

Grundzüge des Steuerrechts

Herausgegeben von Martin Zweifel / ISIS)

Die Besteuerung Selbständigerwerbender

[2., erweiterte Auflage]

Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah

Schulthess § 2011

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 2. Auflage	V
Inhaltsübersicht	VII
Literatur	XVII
Materialien und Erlasse	XXV
Abkürzungen und Rechtsquellen	XXIX
I. Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit	1
1. Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit	1
2. Abgrenzung der selbständigen Erwerbstätigkeit von anderen Tätigkeiten	4
2.1 Abgrenzung von der unselbständigen Erwerbstätigkeit	4
2.2 Abgrenzung von der Liebhaberei	7
2.3 Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung	10
2.3.1 Ausgangslage	10
2.3.2 Bundesgerichtliche Rechtsprechung	10
2.3.3 Versuche einer gesetzlichen Normierung des gewerbmässigen Wertschriftenhändlers	14
2.3.4 Orientierung am Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit	16
2.3.5 Nichtkaufmännische Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	19
3. Rechtsformen des Personenunternehmens	23
3.1 Allgemeines	23
3.2 Einzelunternehmen	23
3.3 Personengesellschaften	23
3.3.1 Zum zivilrechtlichen Gesellschaftsbegriff	23
3.3.2 Einfache Gesellschaft	25
3.3.3 Stille Gesellschaft	26
3.3.4 Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	26
3.3.5 Kommanditgesellschaft für kollektive Kapitalanlagen	29
3.4 Erbgemeinschaft	30
4. Beginn und Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit	30
4.1 Beginn	30
4.2 Ende	31
II. Geschäftsvermögen	36
1. Begriff des Geschäftsvermögens	36
1.1 Ausgangslage	36
1.2 Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit	36
1.3 Tatsächliches Dienen	37
1.4 Zivilrechtliches Eigentum	38
1.4.1 Grundsatz: Zivilrechtliches Eigentum	38
1.4.2 Ausnahme: Wirtschaftliches Eigentum	38
2. Spezialfall: Zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen	43
2.1 Ausgangslage	43
2.2 Subjektive Bedingung	43

2.3 Objektive Bedingung.....	44
2.4 Wirkungen der Erklärung.....	46
3. Abgrenzung des Geschäftsvermögens vom Privatvermögen.....	47
3.1 Bedeutung der Unterscheidung.....	47
3.2 Hauptkriterium: Technisch-wirtschaftliche Funktion.....	48
3.3 Abgrenzung bei Einzelunternehmen.....	48
3.4 Abgrenzung bei Personengesellschaften.....	50
3.5 Beispiele.....	52
4. Änderung der Zweckbestimmung des Geschäftsvermögens.....	58
5. Gemischt genutzte Vermögensgegenstände.....	61
III. Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.....	67
1. Natur der Einkünfte.....	67
2. Reingewinn.....	68
3. Realisation von Einkommen.....	68
3.1 Zufluss von Einkommen.....	68
3.2 Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz und Methode der Gewinnermittlung.....	70
3.2.1 Ausgangslage: Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Bereich der juristischen Personen.....	70
3.2.2 Grundsatz des einheitlichen Gewinnbegriffs.....	71
3.2.3 Inhalt des Grundsatzes der Massgeblichkeit der Handelsbilanz im Bereich der selbständigen Erwerbstätigkeit.....	71
3.2.4 Einheitliche Gewinnermittlungsmethode.....	73
3.2.5 Totalgewinnprinzip versus Periodizitätsprinzip.....	73
3.3 Zeitpunkt des Zuflusses des Einkommens.....	74
3.3.1 Abgeschlossener Rechtserwerb versus tatsächliche Erfüllung.....	74
3.3.2 Zeitpunkt des Zuflusses bei Buchführenden.....	76
3.3.3 Zeitpunkt des Zuflusses bei Nichtbuchführenden.....	80
4. Gewinnausweistatbestände.....	81
4.1 Veräußerung.....	81
4.2 Buchmässige Aufwertung von Aktiven und buchmässige Abschreibung von Verbindlichkeiten.....	82
4.3 Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen.....	83
4.3.1 Steuersystematische Realisation.....	83
4.3.2 Zukünftiger Aufschubtatbestand.....	87
4.4 Überführung von Geschäftsvermögen in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten.....	87
4.5 Verwertung.....	89
5. Aufschubtatbestände.....	90
5.1 Einleitung.....	90
5.2 Rechtsgrundlage.....	90
5.3 Privatentnahme einer Liegenschaft (aus dem Anlagevermögen).....	91
5.4 Verpachtung.....	94
5.5 Weiterführung des Geschäftsbetriebs durch Erben.....	95

6.	Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung.....	96
6.1	Hintergrund	96
6.2	Rechtsgrundlagen	97
6.3	Teilbesteuerungsverfahren im DBG	98
6.3.1	Einführendes	98
6.3.2	Beteiligungsrechte und qualifizierte Beteiligung.....	98
6.3.3	Einkünfte aus Beteiligungen.....	100
6.3.4	Zurechenbarer Aufwand – Spartenrechnung	101
6.3.5	Spartenverlust	102
6.4	Teilsatzverfahren der Kantone.....	102
6.4.1	Einführendes	102
6.4.2	Beispiel: Kanton Zürich.....	103
6.4.2 a.	Rechtsgrundlage.....	103
6.4.2 b.	Beteiligungsrechte und qualifizierte Beteiligungen	104
6.4.2 c.	Ausgeschüttete Gewinne	105
6.5	Beispiel.....	105
7.	Aufwendungen für die selbständige Erwerbstätigkeit.....	107
7.1	Grundsatz: Geschäfts- oder berufsmässige Begründetheit	107
7.1.1	Ausgangslage	107
7.1.2	Objektives Nettoprinzip	107
7.2	Periodizität der Aufwendungen	108
7.3	Abgrenzung der Aufwendungen für die selbständige Erwerbs- tätigkeit von anderen Aufwendungen	109
7.3.1	Geschäftsmässig begründete Vermögensabflüsse ohne Aufwandcharakter	109
7.3.2	Nicht geschäftsmässig begründete Aufwendungen	110
7.4	Beispiele geschäftsmässig begründeter Aufwendungen.....	112
7.4.1	Abschreibungen und Wertberichtigungen.....	112
7.4.1 a.	Begriffliches	112
7.4.1 b.	Voraussetzungen.....	112
7.4.1 c.	Nachholung nicht vorgenommener Abschreibungen	116
7.4.1 d.	Ausserordentliche Abschreibungen.....	118
7.4.1 e.	Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven	119
7.4.1 f.	Anwendungsfälle.....	121
7.4.2	Rückstellungen	121
7.4.2 a.	Begriffliches	121
7.4.2 b.	Voraussetzungen.....	122
7.4.2 c.	Anwendungsfälle.....	124
7.4.3	Reserven für Forschungs- und Entwicklungskosten.....	125
7.4.4	Reserven für Ersatzbeschaffung.....	126
7.4.4 a.	Regelung bis Ende 2010.....	126
7.4.4 b.	Änderung im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II	128
7.4.5	Reserve für Arbeitsbeschaffung	129
7.4.6	Aufwendungen für die Geschäftsräumlichkeiten.....	129
7.4.7	Zinsen auf Geschäftsschulden	130

7.4.8	Sozialversicherungsbeiträge	132
a.	Beiträge an die AHV, IV, AIV und EO.....	132
b.	Beiträge an berufliche Vorsorgeeinrichtungen	133
c.	Beiträge an die Unfallversicherung und an die Kranken- taggeld-Versicherung.....	136
d.	Beiträge an die Selbstvorsorge	137
7.4.9	Weitere Aufwendungen.....	138
8.	Verlustverrechnung	139
8.1	Begriff des Verlustes	139
8.2	Möglichkeiten der Verlustverrechnung.....	140
8.3	Verlustvortrag: Vorrang des Leistungsfähigkeitsprinzips vor dem Periodizitätsprinzip.....	143
8.4	Ordentlicher Verlustvortrag	143
8.4.1	Berechnung des Verlustüberschusses.....	143
8.4.2	Berücksichtigung des Verlustüberschusses.....	144
8.4.3	Verlustverrechnung bei Beendigung der selbständigen Erwerbstätigkeit.....	145
8.4.4	Verlustverrechnung bei Umstrukturierung von Personen- unternehmen	147
8.4.5	Verlustverrechnung einer Kapitalgesellschaft als Kommanditärin.....	148
8.5	Ausserordentlicher Verlustvortrag.....	149
8.5.1	Voraussetzungen	149
8.5.2	Verbuchung	151
a.	Echte und unechte Sanierungsgewinne.....	151
b.	Steuerliche Verbuchung bei Vorliegen echter und unechter Sanierungsgewinne.....	152
IV.	Interkantonale Steuerauscheidung – Ausgewählte Fragen	154
1.	Allgemeines.....	154
1.1	Funktion.....	154
1.2	Rechtsquellen	155
1.3	Grundsatz der unbedingten Befreiung.....	155
1.4	Verbot der Schlechterstellung.....	156
1.5	Steuerdomizile und Methoden.....	156
1.5.1	Steuerdomizile	156
1.5.2	Methoden der Steuerauscheidung	157
2.	Steuerauscheidung bei Einzelunternehmen	161
2.1	Allgemeines.....	161
2.2	Einzelunternehmen mit ausserkantonalem Geschäftsort.....	162
2.2.1	Einleitung.....	162
2.2.2	Vermögensausscheidung.....	162
2.2.3	Einkommensausscheidung.....	164
2.3	Einzelunternehmen mit ausserkantonaler Betriebsstätte.....	165
2.3.1	Einleitung.....	165

2.3.2 Vermögensausscheidung.....	167
2.3.3 Einkommensausscheidung.....	168
3. Gesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit.....	169
3.1 Einfache Gesellschaft.....	169
3.2 Kollektiv- und Kommanditgesellschaft.....	170
3.2.1 Einleitung.....	170
3.2.2 Vermögensausscheidung.....	172
3.2.3 Einkommensausscheidung.....	173
4. Verlegung des Hauptsteuerdomizils.....	174
4.1 Mit Aufgabe der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.....	174
4.2 Unter Beibehaltung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.....	175
5. Veränderungen betreffend Nebensteuerdomizile.....	175
5.1 Eröffnung eines ausserkantonalen Nebensteuerdomizils.....	175
5.2 Aufgabe eines ausserkantonalen Nebensteuerdomizils.....	176
6. Steuererklärungsverfahren.....	177
V. Umgestaltung der selbständigen Erwerbstätigkeit.....	179
1. Überblick über wesentliche Umgestaltungen.....	179
2. Änderungen im Bestand der Beteiligten.....	180
2.1 Steuerfragen.....	180
2.2 Einzelunternehmen.....	180
2.2.1 Übertragung des Einzelunternehmens resp. Austritt des bisher Beteiligten.....	180
a. Zivilrechtliche Vorbemerkungen.....	180
b. Entgeltliche Übertragung.....	181
c. Unentgeltliche Übertragung.....	182
aa) Schenkung, Erbvorbezug.....	182
bb) Erbgang.....	183
2.2.2 Eintritt eines neuen Beteiligten.....	184
2.3 Personengesellschaften.....	184
2.3.1 Übertragung eines Anteils an einer Personengesellschaft.....	184
a. Zivilrechtliche Vorbemerkungen.....	184
b. Entgeltliche Übertragung.....	185
c. Unentgeltliche Übertragung.....	187
2.3.2 Eintritt eines neuen Beteiligten.....	187
2.3.3 Austritt eines bisher Beteiligten.....	188
3. Änderungen der Struktur des Personenunternehmens.....	193
3.1 Einführung des Fusionsgesetzes.....	193
3.2 Zum Begriff Umstrukturierung.....	194
3.3 Zentrale Steuerfrage: Steuerneutrale Reservenübertragung.....	195
3.4 Auswirkungen des Systemwechsels vom Nennwertprinzip zum Kapitaleinlageprinzip.....	196
3.5 Generelle Voraussetzungen der steuerneutralen Reserven- übertragung.....	197
3.5.1 Einleitung.....	197

3.5.2	Vorliegen einer Umstrukturierung im steuerrechtlichen Sinne	197
3.5.3	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	198
3.5.4	Übernahme der Einkommenssteuerwerte	198
3.6	Übertragung von Vermögenswerten auf ein anderes Personen- unternehmen	199
3.6.1	Voraussetzungen	199
3.6.2	Erscheinungsformen	200
a.	Fusion von Personenunternehmen.....	200
b.	Spaltung durch Vermögensübertragung auf ein anderes Personenunternehmen	201
c.	Umwandlung von Personenunternehmen in andere Personenunternehmen	203
3.7	Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine juristische Person	206
3.7.1	Erscheinungsformen	206
a.	Fusion von Personenunternehmen und Kapital- gesellschaften	206
b.	Spaltung von Personenunternehmen und Vermögens- übertragung auf juristische Personen	207
c.	Umwandlung von Personenunternehmen in Kapital- gesellschaften	208
d.	Verkauf eines Betriebs oder Teilbetriebs zum Einkommens- steuerwert	209
3.7.2	Voraussetzungen der steuerneutralen Reservenübertragung	209
a.	Generelle Voraussetzungen – insbesondere zum übertragenen steuerlichen Eigenkapital	209
b.	Betriebserfordernis.....	210
aa)	Einleitung	210
bb)	Begriff des Betriebs und des Teilbetriebs	213
cc)	Spezialfragen	215
c.	Sperrfrist und Sperrfristverletzung.....	218
aa)	Sperrfrist.....	218
bb)	Folgen der Sperrfristverletzung.....	221
3.7.3	Übernahme des Verlustvortrags eines Personenunternehmens durch juristische Person	223
3.8	Austausch von Teiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten	224
VI.	Übertragung von Beteiligungen vom Privatvermögen ins Geschäfts- vermögen (Transponierung).....	226

VII. Definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit	228
1. Bisherige Situation.....	228
2. Milderung durch neue Gesetzgebung.....	228
2.1 Entstehungsgeschichtliches.....	228
2.2 Gesetzliche Grundlage.....	230
2.3 Auslegung und Fragen.....	231
2.3.1 Vorbemerkung zur Auslegung.....	231
2.3.2 Geltungsbereich.....	231
2.3.3 Verhältnis zu Art. 18a Abs. 1 DBG und Art. 8 Abs. 2 ^{bis} StHG.....	233
2.3.4 Verhältnis zur nachträglichen Besteuerung nach Art. 19 Abs. 2 DBG und Art. 8 Abs. 3 ^{bis} StHG.....	233
2.3.5 Verhältnis zu Teilbesteuerung nach Art. 18b DBG und Art. 7 Abs. 1 StHG.....	234
2.3.6 Effektiver Einkauf in eine Vorsorgeeinrichtung.....	234
2.3.7 Fiktiver Einkauf.....	235
2.3.8 Milderung bei Erbgang.....	237
VIII. Sozialversicherungsbeiträge auf Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	240
1. AHV/IV und EO.....	240
1.1 Ausgangslage.....	240
1.1.1 Sozialversicherungsrechtlicher Erwerbsbegriff.....	240
1.1.2 Verhältnis des AHV-rechtlichen Begriffs zum steuerrechtlichen Begriff.....	245
1.1.3 Ermittlungs- und Meldepflicht der Steuerbehörden.....	246
1.1.4 Abzug der Gewinnungskosten.....	249
1.1.5 Abzug des Zinses auf dem investierten Eigenkapital.....	250
1.2 Beispiele von Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit.....	250
2. Berufliche Vorsorge.....	253
2.1 Bezug des angesparten Vorsorgekapitals bei Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit.....	253
2.2 Möglichkeiten der beruflichen Vorsorge.....	255
2.2.1 Freiwillige obligatorische Vorsorge und neu auch weiter gehende Vorsorge.....	255
2.2.2 Vorsorgeeinrichtungen.....	256
a. Vorsorgeeinrichtung des Personals.....	256
b. Vorsorgeeinrichtung des Berufsverbandes.....	256
c. Auffangeinrichtung.....	257
2.3 Weitergehende Vorsorge.....	257
2.4 Möglichkeiten einer Kaderversicherung.....	258
2.5 Höhe des versicherbaren Einkommens und Höhe der Beiträge.....	259
2.6 Unfallversicherung.....	259

3. Selbstvorsorge	260
3.1 Gebundene Selbstvorsorge	260
3.1.1 Rechtsgrundlage	260
3.1.2 Anerkannte Vorsorgeformen	260
3.1.3 Abzugsfähigkeit der Beiträge	261
a. Keine Arbeitgeberbeiträge	261
b. «Arbeitnehmerbeiträge»	261
c. Begriff der Angehörigkeit an eine berufliche Vorsorge- einrichtung	262
d. Bemessungsgrundlage des Abzugs	263
3.1.4 Versicherte Person	263
3.1.5 Dauer der gebundenen Selbstvorsorge	264
3.2 Freie Selbstvorsorge	264
IX. Lösungshinweise	265