuerpflicht

Als Beginn der Steuerpflicht gelten:

a) die Verlegung von

- **Vermögenswerten:** Die Bezeichnung Vermögenswerte umfasst sowohl das Umlaufvermögen als auch das Anlagevermögen. Unter Anlagevermögen sind sowohl materielle Wirtschaftsgüter (z.B. Sachanlagen) als auch immaterielle Wirtschaftsgüter zu verstehen. Die immateriellen Wirtschaftsgüter können wiederum in derivative (Güter, für die eine Zahlung geleistet wurde, entweder als Kaufpreis oder in anderer Form [z.B. Patente, Lizenzen, Konzessionen]), und originäre Güter (Güter, die im Betrieb selbst entstanden sind, ohne dass ihnen besondere Aufwendungen zugerechnet werden können [z.B. Firmenname, Kundenkreis, Organisation] oder mit anderen Worten der Goodwill bzw. der selbstgeschaffene Mehrwert) unterteilt werden.
- **Betrieben:** Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- **Teilbetrieben:** Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.
- **Funktionen:** Darunter ist eine bestimmte (Teil-)Aufgabe in der Wertschöpfungskette eines Konzerns zu verstehen (z.B. Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen). Die Funktion im Sinne der erwähnten Regelungen stellt eine Kombination von Aufgaben, Vermögenswerten, Geschäftschancen und -risiken im Rahmen einer Wertschöpfungskette dar. Mit den Funktionen werden je nach Umfang ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein (im-)materielles Aktivum im Sinne der oben erwähnten Ausführungen übertragen. Unter den Begriff der «Funktion» fällt deshalb nicht eine einzelne Tätigkeit, Stellung oder Arbeitsstelle aus dem Ausland in einen inländischen Geschäftsbetrieb;

b) das Ende einer Steuerbefreiung nach § 16 StG bzw. Art. 56 DBG

- c) die **Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung:** Unter dem Begriff «Sitz» wird der statutarische Sitz einer juristischen Person verstanden. Eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz ist aufgrund der persönlichen Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund dieses rein formellen Kriteriums ist die Verlegung des Sitzes aus dem Handelsregister bzw. den Statuten ersichtlich.



Unter dem «Ort der tatsächlichen Verwaltung» versteht der Gesetzgeber jenen Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen bzw. die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen.

3. Zeitpunkt der Aufdeckung der stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

Die freiwillige gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung der stillen Reserven hat spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung für die erste Steuerperiode bei Beginn der Steuerpflicht zu erfolgen bzw. mit der Abgabe der Steuererklärung, in welcher die Verlegung erfolgt ist.

4. Ermittlung der stillen Reserven und des selbstgeschaffenen Mehrwerts

Bei Beginn der Steuerpflicht (und auch bei Beendigung der Steuerpflicht, vgl. 53 Nr. 3) ist der **Verkehrswert der Vermögenswerte**, der Betriebe oder Teilbetriebe im entsprechenden Zeitpunkt massgebend. Als Verkehrswert gilt der Preis, der für einen Vermögensgegenstand oder Vermögenskomplex unter normalen Verhältnissen erzielt werden kann. Es gilt grundsätzlich die **Veräusserungsfiktion zu Fortführungswerten**, d.h. der Drittpreis, den ein unabhängiger Dritter für das Aktivum bzw. die Geschäftsaktiven zu zahlen bereit wäre («Asset-Deal-Ansatz»).

Dazu gehört bei einem Vermögenskomplex, welcher (Teil-)Betriebscharakter aufweist auch der selbstgeschaffene Geschäfts- bzw. Firmenwert (**originärer Goodwill**), und zwar unabhängig davon, ob dieser handelsrechtlich aktivierungsfähig ist oder nicht. Soweit jedoch stille Reserven auf einzelne Aktiven entfallen, sind sie auf diese zu verlegen. Bei der Bemessung des Mehrwerts ist vom Drittvergleich auszugehen.

Die Unternehmung ist frei in der Wahl der Bewertungsmethode. Die Bewertung muss aber nach einer anerkannten und objektiv nachvollziehbaren Methode erfolgen. Dabei soll berücksichtigt werden, dass die angewendete Methode das Geschäftsmodell der Gesellschaft angemessen berücksichtigt und die Annahmen realistisch sind. Die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode und Bewertungsmodalitäten zur Berechnung des Mehrwerts müssen beibehalten und auch am Ende der Steuerpflicht angewendet werden, soweit beim bewerteten Unternehmen zwischen beiden Zeitpunkten keine wesentliche Änderung der Geschäftstätigkeit erfolgte. In der Veranlagungspraxis kann die vom Steuerpflichtigen erstellte Bewertung plausibilisiert werden (z.B. aufgrund SSK Kreisschreiben Nr. 28 Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer). Allfällige grössere Differenzen sind vom Steuerpflichtigen zu begründen.

5. Abschreibung

Da die Aufdeckung der stillen Reserven nach § 53b Abs. 1 und 2 StG bzw. Art. 61a Abs. 1 und 2 DBG nur in der Steuerbilanz erfolgt, ist im handelsrechtlichen Abschluss lediglich eine Abschreibung ersichtlich, wenn das betreffende Anlagevermögen auch in der Handelsbilanz einen abzuschreibenden Wert ausweist. Die aufgedeckten und einzelnen Aktiven des Anlagevermögens zugeordneten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird.¹

6. Steuerbares Kapital

Technisch erfolgt die gewinnsteuerunwirksame Aufdeckung bei Zuzug durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der jeweiligen Aktiven bzw. des nicht bilanzierten Mehrwerts. Dies hat zur Folge, dass die aufgedeckten stillen Reserven Bestandteil des steuerbaren Eigenkapitals bilden, obwohl sie nicht als Gewinn besteuert worden sind. Steuerlich geltend gemachte Auflösungen reduzieren entsprechend diese Reserven bzw. das steuerbare Kapital.

7. Entlastungsbegrenzung

Die Abschreibung von steuerfrei aufgedeckten stillen Reserven bei Beginn der Steuerpflicht ist für die Entlastungsbegrenzung (vgl. § 54 Nr. 3) nicht zu berücksichtigen.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))



¹ Vgl. dazu Merkblatt ESTV betreffend Abschreibungen auf Anlagevermögen geschäftlicher Betriebe.



53 Nr. 3 Aufdeckung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

1. Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (originärer Goodwill) besteuert (§ 53c StG). Die juristische Person deckt somit bei Beendigung der Steuerpflicht in der Schweiz stille Reserven in der Steuerbilanz durch Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der entsprechenden Aktiven auf.

Diese Liquidationsfiktion ermöglicht die Abrechnung über die bisher nicht als Gewinn besteuerten stillen Reserven bei Beendigung der Steuerpflicht durch Wegzug oder Verlegung in das Ausland und bezweckt die Sicherstellung der Besteuerung aller stillen Reserven, die während der Steuerpflicht gebildet wurden.

Zur Sicherstellung, dass nur die während der steuerlichen Ansässigkeit in der Schweiz erzielten Gewinne besteuert werden, sind stille Reserven, welche im Ausland entstanden oder gebildet worden sind, beim Zuzug gewinnsteuerunwirksam aufzudecken (siehe Kapitel 53 Nr. 2).

Die stillen Reserven auf Liegenschaften sind erst bei der effektiven Liquidation der Gesellschaft steuerlich abzurechnen. Eine Sitzverlegung der Gesellschaft ins Ausland unter Beibehaltung der Grundstücke in der Schweiz und somit Begründung einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Schweiz, bedingt noch keine steuerliche Abrechnung der diesbezüglichen stillen Reserven.

2. Ende der Steuerpflicht

Als Ende der Steuerpflicht gelten:

a) die **Verlegung von**

- **Vermögenswerten:** Die Bezeichnung Vermögenswerte umfasst sowohl das Umlaufvermögen als auch das Anlagevermögen. Unter Anlagevermögen sind sowohl materielle Wirtschaftsgüter (z.B. Sachanlagen) als auch immaterielle Wirtschaftsgüter zu verstehen. Die immateriellen Wirtschaftsgüter können wiederum in derivative (Güter, für die eine Zahlung geleistet wurde, entweder als Kaufpreis oder in anderer Form [z.B. Patente, Lizenzen, Konzessionen]), und originäre Güter (Güter, die im Betrieb selbst entstanden sind, ohne dass ihnen besondere Aufwendungen zugerechnet werden können [z.B. Firmenname, Kundenkreis, Organisation] oder mit anderen Worten der Goodwill bzw. der selbstgeschaffene Mehrwert) unterteilt werden.
- **Betrieben:** Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- **Teilbetrieben:** Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.
- **Funktionen:** Darunter ist eine bestimmte (Teil-)Aufgabe in der Wertschöpfungskette eines Konzerns zu verstehen (z.B. Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen). Die Funktion im Sinne der erwähnten Regelungen stellt eine Kombination von Aufgaben, Vermögenswerten, Geschäftschancen und -risiken im Rahmen einer Wertschöpfungskette dar. Mit den Funktionen werden je nach Umfang ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein (im-)materielles Aktivum im Sinne der oben erwähnten Ausführungen übertragen. Unter den Begriff der «Funktion» fällt deshalb nicht eine einzelne Tätigkeit, Stellung oder Arbeitsstelle. **aus der Schweiz** in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte;

b) der **Übergang zu einer Steuerbefreiung** nach § 16 StG

- #### c) die **Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland:** Unter dem Begriff «Sitz» wird der statutarische Sitz einer juristischen Person verstanden. Eine juristische Person mit Sitz in der Schweiz ist aufgrund der persönlichen Zugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Aufgrund dieses rein formellen Kriteriums ist die Verlegung des Sitzes aus dem Handelsregister bzw. den Statuten ersichtlich. Unter dem «Ort der tatsächlichen Verwaltung» versteht der Gesetzgeber jenen Ort, wo die Fäden der Geschäftsführung zusammenlaufen bzw. die wesentlichen Unternehmensentscheide fallen.

3. Zeitpunkt der Besteuerung der stillen Reserven bei Beendigung der Steuerpflicht

Bei Eintritt des steuerauslösenden Tatbestands ist eine sofortige steuersystematische (Schluss-)Abrechnung über die verlegten stillen Reserven vorzunehmen. Es findet kein Steueraufschub statt.



4. Ermittlung der stillen Reserven und des selbstgeschaffenen Mehrwerts (originärer Goodwill)

Bei Beendigung der Steuerpflicht (und auch bei Beginn der Steuerpflicht, siehe 53 Nr. 2) ist der **Verkehrswert der Vermögenswerte**, der Betriebe oder Teilbetriebe im Zeitpunkt deren Beendigung der Steuerpflicht massgebend. Als Verkehrswert gilt der Preis, der für einen Vermögensgegenstand oder Vermögenskomplex unter normalen Verhältnissen erzielt werden kann. Es gilt die **Veräusserungsfiktion zu Fortführungswerten**, d.h. der Drittpreis, den ein unabhängiger Dritter für das Aktivum bzw. die Geschäftsaktiven zu zahlen bereit wäre («Asset-Deal-Ansatz»).

Dazu gehört bei einem Vermögenskomplex, welcher (Teil-)Betriebscharakter aufweist, auch der selbstgeschaffene Geschäfts- bzw. Firmenwert (**originärer Goodwill**), und zwar unabhängig davon, ob dieser handelsrechtlich aktivierungsfähig ist oder nicht. Bei der Bemessung des Mehrwerts ist vom Drittvergleich auszugehen.

Die Unternehmung ist frei in der Wahl der Bewertungsmethode. Die Bewertung hat jedoch anhand einer für diesen Geschäftsbereich/Branche anerkannten Methode zu erfolgen. Die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode und Bewertungsmodalitäten zur Berechnung des Mehrwerts müssen beibehalten und auch am Ende der Steuerpflicht angewendet werden, soweit beim bewerteten Unternehmen zwischen beiden Zeitpunkten keine wesentliche Änderung der Geschäftstätigkeit erfolgte. In der Veranlagungspraxis kann die vom Steuerpflichtigen erstellte Bewertung plausibilisiert werden (z.B. aufgrund SSK Kreisschreiben Nr. 28 Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer). Allfällige grössere Differenzen sind vom Steuerpflichtigen zu begründen.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))





54 Nr. 1 Geschäftsmässig begründeter Aufwand bei juristischen Personen und geldwerte Leistungen

1. Allgemeines

Der Begriff des geschäftsmässig begründeten bzw. des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands ist weder im Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft noch im DBG definiert. Grundsätzlich kommt das Massgeblichkeitsprinzip zur Anwendung, wonach die nach Handelsrecht verbuchten Aufwendungen in einem ersten Schritt vom Steuerrecht übernommen werden. In einem zweiten Schritt muss unter Würdigung aller Umstände beurteilt werden, ob die verbuchten Aufwendungen geschäftsmässig begründet sind oder nicht. Bei der Prüfung der Aufwendungen ist insbesondere zu beachten, dass die geschäftsmässige Begründetheit einerseits dem Periodizitätsprinzip entsprechen und andererseits dem Drittvergleich standhalten muss.

2. Geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand

Was unter geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand zu verstehen ist, wird im Steuerrecht in Form einer beispielhaften, nicht abschliessenden Aufzählung dargestellt (vgl. § 53 Abs. 1 lit. b StG resp. Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Diese Aufzählung umfasst im Wesentlichen drei verschiedene Kategorien (vgl. H. Ludwig in Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basellandschaft, § 53 N 7 ff.):

- Aufwendungen mit dem Effekt von blossen periodischen Gewinnverschiebungen;
- Aufwendungen, die handelsrechtlich falsch gebucht sind;
- Aufwendungen mit einem endgültigen, steuerlichen Effekt.

Neben dieser Aufzählung findet sich in § 54 Abs. 2 StG sowie in Art. 59 Abs. 2 DBG die Bestimmung, dass Bestechungsgelder im Sinne des schweizerischen Strafrechts nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören.

2.1 Kosten für die Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens

Normalerweise sind Investitionen aktivierungspflichtig und stellen deshalb keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Erst im Zeitpunkt der Abschreibung entsteht erfolgswirksamer Aufwand. Somit wird im Jahr der Anschaffung lediglich die erste Abschreibungsrate steuerlich zum Abzug zugelassen.

Von der Kategorie her handelt es sich hierbei um Aufwendungen mit dem Effekt von periodischen Gewinnverschiebungen.

2.2 Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen und Rückstellungen

Mit dieser Vorschrift soll die übermässige Bildung von Abschreibungen und Rückstellungen korrigiert werden. Für die Auslegung dieser Bestimmungen wird auf die Steuerbuch-Kapitel 30 und 31 verwiesen.

Es handelt sich von der Kategorie her um eine Verletzung des Periodizitätsprinzips.

2.3 Einlagen in die Reserven

Bei diesen in der Praxis äusserst seltenen Korrekturen handelt es sich um Einzahlungen oder Zuweisungen auf das Eigenkapital, welche üblicherweise zu Lasten des Jahresergebnisses gebildet werden. Hierbei handelt es sich um Aufwendungen, welche handelsrechtlich falsch verbucht sind. Nicht zu dieser Gruppe zählen die von den Anteilseignern geleisteten Einlagen in die Reserven, welche gemäss den gesetzlichen Bestimmungen erfolgsneutrale Vorgänge darstellen. Auch der Kapitalzuwachs aus Erbschaft, Vermächtnis oder Schenkung ist nicht unter diese Gruppe zu subsumieren. Ebenfalls abzugrenzen von den steuerlich nicht als Aufwand qualifizierten Einlagen in die Reserven sind Einlagen (tatsächliche Einzahlung erforderlich) in die Arbeitgeberbeitragsreserven: Darunter zählen Vorauszahlungen des Arbeitgebers für die von ihm künftig geschuldeten BVG-Beiträge für das eigene Personal. In der Praxis wird die Gesamthöhe der AGBR auf das Fünffache der jährlichen Arbeitgeberbeiträge begrenzt (vgl. [31 Nr. 2](#)).



2.4 Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen und geschäftsmässig nicht begründete Zuwendungen an Dritte

2.4.1 Allgemeines

Bei dieser Gruppe geht es im Wesentlichen um die verdeckten Gewinnausschüttungen oder geldwerten Leistungen. Offene Gewinnausschüttungen (wie z.B. Dividenden, Bauzinsen oder Tantiemen) werden schon durch die allgemeinen Buchführungsgrundsätze (vgl. Art. 675-677 OR) zulasten des Gewinnverteilungskontos der von der Generalversammlung genehmigten Abschlussbilanz vorgenommen und berühren daher die Erfolgsrechnung in der Regel nicht. Aus der Nennung der geschäftsmässig nicht begründeten Zuwendungen an Dritte kann nicht abgeleitet werden, dass es im Ermessen der Steuerverwaltung liegt, eine im Interesse der Unternehmung liegende Vergütung an eine unabhängige Drittperson zu beurteilen und somit in die unternehmerische Freiheit einzugreifen. Eine steuerliche Korrektur erfolgt erst dann, wenn die juristische Person nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse des Anteilsinhabers handelt, womit wiederum der Tatbestand der geldwerten Leistung erfüllt ist. Bei der Drittperson ist daher in der Regel eine zwar nicht direkt beteiligte, jedoch nahestehende Person gemeint.

Bei den geldwerten Leistungen handelt es sich von der Kategorie her um Aufwendungen mit einem endgültigen steuerlichen Effekt.

2.4.2 Voraussetzungen der geldwerten Leistung

Gemäss Bundesgericht müssen folgende drei Kriterien kumulativ gegeben sein, damit eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt:

1. Leistung ohne entsprechende Gegenleistung;
2. Leistung an einen Anteilsinhaber oder diesem nahestehende Person;
3. Erkennbarkeit für die Organe bzw. offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung.

2.4.3 Erscheinungsformen

Die verdeckten Gewinnausschüttungen können wie folgt kategorisiert werden:

- a. Gewinnausschüttungen zu Lasten eines Aufwandkontos (z.B. übersetzte Saläre, Spesenvergütungen, Provisionszahlungen, Dienstleistungsentgelte, Zinsen, Übernahme von Privataufwand);
- b. Gewinnausschüttungen zu Lasten eines Ertragskontos (z.B. zu tiefer Darlehenszins, zu tiefes Entgelt für Lieferungen oder Leistungen); diese geldwerten Leistungen werden auch als Gewinnvorwegnahmen bezeichnet, da die der Gesellschaft zustehende Leistung nicht in den Büchern ersichtlich ist;
- c. Gewinnausschüttungen durch überpreislichen Erwerb von Vermögensgegenständen (z.B. Erwerb von Liegenschaften, mobilen Sachanlagen oder Beteiligungen zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis). In der Gesellschaft wird in der Steuerbilanz im Ausmass des übersetzten Preises ein Nonvaleur (= Minusreserve) bilanziert;
- d. Gewinnausschüttungen durch unterpreisliche Übertragung von Geschäftsvermögen (z.B. unterpreislicher Verkauf von Liegenschaften, mobilen Sachanlagen oder Beteiligungen). Analog zu den Gewinnausschüttungen zu Lasten eines Ertragskontos werden diese geldwerten Leistungen auch als Gewinnvorwegnahmen bezeichnet, da der Gewinn, welcher der Gesellschaft zustehen würde, nicht in den Büchern ersichtlich ist.

Bei den Erscheinungsformen a, b und d wird die geldwerte Leistung steuerlich im Zeitpunkt der Aktion beim Ertrag aufgerechnet. Bei den Gewinnausschüttungen durch überpreislichen Erwerb (Erscheinungsform c) hingegen wird die geldwerte Leistung bei der Gesellschaft im Zeitpunkt des Kaufs mit einer Negativreserve berücksichtigt und erst bei der Abschreibung des betreffenden Vermögensgegenstands beim Ertrag aufgerechnet.



Beispiel:

Verkauf von Wertschriften aus dem Privatbesitz an die Gesellschaft zu einem überhöhten Preis

1. Jahr: Ein Aktionär verkauft Wertschriften aus seinem Privatbesitz an seine von ihm beherrschte Gesellschaft im Betrag von Total CHF 50'000. Der Verkehrswert beträgt zu diesem Zeitpunkt CHF 30'000. Ende Geschäftsjahr ist der Verkehrswert unverändert.

- ▶ Aufrechnung von CHF 20'000 als geldwerte Leistung (bei der Gesellschaft und beim Aktionär) und Bildung einer Minusreserve von CHF 20'000 (= Anpassung des Steuerwerts der Aktien auf CHF 30'000).

2. Jahr: Am Ende des Geschäftsjahrs ist der Verkehrswert auf CHF 25'000 gesunken. Die Gesellschaft nimmt eine Wertberichtigung von CHF 25'000 vor.

- ▶ Auflösung der Minusreserve von CHF 20'000 (= der Steuerwert entspricht wieder dem Buchwert).

2.4.4 Praxisfälle zur geldwerten Leistung

2.4.4.1 Pauschalspesen

Mit der Einführung des neuen Lohnausweises (NLA) per 1. Januar 2008 werden Pauschalspesen nur noch bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt (vgl. KM Nr. 424; Ergänzung). Die Spesenreglemente werden meist nach den Musterreglementen der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) gestaltet (vgl. KS Nr. 25 SSK). Alternativ kann der Spesenempfänger anstelle eines Spesenreglements eine schriftliche Vereinbarung mit dem zuständigen Veranlagungsexperten (Natürliche Personen) abschliessen. Pauschalspesenreglemente, welche einem genehmigten Spesenreglement oder einer Vereinbarung mit dem Veranlagungsexperten entsprechen, werden als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt; falls die Spesenbezüge nicht dem Reglement entsprechen oder gar kein Reglement bzw. keine Vereinbarung mit dem Veranlagungsexperten vorliegt, so kann in diesem Umfang eine geldwerte Leistung vorliegen.

Voraussetzung für die Aufrechnung des Spesenbezugs als geldwerte Leistung ist ein Beteiligungsverhältnis (eine gesellschaftsrechtlich relevante Verknüpfung) oder Nahestehendenverhältnis. Werden nicht genehmigte Pauschalspesen an eine angestellte Person der Gesellschaft ausgezahlt, welche weder beteiligt noch nahestehend ist, erfolgt die Besteuerung beim Empfänger als Erwerbseinkommen; bei der Gesellschaft wird mangels Vorliegen einer geldwerten Leistung nichts aufgerechnet.

2.4.4.2 Simulierte Darlehen

Darlehen der Gesellschaft an Aktionäre/Gesellschafter oder an ihnen nahestehende Dritte müssen überprüft werden, ob sie echt oder unecht (= simulierte Darlehen) sind. Die Gewährung eines Darlehens an einen Anteilsinhaber, welches simuliert ist (keine Rückzahlungsabsicht des Beteiligungsinhabers) oder mit dessen Uneinbringlichkeit von Anfang an gerechnet werden muss, stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung (Bilanzierung eines Nonvaleur) dar.

Kriterien, die für ein echtes Darlehen sprechen:

- Vorliegen eines schriftlichen Darlehensvertrags, tatsächliche Verzinsung, Amortisation, Gewährung adäquater Sicherheiten.

Kriterien, die gegen ein echtes Darlehen sprechen:

- Unangemessene Höhe des Darlehens im Vergleich zu den Einkommens- und Vermögensverhältnissen des Anteilsinhabers, fehlende Sicherheiten, Darlehen steht in keinem Zusammenhang zum Zweck der Gesellschaft.

Liegt ein simuliertes Aktivdarlehen vor, wird bei der Gesellschaft in diesem Umfang eine Minusreserve gebildet. Beim Ertrag erfolgt die Aufrechnung erst, wenn das betreffende Darlehen handelsrechtlich abgeschrieben wird.



2.4.4.3 Verzinsung von Darlehen

Echte Darlehen müssen bezüglich Verzinsung überprüft werden: Die Gewährung unverzinslicher oder ungenügend verzinsster Vorschüsse an Aktionäre/Gesellschafter oder an ihnen nahestehende Dritte stellt eine geldwerte Leistung dar. Dasselbe gilt für übersetzte Zinsen, die auf Guthaben der Beteiligten oder ihnen nahestehenden Personen vergütet werden. Die Praxis orientiert sich am jährlich von der ESTV herausgegebenen Rundschreiben «Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen». Ungenügende Zinsen auf Aktivdarlehen sowie übermässige Zinsen auf Passivdarlehen werden bei der Gesellschaft als Ertrag aufgerechnet.

2.4.4.4 Übernahme von Privataufwendungen

Die Bezahlung von privaten Aufwendungen oder Lebenshaltungskosten des Anteilsinhabers wird nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt. Beispiele von in der Gesellschaft verbuchten privaten Aufwendungen können in der Praxis in vielfältiger Form vorkommen:

- Bezahlung einer Ferienreise des Gesellschafters;
- Bezahlung von Versicherungs- und Krankenkassenprämien des Gesellschafters;
- Bezahlung von privaten Steuern des Gesellschafters;
- Bezahlung der Privatwohnung des Gesellschafters.

Häufiger als die reinen Privataufwendungen kommen in der Praxis allerdings die zum Teil für private Zwecke verwendeten Geschäftsmittel oder Geschäftsaufwendungen vor. Klassisches Beispiel ist die teilweise private Nutzung des Geschäftsfahrzeugs. Hier stellt die Praxis auf folgende Pauschalierung ab, die meist auch durch das Spesenreglement vorgegeben ist:

Als Privatanteil wird pauschal monatlich 0,8 % bzw. jährlich 9,6 % (ab Steuerperiode 2022 monatlich 0,9 % bzw. jährlich 10,8 %) des Kaufpreises des Fahrzeugs, mindestens aber jährlich CHF 1'800, berücksichtigt. Wird kein oder ein zu geringer Privatanteil verbucht, wird die Differenz als geldwerte Leistung aufgerechnet. Alternativ besteht für die Gesellschaft die Möglichkeit, die private Nutzung des Geschäftsfahrzeugs durch ein Fahrtenbuch nachzuweisen; aufgrund des administrativen Aufwands kommt diese Möglichkeit allerdings in der Praxis selten vor.

2.4.4.5 Geldwerte Leistungen im Zusammenhang mit WIR-Geld

Geldwerte Leistungen können vorliegen, falls ein Anteilsinhaber mit Hilfe der Gesellschaft systematisch Gewinne aus WIR-Geschäften erzielt. In der Praxis wird auf Stufe Gesellschaft bzw. Unternehmung eine Wertberichtigung von 20 % auf dem Nominalwert zugelassen. Hingegen wird für die Bewertung bei der Übertragung solcher WIR-Checks auf Aktionäre oder Nahestehende auf die konkrete Verwendbarkeit abgestellt (BStPra 2/2009, 478 ff.).

2.4.4.6 unterpreislicher Verkauf einer Liegenschaft an Aktionär oder Nahestehende

Die Differenz zwischen dem tiefen Veräusserungspreis gemäss Verkaufsurkunde und dem Verkehrswert wird bei der Gesellschaft bei der Gewinnsteuer aufgerechnet, soweit diese Steuerart Anwendung findet. Soweit die Differenz Veräusserungspreis und Verkehrswert als Wertzuwachs qualifiziert, unterliegt sie der **Grundstückgewinnsteuer** (vgl. KM 115 und dort angehängtes PDF; vgl. auch [83 Nr. 1](#)).

2.5 Bestechungsgelder

Nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts an schweizerische oder fremde Amtsträger. Ob eine Person Amtsträger ist oder nicht, bestimmt sich nach funktionalen und nicht nach formalen Gesichtspunkten: Unter diese Gruppe sind Organe von staatlichen oder staatlich beherrschten Unternehmen sowie Privatpersonen, die hoheitliche Funktionen ausüben, zu zählen (vgl. KS EStV Nr. 16 vom 13. Juli 2007).

3. Geschäftsmässig begründeter Aufwand

Das Steuerrecht führt im Sinne einer Ergänzung oder Präzisierung der Allgemeindefinition einzelne Aufwendungen auf, die steuerlich als geschäftsmässig begründet qualifiziert werden (Positivliste).



3.1 Steuern

Nach § 54 Abs. 1 lit. a StG resp. Art. 59 Abs. 1 Bst. a DBG gelten sämtliche verbuchten eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern als geschäftsmässig begründete Aufwendungen. Ebenfalls abzugsfähig, obwohl im Gesetz nicht genannt, sind die ausländischen Steuern. Nicht abzugsfähig hingegen sind die Strafsteuern und Steuerbussen.

3.2 Zuwendungen an Vorsorgeeinrichtungen

Gemäss § 54 Abs. 1 lit. b StG resp. Art. 59 Abs. 1 Bst. b DBG gelten Zuwendungen für Vorsorgeeinrichtungen als geschäftsmässig begründete Aufwendungen. Die Zuwendung muss an die Vorsorgeeinrichtung überwiesen werden (Ausschluss der zweckwidrigen Verwendung). Rückstellungen für Zuwendungen werden nur beim entsprechenden Zahlungsnachweis steuerlich akzeptiert. Zuweisungen an Arbeitgeberbeitragsreserven (Vorauszahlungen des Arbeitgebers für die von ihm künftig geschuldeten BVG-Beiträge für das eigene Personal) sind gemäss Praxis bis zum Fünffachen der jährlichen Arbeitgeberbeiträge (= Obergrenze der steuerlich akzeptierten AGR) möglich (vgl. [31 Nr. 2](#)).

3.3 Zuwendungen an steuerbefreite Organisationen

Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen sind steuerlich abzugsfähig. Die Praxis orientiert sich betreffend Abzugsberechtigung an der halbjährlich aktualisierten Spendenliste des Kantons.

Kanton: Keine betragsmässige oder prozentuale Begrenzung. Der Sitz der empfangenden Institution muss sich in der Schweiz befinden (§ 54 Abs. 1 lit. c StG).

Bund: Die Zuwendungen sind auf 20 % des Reingewinns beschränkt und die empfangende juristische Person muss den Sitz in der Schweiz haben (Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG).

3.4 Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen, Rückvergütungen und Überschüsse an Versicherte

Die in § 54 Abs. 1 lit. d StG resp. Art. 59 Abs. 1 Bst. d DBG genannten Rabatte, Skonti, Umsatzbonifikationen, Rückvergütungen und Überschüsse an Versicherte stellen im genaueren Sinne keine Aufwendungen, sondern Ertragsminderungen dar. Diese sind jedoch im Normalfall bereits im Saldo der Erfolgsrechnung enthalten, so dass eine Kodifikation im Prinzip unnötig ist. Bei unüblich hohen Ertragsminderungen an Gesellschafter oder Nahestehende ist jedoch die Problematik der geldwerten Leistungen zu beachten.

4. Geschäftsmässig begründeter Aufwand bei Ausland-Ausland-Geschäften

Im internationalen Verhältnis bestehen bei Ausland-Ausland-Geschäften besondere Voraussetzungen für die Anerkennung des geschäftsmässig begründeten Aufwands (vgl. KS EStV Nr. 9 vom 22. Juni 2005).

Zu den Regeln für den Nachweis der geschäftsmässigen Begründung des verbuchten Aufwands zählen:

1. Die Aufwendungen müssen begründet und belegt werden;
2. Die geltend gemachten Aufwendungen zugunsten von Gesellschaftern und diesen nahestehenden Dritten müssen dem Drittvergleich standhalten («dealing at arm's length»-Grundsatz).
 - Als Grundsatz gilt, dass Aufwendungen nur anerkannt werden dürfen, wenn die Leistungsempfänger bzw. wahren Begünstigten genannt werden;
 - Die Höhe von Gehältern darf nicht offensichtlich übersetzt sein;
 - Die Höhe von Kommissionen, Provisionen und Lizenzen sollten nicht in Prozent des Bruttogewinns, sondern des entsprechenden Ertrags festgelegt werden.

Ziffer 5 Gewinnmarge von Dienstleistungsgesellschaften

Leistungen zwischen verbundenen Gesellschaften müssen dem Drittvergleich entsprechen. Massgebend ist der Preis, der für die betreffende Leistung unter unabhängigen Dritten bezahlt wird. Im Kreisschreiben 4 der EStV vom 19.3.2004 betreffend Dienstleistungsgesellschaften ist festgehalten, dass deren Gewinnmarge gemäss den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD bestimmt wird. Die Bestimmung der steuerbaren Gewinnmarge von Dienstleistungsgesellschaften ist gestützt auf den Grundsatz des Drittvergleichs ("at arm's length") vorzunehmen, d.h. für jeden Einzelfall auf der Grundlage vergleichbarer Leistungen zwischen unabhängigen Dritten unter Bezugnahme auf die Bandbreite der angemessenen Margen. Dementsprechend erfolgt ein solcher Drittvergleich aufgrund von Vergleichbarkeitsanalysen (vgl. Peter Eisenring, in Zweifel/Beusch/Matteotti, Internationales Steuerrecht, Basel 2015, Art. 9 N 78).



Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Gerichtssentscheide z.B. BGE 113 Ib 23,
- ➡ StGer BL 510 09 57 und 530 09 72 Verdeckte Gewinnausschüttung StGE 510 09 57 und StGE 530 09 72,
- ➡ Verdeckte Gewinnausschüttung mit WIR-Geld BStPra 2/2009 478-482
- ➡ Konkurrenzierende Tätigkeit insbesondere bei Provisionen: ASA 82, S 50 ff.; ASA 67 S. 216 ff.



Anhang: Checkliste für Abklärung geschäftsmässig begründeter Aufwand

1. Abklären des Aktionärsverhältnisses

a) Handelt es sich um eine natürliche Person?

- Name
- Adresse
- Wohnort inkl. Land
- Beteiligungsquote

b) Handelt es sich um eine juristische Person?

- Name
- Adresse
- Sitz und Land
- Beteiligungsquote
- Tätigkeit der ausländischen Muttergesellschaft?
- Verfügt sie über Personal?
- Wann wurde sie gegründet?
- Seit wann ist sie Aktionärin der CH-Gesellschaft (Haltedauer)?
- Besitzt sie noch andere Beteiligungen?
Jahresrechnungen der Muttergesellschaft verlangen, die für eine allfällige Rückerstattung der VSt vom SR-A benötigt werden. Fehlen des Nutzungsrechts nach Ziffer 10a der Wegleitung (EU-Zinsenbesteuerung)?
- Aktionär der ausländischen Muttergesellschaft?

2. Diverse Aufwendungen (ohne Entschädigungen für Vermittlungsleistungen nach Ziffer 3)

- Lauten Originalrechnungen auf den Namen der CH-Gesellschaft?
- Kopien sind ein Indiz, dass Aufwand bereits anderswo geltend gemacht wurde.
- Sind sämtliche Aufwendungen nachgewiesen, begründet und belegt?

3. Entschädigungen für Vermittlungen (Lohn, Gehalt, Kommissionen, Provisionen usw.)

- Name und genaue Adresse des Endempfängers? Wenn nicht bekannt, können Aufwendungen nicht als geschäftsmässig begründet anerkannt werden.
- Kann Identität des Endempfängers glaubhaft dargelegt oder allenfalls durch Ausweiskopie nachgewiesen werden?
- Handelt es sich beim (End-)Empfänger um einen Aktionär oder eine dem Aktionär nahestehende Person?
- Welche Leistungen wurden erbracht?
- Können diese Leistungen belegt und nachgewiesen werden? (Stundenrapporte, Reiseberichte, Verträge, Kalkulationen usw.)
- War der Leistungserbringer ausschliesslich für die CH-Gesellschaft tätig oder übt er noch andere Tätigkeiten (z.B. im Ausland) aus?
- Entspricht die Entschädigung dem Drittvergleich?
- Wie (Vergütung, bar, Check) und wohin (CH-Bankkonto, Ausland-Bankkonto usw.) wurde die Entschädigung bezahlt?
- Kann der Versteuerungsnachweis erbracht werden?
- Liegen Zahlungen an schweizerische oder ausländische Amtsträger vor? Nach Art. 59 Abs. 2 DBG bei der direkten Bundessteuer nicht abziehbar.



54 Nr. 2 Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

1. Allgemeines

Auf selbst erbrachten Forschungs- und Entwicklungsarbeiten als auch auf Auftragsforschung durch Dritte im Inland kann ein zusätzlicher Abzug von 20% geltend gemacht werden. Dadurch wird die Bemessungsbasis für die kantonale Ertragssteuer entsprechend reduziert. Der Abzug unterliegt der Entlastungsbegrenzung gemäss § 54b StG.

2. Qualifizierender Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Die Praxis richtet sich nach der SSK-Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach dem Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz, welche die verschiedenen Aufwandsarten im Detail untersucht. Dementsprechend richtet sich die Zulässigkeit des Zusatzabzuges für Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach den folgenden Grundsätzen:

2.1 Qualifizierende Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten

Grundsätzlich qualifiziert wissenschaftliche Forschung, umfassend Grundlagenforschung und anwendungsorientierte Forschung, sofern sie neuartig ist (der Gewinnung von neuen Erkenntnissen dient), schöpferisch ist (auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruht), mit Bezug auf das Endergebnis ungewiss ist, systematisch einem Plan folgt und budgetiert wird und zu Ergebnissen führt, die reproduzierbar sind. Ebenso qualifiziert wissenschaftsbasierte Innovation, d.h. anwendungsorientierte Forschungsaktivitäten zur Entwicklung neuer Produkte, Verfahren, Prozesse und Dienstleistungen für Wirtschaft und Gesellschaft.

2.2 Keine qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten

Keine qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten sind Aktivitäten zur Markteinführung und Marktverwertung.

2.3 Qualifizierender Personalaufwand

Der qualifizierende Personalaufwand (namentlich Lohn- und Sozialversicherungskosten) umfasst den Aufwand für jenes Personal, das eine direkte, aktive und unmittelbare Tätigkeit im Forschungs- und Entwicklungsbereich ausübt. Der Aufwand für Personal, das indirekte Unterstützungsleistungen oder Hilfsfunktionen ausführt, qualifiziert dagegen nicht.

2.4 Auftragsforschung durch Dritte

Die Qualifikationskriterien für eigene Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten gelten sinngemäss für Auftragsforschung durch Dritte.

2.5 Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

Bei Aktivierung von Forschungs- und Entwicklungsaufwand wird der Zusatzabzug im Zeitpunkt des Anfalls des qualifizierenden eigenen Aufwandes bzw. Aufwandes für Dritte gewährt und nicht erst im Zeitpunkt der späteren Abschreibung des aktivierten Aufwandes.

2.6 Nachweis der Voraussetzungen

Der Nachweis der Voraussetzungen zur Geltendmachung des Zusatzabzuges obliegt den Steuerpflichtigen. Zur Überprüfung werden folgende Angaben und Unterlagen benötigt:

- Forschungs- oder Projektbeschreibung, inkl. Zeitrahmen und Budget
- Nennung der im Bereich Forschung und Entwicklung tätigen Arbeitnehmer (Name, Personal- und Sozialversicherungsaufwand, Funktion und Arbeitspensum im Bereich Forschung und Entwicklung)
- Bei Auftragsforschung: Kopie des Forschungsvertrags und Tabelle (Konto) über die in der Periode gesamthaft bezahlten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen
- Welcher Erkenntnisgewinn wird mit den Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten bezweckt?



- Auf welchen originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhen die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten?
- Inwiefern sind die Erkenntnisse oder Ergebnisse der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten reproduzier- oder verwertbar?
- Inwiefern sind die Ergebnisse ungewiss?

3. Berechnungsmethodik

3.1 Direkt zurechenbarer Personalaufwand

Basis bilden die direkt zurechenbaren Lohn- und Sozialversicherungsaufwendungen für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlages von 35 % dieses Personalaufwandes (höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person). Mit diesem Zuschlag werden die übrigen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen (Material-, Investitions- resp. Abschreibungskosten, Miete und übrige Gemeinkosten) pauschal abgegolten.

3.2 Durch Dritte in Rechnung gestellter Aufwand

Aufwendungen durch Dritte, welche im Auftrag des Unternehmens Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ausführen, berechtigen im Umfang von 80 % für den zusätzlichen Abzug. Durch den pauschalen Abzug von 20 % sollen allfällige Gewinnzuschläge oder übrige Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Auftrag eliminiert werden.

3.3 Abzugsberechtigung

Grundsätzlich steht der Abzug dem Auftraggeber zu. Nur falls dieser aufgrund der kantonalen Gesetzesbestimmungen nicht abzugsberechtigt ist, so geht das Recht für den Zusatzabzug auf den Auftragnehmer über (kein Wahlrecht). Der zusätzliche Abzug kann nur entweder vom Auftraggeber oder vom Auftragnehmer geltend gemacht werden. Es ist somit nicht möglich, dass der Auftragnehmer die Differenz zwischen dem Prozentsatz des Auftraggeber-Kantons und dem eigenen höheren kompensiert (BL hat einen Prozentsatz von 20 %; wenn der andere Kanton z.B. den Satz 50 % kennt, kann er nicht die fehlenden 30 % als Auftragnehmer geltend machen). Aufträge an ausländische Unternehmungen berechtigen grundsätzlich nicht zum Abzug.

4. Berechnungsbeispiel

		Zuschlag/Reduktion		
Reingewinn gemäss ER				1'000
Darin enthalten:				
Personalaufwand F&E-Tätigkeit	100	+35 %	135	
Auftragsforschung	300	-20 %	240	
			375	
→ Zusatzabzug 20 %			75	-75
Steuerbarer Reingewinn				925

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ SSK-Analyse zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach dem Art. 10a und Art. 25a Steuerharmonisierungsgesetz vom 4. Juni 2020



54 Nr. 3 Entlastungsbegrenzung

Die steuerliche Entlastungsbegrenzung, welche sich aus Patentbox und dem zusätzlichen Abzug für F&E ergibt, darf 50 Prozent des steuerbaren Gewinns vor Verlustverrechnung nicht übersteigen. Dies unter Ausklammerung der Beteiligungserträge und vor Abzug der vorgenannten Ermässigungen. Umgekehrt bedeutet das, dass im Kanton Basel-Landschaft ein Unternehmen in jedem Fall mindestens 50 Prozent des steuerbaren Gewinns zu versteuern hat. Im Ergebnis wird also mit der Entlastungsbegrenzung eine minimale Besteuerung sichergestellt – unabhängig davon, inwieweit ein Unternehmen von den steuerlichen Ermässigungen aus Patentbox und den zusätzlichen Abzügen für Forschung und Entwicklung profitiert.

Aus den Ermässigungen dürfen sich keine Verlustvorträge ergeben. Das gilt unabhängig davon, ob sich ein Verlust bereits aus der Anwendung einer einzelnen Ermässigung ergibt – oder erst durch das Zusammenwirken mehrerer Ermässigungen. Ebenfalls für die Berechnung der Entlastungsbegrenzung massgeblich sind Abschreibungen auf stillen Reserven, einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts bei Aufhebung des bisherigen Steuerstatus gemäss den altrechtlichen §§ 63 bis 65 StG (vgl. § 207 Abs. 1 StG).

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))





56 Nr. 1 Umstrukturierungen

1. Allgemeines

Die meisten Umstrukturierungen von juristischen Personen stellen einen Entnahmetatbestand und somit einen steuerlichen Realisationstatbestand dar. Liegt ein solcher vor, können stille Reserven einer Unternehmung grundsätzlich besteuert werden.

Auf den 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG) in Kraft getreten und hat eine Erweiterung der zivilrechtlichen Möglichkeiten von Umstrukturierungen mit sich gebracht. Die steuerrechtlichen Bestimmungen zielen darauf ab, diese zivilrechtlichen Möglichkeiten von Umstrukturierungen nicht zu behindern und haben daher zahlreiche Ausnahmetatbestände normiert: Sind die entsprechenden Voraussetzungen gegeben, ist eine Transaktion trotz Vorliegen einer steuerlichen Realisation im Sinne eines Steueraufschubes ausnahmsweise steuerneutral möglich.

Diese Ausnahmetatbestände sind gesetzlich verankert (§§ 26 und 56 StG bzw. Art. 19 und 61 DBG) und im Kreisschreiben EStV Nr. 5 vom 1. Juli 2004 bzw. Kreisschreiben Nr. 5a vom 1. Februar 2022 detailliert ausgeführt worden. Gemäss diesen Ausführungen sind sämtliche Umstrukturierungen mit einer Rückwirkung bis zu maximal sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz möglich (Zeitpunkt der Anmeldung beim Handelsregister, welche ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat).

Wird eine Umstrukturierung aus Sicht der Staats- und Gemeindesteuer (§ 56 StG) gemäss den nachfolgenden Ausführungen als steuerneutral qualifiziert, so ergeben sich auch keine Steuerfolgen bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 73 lit. g^{bis} StG) und bei der Handänderungssteuer (§ 82 Abs. 1 lit. h StG).

2. Fusion

2.1 Begriffe

Zusammenschluss mit Verschmelzung:

- echte Fusion (Auflösung ohne Liquidation (Universalsukzession), Austausch der Anteilsrechte an der übernommenen Gesellschaft gegen solche der übernehmenden Gesellschaft)
- *Absorption* (die eine Gesellschaft wird von der anderen übernommen)
- *Kombination* (die bisher bestehenden Unternehmen werden zu einer neuen zusammengeschlossen)
- unechte Fusion (Auflösung mit Liquidation (Singular- bzw. partielle Singularsukzession), Einlage von Sachwerten gegen Anteilsrechte, Liquidation der übernommenen Gesellschaft und Ausschüttung der Anteile)

Zusammenschluss ohne Verschmelzung:

- Quasifusion / fusionsähnlicher Zusammenschluss (keine Auflösung der bisherigen Rechtsträger, Sacheinlage einer beherrschenden Beteiligung gegen Anteilsrechte der aufnehmenden Gesellschaft)

Unter einer Fusion im steuerlichen Sinn versteht man einen Zusammenschluss mit Verschmelzung (echte und unechte Fusion; nicht aber Quasifusion), d.h. einen Zusammenschluss durch die Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven einer oder mehrerer anderer Gesellschaften auf eine andere Gesellschaft mit anschliessender oder gleichzeitiger Auflösung der übertragenen juristischen Personen.

Steuerrechtlich sind die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen echter und unechter Fusion ohne Bedeutung. Beide Fusionsformen werden steuerlich gleich behandelt.

2.2 Steuerrechtliche Behandlung der Fusion

2.2.1 Stufe Gesellschaften

Fusionen zwischen juristischen Personen sind steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Gewinnsteuerwerte übernommen werden;
- und die Steuerpflicht in der Schweiz weiter besteht.



Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die übernehmende Gesellschaft. Vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz kann nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden.

Nicht verlangt werden:

- gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse;
- Betriebserfordernis;
- Fortführung des wirtschaftlichen Engagements der bisherigen Beteiligten;
- Sperrfrist für die Veräusserung der Anteile auf Stufe der Beteiligten.

Massgeblich für die Beendigung der Steuerpflicht der untergehenden Gesellschaft ist der Zeitpunkt der Übertragung von Aktiven und Passiven auf die übernehmende Gesellschaft. Rückwirkende Fusionen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Übernahmebilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

Erfolgt eine Fusion nicht zum Zeitpunkt des normalen Geschäftsabschlusses, so wird bei der übernehmenden Gesellschaft trotzdem das Kapital für das ganze Geschäftsjahr besteuert (bei der übernommenen bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht). Dies hat eine doppelte Besteuerung des Kapitals bis zum Zeitpunkt der Fusion zur Folge (= allgemeine Praxis¹).

Die übernehmende Gesellschaft hat die von der übernommenen Gesellschaft geschuldeten Steuern zu entrichten (§ 13 Abs. 2 StG).

Verlustvorträge können übernommen werden, soweit keine Steuerumgehung vorliegt. Eine Steuerumgehung ist z.B. dann gegeben, wenn die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (Mantelhandel), oder wenn ein durch die Fusion übertragener Betrieb kurz nach der Übertragung eingestellt wird. Mit Urteil vom **4. Januar 2012 (2C_351/2011)** hat das Bundesgericht Präzisierungen zur Anerkennung der Verlustverrechnung von Schwestergesellschaften geschaffen: Angesichts der grundsätzlichen Zulässigkeit der Übernahme einer Gesellschaft in Liquidation durch Fusion (Art. 5 Abs. 1 FusG), kann auch dem Erfordernis der Betriebsübernahme und -fortführung keine wesentliche Bedeutung zukommen. Entscheidend ist nicht in erster Linie der Stand der Liquidation und ob im Zeitpunkt der Fusion bei der annektierten Gesellschaft ein funktionierender Geschäftsbetrieb noch vorhanden ist, sondern, ob für die Fusion betriebswirtschaftliche Gründe vorliegen.

2.2.2 Stufe Gesellschafter

2.2.2.1 Anteile im Privatvermögen

Auch bei Vorliegen einer auf Stufe Gesellschaften steuerneutralen Fusion können auf Stufe Gesellschafter als Privatpersonen Steuerfolgen entstehen: Bei einer Fusion erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfange Beteiligungsertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zufließen. Nennwertgewinne und -verluste sowie Gewinne und Verluste von Reserven aus Kapitaleinlagen können miteinander und gegenseitig verrechnet werden (Ziffer 5.2.1 KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip).

2.2.2.2 Anteile im Geschäftsvermögen

Auf der Stufe der Beteiligten treten keine Steuerfolgen ein, wenn sich die Beteiligungsrechte der von der Fusion betroffenen Gesellschaften im Geschäftsvermögen von natürlichen oder juristischen Personen befinden (Buchwertprinzip). In diesen Fällen kann der infolge der Fusion notwendige Austausch von Beteiligungsrechten steuerneutral erfolgen.

¹ gemäss Markus Reich in seinem Vortrag «Umgestaltung von Kapitalunternehmen» vom 10. Juli 2002



2.3 Besonderheiten verschiedener Fusionsarten

2.3.1 Fusion unabhängiger Gesellschaften

Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft, an der die übernehmende Gesellschaft bisher nicht beteiligt war, ein Buchgewinn, liegt eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage (Fusionsagio) vor. Ein Buchverlust (Fusionsdisagio) ist ebenfalls gewinnsteuerneutral.

Das Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitaleinlage dar, als es aus einbezahltem Grund- oder Stammkapital oder bestehenden Reserven aus Kapitaleinlagen der übernommenen Gesellschaft stammt.

2.3.2 Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften)

Übernimmt eine Gesellschaft mit echter Unterbilanz durch Absorption die Aktiven und Passiven einer von den gleichen Gesellschaftern (Privatpersonen) beherrschten Gesellschaft mit Reserven und Gewinnvortrag, so erlangen die Gesellschafter durch diese Sanierung eine geldwerte Leistung im Umfang der untergehenden Reserven/Gewinnvortrag, die nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren (Anwendung der reinen Dreieckstheorie). Gleiches gilt auch im umgekehrten Fall. Eine solche Fusion einer Gesellschaft mit echter Unterbilanz mit einer anderen Gesellschaft zulasten von deren Reserven und Gewinnvorträgen (= latentes Ausschüttungssubstrat) lässt sich nur damit erklären, dass beide Gesellschaften in gleichem Masse von denselben Gesellschaftern begünstigt wurden. Werden die Beteiligungen hingegen im Geschäftsvermögen natürlicher Personen oder von juristischen Personen gehalten, realisieren diese keinen steuerbaren Beteiligungsertrag. Die Gestehungskosten und Gewinnsteuerwerte der Beteiligungen werden addiert und bleiben gesamthaft betrachtet unverändert.

2.3.3 Absorption einer Tochtergesellschaft (Up-Stream Merger)

Ein Fusionsgewinn (Differenz zwischen dem Buchwert der Beteiligung bei der Muttergesellschaft und dem buchmässigen Aktivenüberschuss bei der Tochtergesellschaft) unterliegt der Gewinnsteuer mit Beteiligungsabzug (Ausnahme: wiedereingebrachte Abschreibungen). Dieser Fusionsgewinn bildet steuerlich gesehen eine Gewinnreserve (KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Ziffer 5.2.3).

Ein echter Fusionsverlust (aufgrund Überbewertung der Tochteranteile, keine stille Reserven bei der Tochter) kann zu Lasten der Erfolgsrechnung ausgebucht und steuerlich geltend gemacht werden.

Ein unechter Fusionsverlust (stille Reserven bei Tochtergesellschaft vorhanden) ist nicht abziehbar (§ 56 Abs. 5 StG bzw. Art. 61 Abs. 5 DBG). Wird dieser als Goodwill aktiviert, beträgt der Gewinnsteuerwert «null» (Minusreserve im Umfang des Goodwills). Künftige Abschreibungen auf dem Goodwill werden steuerlich aufgerechnet.

Debt push down: Darunter versteht man die Verrechnung der Finanzierungskosten eines Unternehmenskaufs mit Gewinnen der Zielgesellschaft. Ohne eine nachträgliche Absorption der übernehmenden mit der übernommenen Gesellschaft fallen die entsprechenden Schuldzinsen oftmals dort an, wo sie steuerlich suboptimal sind (Bsp. die Schuldzinsen müssen bei der übernehmenden Gesellschaft aus Dividendeneinnahmen finanziert werden, womit steuerlich privilegierter Beteiligungsertrag «normalen» Aufwand kompensiert). Mit der fusionsweisen Zusammenlegung wird erreicht, dass die fraglichen Schuldzinsen vom operativen Ergebnis der übernommenen Gesellschaft in Abzug gebracht werden können. Gemäss Praxis BL wird dieses Vorgehen als Steuerumgehung betrachtet und die Schuldzinsen werden nach der Fusion bis zur Tilgung der Schuld nicht zum Abzug zugelassen (Ausnahme: die Fusion ist aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt, wenn z.B. zwei aktive Betriebsgesellschaften fusioniert haben; zur Praxis in der Schweiz vgl. auch: Thomas Kunz, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen StR 2011, 734 ff., 740-743).

2.3.4 Übernahme einer Muttergesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft (Reverse Merger / Down-Stream Merger)

Die Differenz zwischen den übertragenen Aktiven (ohne die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft) und Passiven stellt ein steuerneutrales Fusionsagio oder -disagio dar.

Ein allfälliges Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitaleinlage dar, soweit es dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital und den bestehenden Reserven aus Kapitaleinlagen der übernommenen Muttergesellschaft entspricht und das bereits bestehende Aktienkapital und die Reserven aus



Kapitaleinlagen der Tochtergesellschaft übersteigt (vgl. auch KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Ziffer 5.2.4).

2.3.5 Fusionsähnlicher Zusammenschluss (Quasifusion)

Es findet keine rechtliche Verschmelzung statt. Für die übernehmende und die übernommene Gesellschaft ist eine Quasifusion grundsätzlich steuerneutral. Für Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die im Rahmen einer Quasifusion Beteiligungsrechte an der übernommenen Gesellschaft übertragen, können sich Gewinnsteuerfolgen (Aufwertungen) ergeben.

Eine Quasifusion mit zeitnaher (d.h. innert fünf Jahren nach dem Übernahmeangebot) Absorption wird steuerlich wie eine Fusion beurteilt. Dadurch kann auf Stufe der natürlichen Personen ein privater Kapitalgewinn (Verkauf) als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert werden (KS EStV Nr. 5a vom 1. Februar 2022, Ziff. 4.1.7.3.2).

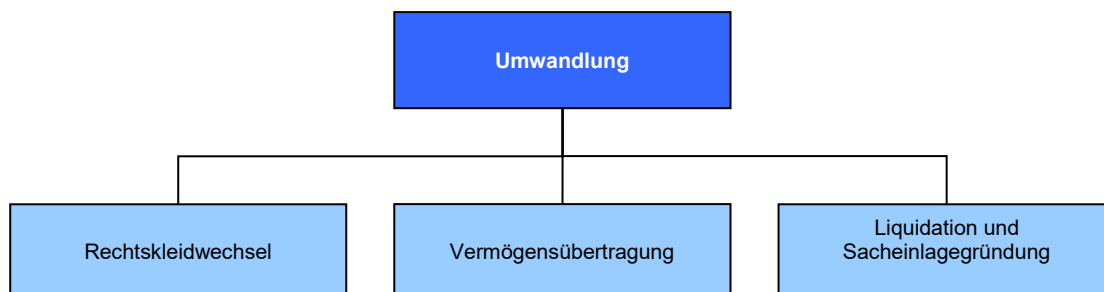
Werden im Rahmen einer Quasifusion Beteiligungsrechte in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht, qualifiziert die gesamte Sacheinlage als offene Kapitaleinlage. Der die Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals übersteigende Teil dieser offenen Kapitaleinlage kann in der Handelsbilanz als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden. Dabei ist aber die Regelung der **Transponierung** in Artikel 20a Abs. 1 Bst. b DBG zu beachten (KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Ziffer 5.2.5).

3. Umwandlung

(für weitere Ausführungen siehe KS EStV Nr. 5a vom 1. Februar 2022, S. 51 ff.)

3.1 Begriffe

Die Umwandlung kann zivilrechtlich als Rechtskleidwechsel, Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG) oder als Liquidation und Sacheinlagegründung ausgestaltet sein. Das zivilrechtliche Vorgehen ist für die steuerliche Würdigung nicht massgebend.



3.2 Steuerrechtliche Behandlung der Umwandlung

3.2.1 Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person

Zivilrechtlich ist der Rechtskleidwechsel für Umwandlungen zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften und für die Umwandlung einer Genossenschaft ohne Anteilschein in einen Verein resp. eines Vereins in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft möglich.

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- und die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übernommen werden.

Rückwirkende Umwandlungen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Umwandlungsbilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.

Führt die Umwandlung dazu, dass den beteiligten natürlichen Personen (im Privatvermögen) Gratisaktien, höhere Nennwerte, grössere Reserven aus Kapitaleinlagen oder Ausgleichszahlungen aus den Reserven der juristischen Person zufließen, so stellen diese Leistungen steuerbaren Vermögensertrag dar.



3.2.2 Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung

Zivilrechtlich ist eine direkte Umwandlung (Rechtskleidwechsel) nicht möglich. Es findet eine Übertragung von Aktiven und Passiven statt. Gleichzeitig wird die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert.

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- und die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übernommen werden.

Rückwirkende Umwandlungen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Umwandlungsbilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.

Der Liquidationsüberschuss (offene und stille Reserven) unterliegt bei den Beteiligungen im Privatvermögen bei den Gesellschaftern der Einkommenssteuer.

3.2.3 Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person (Kreisschreiben EStV Nr. 5a vom 1. Februar 2022, Ziff. 3.2)

Zivilrechtlich kann eine Personenunternehmung durch Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung in eine juristische Person umgewandelt werden. Für Handelsgesellschaften (= Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) bestehen darüber hinaus die Möglichkeiten der Fusion mit einer juristischen Person (Art. 3-22 FusG) und der Umwandlung nach Art. 53-68 FusG.

Die Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernommen werden;
- das übertragene Geschäftsvermögen einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt;
- während fünf Jahren (Sperrfrist) seit der Umwandlung die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert werden.

Erfordernisse für einen Betrieb siehe Kapitel 4.3 «Betrieb und Teilbetrieb».

Rückwirkende Umwandlungen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Umwandlungsbilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

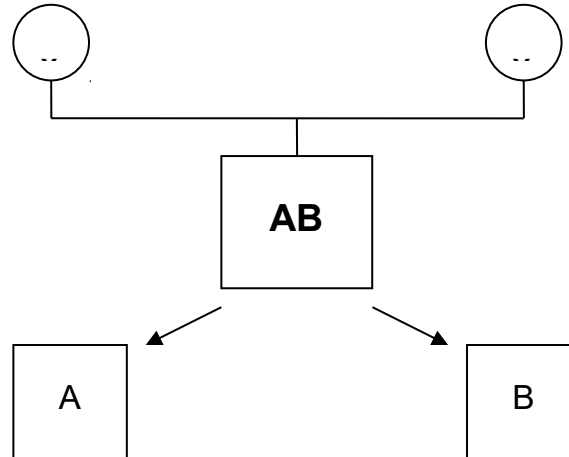
Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.

4. Spaltung

(für weitere Ausführungen siehe KS EStV Nr. 5a vom 1. Februar 2022, S. 62 ff.)

4.1 Begriffe

Die Spaltung kann zivilrechtlich als Aufspaltung (zwei neue Gesellschaften entstehen, übertragende Gesellschaft geht unter), als Abspaltung (Betrieb oder Teilbetrieb wird auf eine neue oder bestehende Gesellschaft übertragen und übertragende Gesellschaft bleibt bestehen) oder als Vermögensübertragung abgewickelt werden.



Symmetrische Spaltung:

X und Y sind nach der Spaltung von AB an beiden Gesellschaften A und B im gleichen Verhältnis wie vor der Spaltung beteiligt.

Asymmetrische Spaltung:

Nach der Spaltung wird A von X zu 100 % und B von Y zu 100 % gehalten.

4.2 Steuerrechtliche Behandlung der Spaltung

Eine Spaltung einer juristischen Person ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die gewinnsteuermässigen Wert übernommen werden;
- ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden, und die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Die Steuerneutralität der Spaltung setzt voraus, dass mit dem Betrieb ein angemessenes Eigenkapital übertragen wird. Bei der Beurteilung der Angemessenheit des Eigenkapitals können die Regeln zur Berechnung des verdeckten Eigenkapitals angewandt werden (KS EStV Nr. 6 vom 6. Juni 1997). Falls kein angemessenes Eigenkapital übertragen wird, liegt ein Verkauf vor (Steuerfolgen siehe nachfolgend).

Falls keine steuerneutrale Spaltung vorliegt, ist auf Stufe Gesellschafter zu prüfen, ob im Umfang der besteuerten stillen Reserven eine Besteuerung erfolgt (echte Dreieckstheorie) oder ob von der Besteuerung abgesehen werden kann (modifizierte Dreieckstheorie).

4.3 Betrieb und Teilbetrieb

4.3.1 Allgemeine Voraussetzungen

Nach Kreisschreiben EStV Nr. 5a vom 1. Februar 2022 liegt ein «Betrieb» oder «Teilbetrieb» vor, wenn folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmungen;
- Unternehmung verfügt über Personal;
- Personal steht in sachgerechtem Verhältnis zum Ertrag.



4.3.2 Immobiliengesellschaften

Das *Halten und Verwalten eigener Immobilien* stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- Es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

Falls das Betriebserfordernis nicht erfüllt ist, hat die Spaltung beim Vorliegen von stillen Reserven auf Liegenschaften grundsätzlich Steuerfolgen. Im Kanton Basel-Landschaft, welcher das monistische System bei der Grundstückgewinnsteuer anwendet, sind hierbei folgende Besonderheiten zu beachten:

- 1) Bei Nichterfüllung des Betriebserfordernisses ergeben sich in der betreffenden Gesellschaft in jedem Fall Ertragssteuerfolgen in Höhe der wieder eingebrachten Abschreibungen, vorausgesetzt, dass stille Reserven in dieser Höhe vorhanden sind.
- 2) Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer kann jedoch nur erhoben werden, wenn eine Liegenschaft übertragen wird. Mit anderen Worten ist bei der verbleibenden Gesellschaft auch bei Fehlen des Betriebserfordernisses in jedem Fall keine Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer geschuldet. Bei der übernehmenden Gesellschaft können sich in diesem Fall jedoch bei Vorliegen von stillen Reserven Grundstückgewinnsteuerfolgen ergeben; auch die Handänderungssteuer ist mangels Steuerneutralität der Umstrukturierung geschuldet.

4.3.3 Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften

Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der Anlage von eigenem Vermögen dienen, stellt auch bei einem grossen Vermögen nie einen Betrieb dar.

Eine Vermögensverwaltungs- oder Holdinggesellschaft wird nur unter folgenden Voraussetzungen als Betrieb anerkannt (Voraussetzungen kumulativ):

- bei den Beteiligungen handelt es sich wertmässig überwiegend um Beteiligungen an aktiven Gesellschaften;
- die Beteiligungen machen mehrheitlich mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals oder 10 % am Gewinn und an den Reserven der anderen Gesellschaften aus oder ermöglichen auf andere Weise einen massgeblichen Einfluss (z.B. durch einen Aktionärsbindungsvertrag);
- die nach der Spaltung bestehenden Gesellschaften halten je mindestens zwei qualifizierte Beteiligungen an aktiven Gesellschaften;
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften nehmen tatsächlich eine Holdingfunktion mit eigenem Personal oder über beauftragte Personen wahr;
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften bestehen weiter.

Steuerfolgen können sich ergeben, falls stille Reserven vom Bereich der ordentlichen Besteuerung in den steuerfreien Bereich der Holdinggesellschaft übertragen werden. Diese werden grundsätzlich gleich wie beim Statuswechsel beurteilt (Aufschublösung auf Aktiven des Anlagevermögens mit einer Sperrfrist von fünf Jahren; Abrechnung auf stillen Reserven von Gütern des Nettoumlaufvermögens wie z.B. Debitoren mit stillen Reserven auf der Wertberichtigung; vgl. [63 Nr. 1](#)).

4.3.4 Finanzgesellschaften und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften

Finanzgesellschaften und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften führen dann einen Betrieb, wenn sie ihre Dienstleistungen am Markt oder den Konzerngesellschaften erbringen, und durch eigenes oder beauftragtes Personal tatsächlich mindestens eine Vollzeitstelle dafür beansprucht wird, die Dienstleistungen der Unternehmung zu erbringen.



4.4 Praxisüberblick über die Steuerfolgen von Spaltungen auf Stufe Aktionär wie auch auf Stufe der Gesellschaften

4.4.1 Steuerfolgen auf Stufe Gesellschaften, falls Voraussetzungen Spaltung nicht erfüllt

	Besteuerung		Geltendmachung versteuerte Reserve	
	Wer	Was	Wer	Umfang
Übertragung durch Verkauf	übertragende Gesellschaft	übertragene unversteuerte stille Reserve	übernehmende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve
Übertragenes Vermögen stellt keinen Betrieb dar	übertragende Gesellschaft	übertragene unversteuerte stille Reserve	übernehmende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve
Übertragende Gesellschaft stellt nach der Übertragung keinen Betrieb mehr dar	übertragende Gesellschaft	verbleibende unversteuerte stille Reserve	übertragende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve
Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft	übertragende Gesellschaft	übertragene unversteuerte stille Reserve	übernehmende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve

4.4.2 Steuerfolgen auf Stufe Aktionär

4.4.2.1 Beteiligung im Privatvermögen (natürliche Person)

- steuerneutrale Vermögensumschichtung
- falls Voraussetzungen der Spaltung nicht erfüllt: echte Dreieckstheorie, modifizierte Dreieckstheorie auf Antrag (Revers = Veräusserungsverbot für fünf Jahre) falls keine Sanierung (Verkäufe; Nichtbetriebe)

4.4.2.2 Beteiligung im Geschäftsvermögen (natürliche und juristische Person)

- steuerneutrale Vermögensumschichtung
- Kompensation Abschreibungsbedarf durch Aufwertung (symmetrische Spaltung)
- falls Voraussetzungen der Spaltung nicht erfüllt: modifizierte Dreieckstheorie zwingend

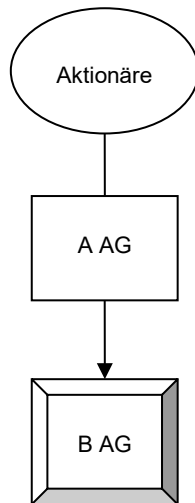
5. Ausgliederung (Übertragung auf eine Tochtergesellschaft)

(KS EStV Nr. 5a vom 1. Februar 2022, S. 72 ff.)

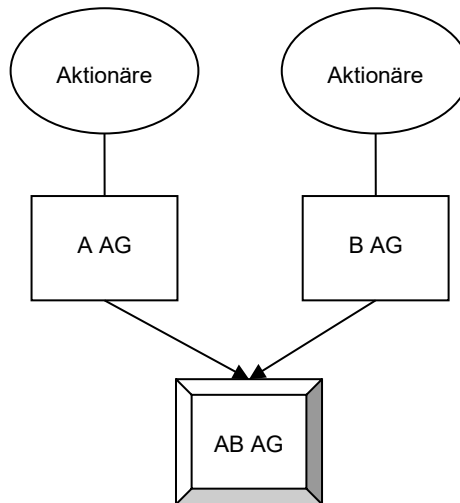
5.1 Begriffe

Die Übertragung kann zivilrechtlich als Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung erfolgen.

Tochterausgliederung



Fusionsausgliederung (Joint Venture)



5.2 Steuerrechtliche Behandlung der Ausgliederung

Die stillen Reserven einer juristischen Person werden bei der Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nicht besteuert, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handelt;
- es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine inländische Tochtergesellschaft handelt, an der die übertragende Gesellschaft zu mindestens 20 % beteiligt ist;
- während den der Ausgliederung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht veräussert werden.

Erfordernisse für einen Betrieb siehe Kapitel 4.3 «Betrieb und Teilbetrieb».

Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens. Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Tochtergesellschaft einen Betrieb weiterführt.

Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.

5.3 Veräusserungssperrfrist

Bei einer Verletzung der Sperrfrist erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren. Grundlage sind die übertragenen stillen Reserven; die Besteuerung erfolgt immer nur anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte bzw. entsprechend der Veräusserung der übertragenen Vermögenswerte (dies ist auch der Fall, wenn mehr als 50 % der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft veräussert werden).

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren führt zu höheren Gewinnsteuerwerten bei der Tochtergesellschaft. Falls diese schon rechtskräftig veranlagt ist, kann ihr das Revisionsverfahren gewährt werden. Die besteuerten stillen Reserven können entweder lokalisiert, d.h. einzelnen Aktiven (durch Aufwertung) zugeordnet werden. Falls dies nicht möglich ist, liegt ein Goodwill vor, der innert fünf Jahren abgeschrieben werden kann.



Keine Verletzung der Sperrfrist liegt vor bei:

- Ersatzbeschaffung der übertragenen Vermögenswerte durch die Tochtergesellschaft oder eine nachfolgende steuerneutrale Umstrukturierung der Tochter.
- einer quotalen Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch Kapitalerhöhung bei der Tochtergesellschaft, falls der Muttergesellschaft keine Leistungen zufließen (falls die Muttergesellschaft z.B. bei diesem Vorgang Bezugsrechte veräussert; in diesem Fall würde anteilmässig abgerechnet).

5.4 Ausgliederung von Beteiligungen

Eine Beteiligung von mindestens 10 % kann steuerneutral zum Gewinnsteuerwert auf eine inländische Tochtergesellschaft von mindestens 10 % übertragen werden. Eine Veräusserungssperrfrist besteht nicht.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven findet statt, falls:

- die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital oder weniger als 10 % am Gewinn und an den Reserven betragen.
- die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert bilanziert werden.

Die Abrechnung führt zu einem höheren Reingewinn bei der Muttergesellschaft und zu einer versteuerten stillen Reserve bei der Tochter. Ein Beteiligungsabzug bei der Mutter ist wegen § 59 Abs. 3 lit. b StG bzw. Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG (indirekte Aufwertung einer Beteiligung) nicht möglich (KS EStV 5a/2022, Ziff. 4.4.2.2.5, zweitletzter Absatz).

Zu den kantonalen Steuern bei Holdinggesellschaften vgl. [63 Nr. 1](#).

6. Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften

Für die Steuerneutralität von Übertragungen zwischen inländischen Konzerngesellschaften (Mutter- oder Schwestergesellschaften) sind folgende Voraussetzungen kumulativ notwendig:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz bei der übernehmenden Gesellschaft
- Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften
- Übertragung von im Gesetz abschliessend aufgeführten Vermögenswerten: direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 %, Betriebe oder Teilbetriebe, Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens

Als Folge dieser steuerneutralen Übertragung sind zwei Sperrfristen einzuhalten. Innerhalb von fünf Jahren nach Übertragung:

- dürfen die übertragenen Vermögenswerte nicht veräussert werden, und
- muss das Konzernverhältnis (einheitliche Leitung) aufrechterhalten bleiben.

Damit in diesem Zusammenhang inländische Konzerngesellschaften vorliegen, wird verlangt, dass die übertragende und die übernehmende Gesellschaft von einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beherrscht werden (i.d.R. Halten von mindestens 50 % der Stimmrechte). Zudem muss sowohl die übertragende wie auch die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben.

Erfordernisse für einen Betrieb siehe Kapitel 4.3 «Betrieb und Teilbetrieb».

Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens. Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Gesellschaft einen Betrieb weiterführt.

Vorjahresverluste können unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung mit dem übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden.



7. Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen

Der Austausch von Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen ist für eine beteiligte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral, soweit:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Die Bedingungen sind nicht erfüllt, wenn Beteiligungsrechte von weniger als 10 % gegen Beteiligungsrechte von mehr als 10 % übernommen werden (Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf latentem Kapitalgewinn) oder wenn die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem höheren Gewinnsteuerwert bilanziert werden.

8. Ersatzbeschaffung von Beteiligungen (vgl. 32 Nr. 1)

Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital oder 10 % am Gewinn und an den Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Jahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden, welche innert angemessener Frist, d.h. drei Jahren aufzulösen ist.

Falls die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Veräusserung der Beteiligung erfüllt sind, kann auf dem nicht reinvestierten Teil der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ BGE vom 4. Januar 2012 (2C_351/2011)
- ➡ KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip
- ➡ KS EStV Nr. 5a vom 1. Februar 2022



57 Nr. 1 Verlustverrechnung bei juristischen Personen

1. Allgemeines

Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt es, dass Verluste aus Vorjahren bei der Veranlagung mitberücksichtigt werden können. Das darauf basierende **Totalgewinnprinzip** besagt, dass ein Unternehmen während seines Bestehens nicht mehr als die tatsächlich erzielten Gewinne versteuern muss. Da das Totalgewinnprinzip in Konkurrenz zum ebenfalls im Steuerrecht geltenden **Periodizitätsprinzip** steht, wird die Verlustverrechnung nicht uneingeschränkt zugelassen. Dabei wird zwischen der **ordentlichen** (zeitlich befristeten) und der **ausserordentlichen** (zeitlich unbefristeten) Verlustverrechnung unterschieden.

2. Die ordentliche Verlustverrechnung

2.1 Grundsatz

Vom Reingewinn können Verluste aus sieben der Steuerperiode vorausgegangenen Geschäftsjahren abgezogen werden, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Reinertrags dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten. Diese Regelung gilt sowohl bei der Staats- und Gemeindesteuer wie auch bei der direkten Bundessteuer.

Die Summe der Vorjahresverluste wird als Verlustvortrag bezeichnet. Ein Verlustrücktrag, d.h. eine Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen aus früheren Steuerperioden ist demgegenüber nicht möglich.

Beispiel:

X-AG machte im 2002 einen Verlust von -500; im 2003 einen Gewinn von 10; im 2004 einen Verlust von -50; im 2005 einen Gewinn von 20; im 2006 einen Gewinn von 60; im 2007 einen Gewinn von 30; im 2008 einen Gewinn von 10; im 2009 einen Gewinn von 40. Im 2010 erwirtschaftet sie einen Gewinn von 200.

Steuer-jahr	Gesch.-jahr	massgebender Reingew./verl.	verrechenbarer Verlust	Verlust	Kontrolle Verlustverrechnung							Verfallen bzw. noch verrechenbar
					verrechnet mit							
					SJ +1	SJ +2	SJ +3	SJ +4	SJ +5	SJ +6	SJ +7	
2002	2002	-500	0	-500	10	0	20	60	30	10	40	-330
2003	2003	10	-500		0	0	0	0	0	0	0	0
2004	2004	-50	-490	-50	0	0	0	0	0	50	0	0
2005	2005	20	-540		0	0	0	0	0	0	0	0
2006	2006	60	-520		0	0	0	0	0	0	0	0
2007	2007	30	-460		0	0	0	0	0	0	0	0
2008	2008	10	-430		0	0	0	0	0	0	0	0
2009	2009	40	-420		0	0	0	0	0	0	0	0
2010	2010	200	-50		0	0	0	0	0	0	0	0
2011	2011	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0
2012	2012	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0
2013	2013	0	0		0	0	0	0	0	0	0	0

2.2 Ausnahmen vom Grundsatz

Die ordentliche Verlustverrechnung wird nur im Ausnahmefall, namentlich im Falle einer Steuerumgehung, nicht zugelassen. Dabei unterscheidet man folgende Fälle:

2.2.1 Aufwertung von Aktiven mit anschliessender Abschreibung

Wurden Aktiven zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet, können Abschreibungen darauf steuerlich nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Wiederabschreibung gemäss der ordentlichen Verlustverrechnungsfrist von sieben Jahren noch verrechenbar waren (Ä 55 Abs. 1 i.V.m. Ä 30 Abs. 3 StG). Hier wird zwar die Verlustverrechnung nicht anerkannt, jedoch die spätere Abschreibung, welche im Zusammenhang mit der Verlustverrechnung erfolgte.



Es handelt sich bei dieser Regelung um eine Missbrauchsbestimmung, welche eine Verlängerung der Verlustverrechnungsperiode durch Aufwertung von Aktiven und darauffolgender Abschreibung der aufgewerteten Aktiven verhindern will.

2.2.2 Mantelhandel

Der Mantelhandel ist durch den Handwechsel der Mehrheit der Anteile an einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist, definiert.

Der Mantelhandel wird steuerrechtlich wie eine Liquidation mit anschliessender Neugründung betrachtet. Die Verluste der Gesellschaft vor dem Zeitpunkt des Verkaufs fallen in diesem Fall durch die Neugründungsfiktion im Zeitpunkt des Handwechsels bzw. Verkaufs weg (zur Frage der geldwerten Leistungen im Zusammenhang mit Mantelhandel: vgl. [24 Nr. 6](#)).

2.3 Praxis Kanton Basel-Landschaft

Der Verlustvortrag wird gemäss Praxis des Kantons Basel-Landschaft von Amtes wegen berücksichtigt d.h. auch dann, wenn der Steuerpflichtige diesen in der Steuerdeklaration nicht oder betragsmässig inkorrekt angibt.

Die berücksichtigten Verluste sind aus der Veranlagung betragsmässig ersichtlich. Es gibt somit nicht eine çNullveranlagung, sondern eine çMinusveranlagung mit einem exakten Betrag. Der aus der Veranlagung ersichtliche Betrag kann jedoch nicht automatisch im Folgejahr verrechnet werden: Falls nämlich in der Veranlagung ein letztmals verrechenbarer Verlust (aus dem Jahr n-7) vorhanden ist, ist dieser zwar aus der aktuellen Veranlagung ersichtlich, kann aber im Folgejahr nicht mehr berücksichtigt werden.

Wenn bei einer Veranlagung nach Ermessen ein Gewinn rechtskräftig veranlagt wurde, kann der Steuerpflichtige nicht in der Folgeperiode einen Verlust geltend machen, indem er nachträglich die Jahresrechnung vom Vorjahr mit einem Verlust einreicht (vgl. BStPra 3/2002, S. 184, çVerlustverrechnung in einer Periode nach einer Ermessenstaxation, Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 25. April 2002).

3. Die ausserordentliche Verlustverrechnung

Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung können mit noch nicht verrechneten Vorjahresverlusten ohne zeitliche Beschränkung verrechnet werden. Die Voraussetzungen, damit diese sogenannte ausserordentliche Verlustverrechnung angewandt werden kann, sind im Kreisschreiben EStV Nr. 32 vom 23. Dezember 2010 çSanierung, Ziff. 3.1 beschrieben.

Insbesondere muss eine Sanierung im steuerrechtlichen Sinne vorliegen, d.h. es erfolgen Zuflüsse (Leistungen) zur Beseitigung oder Reduktion einer echten Unterbilanz.

Keine steuerlich relevante Sanierung liegt vor, wenn ein Verlust lediglich durch bilanzielle Massnahmen (z.B. Aufwertung von Liegenschaften und Beteiligungen, Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen, Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige -erhöhung, Rangrücktritt) beseitigt oder reduziert wird.

Die weiteren Voraussetzungen sowie Abgrenzung zwischen echten und unechten Sanierungserträgen sind im Kapitel [57 Nr. 2](#) çSanierung von juristischen Personen und Aufwertungen von Grundstücken und Beteiligungen detailliert beschrieben.

4. Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen

4.1 Grundsatz

Seit dem 1. Januar 2008 können auf der Grundlage von Ä 79 Abs. 3 und 4 StG Verluste und Vorjahresverluste aus der geschäftlichen Tätigkeit (Verluste bei der Staats- und Gemeindesteuer) mit Gewinnen aus dem Verkauf von Liegenschaften (welche der Grundstückgewinnsteuer unterliegen) verrechnet werden.

Der Grundsatz, dass Betriebsverluste mit Grundstücken verrechnet werden können, wurde nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bereits in früheren Entscheiden manifestiert. Das Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 çDie Vermeidung von Ausscheidungsverlusten stellt die verschiedenen Grundsätze und Regelungen in diesem Bereich bei interkantonalen Ausscheidungen dar. Dieses Kreisschreiben ist



grundsätzlich ab Steuerperiode 2006 anwendbar; kann auf Antrag der Steuerpflichtigen aber auch auf frühere pendente Perioden angewandt werden.

4.2 Praxis Kanton Basel-Landschaft

Der Kanton Basel-Landschaft hält sich grundsätzlich an die Regelungen des Kreisschreibens. Für die Steuerperioden 2006 und 2007 wurde eine Verrechnung von Verlusten bei der Staatssteuer mit der Grundstückgewinnsteuer Baselland aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlage (bis am 4. April 2011) nicht zugelassen. Mit dem Bundesgerichtsurteil vom 4. April 2011 (BGE 2C_689/2010) wurde entschieden, dass eine Verlustverrechnung zwecks Vermeidung von Ausscheidungsverlusten auch dann zulässig ist, wenn dies im kantonalen Recht nicht ausdrücklich vorgesehen ist. Allerdings gilt diese Handhabung nur für pendente Veranlagungen. Ab dem 4. April 2011 wird somit die Verrechnung von Verlusten bei der Staatssteuer mit der Grundstückgewinnsteuer auch für Veranlagungen 2006 und 2007 zugelassen, sofern diese noch nicht rechtskräftig sind.

In den Liegenschaftskantonen erfolgt die Verrechnung mit Grundstücksgewinnen, ungeachtet ob diese Gewinne mit der Gewinnsteuer oder mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden. Kantone mit dem monistischen System der Grundstückgewinnsteuer verrechnen übernommene Verluste zuerst mit den wiedergebrachten Abschreibungen und einen allenfalls verbleibenden Rest mit dem Wertzuwachsge Gewinn (vgl. KS SSK Nr. 27, Ziff. 3.2.3)

Die Regeln des Kreisschreibens SSK Nr. 27 werden auch bei interkommunalen Steuerauscheidungen angewandt (vgl. Ä 31 Abs. 1 Dekret zum StG) – nicht jedoch bei internationalen Steuerauscheidungen, da dies den gesetzlichen Bestimmungen (vgl. Ä 6^{ter} Abs. 3 StG und Art. 52 Abs. 3 DBG) widersprechen würde.

Es sind auch Verrechnungen von Staatssteuerverlusten mit Grundstücksgewinnen in der gleichen Gemeinde möglich; es ist somit nicht notwendig, dass eine Ausscheidung vorliegt.

Verrechnet wird jeweils der Verlust aus der Buchhaltung/Ausscheidung, der auch in der Steuererklärung als Rohge Gewinn aus Liegenschaftsverkäufen abgezogen werden kann, und nicht etwa der Verlust in Höhe des effektiv besteuerten Grundstücksgewinnes.

Der Grundstückgewinnsteuer zugeteilte Verluste gelten als verrechnet und sind nicht vorzutragen. Einzige Ausnahme: wenn nachgewiesen kann, dass ein Verlust z.B. aufgrund fehlender gesetzlicher Grundlagen nicht mit der Grundstückgewinnsteuer verrechnet werden kann oder konnte, so kann dieser bei der Staatssteuer vorgetragen werden.

Bei Verlustverrechnungen von Holdinggesellschaften mit kantonalem Holdingprivileg und separat besteuerten Liegenschaftserträgen sind die Regeln des Kreisschreibens 27 SSK innerhalb des steuerbaren Bereichs anzuwenden. Eine Verrechnung von Liegenschaftsverlusten mit den durch das Holdingprivileg freigestellten Erträgen ist nicht möglich.

Bei der Verlustverrechnung geht der Bereich Grundstückverkehr in folgender Reihenfolge vor:

1. Verrechnung mit weiteren Liegenschaftsverkäufen innerhalb von 365 Tagen. Massgebend für die Berechnung der Besitzesdauer ist der Grundbucheintrag.
2. Verrechnung mit dem Betriebsverlust aus dem laufenden Jahr. Nach Ä 120 Abs. 3 StG ist die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu ergänzen, wenn nachträglich ein Verlust gemäss Ä 79 Abs. 3 StG anzurechnen ist. Wird bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer bereits ein zu erwartender Verlust aus dem laufenden Geschäftsjahr deklariert, ist die Grundstückgewinnsteuer provisorisch zu berechnen.
3. Verrechnung mit den definitiven Verlustvorträgen rechtskräftiger Jahre aus der Veranlagung.

Wenn die Grundstückgewinnsteuer schon definitiv veranlagt wurde und die Veranlagung rechtskräftig ist, kann eine nachträgliche Verlustverrechnung im Revisionsverfahren gewährt werden.



4.3 Konkretes Vorgehen bei der Verrechnung von Betriebsverlusten mit Grundstückgewinnen

Der Steuerpflichtige meldet bei der Grundst ckgewinnsteuer seine Absicht, Betriebsverluste zu verrechnen. Falls die Grundst ckgewinnsteuer definitiv veranlagt ist, muss ein Revisionsgesuch gestellt werden.

Der Grundstückverkehr meldet dies dem Bereich JP weiter und erhält die notwendigen Informationen, ob Verluste verrechenbar sind und falls ja in welcher Höhe. Die verrechenbaren Verluste sind im Normalfall aus der Ausscheidung oder Veranlagung ersichtlich.

Die Veranlagung JP passt die bei der Staatssteuer verrechenbaren Verluste an, indem sie die bei der GGSt verrechneten Verluste in den Kennzahlen eliminiert.

5. Die interkantonale Verlustverrechnung

Für die interkantonale Steuerauscheidung sind Vorjahresverluste von Betriebsstätten ab dem 1. Januar 2001 nach der Gesamtverlustverrechnungsmethode auszuschneiden (vgl. KS SSK 24/2003).

Grundsätzlich geht gemäss Kreisschreiben SSK 27/2007 die Verlustverrechnung in der Periode der Verlustverrechnung in der Zeit (Verlustvortrag) vor. Bei interkantonalen Unternehmen besteht daher für die Verlustverrechnung in der Periode eine bestimmte Reihenfolge.

Zunächst sind die Betriebsergebnisse nach Quoten auf Sitz und Betriebsstätten zu verlegen; die Ergebnisse aus Kapitalanlageliegenschaften   soweit nicht nach Betriebsergebnisquoten   objektiv zu verlegen (einschl. anteilige Finanzierungskosten). Die aus dieser Verlegung bei den einzelnen Kantonen resultierenden Verluste werden sodann weiterrechnet unter Beachtung nachstehender Reihenfolge:

- Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse sind in erster Linie mit im gleichen Kanton steuerbaren Gewinnen/Erträgen zu verrechnen. (Also zu Beispiel ein negatives Ergebnis einer Kapitalanlageliegenschaft in einem Betriebsstättekanton wird mit dem dort zugewiesenen Betriebsergebnis verrechnet).
- Nicht im gleichen Kanton verrechenbare Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse schülern das nach Quoten zu verteilende Betriebsergebnis (also z.B. wenn nicht das ganze obgenannte negative Kapitalanlageergebnis innerhalb des Belegenheitskantons mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden kann).
- Ein negatives Betriebsergebnis haben schliesslich die Kantone mit Kapitalanlageliegenschaften zu übernehmen (zuerst jene mit Betriebsstätten, dann Kapitalanlageliegenschaftskantone). Die Übernahme durch Kapitalanlageliegenschaftskantone erfolgt ungeachtet ihres Besteuerungssystems (Ist also das Betriebsergebnis insgesamt negativ, werden zunächst diese Negativbetr ge auf Sitzkanton und Betriebsstättekanton verlegt und sodann mit positiven objektmässig zuzuweisenden Ergebnissen aus Kapitalanlageliegenschaften verrechnet).

In Bezug auf das Verhältnis zwischen innerkantonomer steuerart bergreifender Verlustverrechnung (Gewinnsteuer/Grundst ckgewinnsteuer) und der interkantonalen Zuweisung von Verlusten zur Übernahme, geht das interkantonale Recht vor. Daher wird der Kanton Basel-Landschaft im Rahmen der Grundst ckgewinnbesteuerung bei interkantonalen Unternehmungen Betriebsverluste nur soweit mit einem Grundst ckgewinn verrechnen, als er solche nach den interkantonalen Regeln zu übernehmen hat.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

-   KS EstV Nr. 32 vom 23.12.2010   Sanierung 
-   KS SSK Nr. 27 vom 15.03.2007   Ausscheidungsverluste 
-   KS SSK Nr. 24 vom 17.12.2003   Interkantonale Verlustverrechnung , KS SSK 24/2003



57 Nr. 2 Sanierungen

1. Sanierung im Allgemeinen

Sanierungen von Unternehmungen können verschiedene Ursachen haben. Häufige Gründe, welche zu Sanierungen führen sind:

- ungenügende Liquidität;
- ungenügende Rentabilität;
- Unterbilanz oder Überschuldung.

Mit der Sanierung soll die Unternehmung finanziell und organisatorisch auf eine gesunde Basis gestellt werden. Man unterscheidet die wirtschaftliche, die handelsrechtliche und die steuerrechtliche Sanierung.

1.1 Wirtschaftliche Sanierung

Bei der wirtschaftlichen Sanierung werden Schritte zur Gesundung einer Unternehmung durch organisatorische und finanzielle Massnahmen getroffen.

Die organisatorischen Massnahmen betreffen insbesondere die betriebliche Ebene. Die betrieblichen Abläufe werden in der Regel redimensioniert und rationalisiert, was oft mit dem Abbau von Arbeitsplätzen verbunden ist und zu arbeitsrechtlichen Problemen führen kann.

Die finanziellen Massnahmen bezwecken eine Verbesserung der Kapitalstruktur und die Verbesserung der Liquidität. Diese Massnahmen beeinflussen die Bilanz und gegebenenfalls die Erfolgsrechnung.

1.2 Handelsrechtliche Sanierung

Unter den handelsrechtlichen Sanierungsbegriff fallen sämtliche Massnahmen, welche zum Zweck haben, eine echte Unterbilanz oder eine Überschuldung zu beseitigen (z.B. Schulderrlass, Kapitalherabsetzung, à-fonds-perdu Zuschuss usw.). Dabei werden häufig notwendige Abschreibungen und Rückstellungen nachgeholt.

Bei der Unterbilanz unterscheidet man folgende vier Arten:

Eine **unechte Unterbilanz** liegt vor, wenn offene oder stille Reserven vorhanden sind, die die vorhandenen Verluste kompensieren.

Eine **echte Unterbilanz** liegt vor, wenn ein Verlustvortrag vorliegt, der weder durch offene oder stille Reserven kompensiert wird.

Eine **Unterbilanz mit gesetzlichen Folgen** bzw. ein **Kapitalverlust** liegt vor, wenn mindestens die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr durch Aktiven gedeckt ist.

Eine **Überschuldung** liegt vor, wenn der Verlustvortrag grösser ist als das Eigenkapital bzw. die Ansprüche der Gläubiger nicht mehr mit den vorhandenen Aktiven gedeckt sind.

1.3 Steuerrechtliche Sanierung

Als Sanierung im steuerlichen Sinne gelten nur Zuflüsse, die zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts einer notleidenden Gesellschaft getroffen werden (finanzielle Sanierungsmassnahmen).

Keine steuerlich relevante Sanierung liegt somit vor, wenn der Verlustvortrag lediglich durch bilanzielle Massnahmen beseitigt oder reduziert wird (z.B. Aufwertung von Liegenschaften oder Beteiligungen, Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen, Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige Kapitalerhöhung).

Zudem liegt keine Sanierung aus steuerlicher Sicht vor, wenn die Unternehmung:

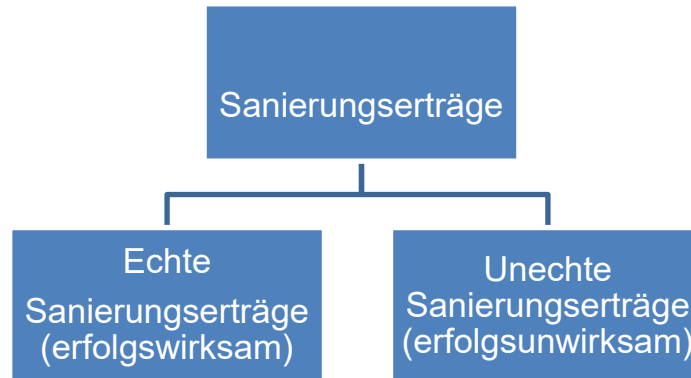
- nach der Sanierung immer noch überschuldet ist;
- stillgelegt oder aufgelöst wird;
- sich im Konkurs befindet;



- noch über offene/stille Reserven verfügt, welche die Verluste decken (unechte Unterbilanz);
- mit den Massnahmen die Verluste nicht vermindert (z.B. Kapitalerhöhung ohne vorgängige Kapitalherabsetzung) werden.

2. Unterscheidung echte/unechte Sanierungsgewinne

Unter einem Sanierungsertrag ist der Buchgewinn infolge Sanierungsmassnahmen zu verstehen. Dabei wird zwischen echten und unechten Sanierungserträgen unterschieden.



2.1 Echte Sanierungserträge

Echte Sanierungserträge sind steuerlich erfolgswirksam. Die mit echten Sanierungserträgen vorgenommenen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen gelten steuerlich als erfolgt. Echte Sanierungserträge können zeitlich unbeschränkt mit Verlusten verrechnet werden. Die Aufwertungsgewinne (Spezialfall) sind zwar steuerlich erfolgswirksam, können jedoch nur zeitlich beschränkt mit Verlusten verrechnet werden. Aufwertungen gelten nicht als Sanierungserträge im steuerlichen Sinn, da kein Zufluss erfolgt (vgl. Ziff. 1.3 und 3.5).

Wurden echte Sanierungsgewinne erfolgsneutral verbucht (nur in der Bilanz), müssen sie aufgerechnet werden.

Werden echte Sanierungserträge zeitlich unbeschränkt mit Verlusten verrechnet und bestehen daneben noch ordentlich verrechenbare Verluste, gilt von der Reihenfolge folgendes Regel: es werden immer die ältesten Verluste zuerst verrechnet.

Die zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit gilt nur für (echte) Sanierungsgewinne, nicht jedoch für im gleichen Geschäftsjahr erzielte Gewinne aus der normalen Geschäftstätigkeit.

Beispiel:

Reingewinn GJ 2013	CHF	101'527
darin enthaltener echter Sanierungsgewinn	CHF	80'000
nicht verrechnete Verluste aus den GJ 2012 - 2006	CHF	8'602
verfallene Verluste aus den GJ 2005 und früher	CHF	197'877
Saldo der Erfolgsrechnung	CHF	101'527
normale Verlustverrechnung	CHF	-8'602
unbegrenzte Verlustverrechnung (Sanierung)	CHF	-80'000
Steuerbarer Reingewinn	CHF	12'925



2.2 Unechte Sanierungserträge

Unechte Sanierungsgewinne sind steuerlich nicht erfolgswirksam. Die mit unechten Sanierungsgewinnen vorgenommenen erfolgsneutralen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen gelten steuerlich als nicht erfolgt. Sie können später steuerwirksam nachgeholt werden.

Zur Praxis BL: Wurde vom Steuerpflichtigen vergessen, in der Steuererklärung einen unechten Sanierungsgewinn geltend zu machen (= Abzug, falls erfolgswirksam verbucht), so wird der Abzug von Amtes wegen vorgenommen, wenn er aus den vorhandenen Steuerunterlagen klar hervorgeht.

3. Sanierungsmassnahmen im Einzelnen

3.1 Auflösung offener Reserven

Die Verrechnung offener Reserven mit dem Verlustvortrag löst keine Gewinnsteuern aus. Es handelt sich um eine erfolgsneutrale Bilanzbereinigung. Der steuerliche Verlustvortrag wird dadurch nicht beeinflusst.

3.2 Auflösung stiller Reserven

Die Auflösung stiller Reserven stellt steuerlich einen erfolgswirksamen Vorgang dar. Es handelt sich nicht um einen Sanierungsertrag im steuerlichen Sinn, daher kommt die ordentliche Verlustverrechnung zur Anwendung (= Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren können abgezogen werden).

3.3 Kapitalerhöhung

Die Kapitalerhöhung durch Bar- oder Sacheinlagen beseitigt den Verlust nicht, sondern verhindert die aktienrechtlichen Folgen gemäss Art. 725 OR. Dies stellt steuerlich einen erfolgsneutralen Vorgang dar. Der steuerliche Verlustvortrag wird dadurch nicht beeinflusst.

3.4 Kapitalherabsetzung ohne Abgeltung

In diesem Fall wird die Kapitalherabsetzung direkt mit dem Verlust verrechnet (Buchung: Kapital / Verlustvortrag). Die Aktionäre bzw. Gesellschafter erhalten durch die Kapitalherabsetzung keine Entschädigung. Es handelt sich um einen unechten Sanierungsertrag, ist also steuerlich nicht erfolgswirksam.

3.5 Aufwertungen von Liegenschaften und Beteiligungen über den Anschaffungswert

Steuerlich handelt es sich bei der Aufwertung nach Art. 670 Abs. 1 OR immer um einen **erfolgswirksamen Vorgang**. Die Verlustverrechnungsperiode wird nicht ausgedehnt, da es sich nicht um eine Sanierung im steuerlichen Sinn handelt.

Falls die Aufwertung erfolgsneutral verbucht wurde (Buchung: Liegenschaft oder Beteiligung / Aufwertungsreserve), erfolgt im Rahmen der Veranlagung eine Aufrechnung.

Bei der allfälligen Wiederabschreibung der aufgewerteten Aktiven ist § 30 Abs. 3 StG i.V.m. § 55 Abs. 1 StG BL resp. Art. 62 Abs. 3 DBG zu beachten, wonach Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven nur zulässig sind, wenn die zum Zeitpunkt der Aufrechnung verrechneten Verlustvorträge im Zeitpunkt der Abschreibung noch verrechenbar wären. In der Steuererklärung BL ist zu diesem Zweck zur Kontrolle auf dem Hauptformular (Rückseite) eine Rubrik «Abschreibungen auf in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Aktiven» vorhanden.

3.5.1 Aufwertung von Beteiligungen

Bei der Aufwertung von Beteiligungen über den Anschaffungswert ist zu beachten, dass dadurch die Gesteungskosten entsprechend erhöht werden (vgl. KS EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009, Ziff. 2.5.1).

3.5.2 Aufwertung von Liegenschaften

Bei der Staats- und Gemeindesteuer löst die Aufwertung von Liegenschaften über den Anschaffungswert keine Gewinnsteuern aus. Zu diesem Zweck wird beim steuerbaren Kapital eine Minusreserve im Umfang der Aufwertungsreserve gebildet (betreffend Problematik bei der Abschreibung von in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Liegenschaften siehe Ziff. 4 unten).

3.6 Rangrücktrittserklärungen



Die Vermeidung des Gangs vor den Richter mittels Rangrücktritt (Art. 725 Abs. 2 OR) stellt keine Sanierungsmassnahme dar, da die Schulden der Gesellschaft dadurch nicht vermindert werden. Aus dieser Massnahme resultieren daher **keine Steuerfolgen**.

3.7 A-fonds-perdu-Beiträge

Grundsätzlich liegt bei der sanierten Gesellschaft ein erfolgsneutraler Vorgang gem. § 53 Abs. 2 StG BL resp. Art. 60 lit. a DBG vor. Falls der Zuschuss nicht vom Aktionär bzw. Gesellschafter, sondern von einer Schwestergesellschaft geleistet wird, kommt die Dreieckstheorie zur Anwendung, d. h. der Zuschuss wird bei der leistenden Gesellschaft nicht als Aufwand, sondern als Ausschüttung betrachtet.

Bei Zuschüssen zwischen Schwestergesellschaften wird auf Stufe Gesellschafter bei den natürlichen Personen (Privatvermögen) in der Regel die «echte Dreieckstheorie» (Zuschuss = Vermögensertrag) angewandt. Bei juristischen Personen und natürlichen Personen, welche die Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen halten, wird die «modifizierte Dreieckstheorie» angewandt, d. h. der Zuschuss hat auf Stufe Gesellschafter keine steuerlichen Auswirkungen.

3.8 Forderungsverzichte

3.8.1 Definitive Forderungsverzichte

Hier muss unterschieden werden, von wem die Forderungsverzichte geleistet werden:

- Falls diese von Drittpersonen geleistet werden, liegt immer ein echter Sanierungsertrag (mit Erweiterung der Verlustverrechnungsperiode) vor.
- Falls diese von Aktionären bzw. Gesellschaftern geleistet werden, liegt nur dann ein unechter Sanierungsertrag vor, falls
 - 1) das Aktionärsdarlehen vor der Sanierung als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde;
 - 2) oder das Aktionärsdarlehen erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsgangs gewährt wurde, und von einer unabhängigen Drittperson so nicht gewährt worden wäre.

In allen übrigen Fällen liegt ein echter Sanierungsgewinn vor (Drittvergleich bejaht).

- Falls diese von Schwestergesellschaften geleistet werden (vgl. Ziff. 3.11), muss unterschieden werden, ob die Forderungsverzichte dem Drittvergleich standhalten:
 - 1) Falls die Forderungsverzichte dem Drittvergleich standhalten, liegt ein echter Sanierungsgewinn vor (unbeschränkte Verlustverrechnung, keine Anwendung der Dreieckstheorie).
 - 2) Falls die Forderungsverzichte dem Drittvergleich nicht standhalten, liegt ein unechter Sanierungsgewinn vor (analog Kapitaleinlage). Auf Stufe Aktionär wird die Dreieckstheorie angewandt, die aber nur im Fall von Privatvermögen Steuerfolgen hat, da bei Geschäftsvermögen das Buchwert- und Gestehungskostenprinzip gilt.

3.8.2 Bedingte Forderungsverzichte

Hier erhalten die Gläubiger entweder einen sog. «Besserungsschein» (BS) oder einen Genussschein (GS). Beim Besserungsschein handelt es sich um ein Versprechen, dass die erlassene Schuld wieder mindestens teilweise zurückbezahlt wird, sobald das sanierte Unternehmen wieder Gewinne erzielt. Beim Genussschein handelt es sich um ein nennwertloses Beteiligungspapier, welches zwar keine Stimmrechte, dafür aber vermögensrechtliche Ansprüche (Recht auf Dividende) verleiht. In beiden Fällen handelt es sich um **echte Sanierungsgewinne** mit Steuerfolgen.

3.9 Übersicht über die wichtigsten Sanierungsmassnahmen und deren Folgen

Art	Sanierungsgewinn	unbeschränkte Verlustverrechnung	ertragssteuerwirksam
Auflösung stille Reserven	echt	nein	ja
Kapitalherabsetzung ohne Abgeltung	unecht	nein	nein
Aufwertung Liegenschaften und Beteiligungen	echt	nein	ja



Art	Sanierungs- gewinn	unbeschränkte Ver- lustverrechnung	ertragssteuer- wirksam
Zuschuss à fonds perdu	unecht	nein	nein
Forderungsverzichte von Dritten	echt	ja	ja
Forderungsverzichte von Aktionären/ Ge- sellschaftern Drittvergleich bejaht	echt	ja	ja
Forderungsverzichte von Aktionären/ Ge- sellschaftern Drittvergleich verneint	unecht	nein	nein
Forderungsverzichte von Schwesterge- sellschaften Drittvergleich bejaht	echt	ja	ja
Forderungsverzichte von Schwesterge- sellschaften Drittvergleich verneint	unecht	nein	nein
Bedingte Forderungsverzichte (GS, BS)	echt	ja	ja

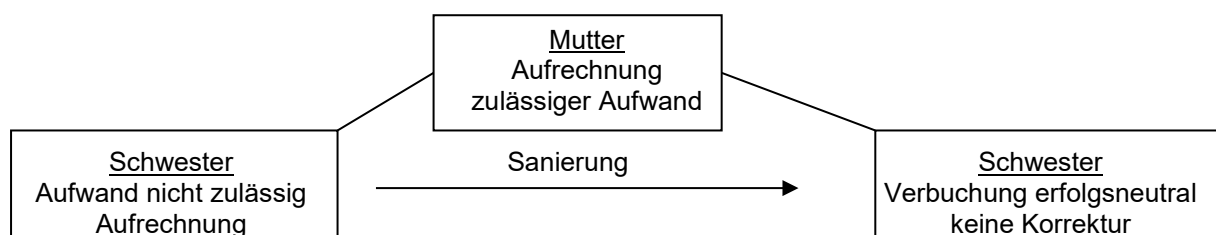
3.10 Sanierungsfusion

Hier wird zwischen Tochterabsorptionen und Fusionen zwischen Schwestergesellschaften unterschieden:

- Bei der Tochterabsorption ist es grundsätzlich möglich, dass eine «gesunde» Muttergesellschaft eine «sanierungsbedürftige» Tochtergesellschaft (Sanierung ist Sache des Aktionärs) und auch deren verrechenbare Vorjahresverluste übernimmt. Eine Steuerumgehung wird jedoch dann angenommen, wenn sich die absorbierte Gesellschaft in einem liquidationsreifen Zustand befindet (im Sinn einer fehlenden wirtschaftlichen Kontinuität) oder dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion vorliegen: dann ist eine Verrechnung der Verluste der absorbierten Gesellschaft nicht mehr möglich.
- Eine Schwesterfusion zwecks Sanierung ist grundsätzlich ohne Steuerfolgen möglich, falls kein Ausschüttungssubstrat (Reserven) verloren geht. Falls jedoch Reserven mit Verlustvorträgen verrechnet werden und damit verschwinden, wird in diesem Umfang die Dreieckstheorie angewandt, d. h. es wird eine Ausschüttung und eine Kapitaleinlage angenommen. Auf Stufe Aktionär (natürliche Person, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen hält) liegt im Umfang der verschwundenen Reserven steuerbarer Vermögensertrag vor.
- Man unterscheidet folgende Fälle:
 - 1) «Gesunde» Gesellschaft wird von sanierungsbedürftiger Gesellschaft übernommen:
Im Umfang des Verlustvortrages liegt eine Ausschüttung vor.
 - 2) Sanierungsbedürftige Gesellschaft wird von gesunder Gesellschaft übernommen:
Steuerfolgen auf Stufe Anteilsinhaber und Anteilsinhaberin treten nur auf, wenn Reserven verschwinden. Soweit bei der sanierungsbedürftigen Gesellschaft keine Überschuldung vorliegt und bei der übernehmenden Gesellschaft die Gegenleistung den Substanzwert der übernommenen Gesellschaft nicht übersteigt (ohne Kapitalerhöhung bzw. Kapitalerhöhung höchstens in Höhe des Substanzwertes), hat dies keine Steuerfolgen.

3.11 Sanierungsleistungen zwischen Schwestergesellschaften

Die Sanierung einer Kapitalgesellschaft ist ausschliesslich Sache der jeweiligen Beteiligten und kann nicht an eine Schwestergesellschaft delegiert werden.





- Findet eine solche Sanierungsleistung in Form eines Forderungsverzichtes der «gesunden» zugunsten der «sanierungsbedürftigen» Gesellschaft statt, wird grundsätzlich (unter der Annahme, dass die Leistung nicht dem Drittvergleich entspricht) die (reine) Dreieckstheorie angewandt, was bei der leistenden Gesellschaft sowie beim Aktionär Steuerfolgen im Umfang der Leistung mit sich bringt. Der Forderungsverzicht wird in diesem Fall als verdeckte Gewinnausschüttung an den Aktionär qualifiziert.
- Es gilt jedoch zu beachten, dass ein solcher Forderungsverzicht nicht in jedem Fall als geldwerte Leistung betrachtet wird, sondern auch geschäftsmässig begründet sein kann. Verschiedene kantonale Gerichtsentscheide – bedeutend für BL ist insbesondere ein Entscheid des Steuergerichts vom 16. September 2005¹ – haben die relevanten Kriterien festgelegt, nach denen solche Forderungsverzichte als geschäftsmässig begründet betrachtet werden können. Relevant ist danach, ob sich die steuerpflichtige Person durch den Verzicht in guten Treuen einen seiner Geschäftstätigkeit zukommenden Erfolg versprechen durfte. Kriterien, die dafür sprechen sind:
 - 1) Besteht eine intensive geschäftliche Beziehung zwischen den Gesellschaften?
 - 2) Ist die Forderung aus Lieferungen und Leistungen entstanden?
 - 3) Würde ein unabhängiger Dritter unter gleichen Bedingungen auch auf die Forderung verzichten?

4. Anhang: Problematik bei der Abschreibung von in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Liegenschaften

In der Praxis kommt es häufig vor, dass in der Handelsrechnung bei der Aufwertung von Grundstücken die wiedereingebrachten Abschreibungen und die Aufwertungen über die Anlagekosten nicht unterschieden werden. Im Steuerrecht ist diese Unterscheidung jedoch sehr wichtig, da die Veranlagung sonst nicht korrekt ausfallen würde.

Beispiel:

Ein Grundstück wurde vor zehn Jahren für CHF 800'000 gekauft und tätigte im Verlauf dieser Jahre Investitionen (Aktivierungen) von CHF 75'000. Der Buchwert beträgt per 1.1.2010 CHF 630'000. Zwecks Sanierung wurde im Jahre 2010 eine Aufwertung der Liegenschaft zum Verkehrswert von CHF 1'000'000 vorgenommen (Buchung: Liegenschaft an Aufwertungsreserven CHF 370'000).

Die Anlagekosten des Grundstücks inkl. Investitionen betragen CHF 875'000. Die Aufwertung besteht daher aus wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 245'000 und Aufwertungen über den Anschaffungspreis von CHF 125'000. Bei der Veranlagung wird bei der direkten Bundessteuer die ganze Aufwertung von CHF 370'000 besteuert, bei der Staats- und Gemeindesteuer hingegen nur die Aufwertung im Sinne der wieder eingebrachten Abschreibungen von CHF 245'000. Zu diesem Zweck wird bei der Staats- und Gemeindesteuer eine Minusreserve von CHF 125'000 gebildet.

Die Abschreibungstabelle gestaltet sich wie folgt. Es ist wichtig anzumerken, dass die Aufwertung in keinem Fall als Zugang in der Abschreibungstabelle erfasst werden darf, obwohl dies häufig in der Steuererklärung so deklariert wird:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
630'000	- 245'000	-245'000	875'000	125'000	1'000'000

Bei der späteren Wiederabschreibung des aufgewerteten Grundstücks sind **bei der Staatssteuer** folgende Punkte zu beachten:

¹ Es handelt sich bei diesem Fall um die vier Entscheide 116-2005, 117-2005, 118-2005 und 119-2005, i.S. E-St bzw. der E-AG, da sowohl die Gesellschaft wie auch die Aktionäre betroffen waren und es sowohl um die Staatssteuer wie auch die Bundessteuer ging.



5. Aufteilung der vorgenommenen Abschreibung in steuerliche Elimination der Minusreserve und steuerlich echte Abschreibungen

Beispiel:

Ausgehend von der geschilderten Situation wird im Folgejahr 2011 eine Abschreibung von CHF 20'000 (2 % des Buchwertes) vorgenommen. Es gibt nun folgende zwei Möglichkeiten:

a) die Abschreibung wird prozentual auf den aufgewerteten Betrag ($1/8 = 12.5\%$) und auf den steuerlichen Aktivwert ($7/8 = 87.5\%$) verlegt.

Von der Abschreibung werden in diesem Fall CHF 17'500 steuerlich in Abzug gebracht und CHF 2'500 zur Elimination der Minusreserve verwendet. Die Abschreibungstabelle gestaltet sich wie folgt:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	17'500	17'500	857'500	122'500	980'000

Bei «Abschreibungen vorgenommen» dürfen nicht CHF 20'000 eingetragen werden, da sonst eine versteuerte Reserve entstehen würde.

b) die Abschreibung wird vollständig auf den aufgewerteten Betrag verlegt.

Von der Abschreibung werden in diesem Fall CHF 20'000 zur Elimination der Minusreserve verwendet und keine Abschreibungen steuerlich in Abzug gebracht. Die Abschreibungstabelle gestaltet sich wie folgt:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	0	0	875'000	105'000	980'000

Bei «Abschreibungen vorgenommen» dürfen nicht CHF 20'000 eingetragen werden, da sonst eine versteuerte Reserve entstehen würde.

Aus Gründen der Einfachheit ist in der Praxis die zweite Variante zu bevorzugen, falls die Steuerpflichtigen einverstanden sind. Diese sind erfahrungsgemäss aus Gründen der Übersichtlichkeit häufig einverstanden, obwohl sie in dieser Variante die Abschreibungen erst zu einem späteren Zeitpunkt steuerlich geltend machen können.

6. Prüfung, ob die vorgenommenen Abschreibungen nach Art. 62 Abs. 3 DBG bzw. § 55 i.V.m. § 30 Abs. 3 StG steuerlich zulässig sind

Wurden bei der Aufwertung Verluste verrechnet, die sonst verfallen wären, so werden die nachträglichen Abschreibungen dieser aufgewerteten Beträge steuerlich nicht akzeptiert (Steuerumgehung; vgl. Tabelle auf der Rückseite der Steuererklärung: «Abschreibungen auf in früheren Geschäftsjahren aufgewerteten Aktiven»).

Beispiel:

Bei der vorhin beschriebenen Aufwertung im Jahre 2010 wurde ein Verlust aus dem Jahre 2003 im Umfang von CHF 50'000 verrechnet, der im Jahre 2011 verfallen wäre. Die Abschreibung von 2011 wird auch in diesem Fall vorgenommen. Die Rückseite der Steuererklärung 2011 wird im Idealfall wie folgt ausgefüllt:

Jahr der Aufwertung	Bezeichnung der Aktiven	Aufwertungsbetrag	Abschreibungsbetrag
2011	Liegenschaft xyz	370'000	20'000

Die vorgenommene Abschreibung wird in diesem Fall steuerlich nicht (vollständig) akzeptiert. Wie hoch der Aufrechnungsbetrag ist, hängt mit der Wahl der Berechnungsmethode zusammen bzw. ob die vorgenommenen Abschreibungen prozentual in einen «zulässigen» und «unzulässigen» Teil aufgeteilt werden sollten oder ob zuerst der gesperrte Betrag eliminiert werden soll.



Das Modul 8 des SSK II-Kurses (Veranlagung juristische Personen) schreibt zu diesem Thema: «Aus verwaltungsökonomischen Gründen drängt sich eine Art «last in, first out»-Grundsatz auf, so dass künftige geschäftsmässig begründete Abschreibungen steuerlich nicht akzeptiert werden dürfen, bis der Betrag der für die Abschreibung «gesperrten» Aufwertung ausgebucht ist».

Im Weiteren ist zu beachten, dass im Hinblick auf Art. 62 Abs. 3 DBG und § 55 i.V.m. § 30 Abs. 3 StG aufgerechnete Abschreibungen nicht zu einer versteuerten Reserve führen, da ansonsten die Abschreibung zu einem späteren Zeitpunkt noch geltend gemacht werden könnte. Der Hintergrund dieser Vorschrift liegt in der Steuerumgehung, daher gibt es eine Aufrechnung der Abschreibung ohne Bildung einer versteuerten Reserve. Die Abschreibungstabelle ist so zu führen, wie wenn die Abschreibung zulässig wäre, somit ergibt sich in diesem Fall keine Abweichung in der Abschreibungstabelle zu den vorher beschriebenen Fällen. Auch hier sind die beschriebenen zwei Varianten möglich:

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	17'500	17'500	857'500	122'500	980'000

oder (Verlegung der Abschreibung vollständig auf den aufgewerteten Betrag)

Bestand	Abschreibungen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
875'000	0	0	875'000	105'000	980'000

Bei der direkten Bundessteuer besteht keine Minusreserve; hier sieht die Abschreibungstabelle wie folgt aus:

Bestand	Abschreibun- gen zulässig	Abschreibungen vorgenommen	Steuerlicher Aktivwert	Aufwertung +	Buchwert
1'000'000	20'000	20'000	980'000		980'000

Es besteht keine separate Abschreibungstabellenvorlage für den Bund. Das Feld «Aufwertung» ist jedoch für die Bundessteuer nicht relevant und daher immer leer.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ KS EStV Nr. 23/2010 Sanierungen
- ➡ KS EStV 27/2009 Beteiligungsabzug
- ➡ KS EStV 6/1997 Verdecktes Eigenkapital



59 Nr. 1 Beteiligungsabzug

1. Allgemeines

Die gesetzlichen Grundlagen über die Besteuerung der Beteiligungsgesellschaften stimmen kantonal- und bundessteuerrechtlich weitgehend überein. Somit richtet sich die kantonale Veranlagungspraxis im Wesentlichen nach dem hiernach angeführten **Kreisschreiben EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009** (gültig ab 1. Januar 2011; für Beteiligungserträge vor dem 1. Januar 2011 ist noch das KS EStV Nr. 9 vom 9. Juli 1998 massgebend). Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die kantonalrechtlichen Besonderheiten sowie auf Ergänzungen der erwähnten Kreisschreiben.

2. Wiedereingebrachte Abschreibungen

Grundsätzlich qualifizieren Aufwertungsgewinne auf Beteiligungen und damit auch die wiedereingebrachten Abschreibungen nicht als Beteiligungserträge (Ä 59 Abs. 3 lit. b StG). Nur ausnahmsweise stellt eine wiedereingebrachte Abschreibung einen Kapitalgewinn dar, der im Rahmen des Beteiligungsabzugs freigestellt wird. Gemäss Ä 59 Abs. 4 StG wird der Ertrag aus einer Beteiligung bei der Berechnung der Ermässigung insoweit nicht berücksichtigt, als auf der gleichen Beteiligung zulasten des steuerbaren Reinertrags eine Abschreibung vorgenommen wird, die mit der Gewinnausschüttung in Zusammenhang steht (**Substanzdividende**). Im Gegenzug werden die Gestehungskosten in diesen Fällen um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt. Damit wird sichergestellt, dass die späteren wiedereingebrachten Abschreibungen folgerichtig als Beteiligungsertrag (privilegierter Wertzuwachsge Gewinn) behandelt werden, soweit sie eine Kürzung des Beteiligungsabzugs zur Folge hatten (vgl. KS EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009 unter Ziff. 2.6.4).

Grundsätzlich reduzieren andere Abschreibungen, welche nicht im Zusammenhang mit Substanzdividenden stehen und dennoch steuerlich akzeptiert werden, die Gestehungskosten der massgebenden Beteiligungen nicht. Sofern diese Abschreibungen bei Veräusserung einer Beteiligung wieder eingebracht werden, qualifiziert sich also nur der entsprechend reduzierte Gewinn (Buchgewinn abzüglich wiedereingebrachter Abschreibungen) als Beteiligungsertrag. Vgl. dazu auch KS EStV Nr. 32 vom 23. Dezember 2010 betreffend Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, Ziff. 4.1.1.2.

3. Gesamter Reingewinn gemäss Ä 59 Abs. 1 StG

Gemäss Kreisschreiben EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009 Ziff. 2.7 handelt es sich bei diesem Begriff um den **steuerbaren Reingewinn**. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter präzisieren in ihrem Kommentar zum DBG (2. Auflage, 2009) zu Art. 70 N 15, dass es sich um das in dem entsprechenden Steuerjahr in der **Schweiz** steuerbaren Gewinn **nach Verlustverrechnung** handelt.

4. Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis

Im interkantonalen Verhältnis werden Beteiligungen für die Berechnung der Kapitalfaktoren grundsätzlich dem Hauptsitz zugewiesen. Demgegenüber werden die Beteiligungserträge aufgrund der interkantonal vorgesehenen quotenmässigen Ausscheidungsmethode nicht ausschliesslich dem Sitzkanton zugeordnet. Deshalb haben alle beteiligten Kantone bei der Steuerberechnung den Beteiligungsabzug anteilmässig zu gewähren.¹

Beispiel: Interkantonale Steuerausscheidung mit Beteiligungsabzug

Steuerbarer Reingewinn:	CHF 130'000
Nettobeteiligungsertrag:	CHF 95'000
Liegenschaftsnettoertrag:	CHF 50'000
Beteiligungsabzug Bund:	$95'000 \cdot 100 / 130'000 = 73.077 \%$
Beteiligungsabzug Sitzkanton:	100 %
Steuerbarer Reingewinn Liegenschaftskanton:	CHF 35'000 (ohne Beteiligungsabzug) oder CHF 50'000 mit Beteiligungsabzug von 30 % ($15'000 \cdot 100 / 50'000$)

Abbildung siehe Folgeseite:

¹ BStPra 3/1991, S. 112/Zweifel/Beusch/M^a usli-Allenspach, (hrsg), interkantonales Steuerrecht, Basel 2011, Ä 31 N 16ff.



Sitzkanton		Liegenschaftskanton	
Nettobeteiligungsertrag	95000	Liegenschaftsnettoertrag	50000
Betriebsverlust	- 15000		
Zwischentotal	80000		50000
Umlage Betriebsverlust	15000		-15000
Total	95000		35000

5. Absorption einer Tochtergesellschaft (Up-Stream Merger)

Der **Fusionsgewinn** (Differenz zwischen dem Buchwert der Beteiligung bei der Muttergesellschaft und dem buchm^assigen Aktivenüberschuss bei der Tochtergesellschaft) unterliegt der Gewinnsteuer mit Beteiligungsabzug (Ausnahme: wiedereingebrachte Abschreibungen).

Ein **echter Fusionsverlust** (aufgrund f^urbewertung der Tochteranteile, keine stille Reserven bei der Tochter) kann zu Lasten der Erfolgsrechnung ausgebucht werden. Art. 61 Abs. 5 DBG gilt hier nicht.

Ein **unechter Fusionsverlust** ist hingegen nicht abziehbar (gem^ass Art. 61 Abs. 5 DBG). Wird dieser als Goodwill aktiviert, betr^agt der Gewinnsteuerwert $\varnothing$ (Minusreserve im Umfang des Goodwills). K^unf^utige Abschreibungen auf dem Goodwill werden steuerlich aufgerechnet. vgl. im Weiteren: [56 Nr. 1.](#)

6. Verfahren

Ein Antrag bildet keine explizite Voraussetzung f^ur den Beteiligungsabzug. Die Beweis- und Beweisf^uhrungslast, dass ein f^ur den Beteiligungsabzug qualifizierender Beteiligungsertrag vorliegt, obliegt aber der Gesellschaft. Der Beteiligungsabzug (Quote) wird daher von der Gesellschaft in der Steuererkl^arung Ziffer 3900 eingetragen unter Beilage des mit der Berechnung ausgef^ullten EB 08. Fehlen diese Angaben, erfolgt die Berechnung und Gew^ahrung des Beteiligungsabzugs von Amtes wegen, sofern dessen Berechnungs- bzw. Entscheidungsgrundlagen aus den Akten klar ersichtlich sind.

7. Beteiligungsabzug bei Teilver^ausserungen

Zum Beteiligungsabzug bei Teilver^ausserungen vgl. Kreisschreiben EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009 Ziff. 2.3.3 sowie $\varnothing$ Fachliche Weiterbildung f^ur die Veranlagung von juristischen Personen^e vom April 2012.

Fall 1

Kauf im Jahr 2005:	15 %-Beteiligung
Zwischenzeitliche Teilver ^a ufe:	keine
Zu beurteilende Ver ^a usserung im 2012:	15 %

Checkliste:

Kauf $\geq$ 10 % an Kapital oder Gewinn und Reserven	✓
Haltezeit $\geq$ 1 Jahr	✓
Beteiligungsabzug	✓, im Umfang Verkaufserl ^o s minus Gestehungskosten Unternehmen

Fall 2

Kauf im Jahr 2007:	20 %-Beteiligung
Zwischenzeitliche Teilver ^a ufe:	12 % im 2011
Zu beurteilende Ver ^a usserung im 2012:	8 % zu Verkehrswert von CHF 2.5 Mio.
Verkehrswert Ende Vorjahr	CHF 2.5 Mio. (8 %-Beteiligung)

Checkliste:

Kauf $\geq$ 10 % an Kapital oder Gewinn und Reserven	✓
Haltezeit $\geq$ 1 Jahr	✓
Unter 10 % aufgrund fr ^u herer Ver ^a ufe $\geq$ 10 %?	✓
Verkehrswert Ende Vorjahr $\geq$ CHF 1 Mio.	✓
Beteiligungsabzug	✓, im Umfang Verkaufserl ^o s minus Gestehungskosten Unternehmen



Fall 3

Kauf im Jahr 2009:	20 %-Beteiligung
Zwischenzeitliche Teilverkäufe:	keine
Zu beurteilende Veräusserung im 2012:	9 % zu Verkehrswert von CHF 0.9 Mio.
Verkehrswert Ende Vorjahr	CHF 2 Mio. (20 %-Beteiligung)

Checkliste:

Kauf $\geq$ 10 % an Kapital oder Gewinn und Reserven	✓
Haltedauer $\geq$ 1 Jahr	✓
Unter 10 % aufgrund früherer Verkäufe über 10 %?	✗
Verkehrswert Ende Vorjahr $\geq$ CHF 1 Mio.	✓
Beteiligungsabzug	✗ Unternehmen

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KS EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009 - Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften; KS EStV 27/2009 → siehe Anhang
- KS EStV Nr. 9 vom 9. Juli 1998 - Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften; KS EStV 9/97
- KS EStV Nr. 32 vom 23. Dezember 2010 i. Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften; KS EStV 32/2010
- BStPra 3/1991, S. 112 ç Gesellschaften mit Beteiligungsabzug, Besteuerung von Kapitalanlagengesellschaften



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Direkte Bundessteuer

Bern, 17. Dezember 2009

Kreisschreiben Nr. 27

Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand des Kreisschreibens	2
2.	Der Beteiligungsabzug	2
2.1.	Grundsatz	2
2.2.	Subjektive Voraussetzungen	3
2.3.	Objektive Voraussetzungen	3
2.3.1.	Steuerhoheit	3
2.3.2.	Beteiligungen	3
2.3.3.	Erforderliches Ausmass der Beteiligung	4
2.4.	Beteiligungserträge	4
2.4.1.	Ausschüttungen	4
2.4.2.	Kapitalgewinne	5
2.5.	Gestehungskosten von Beteiligungen	5
2.5.1.	Ermittlung	5
2.5.2.	Abschreibungen	6
2.6.	Nettoertrag aus Beteiligungen	7
2.6.1.	Zusammensetzung des Nettoertrages aus Beteiligungen	7
2.6.2.	Finanzierungsaufwand	7
2.6.3.	Verwaltungsaufwand	7
2.6.4.	Abschreibung im Zusammenhang mit dem Beteiligungsertrag	8
2.7.	Gesamter Reingewinn	8
3.	Inkrafttreten	8

Anhang: Beispiele 1 - 6

1-027-D-2009-d

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern
www.estv.admin.ch



1. Gegenstand des Kreisschreibens

Mit dem Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) wurde in den Artikeln 62 Absatz 4, 69 und 70 Absatz 4 Buchstabe b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wie folgt geändert (Änderungen hervorgehoben):

Art. 62 Abs. 4

⁴ Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gesteuerungskosten von Beteiligungen, welche die Voraussetzungen nach Artikel 70 Absatz 4 Buchstabe b erfüllen, werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Art. 69 Ermässigung

Die Gewinnsteuer einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ermässigt sich im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn, wenn die Gesellschaft oder Genossenschaft:

- a. zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt ist;
- b. zu mindestens 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist; oder
- c. Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hält.

Art. 70 Abs. 4 Bst. b

⁴ Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt:

- b. wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war; fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10 Prozent, 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 Million Franken hatten.

Das vorliegende Kreisschreiben hält die bestehende Praxis zu den Artikeln 69 und 70 DBG und die Praxis zu den Neuerungen nach der Unternehmenssteuerreform II fest.

2. Der Beteiligungsabzug

2.1. Grundsatz

Für Gewinne, die von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an in der Schweiz steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ausgeschüttet werden, besteht eine Steuerermässigung nach den Artikeln 69 und 70 DBG (sog. Beteiligungsabzug), sofern die nachstehenden subjektiven und objektiven Voraussetzungen erfüllt sind. Der Nettoertrag aus Beteiligungen wird durch diese Steuerermässigung wie bisher indirekt freigestellt.



Nach Artikel 70 Absatz 1 DBG werden bei der Berechnung der Steuerermässigung auch Kapitalgewinne auf qualifizierten Beteiligungen berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt (Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG).

2.2. Subjektive Voraussetzungen

Der Beteiligungsabzug steht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften des schweizerischen Rechts und ausländischen juristischen Personen zu, die den schweizerischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gleichzustellen sind.

Ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit können den Beteiligungsabzug (Art. 69 und 70 DBG) nicht geltend machen (Endbegünstigte; keine Vermeidung einer Dreifachbelastung nötig). Ausländischen Personengesellschaften steht die Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungsrechten des Geschäftsvermögens nach Artikel 18b DBG zu (KS Nr. 23 vom 17. Dezember 2008).

2.3. Objektive Voraussetzungen

2.3.1. Steuerhoheit

Die Erfüllung der nachstehenden Voraussetzungen obliegt dem Unternehmensteil (Sitz oder Betriebsstätte), der der schweizerischen Steuerhoheit unterstellt ist, für die ihm zurechenbaren Werte.

2.3.2. Beteiligungen

Beteiligungen sind Anteile am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Anteile am Gewinn und an den Reserven von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften.

Als Beteiligungen im Sinne der objektiven Voraussetzungen gemäss Artikel 69 DBG gelten insbesondere:

- Aktien;
- Stammeinlagen;
- Genossenschaftsanteile;
- Partizipationsscheine gemäss Artikel 656a OR;
- Genusscheine;
- Anteile am Kapital einer SICAF.

Keine Beteiligungen bestehen insbesondere bei:

- Obligationen;
- Darlehen und Vorschüssen;
- hybriden Finanzierungsinstrumenten;
- anderen Guthaben eines an der Kapitalgesellschaft Beteiligten oder eines Genossenschafters;
- Anteilen an kollektiven Kapitalanlagen und diesen gleichzustellenden Körperschaften, z.B. Anteile am Kapital einer SICAV.



Die Qualifikation von ausländischen Beteiligungen erfolgt in sinngemässer Anwendung von Artikel 49 Absatz 3 DBG. Die Gründerrechte an einer liechtensteinischen Anstalt mit ungeteiltem Kapital stellen keine Beteiligungsrechte im Sinne der Artikel 69 und 70 DBG dar.

2.3.3. Erforderliches Ausmass der Beteiligung

Auf Ausschüttungen wird die Steuerermässigung gewährt, wenn die Beteiligung mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital der anderen Gesellschaft ausmacht oder 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven begründet oder einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken aufweist.

Kapitalgewinne gelten dagegen nur dann als Beteiligungsertrag, wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG).

Fällt die Beteiligungsquote infolge einer Teilveräusserung unter 10 Prozent, so kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn beansprucht werden, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hatten und zuvor eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder von mindestens 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven veräussert worden ist. Diese Regelung gilt nur für Beteiligungen, die durch Teilveräusserung nach dem 31. Dezember 2010, welche zum Beteiligungsabzug auf dem Veräusserungsgewinn qualifiziert, unter 10 Prozent gefallen sind.

Die Quote von nennwertlosen Beteiligungen berechnet sich i.d.R. aufgrund der anteiligen Ausschüttungen. Im Veräusserungsfall wird die Quote aufgrund der Statuten ermittelt.

Die Stimmrechte, welche durch die gehaltene Beteiligung verliehen werden, stellen kein relevantes Kriterium zur Erlangung der Steuerermässigung dar.

Das erforderliche Ausmass der Beteiligung muss bei Anfall des Beteiligungsertrages oder am Ende der Steuerperiode erfüllt sein. Wird beim Verkauf einer Beteiligung der Bezug des Beteiligungsertrags der Verkäufergesellschaft vorbehalten, wird bei der Berechnung des prozentualen Umfangs der Beteiligung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Verkaufs abgestellt.

2.4. Beteiligungserträge

2.4.1. Ausschüttungen

Artikel 70 DBG enthält zwar keine positive Aufzählung der Beteiligungserträge, zählt jedoch in Absatz 2 jene Erträge und Gewinne auf, die keine Beteiligungserträge darstellen und damit bei der Berechnung der Steuerermässigung ausser Betracht fallen. Aufgrund des Gesetzeswortlautes und in Anlehnung an die bisherige Praxis zählen zu den Beteiligungserträgen insbesondere:

- Ordentliche Gewinnausschüttungen wie Dividenden, Gewinnanteile auf Stammeinlagen, Zinsen auf Genossenschaftsanteilen;
- ausserordentliche Gewinnausschüttungen, z.B. Anteile am Ergebnis einer Teil- oder Totalliquidation (Liquidationsüberschüsse und Fusionsgewinne);



- Ausschüttungen auf Partizipationsscheinen;
- Ausschüttungen auf Genussscheinen;
- alle übrigen offenen Gewinnausschüttungen;
- verdeckte Gewinnausschüttungen (wie z.B. Zinsen, Entschädigungen für materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter sowie für Dienstleistungen, die sich im Lichte des Drittvergleichs nicht rechtfertigen lassen), sofern die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine entsprechende Gewinnaufrechnung erfahren hat. Stammt die verdeckte Gewinnausschüttung aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, wird der Beteiligungsabzug nur gewährt, wenn die zuständige schweizerische Steuerbehörde zur Einsicht gelangt, dass sie anstelle der ausländischen Steuerbehörde ebenfalls eine Aufrechnung vorgenommen hätte oder, wenn eine Verständigungslösung kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens vorliegt;
- Kapitalrückzahlungen.

Keine Beteiligungserträge sind insbesondere:

- Erträge, die bei der leistenden in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (Art. 70 Abs. 2 Bst. b DBG);
- Liquidationsüberschüsse und Fusionsgewinne, soweit sie auf Wertberichtigungen entfallen oder nach Artikel 62 Absatz 4 DBG hätten aufgerechnet werden müssen;
- Kompensations- oder Ersatzzahlungen aus dem "Securities Lending";
- Gratisaktien.

2.4.2. Kapitalgewinne

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen (inklusive Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten) werden bei der Berechnung der Steuerermässigung unter folgenden Voraussetzungen berücksichtigt (Art. 70 Abs. 1 DBG):

- Kapitalgewinne gelten nur in dem Umfang als Beteiligungsertrag, in dem der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt; die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert (i.d.R. wieder eingebrachte Abschreibungen) bleibt somit voll steuerbar (Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG; siehe Beispiel Nr. 1 im Anhang).
- Die veräusserte Beteiligung muss mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmachen oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründen (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG). Mehrere Verkäufe im gleichen Geschäftsjahr können dabei zusammengerechnet werden.
- Die veräusserte Beteiligung muss während mindestens zwölf Monaten im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gewesen sein (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG).
- Artikel 70 Absatz 5 DBG bleibt vorbehalten.

Aufwertungsgewinne, auch die Aktivierung von Gratisaktien, gelten nicht als Beteiligungsertrag (Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG).

2.5. Gestehungskosten von Beteiligungen

2.5.1. Ermittlung



Kapitalgewinne auf Beteiligungen werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt (Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG). Die Gestehungskosten von Beteiligungen sind daher von zentraler Bedeutung. Dabei ist zu beachten, dass für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren, die Gewinnsteuerwerte (Buchwert zuzüglich als Gewinn versteuerte stille Reserven) zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gestehungskosten gelten (Art. 207a Abs. 2 DBG). Für jede Beteiligung sind daher ab dem Geschäftsjahr 1997 folgende Werte einzeln aufzulisten und nachzuführen (Beilage zur Steuererklärung):

- Buchwert;
- als Gewinn versteuerte stille Reserve;
- Erwerbsdatum und Erwerbspreis (nur für Beteiligungen, die nach dem 31. Dezember 1996 erworben wurden);
- Erhöhung der Gestehungskosten durch Investitionen nach dem 31. Dezember 1996 (offene Kapitaleinlagen gemäss Art. 60 Bst. a DBG, als Gewinn versteuerte verdeckte Kapitaleinlagen, offene und verdeckte Sanierungszuschüsse, siehe Beispiel Nr. 2 im Anhang);
- Erhöhung der Gestehungskosten durch steuerwirksame Aufwertungen bei Sanierungen gemäss Artikel 670 OR;
- Verminderung der Gestehungskosten durch Desinvestitionen nach dem 31.12.1996 (Abschreibungen im Zusammenhang mit Ausschüttungen Art. 70 Abs. 3 DBG; siehe Beispiel Nr. 3 im Anhang).

Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten können pro Beteiligung durchschnittlich oder für jede Erhöhung (Zukauf oder Kapitalerhöhung) einzeln ermittelt werden. Wird der Bestand einer Beteiligung für jede Erhöhung einzeln nachgeführt, steht es der Steuerpflichtigen frei, nach welcher Umschlagsmethode sich im Veräusserungsfall der Kapitalgewinn und der Beteiligungsertrag bemessen (FIFO, LIFO, HIFO).

2.5.2. Abschreibungen

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen nach Artikel 70 Absatz 4 Buchstabe b DBG werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, soweit eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist. Dabei wird die bisherige Praxis zur Überprüfung von Rückstellungen analog angewendet. Zur Überprüfung, ob eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist, können beispielsweise folgende Indizien herangezogen werden:

- Der Börsenkurs der Beteiligungsrechte;
- die bei Zukäufen oder Verkäufen der Beteiligungsrechte bezahlten Preise;
- das ausgewiesene, anteilige Eigenkapital der Gesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte Gegenstand der Wertberichtigung sind;
- die kapitalisierten, regelmässig zufließenden Ausschüttungen. Der Kapitalisierungszinssatz richtet sich nach der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer;
- die Bewertung der Beteiligung aufgrund der Praktikermethode (arith. Mittel aus Ertrags- und Substanzwert).

Für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren, gelten die Gewinnsteuerwerte zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gestehungskosten (Art. 207a Abs. 2 DBG). Demnach reduzie-



ren Abschreibungen, die vor dem im Kalenderjahr 1997 endenden Geschäftsjahr vorgenommen wurden, die originären Gestehungskosten. Für solche Abschreibungen ist Artikel 62 Absatz 4 DBG nicht anwendbar. Wertberichtigungen, die bisher in Form von Rückstellungen vorgenommen wurden, werden dagegen dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG).

Artikel 62 Absatz 4 DBG ist auch anwendbar, wenn die Beteiligungsquote infolge einer Teilveräusserung unter 10 Prozent sinkt und die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor der Werterholung einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hatten.

2.6. Nettoertrag aus Beteiligungen

2.6.1. Zusammensetzung des Nettoertrages aus Beteiligungen

Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht der Summe der einzelnen positiven, d.h. pro Beteiligung ermittelten Netto-Erträge. Beteiligungen, die ein negatives Ergebnis aufweisen, fallen für die Berechnung der Ermässigung ausser Betracht; die anteiligen Aufwandüberhänge gehen in diesem Fall zu Lasten der steuerwirksamen Inlandfaktoren (siehe Beispiel Nr. 4 im Anhang).

2.6.2. Finanzierungsaufwand

Von den einzelnen Bruttoerträgen aus Beteiligungen ist zunächst der darauf entfallende Finanzierungsaufwand der Steuerperiode in Abzug zu bringen. Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen (einschliesslich Zinsen auf Schulden ohne Gläubigermachweis, jedoch ohne übersetzte Zinsen oder Zinsen auf verdecktem Eigenkapital) sowie sonstige Aufwendungen, deren unmittelbare Ursache im steuerlich relevanten Fremdkapital oder auch in faktischen mittel- oder langfristigen Verbindlichkeiten anderer Art liegt. Demgegenüber stellen die von der Steuerpflichtigen nicht beanspruchten Skonto-Offerten der Lieferanten oder die von ihren Kunden beanspruchten Skonti keinen Finanzierungsaufwand im Sinne von Artikel 70 Absatz 1 zweiter Satz DBG dar. Solche Aufwendungen oder Erlösminderungen finden i.d.R. ihren Niederschlag direkt und ausschliesslich im betrieblichen Bruttogewinn. Im Mietaufwand sowie in Leasingraten enthaltener Finanzierungsaufwand bleibt ebenfalls unberücksichtigt.

Ist der gesamte Finanzierungsaufwand ermittelt, erfolgt dessen Umlage grundsätzlich nach Massgabe der Gewinnsteuerwerte (steuerlich massgebende Buchwerte) der ertragbringenden Beteiligungen einerseits und der gesamten Aktiven andererseits. Die Gewinnsteuerwerte bemessen sich i.d.R. nach dem Stand am Ende der Steuerperiode. Für Beteiligungen, die während des Geschäftsjahres veräussert wurden, ist der anteilige Finanzierungsaufwand i.d.R. ebenfalls mit einer vollen Jahresquote, bezogen auf den Gewinnsteuerwert im Zeitpunkt der Veräusserung, zu berücksichtigen (siehe Beispiele Nr. 5 und 6 im Anhang).

2.6.3. Verwaltungsaufwand

Die Erträge der einzelnen Beteiligungen sind grundsätzlich um einen pauschalen Beitrag von 5 Prozent zur Deckung des Verwaltungsaufwandes zu kürzen (Art. 70 Abs. 1 DBG). Es handelt sich dabei um eine Pauschale, die stets vom Bruttoertrag (allerdings nach Abzug von Abschreibungen im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen gem. Art. 70 Abs. 3 DBG, siehe Ziff. 2.6.4 hienach, sowie nicht rückforderbarer ausländischer Kapitalertragssteuern und anderer direkt zurechenbarer Aufwendungen) zu berechnen ist (siehe Beispiel Nr. 5 im Anhang). Der Nachweis des effektiven tieferen oder höheren Verwaltungsaufwandes bleibt vor-



behalten. Kann die tatsächliche Verursachung nicht nachgewiesen werden, wird der gesamte Verwaltungsaufwand - gleich wie der Finanzierungsaufwand - aufgrund der Gewinnsteuerwerte quotenmässig umgelegt (siehe Beispiel Nr. 6 im Anhang).

2.6.4. Abschreibung im Zusammenhang mit dem Beteiligungsertrag

Wurde in einem bestimmten Geschäftsjahr Beteiligungsertrag erzielt und ergibt sich am Ende desselben Geschäftsjahres die Notwendigkeit, eine Abschreibung auf der betreffenden Beteiligung vorzunehmen, so ist davon auszugehen, dass der Abschreibungsbedarf bei Verzicht auf Gewinnausschüttung entsprechend geringer oder völlig ausgefallen wäre. Bei der Ermittlung des Nettoertrages aus Beteiligung ist daher ein allfälliger Abschreibungsbedarf mit der Gewinnausschüttung zu verrechnen (Art. 70 Abs. 3 DBG). Der steuerpflichtigen Person bleibt es indes unbenommen, den Nachweis zu erbringen, dass der Abschreibungsbedarf nicht in Kausalzusammenhang mit der Gewinnausschüttung steht.

Im Umfang der Verrechnung der Abschreibung mit Beteiligungsertrag liegt eine Desinvestition vor, welche die Gestehungskosten der Beteiligung reduziert (Vermögensumschichtung). Solche Abschreibungen können daher weder Gegenstand einer Aufrechnung gemäss Artikel 62 Absatz 3 DBG noch einer Aufwertung gemäss Artikel 62 Absatz 4 DBG sein.

2.7. Gesamter Reingewinn

Als gesamter Reingewinn im Sinne von Artikel 69 DBG gilt der steuerbare Reingewinn.

3. Inkrafttreten

Dieses Kreisschreiben tritt zusammen mit den Änderungen der Artikel 62 Absatz 4, 69 und 70 Absatz 4 Buchstabe b per 1. Januar 2011 in Kraft und gilt für Erträge aus Beteiligungsrechten, die nach dem 31. Dezember 2010 fällig werden. Es ersetzt das Kreisschreiben Nr. 9 vom 9. Juli 1998.



60 Nr. 1 Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

1. Steuerhoheit und Steuersubjekt

Der Bund erhebt seit dem 1. Januar 1998 keine Kapitalsteuer mehr. Die Kantone sind gemäss Art. 2 Abs. 1 lit. b StHG verpflichtet, von den juristischen Personen eine Kapitalsteuer zu erheben.

Im Kanton Basel-Landschaft unterliegen der Kapitalsteuer

- Kapitalgesellschaften (AG, Kommandit-AG und GmbH) und Genossenschaften (§ 60 ff. StG BL);
- Vereine, Stiftungen und andere juristische Personen (§ 66 f. StG BL; siehe dazu 66 Nr. 1);
- schweizerische Betriebsstätten von internationalen Unternehmen.

2. Steuerobjekt

2.1 Generell

Gegenstand der Kapitalsteuer der Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist das Eigenkapital (§ 60 StG BL). Zum steuerbaren Kapital gehören:

- das einbezahlte Aktien- bzw. Stammkapital: das einbezahlte Kapital ist auch dann zu versteuern, wenn es in Folge eines Bilanzverlustes nicht mehr gedeckt ist (§ 60 Abs. 3 StG BL); der nicht einbezahlte Teil des Nominalkapitals muss jedoch nicht versteuert werden; zum Aktienkapital gehört auch das Partizipationsscheinkapital;
- die offenen Reserven: zu den offenen Reserven gehört auch der Gewinnvortrag; wurde ein Verlustvortrag noch nicht mit den offenen Reserven verrechnet, kann dieser vom steuerbaren Kapital abgezogen werden;
- die in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von Anteilshabern (Kapitaleinlagereserven);
- die als Ertrag versteuerten stillen Reserven; dies bedeutet, dass nicht die Reserven der Handelsbilanz, sondern die Reserven der Steuerbilanz massgebend sind; versteuerte stille Reserven ergeben sich z.B. aus steuerlich nicht akzeptierten Abschreibungen, aus nicht mehr begründeten (aufgerechneten) Rückstellungen, aus aufgerechneten Einlagen in die Arbeitsbeschaffungsreserven usw.;
- das verdeckte Eigenkapital (dazu § 61 StG BL sowie 61 Nr. 1).

2.2 Ausländische Gesellschaften mit einer Betriebsstätte in der Schweiz

Besteht für die Betriebsstätte in der Schweiz keine brauchbare separate Buchhaltung, ist für die Festlegung des steuerbaren Kapitals auf das in der Schweiz investierte Vermögen zurückzugreifen (gemäss Berechnung des verdeckten Eigenkapitals). Die **Minimalsteuer** ist in jedem Fall geschuldet (Mindestkapital von CHF 20'000).

3. Dividende

Massgebend ist das Kapital am Ende des Geschäftsjahres, nach Gewinnverwendung. Wird von der ordentlichen Generalversammlung eine andere Dividende beschlossen als deklariert wurde, so wird das steuerbare Kapital des betreffenden Steuerjahres korrigiert. Ist die beschlossene Dividende höher als die in der Jahresrechnung bezifferte und deklarierte Gewinnverwendung, liegt eine Korrektur zu Gunsten der Gesellschaft vor. Die Korrektur erfolgt, sofern die Veranlagung noch nicht rechtskräftig ist. Ansonsten bedarf es eines Revisionsgesuches mit Nachweis des Revisionsgrundes. In der Regel ist ein solcher nicht gegeben. Ist die beschlossene Dividende tiefer als gemäss deklariierter Verwendung des Gewinns bzw. Gewinnvortrages, ergibt sich eine Korrektur zu Lasten der Gesellschaft. Betrifft die Korrektur eine rechtskräftige Veranlagung, erfolgt in diese in der Regel mittels einer neuen Veranlagung (Rektifikat).

4. Kapitalsteuerentlastung

Das Eigenkapital, welches auf Beteiligungsrechte nach § 59, auf Patente und vergleichbare Rechte nach § 53a sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, wird im Verhältnis dieser Werte zu den gesamten Aktiven der Bilanz im Umfang von 80 % ermässigt. Berechnungsgrundlage bilden die steuerlich massgebenden Buchwerte des Anlagevermögens. Steuerbar bleibt aber auch im Falle der Ermässigung mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital (vgl. § 60 Abs. 3).



Für den Begriff «Patente und vergleichbare Rechte» wird auf Steuerbuch 53 Nr. 1 (Publikation noch ausstehend) verwiesen.

Darlehen an Konzerngesellschaften werden für die Ermässigung berücksichtigt, sofern sie langfristig angelegt sind und damit zum Anlagevermögen der Unternehmung zählen. Als langfristig wird ein Darlehen unter anderem aber auch qualifiziert, wenn die Laufzeit mehr als 12 Monate beträgt oder wenn die Verzinsung nach den Vorgaben der ESTV (Rundschreiben «Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen») erfolgt. Darunter können somit auch Cash-Pooling-Guthaben fallen, sofern ein gewisser Sockelbetrag im Lauf des Jahres nicht unterschritten wird. Nicht zu den qualifizierenden langfristigen Darlehen gehören Kontokorrent-Guthaben und Forderungen aufgrund von Lieferungen und Dienstleistungen.

Beispiel Entlastung Kapitalsteuer:

Alle Zahlen in TCHF

Aktiven	Anteil an Aktiven		Ermässigung	Passiven	
Flüssige Mittel	100	10 %	0 %	500	Fremdkapital
Beteiligungen	400	40 %	80 %	500	Eigenkapital
Darlehen Konzern	400	40 %	80 %		
Patente	100	10 %	80 %		
Total	1'000	100 %		1'000	Total

Alle Zahlen in TCHF

Steuerbares Eigenkapital	
Eigenkapital	500
- Ermässigung Beteiligungen (EK 500 x 40 % x 80 %)	- 160
- Ermässigung Darlehen Konzern (EK 500 x 40 % x 80 %)	- 160
- Ermässigung Patente (EK 500 x 10 % x 80 %)	- 40
Steuerbares Eigenkapital	140

5. Steuersatz

5.1 Staatssteuer

Wie die meisten Kantone wendet auch der Kanton Basel-Landschaft einen proportionalen Steuersatz an. Dieser beträgt für die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften 1 ‰ des steuerbaren Kapitals (§ 62 Abs. 1 StG). Seit der Steuerperiode 2010 wurde die Ertragssteuer an die Kapitalsteuer angerechnet. Ab der Steuerperiode 2020 wird die Ertragssteuer nicht mehr an die Kapitalsteuer angerechnet und es wird eine Mindeststeuer auf dem Kapital von CHF 300.- erhoben.

Bis zum 31.12.2019 beträgt bei Holdinggesellschaften die Steuer für den Staat und die Gemeinde je 0.1 ‰, bzw. bei Domizilgesellschaften je 0.5 ‰ des steuerbaren Kapitals, mindestens jedoch je CHF 100 (§§ 63 und 64 StG, dazu [63 Nr. 1](#) und [64 Nr. 1](#)).

Zur Besteuerung des Eigenkapitals von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen: vgl. [66 Nr. 1](#).

Die Kirchensteuer der juristischen Personen wird auf Grund von § 8b des Kirchengesetzes erhoben (vgl. SGS 191). Nach diesem Gesetz ist die Gesellschaft als solche kirchensteuerpflichtig. Dabei kann es nicht darauf ankommen, ob ihre Aktionäre oder Anteilsinhaber einer bestimmten Religion bzw. Konfession angehören oder nicht.

Die Kirchensteuer beträgt einheitlich 5 % des Staatssteuerbetrags der juristischen Person. Sie wird zusammen mit der Staatssteuer erhoben.

5.2 Gemeindesteuer

Bis zur Steuerperiode 2019 dürfen die Gemeinden das Kapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit 1.75 - 2.75 ‰ besteuern. In den Steuerperioden 2020-2022 beträgt die Kapitalsteuer 0.55 ‰ des steuerbaren Kapitals, mindestens aber CHF 165.-. Ab der Steuerperiode 2023 beträgt die Kapitalsteuer höchstens 55 % der Staatssteuer; die Gemeinden setzen den Steuerfuss jährlich fest. Der Gemeindesteuerfuss findet auch auf die Mindeststeuer Anwendung.



Den Gemeinden stand es bis zur Steuerperiode 2019 frei, die Ertragssteuer ebenfalls an die Kapitalsteuer anzurechnen. Ab der Steuerperiode 2020 fällt diese mögliche Anrechnung der Ertragssteuer an die Kapitalsteuer weg.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Rundschreiben der EStV vom 9. Oktober 1991 «Niederländische Finanzgesellschaften mit schweizerischer Betriebsstätte»
- ➡ Gemeindesteuersätze in jährlich erscheinender Broschüre Steuern und Gebühren [Jahr] der Baselbieter Gemeinden des statistischen Amtes



61 Nr. 1 verdecktes Eigenkapital

1. Allgemeines

Unter dem Begriff φ verdecktes Eigenkapital φ ist Fremdkapital von Gesellschaftern, Genossenschaftlern oder diesen nahestehenden Personen zu verstehen, dem wirtschaftlich die Funktion von Eigenkapital zukommt.

Das verdeckte Eigenkapital z^ahlt als steuerbares Eigenkapital (Ä 61 StG BL) und die Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital z^ahlen zum steuerbaren Gewinn (Ä 53 Abs. 1 lit. d StG BL resp. Art. 65 DBG).

2. Berechnung

F $\ddot{u}$ r die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals sowie der entsprechenden Zinsaufrechnung kann grunds^atzlich auf das Kreisschreiben EStV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 verwiesen werden. Danach gelten folgende Ans^atze zur Ermittlung des H^ochstbetrages des von der Gesellschaft aus eigener Kraft erh^altlichen Fremdkapitals (diese Ans^atze beziehen sich auf den Verkehrswert der entsprechenden Aktiven):

Fl $\ddot{u}$ ssige Mittel	100 %
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	85 %
Andere Forderungen	85 %
Vorr ^a te	85 %
l ⁱ briges Umlaufverm ^o gen	85 %
In- und ausl ^a ndische Obligationen in CHF	90 %
Ausl ^a ndische Obligationen in Fremdw ^a hrung	80 %
Kotierte in- und ausl ^a ndische Aktien	60 %
l ⁱ brige Aktien und GmbH-Anteile	50 %
Beteiligungen	70 %
Darlehen	85 %
Betriebseinrichtungen	50 %
Fabrikliegenschaften	70 %
Villen, Eigentumswohnungen, Ferienh ^a user und Bauland	70 %
l ⁱ brige Liegenschaften	80 %
Gr $\ddot{u}$ ndungs-, Kapitalerh ^o ungs- und Organisationskosten	0 %
Andere immaterielle Anlagen	70 %

F $\ddot{u}$ r Finanzgesellschaften betr^agt das maximal zul^assige Fremdkapital¹ in der Regel 6/7 der Bilanzsumme. Soweit die ausgewiesenen Schulden das zul^assige Fremdkapital $\ddot{u}$ bersteigen, ist grunds^atzlich verdecktes Eigenkapital anzunehmen. Dabei gilt, dass einerseits nur derjenige Fremdkapitalanteil als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren ist, welcher direkt von Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden Personen stammt. Andererseits gilt aber auch der Fremdkapitalanteil als verdecktes Eigenkapital, der von unabh^angigen Dritten aufgrund einer Sicherstellung durch die Anteilsinhaber/innen oder ihnen nahestehenden Personen zur Verf $\ddot{u}$ gung gestellt wurde.

¹ Es handelt sich bei den gem^ass Kreisschreiben errechneten Maxima um eine Grenze, bis zu der erfahrungsgem^ass auf eine angemessene Fremdfinanzierung zu schliessen ist. Es obliegt bei deren lⁱberschreitung dann der Gesellschaft der Nachweis, dass eine h^ohere Fremdfinanzierung ausnahmsweise noch angemessen ist.



3. Praxishinweise

Die Berechnung erfolgt in der Regel gemäss Einlageblatt EB 06. Grundsätzlich liegen drei verschiedene Berechnungsschemen vor, welche unter den nachfolgenden Ziffern dargestellt werden:

- a) Betriebsgesellschaften (vgl. Ziffern 3.1 - 3.6)
- b) Immobiliengesellschaften (vgl. Ziffer 3.7)
- c) Finanzgesellschaften (vgl. Ziffer 3.8)

3.1 Ermittlung der steuerlich massgebenden Aktiven

Von den Aktiven laut Handelsbilanz werden in einem ersten Schritt die Bewertungsposten auf der Passivseite abgezogen und danach die als Ertrag versteuerten stillen Reserven hinzuaddiert, was das Total der steuerlich massgebenden Aktiven ergibt.

Die Bewertungsposten auf der Passivseite, die gemeint sind, sind Wertberichtigungskonten auf Aktiven wie Delkreder, Warenreserve usw. und nicht etwa Wertberichtigungskonten zur Passivseite (wie z.B. nicht einbezahltes Aktienkapital).

Als Ertrag versteuerte stille Reserven: hier werden nur versteuerte Reserven auf Aktiven (z.B. versteuerte Reserven aus überhöhten Abschreibungen) aufgeführt. Versteuerte Reserven aus Rückstellungen gehören nicht dazu.

3.2 Ermittlung der maximal möglichen Fremdfinanzierung

In einem zweiten Schritt wird analog den Sätzen von Kreisschreiben Nr. 6 EStV die maximal mögliche Fremdfinanzierung bestimmt (vgl. Ziffer 2 oben). Hier geht man in erster Linie vom Buchwert der Aktiven aus und ersetzt diejenigen Werte, welche einen höheren Verkehrswert aufweisen (z.B. Warenvorräte, welche mit privilegiertem Warendrittel bilanziert sind oder Liegenschaften, welche einen höheren Verkehrswert aufweisen).

3.3 Ermittlung des notwendigen Eigenkapitals

Durch Subtraktion der Summe der maximalen Fremdfinanzierung von der Summe der steuerlichen massgebenden Aktiven wird das notwendige Eigenkapital ermittelt (3.1 abzüglich 3.2 ergibt 3.3).

3.4 Erfassung der Aktionärsdarlehen und Zinsen auf Aktionärsdarlehen

Da als verdecktes Eigenkapital nur Aktionärsdarlehen oder Darlehen von nahestehenden Personen qualifizieren können, sind die entsprechenden Darlehen und die Zinsen darauf in der Tabelle zur Berechnung der Zinsen auf verdecktem Eigenkapital zu erfassen.

3.5 Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals

Durch einen Vergleich des unter 3.3 berechneten notwendigen Eigenkapitals mit dem gemäss Veranlagung ermittelten steuerlich massgebenden Eigenkapital wird das verdeckte Eigenkapital ermittelt. Dieses liegt in dem Umfang vor, in welchem das notwendige Eigenkapital das steuerbare übersteigt und gleichzeitig Aktionärsdarlehen bzw. Darlehen von Nahestehenden vorhanden sind.

3.6 Ermittlung der Zinsen auf verdeckten Eigenkapital

Vom Total der unter 3.4 erfassten Aktionärsdarlehen wird das unter 3.5 ermittelte verdeckte Eigenkapital abgezogen, was das steuerlich zulässige Aktionärsdarlehen ergibt. Dieses wird mit dem für das jeweilige Jahr festgelegten maximal möglichen Zinssatz für Betriebskredite gemäss dem Rundschreiben der EStV zum Zinssatz für die Berechnung der geldwerten Leistungen multipliziert, was die steuerlich zulässige Verzinsung der Aktionärsdarlehen ergibt. Diese steuerlich zulässigen Zinsen werden von den unter 3.4 erfassten verbuchten Zinsen subtrahiert, was die effektiven Zinsen auf verdecktem Eigenkapital ergibt.

3.7 Verdecktes Eigenkapital bei Immobiliengesellschaften

Die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals bei Immobiliengesellschaften erfolgt genau gleich wie bei den Betriebsgesellschaften (analog Ziffer 3.1 bis 3.5). Abweichungen ergeben sich jedoch bei der Berechnung der Zinsen auf verdecktem Eigenkapital gegenüber Betriebsgesellschaften analog der Berechnung der ma-



maximal zulässigen Zinsen für Vorschüsse von Beteiligten auf Liegenschaftskrediten gemäss dem Rundschreiben der ESTV zum Zinssatz für die Berechnung der geldwerten Leistungen.

Für diese Berechnung der zulässigen Zinsen bei Immobiliengesellschaften sind folgende beide zusätzlichen Werte zu erfassen:

- Verkehrswert der Liegenschaften;
- und effektive Fremdhypotheken.

3.8 Verdecktes Eigenkapital bei Finanzgesellschaften

Bei Finanzgesellschaften beträgt das maximal zulässige Fremdkapital in der Regel 6/7 der Bilanzsumme (vgl. Ziffer 2). In diesem Fall berechnet man das notwendige Eigenkapital, indem man 1/7 der unter Ziffer 3.1 ermittelten steuerlich massgebenden Aktiven berechnet.

3.9 Verdecktes Eigenkapital beim Vorliegen eines Verlustvortrags

Ein allfälliger Verlustvortrag wird bei der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals ebenfalls mitberücksichtigt, da dieser beim unter Ziffer 3.5 erwähnten steuerlich massgebenden Eigenkapital mit enthalten ist, welches vom steuerbaren Eigenkapital abweichen kann: dies ist dann der Fall, wenn das steuerlich massgebende Eigenkapital tiefer als das Nominalkapital ist.

4. Behandlung von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital auf Stufe Aktionär bzw. Anteilsinhaber

Die Aufrechnung von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital hat grundsätzlich auf Stufe Anteilsinhaber eine **Umqualifikation** von Zinsertrag in Beteiligungsertrag zur Folge. Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind (10%-Limite), kann die natürliche Person als Aktionär auf den Zinsen auf verdecktem Eigenkapital eine privilegierte Besteuerung beanspruchen (Halbsatz- resp. Teilbesteuerungsverfahren). Juristische Personen können den Beteiligungsabzug beanspruchen, sofern die Bedingungen erfüllt sind (corresponding adjustment im Fall der Aufrechnung von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital). Die Umqualifikation erfolgt stets nur beim Einkommen bzw. Ertrag und nicht auch beim Vermögen (das Darlehen wird somit bei der Vermögensbesteuerung immer als Darlehen und nicht Beteiligung betrachtet).

In der Praxis sind daher Aufrechnungen von Zinsen auf verdecktem Eigenkapital ins Steuere dossier des betreffenden Aktionärs bzw. der betreffenden Aktionäre zu melden, damit die Umqualifikation bei der Besteuerung des Aktionärs berücksichtigt werden kann. Diese Meldungen können jedoch nur erfolgen, wenn der Empfänger und der Betrag zweifelsfrei bestimmt werden können.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Kreisschreiben ESTV 9/97, KS EStV 6/97



63 Nr. 1 Holdinggesellschaften

1. Allgemeines

Unter einer Holdinggesellschaft versteht das Gesetz eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübt (§ 63 Abs. 1 StG).

2. Hauptzweck

2.1 Qualitative Voraussetzung

Die dauernde Verwaltung von Beteiligungen an anderen Unternehmungen muss nicht nur statutarisch festgelegt sein, sondern auch **tatsächlich ausgeübt** werden.

2.2 Quantitative Voraussetzung (Aktiven- und Ertragstest)

Die Beteiligungen oder die Erträge aus Beteiligungen müssen längerfristig mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen (§ 63 Abs. 2 StG). In der Praxis prüft man diese Voraussetzung durch den Aktiventest und den Ertragstest, wobei mindestens einer dieser Tests positiv ausfallen muss.

2.2.1 Aktiventest

Falls die Beteiligungen mehr als zwei Drittel der gesamten Aktiven ausmachen, ist der Aktiventest erfüllt. Grundsätzlich sind die **Verkehrswerte** massgebend, wobei bei Abweichungen zum Buchwert auch das Total der Aktiven zum Verkehrswert ins Verhältnis gesetzt werden muss.

Beispiel:

Die Beteiligungen haben einen Buchwert von CHF 500'000 und einen Verkehrswert von CHF 800'000. Das Total der Aktiven beträgt buchmässig CHF 900'000. Zur Berechnung des Aktivens Tests werden die stillen Reserven auf den Beteiligungen (CHF 300'000) hinzugefügt was folgende Berechnung ergibt:

$$\text{CHF 800'000 (Total Beteiligungen)} * 100 / \text{CHF 1'200'000 (Total Aktiven)} = 66.67 \%$$

In diesem Beispiel ist der Aktiventest erfüllt.

Die **Liegenschaften** können beim Aktiventest in besonderen Fällen **ausgeklammert** werden, weil der Liegenschaftsertrag nach § 63 Abs. 4 StG gesondert besteuert wird.

In speziellen Fällen kann bei der internationalen Ausscheidung der **Auslandanteil ausgeklammert** werden¹.

Für den Aktiventest können langfristige Darlehen an Tochtergesellschaften als Beteiligungen mitgerechnet werden.

2.2.2 Ertragstest

Falls die Erträge aus Beteiligungen mehr als zwei Drittel der gesamten Erträge ausmachen, ist der Ertragstest erfüllt.

Der Liegenschaftsertrag wird beim Ertragstest in der Regel **ausgeklammert**, weil der Liegenschaftsertrag nach § 63 Abs. 4 StG gesondert besteuert wird.

2.2.3 Vorübergehende Unterschreitung der Mindestquoten

Falls sowohl der Aktiventest wie auch der Ertragstest nicht erfüllt sind, wird dies während einer Frist von in der Regel zwei Jahren akzeptiert (Toleranzfrist). Falls die Voraussetzungen drei Jahre lang nicht erfüllt werden, wird das Holdingprivileg aberkannt und muss, falls die Voraussetzungen später wieder erfüllt sind, neu beantragt werden.

¹ Entscheid der Taxationskommission vom 7. August 2007



3. Qualifikation als Beteiligung

Für die Definition der Beteiligung wird auf Kreisschreiben EStV Nr. 27 vom 17. Dezember 2009 zurückgegriffen. Danach gelten als Beteiligungen Aktien, GmbH-Stammeinlagen, Anteile von Genossenschaften, Partizipationsscheine, Genussscheine sowie Anteile am Kapital einer SICAF.

Keine Beteiligungen sind insbesondere Obligationen, Darlehen und Vorschüsse, hybride Finanzierungsinstrumente, Aktionärsguthaben sowie Anteile an kollektiven Kapitalanlagen und diesen gleichzustellende Körperschaften, z.B. Anteile am Kapital einer SICAV.

Der Beteiligungsumfang muss entweder:

- **mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital bzw. mindestens 10 % am Gewinn und an den Reserven betragen**
oder
- **einen Verkehrswert von mindestens CHF 250'000 aufweisen** (abweichend vom Beteiligungsbegriff gemäss DBG; gestützt auf einen Grundsatzentscheid der Kantonalen Taxationskommission vom 12. Dezember 1988).

4. Keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz

4.1 Grundsatz

Grundsätzlich ist die Ausübung einer industriellen, gewerblichen oder kommerziellen Tätigkeit als Produzent oder Anbieter von Waren, Immaterialgütern oder Dienstleistungen im Inland unter dem Holdingprivileg nicht erlaubt. Falls eine solche ausgeübt wird, wird das Holdingprivileg sofort (ohne Toleranzfrist wie beim Aktiven- und Ertragstest) aberkannt.

Unschädlich ist eine Geschäftstätigkeit im Ausland.

4.2 Zulässige Nebentätigkeiten

Aktivitäten, die sich auf die Holdinggesellschaft selbst beziehen, sind zulässig. Darunter fallen die Geschäftsführung der Holdinggesellschaft, die Anlage des eigenen Vermögens, das eigene Rechnungswesen und Tätigkeiten, die sich aus der gesellschaftsrechtlichen Stellung der Holdinggesellschaften ergeben, wie Ausübung von Verwaltungsratsfunktionen und Teilnahme an Generalversammlungen. Zu den zulässigen Hilfstätigkeiten im Interesse des Gesamtkonzerns gehört u.a. die Bereitstellung eines zentralen Führungs- und Reportingsystems für die Konzernorganisation, Marktforschung im Interesse des Gesamtkonzerns, Rechts- und Steuerberatung auf Konzernebene, Personalberatung im Bereich der Führungskräfte, Konzernkommunikation, Investor Relations, Konzernfinanzierung durch zentrale Mittelbeschaffung auf dem Kapitalmarkt und Finanzierung der Tochtergesellschaften. Der bei der Holdinggesellschaft anfallende Aufwand für die Aktivitäten, welche im Interesse des Gesamtkonzerns ausgeübt werden, kann den Tochtergesellschaften zu marktmässigen Konditionen verrechnet werden. Die Entschädigungen der Tochtergesellschaften müssen aber im Vergleich zum erzielbaren Ergebnis aus dem beteiligungsbezogenen Bereich untergeordneten Charakter haben (weniger als 20 %). Andernfalls ist von einer unzulässigen Geschäftstätigkeit auszugehen. Die operative Führung der Tochtergesellschaften ist nicht erlaubt.

5. Ertragssteuer: Besteuerung der Liegenschaftserträge

Grundsätzlich sind die Holdinggesellschaften auf Staats- und Gemeindeebene von der Ertragssteuer befreit. Ausnahme: der Nettoertrag von Grundstücken. Dieser wird zum ordentlichen Tarif besteuert. Für die Satzbestimmung ist lediglich der Nettoertrag aus den Grundstücken und nicht der gesamte Reingewinn massgebend. § 31 des Dekrets zum Steuergesetz kommt nicht zur Anwendung. Bei der Gemeinde wird der Liegenschaftsertrag mit dem normalen für die Gemeinde anwendbaren Steuersatz für juristische Personen besteuert.

Verluste in der Liegenschaftsrechnung werden im Falle von interkantonalen oder interkommunalen Ausscheidungen mit anderen Liegenschaftserträgen verrechnet oder vorgetragen und mit künftigen Liegenschaftserträgen verrechnet. Eine Verrechnung von Liegenschaftsverlusten mit Erträgen unter dem Holdingprivileg ist nicht möglich, da die privilegierten Erträge nicht steuerbar sind. Ebenso ist es im umgekehrten Fall nicht möglich, Verluste des privilegierten Holdingbereichs mit Liegenschaftserträgen zu verrechnen.

Beispiel:



Reingewinnanteil unter Holdingprivileg:	CHF	800'000
Verlust Liegenschaftsrechnung BL:	CHF	-80'000
Gewinn Liegenschaftsrechnung LU:	CHF	30'000
Massgebender Reingewinn gemäss Veranlagung:	CHF	750'000

Die interkantonale Steuerauscheidung lautet wie folgt:

	Total	BL «Holding»	BL Liegenschaft	LU Liegenschaft
	750'000	800'000	-80'000	30'000
Verlustumlage			30'000	-30'000
Total	750'000	800'000	-50'000	0

Da der Reingewinnanteil «Holdingprivileg» Steuerfreiheit genießt, wird der Liegenschaftsverlust BL nicht mit diesem Gewinn verrechnet, sondern nur mit anderen steuerbaren Erträgen (Liegenschaftserträgen) verrechnet; andernfalls kann er vorgetragen und mit künftigen Liegenschaftserträgen verrechnet werden.

Der nicht verrechnete Liegenschaftsverlust von CHF 50'000 kann vorgetragen und mit künftigen Liegenschaftsgewinnen verrechnet werden. Der Verlust von CHF 30'000 wird dem Kanton LU definitiv belastet (Vgl. KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007, Ziff. 3.2.4).

6. Statuswechsel

Grundsätzlich ist darauf hinzuweisen, dass beim Statuswechsel in der Schweiz teils unterschiedliche kantonale Praxen bestehen (vgl. BGE 2C_645/2011). Die nachfolgenden Regelungen beziehen sich nur auf die Praxis im Kanton Basel-Landschaft.

6.1 Wechsel einer ordentlich besteuerten Gesellschaft zu einer Gesellschaft mit Holdingprivileg

Bei der erstmaligen Gewährung des Holdingprivilegs für eine Gesellschaft mit stillen Reserven gilt auf dem **Anlagevermögen** die sogenannte **Reverslösung** (Aufschubslösung mit einer Sperrfrist von fünf Jahren):

- Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven;
- falls Realisation innert fünf Jahren: ordentliche Besteuerung.

Stille Reserven auf dem **Umlaufvermögen** werden beim Statuswechsel abgerechnet.

6.2 Wechsel einer Gesellschaft mit Holdingprivileg zu einer ordentlich besteuerten Gesellschaft

Verliert eine Gesellschaft das Holdingprivileg, so können Verluste, welche in den vergangenen Jahren unter diesem Status angefallen sind, nicht zur Verrechnung zugelassen werden (zum Freiraum der Kantone: BGE vom 12. März 2012, BGE 2C_645/2011).

Wenn die Gesellschaft das Holdingprivileg verliert, so hat sie im letzten Jahr unter diesem Status die Möglichkeit, stille Reserven, die unter dem Holdingstatus entstanden sind, vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in der Steuerbilanz (Staatssteuer) offen zu legen. Diese offen gelegten stillen Reserven können dann später steuerfrei realisiert werden.

7. Umstrukturierungen

Für die steuerneutrale Spaltung von Holdinggesellschaften gelten besondere Voraussetzungen (vgl. 56 Nr. 1, Ziff. 4.3.3).

Falls durch Umstrukturierung stille Reserven vom Bereich der ordentlichen Besteuerung in den auf Staats- und Gemeindeebene steuerfreien Bereich der Holdinggesellschaft übertragen werden, gelten die gleichen Regelungen wie beim Statuswechsel (vgl. Ziff. 6.1 hievore sowie 56 Nr. 1 Ziff. 4.3.3).



8. Steuersätze

8.1 Kapitalsteuer

Staatssteuer: 0.1 ‰ des steuerbaren Kapitals, Minimalsteuer von CHF 100

Gemeindesteuer: 0.1 ‰ des steuerbaren Kapitals, Minimalsteuer von CHF 100

8.2 Ertragssteuer

Direkte Bundessteuer: ordentlicher Tarif (8.5 %).

Staatssteuer: ordentlicher Tarif für Liegenschaftserträge (erste CHF 100'000 zu 6 %; Rest zu 12 %); für restliche Erträge steuerbefreit.

Gemeindesteuer: ordentlicher Gemeindesteuersatz für juristische Personen für Liegenschaftserträge; restliche Erträge sind steuerbefreit.

9. Verfahren

Das Holdingprivileg wird zusammen mit der eingereichten Steuererklärung beantragt und im Rahmen der Veranlagung gewährt. Ein separates Gesuch ist nicht notwendig. Die KM 428 wird ab Oktober 2017 nicht mehr angewandt.

Besitzt eine im Kanton Basel-Landschaft sekundär steuerpflichtige Gesellschaft im Sitzkanton das Holdingprivileg, so kann dieses auch in BL gewährt werden (ohne Antrag), sofern die Voraussetzungen für die Gewährung des Holdingprivilegs auch im Kanton Basel-Landschaft erfüllt werden.

10. Abschaffung der Statusgesellschaften per 1. Januar 2020

Das Holdingprivileg wurde per 1. Januar 2020 aufgehoben. Die Übergangsbestimmungen für ehemalige Holdinggesellschaften, welche insbesondere die steuerfreie Aufdeckung von unter dem Privileg gebildeten stillen Reserven beinhalten, sind in den §§ 206 und 207 StG festgehalten (vgl. 206 Nr. 1 sowie 207 Nr. 1).

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ StR 59/2004, S. 650 ff.
- ➡ BGE vom 12. März 2012, 2C_645/2011 zur Frage des steuerwirksamen Vortrages von Verlusten, die unter dem Holdingprivileg entstanden sind.

Hinweis:

Auch bei Betriebsgesellschaften wird die **Höhe der Verluste** erst geprüft, wenn sie mit Gewinnen verrechnet werden sollen, d.h. auch für zurückliegende Steuerperioden (vgl. Urteile 2C_375/2010 vom 22. März 2011 E. 2, in: StE 2011 A 24.43.1 Nr. 21; 2C_220/2009 vom 10. August 2009 E. 8.1, in: StR 64/2009 S. 886, insb. 890 f., je mit Hinweisen).



64 Nr. 1 Domizilgesellschaften

1. Allgemeines

Domizilgesellschaften sind Kapitalgesellschaften, Genossenschaften oder Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit und keine oder nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben. Der Besitz von Grundeigentum in der Schweiz ist erlaubt. Domizilgesellschaften müssen nicht ausländisch beherrscht sein. Ausländische Gesellschaften mit schweizerischen Betriebsstätten können, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, für die in der Schweiz steuerbaren Faktoren ebenfalls als Verwaltungsgesellschaft besteuert werden.

Unter dem **Oberbegriff** der Domizilgesellschaften unterscheidet man:

- **Reine Domizilgesellschaften (oder Verwaltungsgesellschaften):**
Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit aber keine Geschäftstätigkeit ausüben.
- **Gemischte Gesellschaften:**
Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (ohne Stiftungen), deren Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen ist, und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben.

2. Reine Domizilgesellschaften oder Verwaltungsgesellschaften

Die Tätigkeit von reinen Domizil- bzw. Verwaltungsgesellschaften beschränkt sich auf die Verwaltungstätigkeit und beinhaltet grundsätzlich keine Geschäftstätigkeit.

Innerhalb der Verwaltungstätigkeit werden folgende beiden Hauptgruppen unterschieden:

- **Reine Vermögensverwaltung:**
Verwaltung des eigenen (beweglichen oder unbeweglichen) Vermögens ohne aktive kommerzielle Tätigkeit.
- **Hilfstätigkeiten im Konzern:**
Planung, Koordination, Kontrolle, Finanzierung, Fakturierung, Zahlungsverkehr, Verwertung immaterieller Rechte - sofern diese Tätigkeiten keinen eigentlichen Bürobetrieb und keinen grösseren Personaleinsatz in der Schweiz erfordern.

3. Gemischte Gesellschaften

Gemischte Gesellschaften mit auslandsbezogener Geschäftstätigkeit üben zwar in der Schweiz eine eigentliche Geschäftstätigkeit aus, diese ist jedoch ausschliesslich oder zur Hauptsache auslandsbezogen.

Die Geschäftstätigkeit gilt als hauptsächlich auslandsbezogen, wenn die ausländischen Einkünfte und Aufwendungen mindestens 80 % der gesamten Einkünfte und Aufwendungen ausmachen.

Als auslandsbezogen gelten nur reine Ausland-Ausland-Geschäfte; der blosse Export (nur Ertrag stammt aus ausländischer Quelle) oder der blosse Import (nur Aufwand geht an ausländische Quelle) gelten nicht als auslandsbezogene Geschäftstätigkeit.

Zum Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften vgl. Steuerbuch 54 Nr. 1 Ziffer 4 (inkl. der dazugehörenden Checkliste im Anhang zu Steuerbuch 54 Nr. 1).

4. Spartenrechnung

Der gesamte Reinertrag bei Domizilgesellschaften (Verwaltungs- oder gemischte Gesellschaften) wird mittels einer Spartenrechnung in drei Ertragsgruppen aufgeteilt, welche unterschiedlich besteuert werden:

- **Beteiligungserträge:** steuerfrei
 - Erträge aus massgeblichen, qualifizierten Beteiligungen¹
- **Inlanderträge:** voll steuerbar
 - alle Einkünfte aus schweizerischen Quellen

¹ Grundsätzlich gelten für den Beteiligungsbegriff die Regeln über den Beteiligungsabzug. Bei der **Sparte Beteiligungen** von **Domizilgesellschaften** bestehen jedoch folgende abweichende Regelungen: Aufwertungsgewinne von qualifizierten Beteiligungen können bei Domizilgesellschaften in der Sparte Beteiligungen berücksichtigt werden, berechnen aber nicht zum Beteiligungsabzug. Kapitalgewinne von Beteiligungen mit einem Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio., aber mit einer Beteiligungsquote von weniger als 10 % und/oder einer Haltedauer von weniger als einem Jahr, können bei Domizilgesellschaften in der Sparte Beteiligungen berücksichtigt werden, berechnen aber nicht zum Beteiligungsabzug.



- Immobilienerträge aus Grundeigentum in der Schweiz
 - Zinserträge von schweizerischen Schuldern
 - Dividenden aus Streubesitz (von Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz)
 - alle Einkünfte aus einer untergeordneten, in der Schweiz ausgeübten Hilfs- oder Geschäftstätigkeit
- **Auslanderträge:** teilweise steuerbar; Quote 5-20 %
- alle Einkünfte aus ausländischen Quellen
 - Immobilienerträge aus Grundeigentum im Ausland
 - Zinserträge von ausländischen Schuldern
 - Dividenden aus Streubesitz (von Gesellschaften mit Sitz im Ausland)
 - alle Einkünfte aus einer ausschliesslich oder überwiegend im Ausland ausgeübten Hilfs- oder Geschäftstätigkeit

5. Besteuerungsquote der Auslanderträge

Die Besteuerungsquote wird für jedes Unternehmen unter Berücksichtigung der konkreten Umstände individuell festgelegt und im Bewilligungsschreiben an den Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt. Meist wird bereits im Antrag auf Besteuerung als Domizilgesellschaft die vorgeschlagene Quote genannt.

Als Richtwerte gelten:

- a) Verwaltungsgesellschaften für reine Vermögensverwaltung: meist 5 %
- b) Verwaltungsgesellschaften für konzerninterne Hilfstätigkeit: 5-20 % (5% für Gesellschaften ohne Personal und Infrastruktur; 10-20 % für Gesellschaften mit Personal und Infrastruktur)
- c) Gemischte Gesellschaften: Nach Umfang der Geschäftstätigkeit in der Schweiz von 5-20 % (je höher der schweizerische Umfang desto höher die Quote)

6. Verlustverrechnung

Verluste der Sparte Beteiligungserträge können nicht vorgetragen werden.

Verluste der Sparte Inlanderträge können vorgetragen werden und sind (innerhalb der Verlustverrechnungsperiode) voll verrechenbar.

Verluste der Sparte Auslanderträge können nur im Umfang der steuerbaren Quote vorgetragen und innerhalb der Verlustverrechnungsperiode mit späteren Gewinnen verrechnet werden.

Bei der erstmaligen Gewährung des Domizilprivilegs sind allfällige Vorjahresverluste spartenweise zu identifizieren und entsprechend zu verrechnen.



Beispiel einer Spartenrechnung:

Berechnung des steuerbaren Reingewinnes	Total	Ertrag aus Beteiligungen	Einkünfte Schweiz	Einkünfte Ausland
1. Einkünfte aus Geschäftstätigkeit				
Warenverkauf und Dienstleistungen	900	-	100	800
- Direkt zurechenbare Aufwendungen	670	-	30	640
Nettoeinkünfte aus Geschäftstätigkeit	230	-	70	160
2. Einkünfte aus Vermögensverwaltung	110	100	10	-
3. Gesamte Nettoeinkünfte	340	100	80	160
4. Anteilsmässige Kostenzurechnung *	95	5	30	60
5. Nettogewinn vor Steuern	245	95	50	100
6. Steueraufwand **	30	-	10	20
7. Massgebender Reingewinn	215	95	40	80
Steuerbare Quoten in %		Steuerfrei	100%	5%
8. Steuerbarer Reingewinn	44	-	40	4

* Verteilung im Verhältnis der gesamten Nettoeinkünfte

** Verteilung im Verhältnis des Nettogewinnes vor Steuern

7. Statuswechsel

Bei der erstmaligen Gewährung des Domizilprivilegs an eine Gesellschaft mit stillen Reserven gilt die sogenannte **Reverslösung** (Aufschubslösung mit einer **Sperrfrist von 5 Jahren**):

- Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven;
- Falls Realisation innert fünf Jahren in den Sparten Beteiligungsertrag oder Ausland, erfolgt eine ordentliche Besteuerung;
- Realisationen in der Sparte Inland sind ohne weiteres möglich, da diese immer ordentlich besteuert werden.

8. Steuersätze

8.1 Kapitalsteuer

Staatssteuer: 0.5 % des steuerbaren Kapitals, Minimalsteuer von CHF 100

Gemeindesteuer: 0.5 % des steuerbaren Kapitals, Minimalsteuer von CHF 100

8.2 Ertragssteuer

Direkte Bundessteuer: ordentlicher Tarif (8.5 %)

Staatssteuer: ordentlicher Tarif für Gewinn gemäss Spartenrechnung

Gemeindesteuer: ordentlicher Gemeindesteuersatz für Gewinn gemäss Spartenrechnung

9. Verfahren

Ein Gesuch um Gewährung des Domizilprivilegs ist an die kantonale Steuerverwaltung (Geschäftsbereich Juristische Personen) zu richten, welche das Gesuch prüft und mit einem Bestätigungsschreiben das Domizilprivileg gewährt. In diesem Schreiben wird auch die Besteuerungsquote der Auslanderträge festgehalten. Besitzt eine im Kanton Basel-Landschaft sekundär steuerpflichtige Gesellschaft im Sitzkanton das Domizilprivileg, so kann dieses auch in BL gewährt werden. Da die Besteuerungsmodalitäten bei Domizilgesellschaften interkantonal stark unterschiedlich sein können, ist in diesem Fall ein separates Gesuch notwendig (anders als bei Holdinggesellschaften; vgl. Steuerbuch 63 Nr. 1 Ziffer 9). Auch in diesem Fall erfolgt ein Bestätigungsschreiben mit der Quote der Besteuerung der Auslanderträge.



10. Abschaffung der Statusgesellschaften per 1. Januar 2020

Das Domizilprivileg wurde per 1. Januar 2020 aufgehoben. Die Übergangsbestimmungen für ehemalige Domizilgesellschaften, welche insbesondere die steuerfreie Aufdeckung von unter dem Privileg gebildeten stillen Reserven beinhalten, sind in den §§ 206 und 207 StG festgehalten (vgl. 206 Nr. 1 sowie 207 Nr. 1).

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ KM 428 (betreffend Zuständigkeit Gewährung Holdingstatus und Domizilprivileg), Hw Homepage HRA



66 Nr. 1 Vereine / Stiftungen / übrige juristische Personen

1. Allgemeines

Die allgemeinen Regeln für die Gewinnermittlung für juristische Personen sind auch für die Ermittlung des Reingewinns von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen massgebend. Diese Bestimmungen werden in § 67 StG BL resp. Art. 66 DBG lediglich ergänzt.

2. Allgemeine Bestimmungen für Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen

Für besondere Aufwendungen künftiger Jahre, die den statutarischen Zwecken entsprechen, sind Rückstellungen zulässig. Diese sind innert 5 Jahren nach ihrer Bildung entweder zweckentsprechend zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen.

Nicht steuerbar sind erhaltene Spenden, Schenkungen und Vermächtnisse.

Subventionen sind direkt mit den aktivierten Anschaffungs- oder Herstellkosten zu verrechnen. Aus dem Saldo ergibt sich das Abschreibungssubstrat.

Freiwillige Geldleistungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, sind abziehbar.

Stipendien sind in der Regel nicht abziehbar.

3. Besondere Bestimmungen für Vereine

Die statutarischen Mitgliederbeiträge und die freiwilligen Zuwendungen zählen nicht zum steuerbaren Ertrag. Bei letztgenannten ist aber eine Schenkungs- oder Erbschaftsteuer möglich. Als statutarische Mitgliederbeiträge qualifizieren dabei alle Beiträge, zu deren Bezahlung Mitglieder aufgrund der Statuten oder darauf beruhender Reglemente und Beschlüsse verpflichtet sind, insbesondere auch Eintrittsgelder und Aufnahmebeiträge.

Nicht zu den Mitgliederbeiträgen gehören Vergütungen, welche die Vereinsmitglieder für die Benutzung besonderer Vereinseinrichtungen bezahlen müssen (Versicherungen, Krankenkasse, Stellenvermittlung usw.). Ebenso nicht dazu gehören Provisionen, die Lieferanten an Vereine bezahlen, die Kurtaxen von Verkehrsvereinen sowie Sponsorengelder.

Zu den steuerbaren Erträgen gehören alle Erträge, welche nicht Mitgliederbeiträge sind. Dazu gehören:

Einnahmen eines Vereinslokals

- Einnahmen aus Anlässen (Jubiläumsfest, Grümpelturnier)
- Zinserträge auf Bankguthaben und Wertschriften
- Kapitalgewinne
- Sponsorenbeiträge
- Transfererlöse
- Kostenbeteiligungen von Mitgliedern
- Aufwertungen
- Disziplinarbussen

Von den steuerbaren Erträgen können die Aufwendungen, die in einem direkten Zusammenhang mit der Erzielung dieser Erträge stehen, voll abgezogen werden. Andere Aufwendungen (allgemeine Aufwendungen) nur, soweit sie die Mitgliederbeiträge übersteigen. Unter «allgemeinen Aufwendungen» sind jene Kosten zu verstehen, welche durch den normalen Vereinsbetrieb entstehen (z.B. Mitgliederverwaltung, Beitragseinzug, Buchhaltung, Abhaltung von Generalversammlungen und Vorstandssitzungen, Unterhalt der allgemeinen Vereinsinfrastruktur). Dazu gehören auch die Abschreibungen auf der Vereinsinfrastruktur, sofern es sich nicht um Aktiven handelt, die ausschliesslich einem Zweck zur Erzielung steuerbarer Erträge dienen. In diesem Falle könnten sie vollumfänglich den steuerbaren Erträgen belastet werden. Die Steuern können ebenfalls von den steuerbaren Erträgen abgezogen werden.



Die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns erfolgt somit mittels einer **Spartenrechnung**.

Beispiel:

Ausgaben		Einnahmen	
Vereinsanlässe	13'000	Mitgliederbeiträge	43'000
Verwaltungskosten	8'000	Spenden	3'500
Generalversammlung	5'000		
Zeitschrift	10'000		
Diverses	2'000		
Miete	4'000		
	42'000		46'500
		Zinsertrag	1'500
		Nettoertrag Restaurant	12'000
Einnahmenüberschuss	18'000		
Total	60'000		60'000

Die Spartenrechnung ergibt folgende Aufteilung:

	gemäss Jahresrechnung	Sparte 1	Sparte 2	Deklaration Steuererklärung
Mitgliederbeiträge	43'000			Ziff. 2260
Allgemeine Vereinsaufwendungen	-42'000			Ziff. 2264
Beitragsüberschuss steuerfrei		1'000 ¹		Ziff. 2270
Einnahmen Restaurant	12'000		12'000	
Übrige Einnahmen (Zins, Spenden)	5'000		5'000	
Abzug Spenden (Steuerfrei) Sparte 2			-3'500	Ziff. 2250
Reingewinn Jahresrechnung	18'000			Ziff. 2001
Reingewinn massgebend			13'500	Ziff. 2300

Vereine haben Auszahlungen von Gewinnüberschüssen an Mitglieder als Zuwendungen aufzurechnen. Die Steuerauscheidung bei Änderung der Steuerpflicht während der Steuerperiode erfolgt gemäss Kreisschreiben SSK Nr. 17 vom 27. November 2001.

¹ Differenz Mitgliederbeiträge und allgemeine Vereinsaufwendungen
30.06.2015/31.12.2016/31.10.2017/31.08.2019/1.11.2021/12.09.2024/30.01.2026



4. Besondere Bestimmungen für Stiftungen

Zum abzugsfähigen Aufwand gehören alle Auslagen, die der Erfüllung der statutarischen Zwecke dienen, mit Ausnahme der Aufwendungen zur Anschaffung oder Verbesserung von Vermögensobjekten.

Die Einlagen in das Vermögen der Stiftung zählen nicht zum steuerbaren Ertrag. Vorbehalten bleibt aber eine Steuererhebung auf Basis einer Schenkungssteuer oder einer Erbschaftssteuer, soweit diese in die Zuständigkeit der Steuerverwaltung Basel-Landschaft fällt.

Familienstiftungen dürfen Zuwendungen an ihre Begünstigten oder Renten, die in Erfüllung einer auf dem Familienrecht beruhenden Unterhaltspflicht erbracht werden, nicht abziehen.

Dem Ertrag aus Grundeigentum ist zu den allfälligen Miet- und Pachtzinseinnahmen auch der Mietwert derjenigen Liegenschaften zuzurechnen, die sie den Nutzniessern der Stiftung unentgeltlich zur Benützung überlassen.

Die Steuerausscheidung bei Änderung der Steuerpflicht während der Steuerperiode erfolgt gemäss Kreisschreiben SSK Nr. 17 vom 27. November 2001.

Familienstiftungen

Familienstiftungen sind dadurch gekennzeichnet, dass ihre Destinatäre aus dem Kreis bestimmter Familien stammen. Das schweizerische Zivilrecht beurteilt Familienstiftungen nur als zulässig, wenn das Stiftungsvermögen den Familienmitgliedern nur in speziell bestimmten Lebenslagen zukommt. Art. 335 Abs. 1 ZGB nennt als zulässige Verwendung die Kosten für Erziehung, Ausstattung oder Unterstützung von Familienmitgliedern oder ähnliche Zwecke. Unzulässig sind demnach allgemeine Lebensunterhalts- und Genussstiftungen (vgl. BSK-Grüninger, Art. 335 N 8). Nicht zu den Stiftungen zählen die seit 1912 unzulässigen Familienfideikommisse (Art. 335 Abs. 2 ZGB). Unzulässige Familienstiftungen können vom Richter für nichtig erklärt werden. Das heisst, dass sie das Recht der Persönlichkeit nicht erlangen. Bis dahin können sie aber in der Praxis als existent betrachtet werden.

Familienstiftungen, die in erster Linie dem Lebensunterhalt von Mitgliedern einer Familie dienen und die daher nach schweizerischem Zivilrecht unzulässig sind, können unter Umständen in einem anderen Staat nach dessen Zivilrecht gültig errichtet werden. Ob dies zutrifft und welche Folgen sich für Stifterinnen oder Stifter und für Destinatärinnen oder Destinatäre ergeben, ist im Einzelfall unter Würdigung aller relevanten Umstände zu prüfen.

5. Besondere Bestimmungen für kollektive Kapitalanlagen mit direktem Grundbesitz

Steuerbar sind nur die Erträge aus direktem Grundbesitz. Die anderen Erträge werden beim Anteilscheininhaber - also zum Beispiel auch solche aus einer Immobiliengesellschaft, an welcher der Anlagefonds beteiligt ist - besteuert. Zur Ermittlung des durch den Anlagefonds zu versteuernden Substrates ist regelmässig eine Spartenrechnung zu führen, in welcher zunächst die direkt zuordenbaren Faktoren den jeweiligen Sparten direkter Grundbesitz und übrige Anlagegüter zugewiesen und alsdann die nicht direkt zuordenbaren Positionen nach einem sachgerechten Schlüssel verteilt werden (vgl. auch Hinweise in [24 Nr. 6](#)).

6. Besondere Bestimmungen für Anstalten, Einwohner- und Bürgergemeinden

Ausserkantonale Institutionen sind im Kanton grundsätzlich steuerpflichtig (z.B. Liegenschafts- oder Forsterträge); basellandschaftliche Anstalten, Einwohner- und Bürgergemeinden sind steuerbefreit mit Ausnahme der Betriebe, die im wesentlichen Umfang Erwerbszwecken dienen.

Bei ausserkantonalen Anstalten, Einwohner- und Bürgergemeinden, welche in BL aufgrund Liegenschaftsbesitzes steuerpflichtig sind, wird keine interkantonale, sondern höchstens eine interkommunale Steuerausscheidung (bei mehreren Gemeinden) erstellt. Es werden nur der Nettoliegenschaftsertrag (oder Forstertrag) und das im Kanton steuerbare Eigenkapital ermittelt; der steuerbare Ertrag entspricht in diesem Fall dem satzbestimmenden Ergebnis.



7. Steuerbares Eigenkapital (Regelung ab Steuerperiode 2020)

Als steuerbares Eigenkapital gilt das Reinvermögen (Stand Ende des Geschäftsjahres); falls dieses CHF 150'000 nicht erreicht, gibt es keine Besteuerung. Ab CHF 150'000 wird das ganze Eigenkapital besteuert. Es gibt somit keinen allgemeinen Abzug von CHF 150'000, sondern dieser Betrag stellt eine Freigrenze und keinen Freibetrag dar. Bei Anlagefonds mit direktem Grundbesitz ist nur der auf den Grundbesitz entfallende Anteil steuerbar. Die Liegenschaftswerte für die Ermittlung des steuerbaren Eigenkapitals erfolgen gemäss Katasterschätzung (vgl. 43 Nr. 1).

Von den Mitgliedern gezeichnete und unverzinsten Anteilscheine können nicht als Schulden geltend gemacht werden und sind aufzurechnen.

Bei ausserkantonalen Anstalten, Einwohner- und Bürgergemeinden, welche im Kanton Basel-Landschaft aufgrund Liegenschaftsbesitzes steuerpflichtig sind, dient in gewissen Fällen beim Liegenschaftswert der kantonale Katasterwert reduziert um einen 50 %-Schuldenabzug als Basis für das Reinvermögen.

8. Steuersätze

Seit dem 1.1.2020 gelten folgende Steuersätze:

8.1 Staat

Ertragssteuer:	bis zum 31.12.2024	6 %;
	ab dem 01.01.2025	4,4 %;
	Gewinne unter CHF 20'000 werden nicht besteuert.	
Kapitalsteuer:	gemäss den Bestimmungen für die Kapitalgesellschaften: vgl. <u>60 Nr. 1</u> ;	
	1 ‰; wobei keine Minimalsteuer erhoben wird.	
Kirchensteuer:	5 % der Staatssteuer	

8.2 Gemeinde

Ertragssteuer:	bis zum 31.12.2022	2 – 5 % des Reinertrags; die Gemeinden setzen den Steuersatz innerhalb dieser Grenzen jährlich fest;
	ab dem 01.01.2023	höchstens 55 % der Staatssteuer; die Gemeinden setzen den Steuerfuss jährlich fest;
	Gewinne unter CHF 20'000 werden nicht besteuert.	
Kapitalsteuer:	gemäss den Bestimmungen für die Kapitalgesellschaften: vgl. <u>60 Nr. 1</u>	
	bis zum 31.12.2022	0,55 ‰ des steuerbaren Kapitals;
	ab dem 01.01.2023	höchstens 55 % der Staatssteuer; die Gemeinden setzen den Steuerfuss jährlich fest;
	wobei keine Minimalsteuer erhoben wird.	

9. Steuerbefreiung

Vereine und Stiftungen können unter gewissen Umständen von der Steuerpflicht befreit werden. In Betracht fällt dabei insbesondere eine Befreiung. Die Voraussetzungen sind in Steuerbuch 16 Nr. 1 und 16 Nr. 2 detailliert umschrieben.

Bei Vereinen und Stiftungen, welche bis anhin steuerbefreit waren und neu aus irgendeinem Grunde steuerpflichtig werden, können die in früheren Jahren angefallenen Verluste zur Verrechnung zugelassen werden.

Ausserdem können juristische Personen mit einem ideellen Zweck ab 2018 von einer Steuerfreigrenze von 20'000 bei der direkten Bundessteuer profitieren (vgl. Ziffer 11).

10. Steuerbefreiung von juristischen Personen wegen Verfolgung von ideellen Zwecken

Juristische Personen mit ideellen Zwecken werden ab dem 1. Januar 2018 gemäss Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und Steuerharmonisierungsgesetz (StHG) nicht besteuert, sofern der steuerbare Reingewinn CHF 20 000 oder weniger beträgt. Diese Freigrenze gilt für alle juristischen Personen, deren Gewinn- und Kapitalverwendung ausschliesslich und unwiderruflich einem ideellen Zweck gewidmet sind. Als



ideelle Zwecke gelten beispielsweise politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, sportliche, wohltätige, gesellige und ähnliche nicht wirtschaftliche Zwecke.

Der ideelle Zweck ist insbesondere vom wirtschaftlichen Zweck abzugrenzen. Darunter fällt einerseits der Erwerbszweck. Als solcher gilt eine unter Einsatz von Kapital und Arbeit planmässig auf die Erreichung von wirtschaftlichen Interessen gerichtete Tätigkeit. Die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit oder die Teilnahme am wirtschaftlichen Wettbewerb gilt demgemäss nicht als ideell im Sinne von Art. 66a DBG. Da ab Steuerperiode 2020 für alle Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen eine Freigrenze von CHF 20'000 gilt, entfällt die Relevanz der Abgrenzung vom wirtschaftlichen Zweck für diese Rechtsformen. Für Kapitalgesellschaften bleibt dagegen diese Abgrenzung relevant.

Der massgebliche Reingewinn ermittelt sich gemäss den bemisst nach den erwähnten steuerrechtlichen Normen (für Kapitalgesellschaften gemäss §§ 53 ff. StG; für Vereine, Stiftungen, und übrige juristische Personen kommen ergänzend die voranstehend erläuterten Bestimmungen von § 66 StG hinzu).



68 Nr. 1 Quellensteuer auf Erwerbs- und Ersatzeinkünften

1. Quellensteuer auf Erwerbs- und Ersatzeinkünften

1.1 Rechtliche Grundlagen

Die Quellensteuer stützt sich auf die ÄÄ 68a - 68s des Steuergesetzes des Kantons Basel-Landschaft vom 7. Februar 1974 (StG) und die Verordnung zur Quellensteuer vom 6. September 1994 (QStV) sowie Art. 83 - Art. 101 DBG und die Quellensteuerverordnung zum DBG vom 19. Oktober 1993.

1.2 Der Quellensteuerpflicht unterworfenen Personen

Der Quellensteuer unterworfen sind alle ausländischen Staatsangehörigen, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) nicht besitzen, sich jedoch im Kanton Basel-Landschaft aufhalten.

Davon ausgenommen sind Einkünfte von Quellenbesteuerten und Schweizer Bürgern, welche im vereinfachten Abrechnungsverfahren abgerechnet werden.

Das gilt für unselbständig erwerbende Nicht-EG/EFTA-Bürger mit:

- Jahresaufenthaltsbewilligung (Ausweis **B**);
- Kurzaufenthaltsbewilligung (Ausweis **L**);
- Ausweis für vorläufig aufgenommene Ausländer (Ausweis **F**);
- Ausweis für Asylsuchende (Ausweis **N**);
- Ausweis für Schutzbedürftige (Ausweis **S**).

Ausländische Schwarzarbeiter unterliegen ebenfalls der Quellensteuer.

Mit dem Inkrafttreten des Abkommens zwischen der Schweiz und der Europäischen Gemeinschaft sowie ihren Mitgliedstaaten (Belgien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Grossbritannien, Irland, Italien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn, Zypern und der EFTA [Island, Liechtenstein und Norwegen]) über den freien Personenverkehr haben Staatsangehörige dieser Länder das Recht erhalten, in die Schweiz einzureisen und sich hier aufzuhalten. Der Quellenbesteuerung unterliegen damit auch in der Schweiz unselbständig erwerbende Bürger aus einem EG/EFTA-Land mit einer:

- Aufenthaltsbewilligung EG/EFTA (Ausländerausweis B);
- Kurzaufenthaltsbewilligung EG/EFTA (Ausländerausweis L);
- Grenzgängerbewilligung EG/EFTA mit wöchentlicher Rückkehr;
- (Ausländerausweis G);
- ausländische Arbeitskräfte mit befristeten Arbeitsverträgen (max. 90 Tage Meldeverfahren) ohne fremdenpolizeiliche Bewilligungen.

Grenzgängerinnen und Grenzgänger haben einen Stellen- und Kantonswechsel sowie den Wohnortwechsel dem KIGA (Ressort Arbeitsbewilligungen) zu melden.

Der Quellensteuer unterliegen auch alle Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland, ohne Rücksicht auf ihre Staatsangehörigkeit, die

- im Kanton während kurzer Dauer in unselbständiger Stellung erwerbstätig sind (Kurzaufenthaltsbewilligung L);
- im Kanton als Grenzgänger (französische Grenzgänger) mit regelmässiger täglicher Rückkehr unselbständig erwerbstätig sind (Grenzgängerbewilligung EG/EFTA G);
- im Kanton während der Woche unselbständig tätig sind (Wochenaufenthalter);
- für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erhalten;
- im Kanton ohne Registrierung erwerbstätig sind (Schwarzarbeiter).



1.3 Ausnahmen

Ehegatten, die in rechtlich und tats^achlich ungetrennter Ehe leben oder in eingetragener Partnerschaft (gleichgeschlechtliche) lebende Personen werden im ordentlichen Verfahren besteuert, wenn einer der Ehegatten bzw. Partner das Schweizer B^urgerrecht oder die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) besitzt (Ä 68a Abs. 2 StG; Art. 83 Abs. 2 DGB).

1.4 Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Veranlagung

1.4.1 Erhalt der Niederlassungsbewilligung (Ausweis C)

Quellensteuerpflichtige, welche die fremdenpolizeiliche Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) erhalten, bleiben bis zum Ende des Monats, in welchem sie die Niederlassungsbewilligung erhalten haben, der Quellensteuerpflicht unterstellt. Ab Beginn des Folgemonats wird die Steuer im ordentlichen Veranlagungsverfahren erhoben (Ä 4 QStV). Die Meldungen ^uber erteilte Niederlassungsbewilligungen werden den Arbeitgeber/innen laufend durch die kantonale Steuerverwaltung, Gesch^aftsbereich Quellensteuer, zugestellt.

Die f^ur die Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) notwendige Anzahl Aufenthaltsjahre (nach Erlangen des Ausweises B) ist je nach Herkunftsland der Quellenbesteuerten verschieden:

- 5 Jahre: alle westeurop^aischen L^ander (EU und EFTA) inkl. USA
- 10 Jahre: alle ^ubrigen L^ander

1.4.2 Heirat

Heiratet eine bisher an der Quelle besteuerte Person eine Person mit Schweizer B^urgerrecht oder mit Niederlassungsbewilligung (Ausweis C), so endet die Quellensteuerpflicht am Ende des Monats der Heirat. Ab Beginn des folgenden Monats wird die Person zusammen mit der Ehepartnerin bzw. dem Ehepartner im ordentlichen Verfahren veranlagt. Die gleiche Folge hat die Eintragung einer Partnerschaft.

1.4.3 Versicherungsleistung infolge eines 100 %-IV-Grades

Quellensteuerpflichtige, welche eine Versicherungsleistung infolge eines 100 %-IV-Grades beziehen (z.B. Taggelder, Renten aus IV und beruflicher Vorsorge), werden ordentlich besteuert. Die Verf^ugung erfolgt durch die Versicherungsgesellschaft. Die Umteilung zur ordentlichen Veranlagung erfolgt durch den Gesch^aftsbereich Quellensteuer.

1.4.4 Einkommenslimite (nachtr^agliche Veranlagung)

^ubersteigen die Bruttoeink^unfte eines/einer Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr CHF 120'000, so werden f^ur dieses und die folgenden Jahre bis zum Ende der Quellensteuerpflicht nachtr^agliche Veranlagungen im ordentlichen Verfahren durchgef^uhrt (Ä 68h Abs. 2 StG und Art. 90 Abs. 2 DGB). Die an der Quelle abgezogenen Steuern werden zinslos angerechnet. Dies gilt auch, wenn die vorgenannte Limite vor^ubergehend oder dauernd wieder unterschritten wird.

Dauert die Steuerpflicht kein volles Kalenderjahr, so sind die an der Quelle besteuerten, auf 12 Monate umgerechneten, Bruttoeink^unfte massgebend.

Grenzg^anger, Kurzaufenthalter und Wochenaufenthalter unterliegen nicht der nachtr^aglichen Veranlagung.

Der Quellensteuerabzug wird den Steuerpflichtigen wie folgt an den Steuerrechnungen gutgeschrieben:

Staatssteuer: 45 %
Bundessteuer: 25 %
Gemeindesteuer: 30 %

1.4.5 Erg^anzende ordentliche Veranlagung

Verf^ugen Quellenbesteuerte zus^atzlich zu ihrem Erwerbseinkommen noch ^uber weiteres steuerbares Einkommen, insbesondere aus selbst^andiger Erwerbst^atigkeit, aus beweglichem oder unbeweglichem Verm^o-gen, aus Verleihung oder Nutzung von Urheberrechten oder Patenten, aus Lotterien oder lotterief^ahnlichen Veranstaltungen sowie Wettbewerben, Wertschriftenertr^age ^uber CHF 1'700, aus Nutzniessung, Stiftungen, Renten, Pensionen, Alimenten, oder erhalten sie eine Kapitalleistung aus Vorsorge, so werden sie f^ur diese



Einkommensbestandteile nach den allgemeinen Bestimmungen der Steuergesetze ergänzend veranlagt (ergänzende Veranlagung zur Quellenbesteuerung). Diese Steuerpflichtigen haben deshalb eine Steuererklärung einzureichen (Ä 68h Abs. 1 StG und Art. 90 Abs. 1 DGB).

Hierbei handelt es sich allerdings um eine zusätzliche Veranlagung, die zu Beginn der nächsten Steuerperiode vorgenommen wird. Die Steuerpflichtigen werden für ihr Erwerbseinkommen weiterhin an der Quelle besteuert. Die an der Quelle erfassten Einkünfte werden für die Satzbestimmung jedoch mitberücksichtigt.

1.5 Wechsel von der ordentlichen Veranlagung zur Quellenbesteuerung; Scheidung / Trennung

Die Scheidung sowie die tatsächliche Trennung von einer Ehepartnerin oder einem Ehepartner mit Schweizer Bürgerrecht oder Niederlassungsbewilligung (Ausweis C) ist für eine ausländische Arbeitnehmerin oder einen ausländischen Arbeitnehmer ohne Niederlassungsbewilligung ab Beginn des folgenden Monats wieder die Besteuerung an der Quelle aus (Ä 4 QStV). Die gleiche Folge hat die Auflösung sowie die tatsächliche Trennung einer eingetragenen Partnerschaft.

Beispiel 1:

Tatsächliche Trennung zwischen Schweizer Ehemann und Ehepartnerin mit Ausweis B ohne Kinder im Monat Juni: Ehemann wird weiterhin ordentlich veranlagt, die Ehepartnerin (mit Ausweis B) wird ab Monat Juli mit Tarif A (Getrennte) an der Quelle besteuert.

Beispiel 2:

Die getrennte Ehepartnerin lebt mit einem Kind zusammen: ab Monat Juli wird sie an der Quelle mit dem Tarif (B1) Getrennte, mit 1 Kind an der Quelle besteuert.

1.6 Meldepflicht der Arbeitgeber/innen

Die Arbeitgeber haben gestützt auf die Quellensteuerverordnung (QStV) die Beschäftigung quellensteuerpflichtiger Personen zur Sicherung der lückenlosen Quellenbesteuerung der Kantonalen Steuerverwaltung innert **8 Tagen** ab Stellenantritt mit dem Anmeldeformular für quellenbesteuerte Personen mit einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz zu melden.

1.7 Grenzãnger/innen aus Deutschland

Grenzãngerinnen und Grenzãngern aus Deutschland, die eine Ansässigkeitsbescheinigung (Formular Gre-1) oder deren Verlãngerung (Formular Gre-2) vorlegen, ist eine begrenzte Quellensteuer von **4,5 %** in Abzug zu bringen. Diese Steuer wird in Deutschland nach Vorlage des Lohnausweises, der den Betrag der abgezogenen Quellensteuer angibt, bei der Veranlagung an die Einkommenssteuer angerechnet.

Wenn die Steuer nach dem basellandschaftlichen Quellensteuertarif unter 4,5 % des Bruttolohnes liegt, ist die niedrigere Steuer einzubehalten.

Wenn der Arbeitgeberin oder dem Arbeitgeber im Zeitpunkt der Lohnzahlung keine gũltige Ansässigkeitsbescheinigung vorliegt, ist die volle Steuer gemãss Quellensteuertarif für ausländische Arbeitnehmer einzubehalten und nicht nur 4,5 %.

Grenzãnger/innen, die aus beruflichen Grũnden an mehr als **60 Tagen** im Kalenderjahr nicht an ihren Wohnsitz zurũckkehren (für Teilzeitverhältnisse erfolgt eine entsprechende Kürzung der Tage), werden im Kanton Basel-Landschaft voll besteuert. Um in Deutschland eine Befreiung von der Steuer zu erlangen, muss die Grenzãngerin bzw. der Grenzãnger dem Wohnsitzfinanzamt eine Bescheinigung der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers über die Nichtzurũckkehr an mehr als 60 Tagen (Formular Gre-3) vorlegen.

Als **Nichtzurũckkehrtage** gelten nur Arbeitstage, die im persũnlichen Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers vereinbart sind. Samstage, Sonn- und Feiertage kũnnen nur ausnahmsweise zu den massgeblichen Arbeitstagen zãhlen. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn der Arbeitgeber die Arbeit an diesen Tagen ausschliesslich anordnet und für diese Tätigkeit Freizeitausgleich oder Bezahlung gewãhrt.

Eine Nichtzurũckkehr an den deutschen Wohnort wird dann berũcksichtigt wenn:

- die Strassenentfernung zwischen Wohnort und Arbeitsort mehr als 110 km betrãgt;
- der Arbeitsweg lãnger als 1,5 Stunden dauert;
- für den Arbeitnehmer eine Wohnsitzpflicht in der Schweiz besteht;



- der Arbeitgeber die Wohn- und Übernachtungskosten des Arbeitnehmers trägt;
- Eintägige Geschäftsreisen in Drittstaaten zählen stets zu den Nichtrückkehrtagen.

Tätigkeiten von deutschen Grenzgängern/Grenzangerinnen, die bei einem schweizerischen Arbeitgeber beschäftigt sind, können in der Schweiz nur insoweit besteuert werden, als die Tätigkeiten in der Schweiz ausgeübt werden. Derjenige Teil des Lohns, der auf Tätigkeiten ausserhalb der Schweiz entfällt, muss daher - ausgenommen bei leitenden Angestellten - entsprechend dem Doppelbesteuerungsabkommen befreit werden. Bei nicht leitenden Angestellten erfolgt eine anteilmässige Rückerstattung auf die in Deutschland besteuerten Arbeitstage. Die Grenzangerin bzw. der Grenzanger hat bei der kantonalen Steuerverwaltung ein entsprechendes Gesuch einzureichen.

Gestützt auf eine Verständigungsvereinbarung zu Art. 15 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Schweiz und Deutschland vom 18. September 2008 wurde vereinbart, dass ab 1. Januar 2009 folgende Personen als leitende Angestellte gelten:

- im Handelsregister eingetragene Prokuristen;
- im Handelsregister eingetragene und mit entsprechender Funktion bezeichnete Vorstandsmitglieder, Geschäftsführer, Direktoren, stellvertretende Direktoren, Vizedirektoren und Generaldirektoren.

Die Arbeitgeberin bzw. der Arbeitgeber ist verpflichtet, den abgezogenen Quellensteuerbetrag im neuen Lohnausweis unter Ziffer 12 anzugeben.

Bei Grenzgängern mit Wohnsitz in der Schweiz und Arbeitsort in Deutschland wird bei der ordentlichen Veranlagung nicht die in Deutschland bezahlte Quellensteuer von 4,5 % angerechnet, sondern es werden nur **80 %** der Bruttoeinkünfte der Besteuerung unterworfen.

Bei Grenzgängern wird unterschieden in solche mit tätlicher und solche mit wöchentlicher Rückkehr. Ausländische Arbeitnehmer mit einem Grenzängerausweis EG/EFTA G, die **nur wöchentlich** an ihren Wohnort zurückkehren, gelten im steuerlichen Sinn (gemäss DBA) nicht als Grenzanger.

Bei Wochenaufenthalten mit Grenzängerausweis EG/EFTA ist somit abzuklären, ob sich der **Mittelpunkt der Lebensinteressen** im Kanton, oder nach wie vor in Deutschland befindet.

Liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen im Kanton, so wird der Wochenaufhalter im Kanton unbeschränkt steuerpflichtig und unterliegt der Quellensteuerpflicht. Die übrigen Einkommen werden mit einer ergänzenden ordentlichen Veranlagung erfasst. Dies trifft in erster Linie auf **ledige** Personen und Verheiratete, die **beide pendeln** zu, welche nur wöchentlich nach Deutschland zurückkehren. Diesen Grenzgängern ist bei Vorliegen einer Anmeldebestätigung der Wohnsitzgemeinde als Wochenaufhalter die vollumfängliche Quellensteuer (nicht nur 4,5 %) nach den Tarifen (**A, B, C oder D**) in Abzug zu bringen.

Fallbeispiel am Ende des Dokuments

Beispiel: 60-Tage-Regelung = vollumfängliche Besteuerung im Kanton BL (nicht zu 4,5 %)

- mit Form Gre 3 wird die Nichtrückkehr an mehr als 60 Tagen bescheinigt



1. Ausfertigung für das Betriebsstellenfinanzamt / Kantonales Steueramt

**Bescheinigung des Arbeitgebers über die Nichtrückkehr an mehr als
60 Arbeitstagen* i.S. des Artikels 15a Abs. 2 des Doppelbesteuerungsabkommens
Deutschland-Schweiz sowie des Verhandlungsprotokolls vom 18.12.1991**

Die Firma
C.G. AG

NN Strasse

Gemeinde-BL

(Name und Anschrift des Arbeitgebers)

bescheinigt hiermit, dass

E.A.

BB Strasse

Gemeinde-Deutschland

(Name und Anschrift des Arbeitnehmers)

als Grenzgänger beschäftigt ist und als Controller

(berufliche Tätigkeit)

Im Jahr 2011

an mehr als 84 Arbeitstagen (vgl. die beigefügte Einzelaufstellung – entsprechend Ziffer 1 der Rückseite) auf-
grund seiner Arbeitsausübung nicht an seinen Wohnsitz zurückgekehrt ist.

Herr / Frau E.A. war in o. g. Jahr

(☒) ganzjährig beschäftigt.

(☐) von _____ bis _____ beschäftigt.

(☐) als Teilzeitbeschäftigte(r) in folgendem Umfang
beschäftigt.

Gemeinde-BL

(Ort, Datum)

(Firmenstempel, Unterschrift)

Nicht vom Arbeitgeber auszufüllen:

Sichtvermerk der für den Arbeitgeber zuständigen Steuerbehörde

(Ort, Datum,

Unterschrift)

Dienststempel

* Bei unterjähriger Beschäftigung oder Teilzeitbeschäftigung: — siehe Rückseite Ziffer 2 —

Die mit der Bescheinigung angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149ff. der Abgabenordnung und Art. 15a
DBA Deutschland-Schweiz erhoben.

Gre-3 a

7.2011; 6 M DVS



Aufstellung der Nichtrückkehrtage

Aufstellung der Dienstreisen und Ermittlung der Nichtrückkehrtage

(Anlage zum Formular Gre-3)

Jahr: 2011 Name: _____

Beschäftigung in Schweiz von 01.01.2011 bis 31.12.2011 = 1.0000 Jahr

Nr. der Reise	von	bis	Deutschland (x)	Schweiz (x)	Andere Länder (x)	ORT	In Deutschland Hauptpflichtige Tage	Anzahl der Nichtrückkehrtage	Anzahl der Übernehmungen	Tage 150-Tage-Regelung (Schweiz)	Anzahl der Wochenend- u. Feiertage abg. der Reise im u. Entlastung	Anzahl der Tage, die auch im Wochenend/Feiertag als Reisekosten (Verpflegung, Unterkunft) übernommen (j/n)	Wochenend u. Feiertage werden geleistet, jedoch, oder es wird Freizeitausgleich gewährt (j/n)	Reisekosten = Die Höhe der Reisekosten = Die Höhe der Reisekosten	Anzahl der Tage, die im Ausland verbracht werden	Reisegrund Projekt Bemerkung
1	30.01.11	04.02.11				Mexiko	5	6	5	0	1		n	n	n	Ausl.
2	13.02.11	04.03.11				Mexiko / Brasilien	16	20	19	0	4		n	n	n	Ausl.
3	06.04.11	07.04.11	x			Frankfurt a.M. / Stuttgart	2	1	1	0	0		n	n	n	Ausl.
4	17.04.11	21.04.11				Mexiko	5	5	4	0	0		n	n	n	Ausl.
5	09.05.11	13.05.11				Palazzo	5	5	4	0	0		n	n	n	Ausl.
6	14.06.11	23.06.11				USA	8	10	9	0	2		n	n	n	Ausl.
7	17.07.11	13.08.11				USA	22	28	27	0	6		n	n	n	Ausl.
8	04.09.11	30.09.11				Tokyo	21	27	26	0	6		n	n	n	Ausl.
9	09.10.11	12.10.11	x			Bad Nauheim	0	3	3	4	0		n	n	n	Schulung
10							0	0	0	0	0		n	n	n	
11							0	0	0	0	0		n	n	n	
12							0	0	0	0	0		n	n	n	
13							0	0	0	0	0		n	n	n	
Gesamt:							84	105	98	4	19					

→ Hinweis für das Deutsche Finanzamt: 84 / 240 -zigstel des Arbeitslohnes ist in DEUTSCHLAND zu versteuern

→ Hinweis für die Kantonale Steuerbehörde: 156 / 240 -zigstel des Arbeitslohnes ist in der SCHWEIZ zu versteuern

Adresse, Stempel, Datum und Unterschrift des Arbeitgeber:



R. L.



Ursprüngliche Besteuerung des Arbeitgebers (4,5 %; Grenzgaengersteuer)

Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft						Quellensteuer		4410 Liestal
Abrechnungen von QST-Nr. 1								Seite: 1
Abrechnungsjahr: 2011								29.03.2012
Monat	Tage	Tarif	Gemeinde	Bezugsgruppe	Steuerbare Leistung	Steuerbetrag	SSL-Nr, Name, Ort	Differenz auf QST
1	30	02	Muttenz	020112	10'483.85	471.75	C.G. AG - Gemeinde BL	Nein
2	30	02	Muttenz	020112	10'483.85	471.75		Nein
3	30	02	Muttenz	020112	10'483.85	471.75		Nein
4	30	02	Muttenz	020112	21'718.60	977.30		Nein
5	30	02	Muttenz	020112	10'712.25	482.05		Nein
6	30	02	Muttenz	020112	10'712.25	482.05		Nein
7	30	02	Muttenz	020112	11'012.25	495.55		Nein
8	30	02	Muttenz	020112	10'712.25	482.05		Nein
9	30	02	Muttenz	020112	10'712.25	482.05		Nein
10	30	02	Muttenz	020112	22'543.55	1'014.45		Nein
11	30	02	Muttenz	020112	12'442.25	559.90		Nein
12	30	02	Muttenz	020112	11'577.25	520.95		Nein
TOTAL					153'594.45	6'911.60		
Rückerstattung						0.00		
Nachträglich ergänzende Veranlagung						0.00		

Nachbesteuerung: mit Tarif Ad / Nachbelastung an den Grenzgaenger in der Höhe von CHF 24'250.10 (CHF 31'161.70 - 6'911.60)

Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft					Quellensteuer		4410 Liestal	
Abrechnungen von QST-Nr. ...							Seite: 1	
Abrechnungsjahr: 2011							15.02.2013	
Monat	Tage	Tarif	Gemeinde	Bezugsgruppe	Steuerbare Leistung	Steuerbetrag	SSL-Nr, Name, Ort	Differenz auf QST
1	30	Ad	Muttenz	030110	10'483.85	1'795.90	C.G. AG	Ja
2	30	Ad	Muttenz	030110	10'483.85	1'795.90		Ja
3	30	Ad	Muttenz	030110	10'483.85	1'795.90		Ja
4	30	Ad	Muttenz	030110	21'718.60	3'783.65		Ja
5	30	Ad	Muttenz	030110	10'712.25	1'867.15		Ja
6	30	Ad	Muttenz	030110	10'712.25	1'867.15		Ja
7	30	Ad	Muttenz	030110	11'012.25	1'960.20		Ja
8	30	Ad	Muttenz	030110	10'712.25	1'867.15		Ja
9	30	Ad	Muttenz	030110	10'712.25	1'867.15		Ja
10	30	Ad	Muttenz	030110	22'543.55	6'003.35		Ja
11	30	Ad	Muttenz	030110	12'442.25	2'417.55		Ja
12	30	Ad	Muttenz	030110	11'577.25	2'140.65		Ja
TOTAL					153'594.45	31'161.70		
Rückerstattung						12'199.85		
Nachträglich ergänzende Veranlagung						0.00		

Zusätzliche Rückerstattung von CHF 12'199.85

Grund: 84 Tage von 240 wurden in Deutschland besteuert / Einzahlung in Säule 3a)

1.8 Grenzgaenger/innen aus Frankreich

Für Grenzgaenger aus Frankreich, die im Kanton Basel-Landschaft in der Privatwirtschaft erwerbstätig sind, ist von den Arbeitgebenden kein Quellensteuerabzug vorzunehmen, wenn eine Ansässigkeitsbescheinigung (Form. 2041 AS bzw. Form. 2041 ASK) vorgelegt wird. Liegt keine Ansässigkeitsbescheinigung vor, so unterliegt der Grenzgaenger der Quellensteuer. Zur Anwendung gelangen die Quellensteuertarife A, B, C oder D für ausländische Arbeitnehmer.

Arbeitgebende, welche Grenzgaenger aus Frankreich beschäftigen, erhalten jeweils am Ende des Jahres ein Schreiben der kantonalen Steuerverwaltung, mit welchem die Bruttolohnzahlungen des vergangenen Jahres an Grenzgaenger aus Frankreich, die eine Ansässigkeitsbescheinigung vorgelegt haben, zu melden sind.



Diese Regelung gilt auch für Schweizer Bürger (oder Doppelbürger) mit Wohnsitz in Frankreich.

Ausnahme: **Wohntliche Rückkehr: Vollumfängliche Besteuerung nach den Tarifen A, B, C oder D**

Arbeitnehmer/innen, welche in öffentlich-rechtlichen Diensten stehen und zugleich das Schweizer Bürgerrecht besitzen, unterliegen für das so erzielte Erwerbseinkommen stets der Quellensteuerpflicht in der Schweiz.

Beispiel einer Bruttolohnmeldung eines französischen Grenzgängers:

		Finanz- und Kirchendirektion Kanton Basel-Landschaft Steuerverwaltung
Quellensteuer Rheinstrasse 33, Postfach, 4410 Liestal Tel. direkt 061 552 61 80 Tel. Zentrale 061 552 51 20 Telefax 061 552 60 21 gabriella.chiandetti@bl.ch Ihr Zeichen gch Unser Zeichen gch Liestal, im Dezember 2012		Abseher: Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft Quellensteuer, Postfach, 4410 Liestal B. C. AG BB-Strasse Gemeinde - BL
Schweizerische-französische Vereinbarung über die Besteuerung der Grenzgänger; Rückvergütung von den Bruttoeinkünften der im Kanton Basel-Landschaft arbeitenden französischen Grenzgänger Sehr geehrte Damen und Herren Nach der vorerwähnten Grenzgängervereinbarung zwischen der Schweiz und Frankreich steht der Schweiz bzw. den beteiligten Grenzkanantonen eine Rückvergütung von 4,5% der jährlichen Brutto-Einkünfte der in der Schweiz arbeitenden Grenzgänger zu. Da Sie im Jahre 2012 französische Grenzgänger (dazu gehören auch Schweizer mit Wohnsitz in Frankreich) beschäftigt haben, bitten wir Sie, uns die entsprechenden Brutto-Einkünfte bis spätestens 28. Februar 2013 zu melden. Es genügt, wenn Sie dazu die entsprechenden Bruttolohn-Listen, Kopie der AHV-Abrechnung, Lohnausweise oder Kopien davon, zusammen mit dem untenstehenden Talon retournieren. Ferner ersuchen wir Sie, uns die Ansässigkeitsbescheinigungen "Attestation de résidence fiscale française des travailleurs frontaliers franco-suisses 2013" (Form. 2041-ASK oder Form. 2041-AS) für die bei Ihnen im Jahr 2012 beschäftigten französischen Grenzgänger zuzustellen. Für Grenzgänger, welche Ihre Tätigkeit im Verlaufe des Jahres 2012 aufgenommen haben, benötigen wir zusätzlich die Bescheinigung für das Jahr 2012. Gestützt auf die Neuregelung dieser Vereinbarung unterliegen Grenzgänger, welche dem Arbeitgeber die Bescheinigung nicht bis Ende Dezember 2012 abgeben, ab 1. Januar 2013 der basellandschaftlichen Quellensteuerpflicht (Tarifeinstufung: A, B, C oder D). Für Ihre Mitarbeit danken wir im Voraus bestens. Freundliche Grüsse  Egon Andenmatten, Bereichsleiter		
X BEGLEITTALON zu <u>3</u> Lohnausweisen ✓ franz. Grenzgänger mit einer Brutto-Lohnsumme 2012 von CHF <u>98107.-</u> ✓ Anzahl Bescheinigungen 2013: <u>3</u> Anzahl Bescheinigungen 2012: (Bei Eintritt im 2012) Datum: <u>02.01.2013</u> Unterschrift: B.C. AG BB-Strasse Gemeinde-BL 		Steuerverwaltung Kanton Basel-Landschaft Quellensteuer Rheinstrasse 33 4410 Liestal 14.01.13 gch Bitte zurücksenden an:



Beilagen zur Bruttolohnmeldung (Lohnausweis und Form. ASK-2041)

A ☒ Lohnausweis – Certificat de salaire – Salary certificate		B Rentenbescheinigung – Attestation de rentes – Pension statement	
C	756.3006.2961.41	F	Unterschiedliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort Transport différent entre le domicile et le lieu de travail Free transport between living place and workplace
D	2012	E	01.01.2012 31.12.2012
Année – Année – Year		Année – du – from bis – au – to	
G			
H			
F 68 Gemeinde-Frankreich			
1. Lohn – Salaire – Salary (au sein de l'entreprise – in the company) / Rente – Pension – Pension (hors entreprise – outside the company)			
2.1. Logement, nourriture – Room and board – Room and board			
2.2. Part de voiture de service – Private part of the company car – Private part of the company car			
2.3. Autres – Others – Others			
3. Prestations non périodiques – Irregular benefits – Irregular benefits			
4. Prestations en capital – Capital benefits – Capital benefits			
5. Droits de participation selon annexe – Ownership right in accordance with supplement – Ownership right in accordance with supplement			
6. Indemnités des membres de l'administration – Board of directors' compensation – Board of directors' compensation			
7. Autres prestations – Other benefits – Other benefits			
8. Bruttolohn total / Rente – Salaire brut total / Rente – Gross salary total / Pension – Gross salary total / Pension			
9. Cotisations AVS/AI/APG/AC/AANP – Contributions DAS/DICA/INBUV – Contributions DAS/DICA/INBUV			
10.1. Cotisations ordinaires – Regular contributions – Regular contributions			
10.2. Cotisations pour le rachat – Purchasing contribution – Purchasing contribution			
11. Nettolohn/Rente – Salaire net/Rente – Net salary / Pension – Net salary / Pension			
12. Retenue de l'impôt à la source – Withholding tax deduction – Withholding tax deduction			
13. Dépenses remboursées – Expenses reimbursement – Expenses reimbursement			
13.1. Voyage, repas, nuitées – Trip, room and board – Trip, room and board			
13.2. Représentation – Representation – Representation			
13.3. Auto – Voiture – Car			
13.4. Autres – Others – Others			
14. Autres prestations salariales accessoires – Further fringe benefits – Further fringe benefits			
15. Remarques – Observations – Observations			
I. Lieu et date – Place and date – Place and date			
03.01.2013			
Die Richtigkeit und Vollständigkeit bestätigt Certifié exact et complet Correct and complete			
R GmbH NN-Strasse Gemeinde BL			



Formular 2041-ASK

AD2041-ASK
900051

Logo of the French Republic

Attestation de Résidence Fiscale Française des Travaillleurs Frontaliers Franco-Suisses 2013

Exemple à transmettre à l'Administration fiscale cantonale par l'employeur

Le présent attestation est destinée à permettre l'application de l'accord franco-suisse du 11 avril 1983, relatif à l'imposition des rémunérations des travailleurs frontaliers, après l'article 17, alinéa 4, de la convention franco-suisse en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune du 4 septembre 1966.

I - Désignation de l'administration cantonale

Administration fiscale du canton de BASEL-LUD

II - Désignation de l'employé

Nom et prénom: Arndt, Egon
Date et lieu de naissance: 26.04.1952 à Mulhouse
Profession: Sachverständiger, Kaufmännische Angestellte

III - Déclaration de l'employé

Le message certifie:

- travailleur
- après de l'entreprise: association sociale
atteste de l'employeur
soumis de rôle de l'employeur
- depuis le
- être domicilié à (adresse complète) ou (il remette en règle générale chaque jour
- depuis le
- s'engage à communiquer toute modification concernant son domicile fiscal à l'employeur mentionnant et devant être au Service des impôts dont il dépend.

Richard, le 06.12.2013

Arndt

MINISTRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES



Beispiel einer Anmeldung für eine quellensteuerpflichtige Person durch den Arbeitgeber

Arbeitgeber/in bzw. Schuldner/in der steuerbaren Leistung (SSL)	
SSL-Nr.: (wenn bereits bekannt)	Sachbearbeiter/in: G
Firma und Adresse: L. GmbH, N.	
Zweigniederlassung	
Q	Telefon:
Allfälliger ausländ. Arbeitgeber:	Fax:
	E-Mail: personal@
A. Informationen betreffend die quellenbesteuerte Person	
☐ männlich ☒ weiblich	Ausweis Art: B
Name: J	Wenn Grenzgänger/in: mit ☐ täglicher Rückkehr ☐ wöchentl. Rückkehr (CH-Adresse unter "Bemerkungen" angeben)
Vorname: S	
AHV-Nr.: 756.	
Geb.-Datum:	
ZAR-Nr.:	Nationalität: deutsch
Strasse/Nr.: BB-Strasse	Zivilstand: verheiratet
PLZ u. Wohnort: Gemeinde-BL	Konfession:
	Beruf/Tätigkeit: Filialmitarbeiterin
Voraussichtl. monatl. Bruttolohn CHF: 794.00 (ab 1.3. 810.00)	Anzahl Kinderzulagen:
	Datum des Stellenantrittes: 01.02.2013
	PLZ u. Arbeitsort: BL-Gemeinde
B. Informationen betreffend den/die Ehegatten / Ehegattin sofern vorhanden	
Ist der/die Ehegatte / Ehegattin in der Schweiz erwerbstätig? ☐ ja ☐ nein	
Wenn ja, Name:	Arbeitgeber/in:
Vorname:	
AHV-Nr.:	
Strasse/Nr.:	
PLZ u. Wohnort:	
Ausweis Art:	
C. Bemerkungen	
Ort und Datum: 08.02.2013	Stempel und Unterschrift/en

1.9 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren

Für kleine Erwerbstätigkeiten kann das vereinfachte Abrechnungsverfahren angewendet werden. Dies bedeutet, dass zusammen mit der AHV-Abrechnung bei der AHV-Ausgleichskasse zusätzlich auch eine Quellenbesteuerung stattfindet. Dies gilt für unselbständige Erwerbstätigkeiten, welche betragsmässig nicht unter das BVG-Obligatorium fallen, d.h. die Entlohnung pro Jahr aktuell nicht mehr als **CHF 21'150** beträgt und, sofern es sich um einen Betrieb handelt, dessen gesamte Lohnsumme den doppelten Betrag der maximalen AHV-Rente (aktuell $2 \times \text{CHF } 28'200 = \text{CHF } 56'400$) nicht übersteigt. Das vereinfachte Abrechnungsverfahren kommt sowohl für Schweizer Bürger/innen als auch für ausländische Arbeitnehmer/innen zur Anwendung.

Die Arbeitgebenden, welche im vereinfachten Verfahren abrechnen wollen, müssen sich zu Beginn des Arbeitsverhältnisses bzw. bei einem bereits bestehenden Arbeitsverhältnis bei der AHV-Ausgleichskasse anmelden.



Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Kreisschreiben Nr. 14: Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 90 Abs. 2 DBG, Art. 34 Abs. 2 StHG)
- ➡ Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Erwerbseinkünften für ausländische Arbeitnehmer
- ➡ Quellensteuer-Merkblatt für deutsche Grenzländer



Fallbeispiel Grenzgänger mit Arbeitsort D/Besteuerung in der Schweiz

Aufgabe 6 - Grenzgänger Schweiz - Deutschland / Schweizer Arbeitgeber

Frau Meier arbeitet bei der Multi-Prozess AG in Anwil und bezieht einen Bruttolohn von CHF 223'075.—. Gemäss Angaben ihres Treuhänders ist Frau Meier zu 60 % in Anwil und 40 % in der deutschen Zweigstelle in Weil am Rhein tätig. Die Multi-Prozess AG zieht von CHF 89'230.— (40 % des Gesamteinkommens) 4,5 % Quellensteuer ab und überweist diese ans Finanzamt in Lörrach.

Angaben gemäss Lohnausweis

Bruttolohn	CHF	223'075.—
AHV/ALV	CHF	12'212.—
Berufliche Vorsorge	CHF	16'930.—
NBU	CHF	886.—
Quellensteuer	CHF	4'015.—
60 % in der Schweiz	CHF	133'845.—
40 % in Deutschland	CHF	89'230.—

Zudem kauft sich Frau Meier in die Pensionskasse im Betrage von CHF 50'000.— ein.

Frage

Wie sieht die Besteuerung aus?

Lösung:

Besteuerung:

Schweiz	CHF	133'845.—
80 % von CHF 89'230.—	CHF	71'384.—
Total Einkommen Schweiz	CHF	205'229.—

Abzüglich

AHV/ALV	CHF	12'212.—
Berufliche Vorsorge	CHF	16'930.—
NBU	CHF	886.—

Nettolohn II	CHF	175'201.—
		=====

Die Ausgangslage für die Berechnung des steuerbaren Einkommens ist immer der Bruttolohn. Der auf Deutschland fallende Anteil wird nur zu 80 % besteuert. Das Finanzamt von Deutschland behält 4,5 % Quellensteuer zurück. Es erfolgt keine Ausscheidung nach Deutschland. Die Schweiz muss demzufolge sämtliche Abzüge übernehmen. Auch den Einkauf in die Pensionskasse von CHF 50'000.— wird vollumfänglich von der Schweiz übernommen.

Die frühere Praxis, wonach 100 % zur Satzbestimmung genommen werden mussten, entfällt. Lohnausweise von deutschen Arbeitgebern werden analog zu demjenigen der Schweizer Arbeitgeber behandelt.



68 Nr. 2. Quellensteuertarife

1. Tarife

Für die Berechnung der Quellensteuer stehen folgende kombinierte CHF / %-Tarife zur Verfügung:

Tarif A0 Für alleinstehende Steuerpflichtige (ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Steuerpflichtige), die nicht mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben.

Tarif

A1-A6 Gleiche Ausgangslage wie Tarif A0, jedoch für Personen, denen aufgrund von Alimentenzahlungen auf Antrag ein Kinderabzug zur Milderung von finanziellen Härten gewährt werden kann. Diese Tarifeinstufung wird dem Arbeitgeber durch die kantonale Steuerverwaltung schriftlich mitgeteilt.

Tarif B Für in rechtlich oder tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen nur eine Ehegatte erwerbstätig ist.

Der Tarif B ist nicht anwendbar für sog. Halbfamilien (Alleinerziehende). Diese werden mit dem Tarif H1 - H6 besteuert.

Tarif C Für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen beide Ehegatten erwerbstätig sind und zwar auch dann, wenn diese Erwerbseinkünfte ergänzend ordentlich veranlagt werden.

Der Tarif C gelangt auch zur Anwendung, wenn der andere Ehegatte im Ausland einer Erwerbstätigkeit nachgeht.

Tarif D Für Personen mit Nebenerwerbseinkommen oder für Personen mit Ersatzeinkünften.

Neu liegt nur noch dann eine Nebenerwerbstätigkeit vor, wenn die quellenbesteuerte Person selbst daneben ein Haupteinkommen erzielt. Bei mehreren Erwerbstätigkeiten einer quellenbesteuerten Person gilt diejenige Tätigkeit mit dem höchsten Bruttoeinkommen als Haupteinkommen. Dieses Einkommen ist mit dem Tarif A, B oder C zu besteuern. Alle anderen Tätigkeiten stellen in der Folge Nebenerwerbstätigkeiten dar und sind somit nach dem Tarif D zu besteuern.

Gehen beide Ehegatten einer Erwerbstätigkeit nach, so ist unabhängig von der Verdiensthöhe das Einkommen von beiden Ehegatten mit dem Tarif C zu besteuern.

Die Konstellation, dass z.B. der Ehemann mit dem Tarif B und die Ehefrau mit dem D-Tarif (Nebenerwerb) besteuert wird, kann somit nicht mehr eintreten.

Tarif E Für Personen, die im vereinfachten Abrechnungsverfahren über die Sozialversicherungsanstalten besteuert werden.

Tarif F Für doppelverdienende Grenzgängerinnen und Grenzgänger, die in einer italienischen Grenzgemeinde leben und deren Ehegatte ausserhalb der Schweiz erwerbstätig ist.

Tarif H Für alleinstehende Steuerpflichtige (ledige, geschiedene, gerichtlich oder tatsächlich getrennt lebende und verwitwete Steuerpflichtige), die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und deren Unterhalt zur Hauptsache bestreiten.

Tarif L Für echte Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-D), welche die Voraussetzungen für eine Einstufung nach Tarif A erfüllen würden.

Tarif M Für echte Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für eine Einstufung nach Tarif B erfüllen würden.

Tarif N Für echte Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für eine Einstufung nach Tarif C erfüllen würden.

Tarif O Für echte Grenzgängerinnen und Grenzgänger nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für eine Einstufung nach Tarif D erfüllen würden.



Tarif P Für echte Grenzländerinnen und Grenzländer nach dem DBA-D, welche die Voraussetzungen für eine Einstufung nach Tarif **H** erfüllen würden.

Die Tarife B, C, M und N gelten auch für eingetragene Partnerschaften.

Für die Tarife A, B, C, F und H ist die Quellensteuerbelastung abhängig von der Höhe der monatlichen Bruttoeinkünfte. Bei den Tarifen D (10 %) und E (5 %) gelangen fixe Steuersätze zur Anwendung. Die Tarife L-P sind derart ausgestaltet, dass die je nach Tarifart hinterlegten Quellensteuertarife auf einen maximalen Steuersatz von 4,5 % begrenzt sind.

Kirchensteuer:

Y = Mit Kirchensteueranteil

N = Ohne Kirchensteueranteil

Beispiele:

A0Y Alleinstehende Person ohne Kind **mit** Kirchensteueranteil

C3N Verheirateter Doppelverdiener mit drei Kindern **ohne** Kirchensteueranteil

2. Steuerbetrag

Der Steuerbetrag, der vom Lohn abzuziehen oder von der Arbeitgeberin bzw. vom Arbeitgeber einzufordern ist (Steuerabzug), ergibt sich aus den von der kantonalen Steuerverwaltung, Bereich Quellensteuer, herausgegebenen Gebrauchstarifen. Abweichungen von diesen Tarifen sind nicht erlaubt.

Die Beiträge an AHV, Arbeitslosenkasse, berufliche Vorsorge (2. Säule), NBUV-Prämien, Versicherungsprämien, die Berufsauslagen (einschliesslich Fahrtkosten zum Arbeitsort und auswärtige Verpflegung) sowie die Kinderabzüge sind bei der Berechnung der Steuerbeträge und Prozentsätze bereits berücksichtigt.

3. In den Tarifen eingeschlossene Steuern

Mit der Quellensteuer sind die Steuern von Bund, Kanton und Gemeinde (inkl. Kirchensteuer sowie Feuerwehersatzabgabe) abgegolten, soweit sie für das Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit geschuldet sind.

Für Quellensteuerpflichtige, die keiner Landeskirche (Römisch-katholische, Evangelisch-reformierte und Christkatholische) angehören, ist der jeweilige Tarif ohne Kirchensteuer anzuwenden.



Beispiel einer Tarifberechnung (Verheiratet, Alleinverdiener, 2 Kinder)

Quellensteuer Tarifauskunft

Jahr	2016			
Tarif	8	Alleinverdiener		
Bruttolohn	8'500.00			
Berechnungsstufe	8'475.00			
Anzahl Kinder	2			
Datum	27.06.2016			

1. 1. Staatssteuer	Ansatz Ehemann Fr.	Ehefrau Fr.	Bemerkungen	Min.	Max.
Bruttoeinkommen pro Jahr	101'700.00				
AHV/IV/EO-Beiträge	5.15	5'237.55			
ALV-Beiträge	1.10	1'118.70			1386.00
NBUV-Prämien	1.30	1'322.10			1638.00
BVG-Beiträge	5.50	5'593.50			
- ALV 2	0.50	0.00			
Nettoeinkommen 1	88'428.15				
- Abzug Versicherungsprämien Verheiratete	4000.00	4'000.00			
- Versicherungsprämien Kinder	450.00	900.00	pro Kind		
- Berufsauslagen (Pauschalkosten)	800.00	800.00			
- Berufsauslagen (Fahrtkosten)	840.00	840.00			
- Mehrkosten auswärtige Verpflegung	3200.00	3'200.00			
- Krankheitskosten	1200.00	1'200.00			
- Unterstützungs- / Invaliditätsabzug	600.00	600.00			
Steuerbares Einkommen	76'888.15				
Steuerbares Einkommen abgerundet	76'888.00				
Staatssteuer halbes Einkommen	2'116.00				
Steuerfuss halbes Einkommen	5.504110				
Steuerfuss	5.504110				
Einfache Staatssteuer auf CHF 76'888.00	4'232.00				
Kinderermässigung	750.00	1'500.00	pro Kind		
normale Staatssteuer	2'732.00				
2. Bundessteuer	Ansatz Ehemann Fr.	Ehefrau Fr.	Bemerkungen	Min.	Max.
Nettoeinkommen 1	88'428.00				
Bund: Abzug Berufsauslagen (pauschal)	3.00	3'051.00		2000.00	4000.00
Bund: Abzug Berufsauslagen (Fahrtkosten)	3900.00	3'900.00			
Versicherungsprämien	5.00	3'500.00			3500.00
Bund: Abzug Versicherungsprämien Kind		1'400.00			
Nettoeinkommen	76'577.00				
Bund: Kinderabzug		13'000.00			
Bund: Ehepaarabzug		2'600.00			
Steuerbares Einkommen	60'900.00				
Bundessteuerbetrag	451.00				
Bund: Abzug vom Steuerbetrag DBSt pro Kind		502.00			
Bundessteuerbetrag	0.00				
3. Gesamt-Steuerbetrag Ehemann	Einheit	im Jahr Fr.	im Monat Fr.	Bemerkungen	
Bruttolohn pro Jahr		101'700.00			
Staatssteuer	1.00000	2'732.00	227.65		
Gemeindesteuer	0.56880	1'553.95	129.45		
Kirchensteuer	0.08160	222.90	18.55		
Feuerwehripflichtersatz	0.00300	230.65	19.20		
Direkte Bundessteuer		0.00	0.00		
Steuerbetrag mit Kirchensteuer		4'739.50	394.95		
Steuerbetrag mit KS gerundet		394.00			
Steuerbetrag ohne Kirchensteuer		4'516.60	376.40		
Steuerbetrag ohne KS gerundet		376.00			
Steuersatz mit Kirchensteuer		4.65			
Steuersatz ohne Kirchensteuer		4.44			
Steuersatz Bund		0.000000			



68 Nr. 3 Anwendung der Tarife

1. Anwendung der Tarife

1.1 Alleinstehende

Unter die Kategorie Alleinstehende fallen:

- Ledige;
- Verwitwete;
- Geschiedene;
- Getrenntlebende;

die nicht mit Kindern zusammenleben.

1.2 Verheiratete

Unter die Kategorie Verheiratete fallen:

- in ungetrennter Ehe oder in eingetragener Partnerschaft (gleichgeschlechtliche) lebende Steuerpflichtige;
- sowie ledige, verwitwete, geschiedene und getrennt lebende Steuerpflichtige, die mit Kindern zusammenleben (unter Berücksichtigung der Kinderzahl).

1.3 Doppelverdiener/innen

Der Doppelverdienertarif (Tarif C) gelangt zur Anwendung für in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten, bei welchen beide Ehegatten erwerbstätig sind und zwar auch dann, wenn diese Erwerbseinkünfte ergänzend ordentlich veranlagt werden;

Der Tarif C gelangt auch zur Anwendung, wenn der andere Ehegatte im Ausland einer Erwerbstätigkeit nachgeht.

1.4 Ehegatten im gleichen Betrieb

Selbst wenn Ehegatten (auch in eingetragener Partnerschaft lebende Personen) bei der gleichen Arbeitgeberin oder beim gleichen Arbeitgeber beschäftigt sind, muss der Steuerabzug vom Bruttolohn jeder einzelnen Person vorgenommen werden. Zur Bestimmung des Steuersatzes dürfen die beiden Einkommen deshalb nie zusammengerechnet werden.

1.5 Veränderung des Zivilstandes oder der Zahl der Kinderabzüge

Ändert sich der Zivilstand der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers durch Heirat, Scheidung oder Trennung, durch Tod der Ehegattin bzw. des Ehegatten (auch in eingetragener Partnerschaft lebende) oder die Zahl der Kinderabzüge durch Geburt, Tod oder Wegfall der Unterhaltspflicht (Wegfall der Kinderzulage), so ist dies im Folgemonat zu berücksichtigen.

1.6 Kinderabzug

In den Quellensteuertarifen sind maximal 6 Kinderabzüge berücksichtigt.

Über die Steuerberechnung bei mehr als 6 Kindern gibt die kantonale Steuerverwaltung, Geschäftsbereich Quellensteuer, Auskunft.

Der Kinderabzug wird gewährt:

- für jedes minderjährige, erwerbsunfähige oder in beruflicher Ausbildung stehende Kind, das mit den Steuerpflichtigen in häuslicher Gemeinschaft lebt, und für das sie die elterliche Sorge haben beziehungsweise hatten.



Bei Konkubinatspaaren mit gemeinsamen Kindern hat lediglich diejenige Person, welche die elterliche Sorge (Sorgerecht) ausübt, Anspruch auf den Kinderabzug, da der Abzug pro Kind nur einmal geltend gemacht werden kann. Verfügt diese Person über kein steuerbares Einkommen und kann sich der Kinderabzug aus diesem Grund gar nicht auswirken, so kann der Kinderabzug dem anderen Konkubinatspartner gewährt werden, wenn dieser für den Unterhalt aufkommt.

Der Abzug entfällt, wenn das Einkommen des Kindes den steuerfreien Betrag übersteigt. Die in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen können den Abzug pro Kind nur einmal geltend machen.

Die quellenbesteuerte Person hat Anspruch auf einen Kinderabzug für zulageberechtigte Kinder und Jugendliche. In der Regel sind so viele Kinderabzüge zu berücksichtigen, als Kinderzulagen oder Ausbildungszulagen berücksichtigt werden.

1.7 Unvollständige Zahltagsperiode infolge Ein- oder Austritt

Bei Ein- und Austritten während einer Zahltagsperiode ist der Quellensteuerbetrag anteilmässig (pro rata) vom Bruttolohn einer vollen Zahltagsperiode zu berechnen. Als Basis dienen immer 30 Tage je Kalendermonat. Mit Hilfe des Prozentsatzes im Tarif lässt sich die Teilsteuer auf einfache Weise ermitteln.

Bei Stundenlohn ist bei Ein- und Austritt aus dem Arbeitsverhältnis im Verlauf eines Monats der Stundenansatz mit der massgebenden Monatsstundenzahl (180 Stunden) zu multiplizieren, um den vollen Monatslohn (satzbestimmendes Einkommen) zu ermitteln.

Beispiel:

Ein lediger Arbeitnehmer, mit Kirchensteuer, tritt am 6. eines Monats in die Firma ein. Sein Bruttoeinkommen (anteilmässiges Einkommen) vom 6. bis Ende Monat beträgt CHF 8'000.

Für die Berechnung des Quellensteuerabzuges ist in einem ersten Schritt in der Tariftabelle für Alleinstehende, mit Kirchensteuer (A0Y) der anwendbare Prozentsatz des ordentlichen Monatslohnes zu ermitteln.

Vorgehen:

Das reduzierte Bruttoeinkommen (CHF 8'000) wird durch die effektiv gearbeiteten Anzahl Monatstage (30 - 6 + 1 = 25) dividiert und mit der Anzahl Tage eines vollen Monats (immer 30 Tage) multipliziert. Der Prozentsatz im vorliegenden Beispiel wird wie folgt berechnet: CHF 8'000 : 25 Tage x 30 Tage = CHF 9'600.

Der Prozentsatz gemäss Tarif A0Y für CHF 9'600 beträgt 16,76 %.

In einem zweiten Schritt ist dieser Prozentsatz auf den anteilmässigen Bruttolohn (CHF 8'000 für den Zeitraum vom 6. bis Ende Monat) anzuwenden.

Der Quellensteuerabzug beträgt somit 16,76 % von CHF 8'000 = CHF 1'340.80.

Der Anteil des 13. Monatslohns sowie die Auszahlung von Ferienentschädigung, Auszahlung von Überstunden usw. muss für die Satzbestimmung nicht hochgerechnet werden.

Wenn eine Kinderzulage nur anteilmässig (pro Rata) ausbezahlt wird, so ist diese hochzurechnen.

1.8 Bruttoerwerbseinkommen

Für die Berechnung des Steuerabzuges ist der monatliche Bruttolohn ohne jeglichen Abzug (z.B. AHV, IV, BVG usw.) massgebend.

Pauschalspesen, Zulagen und Nebenbezüge wie Akkord-, Überzeit-, Ferien- und Feiertagsentschädigungen, Weg-, Essens-, Teuerungs- und Kinderzulagen sowie Trinkgelder, Provisionen, Gratifikationen, Dienstaltersgeschenke, Naturalleistungen (Kost und Logis, Dienstwohnung, Geschäftsauto usw.) sind stets quellensteuerpflichtig und in dem Monat zu berücksichtigen, in welchem die Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung erfolgt.

Die Quellenbesteuerung erfolgt in dem Monat, in welchem die Auszahlung, Überweisung oder Verrechnung stattfindet.



Bei Stundenlohn ist bei Ein- und Austritt aus dem Arbeitsverhältnis im Verlauf eines Monats der Stundenansatz mit der massgebenden Monatsstundenzahl (**180 Stunden**) zu multiplizieren, um den Monatsbruttolohn zu ermitteln.

Bei der Anwendung des D-Tarifs wird der Bruttolohn nicht hochgerechnet.

Leistungen der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers für den Arbeitsweg (Wegentschädigungen) sowie die Verpflegung sind Bestandteil des steuerbaren Einkommens.

Leistungen der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers für Ersatz von Reisespesen und von anderen besonderen Berufsauslagen gelten nur insoweit nicht als Bestandteil des steuerbaren Arbeitslohnes, als ihnen tatsächliche Aufwendungen gegenüberstehen.

Die Steuer wird von den Bruttoeinkünften berechnet.

Naturalleistungen (Kost und Logis) und Trinkgelder werden in der Regel nach den für die eidgenössische Alters- und Hinterlassenenversicherung geltenden Ansätzen bewertet.

Abzüge für Vorsorge- und Versicherungsbeiträge, Berufsauslagen usw. sind nicht zulässig, da diese bereits im Tarif berücksichtigt sind.

Übernimmt die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber die Quellensteuer, AHV- und andere Versicherungsbeiträge zu ihren oder seinen Lasten, so sind diese Beträge für die Berechnung der Steuer zur Leistung hinzuzurechnen.

1.9 Spesen

Spesen, die gemäss effektivem Aufwand vergütet werden, stellen keinen quellensteuerpflichtigen Lohnbestandteil dar.

Werden **effektive Spesenvergütungen** im Sinne der Randziffer 52 der **Wegleitung zum neuen Lohnausweis** vergütet, so besteht in der Regel keine Pflicht zur Aufrechnung zum Bruttolohn, sofern die Vorgaben von Randziffer 52 eingehalten werden. Abklärungen im Einzelfall bleiben jedoch vorbehalten und können dazu führen, dass nur ein Teil dieser Spesen als Unkostenersatz anerkannt werden kann. Der nicht anerkannte Teil stellt quellensteuerpflichtigen Lohn dar.

Die **genehmigten Spesenreglemente** (auch ausserkantonale) sind im Quellensteuerverfahren anwendbar. Werden Spesenzahlungen ausgerichtet, die nicht im genehmigten Spesenreglement enthalten sind, stellen diese Leistungen quellensteuerpflichtigen Lohn dar.

Pauschalspesen, darunter fallen auch pauschale Repräsentationsspesen, welche ohne genehmigtes Spesenreglement ausbezahlt werden, stellen grundsätzlich zu 100 % quellensteuerpflichtigen Lohn dar und sind somit aufzurechnen. Es bleibt den steuerpflichtigen Personen vorbehalten, Belege beizubringen, welche den effektiv entstandenen Unkostenersatz beweisen.

1.10 Gratifikationen, 13. Monatslohn, Bonuszahlungen, Treueprämien, Provisionen

Massgebend für die Besteuerung von Einmalzahlungen wie Gratifikation, 13. Monatslohn, Treueprämie, Provision, Teuerungsnachzahlung usw. ist der im Tarif abgelesene Betrag oder Steuersatz, der sich auf Grund der Summe von ordentlichem Lohn und Einmalzahlung ergibt. Es ist also stets auf die effektive Gesamtauszahlung (Lohn und Einmalzahlung), ohne jeden Abzug, in der entsprechenden Zahltagsperiode abzustellen.

1.11 Ferien- und Feiertagsentschädigungen

Ferien- und Feiertagsentschädigungen stellen steuerpflichtiges Einkommen dar.

Die Besteuerung der Entschädigung erfolgt im Zeitpunkt der Gutschrift auf ein separates Ferienkonto des Arbeitnehmers oder der Arbeitnehmerin. Somit wird die Ferienzulage im jeweiligen Monat zum Bruttolohn hinzugerechnet und dementsprechend auch besteuert. Die spätere Auszahlung an den Arbeitnehmer oder die Arbeitnehmerin unterliegt nicht mehr der Quellenbesteuerung.



1.12 Berechnung der Quellensteuer auf nachträglichem Zahlungen bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses

Zahlungen, welche nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses geleistet werden, sind wie folgt an der Quelle zu besteuern:

- Zahlungen, die bereits mit der Beendigung fällig geworden sind, der/dem Quellenbesteuerten aber erst später ausbezahlt werden (z.B. nachträglich ausbezahlte Ferienentschädigungen, Anteil 13. Monatslohn usw.), sind mit dem Bruttolohn des letzten Arbeitsmonats zusammenzufassen; die Quellensteuer ist auf diesem Totalbetrag zu berechnen.
- Demgegenüber ist bei Zahlungen, die erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig werden (z.B. nachträglich festgesetzte Bonuszahlungen), die Quellensteuer wie bei einem (zusätzlichen) Monatslohn zu berechnen.

1.13 Quellensteuerberechnung für Personalvermittlungs- und Temporärstellenfirmen

Werden die Quellenbesteuerten durch eine Personalvermittlungsfirma oder Temporärstellenfirma mit normalen monatlichen Zahltagsperioden abgerechnet, so gilt für sie das übliche Quellensteuerabrechnungsverfahren. Bei Ein- und Austritt sind die satzbestimmenden Einkommen gemäss Ziffer 5.6 der Wegleitung dargelegt zu ermitteln.

Die bei der Personalvermittlungsfirma, direkt beschäftigten quellensteuerpflichtigen Personen sind immer mit dem normalen Abrechnungsverfahren abzurechnen.

Bei unterschiedlichen Zahltagsperioden ist wie folgt vorzugehen:

Der Stundenlohn ist - inklusive aller Zulagen - auf einen mutmasslichen Bruttomonatslohn mit einer angenommenen Stundenzahl von **180 Stunden** umzurechnen. Das variable Einkommen, das während eines Monats ausbezahlt wird (alle in einem Monat ausbezahlten Beträge), kann mit diesem Steuersatz berechnet werden. Bei dieser Methode erfolgt eine Umrechnung bei Ein- und Austritt.

Eine Umrechnung auf **21.667 Tage** wird ebenfalls akzeptiert.

Die Temporärstellenfirmen müssen auf der Quellensteuer-Abrechnung das **satzbestimmende Einkommen, den Tarif** sowie den **ausbezahlten Bruttolohn** aufzählen.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Wegleitung zum Lohnausweis



68 Nr. 4 Ersatzeinkünfte

1. Allgemeines

Steuerbar sind alle an die Stelle des Erwerbseinkommens tretenden Ersatzeinkünfte (Bruttoeinkünfte), die mit einer gegenwärtigen, allenfalls vorübergehenden eingeschränkten oder unterbrochenen Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen.

2. Versicherungsleistungen

An der Quelle zu erfassende Ersatzeinkünfte sind insbesondere:

- Leistungen der Arbeitgeberin oder des Arbeitgebers, die nicht unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit darstellen (z.B. Abgangsentschädigungen, Konkurrenzverbotsabfindung etc);
- IV-Taggelder, IV-Renten, IV-Teilrenten und IV-Kapitalleistungen aus IV und beruflicher Vorsorge;
- Leistungen der Arbeitslosenversicherung;
- UVG-Taggelder und UVG-Teilrenten sowie an deren Stelle tretende Kapitalleistungen;
- Taggelder der Krankenkassen sowie Leistungen haftpflichtiger Dritter für Erwerbsausfall;
- Mutterschaftsentschädigung.

Nicht der Quellensteuer für Arbeitnehmer/innen unterliegen:

- Renten der AHV;
- Vollrenten und Integritätsentschädigungen aus Unfallversicherungen;
- Alters- und Hinterlassenenrenten, Kapitalleistungen aus 2. Säule und Säule 3a sowie Freizügigkeitsleistungen (Barauszahlung).

Diese Leistungen unterliegen, soweit sie steuerbar sind, grundsätzlich der ordentlichen Besteuerung.

3. Abrechnungspflichtige Personen

Zuständig für die Abrechnung sind entweder die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber, sofern die Ersatzeinkünfte über sie oder ihn abgerechnet und den Steuerpflichtigen weitergeleitet werden, oder die Versicherer. Die Versicherer haben das Recht, die Leistungen ungekürzt den Arbeitgeberinnen oder Arbeitgebern auszubezahlen, welche ihrerseits die Quellensteuer auf diesen Einkünften und allfälligen übrigen Erwerbseinkünften zu erheben haben.

Die Versicherer sind für die Abrechnung zuständig, wenn sie den Steuerpflichtigen die Ersatzeinkünfte direkt entrichten, unabhängig davon, ob den Steuerpflichtigen gegenüber den Versicherern ein direktes Forderungsrecht zusteht. Richten die Versicherer den Steuerpflichtigen die Versicherungsleistungen direkt aus, so haben sie vor Auszahlung der Leistungen eine Kopie der Ausländerausweise der Steuerpflichtigen und deren Ehegatten einzufordern. Aufgrund dieser Papiere können die Versicherer feststellen, ob die betreffende Person quellensteuerpflichtig ist.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkommen für ausländische Arbeitnehmer



68 Nr. 5 Steuerrückckerstattung

1. Steuerrückckerstattungen

Die Quellenbesteuerten werden mit einer Kopie der Tarifmitteilung auf die Rückckerstattungsgründe bei der Quellenbesteuerung aufmerksam gemacht.

Beispiel Tarifmitteilung

Gesuche für eine anteilmässige Rückckerstattung der Quellensteuer sind bis spätestens Ende März des Folgejahres bei der kantonalen Steuerverwaltung (Geschäftsbereich Quellensteuer) zu stellen (Ä 121 Abs. 1 StG).

1.1 Nachträgliche Berücksichtigung zusätzlicher Abzüge

Auf Gesuch hin werden insbesondere folgende im Quellensteuerverfahren, nicht im Tarif pauschal eingerechneten Abzüge, nachträglich berücksichtigt:

- Schuldzinsen;
- Beiträge an Säule 3a (gebundene Selbstvorsorge) und Einzahlungen in die 2. Säule (Einkauf fehlender Beitragsjahre in die Pensionskasse);
- Weiterbildungskosten;
- Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten sowie Alimente für minderjährige Kinder;
- Krankheits- und Unfallkosten / behinderungsbedingte Kosten;
- Freiwillige Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen;
- Kinderbetreuungskosten;
- berufliche Mehrkosten von internationalen Wochenaufenthalten.

1.2 Berücksichtigung besonderer Berufskosten von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten und Spezialisten (Expatriates)

Die Berücksichtigung besonderer Berufskosten gilt für folgende Personen (Expatriates):

- Leitende Angestellte, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden;
- Spezialisten und Spezialistinnen aller Art, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. Als solche gelten Arbeitnehmende, die auf Grund ihrer besonderen beruflichen Qualifikation typischerweise international eingesetzt werden, sowie Personen, die in ihrem Wohnsitzstaat selbständig erwerbstätig sind und zur Erledigung einer konkreten, zeitlich befristeten (höchstens 5 Jahre) Aufgabe in der Schweiz als Arbeitnehmende erwerbstätig sind.

Als besondere Berufskosten von im Ausland wohnhaften Expatriates gelten:

- die üblichen Reisekosten zwischen dem ausländischen Wohnsitz und der Schweiz;
- die notwendigen Kosten der Unterkunft in der Schweiz;
- die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland.

Als besondere Berufskosten von in der Schweiz wohnhaften Expatriates gelten:

- die Kosten für den Umzug in die Schweiz und zurück in den früheren ausländischen Wohnsitzstaat sowie die Hin- und Rückreisekosten des Expatriate und seiner Familie bei Beginn und Ende des Arbeitsverhältnisses;
- die angemessenen Wohnkosten in der Schweiz bei nachgewiesener Beibehaltung einer ständigen Wohnung im Ausland;
- die ordentlichen Aufwendungen für den Besuch einer fremdsprachigen Privatschule durch die minderjährigen Kinder, sofern die öffentlichen Schulen keinen angemessenen Unterricht anbieten.



Der Abzug besonderer Berufskosten ist zul^assig, wenn sie vom Expatriate selbst bezahlt und vom Arbeitgeber/der Arbeitgeberin:

- nicht zur^uckerstattet werden;
- in Form einer Pauschale zur^uckerstattet werden. Diese Pauschale ist hingegen zum steuerbaren Bruttolohn hinzuzurechnen.

Werden dem Expatriate die besonderen Berufskosten effektiv gegen Beleg zur^uckerstattet, ist auf diesen Zahlungen keine Quellensteuer zu erheben.

Als besondere Berufskosten k^onnen abgezogen werden:

- ein Pauschalabzug von monatlich CHF 1'500;
- oder die tats^achlichen Kosten, soweit sie im vollen Umfang nachgewiesen werden.

Nicht als abzugsf^ahige Berufskosten gelten insbesondere:

- die Kosten der st^andigen Wohnung im Ausland;
- die Auslagen f^ur die Wohnungseinrichtung und f^ur Wohnnebenkosten in der Schweiz;
- die Mehraufwendungen wegen des h^oheren Preisniveaus oder der h^oheren Steuerbelastung in der Schweiz;
- die Kosten f^ur Rechts- und Steuerberatung.

2. Beispiel einer Tarifkorrektur:

In diesem Beispiel f^uhrt die Einzahlung in die S^aule 3a in der H^ohe von CHF 6'768 zu einer anteilm^assigen R^uckerstattung der Quellensteuer von CHF 1'837.30.

Der R^uckerstattungsbetrag von **CHF 1'837.30** wird wie folgt berechnet:

Abrechnungen: Details | Buchung | Visieren | ☐ Bemerkung ☐ Pendenzen

Quellensteuer Bisher

Periode von / bis: 01.01.2015 31.12.2015

Total Stb. Leistung: 104'116.55

Total Quellensteuer: 15'383.45

Quellensteuer Neu

☒ Abzüge / Zuschläge...

Abzüge: -6'768.00

Zuschläge: 0.00

Total: -6'768.00

☐ gemäss Steuerpflicht ☐ eff. StPfl. ☐ gemäss Abrechnung SSL

Total Berechnung:

Quellensteuer bisher: 15'383.45

Quellensteuer neu: 13'546.15

Zwischentotal: -1'837.30

Tot. Int. Ausscheidung: 0.00

☐ Korrektur

Gutschrift: -1'837.30

Det. Int. Ausscheidung

Quellensteuer bisher: 15'383.45

Quellensteuer neu: 13'546.15

Zwischentotal: -1'837.30

Tot. Int. Ausscheidung: 0.00

☐ Korrektur

Gutschrift: -1'837.30

Table:

Periode von	Periode bis	Stb. Leistung	Rechnung	Periode von	Periode bis	Gemeinde	GB	Tarif	Leist. bish.	Abzug	QS bisher	Tarif	Leist. neu	QS neu	Differenz	... satzbest.
01.01.2015	31.01.2015	8'541.65	1'243.65	01.01.2015	31.01.2015	Reinach BL		A0N	8'541.65	-555.25	1'243.65	A0N	7'986.40	1'092.55	-151.10	7'986.40
01.02.2015	28.02.2015	8'541.65	1'243.65	01.02.2015	28.02.2015	Reinach BL		A0N	8'541.65	-555.25	1'243.65	A0N	7'986.40	1'092.55	-151.10	7'986.40
01.03.2015	31.03.2015	9'741.65	1'582.05	01.03.2015	31.03.2015	Reinach BL		A0N	9'741.65	-633.25	1'582.05	A0N	9'108.40	1'406.35	-175.70	9'108.40
01.04.2015	30.04.2015	8'541.65	1'243.65	01.04.2015	30.04.2015	Reinach BL		A0N	8'541.65	-555.25	1'243.65	A0N	7'986.40	1'092.55	-151.10	7'986.40
01.05.2015	31.05.2015	8'541.65	1'243.65	01.05.2015	31.05.2015	Reinach BL		A0N	8'541.65	-555.25	1'243.65	A0N	7'986.40	1'092.55	-151.10	7'986.40
01.06.2015	30.06.2015	8'541.65	1'243.65	01.06.2015	30.06.2015	Reinach BL		A0N	8'541.65	-555.25	1'243.65	A0N	7'986.40	1'092.55	-151.10	7'986.40
01.07.2015	31.07.2015	8'541.65	1'243.65	01.07.2015	31.07.2015	Reinach BL		A0N	8'541.65	-555.25	1'243.65	A0N	7'986.40	1'092.55	-151.10	7'986.40
01.08.2015	31.08.2015	8'625.00	1'267.90	01.08.2015	31.08.2015	Reinach BL		A0N	8'625.00	-560.65	1'267.90	A0N	8'064.35	1'116.90	-151.00	8'064.35
01.09.2015	30.09.2015	8'625.00	1'267.90	01.09.2015	30.09.2015	Reinach BL		A0N	8'625.00	-560.65	1'267.90	A0N	8'064.35	1'116.90	-151.00	8'064.35
01.10.2015	31.10.2015	8'625.00	1'267.90	01.10.2015	31.10.2015	Reinach BL		A0N	8'625.00	-560.65	1'267.90	A0N	8'064.35	1'116.90	-151.00	8'064.35
01.11.2015	30.11.2015	8'625.00	1'267.90	01.11.2015	30.11.2015	Reinach BL		A0N	8'625.00	-560.65	1'267.90	A0N	8'064.35	1'116.90	-151.00	8'064.35
01.12.2015	31.12.2015	8'625.00	1'267.90	01.12.2015	31.12.2015	Reinach BL		A0N	8'625.00	-560.65	1'267.90	A0N	8'064.35	1'116.90	-151.00	8'064.35

- Massgebender Jahresbruttolohn: CHF 104'116.55
- Einzahlung in S^aule 3a: CHF 6'768.00
- Bruttolohn Januar 2015: CHF 8'541.65
- Januarlohn im Verh^altnis zum Jahresbruttolohn: 8,2039 % (8'541.65 x 100 : 104'116.55)
- Korrekturbetrag f^ur Januar 2015: S^aule 3a Betrag von 6'768 x 8,2039 % = **CHF 555.25**
- Bruttolohn M^arz 2015: CHF 9'741.65
- M^arzlohn im Verh^altnis zum Jahresbruttolohn: 9,3565 % (9'741.65 x 100 : 104'116.55)
- Korrekturbetrag f^ur M^arz 2015: S^aule 3a Betrag von 6'768 x 9,3565 % = **CHF 633.25**
- Gleiches Vorgehen f^ur die restlichen Monate
- Korrigierter Bruttolohn Januar 2015: CHF 7'986.40 (8'541.65 - 555.25)
- Neuer Quellensteuerabzug f^ur Januar 2015: CHF 1'092.55 (Basis: 7'986.40 mit Tarif A0N)



- Rückerstattungsbetrag für Monat Januar 2015: CHF 151.10 (1'243.65 - 1'092.55)
- Gleiches Vorgehen für die Monate Februar 2015 - Dezember 2015
- Total Rückerstattungsbetrag 2015: **CHF 1'837.50** (Total der Spalte Differenz)

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Merkblatt zur Quellenbesteuerung von Internationalen Wochenaufenthaltern ohne steuerrechtlichen Wohnsitz in der Schweiz
- ➡ Verordnung über den Abzug besonderer Berufskosten bei der direkten Bundessteuer von vorübergehend in der Schweiz tätigen leitenden Angestellten, Spezialisten und Spezialistinnen (SR 642.118)



68 Nr. 6 Steuerabrechnung

1. Quellensteuererhebung

Zur Kontrolle der Quellensteuererhebung verlangt die kantonale Steuerverwaltung in der Abrechnung die monatlich zur Auszahlung gelangten Bruttolöhne.

Beispiel: Abrechnungsperiode: 1.1.2015- 31.3.2015

Name / Vorname	Wohnort	Kanton	Tarif	Monate	Bruttolohn (inkl. Zulagen)	Steuerbetrag
Muster Peter	Muttenz	BL	A0N	1.1.- 31.1.15	7'200	894
Muster Peter	Muttenz	BL	A0N	1.2. - 29.2.15	7'200	894
Muster Peter	Muttenz	BL	A0N	1.3. - 31.3.15	8'000	1'091

Bei jeder Lohnauszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung des Lohnes hat die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber den Steuerabzug nach den massgebenden Tarifen vorzunehmen.

Arbeitgeber, welche bis anhin die Quellensteuer-Abrechnungen manuell (ohne Lohnprogramm) erstellt haben, haben die Möglichkeit, die Abrechnungen mittels elektronischem Formular am PC zu erstellen und online an die kantonale Steuerverwaltung zu senden. Das Quellensteuer-Abrechnungstool samt Anleitung kann auf der Seite: www.bl.ch/quellensteuer heruntergeladen werden.

2. Steuereinforderung

Besteht das Bruttoeinkommen der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers zum Teil aus Naturalleistungen oder Trinkgeldern und übersteigt die Steuer gemäss Tarif die auszahlende, zu verrechnende oder gutzuschreibende Barentscheidung, so hat die Arbeitgeberin oder der Arbeitgeber den Mehrbetrag bei der Arbeitnehmerin oder beim Arbeitnehmer einzufordern.

3. Ablieferung der Abrechnung und Fälligkeit der Steuern / Verzugszins

Die an der Quelle erhobene Steuer ist im Zeitpunkt der Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung der steuerbaren Leistung fällig. Die Steuer ist ungeachtet allfälliger Einwände (Art. 121b des Steuergesetzes) oder Lohnpfändungen zu erheben und mit der kantonalen Steuerverwaltung, in der Regel vierteljährlich, abzurechnen.

Für verspätet eingereichte Abrechnungen durch den Schuldner der steuerbaren Leistung wird mit der Rechnungsstellung durch die kantonale Steuerverwaltung ein Verzugszins für die verspätete Anzahl Tage erhoben.

Für verspätet entrichtete Steuern werden Verzugszinsen erhoben. Der Zinsenlauf beginnt 30 Tage nach Ablauf der Rechnungsstellung durch die kantonale Steuerverwaltung.

4. Wohnortswechsel der Arbeitnehmerin/des Arbeitnehmers

Da die Zuweisung der Quellensteuerbeträge an die Gemeinden aufgrund der Wohnortsangabe in den Abrechnungen erfolgt, sind Wohnortswechsel der Arbeitnehmer bzw. Arbeitnehmerinnen jeweils auf Beginn des Folgemonats zu berücksichtigen.

Massgebend ist die Wohnsitzgemeinde, nicht die Postzustelladresse.

5. Ausserkantonale Arbeitgeber/innen

Gemäss Art. 88 Abs. 2 DBG und Art. 15 der Verordnung zur Quellensteuer haben die Arbeitgeber/innen die Quellensteuern auch für ausserkantonale Arbeitnehmer/innen zu erheben.

Ausserkantonale Arbeitgeber/innen werden ersucht, für basellandschaftliche Quellensteuerpflichtige die Quellensteuer nach basellandschaftlichem Tarif in Abzug zu bringen. Um die administrativen Umtriebe möglichst klein zu halten, bitten wir Sie, diese Abrechnungen direkt der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft, Bereich Quellensteuer, zuzustellen.



Die ausserkantonalen Arbeitgeber/innen haben auch die Möglichkeit, die Quellensteuer auf den Erwerbs und Ersatzeinkünften nach den Tarifen ihres (Wohn-) Sitzkantons zu erheben. Die Quellensteuer für die ausserkantonalen Arbeitnehmer/innen sind in diesen Fällen zusammen mit der übrigen Quellensteuer für die innerkantonalen Arbeitnehmer/innen ihren kantonalen Steuerämtern abzuliefern. Diese leiten die ausserkantonalen Quellensteuern an die betreffenden kantonalen Steuerbehörden weiter.

Den Steuerpflichtigen werden zuviel bezogene Steuern von der Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft zinslos zurückerstattet; zuwenig bezogene Steuern werden zinslos nachgefordert.

6. Bezugsentschädigung

Die Arbeitgeber/innen, Veranstalter/innen, juristischen Personen, Hypothekarschuldner/innen und Versicherungs- und Vorsorgeeinrichtungen erhalten für ihre Mitwirkung bei der Steuererhebung eine Entschädigung von 3 % des geschuldeten Steuerbetrages.

Diese Entschädigung ist jeweils direkt einzubehalten.

7. Haftung der Arbeitgeberin bzw. des Arbeitgebers

Die Arbeitgeberin bzw. der Arbeitgeber als Schuldner/in der steuerbaren Leistung haftet - wie auch alle anderen Schuldner - für die Entrichtung der Quellensteuer (Ä 68f Abs. 2 StG und Art. 88 DBG).

8. Rechtsmittel

Sind Steuerpflichtige oder die Schuldner/innen der steuerbaren Leistung mit dem Steuerabzug nicht einverstanden, so können sie bis Ende März des auf die Fälligkeit der Steuer folgenden Kalenderjahres von der kantonalen Steuerverwaltung eine Verfügung über Bestand und Umfang der Steuerpflicht verlangen.

Gegen diese Verfügung können die Betroffenen Einsprache erheben (Ä 121b StG und Art. 139 DBG).



68 Nr. 7 Quellensteuer für Personen mit Wohnsitz im Ausland

1. Künstler/innen, Sportler/innen und Referent/innen bzw. Referenten

Im Ausland wohnhafte Künstler/innen, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler/innen, Musiker/innen und Artistinnen bzw. Artisten, sowie Sportler/innen und Referentinnen bzw. Referenten sind für Einkünfte aus ihrer in der Schweiz ausgeübten persönlichen Tätigkeit und für weitere damit verbundene Entschädigungen steuerpflichtig. Dies gilt auch für Einkünfte und Entschädigungen, die nicht den Betroffenen selbst, sondern einer Drittperson zufließen, welche die Tätigkeit oder Veranstaltung organisiert hat.

Als Gewinnungskosten gelten die für die Erzielung der Einkünfte erforderlichen Auslagen, die mit der Veranstaltung in direktem Zusammenhang stehen und von den Quellensteuerpflichtigen selber getragen werden.

Für den Abzug der Gewinnungskosten ist eine Pauschale von 20 % der Bruttoeinkünfte zulässig. Höhere Gewinnungskosten sind zu belegen.

Die Steuer beträgt:

- | | |
|---|------|
| • bei Tageseinkünften bis CHF 200 | 10 % |
| • bei Tageseinkünften von CHF 201 - 1'000 | 15 % |
| • bei Tageseinkünften von CHF 1'001 - 3'000 | 20 % |
| • bei Tageseinkünften über CHF 3'000 | 25 % |

2. Verwaltungsräten/Verwaltungsräte

Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton Basel-Landschaft sind für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen steuerpflichtig.

Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung ausländischer Unternehmungen, welche im Kanton Basel-Landschaft Betriebsstätten unterhalten, sind für die ihnen zu Lasten dieser Betriebsstätten ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen quellensteuerpflichtig.

Die Steuer beträgt 23 % der Bruttoeinkünfte.

3. Hypothekargläubiger/innen

Im Ausland wohnhafte Gläubiger/innen oder Nutzniesser/innen von Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken im Kanton Basel-Landschaft gesichert sind, sind für die ihnen ausgerichteten Zinsen quellensteuerpflichtig.

Die Steuer beträgt 18 % der Bruttoleistungen.

4. Empfänger/innen von Vorsorgeleistungen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis

Im Ausland wohnhafte Rentner/innen, die aufgrund eines früheren öffentlich-rechtlichen Arbeitsverhältnisses von einer Arbeitgeberin bzw. einem Arbeitgeber oder einer Vorsorgekasse mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft Pensionen, Ruhegehälter, Kapitalabfindungen oder andere Vergütungen erhalten, sind für diese Leistungen quellensteuerpflichtig.

Bei gestaffelter Auszahlung des obligatorischen und überobligatorischen Teils des Vorsorgeguthabens an Personen, welche die Schweiz endgültig verlassen haben, ist für die Quellenbesteuerung keine Zusammenrechnung der Guthaben durchzuführen. Die Besteuerung erfolgt auf jede einzelne, ausbezahlte Leistung.

Die Steuer beträgt bei Rentenleistungen 11,5 % der Bruttoeinkünfte.

5. Empfänger/innen von privatrechtlichen Vorsorgeleistungen

Der Quellensteuer unterliegen auch Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Basel-Landschaft, die Renten, Kapitalleistungen oder andere Vergütungen aus privatrechtlichen Einrichtungen der beruflichen



Vorsorge mit Sitz im Kanton Basel-Landschaft oder aus anerkannten Formen der gebundenen Selbstvorsorge erhalten.

Renten unterliegen nur dann der Quellensteuer, wenn die Schweiz mit dem Staat, in dem die Rentenempfängerin oder der Rentenempfänger Wohnsitz hat, kein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) unterhält. Besteht ein DBA, ist die Rentenleistung ungekürzt auszubezahlen.

Bei gestaffelter Auszahlung des obligatorischen und überobligatorischen Teils des Vorsorgeguthabens an Personen, welche die Schweiz endgültig verlassen haben, ist für die Quellenbesteuerung keine Zusammenrechnung der Guthaben durchzuführen. Die Besteuerung erfolgt auf jede einzelne, ausbezahlte Leistung.

Die Steuer beträgt bei Rentenleistungen 11,5 % der Bruttoeinkünfte.

6. Kapitalleistungen

Kapitalleistungen aus privatrechtlichem- und öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis unterliegen ungeachtet der staatsvertraglichen Regelung immer der Quellensteuer.

Personen, die eine Kapitalleistung aus Vorsorge erhalten, unterliegen dann der Quellensteuer, wenn die Kapitalleistung zu einem Zeitpunkt fällig wird, in dem sie keinen Wohnsitz oder Aufenthalt mehr in der Schweiz haben.

Die Quellensteuer richtet sich nach dem Tarif für Kapitalleistungen aus Vorsorge.

Die erhobene Quellensteuer kann je nach Doppelbesteuerungsabkommen zinslos zurückerstattet werden, wenn die Empfängerin oder der Empfänger der Kapitalleistung:

- innerhalb von drei Jahren seit deren Fälligkeit einen entsprechenden Antrag stellt;
- und dem Antrag eine Bestätigung der zuständigen Steuerbehörde des anspruchsberechtigten Vertragsstaates beilegt, wonach diese von der Kapitalleistung Kenntnis hat.

Für die Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitalleistungen aus öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen ist die Neuregelung von Ziffer 10.4 der Wegleitung zu beachten (Rentner/innen aus öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis).

7. Arbeitnehmer/innen bei internationalen Transporten

Im Ausland wohnhafte Arbeitnehmer/innen, die für Arbeit im internationalen Verkehr an Bord eines Schiffes oder eines Luftfahrzeuges oder bei einem Transport auf der Strasse Lohn oder andere Vergütungen von einer Arbeitgeberin oder einem Arbeitgeber mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton erhalten, sind hierfür quellensteuerpflichtig.

8. Arbeitnehmer/innen mit einer 120-Tage-Bewilligungen (Chauffeure mit Wohnsitz im Ausland)

Die meisten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) ordnen das Besteuerungsrecht für Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dem Staate des Arbeitsortes zu. Bei den sogenannten 120-Tage-Bewilligungen beschränkt sich jedoch die Bewilligung auf 120 Arbeitstage, an welchen die Tätigkeit in der Schweiz ausgeübt werden kann. Der Schweiz steht grundsätzlich das Besteuerungsrecht für die Tage zu, an welchen die Tätigkeit effektiv in der Schweiz ausgeübt wird.

Bei der Aufteilung der Einkünfte ist von einer Jahresarbeitszeit von 240 Tagen auszugehen. Bei einer 120-Tage-Bewilligung beträgt der in der Schweiz zu besteuernde Lohnanteil 50 %. Für die Berechnung der Steuer gelangen die Quellensteuertarife für ausländische Arbeitnehmer/innen (A, B, C) zur Anwendung.



Beispiel:

Bruttolohn CHF 6'600

Tarif: Ad (Alleinstehend, ohne Kirchensteuer)

Der Steuersatz bei einem Bruttolohn von CHF 6'600 betr^agt 11.48 %

Dieser Steuersatz (11.48 %) ist auf 50 % des Bruttolohnes von CHF 6'600 (CHF 3'300) anzuwenden.

Die Quellensteuer in diesem Beispiel betr^agt: CHF 3'300 x 11.48 % = CHF 378.85

Anwendungsbeispiel bei einer Kurzaufenthaltsbewilligung (keine Chauffeure)

Der Quellensteuerabzug ist analog Ein- oder Austritt zu berechnen.

	Januar 2015	Februar 2015	M ^a rz 2015
Monatslohn CHF	8'500	9'000	9'500
Quellensteuer-Prozentsatz (Tarif Ad)	14.48 %	15.23 %	15.92 %
Total Arbeitstage	25	22	20
davon in der Schweiz geleistet	15	12	16
Steuerbar in Schweiz	5'100	4'909.10	7'600
Total Quellensteuer (Kanton BL)	738.50	747.65	1'209.90
	(5100* 14.48 %)	(4909.10* 15.23%)	(7600* 15.92%)

Sind die Auslandsarbeitstage nicht bekannt, kann der zur Satzbestimmung ben^otigte Monatsbruttolohn auf 20 Tage hochgerechnet werden.

9. Haftung

Die Schuldner/innen der steuerbaren Leistung haften f^ur die Entrichtung der Quellensteuer (Ä 68r Abs. 2 StG und Art. 100 DBG).

Weiterf^uhrende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- Merkblatt ^uber die Quellenbesteuerung von K^unstlern, Sportlern und Referenten
- Merkblatt ^uber die Quellenbesteuerung von Entsch^adigungen an Verwaltungsra^te und ihnen gleichgestellte Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz
- Merkblatt ^uber die Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz
- Merkblatt ^uber die Quellenbesteuerung o^offentlich-rechtlicher Vorsorgeleistungen
- Merkblatt ^uber die Quellenbesteuerung privatrechtlicher Vorsorgeleistungen
- Merkblatt ^uber die Quellenbesteuerung von Arbeitnehmern bei internationalen Transporten



89 Nr. 1 Verlustverrechnung bei Personenunternehmen im Allgemeinen sowie bei Sanierung

1. Grundsätze der Verlustverrechnung von Geschäftsverlusten

Selbständigerwerbende können **Verlustüberschüsse aus sieben vorangegangenen Geschäftsjahren abziehen**, soweit diese bei der Berechnung des für die Vorjahre massgebenden steuerbaren Einkommens nicht berücksichtigt werden konnten (§ 89 Abs. 1 StG, Art. 211 DBG).

Andere Minusposten (z.B. aus Liegenschaftsrechnung), die mit der Geschäftstätigkeit keinen direkten Zusammenhang haben, fallen für die Verlustverrechnung ausser Betracht. Basis für die Ermittlung des massgebenden Verlustvortrags bildet das **Reineinkommen**, d.h. die Sozialabzüge (wie Kinderabzug, Abzug für unterstützungsbedürftige Personen) sind nicht zu berücksichtigen.

Die Regelungen über den steuerlichen Verlustvortrag bilden eine Abweichung vom Grundsatz der Periodizität. In erster Linie werden die Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit innerhalb des Steuerjahres **mit übrigen Einkommen verrechnet (Verlustverrechnung in der Periode Ziffern 3 ff.)**. Nur Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit, die nicht in der Periode mit übrigen Einkommen verrechnet werden konnten, werden in die Folgeperiode vorgetragen. Ihre Verrechnung in den Folgeperioden setzt den Fortbestand der selbständigen Erwerbstätigkeit voraus. Solche Geschäftsverluste können, solange die gleiche Geschäftstätigkeit fortgeführt wird, nicht nur mit Geschäftsgewinnen, sondern auch mit übrigen Einkommen verrechnet werden.

Das Gesetz erlaubt nur, Geschäftsverluste zeitlich beschränkt vorzutragen. Ein **Verlustrücktrag**, also eine Verrechnung mit Gewinnen, die dem zu verrechnenden Negativsaldo vorangehen, ist nicht möglich. Bei unterjähriger Steuerpflicht und unterjährigem Geschäftsjahr werden Verluste für die Satzbestimmung nie umgerechnet.

Verlustüberschüsse sind **von Amtes wegen** zu berücksichtigen. Aber auch die steuerpflichtige Person hat die Pflicht, rechtzeitig einen entsprechenden Verlustverrechnungsantrag zu stellen (vgl. Peter B. Nefzger in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk: Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 6 zu § 89).

Exkurs / AHV

Die Steuerbehörden haben immer das Ergebnis aus selbständiger Erwerbstätigkeit ohne Verlustverrechnung zu melden. Eine allfällige Verlustverrechnung nimmt die Ausgleichskasse selbst vor ([29 Nr. 21](#)). Bei der AHV dürfen nur die im jeweiligen Beitragsjahr und dem unmittelbar vorangegangenen Beitragsjahr eingetretenen und verbuchten Geschäftsverluste abgezogen werden. Eine weiter gehende Verlustverrechnung ist bei der AHV - anders als im Steuerrecht - nicht zulässig.

2. Verlustvortrag

2.1 Ermittlung des Verlustvortrags

Für die Berechnung des Verlustvortrages wird gemäss BL-Praxis das Reineinkommen vor Sozialabzügen und vor Anrechnung von Vorjahresverlusten ermittelt. Ist dieses positiv, ergibt sich kein vorzutragender Verlust. Ist das Reineinkommen negativ, entspricht der vortragbare Verlust diesem Minusbetrag, wenn dieser kleiner ist als der S-Verlust und ansonsten höchstens dem S-Verlust.



Beispiel:

Staatssteuer	2014
Nettoeinkommen aus S-Erwerb	-137'591
Verlustvortrag aus Vorjahren Ziff. 670	
Nettoeinkommen aus U-Erwerb	0
übrige Abzüge (ohne Sozialabzüge)	-39'038
Nettovermögensertrag	13'549
Steuerbares Einkommen (vor Sozialabzüge)	-163'080
Vortragbarer Verlust	-137'591

2.2 Verrechnung des Verlustvortrags

Nach der BL-Praxis¹ werden Verlustvorträge in der Folgeperiode auch mit positiven Saldi aus übrigen Einkünften verrechnet. Dies obschon aus der Gesetzessystematik auch die Auffassung abgeleitet werden kann, dass eine Verrechnung ausschliesslich mit künftigen Einkünften aus selbständigen Erwerb erfolgen kann. Allerdings besteht insofern ein Konnex zu den Einkünften aus selbständigem Erwerb, als eine selbständige Erwerbstätigkeit als Grundvoraussetzung für die Verrechnung vorliegen muss. Dabei können Fälle, in denen in erster Linie zwecks Verrechnung von umfangreichen Verlusten aus selbständigen Erwerb in künftigen Perioden noch eine marginale selbständige Erwerbstätigkeit fortgeführt wird, unter dem Gesichtspunkt der **Steuerungumgehung** betrachtet werden.

Für die Verrechnung in der Folgeperiode wird also nach BL-Praxis wiederum das Reineinkommen vor Sozialabzügen und Verlustanrechnung ermittelt. Nur bei einem positiven Ergebnis erfolgt im Rahmen des positiven Saldos eine Verrechnung. Im nachstehenden **Beispiel** ergibt sich mangels positivem Reineinkommenssaldo im ersten Folgejahr noch keine Verrechnung von Vorjahresverlusten, sondern erst im Zweiten.

Berechnungsbeispiel:

Position / Jahr	2012	2013	2014
Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit Ehemann	-75'000	5'600	60'000
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit Ehefrau	0	0	60'000
Eigenmietwert	10'000	10'000	10'000
Wertschriftenertrag	1'500	2'000	1'800
Hypothekarzinsen	-9'000	-9'000	-9'000
Liegenschaftsunterhalt	-3'000	-6'000	-3'000
Säule 3a Ehefrau	0	0	-6'000
Versicherungsabzug	-2'600	-2'600	-2'600
Reineinkommen vor Sozialabzügen und Verlustanrechnung	-78'100	0	111'200
Anrechnung Vorjahresverlust	0	0	75'000
Reineinkommen nach Verlustanrechnung	0	0	36'200
Kinderabzug (1 Kind)	-5'000	-5'000	-5'000
Steuerbares Einkommen	0	0	31'200
Verlustvortrag auf das nächste Steuerjahr (kum.)	75'000	75'000	0

¹ Andere Kantone haben zum Teil eine andere Praxis. Teilweise werden auch die Sozialabzüge einbezogen, teilweise erfolgt die Verrechnung in erster Linie mit S-Einkommen. Überlagert wird diese Vortragsverrechnung durch die interkantonalen Zuweisungsregeln, welche für die Zuweisung an das S-Einkommen anknüpfen und bei interkantonalen Unternehmen (mehrere Betriebsstätten in verschiedenen Kantonen) die Quotenmethode vorsehen.



2.3 Spezialfälle

2.3.1 Reduktion der selbständigen Erwerbstätigkeit

Eine Reduktion der selbständigen Erwerbstätigkeit und eine gleichzeitige Aufnahme einer unselbständigen Erwerbstätigkeit **berechtigt weiterhin zur Verlustverrechnung** im oben beschriebenen Ausmass. Allerdings sollte die selbständige Nebenerwerbstätigkeit im Vergleich zur unselbständigen Haupterwerbstätigkeit resp. zum Ersatzeinkommen nicht vernachlässigbar gering erscheinen. In einem solchen Fall könnte das Vorliegen einer Steuerumgehung geprüft werden. Im Sinne einer Orientierungshilfe sollte der Umsatz der selbständigen Nebenerwerbstätigkeit mindestens 20 % des im gleichen Kalenderjahr erzielten Nettolohns zuzüglich aller Ersatz- und Renteneinkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit erreichen.

2.3.2 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

Nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit **können keine Verluste mehr verrechnet** werden. Nimmt die steuerpflichtige Person aber zu einem späteren Zeitpunkt wieder eine (andere) selbständige Erwerbstätigkeit im Umfang der beschriebenen 20 % auf, leben die noch nicht verrechneten Verlustüberschüsse aus den sieben vorangegangenen Steuerperioden grundsätzlich wieder auf.

2.3.3 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit des Ehepartners

Bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eines Ehepartners können allfällige Verluste in späteren Steuerjahren **nicht** mit Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit des anderen Ehepartners verrechnet werden. Das Forum für Fachfragen der StV hat die subjektive Steuerpflicht (jeder Ehegatte ist für sich allein genommen für seine Einkünfte steuerpflichtig) über die Faktorenaddition gestellt. Zur Bestimmung der Verluste aus früheren Steuerjahren kommt die proportionale Berechnung zur Anwendung (siehe dazu nachstehendes Beispiel).

Beispiel: Proportionale Berechnung der Verluste aus früheren Steuerjahren bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eines Ehepartners

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Renten, Pensionen EM	44'904	75'576	76'848	76'848	78'108	78'108	79'783
Wertschriftenertrag	0	1'064	431	0	1'212	1'482	2'660
Erfolg aus Liegenschaften	15'708	17'792	17'792	15'568	17'792	17'792	12'128
Schuldzinsen	-22'668	-21'125	-22'705	-7'326	-7'224	-21'239	-9'916
Versicherungsprämien	-2'400	-2'400	-2'400	-2'400	-2'400	-2'400	-4'000
Weitere Abzüge	0	0	-1'226	-1'352	-2'394	-1'282	-3'019
Total übriges Einkommen	35'544	70'907	68'740	81'338	85'094	72'461	77'636
Selbständiges Erwerbseinkommen EM	-134'222	-96'558	-85'325	-4'283	-96'200	-91'762	172'394
Verrechnung mit übrigen Einkommen *	19'100	56'156	37'415	7'568	85'094	72'461	77'636
Reineinkommen EM vor Verlustverrechnung	-115'122	-40'402	-47'910	3'285	-11'106	-19'301	250'030
Geschäftsverluste Vorjahre	0	-115'122	-155'524	-203'434	-200'149	-211'255	-230'556
Verlustvortrag auf das Folgejahr EM	-115'122	-155'524	-203'434	-200'149	-211'255	-230'556	19'474
Selbständiges Erwerbseinkommen EF	-115'552	-25'364	-71'437	-41'752	0	0	0
Verrechnung mit übrigen Einkommen *	16'444	14'751	31'325	73'770	0	0	0
Reineinkommen EF vor Verlustverrechnung	-99'108	-10'613	-40'112	32'018	0	0	0
Geschäftsverluste Vorjahre	0	-99'108	-109'721	-149'833	0	0	0
Verlustvortrag auf das Folgejahr EF **	-99'108	-109'721	-149'833	-117'815	0	0	0
Steuerbares Einkommen EM + EF	-214'230	-265'245	-353'267	-317'964	-211'255	-230'556	19'474

* im Verhältnis Verlust EM/EF

** Aufgabe S-Erwerb Ende 2004, Verlustvortrag von CHF -117'815 verfällt



3. Besonderheiten bei der Verlustverrechnung in der Periode

3.1 Liegenschaften im Geschäftsvermögen

3.1.1 Einkommenssteuer versus Grundstückgewinnsteuer

Im Kanton Basel-Landschaft werden sowohl Gewinne aus dem Verkauf von Liegenschaften des Privats als auch des Geschäftsvermögens mit der Grundstückgewinnsteuer (**Objektsteuer**) erfasst. Grundstücksgewinne und -verluste, die sich innert eines Jahres ergeben, werden zusammengerechnet. Die Grundstücksgewinne sind soweit von der Einkommenssteuer befreit, als sie der Grundstückgewinnsteuer unterliegen, d.h. im Umfang der Differenz zwischen Erlös und Anlagewert. Von der Einkommenssteuer wird nur die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem tieferen Einkommenssteuerwert erfasst, d.h. die sogenannten **wiedereingebrachten Abschreibungen**.

Das StHG schreibt den Kantonen nicht explizit vor, Geschäftsverluste mit Grundstückgewinnsteuern zu verrechnen. Letztere ist eine Objektsteuer, die unabhängig von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erhoben wird (vgl. BGE vom 7.10.2011 2C_747/2010). Allerdings gilt im interkantonalen Verhältnis der Vorrang der Verlustverrechnung in der Periode (vgl. [6 Nr. 3](#) Ziffer 5.2). Diese Regelung kann zur Folge haben, dass ein Liegenschaftskanton den in einem anderen Kanton entstandenen Geschäftsverlust (in letzter Linie) übernehmen muss, und damit kann es faktisch zur Verrechnung mit Grundstücksgewinnen im Belegenheitskanton kommen. In rein innerkantonalen Sachverhalten bedarf aber eine solche Verrechnung über die steuersystematischen Grenzen hinaus einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage. Im Kanton Basel-Landschaft können seit dem 1. Januar 2008 Verluste aus der geschäftlichen Tätigkeit mit Gewinnen aus dem Verkauf einer zum Geschäftsvermögen gehörenden Liegenschaft ebenfalls verrechnet werden (§ 79 Abs. 3 und 4 StG, vgl. nachfolgende Ziffer). Darüber hinaus enthält § 79 Abs. 1 StG noch die Regel, dass Grundstücksgewinne und Verluste, die sich innert eines Jahres ergeben, zusammengerechnet werden – und zwar unabhängig davon, ob es sich um Geschäfts- oder um Privatliegenschaften handelt. Im Gegensatz zur Normierung in den Absätzen 3 und 4 handelt es sich hierbei um eine nur innerhalb des Grundstückgewinnsteuersystems wirkende Norm für BL-Liegenschaften. Bei der Verrechnung von Gewinnen aus dem Verkauf von Geschäftsliegenschaften gemäss Absatz 3 ist daher zuerst die Zusammenrechnung gemäss Absatz 1 vorzunehmen (siehe auch nachfolgende Ziffer).

3.1.2 Verrechnung von Geschäftsverlusten mit Grundstücksgewinnen

Schliesst das Geschäftsjahr einer steuerpflichtigen Person in der Steuerperiode, in der ein Grundstücksgewinn auf einem zum Geschäftsvermögen gehörenden Grundstück erzielt wurde, mit einem Verlust ab, so kann dieser vom betreffenden steuerbaren Grundstücksgewinn abgezogen werden (§ 79 Abs. 3 StG). Die Bestimmungen über die Verlustverrechnung bei der Einkommenssteuer (§ 89 StG) sind sinngemäss anwendbar. Die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer wird nachträglich ergänzt (§ 120 StG).

Bei der Veräusserung einer Liegenschaft erhält der Verkäufer ein Formular «Erklärung für die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer». Zusätzlich erhält er ein Info-Blatt mit den Erläuterungen zu den gesetzlichen Bestimmungen. Unter anderem muss der Verkäufer auf dem Formular 301 die Frage beantworten, ob es sich beim verkauften Grundstück um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt.

Handelt es sich beim verkauften Objekt um eine Liegenschaft des Geschäftsvermögens, klärt der Geschäftsbereich Spezialsteuern im Veranlagungsverfahren ab, ob ein allfällig verrechenbarer Verlust aus der geschäftlichen Tätigkeit vorhanden ist.

Bei der Verlustverrechnung ist wie folgt vorzugehen:

1. Verrechnung mit weiteren Liegenschaftsverkäufen innerhalb von 365 Tagen. Massgebend für die Berechnung der Besitzesdauer ist der Grundbucheintrag.
2. Verrechnung mit dem Geschäftsverlust aus dem laufenden Jahr. Nach § 120 Abs. 3 StG ist die Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer zu ergänzen, wenn nachträglich ein Verlust gemäss § 79 Abs. 3 StG anzurechnen ist. Wird bei der Veranlagung der Grundstückgewinnsteuer bereits ein zu erwartender Verlust aus dem laufenden Geschäftsjahr deklariert, ist die Grundstückgewinnsteuer provisorisch zu berechnen.
3. Verrechnung mit den definitiven Verlustvorträgen rechtskräftiger Jahre aus der Veranlagung.
4. Noch vorhandene Geschäftsverluste sind mit dem übrigen Einkommen zu verrechnen.



Eine Meldung über die erfolgte Verlustverrechnung geht an den zuständigen Veranlagungsbereich.

Beispiel:

Herr A hat ein Sanitärgeschäft und handelt gelegentlich auch mit Liegenschaften. In der Steuerperiode 2011 erzielt er aus Verkauf einer Liegenschaft (Handelsobjekt) einen Gewinn (Wertzuwachsgegninn) von CHF 80'000. Wegen Ausfall eines Grosskunden resultierte in der Vorperiode ein Verlustvortrag von CHF 20'000 und in der Steuerperiode 2011 ein Verlust von CHF 15'000. Die übrigen steuerbaren Einkünfte betragen CHF 20'000. Im 2012 erzielt er beim Verkauf einer Liegenschaft (Handelsobjekt) einen Verlust von CHF 10'000. Das Ergebnis 2012 des Sanitärgeschäfts zeigt einen Gewinn von CHF 90'000; die übrigen steuerbaren Einkünfte betragen CHF 15'000. Die Zeitspanne zwischen den beiden Liegenschaftsverkäufen betrug 11 Monate.

Bei der Verlustverrechnung ist wie folgt vorzugehen:

1. Verrechnung Verlust aus 2. Liegenschaftsverkauf von CHF 10'000 mit dem Gewinn aus dem ersten Liegenschaftsverkauf (Art. 79 Abs. 1 StG).
2. Verrechnung Verlust 2011 aus dem Sanitärbetrieb von CHF 15'000 mit dem verbleibenden Gewinn (CHF 70'000) aus erstem Liegenschaftsverkauf.
3. Verrechnung mit den definitiven Verlustvorträgen von 2010 von CHF 20'000 mit dem verbleibenden Gewinn (CHF 55'000) aus erstem Liegenschaftsverkauf.

Der nach den Verrechnungen gemäss den Ziffer 1 bis 3 verbleibende Grundstücksgewinn beträgt CHF 35'000.

3.2 Interkantonale Steuerauscheidung

3.2.1 Grundsatz der Gesamtverlustverrechnung

Mit dem Kreisschreiben SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003 «Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung» wurde per 1. Januar 2001 die Praxis der **interkantonalen Gesamtverlustverrechnung** eingeführt. Diese Praxis wurde vom Bundesgericht dahingehend angepasst, dass auch reine Liegenschaftskantone Verluste übernehmen müssen. Die aktuelle Praxis, wie sie auch im Kanton Basel-Landschaft auf alle künftigen und noch offenen Fälle angewendet wird, findet sich im **Kreisschreiben SSK Nr. 27 vom 15. März 2007** «Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten» (vgl. KM 407 und KM 415). Im Weiteren (vgl. [6 Nr. 3](#) Ziffer 5.2).

Beispiel:

Herr X wohnt im Kanton BL und hat private Kapitalanlageliegenschaften in SO und JU, ein Gipsergeschäft im Kanton AG und eine geschäftliche Kapitalanlageliegenschaft im Kanton BS. Die Liegenschaft im Kanton JU hat einen negativen Nettoertrag, ebenso die geschäftliche Kapitalanlageliegenschaft in BS. Gemäss den obgenannten Regeln ist der Verlust im Kanton BS in erster Linie mit Einkommen Betrieb im Kanton AG zu verrechnen und in zweiter Linie mit Einkommen am Wohnsitz und schliesslich mit Nettoerträgen aus dem Kanton SO. Verluste im Kanton JU sind dagegen mangels weiterem dort zuzuordnenden Einkommen in erster Linie mit Einkünften am Wohnort und in zweiter Linie mit dem nach Verlustübernahme aus dem Kanton BS verbleibenden Gewinn des Geschäftsorts im Kanton AG zu verrechnen. In dritter Linie erfolgt eine Verrechnung mit Nettoerträgen aus dem Kanton SO.

3.2.2 Ausserkantonale Verkaufsverluste bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern

Das Bundesgericht hat in einem Entscheid vom 3. November 2006 (publ. in StE 2007 A 24.43.1 Nr. 19) bestimmt, dass bei Liegenschaftshändlern zur Vermeidung von Ausscheidungsverlusten im interkantonalen Verhältnis die bisherige Praxis der Aktivierung von Schuldzinsen aufgegeben wird und neu ebenfalls das allgemein gültige System der proportionalen Schuldzinsenverlegung zur Anwendung kommt (KM 415).

Im Forum für Fachfragen der Steuerverwaltung wurde entschieden, dass bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern Ausscheidungsverluste im Zusammenhang mit ausserkantonalen Verkaufsverlusten von Baselland (Wohnsitzkanton) zu übernehmen sind.

3.3 Verlustvorträge bei Liquidation

Vom Liquidationsgewinn sind laut Art. 9 lit. d LGBV (Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17. Februar 2010) steuerlich



noch nicht geltend gemachte, noch verrechenbare Verlustvorträge abzuziehen. Diese sind zuerst mit den nicht aus der Liquidation stammenden Einkünften zu verrechnen. Verbleibt nach dieser Verrechnung ein Verlustüberhang bestehen, kann dieser verbleibende Verlust mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden (KM 462 und KS ESTV Nr. 28 vom 3. November 2010 «Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit»).

3.4 Verlustverrechnung bei einer Ermessensveranlagung in der Folgeperiode

Findet eine Ermessensveranlagung statt und besteht aus der Vorperiode ein Verlustvortrag, gilt dieser im Rahmen der Ermessensveranlagung als verrechnet, sofern bei dieser ein steuerbares Einkommen rechtskräftig veranlagt wird.

3.5 Verhältnis der verschiedenen Verlustverrechnungsregeln

Beim Verhältnis zwischen den Regeln für die Verlustverrechnung in der Periode gehen die interkantonalen Verlustzuweisungsregeln vor (Bundesverfassungsrecht; Regeln gemäss KS SSK Nr. 27). Die von den einzelnen Kantonen zu übernehmenden Verluste werden innerhalb des Kantons und der kantonalen Besteuerungssysteme nach den innerkantonalen Regeln verlegt. Die in Ziffer 2.1 bis 2.5 ausgeführten Regeln des Baselbieter Steuergesetzes werden von den interkantonalen Ausscheidungsregeln (Ziffer 3.5) überlagert. Diese bestimmen, welche Kantone in welchem Umfang Verluste zu übernehmen haben. Soweit das interkantonale Recht somit Geschäftsverlusten, die nach BL-Steuerrecht an sich bei der Grundstückgewinnsteuer in Abzug gebracht werden können, einem anderen Kanton zuweist, geht diese Regel vor. M.a.W. werden nach 79 Abs. 3 StG nur jene Geschäftsverluste, die interkantonale dem Kanton Basel-Landschaft zugewiesen werden, mit Grundstückgewinnen verrechnet.

Umgekehrt kann die interkantonale Verlustzuweisung auch dazu führen, dass die Regelung von § 79 Abs. 1 (Zusammenrechnung innerhalb eines Jahres) überlagert wird, da im interkantonalen Recht grundsätzlich die Verlustverrechnung in der Periode stattzufinden hat. Auch hier kann dann die Gewinn- und Verlustverrechnung nur in Bezug auf die dem Kanton BL zugewiesenen Anteile stattfinden.

4. Verlustverrechnung bei andauernder Verlustsituation

Bei einer andauernden Verlustsituation ist im Einzelfall zu prüfen, ob tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt oder nicht (vgl. [24 Nr. 15](#)).

Unter den Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit fällt allgemein jede Tätigkeit, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. An dieser Absicht der Gewinnerzielung fehlt es namentlich dann, wenn eine Tätigkeit aus blosser Liebhaberei betrieben wird. Für eine solche Qualifizierung reicht allerdings eine selbst mehrjährige Verlusterzielung in der Regel noch nicht aus. Bringt eine Tätigkeit indes auf Dauer gar nichts ein, ist dies ein deutliches Indiz dafür, dass es an einer Gewinnerzielungsabsicht mangelt.

Wird eine üblicherweise gewerbliche Tätigkeit lange auf diese Weise ausgeübt, lässt das Ausbleiben des finanziellen Erfolgs regelmässig darauf schliessen, dass eine gewerbliche Zielsetzung fehlt. Wer wirklich eine Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel nach andauernden beruflichen Misserfolgen von der Zwecklosigkeit seiner Tätigkeit überzeugen lassen und diese aufgeben. Führt er sie dennoch weiter, ist anzunehmen, dass dafür andere Motive als der Erwerbszweck massgebend sind (BGE 2A.46/2005 vom 31. August 2005).

Beispiel:

Wenn mit dem Betrieb von Selbstbedienungssolarien rund zehn Jahre lang Verluste erwirtschaftet wurden, so kann im konkreten Fall angenommen werden, dass das Unternehmen in seiner gegenwärtigen Form gar nicht gewinnbringend betrieben werden kann, zumal der ursprüngliche Betrieb in der Zwischenzeit sogar noch reduziert worden ist (drei der bisher fünf Selbstbedienungs-Solarien wurden veräussert). Aus diesem Grund kann nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden, weshalb die dabei erzielten Verluste steuerlich nicht verrechnet werden können (vgl. hierzu auch BStPra 7/2007 548-552, StE 2008 B 23.9 Nr.10). Eine dagegen erhobene Beschwerde wies das Bundesgericht mit Entscheidung vom 5.7.2007 ab (2C_302/2007).



5. Erweiterte Verlustverrechnung im Sanierungsfall

Mit Leistungen Dritter, die zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung erbracht werden, können auch Verluste verrechnet werden, die in früheren Geschäftsjahren entstanden sind und noch nicht mit Einkommen verrechnet werden konnten (§ 89 Abs 2 StG).

Die Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz müssen im Rahmen einer Sanierung erbracht werden. Eine Sanierung liegt vor, wenn Massnahmen ergriffen werden, die das finanzielle Gleichgewicht einer notleidenden Unternehmung wieder herstellen sollen und die dabei erzielten Buchgewinne zur Ausbuchung von Verlusten und Verlustvorträgen verwendet werden.

Diese Ausnahmebestimmung dürfte bei selbständigerwerbenden Personen in der Praxis von geringerer Bedeutung sein als bei juristischen Personen, da Personenunternehmen nach Verlust des investierten Kapitals häufig liquidiert werden. Bei Einzelfirmen und Personengesellschaften gehört zudem stets auch das Privatvermögen des Firmeninhabers oder – bis auf den Kommanditär – der Gesellschafter zum Haftungssubstrat. Zudem ist in der Praxis festzustellen, dass Geschäftsverluste laufend mit dem übrigen Einkommen des Firmeninhabers resp. der Gesellschafter verrechnet werden. Es ist daher im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit schwieriger festzustellen, wann überhaupt eine Unterbilanz vorliegt (vgl. Peter B. Nefzger in: Peter B. Nefzger/Madeleine Simonek/Thomas P. Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, Basel 2004, N 17 und N 20 zu § 89).

Der Begriff der Unterbilanz entstammt dem Kapitalgesellschaftsrecht. Bei diesen Organisationsformen müssen zum Schutz der Gläubiger bei qualifizierten Unterbilanzen bestimmte Massnahmen getroffen werden (vgl. Art. 725 ff. OR). Von einer echten Unterbilanz wird dann gesprochen, wenn das Aktienkapital und die gesetzlichen Reserven unter Berücksichtigung von stillen Reserven (ohne Aufwertungsreserven im Sinne von Art. 670 OR) nicht mehr gedeckt sind. Ein solches «Pendant» besteht bei Personenunternehmen von natürlichen Personen nicht, insbesondere, da für die Unternehmensverbindlichkeiten das gesamte Vermögen der Inhaber haftet. Da zudem Einlagen ins und Entnahmen aus dem Geschäft «fliegend» erfolgen können, ist die Bestimmung dessen, was als Unterbilanz qualifiziert, kaum möglich.

Die Normanwendung wird daher auf den Zweck abzustellen sein: Dort, wo im Rahmen von Massnahmen zur Wiederherstellung der finanziellen Verhältnisse von Inhabern von Personenunternehmen echte Geschäftsschulden erlassen werden, kommt § 89 Abs. 2 grundsätzlich zum Tragen. Der Erlass solcher Schulden führt grundsätzlich zu ausserordentlichem Einkommen. Zum Erhalt des Sanierungszwecks soll daher auch die Verrechnung von bereits verfallenen Verlusten ermöglicht werden (soweit Schulderrasse als Schenkungen qualifizieren siehe hierzu: Entscheid des Steuergerichts vom 14.01.2011 (510 10 53); [StGE 510 10 53](#)).

Beispiel:

Herr B führt ein Handwerkergeschäft, bei dem es wegen Garantiefällen zu grossen Mehraufwänden und Schadenersatzleistungen kam, was ab 2003 zu Verlusten und Schulden führte, die Herr B nicht mehr tragen konnte, trotz stetig laufender Aufträge und Erträge. Nachdem CHF 600'000 Schulden aufgelaufen waren und Herr B aus seinen Ersparnissen CHF 200'000 beibringen konnte, stimmten Bank und Lieferanten einem Verzicht auf die Restanz von CHF 400'000 zu. Es zeigt sich folgendes Bild:

nicht verrechneter Verlust aus selbst. Tätigkeit 2003	CHF	-200'000
nicht verrechnete Verluste aus selbst. Tätigkeit 2004-2010	CHF	-100'000
Erlass von Lieferantenschulden 2011	CHF	180'000
Erlass und Bankkredit 2011	CHF	220'000

Die Lieferantenschulden und der geschäftliche Bankkredit sind echte Geschäftsverbindlichkeiten. Ihr Erlass führt zu einem Sondereinkommen von CHF 400'000. Der Verzicht dieser Gläubiger indiziert die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens und der wirtschaftlichen Verhältnisse von Herrn B. Unter diesen Umständen ist von einem Anwendungsfall von § 89 Abs. 2 StG auszugehen. Der verfallene Verlust von CHF 200'000 kann nebst den noch in der ordentlichen Verlustvortragsperiode liegenden Verlusten von CHF 100'000 im 2011 zur Verrechnung gebracht werden.

Variante

Anstelle der Bank hat eine Tante von Herrn B ein Darlehen gewährt, welches nun im Umfang von CHF 220'000 erlassen wurde.



Es liegt auch in dieser Variante ein Sanierungsbedarf/-fall vor. Aber bei Darlehen von Verwandten stellt sich vorab die Frage, ob der Erlass eine Schenkung bildet (vgl. hierzu auch den angeführten Steuergerichtsentscheid). Auf eine Schenkung ist zu schliessen, wenn ein Dritter das Darlehen im Zeitpunkt der Begründung nicht oder nicht in diesem Umfang oder diesen Konditionen gewährt hätte. Sofern eine Schenkung vorliegt, kann der Verlustvortrag auf diese nicht angerechnet werden. Auf die teilerlassene Lieferantenschuld ist aber die Anrechnung des erweiterten Verlustvortrages möglich.

Beispiel: Erlass einer Geschäftsschuld

Herr X betreibt eine Bäckerei in der Form einer Einzelunternehmung. Im Jahr 2009 weist seine Jahresrechnung einen Verlust von CHF 100'000 aus. Im Jahresverlust inbegriffen sind Privatentnahmen im Ausmass von CHF 20'000 sowie Unterhaltskosten aus der Privatliegenschaft von CHF 30'000. Aus den Vorjahren (2003-2008) hat er noch Verlustvorträge von insgesamt CHF 100'000*, welche noch nicht mit steuerbarem Einkommen berücksichtigt worden sind.

* Übersicht der Verlustvorträge in CHF:

2003	2004	2005	2006	2007	2008
10'000	5'000	5'000	20'000	25'000	35'000

Seine Ehefrau erzielt im Jahr 2009 ein Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit von CHF 30'000. Im Jahr 2009 hat das Ehepaar einen Nettovermögensverlust aus Wertschriften von CHF 50'000 erzielt.

Im Jahr 2010 wird die Einzelunternehmung liquidiert. Herr X nimmt im Jahr 2011 eine neue selbständige Erwerbstätigkeit als Maler auf. Seine Tante gewährt ihm ein Darlehen von CHF 100'000, welches geschäftlichen Zwecken dienen soll. Im Jahresabschluss 2011 figuriert das Darlehen in den Büchern des Malergeschäfts, welches einen Verlust von CHF 35'000 ausweist. Infolge schlechten Geschäftsgangs verzichtet die Verwandte im Jahr 2013 auf einen Teil ihrer Forderung, d.h. auf CHF 30'000. Im Jahr 2013 hat das Ehepaar weiterhin einen Nettovermögensverlust aus Wertschriften erzielt.

Das Darlehen der Tante im Ausmass von CHF 100'000 wurde im Zeitpunkt der Gewährung dem Geschäftsvermögen des Malergeschäfts von Herrn X zugeordnet. Es wurde stets in der Jahresrechnung als Schuld bilanziert. Im konkreten Fall stellt sich die Frage, ob der Forderungsverzicht als einkommenserhöhend zu qualifizieren ist oder ob von einem schenkungshalber erfolgten Schuldenerlass auszugehen ist (vgl. BGE 2C_224/2008, 2C_225/2208, 2C_226/2208, E. 2.2 vom 1.4.2009).

Da Herr und Frau X überschuldet sind, handelt es sich um eine ohnehin schon wertlos gewordene Forderung. Somit stellt der Erlass der Geschäftsschuld durch die Tante bei Herrn X Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar (§ 24 lit. b StG). Dieser Sanierungsertrag kann mit Verlusten aus den Vorjahren verrechnet werden. Dabei gilt die unbeschränkte Verlustverrechnungsperiode im Sinne von § 89 Abs. 2 StG.

Sofern der Forderungsverzicht als echter Sanierungsertrag qualifiziert wird, leben die Vorjahresverluste aus der Geschäftstätigkeit als Bäcker wieder auf, obwohl sie zum Teil älter sind als die siebenjährige Verlustverrechnungsperiode (§ 89 Abs. 2 StG) und aus einer anderen selbständigen Erwerbstätigkeit resultieren. Der echte Sanierungsertrag im Ausmass von CHF 30'000 kann somit wie folgt verrechnet werden:

1. Priorität: Verlustverrechnung mit den bereits verwirkten Verlusten aus den Jahren 2003-2005 im Ausmass von CHF 20'000
2. Priorität: Restliche Verlustverrechnung von CHF 10'000 mit dem noch verrechenbaren Verlustvortrag aus dem Jahr 2006.

Beispiel: Forderungsverzicht durch eine Bank

Frau X, Architektin, besass ein Architekturbüro in Form einer Einzelunternehmung. Sie hatte wiederholt Bauland zu Eigentum erworben und darauf Überbauungen mit freistehenden Wohnhäusern realisiert.

Ab 2003 liefen die Verkäufe schlechter. Die Immobilien mussten aufgrund der Marktlage zum Teil abgeschrieben werden und die Einzelunternehmung erwirtschaftete die folgenden Verluste (in TCHF)



2003	2004	2005	2006	2007	2008	Total
1'000	500	300	200	700	300	3'000

Die Einzelunternehmung weist eine Unterbilanz auf.

Im Jahr 2008 ist Frau X noch Eigentümerin diverser Immobilien. In der Bilanz der Einzelunternehmung sind sie mit einem Buchwert (der Verkehrswert entspricht dem Buchwert) von TCHF 2'000 bilanziert. Die Immobilien sind noch mit Hypotheken im Ausmass von TCHF 4'000 belastet.

Im Jahr 2008 verzichtet die Bank auf TCHF 2'500 ihrer Forderungen. Frau X weist in ihrer privaten Steuererklärung ein Vermögensverlust von TCHF 500 aus. Die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit stellen die einzige Einkommensquelle dar.

Der Forderungsverzicht durch die Bank im Ausmass von TCHF 2'500 stellt bei Frau X einen echten Sanierungsertrag dar, welcher der Einkommenssteuer unterliegt (§ 24 lit. b StG). Dieser ausserordentliche Ertrag kann aber mit zeitlich unbeschränkten und beschränkten Verlusten (TCHF 3'000) verrechnet werden (§ 29 Abs. 2 StG i.V. § 29 Abs. 1 StG). Somit beträgt das steuerbare Einkommen von Frau X Null.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ KS SSK Nr. 24 vom 17. Dezember 2003 «Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung»
- ➡ KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 «Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten»
- ➡ KS ESTV Nr. 28 vom 3. November 2010 «Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit»
- ➡ KM 407, 415 mit Verweis auf KS SSK Nr. 27, KM 462 mit Verweis auf KS ESTV Nr. 28/2010
- ➡ BStPra 7/2007 548-552 (Selbständiger Erwerb - Anerkennung von Geschäftsverlusten)



97 Nr. 1 Bemessung bei juristischen Personen

1. Allgemeines

Unter dem allgemeinen Begriff «Bemessung» sind drei wichtige Kategorien zu unterscheiden:

- die **zeitliche** Bemessung;
- die Bemessung des **Reinertrages**;
- und die Bemessung des **Eigenkapitals**.

Im Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft sind diese Kategorien in den §§ 97-99 StG BL beschrieben; im DBG in den Artikeln 79 und 80. Regelungen über **Beginn und Ende der Steuerpflicht** (als Bestandteil der zeitlichen Bemessung) von juristischen Personen finden sich bei der Staatssteuer im § 11 Abs. 3 StG BL und bei der direkten Bundessteuer in Art. 54 DBG. Die Bemessung des Eigenkapitals ist beim Bund nicht von Bedeutung, da das Kapital nur beim Kanton besteuert wird – diese Bemessung beschränkt sich daher auf kantonale Regelungen.

2. Die zeitliche Bemessung

2.1 Steuerperiode

Die Steuer wird für juristische Personen für jede Steuerperiode festgesetzt und erhoben. Die Steuerperiode entspricht dem gewählten Geschäftsjahr, welches nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmen muss. Die meisten juristischen Personen erstellen ihren Abschluss per 31. Dezember. Andere Abschlussdaten kommen vor allem bei Unternehmen mit saisonabhängigem Geschäftsverlauf vor oder bei solchen, die zu einer ausländischen Gruppe gehören. Erstellt beispielsweise eine Gesellschaft den Geschäftsabschluss per 31. März, bezahlt sie ihre Steuern für die Periode vom 1. April des Jahres n-1 bis zum 31. März des Jahres n.

Es gilt beim Bund seit der Steuerperiode 1995 und beim Kanton seit der Steuerperiode 2001 die einjährige Veranlagung mit Gegenwartsbemessung (einjährige Postnumerandobesteuerung).

2.2 Jährlicher Abschluss

Die gesetzlichen Bestimmungen verlangen grundsätzlich in jedem Kalenderjahr einen Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung. Für das Gründungsjahr gibt es eine Ausnahme: in diesem Fall muss dann kein Geschäftsabschluss erstellt werden, wenn die Geschäftstätigkeit weniger als 12 Monate umfasst. Verzichtet eine Gesellschaft im Gründungsjahr auf einen Abschluss, so ergibt sich ein überjähriges Geschäftsjahr (mehr als 12 Monate).

Im Weiteren ist ein Geschäftsabschluss erforderlich bei Verlegung des Sitzes, der Verwaltung, eines Geschäftsbetriebs oder einer Betriebsstätte ins Ausland. Falls die Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher oder persönlicher Zugehörigkeit in der Schweiz verbleibt und nur ein Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte ins Ausland verlegt wird, genügt (gemäss Art. 6 Abs. 3 der Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013) ein Zwischenabschluss. Die Praxis versteht darunter lediglich die Angaben betreffend Aktiven/Passiven (mit stillen Reserven), welche notwendig sind, um eine steuersystematische Realisierung veranlassen zu können (H. Ludwig in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 97 N 4).

Beim Abschluss der Liquidation muss hingegen (auch aufgrund aktienrechtlicher Vorschriften) in jedem Fall ein vollständiger Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden.

2.3 Beginn der Steuerpflicht

2.3.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

2.3.1.1 Neugründung und Sitzverlegung

Die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit beginnt für neu entstehende juristische Personen mit der Gründung und für bereits bestehende mit der Verlegung des Sitzes in den Kanton bzw. (für ausländische Gesellschaften) in die Schweiz.



Bei einer Neugründung beginnt die Steuerpflicht einer inländischen juristischen Person grundsätzlich an dem Tag, an dem sie die Voraussetzungen für den Erwerb der Rechtspersönlichkeit gemäss schweizerischem Zivilrecht (Art. 52 ZGB) oder öffentlichem Recht (z.B. bei öffentlich-rechtlichen und kirchlichen Körperschaften und Anstalten) erfüllt.

Nachfolgend eine Übersicht der wichtigsten Gesellschaftsformen und deren Gründungsart:

Gesellschaftsform	Erwerb der Rechtspersönlichkeit
Aktiengesellschaft (Art. 643 Abs. 1 OR)	Eintragung im Handelsregister
GmbH (Art. 779 Abs. 1 OR)	Eintragung im Handelsregister
Genossenschaft (Art. 838 Abs. 1 OR)	Eintragung im Handelsregister
Stiftung (Art. 81 Abs. 1 + 2 ZGB)	Errichtung der Stiftungsurkunde und Eintragung im Handelsregister
Vereine (Art. 60 Abs. 1 ZGB)	Errichtung der Statuten
kirchliche Stiftungen und Familienstiftungen (Art. 52 Abs. 2 und Art. 81 Abs. 1 ZGB)	Errichtung der öffentlichen Urkunde oder Tod des Stifters (falls Stiftungserrichtung durch letztwillige Verfügung)

2.3.1.2 Umstrukturierungen

Entsteht eine juristische Person durch Umstrukturierung (Umwandlung, Zusammenschluss, Spaltung usw.) aus einem oder mehreren andern Rechtsträgern, so beginnt die Steuerpflicht der neuen juristischen Person grundsätzlich ebenfalls am Tag ihrer Gründung, welcher meist dem Tag des Handelsregistereintrages entspricht. In der Praxis wird die Wirkung der Umstrukturierung jedoch meist auf den Stichtag der Übernahmebilanz vereinbart. Steuerlich wird die Rückwirkung der Umstrukturierung anerkannt, soweit der Handelsregistereintrag innert sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz erfolgt, wobei bei Verzögerungen um wenige Tage von Fall zu Fall eine gewisse Toleranz gezeigt wird, wenn auch das Handelsregisteramt die betreffende Rückwirkung zulässt (zur Umstrukturierung vgl. [56 Nr. 1](#)).

2.3.1.3 Mantelhandel

Steuerrechtlich wird der Mantelhandel definiert als: «Handwechsel der Mehrheit der Aktien, Stammanteile oder Genossenschaftsanteile an einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft, die wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist» (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. b des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben).

Steuerlich wird der Verkauf eines Mantels als Liquidation mit anschliessender Neugründung behandelt. Diese Sicht knüpft an den Steuerumgehungstatbestand an: Beim Mantelhandel geht es dem Anteilsverkäufer jeweils darum, die mit einer Auflösung verbundenen Kosten (Liquidationsbesteuerung) zu vermeiden, während der Erwerber des Mantels die mit einer Neugründung verbundenen Kosten einsparen möchte.

Irrelevant ist, ob die Mehrheit der Anteile in einem oder mehreren Paketen die Hand wechselt oder zeitlich gestaffelt veräussert wird, sofern die Transaktion sich wirtschaftlich als Einheit darstellt. Ein Mantelhandel liegt auch vor, wenn die Mehrheit der Anteile nicht durch einen Dritten, sondern durch einen bisherigen Minderheitsanteilsinhaber erworben wird.

Wird in der Veranlagungspraxis ein Mantelhandel festgestellt, so sind die steuerlichen Folgen gemäss nachfolgender Übersicht zu beachten:



Mantelhandel	mit Verlustvortrag	mit Gewinnvortrag
Gewinnsteuer	Verlustverrechnung nicht möglich. Evtl. Zinskorrektur Konto Aktionär (Mindestzins gemäss Rundschreiben ESTV) siehe unten	Verlustverrechnung nicht möglich
Kapitalsteuer	Auf Nominalkapital +/- Ergebnis seit Mantelhandel. Bilanzmässiger Verlustvortrag wird steuerlich ausgebucht (Konto Aktionär).*	Keine Abweichung zur Besteuerung ohne Mantelhandel: auf buchmässigem bzw. steuerlichen Eigenkapital
Einkommenssteuer (24 Nr. 4)	Die Verrechnung von steuerlich ausgebuchtem Verlustvortrag stellt Vermögensertrag des Anteilsinhabers zum Zeitpunkt der jeweiligen Verrechnung dar (falls der Verlustvortrag handelsrechtlich nicht ausgebucht wird, Meldung an Veranlagung NP).*	Einkommenssteuer (Vermögensertrag; privilegierte Besteuerung) auf Verkaufspreis abzüglich Nominalkapital abzüglich Kapitaleinlagereserven
Verrechnungssteuer	35 % Verrechnungssteuer auf Verrechnungen von späteren Gewinnen mit dem «alten» Verlustvortrag (analog Gratisaktien)	35 % Verrechnungssteuer auf Kaufpreis abzüglich Nominalkapital abzüglich Kapitaleinlagereserven
Emissionsabgabe	1 % auf Nominalkapital abzüglich Freigrenze	1 % auf Reinvermögen, das sich im Zeitpunkt des Handwechsels in der Gesellschaft befindet, mindestens Nominalkapital abzüglich Freigrenze

2.3.1.4 Verlegung des Sitzes

Bestehende ausländische juristische Personen werden durch die Sitzverlegung ins Inland in der Schweiz bzw. im Kanton unbeschränkt steuerpflichtig. Massgebend für den Beginn der Steuerpflicht ist grundsätzlich der Handelsregistereintrag.

2.3.1.5 Verlegung der tatsächlichen Verwaltung

Analog zur Sitzverlegung wird eine ausländische juristische Person in der Schweiz bzw. im Kanton unbeschränkt steuerpflichtig am Tag, an dem sie den Ort, an dem sie ihre tatsächliche Verwaltung ausübt, in die Schweiz (bzw. in den Kanton) verlegt. Der Begriff der «tatsächlichen Verwaltung» beinhaltet in der Regel die Leitung der laufenden Geschäfte und das Fällen der wesentlichen Unternehmensentscheide.

Hat die Schweiz mit dem entsprechenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen, so sind die darin enthaltenen Kollisionsregeln anwendbar. Die überwiegende Mehrzahl der von der Schweiz in Kraft gesetzten Doppelbesteuerungsabkommen folgt dem OECD-Musterabkommen. Art. 4 Abs. 3 des Musterabkommens sieht für Fälle, in denen «eine andere als eine natürliche Person» in beiden Vertragsstaaten ansässig ist, vor, dass diese in dem Staat als ansässig gilt, in dem sich der Ort ihrer tatsäch-

* Bei einem Mantelhandel wird der in der Handelsbilanz ausgewiesene Verlustvortrag steuerlich nicht akzeptiert. Vielmehr handelt es sich dabei aus steuerlicher Sicht um ein Darlehen der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter, für welches der Mindestzins gemäss jährlichem Rundschreiben der ESTV zur Anwendung kommt. Bsp.: Verlustvortrag von CHF 50'000 ohne Verzinsung ergibt im 2010 eine Aufrechnung von CHF 1'125 (2,25 % Zinsertrag für die Gesellschaft). Dementsprechend wird dieser Verlustvortrag für die Bemessung des steuerbaren Kapitals nicht berücksichtigt.

Wird der Verlustvortrag mit Gewinn verrechnet, stellt dies aus steuerlicher Sicht eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (Achtung: auch Verrechnungssteuerfolgen). Der Gesellschafter realisiert im Umfang der Verlustverrechnung steuerbaren Vermögensertrag. Diesbezüglich ist die Anwendung der Teilbesteuerung (Bund) bzw. des Halbsatzverfahrens (BL) zu prüfen.

Um eine Abweichung zwischen Steuer- und Handelsbilanz zu vermeiden, wird den Steuerpflichtigen empfohlen, den (aufgrund des Mantelhandels steuerlich nicht akzeptierten) Verlustvortrag auf das Kontokorrent Gesellschafter umzubuchen, was zu einem (verzinslichen) Aktivdarlehen der Gesellschaft führt und eine direkte Verrechnung mit Gewinnen ausschliesst.



lichen Geschäftsleitung befindet (Athanas/Giglio in: Klöti-Weber/Siegrist/Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Aufl. Muri-Bern 2009, § 62 N 17).

2.3.2 Beschränkte Steuerpflicht

2.3.2.1 Vermittlung von in der Schweiz bzw. im Kanton gelegenen Grundstücken

Massgebend für den Beginn der Steuerpflicht ausländischer juristischer Personen im Inland bzw. im Kanton ist der Tag, an dem die Steuerpflichtige steuerbare Werte erwirbt, mit in den Schweiz gelegenen Grundstücken handelt bzw. diese vermittelt oder bestimmte steuerbare Leistungen bezieht.

2.3.2.2 Erwerb steuerbarer Werte

Unter diese Kategorie fallen:

- **Teilhaber von Geschäftsbetrieben:** massgebend für den Beginn der Steuerpflicht ist der vertraglich vereinbarte Zeitpunkt des Eintritts als Teilhaber in den Geschäftsbetrieb.
- Juristische Personen, die in der Schweiz **Betriebsstätten** unterhalten: massgebend für den Beginn der Steuerpflicht ist entweder die Eintragung der Zweigniederlassung im Handelsregister oder der Zeitpunkt der Erfüllung der qualitativen Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte (z.B. bei Zweigniederlassungen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind).
- Juristische Personen, die an **Grundstücken in der Schweiz** (bzw. im Kanton) Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben: massgebend ist der Eintrag ins Grundbuch.

2.4 Ende der Steuerpflicht

2.4.1 Unbeschränkte Steuerpflicht

Die unbeschränkte Steuerpflicht aufgrund persönlicher Zugehörigkeit endet mit dem Abschluss der Liquidation oder mit der Verlegung des rechtlichen Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

2.4.1.1 Liquidation

Wird eine juristische Person aufgelöst, endet die unbeschränkte Steuerpflicht erst mit dem Abschluss der zivilrechtlichen Liquidation. Wenn die aufzulösende Gesellschaft in Liquidation tritt, so behält sie die juristische Persönlichkeit und führt ihre Firma mit dem Zusatz «in Liquidation» weiter, bis die Liquidation abgeschlossen ist. Dies ist erst der Fall, wenn alle wichtigen Liquidationshandlungen durchgeführt wurden, d.h. die Aktiven verwertet, die Verpflichtungen erfüllt und allfällige Aktivenüberschüsse verteilt sind.

In der Praxis führt nach der Auflösung der Gesellschaft und dem Ablauf des Sperrjahrs die Anmeldung der Liquidation beim Handelsregisteramt zur Beendigung der Steuerpflicht: Das Handelsregisteramt informiert die Steuerverwaltung über die Anmeldung der Liquidation und gibt ihr das Datum bekannt. Auf das Datum der Anmeldung wird eine letzte Steuerveranlagung erstellt. Sobald alle Steuerforderungen inkl. diejenige der letzten Veranlagung beglichen wurden, informiert die Steuerverwaltung das Handelsregisteramt und die Gesellschaft kann gelöscht werden.

2.4.1.2 Umstrukturierungen

Im Falle von Umwandlungen, Fusionen oder Spaltungen endet die Steuerpflicht für die untergehende Gesellschaft ohne zivilrechtliche Liquidation. Die Steuerpflicht endet analog zum Beginn der Steuerpflicht bei Umstrukturierungen (vgl. Ziff. 2.3.1.2) mit dem Stichtag der Übernahmebilanz und nicht mit dem Anmeldung der Löschung beim Handelsregister. Auch hier gilt die steuerlich anerkannte Rückwirkung von bis zu sechs Monaten vom Datum des Handelsregistereintrages an gerechnet.

2.4.1.3 Mantelhandel

Der Mantelhandel wird steuerrechtlich gleichzeitig als Liquidation und Neugründung betrachtet. Zu den steuerlichen Folgen im Einzelnen wird auf Ziff. 2.3.1.3 verwiesen.

2.4.1.4 Verlegung des Sitzes

Die Steuerpflicht der juristischen Personen endet durch die Sitzverlegung ins Ausland. Massgebend für die Beendigung der Steuerpflicht ist grundsätzlich das Lösungsdatum im inländischen Handelsregister.



2.4.1.5 Verlegung der tatsächlichen Verwaltung

Analog zur Sitzverlegung endet die Steuerpflicht einer juristischen Person mit der Verlegung der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland, falls die betreffenden Abkommensregeln die Ansässigkeit dem Staat zuweisen, in dem die tatsächliche Verwaltung stattfindet. Der Begriff der «tatsächlichen Verwaltung» beinhaltet in der Regel die Leitung der laufenden Geschäfte und das Fällen der wesentlichen Unternehmensentscheide. Die Steuerpflicht endet dann, wenn die massgebenden Entscheidungsträger die Schweiz (den Kanton) verlassen oder die inländischen Geschäftsräumlichkeiten nicht mehr benutzt werden. Die (blosse) Verlegung der tatsächlichen Verwaltung in einen Nicht-DBA-Staat führt dagegen nicht zur Beendigung der Steuerpflicht.

2.4.2 Beschränkte Steuerpflicht

Die beschränkte Steuerpflicht endet mit dem Wegfall der in der Schweiz (im Kanton) steuerbaren Werte.

2.3.2.1 Wegfall steuerbarer Werte

Unter diese Kategorie fallen:

- **Teilhaber von Geschäftsbetrieben:** massgebend für die Beendigung der Steuerpflicht ist der vertraglich vereinbarte Zeitpunkt des Austritts als Teilhaber aus dem Geschäftsbetrieb (z.B. Verkaufsvertrag).
- Juristische Personen, die in der Schweiz **Betriebsstätten** unterhalten: massgebend für die Beendigung der Steuerpflicht ist entweder die Löschung der Zweigniederlassung im Handelsregister oder der Wegfall der qualitativen Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte (z.B. bei Zweigniederlassungen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind).
- Juristische Personen, die an **Grundstücken in der Schweiz** (bzw. im Kanton) Eigentum, dingliche oder diesen wirtschaftlich gleichkommende persönliche Nutzungsrechte haben: massgebend ist der Eintrag ins Grundbuch.

3. Die Bemessung des Reinertrages (Reingewinns)

3.1 Gewinnbemessung im Allgemeinen

Der steuerbare Reinertrag bemisst sich nach dem Ergebnis der Steuerperiode (Geschäftsjahr). Diese Bemessungsperiode wird im Falle der ordentlichen Verlustverrechnung zeitlich erweitert um sieben der Steuerperiode vorausgegangene Geschäftsjahre bzw. im Fall der Verlustverrechnung im Zusammenhang mit Sanierungsleistungen auf die ganze Vergangenheit (vgl. [57 Nr. 1](#)).

Bei einem unter- oder überjährigen Geschäftsabschluss werden für die Bestimmung des Steuersatzes nur die ordentlichen Erträge auf zwölf Monate umgerechnet. Diese Bestimmung findet sich nur bei der Staatssteuer, da der Bund einen proportionalen Gewinnsteuersatz von 8,5 % hat. Als ausserordentliche Erträge gelten in diesem Fall beispielsweise Kapitalgewinne, buchmässige Gewinne (Aufwertungen und andere Gewinne aufgrund Auflösung von Rückstellungen) und unterlassene geschäftsmässig begründete Abschreibungen und Rückstellungen.

3.2 Bemessung bei Beendigung der Steuerpflicht

Wird eine juristische Person aufgelöst oder verlegt sie ihren Sitz, die Verwaltung, einen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte ins Ausland, so werden die aus nicht versteuertem Ertrag gebildeten stillen Reserven zusammen mit dem Reinertrag des letzten Geschäftsjahrs besteuert (§ 53 Abs. 1 lit. c StG; Art 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

Im Falle der **Liquidation** einer juristischen Person fällt die Möglichkeit weg, noch vorhandene stille Reserven in Zukunft noch besteuern zu können. Es liegt in diesem Umfang somit eine steuersystematische Realisation vor, welche die letztmögliche steuerliche Erfassung dieses Substrats rechtfertigt. Besteuert werden diese zusammen mit dem übrigen Erträgen – es findet keine separate Besteuerung dieser ausserordentlichen Erträge statt.

Das Gleiche gilt für **den Wegzug aus der Schweiz** oder **Wegfall der in der Schweiz steuerbaren Werte**. Vom Grundsatz her liegt auch hier eine steuersystematische Realisation vor, soweit stille Reserven der Besteuerung in der Schweiz entzogen werden. Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:



3.2.1 Verlegung des Sitzes oder der Verwaltung ins Ausland ohne Beibehaltung einer Betriebsstätte in der Schweiz

In diesem Fall wird über sämtliche vorhandenen stillen Reserven steuerlich abgerechnet. Es ist ein vollständiger Abschluss nötig.

3.2.2 Verlegung des Sitzes oder der Verwaltung ins Ausland mit Beibehaltung einer Betriebsstätte in der Schweiz

Diejenigen stillen Reserven, welche der in der Schweiz verbleibenden Betriebsstätte zugerechnet werden können, verbleiben als latentes Steuersubstrat in der Schweiz. Auf diesem Teil findet weder eine tatsächliche noch eine steuersystematische Realisation statt; daher werden die in der schweizerischen Betriebsstätte verbleibenden stillen Reserven steuerlich nicht erfasst. Voraussetzung ist allerdings eine objektmässige Ausscheidung (separate Buchhaltung). Auch hier muss ein vollständiger Geschäftsabschluss mit Bilanz und Erfolgsrechnung erstellt werden, da die Sitzverlegung ins Ausland die persönliche Zugehörigkeit beendet. Für die neu entstehende Steuerpflicht aufgrund wirtschaftlicher Zugehörigkeit beginnt eine neue Steuerperiode und wird eine neue Veranlagung erstellt.

3.2.3 Verbleibende Steuerpflicht in der Schweiz bei Verlegung bestimmter Geschäftsaktivitäten ins Ausland

Die ins Ausland verlegten stillen Reserven müssen ermittelt werden, da ihre Besteuerung der Schweiz zusteht. Diese werden zusammen mit dem ordentlichen Reingewinn besteuert. In diesem Fall genügt ein Zwischenabschluss, falls die Verlegung während der Steuerperiode passiert und nicht auf ein Geschäftsabschlussdatum fällt; es ist auch denkbar, dass die ins Ausland verschobenen Reserven nur in der Steuererklärung deklariert werden. Die Steuerperiode wird nicht aufgeteilt und es gibt auch keine separate Veranlagung.

4. Die Bemessung des Eigenkapitals

Das steuerbare Eigenkapital entspricht dem Stand am Ende der Steuerperiode. Bei unter- oder überjährigen (weniger bzw. mehr als 12 Monate) Geschäftsabschlüssen wird die Kapitalsteuer entsprechend der Dauer erhöht oder gekürzt. Aufgrund des proportionalen Tarifs der Kapitalsteuer muss die Bemessungsbasis bei unter- oder überjährigen Geschäftsjahren nicht auf ein Jahr umgerechnet werden.

5. Gründung und Aufhebung einer Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis

Verlegt eine juristische Person während einer Steuerperiode ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung von einem Kanton in einen anderen Kanton, so ist sie in den beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig (Art. 22 Abs. 1 StHG). Eine Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Sinne von Artikel 21 Abs. 1 StHG in einem anderen Kanton als demjenigen des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung besteht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie während der Steuerperiode begründet, verändert oder aufgehoben wird (Art. 22 Abs. 2 StHG). Es gilt demnach sowohl bei Verlegung des Sitzes als auch bei Begründung oder Aufhebung einer Betriebsstätte im interkantonalen Verhältnis der Grundsatz der Einheit der Steuerperiode. Sowohl der Wegzugs- wie der Zuzugskanton veranlagten **einen Teil** des gesamten Gewinnes der Periode (KS SSK Nr. 17 vom 27. November 2001, S. 3). Dieser Teil wird nach den Regeln des interkantonalen Steuerrechts (quotal direkt oder indirekt) bestimmt. Bemessungsgrundlage sind daher stets das Jahresergebnis bzw. die Werte bei Jahresabschluss.

Beispiel (Auszug aus dem KS SSK Nr. 17, Bsp. 4)

Die X AG hat ihren Sitz im Kanton A und eine Betriebsstätte im Kanton B. Der Jahresabschluss wird auf Ende des Kalenderjahres erstellt. Am 1. Juli 2011 begründet sie im Kanton C eine Betriebsstätte. Am Ende der Steuerperiode 2011 (vom 1.1.2011 bis 31.12.2011) verteilen sich die Aktiven auf die Kantone A, B und C zu 45 %, 35 % und 20 %. Das steuerbare Kapital beträgt CHF 140'000. Aus der Erfolgsrechnung resultiert ein Unternehmensgewinn von CHF 150'000. Nach der Zuweisung eines Präzipiums von 20 % zu Gunsten des Hauptsitzes wird der Gewinn unter den Kantonen nach dem erzielten Umsatz aufgeteilt. Für das Geschäftsjahr 2011 betragen die %-sätze des Umsatzes in den Kantonen A, B und C 60 %, 30 % und 10 %.



Bei der Aufteilung des Kapitals wird das per 31. Dezember 2011 steuerbare Kapital zunächst nach der im Sachverhalt genannten Quote aufgeteilt:

Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
140'000	63'000	49'000	28'000

In einem nächsten Schritt wird das dem Kanton C zugewiesene Kapital korrigiert, um der nur 6-monatigen Dauer der Betriebsstätte Rechnung zu tragen. Die Korrektur zugunsten des Sitzkantons beträgt CHF 14'000.

Total	Kanton A	Kanton B	Kanton C
Korrektur	+14'000		-14'000
Nach Korrektur	77'000	49'000	14'000

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Verordnung über die zeitliche Bemessung der direkten Bundessteuer vom 14. August 2013 SR 642.117
- ➡ KS SSK Nr. 17 vom 27. November 2001



102 Nr. 1 Einreichungsfristen und Fristgewährungspraxis für Steuererklärungen

1. Gesetzliche Grundlagen

1.1 Fristen zur Einreichung der Steuererklärung

Im Baselbieter Steuergesetz sind die Einreichungspflichten und Einreichungsfristen für die Steuererklärung wie folgt geregelt:

Zu Beginn jeder Veranlagungsperiode sowie bei Eintritt in die Steuerpflicht hat der Steuerpflichtige eine Steuererklärung einzureichen. Er hat Einkommen, Vermögen bzw. Ertrag und Kapital sowie gemachte oder erhaltene Schenkungen mit den schenkenden oder beschenkten Personen anzugeben (§ 101 StG).

Gemeinsam steuerpflichtige Ehegatten haben eine gemeinsame, von beiden Ehegatten unterzeichnete Steuererklärung einzureichen.

Die Finanzdirektion setzt die Frist für die Einreichung der Steuererklärung fest (§ 102 StG).

Die Einreichungsfrist kann auf Gesuch hin verlängert werden.

Die vom Steuerpflichtigen oder von dessen gesetzlichem Vertreter unterschriebene Steuererklärung ist der Gemeindekanzlei des Wohnsitzes einzureichen.

Juristische Personen sowie Inhaber und Teilhaber der im Handelsregister eingetragenen Geschäftsunternehmen haben ihre Steuererklärung der kantonalen Steuerverwaltung einzureichen.

Hat ein Steuerpflichtiger kein Steuerformular erhalten, so ist er verpflichtet, bei der Gemeindekanzlei des Wohnsitzes oder bei der kantonalen Steuerverwaltung bis Ende März der Veranlagungsperiode bzw. innert 2 Monaten nach Beginn der Steuerpflicht ein Formular zu verlangen.

Zweck dieser Frist ist die Gewährleistung einer angemessenen Verfahrensdauer. Es handelt sich bei dieser Frist um eine behördliche Frist (auch Ordnungsfrist genannt), die erstreckt werden kann. Dementsprechend kann gemäss § 102 Abs. 2 StG die Einreichungsfrist auf Gesuch hin verlängert werden. Allerdings: *für jede Fristverlängerung, die dem Steuerpflichtigen auf Gesuch hin für die Einreichung der Steuererklärung gewährt wird, wird eine Gebühr von CHF 40.– erhoben (§ 11 Abs. 1 Verordnung zum StG).* Gemäss dem in der **Praxis** verwendeten Formular 250 wird diese Gebühr indessen für Fristerstreckungen erhoben, die mehr als 2 Monate über die auf der Steuererklärung aufgedruckte Einreichungsfrist hinausgehen.

Wird demgegenüber die **Einreichungsfrist nicht eingehalten**, gilt folgende Regelung:

Wer weder die Steuererklärung noch ein Fristerstreckungsgesuch vor Ablauf der stillschweigend gewährten Fristerstreckung von 2 Monaten einreicht, erhält eine 1. Mahnung mit einem vorgedruckten Fristerstreckungsgesuch. Wird innerhalb der gesetzten Nachfrist weder die Steuererklärung noch ein Fristerstreckungsgesuch eingereicht, wird eine gebührenpflichtige 2. Mahnung mit einer letzten Nachfrist zugestellt.

Kommt der Steuerpflichtige der Mahnung nicht nach, so wird er von Amtes wegen eingeschätzt (§ 106 Abs. 2 StG).

1.2 Fristen im Veranlagungsverfahren

Die behördlichen Fristen im Veranlagungsverfahren sind in § 118 StG geregelt. Die Wirkung und die Säumnisfolgen sind im Prinzip dieselben wie bei den Einreichungsfristen für die Steuererklärung, wie nachfolgende Regelung zeigt.



Die Einschätzungsbehörden haben im Veranlagungsverfahren für jede vom Steuerpflichtigen oder von einer auskunftspflichtigen Drittperson verlangte Handlung eine angemessene Frist anzusetzen. Wird diese Frist nicht eingehalten, so ist der Steuerpflichtige oder auskunftspflichtige Dritte unter Ansetzung einer neuen Frist zu mahnen. Wird auch diese Frist nicht eingehalten, so treten die gesetzlichen Folgen ein (§§ 109 Abs. 5; 151 und 154).

Dem Steuerpflichtigen bleibt der Nachweis vorbehalten, dass er die Frist nicht einhalten konnte.

Eine von einer Behörde angesetzte Frist wird erstreckt, wenn zureichende Gründe vorliegen und das Erstreckungsgesuch innert der Frist gestellt worden ist (Art. 119 DBG).

Die gesetzlichen Säumnisfolgen sind:

Soweit eine genaue Veranlagung aufgrund der vorhandenen Unterlagen nicht möglich ist, wird sie nach pflichtgemäßem Ermessen vorgenommen. Das Einkommen ist, soweit möglich, nach Erfahrungszahlen oder nach dem Lebensaufwand des Steuerpflichtigen zu schätzen (§ 109 Abs. 5).

Wer einer Pflicht, die ihm nach den Vorschriften dieses Gesetzes oder nach einer aufgrund dieses Gesetzes getroffenen Anordnung obliegt, trotz Mahnung vorsätzlich oder fahrlässig nicht nachkommt, wird mit Busse bis zu CHF 1'000.–, in schweren Fällen oder bei Rückfall bis zu CHF 10'000.– bestraft (§ 154 StG).

Wichtig für die Durchsetzung der gesetzlichen Folgen sind die Mahnung mit ausdrücklicher Androhung (das Schreiben Dokument ist im BTC-Dossier jeweils hinterlegt und der Beleg für die Zustellung - entweder A-Post+ Strichcode oder Bordereau - müssen aufbewahrt und verfügbar sein) der Säumnisfolgen sowie die Möglichkeit des Zustellnachweises. Weitere Ausführungen finden sich in [154 Nr. 1](#).

2. Geltende allgemeine Fristen für die Einreichung der Steuererklärung

Grundsätzlich ist die Steuererklärung noch im selben Jahr, in dem man das Steuererklärungsformular erhält¹, einzureichen und zwar bis zu den nachfolgend genannten «Einreichungsfristen». Die Einreichungsfrist ist auf dem Steuererklärungsformular ersichtlich:

Einreichungsfristen Natürliche Personen

- Unselbständigerwerbende	31. März
- Selbständigerwerbende, selbständige Landwirte und Teilhaber an Personengesellschaften	30. Juni
- Steuerpflichtige Personen mit beschränkter Steuerpflicht in Baselland	30. November*
- Bei Wegzug ins Ausland	30 Tage ab Ende Monat seit Abmeldung
- Bei Tod ²	Grundsätzlich 2 Monate ab Versand der Steuererklärung

Einreichungsfristen Juristische Personen

- Juristische Personen	30. Juni
- Juristische Personen mit beschränkter Steuerpflicht in Baselland	30. November*
- Bei Liquidation oder Sitzverlegung ins Ausland	30 Tage nach deren Publikation

*Steuerpflichtige ohne (Wohn-)Sitz im Kanton Baselland dürfen eine Kopie der Steuererklärung des (Wohn-)Sitzkantons einreichen. Die Steuerbehörden des Kantons Baselland haben ihrerseits das Recht, vom Steuerpflichtigen eine Kopie dieser Steuererklärung zu verlangen. Haben steuerpflichtige Personen mit beschränkter (sekundärer) Steuerpflicht beim (Wohn-)Sitzkanton eine Fristerstreckung für die Einreichung der Steuererklärung über den 30. November hinaus erhalten, so haben sie die zuständige Veranlagungsbehörde in Baselland darüber zu informieren.

¹ Dies entspricht in der Regel dem Jahr, welches auf das Bemessungsjahr folgt.

² Bei gemeinsam besteuerten Ehegatten wird in der Regel nur bei Tod des Ehemannes eine unterjährige Steuererklärung versandt. Bei Tod der Ehefrau wird die unterjährige Steuererklärung angedruckt und zu den Akten gelegt.



3. Gesuch um Fristerstreckung; Fristgewährungspraxis für die Steuererklärung

Es gelten folgende Grundsätze:

1. Ein Gesuch um Fristerstreckung bis 2 Monate über die auf der Steuererklärung aufgedruckte Einreichungsfrist muss nicht gestellt werden, da diese Frist stillschweigend gewährt wird.
2. Fristerstreckungen können direkt auf der Homepage der kantonalen Steuerverwaltung beantragt werden. **Diese Vorgehensweise wird empfohlen.** Wird um eine Frist auf anderem Weg nachgesucht (Fristerstreckungsgesuch und E-Mail), ist das Gesuch bei der auf der Steuererklärung aufgedruckten Behörde einzureichen.
3. Fristerstreckungen, die **mehr als 2 Monate** über die auf der Steuererklärung aufgedruckte Einreichungsfrist hinausgehen, sind gebührenpflichtig (CHF 40) und werden bestätigt.
4. Fristerstreckungen, die via Internet und **bis 8 Monate** über die auf der Steuererklärung aufgedruckte Einreichungsfrist beantragt werden, werden in einem automatisierten Verfahren bearbeitet und sogleich online am Bildschirm der Antrag stellenden Person bestätigt; eine schriftliche Bestätigung erfolgt in diesen Fällen nicht mehr.
5. Gesuche um Fristerstreckung, die **mehr als 8 Monate** über die auf der Steuererklärung aufgedruckte Einreichungsfrist hinausgehen, sind in jedem Fall **zu begründen**. Bei Gesuchen via Internet muss die Begründung direkt am Bildschirm eingegeben werden. Das so eingereichte Gesuch wird zur Prüfung an die zuständige Behörde weitergeleitet und schriftlich beantwortet.
6. Es steht eine Funktion zur Verfügung, mit der gleichzeitig eine grössere Anzahl an Fristverlängerungen beantragt werden kann. Auf der Fristverlängerungsseite kann unter dem Link Massenfristen eine Vorlage in Form einer CSV-Datei heruntergeladen werden. Damit können die Steuernummern der Mandanten und die beantragten Fristen elektronisch an die Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft übermittelt werden. Die Daten werden von der Steuerverwaltung verarbeitet und es erfolgt innerhalb von zwei Arbeitstagen eine Antwort, welche ebenfalls auf elektronischem Weg zugestellt wird.

4. Überprüfung des Fristenlaufs für die Steuererklärung und Folgen bei Fristversäumnis

4.1 Im Allgemeinen

Im Steuerklärungsverfahren werden die Steuerpflichtigen in einem zweistufigen Vorgehen gemahnt, wenn sie der Einreichungspflicht nicht innert der festgesetzten Frist nachkommen:

- Wird bis zum Ablauf der stillschweigend verlängerten Einreichungsfrist weder ein Fristerstreckungsgesuch noch die Steuererklärung eingereicht, ergeht im Folgemonat die **1. Mahnung** mit der Aufforderung, die Steuerklärung bis zu einem bestimmten Datum (Nachfristansetzung) einzureichen.
- Wird die in der 1. Mahnung festgesetzte Frist nicht eingehalten, wird als nächste Mahnstufe die gebührenpflichtige **2. Mahnung** mit Androhung der Säumnisfolgen bei Nichteinhaltung der zweiten Mahnfrist (bisher «Chargémahnung») zugestellt mit **A-Post+**.

Die Durchsetzung der gesetzlichen Säumnisfolgen (vgl. Ziffer 1.1) erfordert eine Mahnung und die ausdrückliche Androhung der Säumnisfolgen. Ausserdem muss - im Bestreitungsfall - die Zustellung der Mahnung nachgewiesen werden können.

Beispiel eines unselbständig erwerbenden Steuerpflichtigen:

- Versand der Steuererklärung bis Anfang Februar mit Einreichungsfrist 31. März.
- Fristerstreckungsgesuche bis 2 Monate über die auf der Steuererklärung aufgedruckte Einreichungsfrist (also bis 31. Mai) werden nicht bearbeitet.
- Trifft die Steuererklärung oder das Fristerstreckungsgesuch nicht fristgerecht ein, wird die 1. Mahnung mit Nachfrist bis 30. Juni versandt.
- Trifft die Steuererklärung auch innert der Nachfrist nicht ein, wird die 2. Mahnung mit Frist bis 30. August versandt.
- Trifft die Steuererklärung immer noch nicht ein, wird ab September die amtliche Veranlagung (d.h. die Veranlagung nach Ermessen gemäss § 106 Abs. 2 StG) erstellt oder vorbereitet - Druck eines Formulars mit der Beschriftung *amtlich*. Es kann eine Busse wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten ausgesprochen werden (vgl. BStPra 2/2008, 240 ff). Weitere Ausführungen: [154 Nr. 1](#).



4.2 Sekundär Steuerpflichtige

Bezüglich **Steuerpflichtige mit (Wohn-)Sitz in einem anderen Kanton** sind folgende Punkte zu beachten:

- Bevor nach erfolglosem Mahnverfahren eine Busse ausgesprochen wird, ist die zuständige Veranlagungsbehörde am (Wohn-)Sitz anzufragen. Wurde dort eine Frist zur Einreichung der Steuererklärung gewährt, ist diese zu übernehmen. Hat die steuerpflichtige Person die Steuererklärung am (Wohn-)Sitz eingereicht, ist vom (Wohn-)Sitzkanton eine Kopie zu verlangen.
- Wurde die Steuererklärung am (Wohn-)Sitz nicht eingereicht und hat der (Wohn-)Sitzkanton bereits eine Busse ausgesprochen, kann in der Regel direkt zur Ermessensveranlagung geschritten werden. Dabei wird in der Regel die Ausscheidung des (Wohn-)Sitzkantons übernommen.
- Eine (zusätzliche) Busse kann ausnahmsweise angezeigt sein. Dies beispielsweise, wenn der (Wohn-)Sitzkanton eine unangemessen tiefe oder gar keine Busse ausgesprochen hat.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))



104 Nr. 1 Verfahrenspflichten von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Bezüglich **Verfahrenspflichten** bestehen folgende Rechtsgrundlagen:

Ä 104 Verfahrenspflichten bei Personengemeinschaften

Ä 114 Auskunftspflicht der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

1. Besondere Verfahrenspflichten

Ä 104 StG lautet wie folgt:

Wird eine Personengemeinschaft oder Verm^ogensmasse ohne juristische Pers^onlichkeit selbst^andig besteuert, so haben die mit der Gesch^aftsführung oder Verwaltung betrauten Personen die Steuererklärung samt den erforderlichen Beilagen zu unterzeichnen und einzureichen.

Die Beteiligten haben auf Verlangen der Steuerbeh^orde einen gemeinsamen Vertreter zu bezeichnen.

Werden Verm^ogen und Einkommen einer Personengemeinschaft oder Verm^ogensmasse den einzelnen Beteiligten zugerechnet, so haben diese ihren Anteil in der vorgeschriebenen Form den Steuerbeh^orden bekanntzugeben und gleichzeitig die verlangten Unterlagen einzureichen.

Die Bedeutung von Absatz 1 ist in der Praxis relativ gering, da Personengesellschaften grunds^atzlich transparent besteuert werden (vgl. [10 Nr. 1](#)). Die in Absatz 3 statuierten Pflichten werden in der Praxis durch das Ausfüllen und Einreichen des **Fragebogens** (Links a.E.) erfüllt. Damit ist auch die vorgeschriebene Form eingehalten.

2. Auskunftspflicht der Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und juristischen Personen

Die Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sind gehalten, den Einsch^atzungsbeh^orden wahrheitsgetreu **Auskunft über die Anteile ihrer Gesellschafter** mit Einschluss der Kommandit^are am Einkommen und Verm^ogen der Gesellschaft sowie über die sonstigen Ansprüche gegenüber der Gesellschaft zu geben. Sie sind überdies verpflichtet, den Einsch^atzungsbeh^orden Einblick in die Bücher zu gew^ahren, daraus Auszüge zu liefern und über alle Verh^altnisse Auskunft zu erteilen, die für die Veranlagung der Anteile und sonstiger Ansprüche der Gesellschafter und Kommandit^are von Bedeutung sind (Ä 114 Abs. 1 StG; Ä 126 ff. DBG). Der Fragebogen sowie Hilfsblatt und Wegleitung sind auf der Homepage der Steuerverwaltung Basel-Landschaft ersichtlich.

Auch diese Pflicht wird vorab durch Ausfüllen und Einreichen des Fragebogens und der Bilanz- und Erfolgsrechnung erfüllt. Im Fragebogen sind insbesondere auch die o.e. Verh^altnisse der Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft anzuführen.

Im Weiteren haben Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gleich wie jeder andere Arbeitgeber die Pflicht zur Ausstellung eines **Lohnausweises** für ihre Angestellten. Dieser Lohnausweis muss unter anderem die Unterschrift des Arbeitgebers oder einer zur Vertretung berechtigten Person aufweisen.

In Bezug auf die **Staatssteuern** müssen Arbeitgeber den Lohnausweis seit dem 1. Januar 2017 nicht mehr direkt der kantonalen Steuerverwaltung einreichen, sondern nur dem Lohnempfänger ausstellen (Ä 115 Abs. 1 StG). Bei der **direkten Bundessteuer** erfolgt die Zustellung des Lohnausweises ebenfalls primär an den Arbeitnehmer. Unterlässt es dieser aber trotz Mahnung, den Lohnausweis beizubringen, so ist die Veranlagungsbeh^orde befugt, den Ausweis direkt beim Arbeitgeber einzufordern. Dieser ist verpflichtet, der Veranlagungsbeh^orde den Ausweis innert der ihm eingeräumten Frist zuzustellen.

Weiter Ausführungen zu den Verfahrenspflichten bei Personengemeinschaften finden sich in [10 Nr. 1](#).



109 Nr. 1 Akteneinsicht

1. Im laufenden Veranlagungsverfahren

Die steuerpflichtige Person kann in die von ihr eingereichten Akten jederzeit, d.h. innerhalb der normalen Öffnungszeiten der Verwaltung Einsicht nehmen. Die Einsicht in die übrigen Akten ist ihr nur gestattet, wenn die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und die Wahrung öffentlicher oder privater Interessen nicht die Geheimhaltung einzelner Aktenstücke erfordert (Öffentlichkeitsprinzip / Datenschutzgesetz). Öffentliche oder private Interessen können insbesondere dann betroffen sein, wenn die steuerpflichtige Person dadurch Einblick in Aktenstücke Dritter erhalten könnte, welche von der Behörde für die Veranlagung beigezogen werden. Darunter fallen zum Teil steueramtliche Meldungen für andere Personen oder beispielsweise Erfahrungs- und Vergleichszahlen aus anderen Betrieben.

Es besteht grundsätzlich kein Anspruch auf Einsicht in verwaltungsinterne Akten. Dies sind Unterlagen, denen für die Behandlung eines Falles kein Beweischarakter zukommt und die nicht entscheidrelevant sind, sondern ausschliesslich der verwaltungsinternen Meinungsbildung dienen und damit auch nur für den verwaltungsinternen Gebrauch bestimmt sind (Entwürfe, Notizen, Hilfsbelege usw.).

Die Akteneinsicht kann dann verweigert werden, wenn die Ermittlung des Sachverhalts noch im Gange ist und dadurch die Veranlagungstätigkeit durch die vorzeitige Gewährung der Akteneinsichtnahme in Frage gestellt würde. Dies kann namentlich in einem Nach- und Strafsteuerverfahren der Fall sein. Die Sachverhaltsermittlung ist spätestens mit der Eröffnung des Einspracheentscheids abgeschlossen.

2. Nach Rechtskraft der Veranlagung

Ausserhalb eines laufenden Verfahrens bzw. nach rechtskräftiger Erledigung des Veranlagungsverfahrens steht der steuerpflichtigen Person das Recht zu, vollständig Einsicht in die Akten zu nehmen. Sie hat jedoch in diesen Fällen ein schutzwürdiges Interesse nachzuweisen. An den Nachweis des schutzwürdigen Interesses werden keine hohen Anforderungen gestellt. Das Recht zur Akteneinsicht umfasst nicht auch das Recht auf förmliche Aktenedition. Die Herausgabe von Originalakten an die steuerpflichtige Person oder an ihren Vertreter unterbleibt in allen Fällen. Hingegen werden - bei grösserem Umfang gegen Gebühr - Kopien der Aktenstücke herausgegeben.

3. Akteneinsichtsrecht Dritter

3.1 Ehegatten

Gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten steht ein gegenseitiges Akteneinsichtsrecht zu (vgl. Ä 8 Abs. 2 StG). Getrennt veranlagten Ehegatten steht ein Akteneinsichtsrecht nur noch insoweit zu, als es sich um Steuerakten der Zeit handelt, in der die Ehegatten noch gemeinsam veranlagt wurden. Keine Einsicht kann somit eine Ehegattin in Akten des anderen zwischenzeitlich getrennt lebenden und daher getrennt veranlagten Ehegatten für die Zeit der separaten Besteuerung nehmen.

3.2 Erben

Erben von verstorbenen Steuerpflichtigen werden als deren Rechtsnachfolger (Ä 12 StG) grundsätzlich wie die Steuerpflichtigen selbst und nicht wie Dritte behandelt. Das gilt auch dann, wenn die Steuerpflichtigen verheiratet waren und die Einsicht in die Steuerakten gegebenenfalls Aufschluss über Einkommen und Vermögen des überlebenden Ehegatten (Drittperson) erlaubt. Die Einsicht in die Akten kann von jeder Erbin oder jedem Erben einzeln verlangt werden (vgl. KM 223 vom 12. Juli 1994; diese Praxis wurde eingeführt, nachdem das Bundesgericht bezüglich des Bankgeheimnisses jedem einzelnen Erben den Anspruch zuerkannte, über alles, was das Vermögen des Erblassers betrifft, orientiert zu werden). Ein gemeinsames Handeln aller Erbinnen und Erben mittels eines gemeinsamen Vertreters ist nicht erforderlich. Analoges gilt auch für Personen, die im Namen oder anstelle der Erbinnen und Erben handeln (mit der Willensvollstreckung betraute amtliche Erbschaftsverwaltung, Erbenvertretung oder mit der Liquidation betraute Personen).

3.3 Konkursverwaltung

Die Konkursverwaltung (Art. 237/240 SchKG) kann die gleichen Rechte geltend machen, die den Konkursisten zustehen. Sie übernimmt (in Erfüllung ihrer Amtspflicht) die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse.



3.4 Beistandschaften und Vorsorgeauftrag

Den mit einer Beistandschaft gem^a ss Art. 390 ff. ZGB betrauten Personen (als Vertreter oder Verm^o gensverwalter) der verbeist^a ndeten Person steht das Akteneinsichtsrecht im gleichen Umfang wie den vertretenen Personen (als steuerpflichtige Personen) zu. Das sinngem^a ss Gleiche gilt f^u r mit einem Vorsorgeauftrag betraute Personen gem^a ss Art. 365 ZGB.

4. Herausgabe von Steuerakten

Das Akteneinsichtsrecht beinhaltet lediglich eine Einsichtnahme bei der Steuerbeh^o rde selbst, nicht jedoch eine f^o rmliche Editionsspflicht. Die Herausgabe von Originalakten kommt regelm^a ssig nicht in Frage, sondern gilt nur gegen^u ber Gerichten in einem Rechtsmittelverfahren. Hingegen k^o nnen Kopien der von der steuerpflichtigen Person selber eingereichten Aktenst^u cke und anderer entscheidrelevanter Aktenst^u cke herausgegeben werden.

Es besteht auch f^u r die mit der Sache betraute anwaltliche Vertretung kein Anspruch, Originalakten zur Einsicht nach Hause oder in das B^u ro zugestellt zu erhalten, wie dies gem^a ss Anwaltsgesetz so in Zivil- und Strafprozessen ^u blich ist. ^A 4 Abs. 2 der Verordnung zum Verwaltungsverfahrensgesetz besagt, das von wichtigen Aktenst^u cken nur Fotokopien erh^a ltlich gemacht werden k^o nnen, was bei Steuerakten (Steuererkl^a rung mitsamt Wertschriftenverzeichnis und Beilagen ebenso zutrifft (s. zum Ganzen auch VGE LU vom 30. Juli 1997).

Weiterf^u hrende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ◆ KM 229 Ausk^u nfte aus Steuerakten (Erg^a nzung)
- ◆ KM 229 Ausk^u nfte aus Steuerakten
- ◆ KM 97 Ausk^u nfte aus den Steuerakten an Polizeibeamte



Anhang: Veranlagungshilfe Nr. 6

Akteneinsichtsberechtigte Personen und Behörden

Person oder Behörde	Gesetzliche Grundlage	Umfang der Berechtigung	Besondere Voraussetzungen
Steuerpflichtige Person	Ä 14 VwVG Ä 18 DSG	eigene Steuerakten	Identitätsnachweis durch Vorlage von Ausweispapieren
Stellvertretung	ÄÄ 12 und 14 VwVG Art. 33 OR Art. 365, 374 und 390 ZGB	Steuerakten des Auftraggebers	– Legitimationsnachweis durch Vorlage einer schriftlichen Originalvollmacht – Identitätsnachweis durch Vorlage von Ausweispapieren
Ehegatte	Ä 8 StG Art. 113 und 114 DBG	Akten des anderen Ehegatten, jedoch nur für die Zeit der <u>gemeinsamen</u> Veranlagung	Identitätsnachweis durch Vorlage von Ausweispapieren
Erbengemeinschaft	Ä 14 VwVG Art. 560 ZGB Art. 12 Abs. 1 DBG	Akten des Erblassers	– Erbenvertretung (Vollmacht) – Vorlage einer amtlichen Erbenbescheinigung – Identitätsnachweis durch Vorlage von Ausweispapieren
Einzelner Erbe (der nicht Alleinerbe ist)	Ä 14 VwVG Praxis zu Art. 560 ZGB	Akten des Erblassers	– Glaubhaftmachen eines berechtigten Interesses (z.B. Führen eines Zivil- oder Strafprozesses) – Vorlage einer amtlichen Erbenbescheinigung – Identitätsnachweis durch Vorlage von Ausweispapieren
Verwaltungsrat/Organ einer juristischen Person *Der blosse Aktionär ist nicht auskunfts- und akteneinsichtsberechtigt	Ä 14 VwVG Art. 55 ZGB	Akten der AG bzw. der juristischen Person	– Handelsregistrauszug – Identitätsnachweis durch Vorlage von Ausweispapieren
Eidg. Steuerverwaltung	Art. 111 DBG	Alle Steuerakten	Alle Auskünfte sowie Akteneinsichten, die zum Vollzug der direkten Bundessteuer notwendig sind
Andere Steuerbehörden in der Schweiz	Art. 39 StHG	Alle Steuerakten	Alle Auskünfte sowie Akteneinsichten, die zur Steuerveranlagung notwendig sind



109 Nr. 2 Untersuchungsgrundsatz

1. Allgemeines

Kennzeichnend für das (gemischte) Veranlagungsverfahren bei den direkten Steuern ist das Zusammenspiel von Mitwirkungshandlungen der steuerpflichtigen Person (Mitwirkungsgrundsatz) und anschliessender Ermittlung des steuerrelevanten Sachverhaltes durch die Einschätzungsbehörden (Untersuchungsgrundsatz). Der Untersuchungsgrundsatz berechtigt und verpflichtet die Einschätzungsbehörde, von sich aus mit allen ihr gesetzlich zur Verfügung stehenden Mitteln den rechtserheblichen Sachverhalt, d.h. die tatsächlichen Verhältnisse festzustellen, welche für eine richtige und vollständige Besteuerung nötig sind. Um an diese Informationen zu gelangen, darf und muss sie die steuerpflichtige Person ausdrücklich durch verfahrensleitende Verfügungen (Auflagen, Vorladungen) auffordern, die erforderlichen Sachdarstellungen und Beweismittel beizubringen (Entscheid des Steuergerichts Nr. 510 10 4 vom 28. Mai 2010; [StGE 510 10 4](#)).

2. Untersuchungsmittel

Als Beweismittel für die steuerrelevanten Tatsachen dienen in erster Linie die der Steuererklärung als Beilagen eingereichten Dokumente, Aufstellungen und Belege der steuerpflichtigen Person. Darüber hinaus können die Einschätzungsbehörden:

- vom Steuerpflichtigen verlangen, dass er die in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und anderen Belege einreicht;
- verlangen, dass ihnen (oder Sachverständigen) die Geschäfts- und Rechnungsbücher mit Belegen und Unterlagen im Betriebe des Steuerpflichtigen vorgelegt werden; sowie
- im Betrieb auch Augenscheine vornehmen oder durch Sachverständige vornehmen lassen.

Die gleichen Befugnisse stehen den Einschätzungsbehörden gegenüber den Kollektiv- und Kommanditgesellschaften und anderen Personengemeinschaften zu, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist.

Beschränkt werden die Untersuchungsmittel durch den Grundsatz der Verhältnismässigkeit. So dürfen die Nachforderungen nur Sachverhalte betreffen, welche zur Feststellung der Bemessungsgrundlage notwendig sind.

2.1 Einvernahme des Pflichtigen und Einforderung von Beweismitteln

Bei der direkten Bundessteuer ist die Steuerverwaltung berechtigt, einen Steuerpflichtigen zur mündlichen Einvernahme vor sich oder vor einen von ihr bestellten Vertreter vorzuladen.

Der Steuerpflichtige muss der betreffenden Stelle wahrheitsgetreu Auskunft geben. Seine Auskunftspflicht beschränkt sich also gegebenenfalls nicht nur allein auf das Ausfüllen einer vollständigen Steuererklärung, sondern er muss der Veranlagungsbehörde auch mündlich oder schriftlich über alle Tatsachen Auskunft geben, die für die Veranlagung von Bedeutung sind oder sein können (Art. 126 Abs. 2 DBG).

Der Veranlagungsbehörde steht namentlich das Recht zu, vom Steuerpflichtigen die in seinem Besitz befindlichen Bücher, Urkunden und sonstigen Belege einzufordern. Auf Verlangen hat der Steuerpflichtige ferner Bescheinigungen und Aufstellungen zu beschaffen oder zu erstellen und einzureichen, sofern diese für die Veranlagung von Bedeutung sind.

Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde hat der Steuerpflichtige die Namen der Personen, mit welchen er Geschäfte getätigt oder denen er geldwerte Leistungen erbracht hat sowie seine vertraglichen Beziehungen zu diesen Personen und die gegenseitigen Leistungen und Ansprüche offen zu legen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes dürfen Auskünfte eines Steuerpflichtigen auch bei der Veranlagung anderer Steuerpflichtiger verwendet werden. Die kantonalen Bestimmungen lauten ähnlich, sind jedoch in der Regel bezüglich der Informationspflicht enger gefasst. In der Praxis können Auskünfte und Erkenntnisse, die für die Veranlagung der direkten Bundessteuer gewonnen wurden, auch für die Veranlagung der kantonalen Steuer verwendet werden.



2.2 Mitwirkungspflicht Dritter

Sowohl das DBG wie auch das kantonale Steuergesetz auferlegen den unten erwähnten Dritten Bescheinigungspflichten, Auskunftspflichten und Meldepflichten gegenüber der Veranlagungsbehörde (Art. 127 - 129 DBG sowie §§ 113 - 117 StG).

Es handelt sich einmal um Personen, die dem Steuerpflichtigen auf sein Verlangen eine Bescheinigung zuhanden der Steuerbehörden auszustellen haben. Diese haben eine subsidiäre Bescheinigungspflicht gegenüber dem Fiskus. Weigert sich nämlich der Steuerpflichtige trotz Mahnung, die von ihm geforderte Bescheinigung des Dritten beizubringen oder einzufordern, so ist die Veranlagungsbehörde befugt, diese direkt beim Dritten einzuholen. Der Fiskus muss jedoch den Steuerpflichtigen über die beim Dritten erhaltene Bescheinigung nachträglich orientieren.

Aufzählung von Dritten mit **subsidiärer** Bescheinigungspflicht:

- Der Arbeitgeber ist verpflichtet, dem Arbeitnehmer auf sein Verlangen einen Ausweis über Lohn, Gehalt und sonstige Bezüge auszustellen (§ 115 StG). Unterlässt es ein Arbeitnehmer trotz Mahnung, den Lohnausweis beizubringen, so ist die Veranlagungsbehörde befugt, den Ausweis direkt beim Arbeitgeber einzufordern.
- Personen, die mit dem Steuerpflichtigen in einem Vertragsverhältnis stehen oder standen, haben ihm auf Verlangen eine Bescheinigung über das gemeinsame Vertragsverhältnis und die beidseitigen Ansprüche und Leistungen auszustellen, so insbesondere:
 - Gläubiger und Schuldner des Steuerpflichtigen über Bestand, Höhe und Verzinsung der Guthaben und Forderungen (§ 116 Abs. 2 StG); dies gilt insbesondere auch für Banken, sie sind indessen nicht verpflichtet, den Steuerbehörden direkt Auskunft zu geben.
 - Vermögensverwalter, Treuhänder, Pfandgläubiger, Beauftragte und andere Personen, die Vermögen des Steuerpflichtigen im Besitze oder in Verwaltung haben oder hatten (Art. 127 Abs. 1 lit. d DBG; keine explizite Erwähnung im StG), über dieses Vermögen und seine Erträge. Treuhandverhältnisse sind vom Treuhänder offenzulegen und entsprechend den Grundsätzen gemäss Merkblatt der EStV «Treuhandkonto» vom 31. Mai 1965 und «Treuhandverhältnisse» vom Oktober 1967 (Nachdruck 1993) auf Verlangen zu dokumentieren, ansonsten eine steuerliche Zurechnung beim Treuhänder erfolgt.
 - Versicherer über den Rückkaufswert von Versicherungen und über die aus dem Versicherungsvertrag ausbezahlten oder geschuldeten Leistungen (§ 116 Abs. 1 StG).
 - Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (Art. 129 Abs. 1 lit. b DBG; keine eigene Regelung im StG, jedoch abgeleitet aus § 116 Abs. 1 StG) über Einlagen, Prämien und Beiträge sowie über Leistungen aufgrund von Vorsorgeverhältnissen oder anerkannten Vorsorgeformen.
 - Personen, die mit dem Steuerpflichtigen Geschäfte tätigen oder getätigt haben, über die beiderseitigen Ansprüche und Leistungen.

Es gibt auch Dritte, welche für die Veranlagung der Einkommens- und Vermögenssteuern direkt Auskunft zu erteilen haben. Es gibt folgende Kategorien:

- Verwaltungs- und Gerichtsbehörden (§ 113 StG; zur Amtshilfe, beispielsweise der AHV-Behörde SVA siehe die Ausführungen in [111 Nr. 1](#))
- Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (§ 114 Abs. 1 StG). Diese sind gehalten, dem Fiskus wahrheitsgetreu Auskunft über die Anteile ihrer Gesellschafter mit Einschluss der Kommanditäre am Einkommen und am Vermögen der Gesellschaft sowie über die sonstigen Ansprüche gegenüber der Gesellschaft zu geben. Sie sind überdies verpflichtet, den Veranlagungsbehörden Einblick in ihre Bücher zu gewähren, daraus Auszüge zu liefern und über alle Verhältnisse Auskunft zu erteilen, die für die Veranlagung der Anteile und sonstigen Ansprüche der Gesellschafter und Kommanditäre von Bedeutung sind.
- Die juristischen Personen (§ 114 Abs. 2 StG). Diese haben ebenfalls die Pflicht, der Veranlagungsbehörde für jede Steuerperiode eine Bescheinigung über die den Mitgliedern der Verwaltung oder den Organen der Geschäftsführung ausgerichteten festen Entschädigungen, Gratifikationen, Tantiemen, Spesenvergütungen, Sitzungsgelder und sonstigen Bezüge einzureichen.
- Besitzt ein Ehegatte steuerbare Einkommenselemente, welche gemäss Gesetz zu denjenigen des Ehemannes (oder der Ehefrau) hinzugerechnet werden, besteht für diese gegenüber der Veranlagungsbehörde eine direkte Auskunftspflicht über ihre Einkommens- und Vermögensverhältnisse (Art.



9 Abs. 1 DBG und § 8 StG). Diese Vorschrift ist namentlich von Bedeutung, wenn einer der Ehegatten über die Steuerfaktoren des anderen nicht vollständig unterrichtet ist (z.B. bei Gütertrennung, Führung eines eigenen Geschäftes durch die Ehefrau usw.).

- Ist beim Tod eines Steuerpflichtigen ein Inventar zu erstellen, so sind die Erben verpflichtet, über alle Verhältnisse, die für die Feststellung der Steuerfaktoren des Erblassers von Bedeutung sind, wahrheitsgetreu Auskunft zu geben sowie alle Bücher, Urkunden, Ausweise und Aufzeichnungen, die über den Vermögensstand des Erblassers Aufschluss verschaffen können, vorzuweisen (Art. 157 Abs. 1 DBG sowie ansatzweise § 12 StG).

Exkurs: Berufsgeheimnis

Auf das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis können sich nur Angehörige jener Berufe stützen, denen es von Gesetzes wegen untersagt ist, ein Geheimnis zu offenbaren, das ihnen aufgrund ihres Berufes anvertraut worden ist oder sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben.

Der Schweigepflicht unterworfen sind einerseits die in Art. 321 des Strafgesetzbuches genannten Berufsangehörigen (Geistliche, Rechtsanwälte, Verteidiger, Notare, nach OR zur Verschwiegenheit verpflichtete Revisoren, Ärzte, Zahnärzte, Apotheker, Hebammen) und ihre Hilfspersonen, sowie die nach Art. 47 des Bankgesetzes zur Verschwiegenheit verpflichteten Personen. Dazu kommen noch die nach Art. 43 BEHG (Börsengesetz) zur Verschwiegenheit verpflichteten Personen. Ist wegen dieser Geheimhaltungspflicht keine genügende Abklärung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse möglich, so ist eine Ermessensveranlagung vorzunehmen.

Die Möglichkeit, von Banken eine **Vollständigkeitsbescheinigung**¹ zu verlangen, steht mit dem Bankgeheimnis im Einklang. Eine solche Bescheinigung muss vom Kunden unter Verwendung eines speziellen Formulars verlangt werden und die betreffende Bank hat darauf sämtliche Bankbeziehungen für den geforderten Zeitraum zu bescheinigen. Dieses Instrument wird in der Regel im Buchprüfungsverfahren durch das **Revisorat** eingesetzt, wenn es zur vollständigen Sachverhaltsfeststellung erforderlich ist.

2.3 Begutachtung und Augenschein

Sowohl nach Bundesrecht (Art. 123 Abs. 2 DBG) als auch nach kantonalem Recht (§ 109 Abs. 3 StG) ist die Steuerbehörde befugt, zur Feststellung von Tatsachen, die für die Veranlagung erheblich sind, die Geschäftsbücher und die Einkommens- und Vermögensverhältnisse eines Steuerpflichtigen oder einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft zu untersuchen und begutachten zu lassen oder selber die erforderlichen Augenscheine vorzunehmen.

3. Beweise

3.1 Beweislastverteilung

Als Beweislast gilt die Tatsache, dass diejenige Partei (Steuerpflichtige oder Steuerbehörde), welche einen von ihr behaupteten Sachverhalt nicht beweisen kann, die Folgen dieser Beweislosigkeit zu tragen hat. Es gilt die folgende Regelung:

- Steuermindernde Tatsachen sind durch die Steuerpflichtigen zu beweisen. Diese tragen die Folgen in Form höherer Steuern, wenn sie keinen Nachweis für diese Tatsachen erbringen können. Dazu ein Beispiel: Liegenschaftsunterhaltskosten sind steuermindernd vom Steuerpflichtigen geltend zu machen und durch entsprechende Rechnungen zu belegen.
- Steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen sind durch die Steuerbehörde zu beweisen. Diese trägt die Folgen in Form eines tieferen Steuerertrages, wenn sie den Beweis für diese Tatsachen nicht erbringen kann.

3.2 Rechtliches Gehör

Die Veranlagungsbehörde muss im Rahmen ihrer Untersuchungspflicht die Beweise, welche die Steuerpflichtigen vorlegen, abnehmen und prüfen, soweit sie zum Nachweis von steuerlich erheblichen Tatsachen geeignet sind. Ansonsten liegt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor. Eine solche Verletzung des

¹ Siehe KM 307 vom 15. Juni 1988: (Anhang, letzte Seite)



rechtlichen Gehörs kann aber gegebenenfalls im Verlauf des Rechtsmittelverfahrens nachträglich noch geheilt werden.

3.3 Natürliche Vermutungen

Die Untersuchungspflicht wird durch den Grundsatz der Verfahrensökonomie eingeschränkt. So darf die Veranlagungsbehörde Vermutungen berücksichtigen, die sich aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung ergeben. Dazu folgende Beispiele:

- Die Veranlagungsbehörde darf davon ausgehen, dass die steuerpflichtige Person alle Umstände, die zu ihren Gunsten sprechen (steueraufhebende oder -mindernde Tatsachen), von sich aus vorbringt und dass tatsächliche Zugeständnisse, die zu ihren Ungunsten sprechen (steuerbegründende oder -erhöhende Tatsachen) der Wahrheit entsprechen.
- Beruhen Bilanz und Erfolgsrechnung auf einer formell und materiell ordnungsgemässen, d.h. in Übereinstimmung mit den obligationenrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften geführten Buchhaltung, so spricht eine natürliche Vermutung dafür, dass die darin aufgezeichneten Geschäftsvorfälle und insbesondere auch der buchmässig ausgewiesene Gewinn materiell richtig sind.
- Beim Bestehen eines Miet- oder Pachtverhältnisses wird natürlich vermutet, dass auch tatsächlich Miet- oder Pachtzinsen zufließen.
- Dürfen Geschäftsfahrzeuge durch den Arbeitnehmer auch für private Zwecke genutzt werden, darf die Veranlagungsbehörde davon ausgehen, dass diese auch tatsächlich privat genutzt werden.

Zur Beweislastverteilung und den natürlichen Vermutungen bei verdeckten Gewinnausschüttungen siehe auch Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2. Auflage 2009, Art. 123 N 86.

4. Erlöschen der Untersuchungspflicht

Hegen die Steuerbehörden begründete Zweifel an der Richtigkeit der Steuererklärung, so können sie vom Steuerpflichtigen einen entsprechenden Nachweis verlangen. Wenn die steuerpflichtige Person (oder eine mitwirkungspflichtige Drittperson) trotz Aufforderung ihrer Mitwirkungspflicht nicht nachkommt, erlöscht die Untersuchungspflicht der Veranlagungsbehörde.

Trotz des Erlöschens der Untersuchungspflicht hat die Veranlagungsbehörde aber eine vollständige und richtige Besteuerung vorzunehmen. Sofern nicht die Regeln über die objektive Beweislast zur Anwendung kommen, müssen die Steuerfaktoren im Rahmen der Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen geschätzt werden (106 Nr. 2).

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ Entscheid des Steuergerichts Nr. 510 10 4 vom 28. Mai 2010



Vollständigkeitsbescheinigungen Kurzmitteilung Nr. 307 vom 15. Juni 1988

Im Folgenden wird das Instrument der **Vollständigkeitsbescheinigung** etwas näher erläutert. Ziel ist es, einen Überblick zu vermitteln, der es den Einschätzungsbehörden erlaubt, **Möglichkeiten, Voraussetzungen** und **Vorgehen** bezüglich dieses Instrumentes abschätzen zu können.

Die sogenannte Vollständigkeitsbescheinigung ist ein Instrument zur Ermittlung der Steuerfaktoren. Es konkretisiert die Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen. Eine Bank wird verpflichtet, die Konten und Depots, welche ein bestimmter Steuerpflichtiger bei ihr unterhält, unter Androhung von Busse lückenlos aufzulisten.

Das Verlangen einer Vollständigkeitserklärung ist immer dann gerechtfertigt, wenn es der Steuerpflichtige auf Verlangen der Steuerbehörde unterlassen hat, Mittelherkunft bzw. -verwendung verschiedener Transaktionen schlüssig nachzuweisen und damit den Verdacht auf Steuerhinterziehung erweckt.

Mit anderen Worten kann eine Vollständigkeitsbescheinigung unter folgenden, kumulativ gegebenen **Voraussetzungen** verlangt werden:

- a. Der Steuerpflichtige hat sich bislang geweigert, **plausible Nachweise** für von der Steuerverwaltung aufgeworfene Fragen beizubringen.
- b. Es besteht **eine nachweisliche Geschäftsverbindung zu einer Bank** (Überweisungen, bestehendes Konto etc.).
- c. Es besteht **ein begründeter Verdacht auf Vorliegen einer vollendeten oder versuchten Steuerhinterziehung**, indem mutmasslich nicht alle Geschäftsverbindungen zu dieser Bank deklariert werden. Die Unterlagen müssen einerseits den Verdacht schüren, dass ein Steuerpflichtiger nicht alle Geschäftsverbindungen deklariert hat und andererseits den Umstand nahelegen, dass die nicht deklarierten Bankbeziehungen mit einer bestimmten Bank bestehen.

Die EStV hat ein Formular (Formular 13 B) entworfen, welches das Vorgehen vereinfachen soll.



111 Nr. 1 Amtshilfe

1. Amtshilfe gem^a ss kantonalem Recht

Unter dem Titel Amtshilfe werden die Pflichten von Beh^orden des Kantons und der Gemeinden gegenüber den Steuerbeh^orden im Veranlagungsverfahren geregelt. Gestützt auf die nachfolgende gesetzliche Grundlage können die Steuerbeh^orden von diesen Beh^orden Auskunft verlangen. Ä 111a Abs. 1 und 2 StG regelt die Amtshilfe von Steuerbeh^orden an andere Beh^orden (Abs. 1) und von anderen Beh^orden an Steuerbeh^orden (Abs. 2) und lautet folgendermassen:

¹ *An Organe der öffentlichen Verwaltung und Rechtspflege können Auskunft aus den Steuerakten erteilt werden, sofern ein berechtigtes Interesse vorliegt. Diese Amtshilfe gilt auch gegenüber ausserkantonalen Beh^orden, sofern der andere Kanton Gegenrecht gew^ahrt. Gegenüber basellandschaftlichen Beh^orden können die benötigten Daten mittels eines Abrufverfahrens zugänglich gemacht werden. Der Regierungsrat regelt die näheren Bestimmungen.*

² *Die Steuerbeh^orden des Bundes sowie der Kantone erteilen einander kostenlos alle benötigten Auskunft und leiten die Daten weiter, die für die Erfüllung ihrer Aufgaben dienlich sein können. Ebenso zur Auskunft verpflichtet sind die Beh^orden des Bundes, der Kantone, Bezirke und Gemeinden, die den Steuerbeh^orden diejenigen Daten weitergeben, die für die Durchführung dieses Gesetzes von Bedeutung sein können. Die Daten werden einzeln, auf Listen oder auf elektronischen Datenträgern übermittelt. Sie können auch mittels eines Abrufverfahrens zugänglich gemacht werden. Diese Amtshilfe ist kostenlos.*

Die Pflicht zur **Amtshilfe** besteht deshalb ungeachtet einer allfälligen Geheimhaltungspflicht für sämtliche Verwaltungs- und Gerichtsbeh^orden des Kantons und der Gemeinden (Ä 113 StG). Dies gilt insbesondere auch in Bezug auf Akten von Zivil-, Straf- und Verwaltungsverfahren.

Die Auskunftspflicht der anderen Beh^orden und Gerichte erstreckt sich auf alle Daten, die dem ordnungsgemässen Vollzug des Steuergesetzes dienen (vgl. Ä 111a Abs. 2 StG). Zum Vollzug und zur richtigen Durchsetzung des Steuerrechts gehört nebst der Veranlagung auch der Steuerbezug. Es genügt, dass die verlangten Auskunft für die richtige Anwendung des Gesetzes nicht nur notwendig sind, sondern auch nur dienlich sein können. Die Amtshilfe umfasst daher beispielsweise auch die Auszahlungsadresse einer Rente (Bankverbindung und Kontonummer), die bei einem Sicherstellungsverfahren oder für eine Vollständigkeitsbescheinigung durch die Bank dienlich sein kann. Weder die Vorschriften über die berufliche Vorsorge noch Gründe des Datenschutzes stehen hier der Auskunftspflicht entgegen (BGE vom 25. Juli 2001; publ. in StR 2001, S. 837).

Es ist nicht Sache der um Amtshilfe ersuchten Beh^orde oder Amtsstelle, darüber zu entscheiden, welche Tatsachen für die Veranlagung von Bedeutung sein können. Über die Notwendigkeit, Zweckmässigkeit und deren sachlichen Umfang der Amtshilfe entscheidet die Steuerbeh^orde grundsätzlich selbst. Eine vorangehende Einwilligung der Betroffenen ist deshalb auch nicht erforderlich.

Die Amtshilfe ist an keine weiteren besonderen Voraussetzungen geknüpft. Sie kann je nach den Umständen durch Telefon, Aktenedition, Listen, elektronische Datenträger und Abrufverfahren oder, falls ohne unverhältnismässigen Aufwand nicht anders möglich, auch durch eine Akteneinsichtnahme am Ort der ersuchten Beh^orde erfolgen.

Die Amtshilfe gilt auch für alle Steuerbeh^orden von Bund, Kantonen und Gemeinden. Für die Amtshilfe dürfen den Steuerbeh^orden zudem keine Kosten belastet werden (Ä 111a Abs. 2 StG). Die kantonale Steuerverwaltung erteilt wiederum gemäss Ä 111a Abs. 1 StG anderen kantonalen Amtsstellen und Gerichten die notwendigen Auskunft. Für basellandschaftliche Amtsstellen und Gerichte, welche zur Wahrnehmung ihrer gesetzlichen Aufgaben regelmässig und auf Dauer auf solche Auskunft angewiesen sind, kann mittels einer elektronischen Zugriffsberechtigung direkt Zugang zu den nötigen Informationen gewährt werden. Dies betrifft beispielsweise das Kantonsgericht für die Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung bzw. der Rückforderung solcher Kosten bei nachträglich eingetretener finanzieller Besserung. Die Finanz- und Kirchendirektion kann deshalb für die jeweilige auskunftsberechtigte Beh^orde eine elektronische Zugriffsberechtigung bewilligen. Dies vereinfacht die ganze administrative Handhabung des Informations- bzw. Meldeflusses auf beiden Seiten, indem nicht die einzelnen Anfragen gestellt, bearbeitet und schliesslich beantwortet werden müssen. Selbstverständlich müssen dabei die Voraussetzungen des Datenschutzes vollumfänglich



lich erfüllt werden und es ist sicherzustellen, dass diese auch durchgehend gewährleistet werden. Dazu gehören beispielsweise die Zugriffsberechtigung nur auf notwendige Informationen, die Protokollierung der elektronischen Abfragen sowie eine jederzeitige Verfügbarkeit.

2. Amtshilfe gem^ass Bundesrecht

Die Amtshilfe im Verhältnis zu Behörden des Bundes und anderer Kantone fusst gesamtschweizerisch auch auf bundesgesetzlichen Grundlagen, d.h. nach Art. 111 ff. DBG und Art. 39 StHG (siehe dazu auch das Kreisschreiben der EStV 1995/96 Nr. 19 vom 7. März 1995 und Rundschreiben der EStV vom 13. Juni 2000 betreffend Bundesgesetz über die Schaffung und die Anpassung gesetzlicher Grundlagen für die Bearbeitung von Personendaten).

3. Internationale Amtshilfe

Im internationalen Verhältnis erfolgt seitens der Schweiz eine beschränkte Amtshilfe über die EStV gem^ass dem jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen, d.h. soweit dies für die richtige Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommens oder zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme notwendig ist. Dazu ist zur landesinternen Umsetzung auch ein spezielles Gesetz erlassen worden (Steueramtshilfegesetz). Federführend ist dabei immer die EStV. Ein direkter Verkehr anderer schweizerischer Steuerbehörden mit dem Ausland ist nicht vorgesehen. Die Amtshilfe in internationalen Steuerangelegenheiten ist stark in Bewegung geraten, gerade auch im Hinblick auf das schweizerische Bankgeheimnis. Siehe dazu die Informationen seitens des EFD (SIF) und der EStV (SEI).

Die Schweiz kennt im Steuerbereich auf internationaler Ebene zwei Unterstützungsmöglichkeiten:

Bei Steuerverfahren bietet sie Hand zu einem Informationsaustausch im Rahmen der **Amtshilfe**. Diese ist in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit den jeweiligen Staaten geregelt. Seit 2009 erfolgt die Amtshilfe in immer mehr DBA nach den OECD-Standards. Die internationale Amtshilfe in Steuersachen wird unterteilt in drei Kategorien: den spontanen Informationsaustausch, den Austausch auf Anfrage hin und den automatischen Informationsaustausch (AIA) über ausländische Finanzkonten.

Bei Strafverfahren werden Informationen im Rahmen der **Rechtshilfe** ausgetauscht. Die Grundlage dafür bilden multi- und bilaterale Rechtshilfeübereinkommen sowie das Bundesgesetz über internationale Rechtshilfe in Strafsachen (IRSG). Im Rahmen der direkten Steuern wird Rechtshilfe bei Abgabebetrug geleistet, im Bereich der indirekten Steuern und Zölle bereits bei Abgabehinterziehung. Dabei muss das Delikt in beiden Staaten strafbar sein.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ♦ KM 229E Auskunft aus Steuerakten (Ergänzung)
- ♦ KM 229 Auskunft aus Steuerakten
- ♦ KM 222 Auskunft über Arbeitslosenentschädigungen¹
- ♦ KM 97 Auskunft aus den Steuerakten an Polizeibeamte für Leumundsberichte

¹ Gem^ass Weisung des seco vom 7. März 2000 darf die Arbeitslosenkasse gegenüber den Steuerbehörden Amtshilfe gewähren. Alle Personen, die an der Durchführung, der Kontrolle oder der Beaufsichtigung der Arbeitslosenversicherung beteiligt sind, geben den Steuerbehörden im Einzelfall und auf schriftliches Gesuch hin kostenlos Auskunft über Leistungen der Arbeitslosenversicherung, sofern ein Steuerpflichtiger trotz eingeschriebener Mahnung seiner steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen ist. Bleibt die Mahnung erfolglos, kann das KIGA mit einem schriftlichen Gesuch (und Kopie der eingeschriebenen versandten Mahnung) um Auskunft angefragt werden.



113 Nr. 1 Steuerauskünfte

1. Grundsatz der Geheimhaltungspflicht

Wer mit dem Vollzug des Steuergesetzes betraut ist, muss über Tatsachen, die in Ausübung des Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern (§ 111 StG).

Auskünfte aus Steuerakten sind nach § 111a StG nur zulässig, wenn entweder eine ausdrückliche Einwilligung der steuerpflichtigen Person vorliegt, eine gesetzliche Grundlage dazu besteht oder wenn sie aufgrund des öffentlichen Interesses geboten sind. In letztgenannten Fällen ist eine Interessenabwägung vorzunehmen. Die Entscheidkompetenz dazu liegt letztendlich bei der Finanz- und Kirchendirektion, wobei für Routineauskünfte der kantonalen Steuerverwaltung eine stillschweigende Ermächtigung zur Auskunftserteilung eingeräumt wird.

2. Umfang der Geheimhaltungspflicht

Unter die Geheimhaltungspflicht fallen sämtliche Angaben, von denen die Steuerbehörde in Ausübung ihres Amtes von den steuerpflichtigen Personen oder von Dritten Kenntnis erhalten hat. Die Geheimhaltungspflicht gilt beispielsweise auch gegenüber Mitgliedern des Gemeinderates, sofern letzterer nicht selbst Aufgaben im Steuerbereich wahrnimmt. Auch der kommunalen Geschäftsprüfungskommission darf im Rahmen der allgemeinen Kontrolle über die Verhältnisse einzelner steuerpflichtiger Personen nur sehr beschränkt Auskunft gegeben werden (Stichproben), sofern es für die allgemeine Überprüfung der Arbeit des jeweiligen Gemeindesteueramtes (Veranlagung/Steuerbezug) notwendig ist.

3. Auskünfte an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden

Die kantonale Steuerverwaltung erteilt gemäss § 111a StG anderen kantonalen Amtsstellen und Gerichten die notwendigen Auskünfte. Für basellandschaftliche Amtsstellen und Gerichte, welche zur Wahrnehmung ihrer gesetzlichen Aufgaben regelmässig und auf Dauer auf solche Auskünfte angewiesen sind, kann mittels einer elektronischen Zugriffsberechtigung direkt Zugang zu den nötigen Informationen gewährt werden. Dies betrifft beispielsweise das Kantonsgericht für die Bewilligung der unentgeltlichen Prozessführung bzw. der Rückforderung solcher Kosten bei nachträglich eingetretener finanzieller Besserung. Die **Finanz- und Kirchendirektion** kann deshalb für die jeweilige auskunftsberechtigte Behörde eine elektronische Zugriffsberechtigung bewilligen. Dies vereinfacht die ganze administrative Handhabung des Informations- bzw. Meldeflusses auf beiden Seiten, indem nicht die einzelnen Anfragen gestellt, bearbeitet und schliesslich beantwortet werden müssen. Selbstverständlich müssen dabei die Voraussetzungen des Datenschutzes vollumfänglich erfüllt werden und es ist sicherzustellen, dass diese auch durchgehend gewährleistet werden. Dazu gehören beispielsweise die Zugriffsberechtigung nur auf notwendige Informationen, die Protokollierung der elektronischen Abfragen sowie eine jederzeitige Überprüfbarkeit.

Die Finanz- und Kirchendirektion bzw. die Steuerbehörden entscheiden, ob im Rahmen der Amtshilfe einem konkreten Gesuch um Auskunft entsprochen werden kann. Die Einsicht in Informationen, welche ihrer Natur nach vertraulich sind (verwaltungsinterne Notizen) oder während eines noch laufenden Verfahrens, kann je nach Fallkonstellation auch ausgeschlossen werden. Eine Auskunft aus den Steuerakten ausserhalb des beschriebenen Rahmens ist deshalb nur zulässig, wenn entweder eine ausdrückliche Einwilligung der steuerpflichtigen Person vorliegt oder eine gesetzliche Verpflichtung zur Auskunftserteilung besteht oder eine Ermächtigung seitens der Finanz- und Kirchendirektion erteilt wird.

Anderen Behörden oder Institutionen gegenüber gelten insbesondere folgende Ermächtigungen zur Auskunftserteilung:



Auskunftsberechtigte Behörden und Institutionen (*nicht abschliessend*)

Behörde oder Institution	Gesetzliche Grundlage	Inhalt der Auskunft	Besondere Voraussetzungen
Steuerbehörden des Bundes, anderer Kantone und kommunale Steuerämter	§ 111a StG Art. 111 Abs. 1 DBG Art. 39 Abs. 2 StHG	Alle notwendigen Steuerauskünfte und Akteneinsicht	Betroffenheit als Steuerhoheitsträger
Organe der öffentlichen Verwaltung und Rechtspflege (Gerichte, Polizei, usw.)	§ 111a StG	Alle notwendigen Steuerauskünfte; evtl. sogar Akteneinsicht z.B. bei kriminalpolizeilichen Untersuchungen	Nachweis des berechtigten Interesses
Strafverfolgungsbehörden	Art. 34 Abs. 3 StGB	Alle notwendigen Steuerauskünfte zur Bestimmung des Tagesansatzes (wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters)	Bestimmung des Täters
Kranken- und Unfallversicherungsgesellschaften, SUVA	Art. 32 ATSG	Auskünfte, die notwendig sind für – die Festsetzung, Änderung oder Rückforderung von Leistungen, – die Verhinderung ungerechtfertigter Bezüge, – die Festsetzung und den Bezug der Prämien, – den Rückgriff auf haftpflichtige Dritte.	– Nachweis, dass soziale Krankenversicherung gemäss KVG besteht – Nachweis, dass Unfallversicherung gemäss UVG besteht – schriftlich begründetes Gesuch
Organe der Alters- und Hinterlassenenversicherung bzw. der Invalidenversicherung, Ausgleichskassen	Art. 9 u. Art. 93 AHVG bzw. Art. 66 u. Art. 81 IVG	Auskünfte, die notwendig sind für – die Festsetzung, Änderung oder Rückforderung von Leistungen, – die Verhinderung ungerechtfertigter Bezüge, – die Festsetzung und den Bezug der Beiträge, – den Rückgriff auf haftpflichtige Dritte.	Alle Ausgleichskassen (inkl. Familienausgleichskassen)
Schuldbetreibungs- und Konkursämter	Art. 91 Abs. 5 SchKG Art. 222 Abs. 5 SchKG	Auskünfte über Steuerdaten; kein allgemeines Akteneinsichtsrecht	– im Pfändungsverfahren: nur Auskünfte über Vermögenswerte, die für eine genügende Pfändung notwendig sind – im Pfändungs- und Konkursverfahren: nur Auskünfte über Steuerdaten des Betroffenen, nicht auch des anderen Ehegatten
Ausserkantonale Sozialhilfebehörden (bei Gegenrecht)	§ 111a StG	Steuerbares Jahreseinkommen und Vermögen der Verwandten in auf- und absteigender Linie	– bei möglicher Verwandtenunterstützungspflicht

4. Auskünfte im Zusammenhang mit AIA-Meldungen

Eine AIA-Meldung als solches darf nur für Steuerzwecke verwendet werden und deshalb die Steuerakten nicht verlassen.



Ist ein Nach- und Strafsteuerverfahren abgeschlossen oder wird eine noch offene Veranlagung mit den via AIA gemeldeten Vermögenswerten und -erträgen ergänzt, so dürfen die **rechtskräftig** festgesetzten Ergebnisse (neue Vermögenswerte und -erträge) anderen Behörden nach Massgabe des Auskunftsrechts (vgl. Ziffer 3; § 111a StG) mitgeteilt werden.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- KM 229E Auskünfte aus Steuerakten (Ergänzung)
- KM 229 Auskünfte aus Steuerakten
- KM 97 Auskünfte aus den Steuerakten an Polizeibeamte
- Veranlagungshilfe Nr. 6



119 Nr. 1 Eröffnung der Veranlagung

Eröffnung der Veranlagung

Aufgrund von § 119 StG setzt die Veranlagungsbehörde in der Veranlagungsverfügung die Einschätzung der Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und steuerbares Vermögen bzw. steuerbarer Reinertrag und steuerbares Eigenkapital) und die geschuldeten Steuerbeträge verbindlich fest.

Die Abweichungen von der Selbstdекlaration werden dabei aufgezeigt und auf rein freiwilliger Basis - sozusagen als «service public» - mit einer kurzen Abweichungsbegründung versehen. Eine Veranlagung ohne Angabe der Abweichungen ist deshalb nicht nichtig und erwächst mangels rechtzeitiger Anfechtung folglich in Rechtskraft. Wenn die steuerpflichtige Person jedoch durch den Mangel davon abgehalten wurde, rechtzeitig Einsprache zu erheben, kann die Frist zur Einsprache wieder hergestellt werden (BGE vom 21. Februar 1995; BGE-Sammlung EStV Nr. 778). Selbstverständlich muss die Verfügung immer auch eine Rechtsmittelbelehrung enthalten.

Die Veranlagung selbst wird in der Regel mit normaler Post zugestellt. Wo im Einzelfall besondere Beweisgründe vorliegen können, kann die Eröffnung der Veranlagungsverfügung auch mittels A-Post Plus (s. dazu BGE 2C_430/2009 vom 14. Januar 2010) oder mit eingeschriebener Post vorgenommen werden. Behördliche Verfügungen gelten nicht erst dann als zugestellt, wenn sie der Adressat tatsächlich zur Kenntnis nimmt, sondern es genügt, wenn die Sendung in seinen Machtbereich gelangt. Für die rechtzeitige Zustellung einer Veranlagungsverfügung trägt die jeweilige Steuerbehörde die Beweislast (BGE Nr. 2A.70/1997 vom 4. März 1998). Bei nicht abgeholten, aber eingeschriebenen Sendungen gilt der letzte Tag der siebentägigen Abholfrist als Zustelldatum (sog. Zustellfiktion). Dies gilt aber nur dann, wenn bei einem noch hängigen Verfahren die Zustellung nicht ungebührlich lange hinausgezögert wurde, was bei einem Jahr noch als vertretbar gilt (BGE vom 23. März 2006, publ. in: STE 2006 B 93.6 Nr. 27; VGE BS vom 14. Februar 1997, publ. in: BStPra 7/1997, S. 456 ff.).

Bei vertraglicher Vertretung (Bekanntmachung der Vollmacht vorausgesetzt) ist die Veranlagungsverfügung dem Vertreter zu eröffnen. Hat die steuerpflichtige Person einen vertraglichen Vertreter bezeichnet, muss die Steuerbehörde deshalb ihre Mitteilungen und Verfügungen durch Zustellung an diesen eröffnen. Tut sie dies nicht, so ist die Eröffnung mangelhaft, d.h. der steuerpflichtigen Person darf daraus kein Nachteil erwachsen (BGE 113 Ib 296, E. 2 S. 297 ff.). Inwieweit dies zutrifft, ist anhand der Beurteilung der gesamten Umstände des konkreten Einzelfalles zu prüfen (BGE 2C_883/2010 vom 7. April 2011; vgl. auch StGE vom 19. September 2014 Nr. 510 14 15).

Ist der Aufenthalt einer steuerpflichtigen Person unbekannt oder befindet sie sich im Ausland, ohne in der Schweiz einen Vertreter bestellt zu haben, so kann ihr eine Veranlagungsverfügung rechtsgültig durch Publikation im kantonalen Amtsblatt eröffnet werden (s. auch Art. 116 DBG). Dieser Grundsatz ergibt sich zwar nicht direkt aus dem kantonalen Steuergesetz, sondern ganz allgemein aus § 19 des kantonalen Verwaltungsverfahrensgesetzes.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

➡ VGE BS vom 14. Februar 1997, publ. in: BStPra 7/1997, S. 456 ff



122 Nr. 1 Einspracheverfahren

1. Allgemeines

Die Einsprache ist das ordentliche Rechtsmittel, die Veranlagung einer erneuten Prüfung unterziehen zu lassen. Das Anfechtungsobjekt ist die (definitive) Veranlagungsverfözung (Ä 122 Abs. 1 StG). Gegen eine provisorische Veranlagung ist dementsprechend keine Einsprache möglich.

Die rechtzeitige Erhebung hemmt den Eintritt der formellen Rechtskraft. Ist der festgesetzte Rechnungsbetrag nicht (vollständig) bezahlt worden, fallen ungeachtet dessen weitere Verzugszinsen an (Ä 135a Abs. 4 StG).

2. Zuständigkeit

Zuständige Behörde für die Behandlung von Einsprachen ist die kantonale Steuerverwaltung. Bei Veranlagungen von Einkommens- und Vermögenssteuern natürlicher Personen ist dies der Geschäftsbereich Gemeinden und Einsprachen. Bei Veranlagungen von Gewinn- und Kapitalsteuern juristischer Personen ist dies die veranlagende Behörde, also der Geschäftsbereich juristische Personen. Einsprachen gegen Verfügungen und Veranlagungen von Grundstückgewinn-, Änderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern werden wiederum von der veranlagenden Behörde behandelt, also dem Geschäftsbereich Spezialsteuern.

3. Einsprachefrist

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage ab Fristbeginn (s. nachstehend). Es handelt sich dabei um eine gesetzliche Frist, die als Verwirklichungsfrist ausgestaltet ist und folglich nicht erstreckt werden kann. Nach unbenutztem Ablauf wird die Veranlagung formell rechtskräftig und kann nur noch geändert werden, wenn Revisions- oder Nachsteuergründe gegeben sind. Dies gilt grundsätzlich auch dann, wenn eine Veranlagung zu einem interkantonalen Besteuerungskonflikt führt. Ein rechtskräftiger Entscheid, der gegen das Doppelbesteuerungsverbot verstösst, muss aber dann revidiert werden, wenn das Bundesgericht einen entsprechenden Entscheid zu einer bei ihm erhobenen Doppelbesteuerungsbeschwerde getroffen hat.

Die Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag zu laufen. Fällt der letzte Tag der Frist auf einen Samstag, Sonntag oder einen staatlich anerkannten Feiertag, endet sie erst am nächstfolgenden Werktag. Die Beweislast für das Einhalten der Frist trifft den Einsprecher oder die Einsprecherin (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 22).

Die Veranlagung gilt an dem Tag als eröffnet, an dem ihre ordnungsgemässe Zustellung erfolgt. Dies ist der Tag, an dem die Verfügung in die Verfügungsmacht des Adressaten oder dessen Vertreterin gelangt, d.h. sie kommt nicht im Zeitpunkt an, in welchem die steuerpflichtige Person tatsächlich von der Veranlagung Kenntnis nimmt. Eine eingeschriebene Sendung ist für die Gültigkeit der Zustellung nicht erforderlich. Jedoch trägt die Veranlagungsbehörde die Beweislast für die Ordnungsmässigkeit und den genauen Zeitpunkt der Eröffnung, insbesondere für deren Zustellung sowie den Zustellungszeitpunkt (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 19 f.). Zur Zustellung bzw. Beweiswirkung bei A-Post-plus: BGE vom 21. März 2011, 2C_780/2010).

Eröffnungen ins **Ausland** verstossen grundsätzlich gegen Völkerrecht und sind deshalb gemäss Rechtsprechung des Steuergerichts nichtig (StGE vom 24. Januar 2014 und vom 6. Juni 2014). Reagiert ein im Ausland wohnhafter Adressat auf eine solche rechtswidrige Eröffnung und erhebt er Einwendungen gegen die Veranlagung, wird er unter Hinweis auf die öffentliche Publikation aufgefordert, innert Frist eine in der Schweiz wohnhafte zustellbevollmächtigte Person zu nennen¹. Alsdann wird die Veranlagung der zustellbevollmächtigten Person oder durch öffentliche Bekanntmachung (Publikation im Amtsblatt) zugestellt. Die nicht ordnungsgemäss zustellte Veranlagung kann als Veranlagungsvorschlag erachtet und die erhobenen Einwendungen daher bei der korrekten Eröffnung berücksichtigt werden. Immerhin trifft unter Umständen auch den Steuerpflichtigen eine Pflicht, auf fehlerhafte Zustellungen zu reagieren (vgl. Entscheid des Kantonsgerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 6. Juni 2012; publ. in: BStPra 3/2012, S. 95 ff.: *Wenn der von einer Verfügung betroffene Adressat zweifelsfrei erkennen kann, dass die Behörde eine ihn belastende Steueranveranlagung erlassen hat, die er nicht erhalten hat bzw. haben will, ist er nach dem Grundsatz von Treu*

¹ Für eine solche ordnungsgemässe Zustellung an Pflichtige im Ausland ist grundsätzlich bereits im Veranlagungsverfahren zu sorgen. Das erwähnte Vorgehen betrifft nur Fälle, wo dies bisher unterblieben ist vgl. [119 Nr. 1](#).



und Glauben verpflichtet, von der verfügenden Steuerbehörde nachträglich und innert nützlicher Frist die erneute Eröffnung der Veranlagung zu verlangen.)

Die steuerpflichtige Person kann - bei rechtzeitig erhobener Einsprache - um eine Frist zur Nachreichung einer näheren Begründung der Einsprache ersuchen. In der Regel wird einem solchen Begehren seitens der Steuerverwaltung entsprochen. Es handelt sich bei dieser Frist um eine behördliche Frist, die im Rahmen des von der Behörde geleiteten Rechtsmittelverfahrens erfolgt. Die Festlegung der Dauer der Frist liegt im pflichtgemässen Ermessen der Einsprachebehörde.

4. Form

Die Einsprache ist **schriftlich** einzureichen. Zur Schriftlichkeit gehört die eigenhändige Unterzeichnung des Rechtsmittels durch die einsprechende Person oder deren Vertreterin. D.h. es muss innert der Rechtsmittelfrist eine eigenhändig unterzeichnete Einsprache eingehen (BStPra 2/2014, 72-74).

Einsprachen mittels Fax oder E-Mail genügen den Anforderungen an die Schriftlichkeit nicht (so auch KM 269 vom 12. Dez. 1995 mit BGE vom 13. Juli 1995). Sie sind unzulässig, da die Originalunterschrift fehlt. Läuft die Rechtsmittelfrist noch, erfolgt in solchen Fällen eine Mitteilung an den Pflichtigen mit dem Hinweis auf den Formmangel und die Aufforderung, bis zum Ablauf der Frist eine formgültige Einsprache einzureichen.

Ein Einsprachebegehren in Form von Anträgen ist nicht erforderlich. Aus der Einspracheschrift muss lediglich der Wille des Einsprechers hervorgehen, die Veranlagungsverfügung anzufechten. Auf die Bezeichnung der Eingabe als Einsprache kommt es grundsätzlich nicht an (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 26).

Fehlt eine Einsprachebegründung gänzlich, ist die steuerpflichtige Person ebenfalls unter Ansetzung einer Nachfrist aufzufordern, die Einsprache in ihrem Interesse näher zu begründen, damit die Einspracheinstanz ihre Argumente kennt und sie diese sachgerecht prüfen kann.

5. Legitimation

Zur Einsprache berechtigt ist der Adressat der Veranlagungsverfügung oder dessen gehörig bevollmächtigte Vertreterin.

Als Direktbetroffene ist auch die Gemeinde zur Einsprache legitimiert (unter anderem Wohngemeinde, Gemeinde am Ort des gelegenen Grundstücks, Gemeinde mit Betriebsstätte). Der Umstand, dass das Steuerbüro der Gemeinde die Veranlagungsverfügung selbst erstellt hat, ist kein Hinderungsgrund für eine Einsprache seitens der Gemeinde.

Es ist allgemein anerkannt, dass bei verheirateten Ehegatten jeder Ehegatte Einsprache (allein) erheben darf. Er oder sie tut dies auch im Namen der Gattin resp. des Gatten (vgl. Ä 8 Abs. 2 StG).

6. Verspätete Einsprachen

Auf eine Einsprache, die nach Ablauf der Frist von 30 Tagen eingereicht wird, ist nicht einzutreten. Die Veranlagungsverfügung ist aufgrund des unbenutzten Fristenlaufes in formelle Rechtskraft erwachsen und kann mit einem ordentlichen Rechtsmittel nicht mehr angefochten werden.

Auf verspätete Einsprachen kann mit Verweis auf Ä 118 Abs. 2 StG nur eingetreten werden, wenn die steuerpflichtige Person oder ihre Vertretung unverschuldet von einer rechtzeitigen Erhebung abgehalten worden ist und innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Gesuch einreicht und das Versäumnis nachholt.

Eine Fristwiederherstellung ist unter anderem dann zu gewähren, wenn die steuerpflichtige Person nachweist, dass sie durch Militär- oder Zivildienst, Krankheit oder Landesabwesenheit an der Einhaltung der Frist gehindert worden ist. Dabei vermag allerdings nicht jede Krankheit oder jede Landesabwesenheit das Fristversäumnis zu entschuldigen. Als Entschuldigungsgründe gelten die einzelnen Tatbestände nur dann, wenn sie die steuerpflichtige Person an der rechtzeitigen Vornahme der in Frage stehenden Handlung gehindert haben (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG Art. 133 N 29 f.). So gesehen bildet auch der Umstand, dass zur Abfassung der Einsprache nicht die ganze Einsprachefrist zur Verfügung gestanden hat, keinen Entschuldigungsgrund.



Ist die Einsprachefrist abgelaufen, so ist allenfalls zu prüfen, ob eine Revision der Veranlagung möglich ist (vgl. § 132 StG, Link zu Ausführungen).

7. Begründungspflicht

Ein Einsprachebegehren in Form von Anträgen ist nach kantonalem Steuergesetz nicht erforderlich, jedoch muss der Einsprachewille erkennbar sein (vgl. oben Ziffer 4).

Zwar muss der Einsprecher oder seine Vertreterin seine/ihre Einsprache nicht näher begründen. Um ein sinnvolles Verfahren zu gewährleisten, sind er oder sie aber faktisch gezwungen, konkrete Punkte in der Veranlagung zu bestreiten und die Steuerbehörde auf entsprechende Mängel hinzuweisen. Einsprecher dürfen nicht ohne weiteres davon ausgehen, dass die Steuerbehörde den Sachverhalt völlig neu untersuchen wird, ohne dass konkrete Mängel geltend gemacht werden (vgl. Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, § 140 N 51). Falls die Einsprachegründe unklar sind, erfolgt eine Aufforderung zur Ergänzung, verbunden mit dem Hinweis, dass im Unterlassungsfall zufolge fehlender Mitwirkung aufgrund der vorhandenen Akten entschieden wird und ggf. die Einsprache als unbegründet abzuweisen ist.

Das Vorbringen von substantiierten Rügen zur Sachverhaltsfeststellung oder -würdigung ist - vorbehaltlich der besonderen Erfordernisse bei amtlichen Veranlagungen (s. Ziffer 8) - zwar nicht Gültigkeitserfordernis für die Einspracheerhebung. Die steuerpflichtige Person hat aber im Einspracheverfahren im Rahmen der Mitwirkungspflicht darzutun, inwiefern ein unrichtiger Sachverhalt zugrunde gelegt wurde und welches die zutreffenden tatsächlichen Verhältnisse sind. Die Darlegung der Gründe, weshalb eine bestimmte Veranlagungsposition als unzutreffend erachtet wird, wirkt sich auf die behördliche Untersuchungspflicht aus: sie setzt dort an, wo aufgrund der Darlegungen und Unterlagen eine Sachfrage abklärungsbedürftig erscheint. Im Einspracheverfahren können zwar sämtliche Positionen von Amtes wegen nochmals geprüft werden. In der Praxis erfolgt eine Überprüfung aber regelmässig nur dort, wo deutliche Hinweise bestehen, dass die Sachverhaltsfeststellung oder -würdigung unrichtig ist. Da solche Hinweise insbesondere auch aus Rügen in einer Einsprache hervorgehen, beschränkt sich dieses Rechtsmittelverfahren häufig auf die explizit angefochtenen Steuerfaktoren.

Anders als gegen «normale» definitive Veranlagungsverfügungen gelten bei Veranlagungen nach pflichtgemäsem Ermessen erhöhte Begründungserfordernisse an die Einsprache (§ 122 Abs. 2 StG, vgl. unten Ziffer 8).

8. Einsprache gegen eine Veranlagung nach Ermessen

Eine Veranlagung nach pflichtgemäßem Ermessen wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zwingend zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 122 Abs. 2 StG i. V. m. § 106 Abs. 3 StG). Dieser Nachweis ist dadurch anzutreten, dass binnen der Rechtsmittelfrist die versäumte Verfahrenspflicht nachgeholt wird, indem die Steuererklärung vollständig eingereicht wird (vgl. auch StGE vom 15. Oktober 2010, Nr. 510 10 30). Die steuerpflichtige Person hat dementsprechend die Unrichtigkeit der von ihr angefochtenen Einschätzung substantiiert darzutun und die für die geltend gemachten tatsächlichen Verhältnisse erforderlichen Belege beizulegen oder zumindest zu bezeichnen.

Die Voraussetzungen an die Begründung und Substantiierung sind strenger, weil die Untersuchungspflicht zufolge des Beweisnotstandes beschränkt ist und erst wieder auflebt, wenn letztere beseitigt ist.

Kann die Steuerbehörde den/die Einsprecher/in oder die Vertretung zur allfälligen Nachbesserung vor Ablauf der Rechtsmittelfrist erreichen, macht sie diesen/diese auf die speziellen Anforderungen an die Einsprache aufmerksam.

Kommt die einspracheführende Person dieser erhöhten Begründungspflicht nicht genügend nach, gilt der Unrichtigkeitsnachweis als gescheitert. Dies hat zur Folge, dass auf die Einsprache nicht einzutreten ist.

Die Einsprachebehörde beurteilt das Vorliegen einer rechtsgenügenden Begründung gestützt auf den Aktenstand bei Ablauf der ordentlichen Rechtsmittelfrist. Von sich aus muss sie keine weiteren Nachforschungen tätigen. Nur wenn sich aufgrund der nachgereichten Unterlagen konkrete Rückfragen ergeben, wendet sich der/die Sachbearbeiter/in nochmals an die steuerpflichtige Person.



Offensichtlich unrichtig ist die Einschätzung beispielsweise dann, wenn die geschätzten Faktoren selbst unter Berücksichtigung des behördlichen Ermessens klar zu hoch oder zu tief ausgefallen sind oder wenn klar erkennbar ist, dass sie auf unrichtigen Schätzungsgrundlagen, Methoden oder anderen Hilfen basieren und deshalb nicht mit den aktenkundigen Verhältnissen vereinbar sind (vgl. Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 122 N 29).

Werden im Veranlagungsverfahren bloss einzelne Einkommenspositionen aufgrund von Erfahrungszahlen oder dem Lebensaufwand geschätzt (zu denken ist etwa die Annahme eines Gewinns bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit), gelten die erwähnten Anforderungen an die Einsprache nur für diese Position. Für die übrigen Positionen gelten die gewöhnlichen Erfordernisse der Schriftlichkeit und des erkennbaren Einsprachewillens.

9. Einspracheverhandlung

Gemäss kantonalem Steuergesetz oder Gesetz zur direkten Bundessteuer ist keine Einspracheverhandlung vorgesehen. Das Verfahren ist grundsätzlich schriftlich.

10. Einspracheentscheid

Die Einsprache verpflichtet die kantonale Steuerverwaltung resp. die Einspracheinstanz, den angefochtenen Entscheid zu überprüfen und nochmals über die Sache zu entscheiden. Sie hat dabei (nochmals) sämtliche Überprüfungsbefugnisse wie die veranlagende Behörde (§ 123 Abs. 1 StG). Der Einspracheentscheid ist zu begründen, mit einer Rechtsmittelbelehrung zu versehen und sowohl der steuerpflichtigen Person als auch der/den betroffenen Gemeinden schriftlich mitzuteilen (§ 123 Abs. 2 StG).

Der schriftlich begründete Einspracheentscheid wird an beide Ehegatten separat eröffnet, wenn eine gemeinsame Veranlagung betroffen ist, sich die Ehegatten zwischenzeitlich jedoch getrennt haben sollten.

Während es nach gängiger Praxis genügt, beim Erlass der Veranlagung die Abweichung von der Deklaration zu nennen ([119 Nr. 1](#)), muss der Einspracheentscheid eine Begründung enthalten. Die Begründung hat die rechtlichen und tatsächlichen Erwägungen der Behörde aufzuzeigen, aufgrund derer der Entscheid getroffen wurde. Die Begründung muss es der steuerpflichtigen Person ermöglichen, die Erfolgchancen und Kostenrisiken eines weiteren Rechtsmittelverfahrens abzuschätzen (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 10). Im Weiteren hat sie sich im Entscheid mit den vorgebrachten Rügen auseinanderzusetzen und - wenn sie eine Überprüfung und Korrektur auf nicht angefochtenen Veranlagungspositionen vornimmt - die tatsächlichen und rechtlichen Gründe darzulegen.

Der Einspracheentscheid ersetzt die frühere Veranlagung in ihrer Gesamtheit. Die uneingeschränkte Überprüfungsbefugnis erlaubt der Einspracheinstanz auch, eine Korrektur der Veranlagung zu Ungunsten des Einsprechers/der Einsprecherin vorzunehmen (sog. «reformatio in peius»). Wird eine Schlechterstellung erwogen, so ist der steuerpflichtigen Person vorher das rechtliche Gehör zu gewähren. In der Praxis erhält sie die Möglichkeit, innert 30 Tagen zu den beabsichtigten Veranlagungskorrekturen Stellung zu nehmen.

Die Änderung zu Ungunsten der Einsprecherin oder des Einsprechers kann nicht durch Rückzug der Einsprache abgewendet werden. Weil es der kantonalen Steuerverwaltung im Einspracheverfahren erlaubt ist, auf die ganze Veranlagung zurückzukommen, darf sie einen Sachentscheid fällen, auch wenn die Einsprache zurückgezogen worden ist (Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 7).

Das Einspracheverfahren wird mit der Eröffnung des schriftlichen Entscheids abgeschlossen. Kann dem Einsprachebegehren vollständig entsprochen werden, so kann die kantonale Steuerverwaltung anstelle eines detailliert begründeten Entscheids ein Rektifikat der Veranlagung erlassen. Nach kantonaler Praxis ist hierzu auch die veranlagende Gemeinde befugt. Mittels Ersetzt-Rechnung kann sie insbesondere auch Fehler des Massengeschäfts korrigieren.

Das Einspracheverfahren ist grundsätzlich kostenlos. Die einzige Ausnahme hiervon betrifft Einsprachen gegen amtliche Einschätzungen nach pflichtgemäsem Ermessen. Dort sind die verursachten Mehrkosten infolge des Deklarationsversäumnisses und der doppelten Veranlagungstätigkeit angemessen zu vergüten (vgl. § 106 Abs. 3 StG; siehe auch Ziegler in: Nefzger/Simonek/Wenk, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 123 N 12).



Im Einklang mit der Kostenlosigkeit des Einspracheverfahrens ist mangels einer expliziten Regelung im Steuergesetz auch keine Parteientschädigung (im Falle einer Gutheissung der Einsprache) zuzusprechen.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ BStPra 2/2014 72-74
- ➡ StGE 510-10-30 vom 15.10.2010



147 Nr. 1 Veranlagungsverjährung

1. Allgemeines

Die Verjährungsbestimmungen von § 147 StG gelten für die Einkommens- und Vermögenssteuern, die Gewinn- und Kapitalsteuern, die Quellensteuern, die Besteuerung von Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen, die Grundstückgewinn- und Handänderungsteuern sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuern. Das Steuergesetz unterscheidet zwischen Veranlagungsverjährung (Abs. 1) und Bezugsverjährung (Abs. 2). Zur Verwirkung des Anspruchs im interkantonalen Verhältnisse bei ungebührlich langem Zuwarten mit Geltendmachung des konkurrenzierenden Anspruchs: vgl. Band 3).

2. Relative Verjährung

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt grundsätzlich fünf Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (bzw. für Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern ab Eintrag im Grundbuch).

Beispiel (Entscheid des Steuergerichts Nr. 510 08 77 vom 27. März 2009):

Die Erblasserin verstarb am 5. Januar 2000. Am 28. November 2005 eröffnete die Steuerverwaltung die Erbschaftssteuerrechnung. Liegt eine Veranlagungsverjährung vor?

Nein. Die Verjährungsfrist begann erst nach Ablauf der Steuerperiode 2000, d.h. am 1. Januar 2001 zu laufen und endete dementsprechend am 31. Dezember 2005. Folglich erging die Erbschaftssteuer-Rechnung vom 28. November 2005 gerade noch innert Frist.

Eine Ausnahme bildet das Nachsteuerverfahren. Dieses kann innert zehn Jahren nach Ablauf der Steuerperiode, für die eine Veranlagung zu Unrecht unterblieb oder eine rechtskräftige Veranlagung unvollständig ist, eingeleitet werden (§ 146 Abs. 2 StG).

Verjährungsfristen können nicht verlängert werden. Sie können aber ruhen (Stillstand) oder unterbrochen werden.

2.1. Stillstand

Wenn eine Verjährungsfrist ruht, wird die betreffende Zeitspanne auf die Verjährungsfrist nicht angerechnet. Die bereits abgelaufene Verjährungszeit aber bleibt bestehen.

Die Verjährung beginnt nicht oder steht still in folgenden Fällen (§ 147 Abs. 3 StG):

- während eines Einsprache-, Rekurs-, Beschwerde- oder Revisionsverfahrens;
- solange die Steuerforderung sichergestellt oder eine Zahlungserleichterung gewährt worden ist;
- solange weder die steuerpflichtige noch eine mithaftende Person in der Schweiz steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben.

Die Verjährungsfrist läuft weiter, sobald der Grund für den Ruhezustand wegfällt.

2.2. Unterbrechung

Wenn eine Verjährungsfrist unterbrochen wird, beginnt die Frist von neuem zu laufen. Die bereits abgelaufene Verjährungszeit zählt nicht mehr.

Die Verjährung beginnt neu in folgenden Fällen (§ 147 Abs. 4 StG):

- mit jeder auf Feststellung oder Geltendmachung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die einer steuerpflichtigen oder mithaftenden Person zur Kenntnis gebracht wird, wie zum Beispiel eine Buchprüfung, provisorische Veranlagung oder mittels (aus Beweisgründen eingeschrieben versandten) Schreiben, in welchem ausdrücklich an der Steuerforderung festgehalten wird (BGE vom 26. November 1999; publ. in BStPra XV, 2000 S. 32 ff.);
- mit jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die steuerpflichtige oder eine mithaftende Person (z.B. Einreichung der Steuererklärung);
- mit der Einreichung eines Erlassgesuchs;



- mit der Einleitung einer Strafverfolgung wegen vollendeter Steuerhinterziehung oder wegen Steuer-
vergehens.

3. Absolute Verjährung

Das Recht, eine Steuer zu veranlagern, verjährt spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode. Nach diesen 15 Jahren kann auch keine Nachsteuer mehr festgesetzt werden (§ 146 Abs. 3 StG).

4. Wirkung der Verjährung

Eine erkannte Verjährung ist von Amtes wegen zu berücksichtigen. Dies erfolgt in der Praxis aus system-
technischen Gründen durch eine Veranlagung mit Null.

Eine trotz Verjährung erfolgte Veranlagung ist jedoch nicht nichtig, sondern anfechtbar. D.h. der Steuer-
pflichtige kann innert der Rechtsmittelfrist die Einrede der Verjährung erheben. Solange die Veranlagung
nicht rechtskräftig ist (also auch, wenn in einem anderen Punkt Einsprache erhoben wurde), ist eine festge-
stellte Verjährung weiterhin von Amtes wegen zu berücksichtigen und allenfalls bereits bezahlte Steuern
sind zurück zu erstatten.

Wird eine zu späte Veranlagung jedoch nicht innert der Einsprachefrist angefochten, so erwächst sie in
Rechtskraft und wird damit durchsetzbar. Bereits bezahlte Steuern können nicht zurückverlangt werden und
noch offene Steuern werden im Bezugsverfahren eingefordert.

5. Verjährung bei den Gemeindesteuern

Gemäss Steuergerichtspraxis beinhaltet die Veranlagung die Eröffnung der Faktoren und des geschuldeten
Steuerbetrages. Wird der Gemeindesteuerbetrag separat eröffnet, müssen Unterbrechungshandlungen
ebenfalls innert der relativen bzw. absoluten Verjährungsfrist erfolgen (vgl. BLStP IX, 1985 S. 155 ff.).

6. Besonderheiten bei den Grundstückgewinnsteuern

Die Veranlagungsverjährung von Grundstückgewinnsteuern beginnt mit dem Grundbucheintrag der betref-
fenden Handänderung. Bei Teilverkäufen beginnt sie für jede Teilveräusserung separat zu laufen.

7. Bezugsverjährung

Siehe [147 Nr. 2](#)

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

➡ StGE 510 08 77 vom 27.03.2009



154 Nr. 1 Verletzung von Verfahrenspflichten

1. Verfahrenspflichten

Die steuerpflichtigen Personen müssen alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen und der Veranlagungsbehörde auf Verlangen mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen sowie Bescheinigungen vorlegen. Noch offene, also noch nicht rechtskräftig abgeschlossene frühere Veranlagungen oder Einsprachen entbinden nicht von der Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung.

Den Tatbestand der Verletzung von Verfahrenspflichten erfüllt, wer einer Pflicht schuldhaft nicht nachkommt, die ihm bereits von Gesetzes wegen obliegt oder durch eine behördliche Anordnung auferlegt wurde. Bei dieser Bestimmung handelt es sich um eine Generalklausel.

Als angeordnete Verfahrenspflichten gelten grundsätzlich alle Mitwirkungshandlungen, welche vom Steuerpflichtigen oder von Dritten **«auf Verlangen»** zu erbringen sind (ALEXANDER FILLI/KARIN PFENNINGER-HIRSCHI in: NEFZGER/SIMONEK/WENK, Kommentar zum Steuergesetz des Kantons Basel-Landschaft, 154 N 7).

So verhält sich gesetzwidrig, wer die Steuererklärung oder die dazu gehörenden Beilagen nicht fristgerecht einreicht, eine Bescheinigungs-, Auskunfts- oder Meldepflicht nicht erfüllt oder Pflichten verletzt (§§ 101 – 103 StG), die ihm als Erbe oder Drittperson im Inventarverfahren obliegen (§§ 12 und 14 StG). Der Straftatbestand ist erfüllt, wenn die Verfahrenspflicht nicht fristgemäss erfolgt, d.h. eine nachträgliche Erfüllung verhindert nicht, dass eine Busse ausgesprochen werden kann. Die Busse ist eine Massnahme des Verwaltungszwangs und bezweckt insbesondere die Durchsetzung der gesetzlichen oder angeordneten Mitwirkungspflichten.

2. Verschulden

Voraussetzung für die Ausfällung einer Busse nach § 154 StG ist das Vorliegen eines Verschuldens. Eine Pflichtverletzung kann nur dann gebüsst werden, wenn die steuerpflichtige Person vorsätzlich oder fahrlässig handelt. Nachdem die Verfahrenspflichten im Gesetz oder durch eine Anordnung der zuständigen Steuerbehörde unmissverständlich formuliert werden und zudem vorab eine Mahnung ausgesprochen wurde (s. nachfolgend Ziff. 3), ist der Nachweis eines Verschuldens in der Regel unproblematisch.

3. Mahnung

Objektive Strafbarkeitsbedingung für die Ausfällung einer Busse ist die **Mahnung** der zuständigen Steuerbehörde im Hinblick auf die zu erfüllende Verfahrenspflicht unter Androhung der Busse im Unterlassungsfall. Eine solche Mahnung muss die Aufforderung an die verpflichtete Person enthalten, das Versäumte innert einer bestimmten Frist nachzuholen. Lässt sich die steuerpflichtige Person vertreten, kann die Mahnung sowohl an sie selbst wie auch an ihren Vertreter ergehen. Zudem muss der steuerpflichtigen Person der mögliche Rechtsnachteil, d.h. die Busse angedroht werden. Als Beweissicherung erfolgt die Zustellung aufgrund anerkannter gerichtlicher Rechtsprechung grundsätzlich mit A-Post Plus.

4. Bussenrahmen und Strafzumessung

§ 154 StG sieht für die Verletzung von Verfahrenspflichten eine Busse bis zu CHF 1'000 vor, die in schweren Fällen oder im Wiederholungsfall bis zu maximal CHF 10'000 erhöht werden kann. Die konkrete Bemessung der Busse innerhalb dieses gesetzlichen Bussenrahmens erfolgt nach den allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen für die Strafzumessung. Dementsprechend sind gemäss § 155 StG bei der Bemessung von den in §§ 151 - 154 StG vorgesehenen Strafen zu berücksichtigen:

- die Schwere des Verschuldens;
- der eingetretene oder beabsichtigte Erfolg;
- die persönlichen Verhältnisse.



Bei den persönlichen Verhältnissen werden nebst der finanziellen Situation der Steuerpflichtigen auch der besonderen Strafeempfindlichkeit Rechnung getragen (vgl. Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2. Auflage Zürich 2002, Art. 55 N 22). Berücksichtigung finden unter anderem hohes Alter, angeschlagene Gesundheit, Schicksalsschläge, Unfallfolgen, fehlendes Unrechtsbewusstsein, bisheriges untadeliges Verhalten in Steuersachen, grosse persönliche Betroffenheit, in ein Nach- und Strafsteuerverfahren involviert zu sein und die sonst absolut geordneten persönlichen Verhältnisse (vgl. Urteil des Schweizerischen Bundesgerichts vom 10. Juni 1998, EStV-Sammlung der Bundesgerichtsentscheide betreffend die direkte Bundessteuer, Nr. 825).

Um eine einheitliche Bussenbemessung im Kanton gewährleisten zu können, gelten die nachfolgend zu beachtenden Grundsätze:

1. Bei sehr leichtem Verschulden, Unerfahrenheit oder Unbeholfenheit, betagten Personen sowie bei entschuldigen Gründen kann die Busse reduziert oder sogar aufgehoben werden.
2. Bei besonders grobem Verschulden oder wenn bei komplexen Fällen infolge Nichteinreichung der geforderten Unterlagen eine sachgerechte Veranlagung besonders erschwert ist, kann die Normalbusse angemessen erhöht werden.
3. Bei juristischen Personen beträgt die Busse mindestens CHF 500.
4. Bei Verletzung von Bescheinigungs-, Auskunft- oder Meldepflichten von Drittpersonen beträgt die Busse mindestens CHF 100.
5. Auf die gleichzeitige Erhebung von Bussen bei der direkten Bundessteuer wird verzichtet.
6. Die aufgrund der nachfolgenden Richtwerte festzusetzenden Bussen sollten auch in Wiederholungsfällen im Normalfall **10 %** des steuerbaren Einkommens bzw. Ertrags **nicht übersteigen**.

Die Regelbusse bei Unselbständigerwerbenden/Nichterwerbstätigen beträgt:

Einkommen in CHF	1. Busse	2. Busse	3. Busse	4. Busse	5. Busse	6. Busse	7. Busse
bis 20'000.-	100.-	200.-	300.-	500.-	700.-	900.-	1'000.-
bis 30'000.-	200.-	400.-	600.-	1'000.-	1'400.-	1'800.-	2'000.-
bis 40'000.-	300.-	600.-	900.-	1'500.-	2'100.-	2'700.-	3'000.-
bis 50'000.-	400.-	800.-	1'200.-	2'000.-	2'800.-	3'600.-	4'000.-
bis 60'000.-	500.-	1'000.-	1'500.-	2'500.-	3'500.-	4'500.-	5'000.-
bis 70'000.-	600.-	1'200.-	1'800.-	3'000.-	4'200.-	5'400.-	6'000.-
bis 80'000.-	700.-	1'400.-	2'100.-	3'500.-	4'900.-	6'300.-	7'000.-
bis 90'000.-	800.-	1'600.-	2'400.-	4'000.-	5'600.-	7'200.-	8'000.-
bis 100'000.-	900.-	1'800.-	2'700.-	4'500.-	6'300.-	8'100.-	9'000.-
über 100'000.-	1'000.-	2'000.-	3'000.-	5'000.-	7'000.-	9'000.-	10'000.-

Die Regelbusse bei Selbständigerwerbenden und juristischen Personen (Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtige) beträgt:

Einkommen/Ertrag in CHF	1. Busse	2. Busse	3. Busse	4. Busse	5. Busse	6. Busse	7. Busse
bis 20'000.-	500.-	600.-	700.-	800.-	900.-	1'000.-	1'000.-
bis 30'000.-	500.-	600.-	700.-	1'100.-	1'400.-	1'800.-	2'000.-
bis 40'000.-	500.-	600.-	900.-	1'500.-	2'100.-	2'700.-	3'000.-
bis 50'000.-	500.-	800.-	1'200.-	2'000.-	2'800.-	3'600.-	4'000.-
bis 60'000.-	500.-	1'000.-	1'500.-	2'500.-	3'500.-	4'500.-	5'000.-
bis 70'000.-	600.-	1'200.-	1'800.-	3'000.-	4'200.-	5'400.-	6'000.-
bis 80'000.-	700.-	1'400.-	2'100.-	3'500.-	4'900.-	6'300.-	7'000.-
bis 90'000.-	800.-	1'600.-	2'400.-	4'000.-	5'600.-	7'200.-	8'000.-
bis 100'000.-	900.-	1'800.-	2'700.-	4'500.-	6'300.-	8'100.-	9'000.-
über 100'000.-	1'000.-	2'000.-	3'000.-	5'000.-	7'000.-	9'000.-	10'000.-



Die Höhe des steuerbaren Einkommens bzw. des steuerbaren Ertrags richtet sich in der Regel nach den Zahlen der Vorperiode, wenn diese die aktuellen Verhältnisse angemessen darstellen.

Bei Selbständigerwerbenden, bei denen die Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit das Haupteinkommen darstellt und nur ein geringes Einkommen daraus resultiert (z. B. Verlustsituation), können auch die Richtwerte für Unselbständigerwerbende herangezogen werden.

Das steuerbare Vermögen bzw. das Eigenkapital kann zusätzlich berücksichtigt werden, wenn dieses die persönlichen Verhältnisse besser widerspiegelt, etwa bei geringem Einkommen bzw. Ertrag, aber erheblichem Nettovermögen bzw. Eigenkapital. Diesfalls kann die Busse unter Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse angemessen erhöht werden. Die Erhöhung darf den einfachen Bussenbetrag nicht überschreiten.

Auf die oben tabellarisch dargestellten Regelbussen werden die vorerwähnten Strafzumessungskriterien (z.B. persönliche Verhältnisse) berücksichtigt, was in einer weiteren Strafmilderung oder einer Straferhöhung resultiert. Hierbei dürfen strafschärfende Umstände nicht doppelt berücksichtigt werden. Da die Regelbussen die Anzahl der Wiederholungstaten und die besondere Schwere der Missachtung der Mitwirkungspflicht bei Buchführungs- und Aufzeichnungspflichtigen (bei welchen die Steuerfaktoren besonders schwer abzuschätzen sind) bereits berücksichtigen, rechtfertigen diese Aspekte keine weitere Erhöhung der Regelbusse.

Nicht berücksichtigt werden darf grundsätzlich die Einbringlichkeit einer Busse, da ansonsten andere Umstände als die persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse unter dem Aspekt der Strafempfindlichkeit in die Bemessung einfließen würden.

Die Festsetzung der Busse im konkreten Fall nimmt die mit der jeweiligen Veranlagung oder Buchprüfung betraute Person vor.

5. Begründung

In der Praxis ergeht die Verfügung mit einem Standardtext, in welchem die spezifischen Bemessungsgründe nicht explizit enthalten sind. Die Eckwerte für die Bussenbemessung sind jedoch im Steuerbuch und in der Kurzmitteilung 363 publiziert und für alle Betroffenen einsehbar. Allfällige Einsprache-Entscheide begründen demgegenüber detailliert die Strafbemessung im Einzelfall.

6. Beispiele

Berechnungsbeispiel 1

satzbestimmendes Einkommen	28'000.-
massgebendes Einkommen	28'000.-
Busse Unselbständigerwerbende	200.-
Busse Buchführungs-/Aufzeichnungspflichtige	500.-

Berechnungsbeispiel 2 mit Erhöhung aufgrund persönlicher Verhältnisse

satzbestimmendes Einkommen	78'000.-
massgebendes Einkommen	85'000.-
Vermögen	300'000.-
Busse Unselbständigerwerbende	800.- bis max. 1'600.-
Busse Buchführungs-/Aufzeichnungspflichtige	800.- bis max. 1'600.-

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- ➡ KM 363
- ➡ StGE Nr. 052/2007 vom 29. Juni 2007
- ➡ StGE vom 21. Oktober 2016 (510 16 43)



206 Nr. 1 Besteuerung von stillen Reserven von Holding- und Domizilgesellschaften bei Wechsel zur ordentlichen Steuerpflicht («Sondersatzlösung»)

1. Allgemeines

§ 206 regelt die übergangsrechtlichen Steuerfolgen auf kantonaler Ebene bei Wegfall der bisher privilegierten Statusgesellschaften (Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften gemäss den bis Ende 2019 geltenden §§ 63–65), welche ab dem 1. Januar 2020 der ordentlichen Besteuerung unterstehen. Danach ist es möglich, während fünf Jahren (2020–2024) die stillen Reserven inkl. der selbst geschaffenen Mehrwerte (Goodwill), welche in der Zeit eines kantonalen Steuerstatus gebildet wurden, zu einem Sondersatz und getrennt vom übrigen Gewinn steuerlich abzurechnen.

Die gesonderte Besteuerung ist nur soweit möglich, wie diese stillen Reserven bisher nicht steuerbar waren und zukünftig der ordentlichen Besteuerung unterliegen werden. Die Höhe der stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) wird von der Veranlagungsbehörde mittels einer rechtsmittel-fähigen Verfügung festgesetzt.

1.1 Steuersätze Staatssteuer

Der für die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven massgebliche Steuersatz beträgt für die Staatssteuer:

- a. bis 31. Dezember 2022 1,5 %
- b. ab dem 1. Januar 2023 bis 31. Dezember 2024 1,6 %.

1.2 Steuersätze Gemeindesteuer

Der für die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven massgebliche Steuersatz beträgt für die Gemeindesteuer:

- a. bis 31. Dezember 2022 0,625 %
- b. ab dem 1. Januar 2023 bis 31. Dezember 2024 höchstens 55 % der Staatssteuer; die Gemeinden setzen den Steuerfuss jährlich fest.

1.3 Umfang der stillen Reserven für die Sondersteuerlösung

Stille Reserven qualifizieren nur unter den folgenden Voraussetzungen für die Sondersatzlösung:

Aus steuersystematischen Gründen können grundsätzlich nur jene stillen Reserven steuerunwirksam aufgedeckt werden, welche in der Zeit zwischen Eintritt in den kantonalen Steuerstatus und dessen Verlust entstanden sind. Darüber hinaus müssen die stillen Reserven dem «steuerfreien» Bereich» zugeordnet werden können. Bei Domizilgesellschaften resp. gemischten Gesellschaften sind dies die auslandsbezogenen stillen Reserven im Umfang der steuerfreien Quote und bei den Holdinggesellschaften sämtliche stille Reserven, sofern keine Ausnahme vorliegt (vgl. 1.4). Schliesslich dürfen die stillen Reserven nicht bereits bis am 31. Dezember 2019 durch Bildung einer als Gewinn besteuert geltenden Reserve steuerfrei aufgedeckt worden sein (vgl. dazu Steuerbuch 207 Nr. 1).

1.4 Ausnahmen der steuerfreien Aufdeckung von stillen Reserven

Nicht für die Sondersteuerlösung qualifizieren stille Reserven:

- auf Immobilien (Immobilienenerträge wurden auch bei privilegierten Gesellschaften ordentlich besteuert);
- auf qualifizierten Beteiligungen im Umfang der Differenz zwischen Gestehungskosten und Verkehrswert (diese bleiben auch nach Statuswechsel indirekt über den Beteiligungsabzug gewinnsteuerfrei);
- auf inlandsbezogenen Aktiven (Inlandsparte bei Domizilgesellschaften) sowie stille Reserven im Umfang der steuerbaren Quote auf auslandsbezogenen Aktiven (Auslandsparte bei Domizilgesellschaften);
- welche beim Eintritt in das Privileg schon bestanden haben.



1.5 Bewertungsfragen

Die Ermittlung der stillen Reserven und des Goodwills hat nach einer allgemein anerkannten bzw. objektiv nachvollziehbaren Bewertungsmethode zu erfolgen. Dabei sind sowohl vergangenheitsorientierte Bewertungsmethoden (z.B. Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert gemäss Kreisschreiben 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz [Praktikermethode]) als auch zukunftsorientierte Bewertungsmethoden (z.B. DCF-Methode) vorstellbar. In jedem Fall muss die angewandte Methode aber das Geschäftsmodell der Gesellschaft angemessen berücksichtigen. Zudem müssen die getroffenen Annahmen realistisch und nachvollziehbar sein.

1.6 Kapitalsteuer

Durch die Festsetzung mittels Verfügung werden steuerbilanziell keine stillen Reserven gebildet (aufgedeckt). Das steuerbare Eigenkapital ändert sich also nicht.

2. Besteuerung nach dem Sondersatz

Grundsätzlich werden die in der Verfügung festgehaltenen stillen Reserven im Falle ihrer Realisation in den nächsten 5 Jahren, d.h. bis zum 31.12.2024, gesondert besteuert.

Als Realisation gilt:

- die echte Realisation (z.B. durch Verkauf)
- die buchmässige Realisation
- die steuersystematische Realisation (z.B. bei Wegzug ins Ausland)
- die echte Realisation im operativen Gewinn:
 - o bei gleichbleibenden operativen Verhältnissen kann davon ausgegangen werden, dass die operativen Gewinne auch nach dem Verlust des Privilegs im Verhältnis der Spartergebnisse unter dem bisherigen Steuerstatus anfallen. Die Aufteilung kann in der Praxis schätzungsweise aufgrund des Durchschnitts der Summe der in- und auslandsbezogenen Ergebnisse der letzten drei Jahre vor Statusverlust erfolgen.
 - o bei Veränderungen der operativen Tätigkeiten (z.B. bei Umstrukturierungen) muss der Nachweis, dass der Reingewinn realisierte stille Reserven aus der Zeit der Statusbesteuerung enthält, durch die Gesellschaft erbracht werden.

3. Spezialfall

Gewisse Statusgesellschaften können unter Umständen nicht in genügendem Umfang von der Step-Up Möglichkeit profitieren. Entsprechend stellt § 205 Abs. 5 sicher, dass die effektive Gewinnsteuerbelastung auf den Erträgen der betroffenen Statusgesellschaften in der Übergangsfrist von fünf Jahren nicht über den ab 2025 im Kanton Basel-Landschaft geltenden Gewinnsteuersatz von 13,45 Prozent hinausgeht.

In diesem Fall können juristische Personen in der Übergangsphase (2020-2024) beantragen, den Reinertrag mit maximal 4.4 % (Staatssteuer) bzw. 2.42 % zu besteuern. Ausgenommen davon sind Nettobeteiligungserträge nach § 59 sowie Erträge aus schweizerischem Grundeigentum.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))





Anhang Gesetzeswortlaut

§ 206 *

XVII. Holding- und Domizilgesellschaften

¹ Wurden juristische Personen nach §§ 63–65 besteuert, so werden die bei Ende dieser Besteuerung bestehenden stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts, soweit diese bisher nicht steuerbar gewesen wären, im Falle ihrer Realisation innert den nächsten 5 Jahren gesondert besteuert.

² Die Höhe der von der juristischen Person geltend gemachten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts wird von der Veranlagungsbehörde mittels Verfügung festgesetzt.

³ Der für die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven nach Abs. 1 massgebliche Steuersatz beträgt für die Staatssteuer:

- a. bis 31. Dezember 2022 1,5 %;
- b. ab dem 1. Januar 2023 bis 31. Dezember 2024 1,6 %.

⁴ Der für die gesonderte Besteuerung der stillen Reserven nach Abs. 1 massgebliche Steuersatz beträgt für die Gemeindesteuer:

- a. bis 31. Dezember 2022 0,625 %;
- b. ab dem 1. Januar 2023 bis 31. Dezember 2024 höchstens 55 % der Staatssteuer; die Gemeinden setzen den Steuerfuss jährlich fest.

⁵ Der Reinertrag von juristischen Personen, welche nach §§ 63–65 besteuert wurden, wird auf Antrag mit maximal 4,4 % (Staatssteuer) bzw. 2,42 % (Gemeindesteuer) besteuert. Ausgenommen davon sind Nettobeteiligungserträge nach § 59 sowie Erträge aus schweizerischem Grundeigentum.



207 Nr. 1 Vorgezogener Statuswechsel von Holding- und Domizilgesellschaften («Altrechtlicher Step-up»)

1. Allgemeines

Alternativ zur Sondersatzlösung (vgl. 206 Nr. 1) können Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften schon vor dem 1. Januar 2020 auf ihren besonderen Steuerstatus nach §§ 63-65 verzichten und in die ordentliche Besteuerung wechseln (vorgezogener Statuswechsel). Dabei werden die stillen Reserven aufgewertet und können in den Folgejahren bis spätestens 2024 wieder abgeschrieben werden. Ein solcher Statuswechsel ist bis und mit der Steuerperiode 2019 möglich. Die aufgedeckten stillen Reserven sind Bestandteil des steuerbaren Kapitals. Diese Aufdeckungslösung wird in der Praxis «Altrechtlicher Step-up» genannt.

1.1 Umfang der aufzudeckenden stillen Reserven

Aus steuersystematischen Gründen können grundsätzlich nur jene stillen Reserven steuerunwirksam aufgedeckt werden, welche in der Zeit zwischen Eintritt in den kantonalen Steuerstatus und dessen Verlust entstanden sind.

Darüber hinaus müssen die stillen Reserven dem «steuerfreien» Bereich zugeordnet werden können. Bei Domizilgesellschaften resp. gemischten Gesellschaften sind dies die auslandsbezogenen stillen Reserven im Umfang der steuerfreien Quote und bei den Holdinggesellschaften sämtliche stille Reserven, sofern keine Ausnahme vorliegt (vgl. 1.2).

1.2 Ausnahmen der steuerfreien Aufdeckung von stillen Reserven

Nicht aufgedeckt werden können folgende stille Reserven:

- auf Immobilien (Immobilienenerträge wurden auch bei privilegierten Gesellschaften ordentlich besteuert);
- auf qualifizierten Beteiligungen im Umfang der Differenz zwischen Gestehungskosten und Verkehrswert (diese bleiben auch nach Statuswechsel indirekt über den Beteiligungsabzug gewinnsteuerfrei);
- auf inlandsbezogenen Aktiven (Inlandsparte bei Domizilgesellschaften) sowie stille Reserven im Umfang der steuerbaren Quote auf auslandsbezogenen Aktiven (Auslandsparte bei Domizilgesellschaften);
- welche beim Eintritt in das Privileg schon bestanden haben.

1.3 Bewertungsfragen

Die Ermittlung der stillen Reserven und des Goodwills hat nach einer allgemein anerkannten bzw. objektiv nachvollziehbaren Bewertungsmethode zu erfolgen. Dabei sind sowohl vergangenheitsorientierte Bewertungsmethoden (z.B. Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert gemäss Kreisschreiben 28 der Schweizerischen Steuerkonferenz [Praktikermethode]) als auch zukunftsorientierte Bewertungsmethoden (z.B. DCF-Methode) vorstellbar. In jedem Fall muss die angewandte Methode aber das Geschäftsmodell der Gesellschaft angemessen berücksichtigen. Zudem müssen die getroffenen Annahmen realistisch und nachvollziehbar sein.

1.4 Kapitalsteuer

Die aufgedeckten stillen Reserven werden in der Steuerbilanz offengelegt und fortgeführt. Entsprechend sind sie Bestandteil des steuerbaren Eigenkapitals.

2. Abschreibungen auf aufgedeckten stillen Reserven

2.1 Dauer der Abschreibungen

Abschreibungen auf dem selbst geschaffenen Mehrwert (Goodwill), die bei Ende der Besteuerung nach §§ 63–65 bisherigen Rechts aufgedeckt wurden, können bis fünf Jahre nach Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform («Steuervorlage 17»), mithin bis ins Jahr 2024 abgeschrieben werden. Soweit die Reserven am 31. Dezember 2024 noch bestehen (d.h. nicht vollumfänglich genutzt wurden), sind sie auf diesen Zeitpunkt hin steuerneutral aufzulösen. Abschreibungen auf dem aufgedeckten Mehrwert sonstiger Aktiven können linear in dem jeweils gemäss Merkblatt vorgegebenen Zeitraum abgeschrieben werden (vgl. 30 Nr. 1).



2.2 Entlastungsbegrenzung

Abschreibungen auf stillen Reserven einschliesslich dem selbst geschaffenen Mehrwert, die bei Ende der Besteuerung nach §§ 63–65 des bisherigen Rechts aufgedeckt wurden, werden in die Berechnung der Entlastungsbegrenzung gemäss § 54b einbezogen.

2.3 Abschreibungsmethode

Grundsätzlich besteht Wahlfreiheit der Abschreibungsmethode. Die Abschreibung von selbst geschaffenen Mehrwert sollte in der Regel linear erfolgen.

2.4 Abschreibungsumfang für Kapitalsteuerzwecke

Grundsätzlich wird der Abschreibungsumfang für Kapitalsteuerzwecke durch die Entlastungsbegrenzung nicht limitiert. Allerdings müssen die Abschreibungen für Kapitalsteuerzwecke und Gewinnsteuerzwecke zwingend im gleichen Umfang vorgenommen werden. Die für die Kapitalsteuerzwecke getätigten Abschreibungen gelten somit auch für die Gewinnsteuer, wobei diese unter die Entlastungsbegrenzung nach § 54b fallen und später nicht mehr nachgeholt werden können.

2.5 Verlustverrechnung

Die Entlastungsbegrenzung nach § 54b stellt sicher, dass Abschreibungen auf aufgedeckten Aktiven ab dem 1. Januar 2020 keine Verlustvorträge generieren können. Abschreibungen vor dem 1. Januar 2020 unterliegen nicht der Entlastungsbegrenzung und können grundsätzlich einen steuerlichen Verlustvortrag in den Steuerperioden bis 2019 verursachen. Damit der Entlastungsbegrenzung nach § 54b zwingender Charakter zukommt, können per 31. Dezember 2019 bestehende Verlustvorträge, welche aus Abschreibungen aus aufgedeckten stillen Reserven entstanden sind, nicht in die Steuerperiode 2020 übertragen werden.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

