

§ 1 Die Einkommenssteuer

I. Steuerhoheit und subjektive Steuerpflicht

1. Steuerhoheit

- Bund: bis Ende 2006 befristet (Art. 128 i.V. Art. 196 Z. 13 BV), DBG. Keine Vermögenssteuer des Bunds
- Kanton: Einkommens- und Vermögenssteuer (Art. 3 BV), StHG
- Gemeinden: in der Regel abgeleitete Steuerhoheit für Einkommens- und Vermögenssteuer (KV, KG). BS: grösserer Spielraum für Gemeinden; meist jedoch Berechnungsgrundlage und Tarif identisch mit jenen des Kantons. Vgl. Art. 89 f. StG-BS

2. Subjektive Steuerpflicht

a. Persönliche Voraussetzungen

- Ehegatten: beide sind Steuersubjekte; beiderseitige Option der Steuersubstitution (Begriff umstritten); Zusammenveranlagung (Haushaltsbesteuerung)
- Unmündige Kinder: steuerpflichtig, aber Steuersubstitution für Einkommens- und Vermögenssteuern (Ausnahme: Erwerbseinkommen)
- Erbengemeinschaften regelmässig nicht Steuersubjekt, Ausnahme: bei ungewisser Erbfolge

b. Persönliche Zugehörigkeit

- **Unbeschränkte Steuerpflicht (persönliche Zugehörigkeit):** bei Wohnsitz oder subsidiär Aufenthalt im Hoheitsgebiet (wobei der Wohnsitz nicht nach den Regeln des ZGB zu qualifizieren ist, da ein fiktiver Wohnsitz nur bei ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in Frage kommt, nicht im Bundessteuerrecht; Art. 3 II DBG, Art. 3 II StHG)
- **Beschränkte Steuerpflicht (wirtschaftliche Zugehörigkeit):** blosses Nebensteuerdomizil; vor allem bei Anknüpfung an Grundeigentum oder Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte (Ausübung einer Erwerbstätigkeit als Inhaber, Teilhaber oder Nutzniesser oder in Einrichtung, in der sich quantitativ und qualitativ wesentlicher Teil eines Geschäftsbetriebs abspielt). Weitere Anknüpfungen in Art. 5 I DBG und Art. 4 II StHG, jedoch im interkantonalen Verhältnis irrelevant und bei Bestehen von DBA nur teilweise durchsetzbar

c. Beziehung zwischen Steuersubjekt und Steuerobjekt

- Zurechnung nach zivilrechtlichen Ansprüchen
- Ausnahmen: Treuhandverhältnisse, Nutzniessung, Kindesvermögen. Trust: problematisch, der Praxis überlassen

d. Umfang der subjektiven Steuerpflicht

- Bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkte Steuerpflicht. Ausnahme: Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland (an sich aber Einschränkung der Steuerobjekte). Art. 6 III DBG nachträgliche Korrektur der Berechnungsgrundlage bei ausländischen Verlusten zur Steuersatzbestimmung (vgl. aber Art. 6 III Satz 3 DBG [bei Nicht-Betriebsstättenverlusten nur Satz-, keine Berechnungsgrundlagenkorrektur] sowie Art. 53 III DBG).
- Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit nur beschränkte Steuerpflicht. Teils problematisch wegen Diskriminierungsverbots in DBA (Verrechnungsverbot mit ausländischen

Verlusten, im Unterschied zur persönlichen Zugehörigkeit). Weltweites Einkommen satzbestimmend. Bei Geschäftsbetrieben, Betriebsstätten und Grundstücken nur, falls höher als schweizerisches (ebenfalls diskriminierend)

e. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht

- Vor allem internationale Organisationen, diplomatisches Personal
- Steuervergünstigungen für Neuzuzüger-Unternehmen: (Art. 5 StHG, Konkordat: maximal 9 Jahre)

f. Dauer der Steuerpflicht

- Die unbeschränkte Steuerpflicht beginnt mit Geburt, Erlangung der Volljährigkeit oder Zuzug und endet mit Tod oder Wegzug.
- Die beschränkte Steuerpflicht beginnt mit der Begründung einer steuerrechtlich relevanten Beziehung (Erwerb gewisser Werte, Bezug bestimmter Leistungen) und endet mit Aufgabe der Werte oder der Bezüge.

g. Steuersukzession

- Erben treten in die Stellung des Verstorbenen ein (Verfahrens- und Zahlungssukzession)

II. Einkommensbegriff

- Keine theoretische Definition, sondern Auslegung der Gesetze
- Gesetze unterschiedlich, Einkommen als komplexer Begriff
- Daher pragmatisches Vorgehen (StHG: Generalklausel mit beispielhafter Enumeration; DBG ausführlicher, abschliessender Katalog mit Steuerfreiheit bei Lücken)
- Kein verfassungsmässiger Einkommensbegriff. Schranken: wirtschaftliche Leistungsfähigkeit (zentral) und Rechtsgleichheit
- Gesamtreineinkommensprinzip
- Reineinkommens-Abzüge (tarifrische Massnahmen)=steuerbares Einkommen (vgl. unten zu den Begriffen)

III. Einkünfte

1. Allgemeines

- Nicht als Einkommen steuerbar sind **Erbschaften, Vermächtnisse, Schenkungen, güterrechtliche Auseinandersetzungen** (keine Manifestation wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit). Diese werden von den Kantonen besteuert.
- Ebenfalls nicht unter die Einkommenssteuer fallen private **Kapitalgewinne**
 - Diese sind daher vom Vermögensertrag abzugrenzen (Frage des Substanzverzehrs [Wert vorher/nachher] und der Veräusserung [Übertragung weiterbestehender Rechte?])
 - Bei Beendigung des Rechtsverhältnisses als Ganzem liegt Vermögensertrag vor (Auszahlung einer Kapitaleinlage, Liquidationsüberschuss etc. Art. 20 I b, c DBG)
- Vgl. ebenfalls Art. 20 I lit. a, 24 DBG. Steuerbar hingegen jedoch Beitrag nach Art. 23 lit. f DBG

2. Unselbständiges Erwerbseinkommen

- Steuerbar sind Einkünfte aller Art, bar und als Naturalleistungen (nicht aber Ferien)
- Kapitaleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen erfahren eine Sonderbehandlung nach Art. 38, 48 DBG

3. **Selbständiges Erwerbseinkommen**

- Hauptberuflich selbständig erwerbstätig ist, wer
 - auf eigenes Risiko
 - mit Absicht der Gewinnerzielung
 - am Wirtschaftsverkehr teilnimmt
- Für eine nebenberufliche Ausübung ist ebenfalls eine selbständige Erwerbstätigkeit nötig.
- Kapitalgewinn auf Geschäftsvermögen ist steuerbar (Art. 18 II DBG)
- Daher Abgrenzung zur Vermögensverwaltung:
 - Planmässigkeit des Vorgehens
 - Gewinnabsicht
 - Ausnützung einer Marktentwicklung
 - Häufung von Geschäften bei kurzer Besitzdauer
 - Ausnützung spezifischer Fachkenntnisse
 - Erhebliche Fremdfinanzierung
 - Kontaminierungseffekt (Hinzurechnung der Handlung von Hilfspersonen), BGer
- Abgrenzung zur Liebhaberei
 - relevant wegen der fehlenden Verlustverrechenbarkeit bei privatem Kapital
 - Massgebend ist die Gewinnerzielungsabsicht, welche objektiv festzustellen ist
- Ermittlung des Einkommens:
 - Imparitätsprinzip
 - Buchwertprinzip (korrigiert um Privateinlage, -entnahmen):
Vermögensstandsgewinn massgebend
- Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen (nach der Funktion des Guts; Präponderanzmethode). Relevant wegen Abschreibungen und Kapitalerträgen
- Laufende Erträge
 - Grundsätzlich massgebend ist der Zeitpunkt der Entstehung (Abrechnung nach vereinbartem Entgelt)
 - Teilweise (Kleinbetriebe) abgerechnet nach Zahlungseingang (Abrechnung nach vereinnahmten Entgelt)
 - auch Naturalbezüge (zu Verkehrswert oder Herstellungskosten)
 - auch Erträge auf Geschäftsvermögen
- Ausserordentliche Erträge
 - In der Regel durch Realisierung stiller Reserven; Kapital- und Liquidationsgewinne
 - Überführung ins Privatvermögen oder Ausland (entspricht einer Veräusserung, Entzug von Steuersubstrat). Allerdings unterstehen Grundstücke statt dessen teils der kantonalen Grundstückgewinnsteuer
 - Ersatzbeschaffungen und Umstrukturierungen werden wie bei der Gewinnsteuer behandelt
- Aufwendungen sind abzugsfähig, sofern sie geschäftsmässig begründet sind (27 ff. DBG)
- Vorjahresverluste können während 7 Jahren berücksichtigt werden. Keine zeitliche Begrenzung allerdings bei steuerbaren Sanierungsleistungen bei Unterbilanzierung (wie bei Gewinnsteuer)

4. **Vermögensertrag**

- Art. 20 DBG ist nur bei *Privatvermögensertrag* anwendbar (Art. 20 I DBG führt nur Beispiele auf)
- Unter Vermögensertrag fallen auch Zinsen. Auch Einmalverzinsung
- Beteiligungserträge:

- Vermögens- und Mitgliedschaftsrechte an *juristischen* Personen (also nicht Personengesellschaften [Einkommen aus selbständiger Tätigkeit] oder Anlagefonds [Ertrag aus beweglichem Vermögen])
- Liquidationsüberschuss: alles, was über Kapitaleinlage hinausgeht (daher Gratisaktien nur steuerbar, wenn nicht aus Kapitaleinlage finanziert)
- Erträge aus Nutzung beweglicher Sachen und Rechte (nicht Eigennutzung)
- Erträge aus Anlagefondsanteilen (auch bei Wachstumsfonds). Ausnahme: Anlagefonds mit direktem Grundbesitz entrichten die Gewinnsteuer, darauf keine Einkommenssteuer (Art. 20 lit. e DBG)
- Erträge aus immateriellen Gütern (jedoch KÄNZIG: inbegriffene Entschädigung für Entwertung steuerfrei)
- Erträge aus unbeweglichem Vermögen (inklusive Eigenmietwert, nach DBG zum Marktwert). Art. 21 II Unternutzungsabzug als Berücksichtigung der tatsächlichen Nutzung

5. Einkünfte aus Vorsorge

- Beiträge an die 1./2. Säule sind abziehbar, die Leistungen steuerbar
- Beiträge an die Säule 3a sind begrenzt abziehbar, die Leistungen steuerbar
- Die Formen freier Selbstvorsorge (Säule 3b) sind sehr unterschiedlich und werden auch verschieden behandelt
- Renten werden grundsätzlich als normales Einkommen besteuert
- Leibrenten, Wohnrechte, Nutzniessungen etc. werden hingegen nach Art. 22 III DBG zu „nur“ 60% besteuert. Aber: Überbesteuerung, da 60% einer Lebenserwartung von 34 Jahren entspricht. Bei späterem Rentenbeginn jedoch Doppelbesteuerung desselben Substrats, bzw. Besteuerung an sich einkommenssteuerfreier Einkünfte
- Kapitalabfindungen werden gesondert zu 1/5 des ordentlichen Tarifs besteuert (vor allem bei hohen Einkommen äusserst günstig)
- Gemischten Lebensversicherungen mit laufenden Prämien bei Bund und Kantonen steuerfrei
- Bei gemischten Lebensversicherungen mit Einmalprämie ist die Kapitalrückzahlung steuerfrei, der Ertrag jedoch nur, wenn er der Vorsorge dient (d.h., Auszahlung nach dem 60. Lebensjahr und einer Mindestvertragsdauer von 5 Jahren)

6. Übriges Einkommen

- Ersatzeinkommen
- Entschädigung für Aufgabe oder Nichtausübung einer Tätigkeit oder eines Rechts (Sonderveranlagung nach DBG 47)
- Zahlungen bei Tod oder gesundheitlichen Nachteilen. Kapitalleistungen werden wie jene aus Vorsorge behandelt
- Lotterie u.ä. (separate Jahressteuer, Art. 47 DBG)
- Unterhaltsleistungen (vgl. Art. 23 DBG, Art. 7 I, IV StHG)

IV. Abzüge

- Unterteilung:
 - organische Abzüge (Gewinnkosten)
 - anorganische Abzüge
 - besondere Aufwendungen (allgemeine Abzüge), StHG hier abschliessend
 - Abzüge für bestimmte Verhältnisse (Sozialabzüge), Kantone hier frei (da tarifarische Massnahme)

1. Gewinnungskosten

- Unmittelbar aufgewendet um Einkünfte zu erzielen: unmittelbare Voraussetzung oder Folge der Erwerbstätigkeit
- Unterschiedlich für verschiedene Einkommensarten
- Stehen stets mit bestimmten Einkünften in Beziehung
- Abzugsgrenzen von Lebenshaltungskosten
 - diese decken die allgemeinen Lebensbedürfnisse
 - sie stellen Einkommensverwendung dar, werden somit nicht spezifisch zur Einkommensgewinnung aufgewendet
 - Sie sind eindeutig und ziffernmässig feststellbar (nicht wie Repräsentationskosten)
- Abgrenzung zu Anlagekosten: Gewinnungskosten haben am Ende der Veranlagungsperiode keinen Vermögenswert mehr
- Bei Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 26 I lit. a-d DBG):
 - *notwendige* Auslagen für Fahrten (pauschal oder effektiv)
 - *notwendige* Mehrkosten für Verpflegung ausserhalb oder Schichtarbeit (nur pauschal!)
 - *notwendige* übrige erforderliche Kosten (pauschal oder effektiv)
 - Kosten für Weiterbildung, Umschulung (nicht aber Ausbildung)
- Bei Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit kann nicht auf die Notwendigkeit abgestellt werden. Vielmehr muss das Kriterium der geschäfts- bzw. berufsmässigen Begründetheit der Aufwendungen zur Abgrenzung herangezogen werden. Solche Auslagen sind unbegrenzt abzugsfähig
- Einkommen aus beweglichem Privatvermögen
 - Kosten der Vermögensverwaltung
 - ausländische Quellensteuer (soweit nicht rückforderbar oder anrechenbar)
- Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen
 - Versicherungsprämien
 - Verwaltungskosten bei Verwaltung durch Dritte
 - Unterhaltskosten (nicht aber wertvermehrnde Aufwendungen, welche im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer geltend gemacht werden können)
 - Ausnahme: auch Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen sowie gesetzlich vorgeschriebene Denkmalschutzmassnahmen sind abzugsfähig (auch wenn sie wertvermehrend sind)
 - An Stelle der tatsächlichen Kosten Möglichkeit der Option für einen Pauschalabzug, individuell für jede Liegenschaft und Steuerperiode (kritisiert)

2. Allgemeine Abzüge

- Nachgewiesene tatsächliche Aufwendungen (zumeist Teil der Lebenshaltungskosten):
 - Schuldzinsen
 - Renten und dauernde Lasten (bei einer Gegenleistung nur in der Höhe des diese übersteigenden Betrags)
 - Beiträge für Vorsorge und Versicherung (1. Säule voll; 2. Säule in der Regel innerhalb einer Angemessenheitsgrenze; Säule 3a innerhalb einer Betragsgrenze; ebenso Versicherungsprämien)
 - Unterhaltsbeiträge bei Trennung oder Scheidung. Bei Kapitalleistung umstr. ob zum Satz der entsprechenden Rente oder keine Abzugsmöglichkeit/Steuerpflicht (so die EStV)
 - Kranken-, Unfall- und Invaliditätskosten abzugsfähig, soweit über gewissem Selbstbehalt
 - Zuwendungen für gemeinnützige und öffentliche Zwecke

- Doppelverdienerabzug (wegen notwendiger Ausgaben)

3. Abzug für bestimmte Verhältnisse

- Hier ist nicht die Aufwendung, sondern nur das Vorliegen bestimmter Verhältnisse nachzuweisen
- Meist persönliche Abzüge
- Etwa für Alter, Kinder, unterstützte Personen, Haushaltsabzug (Mehrpersonenhaushalt)
- Bei teilweiser Steuerpflicht anteilmässig

V. Reineinkommen und steuerbares Einkommen

- Einbezug und Ausschluss nach generell-abstraktem Katalog: führt zu Roheinkommen (Bruttobasis)
- Abzug der Gewinnungskosten ergibt Reineinkommen (vgl. Art. 25-33), Nettobasis
- Sonderabzüge (organischer Zusammenhang) und Sozialabzüge (an sich Tarifkorrektur, technisch aber als Anpassung der Berechnungsgrundlage ausgestaltet) führen zum steuerbaren Einkommen (vgl. Art 35 DBG), Berechnungsgrundlage
- Einteilung entspricht somit nicht jener von organischen und übrigen Abzügen:
 - Das Reineinkommen berücksichtigt unbestrittenermassen die Gewinnungskosten und Verlustverrechnung
 - Umstritten ist hingegen der Abzug der besonderen Aufwendungen, welche an sich nicht zu berücksichtigen wären. Allerdings ist der allgemeine Trend der Steuergesetze gegenläufig und berücksichtigt bei der Ermittlung des Reineinkommens auch Abzüge für besondere Aufwendungen (es handelt sich somit z.T. *auch* um Gewinnungskosten, Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit)
- Unter dem steuerbaren Einkommen versteht man hingegen das Einkommen nach Berücksichtigung aller Abzüge

VI. Zeitliche Bemessung

- Postnumerandobesteuerung, unproblematisch
- Pränumerandobesteuerung. Zwischenveranlagung findet statt bei:
 - einer dauernden Änderung der Einkommensverhältnisse. Etwa bei
 - Aufnahme oder Aufgabe des Berufs
 - Änderung des Berufs
 - Vermögensanfall von Todes wegen
 - Nach StHG auch bei Änderung der interkantonalen oder internationalen steuerrechtlichen Grundlagen (nach DBG nur, soweit auf Grund eines DBA und so Doppelbesteuerung vermieden)
 - *Nicht* aber bei blosser Änderung der Einkommenshöhe
 - Eintritt in oder Beendigung der Steuerpflicht:
 - Bei Beendigung der Steuerpflicht bildet ordentliches Einkommen der letzten Periode nie Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer (Bemessungslücke). Aber: neu Art. 69 StHG
 - Anders bei ausserordentlichem Einkommen; Sonderveranlagung, einer Jahressteuer unterworfen
 - Bei Eintritt in Steuerpflicht während laufender Steuerperiode findet zur Satzbestimmung eine Umrechnung des Einkommens auf ein Jahreseinkommen statt, die Besteuerung wird pro rata temporis vorgenommen

- In der folgenden Steuerperiode bildet das seit Beginn der Steuerpflicht während mindestens 12 Monaten erzielte, auf ein Jahr berechnetes Einkommen die Bemessungsgrundlage
- Da gleiches Einkommen zweimal Teil der Bemessungsgrundlage, werden ausserordentliche Einkünfte nur in der auf den Eintritt in die Steuerpflicht folgenden Periode berücksichtigt

VII. Steuermass

1. Steuersatz

- Progressiv, in der Regel überschüssend (höherer Prozentsatz nur für zusätzliches, nicht ganzes Einkommen)
- Indexklausel zum Ausgleich der kalten Progression (Art. 38, 215 DBG)
- Ehegatten werden gemeinsam veranlagt (Art. 8 BV, wirtschaftliche Leistungsfähigkeit). Gemäss E. i.S. Hegetschweiler (BGE 110 Ia 7) nicht höher als Konkubinatspartner zu besteuern, nach neuer Rechtsprechung Vergleich Verheiratete/Alleinstehende massgebend (da relativ häufiger). Kein Anspruch auf absolute Gleichbehandlung, bloss darauf, dass nicht einzelne Gruppen wesentlich stärker und systematisch ungünstiger besteuert werden
- Doppeltarif
- Quellenbesteuerung:
 - an der Quelle besteuert (beim Schuldner der Leistung). Materiell Einkommenssteuer. Steuersubstitution
 - Teils Zurückdrängung durch DBA.
 - Interkantonaler Ausgleich direkt zwischen Kantonen (Art. 38 StHG)
 - Personen mit steuerrechtlichem Aufenthalt oder Wohnsitz, aber ohne Niederlassungsbewilligung. Sondertarife, inkl. Abzüge. Über gewissem Einkommen: ordentliche Besteuerung
 - Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt (bei beschränkter Steuerpflicht):
 - Unselbständigerwerbende: wie bei steuerrechtlichem Aufenthalt oder Wohnsitz
 - Selbständigerwerbende: diverse Gruppen, vgl. Art. 92 ff. DBG, 35 StHG)

2. Steuerfuss und Steuerbelastung

- Steuerfuss, allgemeine Grundsätze
- Steuerbelastung durch Einkommenssteuern: Summe aller Einkommenssteuern
- Gesamtbelastung des Einkommens: inklusive Vermögenssteuern und Sozialversicherungsbeiträgen

VIII. Aufwandsteuern

- Berechnungsgrundlage speziell ermittelt
- Bei Schweizer Bürgern für laufende Steuerperiode, wenn erstmals oder nach mindestens zehnjähriger Landesabwesenheit steuerpflichtig und keine Erwerbstätigkeit in der Schweiz
- Ausländer und Staatenlose ohne zeitliche Beschränkung
- Ordentliche Aufwandbesteuerung: Steuerobjekt ist der Lebensaufwand (Praxis: fünffacher Mietwert), mindestens jedoch das Einkommen aus schweizerischer Quelle (ohne Sozialabzüge oder allgemeine Abzüge; Gewinnungskosten nur sehr begrenzt) und anrechenbares DBA-Einkommen (Kontrollrechnung)

- Modifizierte Aufwandbesteuerung: teils DBA nur anwendbar, wenn Einkommen in der Schweiz voll versteuert, daher Option nach Art. 14 IV DBG möglich. Praktische Bedeutung jedoch gering, da regelmässig ungünstiger, deshalb häufig Verzicht auf DBA-Vorteile, keine Anrechnung, dafür Möglichkeit der ordentlichen Aufwandbesteuerung
- Steuermass: nach dem festgelegten Betrag des Steuerobjekts

§ 2 **Vermögenssteuer**

- Nicht im Bund, für Kantone/Gemeinden aber obligatorisch (Art. 13 ff. StHG)
- Für Steuerhoheit und subjektive Steuerpflicht vgl. oben §1, I

I. **Steuerobjekt**

1. **Reinvermögen**

- Differenz zwischen Aktiven und Passiven, Bewertung daher bereits eine Frage des Steuerobjekts

2. **Steuerbare Aktiven**

- Sachen (an sich: Rechte an Sachen) und geldwerte (d.h. entgeltlich veräusserbare) subjektive Rechte des Privaten, inkl. Geschäftsvermögen
- Daher nicht: Stammrechte und persönliche periodische Leistungen, Anwartschaften oder originärer Goodwill
- Grundsätzlich wird das Vermögen dem nominalen Träger zugeordnet. Ausnahme: Nutzniessungsvermögen wird Nutzniesser zugeordnet, Treuhandvermögen dem Treugeber
- Konkret: Rechte an Sachen, Kapitalvermögen, immaterielle Güter (Immaterialgüterrechte, derivativ erworbener, aktivierter Goodwill), rückkauffähige Lebensversicherungen (solange Rente noch nicht läuft)
- Ausnahme: Hausrat, persönliche Gegenstände des täglichen Gebrauchs

3. **Bewertung der Aktiven**

- Nach Verkehrswert, wo ein solcher existiert. Sonst nach Substanz-, Ertragswert. Dabei ist jener Wert innerhalb der vertretbaren Bandbreite zu wählen, zu welchem ein Käufer *sicher* zu finden ist
- Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke: zum Ertragswert
- Geschäftsvermögen: zum Verkehrswert (inklusive stiller Reserven)
- Immaterialgüter und bewegliches Vermögen des Geschäftsvermögens nach der Einkommenssteuerbilanz (also *ohne* stille Reserven)
- Rückkauffähige Lebensversicherungen zum Rückkaufswert (Veräusserbarkeit)

4. **Schuldenabzug**

- Nachweis durch den Steuerpflichtigen
- Bei Nutzniessung Abzug der darauf lastenden Schulden
- Nur entstandene, geldwerte Leistungsverpflichtungen
- Nur effektive Schulden (mit deren Erfüllung ernsthaft zu rechnen ist, somit nicht mehr bei Konkurs)
- *Nicht* Verpflichtung zu periodischen Leistungen

II. **Zeitliche Bemessung**

- Pränumerandobesteuerung: in der Regel erster Tag der Steuerperiode (oder Vortag, also letzter Tag der Bemessungsperiode)

- Postnumerandobesteuerung: Art. 66 I StHG, Ende der Steuerperiode

III. Steuermass

- In der Regel Steuerfreibeträge, dabei grosse Bandbreite (für Verheiratete meist mindestens Fr. 100'000.-)
- Steuertarif:
 - in der Regel überschliessend progressiv, in ‰ der Berechnungsgrundlage
 - Steuerfuss von Staat und Gemeinde zu berücksichtigen
 - Effektive Belastung sehr unterschiedlich, ebenso die Marginalbelastung
 - Gesamtbelastung wesentlich von der Höhe abhängig
 - Bei niedriger Rendite stark ins Gewicht fallend, zusätzlich noch Einkommenssteuer (in einzelnen Kantonen gilt eine Maximalgrenze von 80-85% des Ertrags)

§ 3 Gewinnsteuer

I. Steuerhoheit und subjektive Steuerpflicht

1. Steuerhoheit

- Bund: Gewinnsteuer, Art. 128 BV, DBG. Keine Kapitalsteuer im Bund
- Kantone: Gewinn- und Kapitalsteuer, Art. 3 BV, StHG
- Gemeinden: regelmässig abgeleitete Steuerhoheit, nach einfacher Staatssteuer aber mit eigenem Steuerfuss; kantonales Recht. BS: keine Steuerhoheit über juristische Personen

2. Subjektive Steuerpflicht

- Grundsatz der subjektiven Steuerpflicht der juristischen Person (des Privatrechts, des kantonalen öffentlichen Rechts, des Auslands); Art. 49 III DBG, Art. 20 II StHG
- Nichtanerkennung der juristischen Person bei Nachweis der Steuerumgehung im Einzelfall
- Steuerrechtliche Zugehörigkeit:
 - persönliche (unbeschränkte) Zugehörigkeit: statutarischer Sitz. Ausnahme: wenn er nicht der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung ist (sondern bloss formelle Bedeutung hat); dann ist der Ort der Geschäftsleitung oder Verwaltung massgebend
 - wirtschaftliche (beschränkte) Zugehörigkeit: Liegenschaft, Betriebsstätte, Beteiligung an einem Geschäftsbetrieb: Nebensteuerdomizil
- Beziehung zum Steuerobjekt:
 - Zurechnung von Kapital oder Ertrag
 - Prinzipiell nach zivilrechtlichen Grundsätzen (bis hin zur „Gruppenbesteuerung über die Grenze“ (mittels „Auftragsverhältnis“). Ausnahme: Treuhand (wird Treugeber zugerechnet)
- Umfang der subjektiven Steuerpflicht:
 - bei persönlicher Zugehörigkeit unbeschränkt. Ausnahme: ausländische Betriebsstätten, Geschäftsbetriebe, Grundstücke
 - Internationale Steuerauscheidung nach Regeln des interkantonalen Steuerrechts. Vgl. Art. 52 III S. 2 DBG bzgl. der Verhinderung doppelter Verlustverrechnung
 - StHG keine Regelung (relevant v.a. mit Blick auf Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus)
 - Möglichkeit der Steuererleichterung für neue juristische Personen oder Änderung der Tätigkeit (Art. 23 III StHG für Kantone; im Bund ist gemäss

einem Bundesbeschluss das Eidg. Volkswirtschaftsdepartement zuständig, wenn sich die juristische Person in einem sog. „wirtschaftlichen Erneuerungsgebiet“ befindet)

- Bei wirtschaftlicher Zugehörigkeit Beschränkung auf jene Teile, für die Steuerpflicht angeordnet ist, mindestens jedoch auf das schweizerische Ergebnis (Art. 52 IV DBG)
- Proportionaler Satz (Art. 68, 71 I DBG)
- Die Verlustverrechnung ist im Unterschied zu jener bei der Einkommenssteuer natürlicher Personen nach Art. 52 III DBG vorzunehmen (nicht nach Art. 6 DBG). Die Verlustverrechnung findet in der laufenden Veranlagungsperiode statt, womit die ursprüngliche Verfügung nicht korrigiert werden muss.

3. Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht

- Bund, Kantone und Gemeinden; oft jedoch Ausnahmen (nur wenn Vermögen öffentlichen Zwecken dient). Befreiung des Bunds: vgl. Art. 10 GarG
- Sozialversicherungs-, Ausgleichskassen, Personalvorsorgeeinrichtungen (Ausnahme: Holdingstiftungen, einzig Aktionärsdirektoren dienende Einrichtungen)
- Juristische Personen mit öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck
 - irrelevant, wo Tätigkeit ausgeübt
 - Gemeinnützigkeit:
 - Allgemeininteressen
 - uneigennützig (beide Kriterien verpflichten zu Solidarität, Ausgleich sozialer Defizite)
 - offener Destinatärskreis
 - tatsächliche Verfolgung des Zwecks (keine Thesaurierung)
 - Bei wesentlicher Beteiligung an Unternehmen: unternehmerische Interessen untergeordnet, keine geschäftsleitende Tätigkeit
 - öffentlicher Zweck:
 - Aufgabenbereich eines Gemeinwesens
 - Bundesgericht: Zielsetzung im öffentlichen Interesse reicht
 - bei bloss teilweise öffentlichem oder gemeinnützigem Zweck: teilweise Befreiung
- Gesamtschweizerische oder kantonale Kultuszwecke
- Bei direkter Bundessteuer: konzessionierte Verkehrsunternehmen ohne Gewinn oder Dividendenausschüttung (Art. 56 d DBG). Fakultativ für Kantone (Art. 23 II StHG)
- Ausländische Staaten für (diplomatische oder konsularische) Liegenschaften. Nur unter Gewährung des Gegenrechts (Art. 56 lit. i DBG, Art. 23 I lit. h StHG)

4. Dauer der Steuerpflicht

- Beginn mit Gründung, Eintragung ins Handelsregister, Domizilnahme, Sitzverlegung, Verlegung tatsächlicher Verwaltung, Erwerb steuerbarer Werte
- Bei Umstrukturierung entsteht oft eine neue juristische Person; die Praxis lässt aber teilweise eine Rückwirkung zu
- Beendigung: Liquidationsabschluss, Auflösung, Löschung im Handelsregister, Sitzverlegung ins Ausland, Aufgabe steuerbarer Werte

II. Allgemeines

- Anlagefonds unterliegen für Ertrag aus direktem Grundbesitz der Gewinnsteuer, aber nach dem Tarif für *natürliche* Personen. Diese Ausschüttung unterliegt dann aber nicht der Einkommenssteuer oder Gewinnsteuer beim Empfänger (keine Doppelbelastung)

III. Steuerobjekt

1. Grundsätze

- Vollständigkeit: kein unbesteuerteter definitiver Verlust von Gewinnsteuersubstrat durch Abgang an Dritte (Verhinderung der Steuerumgehung im Verhältnis zu Dritten)
- Periodizität: Gewinn besteuert, wenn wirtschaftlich erzielt (Keine Steuerumgehung innerhalb der Unternehmung durch einen Aufschub)
- Massgeblichkeitsprinzip (Massgeblichkeit des Handelsrechts):
 - Widersprüche zu zwingendem Handelsrecht unbeachtlich
 - Saldo einer Erfolgsrechnung massgebend, die mit steuerlichen Vorschriften übereinstimmt
 - Handelsrecht nicht in jedem Fall massgebend: Überprüfung auf Übereinstimmung mit Steuerrecht
- Handelsrecht: Verhinderung eines zu günstigen Erfolgs; Steuerrecht: Verhinderung eines zu ungünstigen Erfolgs
- Steuerliche Korrekturvorschriften:
 - Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeter Aufwendungen
 - Aufrechnung geldwerter Leistungen (verdeckte Gewinnausschüttung [übersetzter Aufwand], Gewinnvorwegnahme [Ertragsschmälerung])
- Vorbehalt von Ersatzbeschaffungen
- Sitzverlegung ins Ausland entspricht der Liquidation (Entzug des Steuersubstrats). Ausnahme: stille Reserven verbleiben in einer Betriebsstätte (neu beschränkt steuerpflichtig)

IV. Erträge

1. Allgemeines

- Ordentliche Erträge (Umsatz, aus Vermögen, Beteiligungen [mit Ausnahmen], ausländische Erträge [Ausnahme: ausländische Betriebsstätten und Liegenschaften])
- Ausserordentliche Erträge (Vermögenszugang seitens Dritter). Ausnahme: Erbschaften/Vermächtnisse/Schenkungen, diese steuerfrei (Art. 60 lit. c DBG, Art. 24 II lit. c StHG)
- Rechtsgeschäfte mit Anteilsinhabern: Entgelt wie von unbeteiligtem Dritten, sonst Gewinnvorwegnahme oder verdeckte Gewinnausschüttung. Bei unentgeltlicher Übertragung: Differenz zwischen Gewinnsteuerwert und sicher erzielbarem Entgelt als Gewinn zu versteuern (und Ausschüttung zulasten der Reserven zu verbuchen). Nicht aber bei Unternehmensumstrukturierungen
- Art. 58 III DBG bzw. Art. 24 V StHG betreffen vor allem die Partnerwerke der Elektrizitätswirtschaft und die sachgerechte Verteilung des Steuersubstrats zwischen Berg- und übrigen Kantonen. Korrektur in jeder Steuerperiode; Verrechnungspreise im Konzern massgebend. Doppelbesteuerung durch korrespondierende Berichtigung zu vermeiden
- Ausserordentliche Erträge:
 - Realisierung stiller Reserven (Art. 58 I lit. c DBG; Art. 24 I lit. b StHG), buchmässiger Vermögenszugang. Buchwertprinzip (Differenz zwischen Buchwert und Erlös ist steuerbar). Vorfrage: liegt überhaupt eine Liquidation oder ein Kapitalgewinn vor? Dann: Steueraufschub?
 - Realisierung stiller Reserven, wenn Aktiven höheren oder Passiven tieferen Verkehrswert als der steuerlich massgebende Buchwert haben (Gewinnsteuerwert: steuerlich korrigierter Wert der Handelsbilanz)

- *Echte* Realisierung: gegen wirtschaftlich nicht identisches Entgelt (oder bei Anteilshabern unentgeltlich, sofern Verkehrswert). Stille Reserven auf Passiven: realisiert bei Entfallen der Verpflichtung. Wirtschaftliche Identität vor allem bei Umstrukturierungen (Beteiligungsrechte)
- *Buchmässige* Realisierung: Aktiven auf-, Passiven abgewertet
- *Steuersystematische* Realisierung: bedarf einer gesetzlichen Grundlage! Bei Untergang latenter Steuerlast trotz Verbleiben des Guts in der Gesellschaft; andere Steuerhoheit. Etwa „Statuswechsel“ zu Holdinggesellschaft
- *Aufschubtatbestand*:
 - Ersatzbeschaffung. Wenn Gegenstand Teil des betriebsnotwendigen Anlagevermögens, gleiche wirtschaftliche Funktion und schweizerische Steuerhoheit erhalten bleibt. Falls nicht in gleicher Steuerperiode: Rückstellung
 - Statuswechsel bei Entstehen einer Holdinggesellschaft (aber: 8 Kantone Aufschub bis Realisierung, 4 befristeter Aufschub, dann steuerfreie Realisierung)
- Umstrukturierungen:
 - keine Realisierung bei wirtschaftlicher Identität
 - für alle Arten muss die Steuerpflicht in der Schweiz bestehen bleiben und darf keine buchmässige Aufwertung stattfinden
 - Umwandlung:
 - Geschäftsbetrieb muss unverändert weitergeführt werden
 - Die Beteiligungsverhältnisse müssen gleich bleiben
 - Gesetzlich nicht geregelt ist die Umwandlung einer Kapital- in eine Personengesellschaft. Hier werden die stillen Reserven der Gesellschaft nicht besteuert, allerdings findet beim Anteilsinhaber eine Besteuerung wie bei einer Liquidation der Gesellschaft statt (Liquidationsüberschuss; wegen Wegfalls der Doppelbelastung)
 - Fusion:
 - keine weiteren gesetzlichen Bedingungen
 - muss jedoch auch wirtschaftlich eine Fusion sein, nicht bloss das Schaffen einer Verrechnungsmöglichkeit
 - Bei Absorption einer Tochtergesellschaft: Beteiligungsgewinn steuerbar (aber: Beteiligungsabzug); ein echter Fusionsverlust (Buchwert der Beteiligung > Verkehrswert der Nettoaktiven der Tochtergesellschaft) ist abzugsfähig, ein unechter (Buchwert der Beteiligung > Buchwert der Nettoaktiven, Tochtergesellschaft hat aber stille Reserven, die die Differenz decken) nicht
 - Unternehmensteilung:
 - nur steuerfrei, wenn die formale Teilung auch eine Unternehmensteilung darstellt und nicht bloss eine Vorbereitung zur Teilliquidation (was die Gewinnsteuer auf den realisierten stillen Reserven auslösen würde)
- Stille Reserven bei den beteiligten Unternehmen gelten nicht als realisiert, wenn die neuen Beteiligungsrechte mit den alten wirtschaftlich identisch sind (Art. 61 II DBG: Aufwertung ist eine steuersystematische Realisierung, Ausgleichszahlung eine echte Realisierung, da kein wirtschaftlich identisches Gut vorliegt). Umstritten

V. Steuerneutrale Kapitaleinlagen

- Sind grundsätzlich nicht erfolgsrelevant und daher gewinnsteuerlich irrelevant, Art. 60 lit. a DBG/Art. 24 II lit. a StHG (Kapitaleinlage als Gesellschafter)
- Darunter fallen Einzahlungen, Einlagen auf das Gesellschaftskapital, Agio bei der Kapitalerhöhung, à fonds perdu-Zuwendungen
- Sanierungsleistungen:

- durch Dritte (insbesondere Forderungsverzicht) gilt als steuerbarer Ertrag. Falls er allerdings zur Beseitigung einer Unterbilanzierung dient, ist eine zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung möglich (Art. 67 II DBG, Art. 25 III StHG)
- durch den Anteilsinhaber
 - Praxis: erfolgswirksam, Art. 67 II DBG anwendbar
 - Lehre: steuerbar wenn als Gläubiger (zusammen mit Drittgläubigern und in gleichem Umfang wie diese) gehandelt. Wenn aber als Anteilsinhaber gehandelt: steuerneutrale Kapitaleinlage

VI. Belastungen der Erfolgsrechnung

1. Allgemeines

- Jeder geschäftsmässig begründete Aufwand, inkl. Gehälter, Zinsen etc. an Anteilsinhaber (anders als bei Personenunternehmungen)

2. Steuerlich unzulässige Aufwendungen

- **Wertvermehrnde Aufwendungen** (diese sind zu aktivieren), Art. 58 I lit. b 1. Alternative DBG)
- **Bildung von Eigenkapital** (Gratisaktien, Zuweisung an Reserven), Art. 58 I lit. b 3./4. Alternative DBG
- **Geschäftsmässig nicht begründete Abschreibungen**
 - Abschreibungen müssen verbucht werden (Art. 28 I DBG)
 - Deren Umfang muss korrekt sein. Praxis: Prozentsatz des Gewinnsteuerwerts oder Anschaffungswerts
 - Sätze entweder verbindlich (DBG) oder bloss Richtsätze. Feste Abschreibungssätze oder Sofortabschreibung auf Endwert (ZH, AG); linear oder degressiv
 - Kantonale Sondervorschriften sind auch für direkte Bundessteuer massgebend
- Korrektur übermässiger Abschreibungen
 - entweder im ganzen Umfang zum Saldo der Erfolgsrechnung und zum Kapital hinzugerechnet (=Gewinnsteuerwert, massgebend für künftige Abschreibungen und Veräusserungsgewinn)
 - oder Einmalerledigung: Teil der Überabschreibung einmalig dem Einkommen zugerechnet (Ausgleichszuschlag, Ausgleich des Zinsvorteils durch Verschieben der Steuerzahllast)
- **Geschäftsmässig nicht begründete Rückstellungen**
 - Rückstellungen sind Aufwand; Verluste, die im Rechnungsjahr entstanden sind, in ihrer Höhe bzw. ihrem Bestand aber noch unklar sind. Daher provisorischer Natur, aufzulösen bei Ausfall der Bedingung ihrer Entstehung
 - Zulässig nach den Regeln des Periodizitätsprinzips, d.h., wenn in der Berechnungsperiode entstandener Aufwand
 - Das Verlustrisiko muss unmittelbar drohen
 - Es kann jedoch bedingt (Eintritt mit einiger Wahrscheinlichkeit in absehbarer Zukunft) oder unbedingt (Höhe unklar) sein. Etwa: Art. 63 I lit. b SBG, Verlustrisiken der Aktiven des Umlaufvermögens
 - Praxis: Warendrittel; bei Debitoren 5-10% (je nachdem, ob inländische oder ausländische Schuld). Nachweis eines höheren Delkredererisikos vorbehalten
 - „Rückstellung“ nach Art. 63 I lit. d DBG (künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge, bis 10% des steuerbaren Geschäftsertrags) ist an sich eine Rücklage, da ausserhalb der Aufwendung der Rechnungsperiode

- Unzulässig
 - künftige, aktivierungspflichtige Anschaffungen (Rücklagen)
 - wenig wahrscheinlicher Bedingungseintritt, unwahrscheinliche Ausgabe

3. Geschäftsmässig nicht begründete Unkosten

- Unentgeltliche, freiwillige Zuwendungen an Dritte (Ausnahme: Werbung, kleine Spenden, steuerfreie Zuwendungen)
- Gewinnausschüttungen und andere geldwerte Leistungen
 - keine entsprechende Gegenleistung
 - wäre Drittem nicht gewährt worden
 - Bevorteilung des Anteilsinhabers war für handelnde Organe erkennbar
- Es fällt bei der Kapitalgesellschaft die Gewinn- und Verrechnungssteuer, beim Anteilsinhaber die Einkommenssteuer an

VII. Spezialfälle

- Indirekte Steuern stellen Aufwand dar; direkte Steuern nach Art. 59 lit. a DBG, Art. 25 I lit. a StHG ebenfalls
- Ausländische Quellensteuern fallen unter abzugsfähigen Aufwand, sofern nicht nach DBA auf schweizerische Steuern anrechenbar
- Gemeinnützige Zuwendungen nach Art. 59 lit. c DBG, Art. 25 I lit. c StHG bis zu 10% des Reingewinns bei Leistung an wegen Gemeinnützigkeit oder Wahrnehmung öffentlicher Interessen steuerbefreite Institutionen
- Zuwendungen an Personalfürsorgefonds nach Art. 59 lit. b DBG, Art. 25 I lit. b StHG, sofern nicht zweckwidrig
- Rabatte usw. (Skonti, Umsatzbonifikationen, Rückvergütungen, Überschüsse der Versicherungen an die Versicherten etc.) nach Art. 59 lit. d DBG, Art. 35 I lit. d StHG

VIII. Zeitliche Bemessung und Verlustverrechnung

- Zeitliche Bemessung: Postnumerandobesteuerung (Art. 79, 80 DBG; Art. 31 StHG).
Steuerperiode: Geschäftsjahr
- Verlustverrechnung
 - 7 Vorjahre (Art. 67 I DBG, Art. 25 II StHG)
 - Ohne Begrenzung bei erfolgswirksamen Sanierungsleistungen (Art. 67 II DBG, Art. 25 III StHG)
 - Art. 62 III DBG, Verhinderung von Missbräuchen durch Aufwertung und Wiederabschreibung

IX. Steuermass

1. Steuersatz

- DBG: Proportionaler Satz von 8.5%
- Kantone
 - grösstenteils progressiv (so auch BS), direkt renditeabhängiger Satz
 - BS: Beginn des Geschäftsjahrs für Kapital massgebend
 - teils gespaltener Steuersatz
 - GR: Progression nach absoluter Höhe des Reingewinns
- Beteiligungsabzug
 - Vermeidung wirtschaftlicher Mehrfachbelastung bei Beteiligung von Gewinnsteuersubjekten an andern solchen

- Schweizerische Besonderheit: Dividende findet Eingang in Bemessungsgrundlage, dadurch Progressionserhöhung. Auf so berechneter Steuer dann Beteiligungsabzug (nicht mehr nach DBG). Sonst übliche Lösung: Beteiligung bei Berechnungsgrundlage berücksichtigt
- Beteiligung: mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital oder Mindestbeteiligung von 2 Mio. (Art. 69 DBG, Art. 28 I StHG)
- Irrelevant ob in- oder ausländische Beteiligung, im In- oder Ausland steuerbar. Aber: es muss sich um eine den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaftsform handeln
- Beteiligungsertrag: vgl. Art. 70 I DBG, Art. 28 I^{bis} StHG. Ordentliche und ausserordentliche Dividenden, verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen, Ausschüttungen auf Genuss- und Partizipationsscheinen, Liquidationsüberschüsse, Fusionsgewinne, Zinsen auf verdecktem Eigenkapital, neu auch Kapitalgewinne und Bezugsrechtserlöse. Nicht: Kapitalrückzahlungen, geschäftsmässig begründete Aufwendungen der Tochtergesellschaft
- Berechnung des Abzugs:
- Steuer im Verhältnis des Nettoertrags aus den Beteiligungen zum gesamten Reingewinn zu ermässigen („Reinertragssystem“)
- Für Berechnung des Nettoertrags Kürzung des Beteiligungsertrags um 5% für Verwaltungskosten (Vorbehalt des Nachweises der effektiven Verwaltungskosten) und um die anteiligen Finanzierungskosten (Gesamtfinanzierungskosten im Verhältnis der Beteiligungen zu den Gesamtaktiven verlegt; nicht sehr realistisch, da gleichmässige Verschuldung der Aktiven und gleichmässige Verteilung der stillen Reserven vorausgesetzt)
- Bei Berücksichtigung der Beteiligungserträge schon bei der Berechnungsgrundlage (Ausland) regelmässig Verwaltungs- und Finanzierungskosten ebenfalls nicht abzugsfähig (im Resultat also gleich)

2. Steuerfuss

- Meistens haben Kantone und Gemeinden einen Steuerfuss in der Höhe von einem gewissen Prozentsatz der einfachen Staatssteuer
- Vereinzelt auch Beteiligung am Ertrag der kantonalen Steuer

X. Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen

1. Vereine

- Steuerobjekt: gemäss allgemeinen Regeln (sofern möglich), soweit keine Befreiung
- Mitgliederbeiträge sind kein Gewinn (Art. 66 I DBG, Art. 26 I StHG).
Missbrauchsverhinderung über gesonderte Verrechnung (Aufwendungen zuerst mit steuerfreien Mitgliederbeiträgen zu verrechnen, Art. 66 II DBG, Art. 26 II StHG)
- Steuermass: 4.25% proportional bei der direkten Bundessteuer bei einem Freibetrag von Fr. 5'000.-
- Die Kantone wenden regelmässig den Tarif für natürliche Personen an

2. Stiftungen und übrige juristische Personen

- Es gelten die allgemeinen Regeln, sofern keine Befreiung
- Gewinnsteuerfreiheit der Zuwendungen an Stiftungen (Art. 66 I DBG, Art. 26 I StHG).
Kantonal in der Regel Erbschafts- und Schenkungssteuer für solche Zuwendungen
- Steuermass im Bund: wie Verein, Art. 71 DBG

§ 4 *Kapitalsteuer*

I. Steuerobjekt

1. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

- Im Bund abgeschafft
- Auf **Grund- und Partizipationskapital**: mindestens auf das einbezahlte Kapital (somit keine Steuer auf nicht einbezahltes Kapital; Kapitalsteuer jedoch unbeschrieben eines allfälligen Bilanzverlusts zu entrichten)
- Auf **offene Reserven**: Steuer zu entrichten, inklusive Gewinnvortrag
- Auf **stille Reserven**: Steuer soweit zu entrichten, als aus als Ertrag versteuerten stillen Reserven gebildet (Steuerbilanz massgebend; Verknüpfung von Bilanz und Erfolgsrechnung)
- Bei Holding- und Domizilgesellschaften nur jener Teil der stillen Reserven steuerbar, der im Falle einer Gewinnbesteuerung von dieser erfasst wäre
- Auf **verdecktem Eigenkapital**: Fremdkapital wird soweit aufgerechnet, als ihm wirtschaftlich die Funktion von Eigenkapital zukommt (massgebend ist ein Drittvergleich: hätte ein Dritter die Kreditwürdigkeit der Gesellschaft gleich wie der Aktionär beurteilt?). Abzustellen ist auf Verkehrswert, nicht auf den Buchwert (wirtschaftliche Betrachtungsweise des verdeckten Eigenkapitals). Eine Schematisierung ist nur zulässig, soweit aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine nähere Prüfung verzichtet wird (und somit kein verdecktes Eigenkapital angenommen wird). Sonst Einzelfalluntersuchung nötig

2. Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen

- Nach den Regeln für natürliche Personen zu besteuern
- Daher namentlich Aktiven zum Verkehrswert zu besteuern

II. Zeitliche Bemessung

- Stand Ende der Steuerperiode massgebend (Art. 31 IV StHG)
- Eine beschlossene Gewinnausschüttung gehört nicht mehr zum Eigenkapital, daher nicht zu besteuern

III. Steuermass

- Überwiegend proportional mit Sätzen zwischen 1-7%
- Regelmässig Kantone und Gemeinden eigene Steuerfüsse

§ 5 *Gesellschaften mit besonderem Steuerstatus*

I. Holdinggesellschaften

1. Begriff

- Statutarischer Zweck ist das Verwalten von Beteiligungen
- Keine schweizerische Geschäftstätigkeit
- Beteiligungen oder Beteiligungserträge machen mindestens 2/3 ihrer Gesamtbeträge aus
- Geschäftstätigkeit:
 - Lokalisierung der Tätigkeit:
 - Ursprungsortsprinzip (wo befinden sich die handelnden Personen?)

- Wirkungsortsprinzip (wo tritt Wirkung der Tätigkeit ein?). Zulässigkeit umstritten, Steuerbehörden ablehnend
 - Begriff der Geschäftstätigkeit:
 - weiter Gesetzesbegriff: nur notwendige Verwaltung ist erlaubt, sonst Geschäftstätigkeit gegeben
 - enger Begriff: alles, was nicht Auftritt nach aussen, Teilnahme am Wirtschaftsverkehr ist, ist zulässig
- Beteiligung:
 - Mindestquote für Beteiligung? Ob/wie hoch?
 - Rechtsform des Unternehmens, an dem beteiligt?
 - Fragen durch kantonales Recht zu entscheiden. Restriktiv: Art. 28 I StHG; liberal: Verzicht auf Einschränkung

2. Steuerliche Behandlung

- Gewinnsteuer:
 - keine kantonale Steuer (auf Dividenden, Zinszahlungen). Ausnahme: Einkünfte aus schweizerischem Grundbesitz (echte Holdinggesellschaft [Zwei-Drittels-Regel] ist gar nicht *Steuersubjekt* der kantonalen Gewinnsteuer!)
 - bei direkter *Bundessteuer* keine solche Befreiung, nur Beteiligungsabzug auf qualifizierten Dividenden (nicht aber auf Zinsen)
 - (Blosse) *Steuersatzreduktion* (wegen Progressionswirksamkeit unter System der Ertragsintensität): Beteiligungsermässigung (Beteiligungsabzug) auf qualifizierten Beteiligungserträgen
 - Realisierte Kapitalgewinne auf qualifizierten Beteiligungen (wirtschaftlich handelt es sich um noch nicht realisierte Beteiligungserträge): im Bund den Beteiligungserträgen gleichgestellt. Kantone können dieses System übernehmen, müssen dies jedoch nicht
 - Art. 70 III DBG: kein Beteiligungsabzug auf Erträgen aus Beteiligungen, welche erfolgswirksam abgeschrieben wurden (Verhinderung doppelten Vorteils, wenn Tochtergesellschaft entleert: würde Voraussetzung für Beteiligungsertragsermässigung und nachher – wegen des Wertverlusts der Gesellschaft – auch der gewinnrelevanten Abschreibung erfüllen)
 - Bei DBA teils Entlastung von ausländischen Quellensteuern nur, wenn ordentliche inländische Besteuerung: daher Wahlrecht (entweder normale Besteuerung auf ausländischem quellensteuerbelastetem Gewinn und Entlastung durch DBA oder aber besonderer Steuerstatus beibehalten, dann aber keine DBA-Entlastung möglich. Art. 28 V StHG). Übrige Erträge von dieser Regelung unberührt
- Kapitalsteuer
 - Steuertarif durch Kantone, regelmässig stark herabgesetzt

II. Domizilgesellschaften

1. Begriff

- In der Schweiz Verwaltung, aber keine Geschäftstätigkeit (beide Begriffe sind durch den kantonalen Gesetzgeber zu konkretisieren)
- Wie bei der Holdinggesellschaft restriktive und liberale Lösungen vorhanden
- Art. 28 IV StHG: untergeordnete Geschäftstätigkeit erlaubt; prinzipiell wie klassische Domizilgesellschaft behandelt.

- Art. 28 III lit. a StHG: nur Gewinne aus Beteiligungen von mindestens 20%, bzw. von 2 Mio. steuerfrei
- Lokalisierung der Geschäftstätigkeit: Ursprungs- oder Wirkungsortsprinzip (hier Teilnahme an ausländischem Wirtschaftsverkehr unschädlich)
- Geschäftstätigkeit:
 - nicht weiter zu umschreiben als Holding (da bloss teilweise Steuerbefreiung, kann deshalb nicht restriktiver behandelt werden als bei völliger Befreiung)
 - nur Verwaltungstätigkeit im engeren Sinn oder aber alle Tätigkeiten, die nicht nach aussen gerichtete Teilnahme am schweizerischen Wirtschaftsverkehr sind. Tätigkeit innerhalb der Unternehmensgruppe zulässig

2. Steuerliche Behandlung

- Gewinnsteuer:
 - Ordentliche Gewinnsteuer nach DBG zu entrichten, nur Beteiligungsabzug für Kapitalgewinne und Erträge aus Beteiligungen
 - übrige Erträge aus schweizerischer Quelle werden voll besteuert
 - übrige Erträge aus ausländischer Quelle werden im Umfang der schweizerischen Geschäftstätigkeit besteuert
 - Zuweisung der Aufwendungen: nach wirtschaftlichem Zusammenhang von Aufwendung und Ertrag. Gemeinkosten: Kostenstellenrechnungsprinzip (Kapitalverluste etwa nur mit Erträgen aus Beteiligungen und mit Kapitalgewinnen auf solchen verrechenbar, nicht mit Substrat)
- Kapitalsteuer:
 - keine besondere Besteuerung
 - regelmässig reduzierte Steuersätze

III. Gemischte Gesellschaften

1. Begriff

- Schweizerischer Geschäftsbetrieb und intensiver Auslandsbezug
- Minderheit der Kantone: besonderer Steuerstatus
- regelmässig ausländische Beherrschung und Geschäftstätigkeit zur Hauptsache im Ausland erforderlich
- Teilweise auch schweizerische Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften erfasst

2. Steuerliche Behandlung

- Direkte Bundessteuer: normale Behandlung
- Kantonale Besteuerung:
 - Erträge aus schweizerischer Quelle normal besteuert
 - Erträge aus ausländischer Quelle nur teilweise oder zu Vorzugssatz besteuert
 - teils keine Steuer auf Kapitalgewinnen oder Beteiligungserträgen
- Dogmatisch behandelt, wie wenn eine ausländische Betriebsstätte vorhanden wäre (es liegt tatsächlich aber keine solche vor); es wird somit eine internationale Steuerauscheidung vorgenommen (und der Gewinn, welcher der ausländischen „Betriebsstätte“ zugewiesen wird, lediglich der direkten Bundessteuer unterworfen)
- Kapitalsteuer: unterschiedliche kantonale Entlastungen; teils wie eine Holding- oder Domizilgesellschaft behandelt

§ 6 Eidgenössische Verrechnungssteuer

I. Allgemeines

- Objektsteuer auf Erträgen beweglichen Kapitalvermögens, Lotteriegewinn und Versicherungsleistungen
- Quellensteuer
- Leistungsschuldner ist Steuersubjekt (atypisch)
- Spezialeinkommenssteuer, nicht Rechtsverkehrssteuer (daher DBA anwendbar!)
- Vorauszahlung und Verrechnung mit Einkommenssteuer bei Inländern
- Sicherungsfunktion bei Inländern
- Endgültige Belastung bei ausländischen Bezüglern von Kapitalerträgen (Ausnahme: DBA)

II. Die Steuer auf den Erträgen des beweglichen Kapitalvermögens

1. Steuererhebung

a. Steuerobjekt

- Erträge aus Obligationen, Serienschuldbriefen, Seriengülten und Schuldbuchguthaben
 - Ertrag:
 - auf Schuldverhältnis beruhende, geldwerte Leistung an den Gläubiger, ohne dass diese eine Rückzahlung der Kapitalschuld darstellt
 - Obligation:
 - weit verstanden: alle auf feste Beträge lautenden Schuldanerkennnisse zur kollektiven Kapitalbeschaffung, welche in einer Mehrzahl von Exemplaren zu gleichartigen Bedingungen ausgegeben werden
 - Praxis: bei mehr als zehn Gläubigern (ohne Banken) zu gleichen Bedingungen Geld aufgenommen
 - Bei Kassaobligationen mehr als 20 zu gleichartigen Bedingungen, innerhalb von 3 Jahren
 - Nicht jedoch der Zins für ein gewöhnliches Darlehen
 - Ausgabe durch einen Inländer. Bei Garantie einer schweizerischen Konzernmutter für Obligationen ihrer ausländischen Tochtergesellschaft ist sie nicht Emittentin, sofern die Mittel ausschliesslich im Ausland verwendet werden
- Erträge aus Aktien, GmbH- und Genossenschaftsanteilen, Partizipations- und Genussscheinen
 - Jede geldwerte Leistung, die keine Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital ist (problematisch, da weiter als Einkommen definiert), inklusive Gratisaktien, Gratispartizipationsscheinen, Nennwerterhöhungen aus Gesellschaftsmitteln, Rückzahlungen von Einlagen in Reserven
 - Bei Transponierung oder indirekter Teilliquidation: nach geltender Praxis keine Verrechnungssteuer (obwohl bei den direkten Steuern von Vermögensertrag ausgegangen wird)
 - Gewinn- oder Reservenausschüttung:
 - Gesellschaftsvermögen zu Lasten der offenen Reserven in Verfügungsgewalt des Anteilinhabers oder eines Dritten überführt
 - Rückleistung von Reserveeinlagen der Anteilinhaber daher auch steuerbar (etwa von Agio); auch jene von Sacheinlagen (Praxis, entgegen Bundesgericht)

- Bei Umstrukturierung keine Steuer fällig, sofern Reserven im Inland bleiben
 - Geldwerte Leistungen aus Rechtsgeschäften mit Anteilsinhabern oder nahestehenden Personen:
 - Gleichbehandlung mit offenen Gewinnausschüttungen, wenn keine angemessene Gegenleistung
 - Nahestehender ist jede Person, der eine geldwerte Leistung nach dem Willen des Anteilsinhabers zufließt. Auch bei Dazwischenschalten einer Gesellschaft bzw. Zur-Verfügung-Stellen einer Gesellschaft für Geschäfte
 - Gegenleistung ist dann unangemessen, wenn von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung erbracht worden wäre
 - Verdeckte Gewinnausschüttung: Gesellschaft erbringt zu Lasten der Erfolgsrechnung eine Leistung, die im Vergleich zur Gegenleistung übersetzt ist
 - Gewinnvorwegnahme nach Höhn: Leistung der Gesellschaft zu einem zu tiefen Ertrag
 - Gewinnvorwegnahme nach Böckli: Geschäft des Anteilinhabers mit Dritten unter Umgehung der Gesellschaft, bzw. deren Erfolgsrechnung
 - Direktbegünstigungsbetrachtungsweise, wenn Leistung an Dritte erbracht (also nahestehende Person als begünstigt betrachtet, nicht die Gesellschaft; anders bei der Gewinnsteuer)
 - Liquidationsüberschüsse:
 - bei formeller Liquidation, Verkehrswert massgebend. Nicht jedoch auf Rückzahlung des nominellen Kapitals
 - bei faktischer Liquidation (Aktiven verwertet, keine Reinvestition)
 - Übertragung von Beteiligungsrechten bei einer wirtschaftlichen Liquidation (Mantelhandel)
 - Sitzverlegung ins Ausland (Verlegung des Orts der tatsächlichen Leitung)
 - Rückkauf eigener Aktien:
 - direkte Teilliquidation, Steuer auf Differenz zwischen Erwerbspreis und einbezahltem Nennwert. Ebenso, wenn Überschreitung der Limite von Art. 659 OR
 - Frist von 6 Jahren. Besonderheit: Wandel-, bzw. Optionsanleiheverpflichtung (Stillstand), Mitarbeiterbeteiligungsplan (Stillstand für maximal 6 Jahre)
 - Auch Tatbestände vor 1.1.1998, sofern keine Rechtskraft oder Verjährung
 - Geldwerte Leistung ohne Kapitalentnahme. Vor allem bei Bildung nominellen Grundkapitals aus Gesellschaftsmitteln (Gratisnennwerterhöhung, Gratisaktien, Gratispartizipationsschein)
- Erträge aus Anteilen an Anlagefonds oder Vermögen ähnlicher Art:
 - Ausgabe durch Inländer (oder Ausländer in Verbindung mit Inländer)
 - steuerbarer Ertrag ist jede geldwerte Leistung an den Anteilsinhaber (nicht aber Kapitalgewinn oder Rückleistung von Kapitaleinzahlungen)
 - Nicht bei Auszahlung an Ausländer, wenn der Ertrag zu mindestens 80% aus ausländischer Quelle stammt
- Erträge aus Guthaben bei inländischen Banken oder Sparkassen
 - Der Begriff der Bank deckt sich nicht mit jenem des BankG; vielmehr ist darunter jede Person zu verstehen, die fortgesetzt Geld gegen Zins entgegen

nimmt. Praxis: mehr als 20 Kreditguthaben oder mehr als 20 verschiedene Gläubiger innerhalb von drei Jahren oder 12 Gläubiger mit der Absicht, die Zahl innerhalb von drei Jahren auf über 20 zu erhöhen

- Banken zählen dabei nicht als Gläubigerinnen
- steuerbar ist jede geldwerte Leistung, die nicht eine Kapitalrückzahlung darstellt
- Ausgenommen sind Zinsen von Nameneinlagen unter Fr. 50.- und Zinsen auf AHV- oder Versicherungseinlagen

b. *Steuersubjekt*

- Schuldner der steuerbaren Leistung
- Bei Anlagefonds die Fondsleitung, bei einem ausländischem Fonds die Depotbank. Befindet sich auch diese im Ausland, so ist der zur Ausgabe der Anteilsscheine verbundene Dritte Steuersubjekt
- Solidarische Haftung der Tatbeteiligten bei Steuergefährdung oder –hinterziehung, der Organe einer juristischen Person bei einer Sitzverlegung ins Ausland oder einer Liquidation (Grenze: Reinvermögen bzw. Liquidationsergebnis; auch bei bloss faktischer Liquidation oder einem Mantelhandel)
- Die solidarische Haftung entfällt beim Nachweis, dass die solidarisch Haftenden alles Erforderliche zur Steuererfüllung bzw. zur Feststellung der Steuerpflicht getan haben. Dabei ist die Anforderung höher als bei Art. 55 OR, insbesondere bei fachkundigen Personen

c. *Erfüllung der Steuerpflicht*

- Grundsätzlich durch Entrichtung der Steuer, ausnahmsweise durch Meldung
- Satz von 35%
- Sicherstellung der Steuern, Kosten und Zinsen möglich, wenn Bezug gefährdet erscheint (Sitzverlegung ins Ausland, Löschungsabsicht, Verzug etc.). Vor allem wenn Aktiven hauptsächlich im Ausland (oder wenn Aktiven mehrheitlich aus Forderungen gegen Ausländer bestehen) *und* keine angemessene jährliche Dividendenausschüttung stattfindet (Praxis: 6% der Eigenmittel). Dann: Steuer für Liquidation zu hinterlegen (meist als Bankbürgschaft, was Kosten mit sich bringt)
- Steuerforderung entsteht mit Fälligkeit der Leistung (oder der Hinzuschlagung zum Kapital), dem Sitzverlegungsbeschluss
- Innert 30 Tagen fällig
- Meldeverfahren:
 - wo unnötige Umtriebe, Härte oder Unmöglichkeit der Überwälzung
 - Gesuch an und Genehmigung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung
 - Art. 24 I VStV abschliessend:
 - geldwerte, im Vorjahr fällige Leistung bei Kontrolle festgestellt
 - Ausgabe von Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen zu Lasten der offenen Reserven
 - Ausrichtung von Naturaldividenden oder Liquidationsüberschüssen durch Abtretung anderer Aktiva als flüssige Mittel
 - Sitzverlegung ins Ausland
 - Ausgeschlossen, falls
 - kein Anspruch auf Rückerstattung nach nationalem Recht (DBA genügt nicht!)
 - Mehr als zwanzig Empfänger

d. Steuerüberwälzung

- Zwingend; Strafandrohung bei Nichtüberwälzung
- Werden Sachwerte, Naturalleistung, geldwerte Leistungen bei einer Kontrolle entdeckt, so sind diese an sich vom Leistungsempfänger an die Gesellschaft rückzuerstatten. In der Praxis oft aber Verzicht auf Überwälzung angenommen, Rechnung ins Hundert (Steuersatz von 53.8%)

2. Steuerrückerstattung**a. Voraussetzungen****i. Berechtigung**

- Berechtigt sind Empfänger der Leistungen, auch wenn nicht Anteilsinhaber, sondern nahestehende Personen
- Natürliche Personen, sofern bei Fälligkeit unbeschränkt steuerpflichtig. Bei beschränkter Steuerpflicht bis zum Betrag der Einkommens- und Vermögenssteuer aus belasteten Erträgen
- Juristische Personen mit Sitz im Inland bei Fälligkeit. Bei schweizerischer Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens: Rückerstattung möglich auf Einkünften, die Kantons- oder Gemeindesteuer unterlagen
- Fondsleitung oder Depotbank, wenn subjektiv steuerpflichtig
- Ausländischer Inhaber von Anlagefondsanteilen, wenn der Ertrag zu mindestens 80% aus ausländischer Quelle stammt
- Ausländische Staaten, sofern das Guthaben einer Vertretung dient
- Personen im Ausland ev. aus DBA

ii. Beziehung zur steuerbaren Leistung

- Art. 21 I lit. a VStG: Recht zur Nutzung des Vermögenswerts
- Praxis: Anspruch auf Ertrag, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise
- Bei Treuhand Treugeber
- Art. 62 VStV für Termingeschäfte

iii. Nichtvorliegen einer „Steuerumgehung“

- Keine eigentliche Steuerumgehung, da Steuer ja bereits entrichtet. Eher Verhinderung einer missbräuchlichen Rückerstattung
- Ausländer nicht rückerstattungsberechtigt. Daher Umgehung über schweizerische Mittelsleute zu verhindern
- Somit Beschränkung der zulässigen Fremdfinanzierung und Zinssätze (da oft ausländisch beherrschte Vermögensverwaltungsgesellschaften Beteiligungen in schweizerische, hochgradig fremdfinanzierte Gesellschaften einbringen und sich sodann verrechnungssteuerfreie Schuldzinsen auf dem eingebrachten Fremdkapital auszahlen lassen, statt die Beteiligungen selber zu halten und auf den Dividenden die Verrechnungssteuer zu entrichten). Dies ist unabhängig von einer allfälligen geldwerten Leistung oder der Qualifikation als verdecktem Eigenkapital
- Prinzipiell stellt der Verlust von latenter Steuerlast bei Umstrukturierung eines Konzerns eine Steuerumgehung dar
- Bei Rechtsgeschäften unter unabhängigen Dritten sind Reserven vor dem Verkauf auszuschütten und darauf die Steuer zu entrichten, namentlich beim Verkauf durch einen Ausländer an einen Inländer (da letzterer rückerstattungsberechtigt wäre)

- Anwendung schematischer Kriterien problematisch, vor allem wenn Steuerfolgen eine Person treffen, die keine Ersparnis hat

3. Verwirkung des Rückerstattungsanspruchs

- Art. 23 VStG: bei Nichtangabe durch eine natürliche Person bzw. einer nicht ordnungsgemässen Verbuchung durch eine juristische Person

4. Durchführung der Rückerstattung

a. Geltendmachung

- Art. 30 VStG: durch natürliche Personen bei der Steuerbehörde jenes Kantons, in der zu Beginn des auf die Fälligkeit folgenden Jahrs Wohnsitz
- Juristische Personen und andere Anspruchsberechtigte auch bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung
- Schriftlich
- In der Regel frühestens nach dem Jahr der Fälligkeit. Ausnahmen möglich (Art. 29 III VStG)
- Bei einem Anspruch gegen den Bund und einer den jährlichen Betrag von Fr. 4'000.- übersteigenden Forderung ist eine quartalsweise Abrechnung möglich (Art. 65 VStV)
- Anspruch erlischt innerhalb von drei Jahren
- Bei Entrichtung nach einer Beanstandung durch die Eidgenössische Steuerverwaltung beginnt eine neue Frist von 60 Tagen (Art. 32 II VStG). Allerdings nicht bei Verwirkung

b. Befriedigung des Rückerstattungsanspruchs

- Kantone können entweder vollständig in bar rückerstatten oder bis zur Höhe der Kantons- und Gemeindesteuer verrechnen
- Keine Verzinsung

III. Die Steuer auf den Lotteriegewinnen

1. Steuererhebung

- Steuerobjekt: Geldtreffer von über Fr. 50.-
- Steuersubjekt: der Veranstalter
- Erfüllung:
 - keine Meldung möglich, stets zu entrichten
 - Volle Rückerstattung in bar
 - 35%, zu überwälzen (unproblematisch)

2. Steuerrückerstattung

- Wie oben
- Berechtig ist, wer Eigentümer des Loses zur Zeit der Ziehung war
- Verwirkung wie oben
- Für Rückerstattung ist eine Bescheinigung des Veranstalters nötig (Verhinderung einer Umgehung oder Hinterziehung)
- Bei Clubs etc. in der Regel individuell nach jeweiligem Gewinn. Wenn alle im gleichen Kanton Wohnsitz haben, ist eine gemeinsame Rückerstattung möglich

IV. Die Steuer auf Versicherungsleistungen

- Reine Inländersteuer

- Meldeverfahren Regel

1. Steuererhebung

- Steuerobjekt:
 - Kapitaleistungen aus Lebensversicherungen
 - Leibrenten und Pensionen, wenn Versicherung Teil des inländischen Bestands des Versicherers und der Versicherungsnehmer oder Anspruchsberechtigte Inländer ist
 - Nicht aber AHV-, IV-Leistungen; Leistungen unter Fr. 5'000.- oder Renten unter Fr. 500.- pro Monat. Auch gewisse Leistungen der Militärversicherung ausgenommen (Spezialgesetzgebung)
- Steuersubjekt: Schuldner der Leistung (Versicherer und andere Erbringer solcher Leistungen wie etwa Pensionskassen, SUVA etc.)
- Erfüllung der Steuerpflicht:
 - grundsätzlich durch Meldung (Art. 19 I VStG)
 - Bei Kapitaleistungen und Zeitrenten mit erster Ausrichtung, auf dem Barwert
 - Bei Leibrenten und Pensionen bei erster Ausrichtung oder Erhöhung des Betrags oder Wechsel des Berechtigten (Sicherungsfunktion)
 - Bei schriftlichem Einspruch vor Ausrichtung: Entrichtung der Steuer und entsprechende Kürzung der Leistung
 - Bei Leistung an Policeninhaber:
 - Meldung, falls Berechtigter bekannt und steuerpflichtig
 - sonst Entrichtung (wobei die Verweigerung der Auskunft der Einsprache gleichgestellt wird)

2. Steuerrückerstattung

- Bedeutung gering: mit Einsprache soll Anonymität gewahrt werden. Dann aber regelmässig auch kein Antrag auf Rückerstattung
- Der Anspruch darauf ist jedoch gegeben (Art. 33 I, II VStG)

§ 7 Grundstückgewinnsteuer

I. Allgemeines

1. Steuer auf privaten Kapitalgewinnen

- Einzige Steuer auf privaten Kapitalgewinnen
- In allen Kantonen traditionell vorhanden
- Im Bund nie
- Nach StHG für Kantone obligatorisch (Art. 7 IV lit. b StHG: Kapitalgewinnsteuer unzulässig)
- Geschäftsgrundstücke:
 - Im monistischen System fallen alle Grundstücke, somit auch Geschäftsgrundstücke unter die Grundstückgewinnsteuer
 - Im dualistischen System fällt auf geschäftlichen Grundstückgewinnen die Einkommens- oder Gewinnsteuer an; die Grundstückgewinnsteuer wird somit nur auf privaten Grundstückgewinnen erhoben

2. Merkmale

- Spezialeinkommenssteuer: Wertzuwachs und Realisierung (bei Veräusserung), also Gewinn besteuert

- Daher direkte Steuer auf einem Teil des Einkommens
- Objektsteuer: unabhängig von anderweitigen Verlusten, der gesamten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- Meist *reine* Objektsteuer, also auch Verluste aus anderen Grundstücksveräusserungen unbeachtlich
- Periodizität: Veranlagung periodisch
- einjährige Postnumerandobesteuerung (für Periode, in der Gewinn erzielt)
- in der Regel keine Zusammenrechnung der Gewinne aus verschiedenen Grundstücken (nicht gewollt bei Erlass StHG, nach wie vor einzelnes Grundstück massgebend. Auch wegen Progression, Planbarkeit der Realisierung, fehlender Verlustverrechnung etc.). Kantone aber frei

3. Abgrenzungen

- Vor allem im dualistischen System problematisch
- Etwa bei Übertragung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften, da an sich Teil des beweglichen Vermögens (vgl. Art. 12 II lit. d StHG)
- Im dualistischen System Grundstückgewinne auf Geschäftsgrundstücken von solchen auf Privatgrundstücken abzugrenzen
- Gewerbmässige Kapitalgewinne aus selbständiger Tätigkeit natürlicher Personen von nichtgewerbmässigen Grundstücksgewinnen abzugrenzen

4. Steuerhoheit

- Gesetzgebungshoheit regelmässig beim Kanton selbst
- Ertragshoheit in der Regel bei Kanton und Gemeinde
- Teils Kanton und Gemeinden Verwaltungsbefugnisse

II. Steuerobjekt und Berechnungsgrundlage

1. Allgemeines

- Steuerobjekt und Berechnungsgrundlage sind identisch
- Ordentliches Steuerobjekt ist der realisierte Gewinn bei Veräusserung von Grundstücken oder gleichgesetzten Objekten bzw. Teilen davon
- Ausserordentliches Steuerobjekte sind unrealisierte Planungsmehrwerte gemäss RPG, falls das kantonale Recht das so vorsieht (die Steuer hat dann den Charakter einer Wertzuwachssteuer)

2. Massgebende Vermögensobjekte

- Grundstücke:
 - primär nach Art. 655 ZGB zu beurteilen, auch Anteile an solchen sind steuerbar (Art. 12 I StHG)
 - der Veräusserung gleichgestellt sind Rechtsgeschäfte, die wirtschaftliche wie jene wirken (Art. 12 II lit. a StHG). Auch etwa Verkauf einer Mehrheit von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, da damit indirekte Übertragung von Grundstücken
 - Nicht: bewegliche Sachen
- Vermögenszugehörigkeit:
 - Privatvermögen, Land- und Forstwirtschaftsgrundstücke auf jeden Fall (Art. 12 I StHG)
 - Andere Geschäftsgrundstückgewinne:

- Einkommens- bzw. Gewinnsteuer regelmässig im dualistischen System
- Grundstücksgewinnsteuer im monistischen System (entweder von Einkommenssteuer ausgenommen oder anrechenbar). Ebenso ist für steuerbefreite Umstrukturierungen und Ersatzbeschaffungen (Art. 12 IV lit. b StHG) sowie Überführungen vom Privat- ins Geschäftsvermögen (Art. 12 IV lit. b StHG) die Steuer aufzuschieben

3. Veräusserung und gleichgestellte Tatbestände

a. Entgeltliche Veräusserung

- Eigentumsübertragung und jeder andere Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht
- Eigentumsübergang: zivilrechtlich beurteilt. Umstritten bei gleichbleibender wirtschaftlicher Berechtigung (je nachdem unterschiedlich zu entscheiden, wenn Gesetz an Eigentumsübergang oder an wirtschaftliche Berechtigung anknüpft)
- Übertragung wirtschaftlicher Verfügungsgewalt (Art. 12 II lit. a StHG). Etwa Substitutionsklausel in Kaufverträgen, Kaufrechte (!), Vorkaufsrechtsverzicht, Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft (nach Bundesgericht aber nicht das *Erreichen* einer Mehrheit)

b. Gleichgestellte Tatbestände

- Eigentumsbeschränkung (Art. 12 II lit. c StHG): entgeltliche Belastung, sofern unbeschränkte Bewirtschaftung dauernd und wesentlich beeinträchtigt (etwa privatrechtliche Dienstbarkeiten, öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen). Kantone belasten teils auch Entschädigungen für Baurechte
- Wechsel einer Minderheit an einer Immobiliengesellschaft, falls im kantonalen Recht so vorgesehen (Art. 12 II lit. d StHG). Selten (zudem unter Rechtsgleichheitsaspekten problematisch, da bei Erwerb einer Mehrheit nur innerkantonal durchsetzbar – interkantonal ist dies eben nicht steuerbar, s.o.)
- Privateinlagen im dualistischen System: steuersystematisch nötig wegen Abgrenzung des Privat- vom Geschäftsvermögen (Art. 12 II lit. b StHG)
- Unrealisierte Planungsmehrwerte (Art. 12 II lit. e StHG). Dogmatisch problematisch, da keine Realisierung. Sachlich allerdings gerechtfertigt, da so Abstimmung von Mehrwertabschöpfung und Gewinnbesteuerung möglich

4. Steueraufschubtatbestände

- Nach Art. 12 III StHG keine Befreiung, sondern lediglich Aufschub der Steuer. Kantonal jedoch z.T. anders
- Bei unentgeltlicher Handänderung liegt keine Realisierung vor (etwa bei Erbgang, Erbvorbezug, Erbteilung, Schenkung), Art. 12 III lit. a StHG
- Ersatzbeschaffung:
 - Kantone früher streng, heute wegen StHG lockerer: innert Frist Ersatzgrundstück in der Schweiz
 - Bei Veräusserung land- oder forstwirtschaftlicher Grundstücke muss das Ersatzobjekt wieder ein solches sein oder der Erlös zur Verbesserung eines solchen verwendet werden (Art. 12 III lit. d StHG)
 - Privatliegenschaften: falls dauernd und ausschliesslich selbstgenutzte Wohnliegenschaft (Selbstnutzung liegt dann vor, wenn Eigenmietwert besteuert wird, Art. 12 III lit. e, Art. 7 I StHG). Umstritten, ob das neue Objekt auch dauernd genutzt werden muss
 - Im monistischen System auch Geschäftsgrundstücke (Art. 12 IV lit. a StHG)

- Aus Billigkeit:
 - eheliche Gütergemeinschaft (nach Art. 221 ZGB), Art. 12 III lit. b StHG
 - Landumlegung (wegen öffentlichem Interesse an ihnen), Art. 12 III lit. c StHG
 - andere kantonale, nicht im StHG genannte Gründe? Nach Botschaft zum StHG ist dieses abschliessend. Da aber blosser Aufschub der Steuer, sollten solche zulässig sein
- Im monistischen System:
 - keine steuersystematische Realisierung bei Privateinlagen (Art. 12 IV lit. b StHG)
 - Ersatzbeschaffungstatbestände auch bei Geschäftsvermögen (Art. 12 IV lit. a StHG)
 - Bei Umstrukturierungen:
 - Personenunternehmung: Art. 12 IV lit. a, Art. 8 III StHG
 - Juristische Personen: nur Umwandlung in Personenunternehmung im Gesetz (Art. 12 IV lit. a StHG), Art. 24 III StHG vergessen. Analog anzuwenden (bzw. steht den Kantonen eine solche Analogie zumindest offen)

5. Gewinnberechnung

a. Grundsätze

- Der Überschuss des Erlöses über die Anlagekosten, wertvermehrenden Aufwendungen und weiteren Kosten ist steuerbar (Wertzuwachs auf Grund äusserer Umstände)
- Nur Gewinn mit Grund im veräusserten Grundstück ist steuerbar
- Nur der tatsächlich erzielte Gewinn steuerbar
- Der Gewinnberechnung sind vergleichbare Verhältnisse zugrunde zu legen (etwa bei Teilveräusserungen)
- Teils Inflationsbereinigung (selten), oft aber degressierende Besteuerung
- Im monistischen System bei Geschäftsgrundstückgewinnen nur Differenz zwischen Erlös und Anlagekosten erfasst. Bei Abschreibung unter Anlagewert und Veräusserung darüber sind wiedereingebrachten Abschreibungen mit Einkommens- bzw. Gewinnsteuer zu versteuern

b. Erlös

- Gegenleistung für Grundstück, inklusive Zubehör, nicht aber für nichtliegenschaftliche Werte
- Tatsächliche Gegenleistung (ev. falsch beurkundet!), inklusive zusätzlicher Leistungen (Übernahme der Grundstücksgewinnsteuer, Wohnrechte etc.)
- Allenfalls zu schätzen (bei Tausch, Sacheinlage): objektiver Verkehrswert
- Tatsächliche Gegenleistung auch dann massgebend, wenn offensichtlich vom Verkehrswert abweichend (keine Besteuerung fiktiver Gewinne). Anders aber, wenn noch andere Gegenleistungen (etwa Teil des Arbeitsentgelts)
- Bei monistischem System Regeln des Unternehmenssteuerrechts über Kapitalentnahme bzw. -einlage auf Rechtsgeschäfte zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilsinhaber anwendbar

c. Anlagekosten bzw. -wert

i. Allgemeines

- Letzter steuerlich massgebender Erwerbspreis oder Ersatzwert und Aufwendungen massgebend
- Als letzter Erwerb gilt dabei jener, der eine Steuerpflicht ausgelöst oder eine Befreiung (nicht aber einen Aufschub!) ausgelöst hatte
- Bei zivilrechtlichem Erwerb nach einem wirtschaftlichen ist der wirtschaftliche massgebend
- Entscheidend sind die tatsächlichen Anlagekosten, welche sich auf das bestimmte Grundstück und auf den massgebenden Erlös beziehen (Vergleichbarkeit der Objekte)
- Bei Teilveräusserung oder Veräusserung mehrerer Objekte: verhältnismässige Verlegung der Kosten

ii. Erwerbspreis

- Alle damals steuerlich massgebenden Leistungen
- Im Gesetz teilweise Verweis auf den Grundbuchpreis
- Wenn nicht feststellbar: Schätzung des damaligen Verkehrswerts
- Gesetz stellt teils auf Verkehrswert vor einigen Jahrzehnten ab, wenn der Erwerb früher erfolgte (regelmässig 20 Jahre). Berücksichtigt werden muss aber ein höherer tatsächlicher Anschaffungswert

iii. Wertvermehrnde Aufwendungen

- Verbesserung des rechtlichen oder tatsächlichen Zustands über den letzten steuerlich massgeblichen Wert hinaus (Gegenstück zur Abzugsfähigkeit werterhaltender Kosten von der Einkommens- oder Gewinnsteuer)

d. Weitere Kosten und Verluste

- Kosten der Veräusserung oder des Erwerbs sind abziehbar (Grundbuchgebühren, Beurkundungskosten, Handänderungssteuer, Vermittlungsgebühren, Schätzungskosten)
- Steuergesetze aus Billigkeit teils weitere Abzüge

III. Steuermass

- Normalsteuersatz: in der Regel kein Steuerfuss
- Progressiv überschliessend (regelmässig maximal 30-40%)
- Ermässigung bei langer Besitzdauer:
 - in der Regel bei Besitz über 5 Jahren
 - Degressionsfaktor
 - maximal 50-70% Ermässigung
- Zuschlag bei kurzer Besitzdauer:
 - Art. 12 V StHG
 - Bei Besitzdauer zwischen 2-5 Jahre regelmässig schon heute
 - Bei Besitz unter einem Jahre meistens Zuschlag zwischen 25-50%

IV. Steuersubjekt

- Regelmässig die veräussernde Person
- Häufig gesetzliches Pfandrecht zur Sicherung: Mithaftung des Erwerbers und seiner Nachfolger
- Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht:
 - Bund, Kantone und Gemeinden und deren Anstalten
 - Art. 23 IV StHG: andere sonst üblicherweise befreite Personen sind hier *nicht* befreit

§ 8 *Spezielle Vermögenssteuern auf dem Grundbesitz*

I. **Liegenschaftssteuer (Grundsteuer)**

- Steuerhoheit:
 - Kantone, Gemeinden
 - Im StHG keine Normierung, obwohl direkte Steuer
 - Zusätzliche Belastung wegen öffentlicher Leistungen kraft Grundbesitz
 - In der Hälfte der Kantone, regelmässig Gemeindesteuer. Teils aber auch kantonal
- Steuersubjekt: natürliche oder juristische Person, die Eigentum oder Nutzniessung an steuerbarem Grundstück hat
- Steuerobjekt und Berechnungsgrundlage:
 - regelmässig Grundstücke (Art. 655 ZGB) im Hoheitsgebiet
 - Befreiung, wenn unmittelbar öffentlichen Zwecken dienend (Bund, Kantone, Gemeinden), oft auch bei gemeinnützigen öffentlichen oder religiösen Zwecken
 - *Bruttowert* massgebend (kein Schuldenabzug). In der Regel zum Vermögenswert besteuert (meist zum Verkehrswert; bei landwirtschaftlichen Grundstücken zum Ertragswert)
- Steuermass:
 - In der Regel proportional, 0.5-2‰ des Bruttowerts
 - Oft Gemeinden innerhalb des gesetzlichen Rahmens autonom
 - In der Regel kein Steuerfuss

II. **Steuer auf Grundbesitz als Ersatzsteuer**

- Minimalsteuer auf Grundbesitz:
 - Minderheit der Kantone, wenn die Steuer höher ausfällt als die allgemeinen Gewinn- und Kapital-, bzw. Einkommens- und Vermögenssteuern (somit Mindeststeuer, wenn kein Gewinn angestrebt oder erzielt)
 - Meistens nur für juristische Personen
 - Ertragshoheit mehrheitlich bei den Kantonen
 - 1-2‰ des Bruttowerts
 - (Teils anstelle der Minimalsteuern auf Grundbesitz eine Minimalsteuer auf Bruttoeinnahmen einer juristischen Person)
- Steuer auf dem Grundbesitz von steuerbefreiten juristischen Personen
 - einige Kantone bei juristischen Personen, die von allgemeinen Gewinn- und Kapitalsteuern befreit sind
 - 1-2‰ des Bruttowerts

§ 9 *Mehrwertsteuer*

- Gegenstand sind Vorgänge des Wirtschaftsverkehrs, Berechnungsgrundlage ist das Entgelt
- Es handelt sich somit um eine Verbrauchssteuer mit Überwälzung der Steuerlast
- Bruttoallphasensteuer, Nettoallphasensteuer, Einphasensteuer
- Mehrwertssteuer ist Nettoallphasensteuer, die auf Waren und Dienstleistungen erhoben wird; besteuert wird der Verbrauch
- Sowohl Steuer auf Inlandumsatz inklusive Eigenverbrauch von Waren (nicht aber von Dienstleistungen) und Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland (Eidgenössische Steuerverwaltung) als auch auf Einfuhren (Eidgenössische Zollverwaltung)

- Rechtsquelle: befristete Kompetenz bis 2006, bis anhin nach beschleunigtem Rechtssetzungsverfahren; Ablösung durch MWStG. Relevant auch Wegleitungen, Merkblätter und Branchenbroschüren

I. Die Steuer auf dem Inlandumsatz

1. Subjektive Steuerpflicht

a. Allgemeines

- Bezug ausländischer Dienstleistungen, sofern über Fr. 10'000.- (Limite gilt auch für Unternehmen, die sonst steuerpflichtig sind). Aber: kein Freibetrag
- Übrige:
 - Einnahme erzielt
 - durch gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (nicht unbedingt gewinnstrebig)
 - selbständig (auch: Nebenerwerb)
 - gewisse Dauer (Beruflichkeit, Gewerblichkeit)
 - Umsatz inklusive Eigenverbrauch über Fr. 75'000.- (unberücksichtigt bleiben befreite oder ausgenommene Umsätze, Art. 21 III MWStG)
 - Bei einem Umsatz, der Fr. 250'000.- nicht erreicht, besteht eine Steuerpflicht nur, soweit der Steuerbetrag Fr. 4'000.- übersteigt (Art. 25 MWStG)
- die Steuerpflicht besteht unabhängig von der Rechtsform, so auch für die öffentliche Hand (bei autonomen Dienststellen, welche nicht-hoheitliche Leistungen erbringen, sofern die Leistungen an Private Fr. 25'000.- übersteigen. Wenn mehr als 1/3 des Gesamtumsatzes an Private erbracht: sämtliche Leistungen steuerpflichtig, Merkblatt Nr. 20 der EStV)

b. Ausnahmen von der Steuerpflicht

- Kann eine bloss partielle sein (Art. 25 II MWStG)
- Höhe der Steuerschuld unter Fr. 4'000.- bei einem Umsatz von unter Fr. 250'000.- (Liste vorhanden für Branchen, die Nachweis der Steuerschuld unter Fr. 4'000.- bei Umsätzen unter Fr. 250'000.- nicht erbringen müssen)
- Wenn nicht auf Liste und Umsatz unter Fr. 250'000.-: Pauschalmethode anwendbar (nach Abzug der Vorsteuern und Pauschalabzug von 0.6% Steuerschuld unter Fr. 4'000.-)
- Nach Art der Tätigkeit:
 - Landwirte, Forstwirte, Gärtner für Eigenerzeugnisse (oder Zukauf unter Fr. 25'000.-); Weinbauern gelten bei Selbstkelterung nicht als Landwirte
 - Neu steuerpflichtig sind aber Kunstmaler (Bildhauer für persönlich hergestellte Werke, die nicht zum Gebrauch bestimmt sind). Vgl. dafür aber dogmatisch korrekt Art. 18 Ziff. 16 MWStG
 - Ebenfalls gestrichen wurde die Bestimmung, welche auf Art. 28 II, III aStHG verwies (schon vorher nicht angewendet)

c. Freiwillige Unterstellung

- Art. 196 Ziff. 14 lit. d II BV, Art. 27 MWStG; bei Nichterreichen der Umsatz- oder Steuergrenzen oder falls nach Art. 25 I MWStG ausgenommen (neu alle, nicht bloss Landwirte)
- Achtung: Art. 26 normiert die freiwillige Versteuerung ausgenommener Umsätze, nicht die freiwillige Unterstellung unter die Steuerpflicht

d. Gruppenbesteuerung

- Voraussetzungen:

- Mehrzahl natürlicher oder juristischer Personen oder Personengesellschaften (nicht unbedingt steuerpflichtig)
- Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz (nicht im Inland nach Art. 3 MWStG). Ausnahme: ausländische Telekomanbieter, die Leistungen direkt an Nichtsteuerpflichtige erbringen (Art. 25 I lit. c MWStG)
- enge Verbindung:
 - nach Gesamtumständen zu beurteilen
 - bei einheitlicher Leitung (Stimmenmehrheit oder Ähnliches)
 - keine Beherrschung (Unterordnungsverhältnis) nötig; vgl. auch natürliche Personen, Personengesellschaften als Mitglieder
- Beginn und Ende der Gruppenbesteuerung auf Ende eines Geschäftsjahrs (Beginn der Gruppenbesteuerung aber wohl doch eher zu *Beginn* des Jahres!)
- Subgruppen:
 - Neu Subgruppen von Gesetzes wegen möglich (Art. 22 III MWStG)
 - kein Zwang mehr zur Bildung einer Subgruppe von nicht integrierten Unternehmen
 - Einbezug aller unter einheitlicher Leitung stehenden Unternehmen
- Möglichkeit von Ausnahmen bei Gruppen- oder Subgruppenbildung (Nichtaufnahme in Gruppenbesteuerung)
- Administrativ:
 - Ein beliebiges Mitglied als Gruppenträger bestimmt
 - Zwischen Gruppenmitgliedern neu nur buchmässige Erfassung der Innenumsätze
 - Gruppenträger quartalsweise Abrechnung zu erstellen (Art. 45 I lit. a MWStG): daher wenig Einsparungen
 - Gruppenträger kumuliert, nimmt Vorsteuerkürzungen vor und errechnet Eigenverbrauch (gewisser Mehraufwand)
 - Gruppenbesteuerung für mind. 5 Jahre (Art. 22 IV MWStG), ausgenommen Umstrukturierungen
- Auswirkungen:
 - Innenumsätze unbeachtlich, Gruppe behandelt, als ob ein Steuerpflichtiger (Verwaltungsaufwand, Überbesteuerung vermeiden). Nur eine MWSt-Nummer
 - Gegenüber Dritten keine Auswirkung (ausser einheitliche Nummer)
 - Steuerbelastung:
 - Keine Steuerersparnis, sofern konzernintern lediglich steuerbare oder steuerbefreite Umsätze, da hier auch ohne Gruppenbesteuerung Vorsteuerabzug voll geltend machbar
 - Hingegen Steuervorteil, wenn konzerninterne Leistungen, die von der Steuer ausgenommen (unecht befreit) sind: hier wäre ein Vorsteuerabzug ohne Gruppenbesteuerung nicht möglich, bzw. fände eine entsprechende Kürzung statt (definitive Belastung). Bei Gruppenbildung findet jedoch auf diese Leistungen gar keine Besteuerung statt, was Vorteile erbringt (zwar ist ein Vorsteuerabzug auch hier mangels Besteuerung nicht möglich, dafür fällt auf dem konzernintern geschaffenen Mehrwert keine Steuer an)
 - Haftung:
 - Solidarische Haftung der Gruppenmitglieder (Art. 32 lit. e MWStG: Personengesamtheiten gar keine zulässigen Gruppenmitglieder, gemeint wohl Personengesellschaften)

- Bei Ein-, Austritt unklar, ab wann und wie lange Haftung für Gruppe (wohl für nur Haftung während Gruppenmitgliedschaft, dann aber für alle Schulden)
- Neu Rechtsanspruch, aber keine Gruppenbesteuerung mehr auf Verlangen der EStV

e. **Beginn und Ende der Steuerpflicht**

- Beginn der Steuerpflicht:
 - bei bestehenden Unternehmen:
 - nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem Umsatz von Fr. 75'000.- überschritten
 - Grundlage: *vereinnahmtes* Entgelt (keine Debitorenguthaben etc.)
 - Bei neu aufgenommenen, erweiterter oder übernommener Tätigkeit:
 - mit Aufnahme oder Erweiterung, falls zu erwarten ist, dass der Umsatz Fr. 75'000.- übersteigen wird
 - Bei Unklarheit nach 3 Monaten Umrechnung auf Jahresumsatz
 - Nach 1 Kalenderjahr nochmals Jahresumsatz berechnet
- Ende der Steuerpflicht:
 - Aufgabe der steuerbaren Tätigkeit (Steuerpflicht bis Ende des Liquidationsverfahrens; Steuer auch auf Liquidationserlös)
 - Bei freiwilliger Unterstellung gemäss der verfügten Dauer
 - Ende jenen Jahrs, in dem Umsatzgrenze unterschritten (soweit keine Umsatzsteigerung zu erwarten ist oder eine freiwillige Unterstellung erfolgt)

2. **Steuerobjekt**

a. **Allgemeines**

- Entgeltliche Leistung, die sachlich und örtlich umschrieben ist
- Ausnahme: Besteuerung des Eigenverbrauchs zur Korrektur nicht-systemgemässer Vorsteuerabzüge und zur Gleichstellung aller Konsumenten)

b. **Entgeltliche Leistung**

- Gegenleistung in Form von Entgelt: Leistungsaustausch, wirtschaftlicher Zusammenhang
- Geld- oder Sachleistungen
- Leistung:
 - willentliches Tätigwerden
 - wirtschaftlicher Nutzen herbeigeführt
 - keine Rückgängigmachung früherer Leistung

c. **Sachliche Elemente des Steuerobjekts**

i. **Lieferung von Gegenständen**

- Sonderbesteuerung bei Umstrukturierungen: Meldung (da Steuerzahlung als Vorsteuerabzug sogleich zurückgefordert werden könnte), Art. 47 III MWStG
- Abgrenzung von Dienstleistungen nach Art. 6, 7 MWStG (beachte auch Art. 12 MWStG). Relevant, da
 - andere Orte gelten
 - ein Eigenverbrauch von Dienstleistungen nicht besteuert wird
 - Bezug ausländischer Gegenstände anders als Bezug ausländischer Dienstleistungen behandelt wird

- bei gemischten Leistungen relevant, wenn Vorzugssteuersätze vorhanden
 - Art. 5 I MWStG: Lieferung ist das Verschaffen der Befähigung, in eigenem Namen wirtschaftlich über den Gegenstand verfügen zu können
 - Eine Lieferung liegt (entgegen dem Sprachgebrauch) auch vor, wenn Arbeiten an einem Gegenstand ausgeführt werden oder ein Gegenstand zum Gebrauch überlassen wird. Insbesondere:
 - Leasing (auch Zins besteuert, obwohl Zinsen an sich nicht mehrwertsteuerpflichtig sind)
 - Mietentgelt (Ausnahmen prüfen!)
 - Überlassung von Immaterialgüterrechten gilt aber als *Dienstleistung*
 - Art. 6 III MWStG definiert, was als Gegenstand gilt
 - Bei Besorgung von Arbeiten durch einen Dritten liegen zwei Lieferungen vor (Art. 6 IV MWStG). Vor allem bei Generalunternehmungen im Baugewerbe
- ii. Erbringung von Dienstleistungen**
- Art. 7 I MWStG: jede Leistung, die keine Lieferung ist (somit lückenlose Regelung)
 - Art. 7 II MWStG hat lediglich erklärende Funktion
- iii. Eigenverbrauch**
- Allgemeines:
 - Mehrwertsteuer ist allgemeine Verbrauchssteuer, daher auch alle wirtschaftlichen Leistungen zu belasten
 - Zur Zielerreichung Besteuerung des Verbrauchs durch an Unternehmen beteiligte Personen: notwendiges Element des Mehrwertsteuersystems
 - Nicht systemkonform allerdings, dass nur Gegenstände, nicht auch Dienstleistungen erfasst sind
 - Auch Ziel: Korrektur nicht oder nicht mehr gerechtfertigter Vorsteuerabzüge
 - Entnahmeeigenverbrauch
 - Allgemeine Voraussetzungen:
 - Gegenstand entnommen
 - Gegenstand hat zu Vorsteuerabzug berechtigt (Dieser muss aber nicht auch effektiv geltend gemacht worden sein! Doppelbelastung, falls bloss teilweiser Vorsteuerabzug möglich war oder der Vorsteuerabzug unterlassen wurde und er inzwischen verjährt ist)
 - **Entnahme für den Privatbedarf:** nur bei Einzelunternehmern (da bei Personenunternehmen oder Kapitalgesellschaften eine *entgeltliche* Leistung vorliegt)
 - **Entnahme für das eigene Personal:**
 - keine arbeitsrechtliche Verpflichtung
 - nach Praxis hier Grenze von Art. 9 I lit. c MWStG (Fr. 300.-) angewendet
 - **Entnahme für Zuwendungen an Dritte:** Grenze von Art. 9 I lit. c MWStG (Fr. 300.-)
 - **Eigenverbrauch des Ausführens oder Ausführenlassens von bestimmten Bauwerken**
 - Steuerpflichtiger lässt an zu veräußerndem oder zu vermietendem Objekt Arbeiten ausführen oder nimmt diese selber vor, ohne für die Versteuerung zu optieren (Art. 26 I lit. b i.V.m. Art. 18 Ziff. 20 f. MWStG)
 - Bei Arbeiten Dritter können die Vorsteuern in Abzug gebracht werden

- Ziel ist das Erreichen einer gleichen Vorsteuerbelastung, wie wenn das Objekt von einem Dritten gekauft worden wäre
- Auch, wenn Arbeiten für private Zwecke oder von der Steuer ausgenommene Tätigkeiten verwendet werden (Art. 9 II lit. b MWStG)
- **Steuersystematischer Eigenverbrauch:**
 - Überführung von Gegenständen in von der Steuer ausgenommenen Umsatzbereich (Art. 9 I lit. b MWStG)
 - Gleichbehandlung, wie wenn von Anfang an ausgenommen: kein Vorsteuerabzug
 - Gegenstände, für die Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde und die sich bei Beendigung der Steuerpflicht noch in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen befinden (hier liegt zwar keine Entnahme vor, die Erhebung ist aber systemgerecht)
 - Gleiches Problem auch bei Überführung in Bereiche, in denen keine Steuerpflicht besteht (z.B. bei Land-, Forstwirtschaft). Nach Praxis der EStV zur MWStV Art. 9 I MWStG (Art. 8 I MWStV) auch bei Ausnahmen von der subjektiven Steuerpflicht i.S.v. Art. 25 I lit. b MWStG anwendbar
- **Eigenverbrauchsbesteuerung bei gemischter Verwendung von Gegenständen**
 - bei gemischter Verwendung (Vorsteuerabzug teils zulässig, teils nicht): anteilige Vorsteuerabzugskürzung
 - wenn zu mehr als 50% für steuerbare Zwecke verwendet: Möglichkeit, bei Erwerb den vollen Vorsteuerabzug geltend zu machen, dafür einmal jährlich die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten. (Hier ausschliesslich Vorsteuerabzugskorrektur, keine Gleichbehandlungsaspekte, daher separat geregelt)

iv. **Bezug von Dienstleistungen aus dem Ausland**

- Ausländische Dienstleistungen in der Schweiz verwertet
- Umsatzgrenze von Fr. 10'000.- p.a. überschritten
- Auch wenn Bezüger sonst nicht steuerpflichtig
- Wettbewerbsneutralität inländischer Anbieter im Vergleich zu ausländischen bezweckt

d. **Das Steuerobjekt bei Stellvertretungsverhältnissen**

- Abgrenzung zur blossen Vermittlung. Vgl. Art. 11 MWStG
- Ein einziges Umsatzgeschäft liegt lediglich vor, wenn im Namen und auf Rechnung des Vertretenen gehandelt wird
- Kommissionsgeschäfte sind daher immer zwei Geschäfte
- Beim Agenturvertrag: bei blosser Vermittlung oder bei direkter Stellvertretung ein Umsatz
- Bei Auktionen blosser Vermittlung, wenn:
 - im Namen und auf Rechnung des Dritten gehandelt
 - dies Teilnehmern ausdrücklich bekannt gegeben
- Der Auktionator muss daher dem Käufer nicht bekannt geben, wer der Verkäufer ist (wohl aber der EStV)

e. **Das örtliche Element**

Als „Inland“ gilt allgemein das Anwendungsgebiet des MWStG (also die Gebiete der Schweiz, Liechtensteins und Büsingen (D), nicht aber die Zollfreilager, Zollfreihäfen, Sarnau und Sampuoir)

i. Ort der Lieferung von Gegenständen (Art. 13 MWStG)

- Bei Abhollieferung (Gegenstand bei Lieferung abgeholt, gebraucht, genutzt): Lieferort dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit des Verschaffens der wirtschaftlichen Verfügungsmacht oder der Ablieferung oder des Gebrauchs befand
- Bei Beförderungs- (selber) oder Versandlieferung (Dritter): dort, wo zu Beginn der Beförderung oder des Versand befindlich
- Relevanz: bei Export Lieferort im Inland und Befreiung nur durch Nachweis des Exports

ii. Ort der Erbringung von Dienstleistungen (Art. 14 MWStG)

- Jener Geschäftssitz oder jene Betriebsstätte, von der Dienstleistung erbracht wird
- Falls beides nicht vorhanden: Wohnort oder Ort des Tätigwerdens
- Ausnahmen:
 - bei Bauleistungen: Ort des Bauwerks
 - bei Beförderungsleistungen: zurückgelegte Strecke
 - Nebentätigkeit des Transportgewerbes: Ort der tatsächlichen Leistung
 - Vgl. weiter Art. 14 II MWStG
 - Der Sitz des Empfängers ist massgebend in den Fällen von Art. 14 III MWStG
- Zudem Nutzung und Verwertung in der Schweiz erforderlich, sonst befreiter Export

iii. Ort des Eigenverbrauchs (Art. 15 MWStG)

- Neu in Art. 15 MWStG geregelt, zuvor nicht in MWStV
- Bei Entnahme zum Privatbedarf, für das Personal und beim steuersystematischen Eigenverbrauch: Ort, an dem sich Sache zur Zeit der Entnahme befindet (Art. 15 lit. a MWStG i.V.m. Art. 9 I MWStG)
- Bei Eigenverbrauch in Zusammenhang mit Bauwerken: Ort des Bauwerks (Art. 15 lit. b i.V.m. Art. 9 II MWStG)
- Beachte auch Art. 15 lit. c i.V.m. Art. 9 III MWStG

f. Das zeitliche Element

- Relevant zur Bestimmung des Lieferorts und der Entstehung der Steuerschuld
- Nicht explizit geregelt, teils implizit (vgl. etwa Art. 15 lit. a MWStG)
- Grundsätze:
 - Verschaffung der Verfügungsmacht
 - Beginn der Versendung oder Beförderung
 - Zeitpunkt des Eintritts des Eigenverbrauchs
 - Empfang einer importierten Dienstleistung
 - effektive Erbringung einer inländischen Dienstleistung

g. Von der Steuer ausgenommene Umsätze

- Regelmässig aus politischen Gründen ausgenommen
- Kein Vorsteuerabzug möglich (Art. 17 MWStG)
- Vgl. Art. 18 MWStG sowie HÖHN/WALDBURGER, S. 622 ff.

h. Von der Steuer befreite Umsätze

- Hier Exportzusammenhang wesentlich
- Recht auf Vorsteuerabzug (wesentlichster Fortschritt gegenüber WUSt: keine *taxe occulte* mehr)
- Nach MWStV bislang kein Vorsteuerabzug bei Export ausgenommener Umsätze. Anders in EU für Bank- und Versicherungsleistungen (Wettbewerbsnachteil). Neu gilt im

MWStG der Ort der Erbringung als Ort der Besteuerung, weshalb Art. 14 MWStG den Ort der Erbringung detailliert regelt. Eine Ausnahmebestimmung wie bisher erübrigt sich damit

- Vgl. Art. 19 MWStG sowie HÖHN/WALDBURGER, S. 636 ff.

3. Steuerberechnungsgrundlage

- Allgemeines:
 - Entgelt
 - Bei Leistung an Nahestehende: Kriterien eines unabhängigen Dritten
 - Daher inklusive Kostenersatz und öffentlich-rechtlichen Abgaben des Leistungserbringers (ausgenommen die Mehrwertsteuer selbst, wenn im Namen und auf Rechnung des Abnehmers bezahlt oder gesondert in Rechnung gestellt). Nachträgliche Änderungen können berücksichtigt werden
 - Nicht: Subventionen und andere Beiträge der öffentlichen Hand (anders aber, falls konkrete Gegenleistung)
- Eigenverbrauch unterschiedlich, je nachdem ob:
 - endgültig entnommen (Wert des entnommenen Gegenstands Bemessungsgrundlage) oder bloss vorübergehend (Mietpreis Bemessungsgrundlage)
 - neue (Einkaufspreis) oder alte (Marktwert) Gegenstände
- Bei Herstellungseigenverbrauch nach Massstab eines unabhängigen Dritten
- Tausch: Wert des Gegenstands oder der Dienstleistung als Entgelt für Gegenleistung
- Austauschreparatur: nur Arbeit, nicht Wert der ausgetauschten Bestandteile
- Margenbesteuerung (Art. 35 MWStG):
 - Wahlrecht: ganzer Wert mit Vorsteuerabzugsmöglichkeit oder nur Differenz zwischen An- und Verkaufswert besteuert
 - Voraussetzungen für Margenbesteuerung:
 - gebrauchter, individualisierbarer und beweglicher Gegenstand
 - zum Zweck des Wiederverkaufs bezogen
 - Ankauf ohne Vorsteuerabzug
 - Buchhaltungsanforderungen erfüllt

4. Vorsteuerabzug

a. Allgemeines

- Zentrale Bedeutung, da der Umsatz das Steuerobjekt bildet, der Vorsteuerabzug aber die Besteuerung lediglich des Mehrwerts sicherstellt
- Regelmässig die Steuer abziehbar, die von anderem Steuerpflichtigem in Rechnung gestellt wurde
- Ausnahmsweise die Steuer abziehbar, die vom Steuerpflichtigen selbst geschuldet wird:
 - bei Bezug ausländischer Dienstleistung
 - Einfuhrumsatzsteuer
- Fiktiver Vorsteuerabzug von 2.4% bei Bezug von nicht steuerpflichtigen Urproduzenten
- Korrekturmöglichkeit nach Art. 40 MWStG

b. Voraussetzungen

- Allgemeines:
 - nur wenn selber über Steuer abgerechnet
 - nur soweit, als Umsatz steuerbar oder echt befreit
 - strenge formelle Voraussetzungen (vgl. Art. 37, 56 ff. MWStG)

- Verwendungszweck:
 - nur geschäftliche Ausgaben
 - keine von der Steuer bloss ausgenommenen Umsätze (Art. 18 MWStG)
 - Kein Abzug bei steuerbarem Eigenverbrauch
 - Bei gemischter Verwendung:
 - verhältnismässige Kürzung
 - Vereinfachung durch Pauschalvarianten
 - alternativ zur verhältnismässigen Kürzung: voller Abzug und jährliche Eigenverbrauchssteuer (Art. 41 II MWStG)
 - Beschränkung bei Ausgaben für Verpflegung und Getränke (Art. 38 V MWStG)
 - Beschränkung bei Subventionen und anderen öffentlichen Beiträgen (nicht Teil des Entgelts): verhältnismässige Kürzung (Art. 38 VIII MWStG)
 - Ausschluss bei Margenbesteuerung (Art. 39 II MWStG)

c. *Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteuerabzugsrechts*

- Regel: Abrechnung grundsätzlich nach *vereinbartem* Entgelt, daher bereits bei Rechnungseingang auf Beschaffungsseite Vorsteuerabzug möglich (Art. 44 I MWStG)
- Ausnahmsweise Recht oder Pflicht, nach *vereinnahmtem* Entgelt abzurechnen (Art. 44 IV, V MWStG). Dann aber Kongruenz mit Vorsteuerabzug, dieser erst möglich bei tatsächlicher Entrichtung (Art. 38 VII lit. a MWStG)
- Nachträglich Entstehung des Vorsteuerabzugsanspruchs (Einlageentsteuerung):
 - Art. 42 MWStG
 - V.a. bei Beginn der Unternehmenstätigkeit oder bei Option für Steuerpflicht
 - Neu umfassender Tatbestand, auch für bereits gebrauchte Objekte (vgl. Art. 42 III MWStG)

d. *Pauschalierung des Vorsteuerabzugs durch die Anwendung von Saldo-Steuersätzen (Art. 59 MWStG)*

- Maximal Fr. 3 Mio. steuerbarer Umsatz und maximale Steuerzahllast von Fr. 60'000.- p.a.
- Verzicht auf Vorsteuerabzugsrecht, dafür Besteuerung zum tieferen Satz
- Dem Abnehmer wird normaler Satz berechnet
- Saldosteuersätze der EStV für alle Branchen
- Eigenverbrauchsbesteuerung entfällt regelmässig
- Während 5 Jahren beizubehalten
- Bei Wechsel zu ordentlicher Besteuerung diese während mindestens 5 Jahren beizubehalten (Art. 59 III MWStG). Ausnahme bei Saldosteuersatzänderung, die nicht bloss Änderung der Höhe ist

5. **Steuermass**

- Normalsatz 7.6%
- Vorzugssteuersätze:
 - Beherbergung: 3.6%
 - andere Leistungen: 2.4%. Vor allem soziale, kulturelle, politische Gründe; Wasser, Ess- und Trinkwaren, Medikamente, Zeitungen, Bücher etc.

II. **Die Steuer auf den Einfuhren (Art. 72 ff. MWStG)**

- Zweck: Durchsetzung des Bestimmungslandprinzips
- Eidgenössische Zollverwaltung; Zollgesetzgebung

- Subjektive Steuerpflicht: Zollzahlungspflicht (Art. 75 MWStG), auch wenn im Inland nicht mehrwertsteuerpflichtig
- Steuerobjekt:
 - Allgemein: Einfuhr von Gegenständen (keine Dienstleistungen)
 - Ausnahme (Art. 74 MWStG): teils Befreiung von Gegenständen, teils Befreiung aus verwaltungsökonomischen Gründen (Kleinmengen, kleiner Wert, kleiner Steuerbetrag). Auch bei bloss vorübergehender Ein- oder Ausfuhr
- Steuerbemessung:
 - Steuersätze wie bei Inlandumsätzen
 - Steuerberechnungsgrundlage:
 - primär Entgelt, sonst Normalwert (auch falls Zweifel an Richtigkeit des Entgelts: pflichtgemässe Einschätzung)
 - Als Entgelt gelten auch separat verrechnete ausländische Abgaben, Zölle, gesondert verrechnete Nebenkosten
 - Entgeltsminderung beachtet (Art. 76 II MWStG). Ausnahme: wenn als Vorsteuer geltend machbar (da gleich hoch)

§ 10 Besondere Wirtschaftsverkehrssteuern

I. Allgemeines

1. Wesen und Arten

- Wirtschaftlicher Verkehr mit ausgewählten Gütern und Produkten besteuert
- Belastung der Konsumenten: Verbrauchssteuer
- Lenkungszwecke enthalten

2. Steuerhoheit

- Im Bund fünf Steuern (vgl. Art. 131 I BV)
- Kantone weitgehend ausgeschlossen (Art. 134 BV; v.a. wegen Mehrwertsteuer, da keine gleichartigen Steuern und somit keine allgemeinen Verbrauchssteuern zulässig sind)
- Besondere kantonale Verbrauchssteuern und Wirtschaftsverkehrssteuern sind jedoch zulässig (etwa Billet- oder Beherbergungssteuer)

3. Steuerobjekt

- Vorgänge, Güter, Produkte – unterschiedlich, je nach Gesetz (teils als Verbrauchs-, teils als Verkehrssteuer ausgestaltet)
- Rechtlich: Wirtschaftsverkehrssteuern
- V.a. Herstellung und Lieferung im Inland oder Einfuhr
- Güter und Produkte: Tabak-, Alkohol-, Mineralöl- und Autosteuer

4. Berechnungsgrundlage

- In der Regel nach der Menge
- Bei der Autosteuer nach dem Entgelt

5. Steuermass

- In der Regel proportional
- Teils Unterscheidung nach Arten von Gütern

6. **Steuersubjekt**

- Regelmässig inländisches Unternehmen: Hersteller, Lieferant, Lagerinhaber
- Einfuhr: Zollzahlungspflichtige
- Steuerträger ist regelmässig der Konsument

II. **Tabaksteuer**

- Tabaksteuergesetz: Fabrikate aus natürlichem und synthetischem Tabak (nicht aber Rohtabak) sowie Zigarettenpapiere
- Herstellung (Abschluss der Verpackung), Einfuhr

III. **Alkoholsteuer**

1. **Biersteuer**

- Bundesratsbeschluss über die eidgenössische Getränkesteuer (GStB) Grundlage, da noch immer kein Gesetz (vgl. auch Art. 196 Ziff. 15 BV)
- Alkoholhaltiges Bier als massgebliches Produkt
- Erstes gewerbmässiges Umsetzen (auch Import!): Abgabe an Dritte mit Erwerbsabsicht, auch bei Gratisbier zu Werbezwecken

2. **Branntweinsteuer (Alkoholsteuer)**

- Bund Herstellungs- und Einfuhrmonopol: Monopolgebühr
- Spezialitätenbranntweine unterliegen einer Steuer (Branntweinsteuer)
- Art. 20-23^{bis} AlkG
- Auch andere alkoholhaltige Erzeugnisse (Art. 23^{bis} AlkG)
- Auch Kernobstbrand (Selbstverbrauchsabgabe, vgl. Verordnung über die Selbstverkaufsabgabe auf Kernobstbranntwein, SR 681.42)
- Erhoben bei der Herstellung
- Bei Hausbrennerei: wenn Abgabe an Dritte
- Bei Einfuhr: Monopolgebühr erhoben, entspricht der Steuer auf Spezialitätenbrand gemäss Art. 20 ff. AlkG (Art. 28 AlkG)

IV. **Mineralölsteuer**

- Mineralölsteuergesetz (MinöStG)
- Zu Produkten und Gütern vgl. Art. 1 f. MinöStG
- Steuerbare Vorgänge: Herstellung, Gewinnung, Einfuhr
- Steuerforderung entsteht bei Überführung in steuerrechtlich freien Verkehr

V. **Automobilsteuer**

- Automobilsteuergesetz (AStG)
- Steuerbare Produkte: Automobile für Personen- und Warenverkehr (Art. 1 f. AStG)
- Befreit vor allem Fahrzeuge, welche der Schwerverkehrsabgabe unterliegen sowie Elektromobile
- Einfuhr, Lieferung (bei inländischem Hersteller) und Eigengebrauch
- Als Herstellung gilt der Bau oder die Montage wichtiger Teile

§ 11 *Eidgenössische Stempelabgaben*

I. **Allgemeines**

- Falls keine Urkunde: Geschäftsbücher o.ä.
- Massgebend ist wirklicher Inhalt, nicht der tatsächliche Ausdruck
- Legaldefinition der Begriffe in Art. 4 StG

II. **Emissionsabgabe**

1. **Die Abgabe auf der Ausgabe von Beteiligungsrechten**

a. *Übersicht*

- Beschaffung von Eigenkapital durch inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sowie bestimmte Formen von Fremdkapital (Obligationen und gleichgestellte Instrumente, Geldmarktpapiere)
- Ausgabe von Beteiligungsrechten; Zuschüsse und Mantelhandel gleichgestellt
- Ausnahme bei Umstrukturierung
- Generelle Freigrenze von Fr. 250'000.- (KMU)

b. *Steuerobjekt*

i. **Ausgabe von Beteiligungsrechten an inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften**

- Art. 5StG: inländisch sind Gesellschaften mit statutarischem oder gesetzlichem Sitz in der Schweiz
- Als Ausgabe gilt die Begründung oder Erhöhung des Nennwerts, auch wenn sie aus eigenen Mitteln geschieht
- Grenze von Fr. 250'000.-
- Auch Zuschüsse:
 - Ersatztatbestand
 - alle Leistungen ohne Gegenleistung und ohne Erhöhung des nominellen Kapitals
 - insbesondere Forderungsverzicht und Zuwendungen à fonds perdu (auch wenn bei der Gewinnsteuer als Ertrag qualifiziert!)
 - auch verdeckte Kapitaleinlagen (nur einmalige, nicht etwa Zinsverzicht bei Darlehen, sofern nicht nachträglich – sonst Forderungsverzicht mit Steuerfolge)
 - nur Zuschüsse von Gesellschaftern, nicht etwa von anderen Konzerngesellschaften (jedoch schon bei Gesellschaften „in gerader Linie“)
 - Bei Sanierung in der Praxis Erlass, wenn:
 - tatsächlich sanierungsbedürftig (keine Reserven mehr)
 - durch Zuschuss tatsächlich saniert (Aktienkapital mit Aktiven gedeckt)
 - keine Unterkapitalisierung (Verhinderung einer Steuerumgehung mittels anfänglicher Unterkapitalisierung und späterer „Sanierung“)
 - Bei offener Sanierung (Herabsetzung des Nominalkapitals und Wiedererhöhung durch Zuführung neuer Mittel, bzw. Umwandlung von Forderungen in Eigenkapital) Erlass nur bis zur Höhe des Kapitals vor Kapitalherabsetzung
 - Gesetzlich vorgesehene Stundung irrelevant, da dann in Praxis regelmässig Erlass der Steuer. Falls keine Erlassmöglichkeit auch keine Stundung

- Auch Mantelhandel:
 - Ersatztatbestand
 - Fiktion der Liquidation und Neugründung: Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe
 - In Praxis keine Emissionsabgabe, wenn unter Freibetrag fallend
 - Mehrheit der Anteile wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht
 - Mehrheit auch, wenn bloss neue Anteilsmehrheit entsteht, etwa auch durch Staffelung
 - Wirtschaftliche Liquidation bei Einstellung der Geschäftstätigkeit (Lehre: nicht möglich, wenn noch gar keine aufgenommen wurde; a.M. EStV)
 - Liquide Form, wenn Aktiven veräussert und nur noch flüssige Mittel vorhanden. Art. 5 II lit. b StG: "...in liquide Form gebracht worden ist;": Tatbestand somit nicht anwendbar, wenn nie in anderer Form existiert (etwa bei einer Vermögensverwaltungsgesellschaft). Aber: wirtschaftliche Liquidation möglich, falls vor Veräusserung Geschäftstätigkeit eingestellt

- ii. **Ausnahmen**
 - Umstrukturierung:
 - wichtigster Fall
 - Fusion, Umwandlung, Aufspaltung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften
 - Verwaltungsrichtlinien vorhanden (ST 1995, 239 ff)
 - Neugründung:
 - KMU, Freibetrag von Fr. 250'000.-
 - Keine Anwendung auf Genossenschaften
 - Neu: Grenze allgemein, gilt auch für Kapitalerhöhung (jedoch nur für die ersten Fr. 250'000.-)
 - Steuersystematischer Ausnahmetatbestand:
 - Verhinderung doppelter Abgabebearbeitung, bei Begründung oder Erhöhung des Nennwerts aus bereits besteuerten Aufgeldern, Zuschüssen etc. (etwa besteuertes Partizipationskapital)
 - Aber: Verrechnungssteuer!
 - Übrige Ausnahmetatbestände:
 - Nennwertbegründung oder –erhöhung bei:
 - Gesellschaften oder Genossenschaften mit gemeinnützigem Zweck oder zu Beschaffung von Wohnungen mit niedrigem Mietzins (Art. 6 I lit. a StG)
 - Genossenschaften, sofern Leistungen aller Genossenschafter unter Fr. 50'000.-
 - Konzessionierte Schiff- oder Bahnunternehmungen, Strassentransporte im Zusammenhang mit technischer Verbesserung oder Umstellung von Betrieben
 - Zuschüsse bei Übertragung von Arbeitsbeschaffungsreserven im Konzern

- c. **Berechnungsgrundlage und Steuermass**
 - Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten:
 - zufließender Gegenwert, mindestens jedoch der Nennwert
 - bei liberierten Sacheinlagen: Verkehrswert im Zeitpunkt der Einlage
 - Möglichkeit der Abgabenminimierung durch Einräumung von Forderungen (Praxis auch bei extremen Verhältnissen keine Steuerumgehung angenommen;

bei Kapitalsteuer jedoch verdecktes Eigenkapital, auf Zinsen ev. Verrechnungssteuer)

- Bei Überpariemission Abzug der Emissionspesen (inklusive Emissionsabgabe). Rechnung ins Hundert, $\times 100/101$)
- Zuschüsse: Betrag desselben ohne Kürzung (Sachwert, bei Rechten der Verkehrswert). Berücksichtigung der stillen Reserven darauf!
- Mantelhandel: Reinvermögen zur Zeit des Handwechsels, mindestens aber Nennwert der Beteiligungsrechte
- Genossenschaftsanteile: in besonderen Fällen – bei Ein- und Rückzahlung im selben Jahr – nur auf dem die Rückzahlungen übersteigenden Differenzbetrag der Einzahlungen
- Steuermass: 1%; bei unentgeltlichen Genussscheinen Fr. 3.- pro Genussschein

d. Entstehung und Fälligkeit der Forderung

- Entstehung bei Begründung oder Erhöhung des Nennwerts von Beteiligungsrechten:
 - Eintrag ins Handelsregister
 - bei bedingter Kapitalerhöhung: Ausgabe des Rechts
 - Nach Praxis so auch bei genehmigtem Kapital
 - Art. 7 I lit. b-d StG für alte Beteiligungsrechte
- Entstehung bei Zuschüssen oder bei Mantelhandel:
 - Zeitpunkt des Zuschusses
 - Zeitpunkt des Handwechsels beim Mantelhandel
- Fälligkeit (Art. 11 StG):
 - Genossenschaftsanteile: 30d nach amtlicher Veranlagung
 - Ausgabe oder Erhöhung von Beteiligungsrechten, Zuschüsse oder Mantelhandel: 30d nach Entstehung der Abgabeforderung

e. Steuersubjekt

- Gesellschaft oder Genossenschaft
- bei Mantelhandel ebenso, aber solidarische Haftung des Veräusserers

2. Die Abgabe auf der Ausgabe von Obligationen und Geldmarktpapieren

a. Steuerobjekt

- Ausgabe von Obligationen und gleichgestellten Urkunden sowie Geldmarktpapieren (Unterschied zu Obligationen: Laufzeit höchstens 12 Monate) durch Inländer
- Obligation:
 - schriftliche, auf feste Beträge lautende Schuldanerkennung zum Zweck kollektiver Kapitalbeschaffung, Anlagegewährung oder Konsolidierung von Verbindlichkeiten in einer Mehrzahl von Exemplaren (Begriff daher weiter als im normalen Sprachgebrauch, dort nur Anlehens- oder Kassaobligationen erfasst)
 - Exemplarische Aufzählung in Art. 4 StG
 - In Praxis gleich wie bei Verrechnungssteuer umschrieben
- Gesetzlich gleichgestellt: Art. 4 IV lit. a-c StG
- Der Ausgabe gleichgestellt ist die Erneuerung (Erhöhung des Nennwerts, Verlängerung der Laufzeit, Veränderung der Zinsbedingungen sofern ausschliesslich auf Kündigung rückzahlbar [Anleihen ohne feste Laufzeit]), Art. 5a II StG

b. Berechnungsgrundlage und Steuermass

- Nominalwert, unabhängig vom Preis

- 1.2⁰/₁₀₀ pro Jahr der maximalen Laufzeit (voll oder angefangen)
- Daher vorzeitige Rückzahlung unvorteilhaft (Anlehensobligationen o.ä.)
- Ausnahme: Art. 17a II StG, Wandelanleihen. Emissionsabgabe auf Ausgabe der Beteiligungsrechte geschuldet, Rückerstattung pro rata temporis
- Kassenobligationen u.ä.: 0.6⁰/₁₀₀ p.a.
- Geldmarktpapiere: 0.6⁰/₁₀₀ p.a., pro Tag der Laufzeit berechnet

c. Entstehung und Fälligkeit

- Bei Titelausgabe
- Fälligkeit nach 30d

d. Steuersubjekt

- Schuldner der Obligation
- Banken, die bei Emission mitgewirkt haben (solidarische Haftung)

III. Umsatzabgabe

1. Steuerobjekt

a. Allgemeines

- Entgeltliche Übertragung von Eigentum an bestimmten Urkunden durch inländische Effekthändler
- Ausnahmekatalog; v.a. falls Emissionsabgabe geschuldet
- Zu prüfen:
 - steuerbare Urkunde?
 - entgeltliche Übertragung?
 - kein Ausnahmetatbestand?
 - mindestens ein inländischer Effekthändler Partei oder Vermittler?

b. Urkunde

- Von Inländer ausgegebene Urkunde:
 - Obligation (Begriff gleich weit wie bei Verrechnungssteuer)
 - Beteiligungsrecht
 - Anteilscheine an Anlagefonds (neu sind schweizerische Anlagefondsanteile befreit)
- Von Ausländer ausgegebene Urkunde:
 - wie bei Inländer
 - Bundesrat kompetent, Ausnahmen von der Steuer vorzusehen (je nach Entwicklung von Währungslage und Kapitalmarkt). Davon Gebrauch gemacht: in Schweizerfranken ausgegebene Anlehensobligationen ausländischer Schuldner ausgenommen (fremde Währung schon ex lege ausgenommen, Art. 14 I lit. f StG). Allerdings nur Ausgabe, nicht Handel befreit!
- Ausweise über Unterbeteiligungen an steuerbaren Urkunden
- Ersatztatbestand: Feststellung des Rechtsgeschäfts in Geschäftsbüchern oder Urkunden, wenn keine physischen Wertpapiere ausgegeben

c. Umsatz

- Entgeltliche Eigentumsübertragung

- Absorption einer Tochtergesellschaft: nach Bundesgericht Übertragung steuerbarer Urkunden steuerbar, soweit Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übernommen (im entsprechenden Verhältnis der steuerbaren Urkunden zu den Aktiven. Wenn z.B. 50% der Aktiven steuerbare Urkunden, dann 50% der Verbindlichkeiten gegenüber Dritten als entgeltliches Rechtsgeschäft steuerbar)
- Da entgeltliche Einräumung einer Optionen keine Eigentumsübertragung ist: kein Umsatz (Ausübung jedoch schon)
- Ebenfalls nicht steuerbar: securities lending und borrowing; Verpfändung oder Hinterlegung von Urkunden

d. Ausnahmen von der Abgabepflicht

- Art. 14 I StG, keine Umsatzabgabe, wenn Emissionsabgabe geschuldet. Auch: Stärkung des Finanzplatzes etc. sowie Anknüpfung an persönliche Eigenschaften
- Abgabefreie Umsatzarten:
 - Umsätze des Primärmarkts (Ausgabe, Festübernahme oder Platzierung)
 - Sacheinlage bei Liberierung *inländischer* Aktien etc. Sachübernahme gleichgestellt. (Bei Zahlung liegt aber abgabepflichtiger Kauf vor)
 - Handel mit Bezugsrechten
 - Rückgabe von Urkunden zur Tilgung
 - Obligationen ausländischer Schuldner auf fremde Währung (Euroobligationen), wenn Zins und Kapitalrückzahlung in ausländischer Währung
 - Ausgabe von Beteiligungsrechten an ausländischen Gesellschaften
 - Handel mit in- und ausländischen Geldmarktpapieren
 - Vermittlung von ausländischen Obligationen zwischen zwei ausländischen Vertragsparteien (nicht aber bei Aktien oder Fondsanteilen!)
 - Ab 2001 sind von der Steuer befreit:
 - Schweizer Titel, die an ausländischer Börse gehandelt werden
 - Ausländische institutionelle Anleger
 - Schweizerische Anlagefonds
- Handelsbestand von gewerbsmässigen Effektenhändler:
 - keine Belastung der Handelstätigkeit gewollt
 - nur Banken und Steuerpflichtige, deren Geschäftstätigkeit ausschliesslich oder zu wesentlichem Teil der Handel mit Urkunden für Dritte darstellt. *Nicht*: Anlageberater, Vermögensverwalter, Fondsleitung etc.
 - Absicht der Weiterveräusserung, keine Kapitalanlage (Praxis: keine Ausnahme, wenn Wertschriften nicht frei verfügbar)
 - Begriff Effektenhändler:
 - kein Handel erforderlich, Vermittlung reicht
 - auch Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, die nicht primär Geschäfte mit Effekten tätigen
 - dem Bankgesetz unterstellte Banken, bankähnliche Finanzierungsgesellschaften, die SNB. (!)
 - andere Personen etc., deren Tätigkeit primär der Handel oder die Vermittlung von steuerbaren Urkunden ist
 - Fondsleitungen von Anlagefonds
 - übrige Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit einem Buchwert von über Fr. 10.- (!)
 - Effektenhändler als Vertragspartei:
 - bei Handeln auf eigene Rechnung. Nicht allerdings, wenn gleichentags ge- und verkauft, dann bloss Vermittler

- Festübernahme (Art. 18 I StG) und Zuteilung: bei beiden steuerpflichtig. Ausnahme bei inländischen Urkunden, Art. 14 I lit. a StG. Auch Euroobligationen, Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften ausgenommen (Bedeutung gering. Etwa bei Festübernahmen ausländischer Fondsanteile)
- Ausstellung von Ausweisen über Unterbeteiligungen an Darlehensforderungen, Art.18 III StG
- Effekthändler als Vermittler:
 - bei Abrechnung zu Originalbedingungen des Geschäfts mit der Gegenpartei
 - Vermittlungsmakler
 - Weiterveräußerung am Erwerbstag

2. Berechnungsgrundlage

- Entgelt (Art. 16 I StG)
- Ev. Verkehrswert der Gegenleistung zu schätzen

3. Steuermass

- 1.5‰ bei inländischen Urkunden
- 3‰ bei ausländischen Urkunden

4. Abgabepflicht

- Steuersubjekt ist der Effekthändler (Art. 17 I StG)
- Grundsätze:
 - ein Effekthändler, der als Vertragspartei handelt, hat immer eine halbe Abgabe für sich selbst zu entrichten
 - Für Nichteffekthändler wird die Abgabe durch den beteiligten Effekthändler entrichtet
 - Umsätze des Handelsbestands sind regelmässig befreit
 - Ebenso gewisse ausländische Urkunden
- Umfang:
 - volle Abgabe:
 - Effekthändler ist Vertragspartei: halbe Abgabe für sich (Ausnahme: Handelsbestand)
 - andere Vertragspartei ist Effekthändler: jene schuldet halbe Abgabe
 - andere Vertragspartei ist nicht Effekthändler: Effekthändler schuldet ihre halbe Abgabe (also 2x halbe Abgabe)
 - Effekthändler ist Vermittler: für jede Vertragspartei, die nicht Effekthändler ist, halbe Abgabe geschuldet
 - halbe Abgabe:
 - ausserhalb des Handelsbestands:
 - ausländische Gegenpartei über ausländische Urkunden: nur Abgabe des Effekthändlers geschuldet (ab 2001 aber Befreiung, wenn Ausländer institutioneller Anleger ist)
 - Vermittlung ausländischer Obligationen zwischen ausländischer Bank und inländischem Kunden
 - innerhalb des Handelsbestands:
 - ausländische Bank Vertragspartei
 - bei Rechtsgeschäft über in- oder ausländische Urkunde mit In- oder Ausländer

- Keine Abgabe:
 - Geschäfte innerhalb des Handelsbestands von gewerbsmässigen Effekthändlern, bei in- oder ausländischen Urkunden
 - Vermittlung zwischen zwei Effekthändlern
 - Vermittlung ausländischer Obligationen zwischen zwei ausländischen Kunden

IV. Abgabe auf Versicherungsprämien

1. Steuerobjekt

- Steuerbare Prämienzahlung:
 - inländischer Bestand eines Versicherungsunternehmens unter Bundesaufsicht oder inländischer Bestand eines inländischen öffentlich-rechtlichen Versicherers
 - inländischer Versicherungsnehmer mit ausländischem Versicherer
 - wesentliche Einschränkung durch Art. 22 StG: bloss Haftpflicht- und Kaskoversicherungen, bestimmte Sachversicherungen (Feuer-, Diebstahls-, Glas-, Wasserschaden-, Kredit-, Maschinen- und Schmuckversicherungen), durch Inländer abgeschlossene, rückkauffähige Lebensversicherungen mit Einmalprämie
- Ausgenommen: Personenversicherungen, Transport-, Arbeitslosen-, Hagel-, Vieh- und Rückversicherungen, Sachversicherungen bei Sachen im Ausland, Kaskoversicherungen von Flugzeugen mit Abfluggewichten über 5.7t oder Schiffen zur gewerblichen Beförderung. *Nicht* aber Lebensversicherung mit Einmalprämienzahlung (vgl. auch Art. 26a f. StV)

2. Berechnungsgrundlage und Steuermass

- Berechnungsgrundlage ist Barprämie
- Steuermass 2.5%

3. Entstehung und Fälligkeit

- Entstehung der Steuerpflicht: bei Zahlung der Prämie
- Fälligkeit nach 30d

4. Steuersubjekt

- Versicherer
- Der inländische Versicherte bei ausländischem Versicherer

§ 12 Erbschafts- und Schenkungssteuern

I. Allgemeines

1. Rechtsnatur

- Abgabe auf unentgeltlichem Vermögenszugang
- Verwirklichung des Postulats der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- Regelmässig als Rechtsverkehrssteuer ausgestaltet: Vermögensübergänge Gegenstand der Steuer mit dem Wertzufluss als Berechnungsgrundlage (Grenzfall der indirekten Steuer)

2. Steuerhoheit

- Ausschliesslich Kantone
- Bund keine Harmonisierungsbefugnisse (indirekte Steuer)
- Innerhalb der Kantone Steuerhoheit stets bei Kanton selbst
- Nur vereinzelt Gemeinden eigene Befugnis
- Teils Beteiligung der Gemeinden am Ertrag
- Letzter Wohnsitz des Erblassers oder Wohnsitz des Schenkers
- Bei unbeweglichem Vermögen: Ort der gelegenen Sache

3. Umfang und Formen

- Erbschaftssteuer noch verbreitet; Schenkungssteuer verbreiteter
- **Erbanfallssteuer** vorherrschend (Steuerobjekt ist der einzelne Vermögensübergang auf den Erben und Vermächtnisnehmer; daher Abstufung nach Höhe und Verwandtschaftsgrad möglich)
- Vereinzelt **Nachlasssteuer** (ganzer Nachlass Steuerobjekt)

II. Steuersubjekt

1. Grundsatz

- Empfänger Steuersubjekt (Erben, Vermächtnisnehmer, Begünstigter aus Versicherung)
- Bei Nachlasssteuer die Gemeinschaft der Begünstigten
- In der Regel solidarische Haftung bis zur Höhe des Erbanfalls
- Beschenkte Person ist Steuersubjekt
- Oft solidarische Haftung des Schenkers

2. Befreiung

- Erhebliche Bedeutung
- Verbreitet: Ehegatten; seltener: Nachkommen oder Eltern
- Befreit auch Bund, Kantone, Gemeinden
- Institutionen mit ideellem oder öffentlichem Zweck und Sitz im Kanton oder Tätigkeit im gesamtschweizerischen Interesse
- Verbreitet: Einrichtungen der beruflichen Vorsorge mit Sitz oder Betriebsstätte im Kanton und inländische Sozialversicherungs- und Ausgleichskassen
- Wegen Kantonsbindung haben bilaterale Gegenrechtsvereinbarungen erhebliche Bedeutung

III. Steuerobjekt

1. Erbschaftssteuer

- Vermögensübergänge von Todes wegen:
 - sicher Erbrecht, teils weiter (Ehevertrag, Lebensversicherungen)
 - nur unentgeltliche (somit Kontrolle, ob nicht Teil des Arbeitentgelts, z.B. Lidlohn)
- Vermögensübergang an Erben
 - gesetzliche und eingesetzte Erben:
 - Nachlassübergang
 - bei Erbanfallssteuer nicht Aufteilung, sondern Anordnung des Gesetzes oder des Testaments massgebend
 - bei Fehlen einer Verfügung von Todes wegen: gesetzliche Erbfolge

- Verfügung von Todes wegen auch für Steuerveranlagung verbindlich, auch bei befolgter ungültiger Verfügung. Bei Anfechtung Urteil massgebend
 - Nacherbeneinsetzung:
 - zivilrechtlich zwei aufeinander folgende Erbanfälle. Daher Erbschaftssteuer zweimal geschuldet (Ausnahme: andere gesetzliche Regelung, teils Reduktion)
 - da vom Erblasser, nicht vom Vorerben geerbt: dieses Verwandtschaftsverhältnis massgebend
 - Güterrechtliche Ansprüche:
 - *gesetzliche* Ansprüche aus Güterrecht fallen nicht unter die Erbschaftssteuer, da juristisch nicht von Todes wegen, sondern wegen Auflösung der Ehe
 - bei weitergehenden ehevertraglichen Ansprüchen: da ein Erbe (Ehegatte) zulasten der anderen begünstigt, ist eine Besteuerung vertretbar, sofern eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteht
- Vermächtnisnehmer: nicht Erbanfall, sondern Forderung gegen Erben. Aber nach kantonalen Gesetzen durchwegs steuerbar, sofern aus Testament (sonst: Schenkung der Erben)
- Lebensversicherungen:
 - oft kraft Gesetz steuerbar
 - wenn keine gesetzliche Regelung: beim Tod als Schenkung behandelt (Umfang erst jetzt klar)
 - Bei Kapitalversicherung: Summe, bei Rente: Kapitalisierung
 - Bei Versicherung ohne Begünstigten: Teil des Nachlasses

2. Schenkungssteuer

a. *Zivilrecht und Steuerrecht*

- Zivilrecht: Zuwendung, Unentgeltlichkeit, Schenkungsabsicht (Schenkungsvertrag)
- Steuergesetze: regelmässig nicht wie in Art. 239 OR, sondern daneben auch noch andere Tatbestände (Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung etwa)
- Oft Formulierung von Art. 239 OR übernommen
- Mehrheitlich aber autonome Definition (jede freiwillige, unentgeltliche Zuwendung)

b. *Begriffsmerkmale*

- Vermögenszuwendung:
 - andere Person durch Zuwendung bereichert
 - bei Sachen Verkehrs-, Marktwert; ev. Schätzung (Annäherungswert). Nur dann kein Abstellen auf Preis, wenn Rahmen des Verkehrswert gesprengt
 - Bei Abweichung von Verkehrswert und tatsächlich gezahltem Preis erst dann Zuwendung, wenn keine rationalen wirtschaftlichen Gründe ersichtlich
- Unentgeltlichkeit: Fehlen einer Gegenleistung; eventuell in Differenz zwischen tatsächlicher Leistung und Verkehrswert
- Schenkungswille:
 - Umstritten
 - Im Privatrecht Abgrenzung zu Art. 62 ff. OR, zu den Willensmängeln etc. Hier unnötig
 - Meistens verlangt das Gesetz daher zu Recht lediglich eine unentgeltliche Zuwendung

- Das Bundesgericht allerdings vertritt die gegenteilige Meinung und fordert stets einen Schenkungswillen
- Wichtigster Fall: gemischte Schenkung, auch bei Unkenntnis (bei gewerbsmässig tätigem Beschenktem fällt die Einkommenssteuer an, sonst die Schenkungssteuer)
- Falls ein Wille verlangt wird, sollten die Anforderungen nicht zu hoch angesetzt werden, sondern das Abstellen auf Indizien zulässig sein
- **Abgrenzung zur gesellschaftsrechtlichen Vermögensübertragung:**
 - Übertragung zwischen Gesellschaft und ihrem Anteilsinhaber ist keine Schenkung, sondern Kapitalentnahme oder –einlage (daher einkommens- oder gewinnsteuerrelevant)
 - Dagegen stellen Kapitaleinlagen durch wenige Anteilsinhaber eine Schenkung an die anderen Anteilsinhaber dar
 - Allerdings ist auch eine Schenkung von Minderheitsbeteiligten an die Gesellschaft möglich (v.a. bei nicht gewinnstrebigem Gesellschaften)

c. *Arten der steuerbaren Zuwendung*

- Erbschaft
- Vorempfang auf Rechnung künftiger Erbschaft
- Errichtung von oder Zuwendung an Stiftung oder Zuwendung von einer Stiftung
- Versicherungssumme unter Lebenden zugewiesen
- Schuldverlass bei Zahlungsunfähigkeit
- Einräumung einer Nutzniessung
- Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung
- ehevertragliche güterrechtliche Ansprüche unter Lebenden
- Vermögensübertragung zum Zweck der Schenkungssteuerumgehung

3. **Befreiung von der objektiven Steuerpflicht**

- In einigen Kantonen aus Billigkeit
- Unterhalt
- Erziehung und Ausbildung
- Unterstützung
- Heiratsgut und Hausrat
- Gelegenheitsgeschenke

IV. **Steuerberechnungsgrundlage**

1. **Vermögenswert als Berechnungsgrundlage**

- Übertragener Vermögenswert:
 - Wert des Erbanfalls, der Vermächtnisse, der Versicherungsleistung
 - Wert des Nachlasses (bei Nachlasssteuer)
 - Wert der geschenkten Beträge, Objekte oder Rechte
- Falls Steuer vom Nachlass oder Schenker getragen wird, so ist sie Teil der Schenkung
- Nachlassinventar nötig
- Nettovermögen massgebend: Abzug von Schulden (auch Nachlassschulden, aber exklusive Erbschaftssteuer)

2. **Bewertungsregeln**

- Grundsätzlich Verkehrswert für Empfänger

- Bei periodischen Leistungen Kapitalwert
- Teils besondere Bewertungsregeln
 - Grundstücke: amtlicher Schätzwert, Katasterwert, Mitberücksichtigung des Ertragswerts
 - Land- und Forstwirtschaftsgrundstücke: Ertragswert
 - Kotierte Wertpapiere: Kurswert
 - Fällige Lebensversicherungen: Auszahlungssumme
 - Nicht fällige Lebensversicherungen: Rückkaufswert
 - Rechte und Forderungen: Abzug für Verlustrisiko

3. Zeitliche Bemessung

- Wert zur Zeit der Vermögensübertragung (Tod, Erwerb, Vollzug der Schenkung)
- Spätere Wertveränderungen prinzipiell unbeachtlich

4. Nutznutzung und andere periodische Leistungen

- Durch Verfügungen von Todes wegen oder unter Lebenden
- Periodische Einkünfte unterliegen der Einkommenssteuer
- Begründung des Rechts unterliegt der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer
- Kantonal unterschiedlich:
 - meistens **Nutznieser** für **Kapitalwert** steuerpflichtig, *Abzug* bei den belasteten *Erben*. In Mehrzahl der Kantone ist Steuer für Nutznutzung aus dem Nutznutzungsvermögen zu zahlen: Eigentümer mit Steuerzahllast belastet
 - Oder aber steuerpflichtig nur der Erben oder Vermächtnisnehmer für den ganzen Betrag, kein Abzug, keine Steuer für Nutznieser
 - Oder gemischte Regelung, teils Eigentümer allein (etwa bei Befreiung des Nutzniesers) oder des Nutzniesers für den Kapitalwert mit entsprechendem Abzug beim Eigentümer

5. Steuerfreie Beträge

- Regelmässig vorgesehen für:
 - nahe Angehörige
 - geringfügige Zuwendungen und Gelegenheitsgeschenke
 - Hausrat
 - Vermögensanfänge an Bedürftige, Angestellte

V. Steuermass

- Mehrfache Abstufung:
 - Verwandtschaftsgrad
 - Höhe des Anfalls (progressiv)
 - Teilweise Teil über dem gesetzlichen Erbteil stärker besteuert (sog. Testatsteuer)
 - sehr selten bisheriges Vermögen des Empfängers berücksichtigt
- Abstufung nach Verwandtschaftsgrad:
 - Beziehung des Empfängers zum Erblasser oder Schenker
 - 1-20%
- Progression nach Höhe:
 - meistens durch Zuschläge (bis 200%), progressiv
 - meist Zusammenrechnung mehrerer Vermögensübergänge (Verhinderung von Steuerumgehungen)

- Teils zeitlich beschränkt (auf Steuerumgehung beschränkt, teils unbegrenzt)
- Steuerbelastung zwischen 1-50% (1-3% für nahe Verwandte, 12-20% - 25-50% für Nichtverwandte)

§ 13 *Handänderungs- und übrige Rechtsverkehrssteuern*

I. **Handänderungssteuer**

1. **Wesen**

- Rechtsverkehrssteuer auf Handänderungen von Grundstücken
- Regelmässig reiner Steuercharakter (teils aber Gemengsteuer, da mit Grundbucheintraggebühr vermengt; teils nur Gebühr, aber in Höhe einer Steuer)
- Gesetzgebungshoheit meistens bei den Kantonen, ebenso die Ertragshoheit
- Steuersubjekt ist zumeist der Erwerber (Grundstückserwerbssteuer), vereinzelt auch zusammen mit dem Veräusserer zu gleichen Teilen
- Kantone, Gemeinden und ihre Anstalten regelmässig ausgenommen

2. **Steuerobjekt**

- Steuerobjekt ist die Handänderung (Verkehrsvorgang), Verschaffen zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Verfügungsmacht sowie ähnliche Tatbestände
- Grundstücksbegriff:
 - Zivilrechtlich nach Art. 655 ZGB, sofern im Gesetz nichts anderes enthalten
 - Privat- und Geschäftsvermögen
- Handänderung:
 - Eigentumsübertragung und –erwerb:
 - primär zivilrechtlicher Eigentumserwerb Gegenstand der Steuer
 - Je nach Gesetz Steuer nur geschuldet, wenn auch Wechsel der wirtschaftlichen Verfügungsmacht
 - Grundsätzlich entgeltliche und unentgeltliche Handänderungen (letztere jedoch oft ausdrücklich befreit)
 - Übertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht:
 - regelmässig wegen Handänderungsbegriff oder ausdrücklicher Gesetzesvorschrift
 - V.a. bei Kettengeschäften mit Substitutionsklausel und bei Kettengeschäften mittels übertragbarer Rechte (Kaufrecht, Vorkaufsrecht, Verzicht auf Vorkaufsrecht zugunsten Dritter oder gegen Entschädigung)
 - Übertragung der Mehrheit an einer Immobiliengesellschaft
 - Belastung mit Dienstbarkeiten oder Eigentumsbeschränkungen
 - teils von Gesetzes wegen auch besteuert, sofern dauernde und wesentliche Beeinträchtigung
 - sowohl privatrechtliche wie öffentlich-rechtliche Belastungen
- Häufige Ausnahmen:
 - Grundstücke für öffentliche Zwecke des Gemeinwesens
 - Erbrecht, Schenkung, Güterrecht
 - Ehegatten und Verwandte
 - Unternehmensumstrukturierungen
 - Zwangsvollstreckung und Nachlassverfahren

3. Berechnungsgrundlage

a. Grundsätzliches

- Da Objektsteuer: an sich Verkehrswert angemessen
- Praktisch ausnahmslos jedoch auf Gegenleistung abgestellt (einfacher, exakter, Vermutung des Verkehrswerts)
- Unter Umständen jedoch weicht Gegenleistung jedoch vom tatsächlichen Wert ab: Naturalleistungen, periodische Leistungen, bei Geschäften zwischen verbundenen Personen
- Daher in solchen Fällen regelmässig ersatzweises Abstellen auf Verkehrswert

b. Kaufpreis als Berechnungsgrundlage

- Alle Leistungen des Erwerbers für das Grundstück
- Entgelt für Zubehör
- Entgelt für nichtliegenschaftliche Werte, soweit er über dem wahren Wert der Gegenleistung liegt (Mobiliar, Inkonvenienzentschädigung etc.)
- Übernommene Lasten
- Eingeräumte Rechte an der Liegenschaft, Grunddienstbarkeiten
- Werkverträge über schlüsselfertige Baute: regelmässig beides massgeblich, wenn Werk- und Kaufvertrag eine untrennbare Einheit bilden. Dabei müssen Hersteller und Veräusserer grundsätzlich identisch sein, mit Ausnahme bloss formaler Trennungen
- Nicht jedoch Entschädigung für nichtliegenschaftliche Werte (wie Mobiliar, Inkonvenienzen, persönliche Rechte etc.)

c. Verkehrswert als Berechnungsgrundlage

- Anstelle des Kaufpreises
- Bei Unentgeltlichkeit oder nicht vereinbartem Entgelt
- Wenn einzelne Kaufpreisbestandteile nicht bewertet werden können (periodische Leistungen, Baurechte)
- Schätzung des Kaufpreises ist schwieriger als Schätzung des Verkehrswerts, zumal Kaufpreis oft erheblich tiefer als Verkehrswert
- Als Verkehrswert ist jener zu nehmen, den das Grundstück hatte, als es zum Gegenstand der Veräusserung gemacht wurde (also etwa vor einer eventuellen Belastung zur Tilgung des Kaufpreises)

4. Steuermass

- In der Regel proportional
- 1-2% üblich

II. Stempelsteuer und Registerabgabe

- Einige Kantone:
 - Ausgabe von Urkunden (nicht Wertpapiere, die vom Bund besteuert werden) mit einer Stempelsteuer belastet
 - Steuerobjekt ist die behördliche Urkunde, die Eingabe an eine Behörde, eine Urkunde über ein Rechtsgeschäft, Spielkarten
 - Berechnungsgrundlage: v.a. das Format der Urkunde und der verurkundete Wert
 - Art. 200 DBG: keine Steuer auf Urkunden, die in Verfahren gemäss DBG verwendet werden

- Vereinzelt:
 - Eintragung einer privaten oder öffentlichen Urkunde in ein amtliches Register mit Abgabe (Registerabgabe) belastet
 - Hat Steuercharakter

§ 14 *Besitzsteuer, Aufwandsteuer sowie übrige Steuerarten*

I. **Allgemeines**

1. **Begriff und Abgrenzung**

- Steuerobjekt grundlegend verschieden bei Besitz- und Aufwandsteuer
- Herkömmlicherweise zusammengefasst, da Ausdruck einer bestimmten Lebenshaltung
- Zudem steuerpolitische Ziele sowohl durch Besitz- als auch Aufwandsteuer erreichbar
- Geringe fiskalische Bedeutung
- Besitzsteuer: *Besitz* von Sachen, Herrschaft über eigene Mittel besteuert (nicht wie bei Vermögenssteuer, da hier Wert des Objekt irrelevant)
- Aufwandsteuer: *Verwendung* eigener Mittel besteuert, Verbrauch von Mitteln oder Gebrauch von Sachen
- Herkömmlich auch *Mittelverbrauch*, der Ausdruck einer Lebenshaltung ist, als Aufwandsteuer behandelt. Aber: auch Merkmale einer Wirtschaftsverkehrssteuer, keine reine Aufwandsteuer (hybrider Charakter)
- Reine Aufwandsteuer: *Gebrauch* eigener Sachen (Gebrauchssteuer), insbesondere, wenn öffentliche Güter beansprucht (Kostenanlastung). Daher Abgrenzung zu Kausalabgaben zu treffen (Steuer oder Kausalabgabe?)

2. **Steuerhoheit**

- Steuerhoheit traditionell bei Kantonen und Gemeinden
- Teils aber auch beim Bund (leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe, Nationalstrassensteuer)

II. **Besitzsteuern**

1. **Pauschale Schwerverkehrsabgabe**

a. *Grundsätze*

- Ab 1.1.1995
- Auf in- und ausländischen Fahrzeugen über 3.5t
- Auf 10 Jahre befristet, Verwendung wie Zollzuschlag auf Treibstoffen
- Grundlage ist die Bundesverfassung und eine Verordnung des Bundesrats
- Ausser Kraft ab 1.1.2001, vgl. Art. 196 Z. 2 Abs. 8 BV, Art. 24 SVAG

b. *Ausgestaltung*

- Steuerobjekt: Fahrzeuge über 3.5t, inklusive Anhänger
- Steuerpflicht beginnt mit Zulassung oder Einfahrt in die Schweiz, endet mit Rückgabe der Schilder
- Für Ausländer tage- oder monatsweise Entrichtung oder für ein Jahr möglich
- Steuersubjekt: Fahrzeughalter; bei Ausländern Halter, Führer und jeweiliger Beauftragter

c. *Rechtsnatur*

- Keine Benützungsgebühr: keine Rücksicht auf tatsächlichen Benützungsumfang, auf Fahrzeug erhoben (bei inländischen sogar bloss auf Grund der Zulassung), ausschliesslich nach Gewicht abgestuft
- Ertrag ausschliesslich an Bund, auch wenn keine Bundesstrasse befahren
- Pauschal: Steuer auf Besitz zugelassener schwerer Motorfahrzeuge und Anhänger

2. Motorfahrzeugsteuer

- Besitz zugelassener Motorfahrzeuge, die ihren Standort im Kanton haben
- In der Regel während Dauer der Ausgabe der Schilder
- Berechnungsgrundlage unterschiedlich:
 - Bei Personenwagen nach Hubraum, Steuer-PS, maximalem Gesamtgewicht
 - Bei Lastwagen nach maximalem Gesamtgewicht und maximaler Nutzlast
- Steuer auf Besitz
- Steuermass:
 - sehr unterschiedlich, teils verschiedene Tarife für Fahrzeugarten
 - proportional, progressiv oder degressiv
 - Belastung +/- 30-40% vom Mittel
- Steuersubjekt: Halter

3. Wasserfahrzeugsteuer

- Wasserfahrzeuge teilweise besteuert
- Bewilligung, Standort oder Inverkehrsetzung vom kantonalen Ufer aus
- In der Regel Kleinboote ausgenommen, v.a. Motor-, Segel und Lastschiffe besteuert
- Höhe regelmässig nach Motorenleistung, Segelfläche oder Nutzlast

4. Hundesteuer

- In allen Kantonen
- Besitz von Hunden steuerbar
- Kantonal und/oder kommunal
- Steuermass:
 - Einheitstaxe
 - nach Grösse
 - nach Gewicht
- Steuersubjekt ist der registrierte Halter

5. Wasserwerksteuer

- Vereinzelt Besitzsteuer durch Inhaber zu entrichten

III. Aufwandsteuern

1. Nationalstrassensteuer (Vignette)

- Bislang auf Grund einer Verordnung des Bundesrats erhoben (vgl. auch Art. 86 II BV)
- Nur für bestimmte Nationalstrassen
- Keine Gebühr, da pauschal erhoben und Ertrag an Bund, Finanzierung aber durch die Kantone
- Rein fiskalisch motiviert, Steuer auf Verhalten (Aufwandsteuer)
- Zwecksteuer (Ertragsverwendung)
- Fr. 40.- bis 3.5t

2. Leistungsabhängige Schwerverkehrsabgabe

- Gegenstand: Schwerverkehr, Benützung öffentlicher Strassen durch schwere Motorfahrzeuge (*nicht* blosses Halten)
- Berechnungsgrundlage ist nach der Verfassung der Verbrauch oder die Leistung; das Gesetz stellt auf die Leistung ab
- Steuer oder Kausalabgabe? Da an Leistung gemessener Gebrauch: Aufwandsteuer
- Vgl. SVAG
- In Kraft ab 1.1.2001

3. Reklameplakatsteuer

- In einigen wenigen Kantonen

IV. Übrige Steuern (Mischformen)

1. Veranstaltungssteuer

- Voraussetzung: Veranstaltung, Besuch gegen Entgelt
- Steuerobjekt unklar. Traditionell: Form des Lebensaufwands
- In der Regel zahlreiche Ausnahmen
- Berechnungsgrundlage regelmässig das Entgelt, z.T. Option für Pauschale nach Grösse der Veranstaltung
- Steuermass meistens proportional
- Steuersubjekt ist typischerweise der Besucher mit einer Substitution durch den Veranstalter; bei Pauschalsteuer der Veranstalter
- Rechtsnatur: nicht eindeutig, teils Aufwandsteuer; moderner: Wirtschaftsverkehrssteuer (da Dienstleistung in Anspruch genommen)

2. Kurtaxe

- Vom Gast auf Übernachtung (Steuerobjekt) erhoben
- Berechnungsgrundlage: pro Nacht in Franken (Steuermass)
- Wegen Doppelbesteuerungsverbot zur Finanzierung touristischer Einrichtungen und Veranstaltungen zu verwenden
- Praxis des Bundesgerichts: zweckgebundene Steuer, keine Kausalabgabe
- Traditionell Aufwandsteuer (auf Lebenshaltung des auswärtigen Übernachtens)

3. Beherbergungssteuer

- Auch hier Übernachten besteuert
- Vom Beherberger (Steuersubjekt) auf Beherbergen (Steuerobjekt) erhoben
- Entweder pro Logiernacht oder pro Bett (=Pauschale)
- Steuermass: Frankenbetrag
- Überwälzung auf Gast: Aufwandsteuer (Lebenshaltung). Aber auch alle Merkmale einer Wirtschaftsverkehrssteuer

4. Lotteriesteuer

- Auf öffentlichen Lotterie- und Lottospielen
- Ebenfalls sowohl Aufwand- wie Wirtschaftsverkehrssteuer

5. Rechtsnatur

- Hybrid, Mischformen:

- Ausdruck einer Lebensweise, Aufwandsteuer (v.a. wenn Kunde „als Nutzniesser“ zum Steuersubjekt erklärt wird und Anbieter als Steuersubstitut fungiert)
- Auf Dienstleistungen erhoben, daher Wirtschaftsverkehrssteuer (Anbieter ist Steuersubjekt, Überwälzung)
- Keine Zuordnung zu einer Kategorie möglich, auch nicht nach der gesetzlichen Bezeichnung (da viele alte Gesetze)
- Zusammenhang zu konkreter Fragestellung entscheidend: etwa falls Verfassungsvorschrift zu „gleichartigen“ oder „ähnlichen“ Steuern auszulegen ist)
 - so ist z.B. Finanzierung der Strassen durch „Staatstaxe“ von Auswärtigen eine einkommenssteuerähnliche Abgabe und damit unter dem Doppelbesteuerungsverbot unzulässig
 - Sind Umsätze auf Veranstaltungen, Beherbergung etc. mehrwertssteuerähnlich? Vom Bundesgericht verneint