

Unternehmens- steuerrecht

Grundlagen für das Studium und die Praxis

Madeleine Simonek

Schulthess § 2019

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VI
Literaturverzeichnis	XXI
Materialienverzeichnis	XXIX
Verzeichnis der Übungen	XXXI
Abkürzungsverzeichnis	XXXIII

Teil 1 Allgemeine Grundlagen 1

§ 1 Begriff und Rechtsformen eines Unternehmens	3
I. Begriff des Unternehmens	3
II. Rechtsformen eines Unternehmens	4
1. Personenunternehmen	4
2. Kapitalunternehmen	6
3. Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen	6
§ 2 Dualismus der Unternehmensbesteuerung	8
I. Begriff des Unternehmensgewinns	8
II. Transparenzprinzip bei der Besteuerung von Personenunternehmen	9
1. Gesetzliche Konzeption	9
2. Durchbrechungen des Transparenzprinzips	12
III. Trennungsprinzip bei der Besteuerung von Kapitalunternehmen	12
1. Gesetzliche Konzeption	12
2. Rechtfertigung der gesetzlichen Konzeption	14
a. Integrations- vs. Separationstheorie	14
b. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von juristischen Personen	15
c. Verhältnis zur Besteuerung der Anteilsinhaber	16
3. Durchbrechungen des Trennungsprinzips	17
IV. Postulat der rechtsformneutralen Besteuerung	18
§ 3 Subjektive Steuerpflicht im Einkommens- und Gewinnsteuerrecht	20
I. Allgemeines	20

II.	Unternehmensspezifische Themen zur unbeschränkten Steuerpflicht	22
1.	Unbeschränkte Steuerpflicht juristischer Personen	22
a.	Anknüpfung an den Sitz oder die tatsächliche Verwaltung	22
b.	Abgrenzung im internationalen und interkantonalen Verhältnis	25
2.	Freistellung von ausländischen Geschäftsbetrieben und Betriebsstätten	27
3.	Berücksichtigung ausländischer Verluste	29
4.	Übungen zur unbeschränkten Steuerpflicht	30
III.	Unternehmensspezifische Themen zur beschränkten Steuerpflicht	31
1.	Geschäftsbetrieb und Betriebsstätte	31
a.	Allgemeines	31
b.	Begriff des Geschäftsbetriebs	31
c.	Begriff der Betriebsstätte	33
2.	Ermittlung des in der Schweiz steuerbaren Einkommens	36
3.	Übungen zur beschränkten Steuerpflicht	36
IV.	Steuerbefreiung juristischer Personen	37
1.	Übersicht	37
2.	Steuerbefreiung wegen der Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke	39
a.	Allgemeine Voraussetzungen	39
b.	Gemeinnützige oder öffentliche Zweckverfolgung	40
c.	Ausschluss von Erwerbszwecken	43
3.	Übungen zur Steuerbefreiung juristischer Personen	45
§ 4	Besondere Aspekte der Besteuerung von Personenunternehmen	46
I.	Begriff der selbstständigen Erwerbstätigkeit	47
1.	Bedeutung des Begriffs der selbstständigen Erwerbstätigkeit	47
2.	Fehlende Legaldefinition	48
3.	Merkmale der selbstständigen Erwerbstätigkeit	48
a.	Begriffsumschreibung	48
b.	Begriffsmerkmale	50
4.	Besondere Abgrenzungsfragen	51
a.	Abgrenzung zur unselbstständigen Erwerbstätigkeit	51
b.	Abgrenzung zur Liebhaberei	52
c.	Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung	54
i.	Grundsatzfrage	54
ii.	Gewerbmässiger Liegenschaftenhandel	56
iii.	Gewerbmässiger Wertschriftenhandel	58
iv.	Weitere Fälle gewerbmässiger Nebentätigkeit	61
5.	Beginn und Ende der selbstständigen Erwerbstätigkeit	62
a.	Beginn	62
b.	Ende	63
II.	Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen	64
1.	Bedeutung der Abgrenzung	64

2.	Gesetzliche Umschreibung des Geschäftsvermögens	64
a.	Ordentliches Geschäftsvermögen	64
b.	Optiertes Geschäftsvermögen	65
3.	Begriffsmerkmale des ordentlichen Geschäftsvermögens im Einzelnen	66
a.	Übersicht	66
b.	Selbstständige Erwerbstätigkeit	66
c.	Tatsächliches Dienen	67
d.	Gemischt genutzte Vermögenswerte	70
e.	Zivilrechtliches Eigentum	72
4.	Besondere Sachverhalte und Fragestellungen	73
a.	Geschäftsvermögen von Personengesellschaften und ihren Teilhabern	73
b.	Geschäftsvermögen von Ehegatten	75
c.	Geschäfts- und Privatvermögen bei einem nebenberuflich gewerbmässigen Händler	76
d.	Beteiligungen als Geschäftsvermögen	76
e.	Verpfändung von privaten Vermögenswerten	77
f.	Verpachtung von Geschäftsvermögen	78
g.	Verbindlichkeit einer Qualifikation als Geschäftsvermögen oder Privatvermögen für die Folgejahre	78
5.	Änderung der Zweckbestimmung	79
6.	Übungen zur Abgrenzung des Geschäfts- vom Privatvermögen	80
§ 5	Unternehmensspezifische Aspekte der Grundstückgewinnsteuer, Vermögenssteuer und Kapitalsteuer	82
I.	Grundsätze zur Grundstückgewinnsteuer	82
II.	Grundsätze zur Vermögenssteuer	84
1.	Vorbemerkungen	84
2.	Allgemeine Grundsätze zur Vermögensbewertung	85
3.	Grundsätze zur Bewertung von Personenunternehmen	85
4.	Grundsätze zur Bewertung von Beteiligungsrechten	86
III.	Grundsätze zur Kapitalsteuer	88
Teil 2	Ermittlung des steuerbaren Unternehmensgewinns	91
§ 6	Massgeblichkeitsprinzip	93
I.	Grundsatz	94
II.	Historischer Rückblick und Rechtfertigung	95
III.	Inhalt und Mechanismus des Massgeblichkeitsprinzips	98
1.	Gesetzliche Verankerung	98
2.	Handelsrechtskonforme Jahresrechnung	99
3.	Formen der Massgeblichkeit	101
4.	Bindungswirkungen des Massgeblichkeitsprinzips	102

a.	Bindungswirkungen zulasten der steuerpflichtigen Person	102
b.	Bindungswirkungen zulasten der Steuerbehörden	104
c.	Bilanzberichtigung in Abgrenzung zu Bilanzänderung und steuerrechtlicher Korrektur	104
d.	Periodenverschobene Anpassung handelsrechtswidriger Ansätze	106
IV.	Überblick über die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsbestimmungen	108
1.	Hauptgruppen	108
2.	Steuerrechtliche Korrekturvorschriften	108
3.	Steuersystematische Gewinnermittlungsvorschriften	110
4.	Mechanismus der Steuerbilanz	111
V.	Übungen zum Massgeblichkeitsprinzip	113
§ 7	Handelsrechtliche Gewinnermittlung (Handelsbilanz)	114
I.	Allgemeines	114
II.	Ziel- und Zwecksetzung der handelsrechtlichen Gewinnermittlung	115
III.	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung	116
1.	Überblick	116
2.	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung	117
3.	Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung	117
IV.	Bilanzierungsgrundsätze	121
1.	Bestandteile der Jahresrechnung und Mindestgliederung	121
2.	Aktivum und Aktivierung	123
a.	Bedeutung und Wirkungsweise einer Aktivierung	123
b.	Begriff des Aktivums	124
3.	Verbindlichkeit und Passivierung	128
a.	Bedeutung und Wirkungsweise einer Passivierung	128
b.	Begriff der Verbindlichkeit, im Besonderen der Rückstellung	129
V.	Bewertungsgrundsätze	132
1.	Wertansätze	132
2.	Abschreibungen und Wertberichtigungen	133
a.	Begriffe	133
b.	Bemessung von Abschreibungen und Wertberichtigungen	134
c.	Abschreibungsmethoden	135
3.	Bildung und Arten stiller Reserven	137
VI.	Übungen zum Massgeblichkeitsprinzip und zur handelsrechtlichen Gewinnermittlung	138
§ 8	Steuerrechtliche Gewinnermittlung (Steuerbilanz)	141
I.	Anforderungen an die steuerrechtliche Gewinnermittlung	143
1.	Vorbemerkung	143
2.	Verfassungsrechtliche Vorgaben	143
3.	Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eines Unternehmens	146

II.	Periodenabgrenzung	148
1.	Ausgangssituation	148
2.	Imparitätsprinzip	149
3.	Realisationsprinzip	149
a.	Aus handelsrechtlicher Sicht	149
b.	Aus steuerrechtlicher Sicht	152
4.	Bedeutung des Periodizitätsprinzips	154
5.	Bedeutung des Totalgewinnprinzips	154
6.	Folgen der Verbuchung periodenfremder Aufwände und Erträge	156
7.	Übungen zur Periodenabgrenzung	160
III.	Aufwandbegriff	161
1.	Ausgangssituation	161
2.	Begriff des geschäftsmässig begründeten Aufwandes	161
3.	Abgrenzung zum nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand	164
4.	Gesetzlich geregelte Aufwandpositionen	165
a.	Negativkatalog	165
b.	Positivkatalog	167
c.	Bestechungsgelder	169
5.	Besondere Aufwandpositionen	170
a.	Aufwendungen im Zusammenhang mit widerrechtlichen oder sittenwidrigen Geschäften	170
b.	Aufwendungen im Zusammenhang mit vertraglichen oder ausser- vertraglichen Haftungsnormen	170
c.	Strafrechtliche Bussen und finanzielle Verwaltungssanktionen	172
6.	Übungen zum Aufwandbegriff	174
IV.	Ertrags- und Gewinnbegriff	175
1.	Ausgangssituation	175
2.	Begriff des steuerbaren Ertrags	175
3.	Abgrenzung zu den steuerfreien Vermögenszugängen	176
4.	Realisierung stiller Reserven	178
a.	Im Allgemeinen	178
b.	Echte Realisierung	178
c.	Buchmässige Realisierung	179
d.	Steuersystematische Realisierung	180
5.	Übungen zum Ertrags- und Gewinnbegriff	183
V.	Bilanzierung und Bewertung in der Steuerbilanz	184
1.	Übersicht	184
2.	Aktivum und Aktivierung	184
3.	Abschreibungen und Wertberichtigungen	185
a.	Begriffe und Rechtsfolgen	185
b.	Steuerlich zulässige Abschreibungen	187
c.	Korrektur übersetzter Abschreibungen	192
d.	Nachholung unterlassener Abschreibungen	193

4.	Verbindlichkeit und Passivierung, im Besonderen die Rückstellung	193
a.	Funktion einer Rückstellung	193
b.	Formen von Rückstellungen	194
c.	Echte Rückstellungen	196
d.	Steuerrückstellungen	197
5.	Ausgewählte Bilanzierungs- und Bewertungsfragen	198
a.	Delkredere auf Debitoren und «Warendrittel»	198
b.	Grundsatz der Einzelbewertung	199
c.	Schwankungsreserve bei Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis	201
d.	Aufwertungsreserve bei Aufwertungen über den Kostenwert	202
e.	Fremdwährungen und Umrechnungsdifferenzen	203
6.	Übungen zur Bilanzierung und Bewertung im Steuerrecht	204
VI.	Verfahrensrechtliche Fragen der steuerrechtlichen Gewinnermittlung	205
1.	Vorbemerkung	205
2.	Ermessensveranlagung bei Fehlen einer korrekten Buchhaltung	205
§ 9	Besondere Gewinnermittlungsvorschriften	206
I.	Hintergründe und Entwicklungen	206
II.	Abschaffung der kritisierten Steuerregime	209
1.	Holding-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaften	209
2.	Weitere besondere Besteuerungsformen	211
III.	Konzeption der besonderen Gewinnermittlungsvorschriften	212
1.	Vorbemerkung	212
2.	Patentbox	212
a.	Gesetzliche Konzeption	212
b.	Umsetzung in den Kantonen	216
c.	Weitere Aspekte	216
3.	Überabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	217
a.	Gesetzliche Konzeption	217
b.	Umsetzung in den Kantonen	218
4.	Zinsabzug auf dem Eigenkapital	218
a.	Gesetzliche Konzeption	218
b.	Umsetzung in den Kantonen	219
5.	Entlastungsbegrenzung	219
IV.	Wirtschaftspolitische Steuererleichterungen für Unternehmen	220
§ 10	Ersatzbeschaffung	222
I.	Zwangstheorie, Ersatzbeschaffungstheorie, Reinvestitionstheorie	222
II.	Voraussetzungen einer Ersatzbeschaffung	223
1.	Überblick	223
2.	Betriebsnotwendiges Anlagevermögen	224
3.	Innerschweizerischer Vorgang	228
4.	Ersatzobjekt Liegenschaft	228

III.	Vorgehen und Verbuchung	228
1.	Ersatzbeschaffungsvarianten	228
2.	Ersatzbeschaffung nach der Veräußerung	229
3.	Ersatzbeschaffung vor der Veräußerung	231
IV.	Umfang der Ersatzbeschaffung	232
V.	Ersatzbeschaffung von Beteiligungen	233
VI.	Übungen zur Ersatzbeschaffung	233
§ 11	Zeitliche Bemessung und Verlustverrechnung	235
I.	Zeitliche Bemessung	236
1.	Kapitalunternehmen	236
2.	Personenunternehmen	238
II.	Verlustverrechnung	238
1.	Begriffe und Arten von Verlusten	238
a.	Im Gesellschaftsrecht	238
b.	Im Steuerrecht	241
2.	Verrechnung laufender Geschäftsverluste	242
3.	Interperiodische Verlustverrechnung	243
a.	Formen	243
b.	Ordentliche (befristete) Verlustverrechnung	244
c.	Ausserordentliche (unbefristete) Verlustverrechnung	245
d.	Handelsrechtlicher Bilanzverlust und steuerrechtlicher Verlustvortrag	246
e.	Besondere Fragen in Bezug auf ein Personenunternehmen	247
f.	Übertragung von Verlusten	249
5.	Massnahmen gegen eine unrechtmässige Verlängerung der Verlustverrechnungsfrist	250
a.	Übersicht	250
b.	Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven	251
c.	Nachholung von Abschreibungen	254
6.	Verfahrensrechtliche Aspekte	255
III.	Übungen zur Verlustverrechnung	256
§ 12	Beteiligungsabzug	258
I.	Zwecksetzung und Entwicklungen	258
II.	Voraussetzungen des Beteiligungsabzugs	261
1.	Subjektive Voraussetzungen	261
2.	Massgebliche Beteiligungen	262
a.	In- und ausländische Beteiligungen	262
b.	Anforderung an die Beteiligung betreffend Gewinnausschüttungen	263
c.	Anforderungen an die Beteiligung betreffend Kapitalgewinne	265
3.	Massgebliche Beteiligungserträge	267
a.	Allgemeines	267
b.	Gewinnausschüttungen	267

c. Kapitalgewinne	268
d. Keine Beteiligungserträge	270
e. Auflösung von Abschreibungen und Wertberichtigungen	272
III. Berechnung des Beteiligungsabzugs	273
1. Im Allgemeinen	273
2. Ermittlung des Finanzierungs- und Verwaltungsaufwandes	274
3. Berechnungsbeispiele	275
a. Beispiel 1: Beteiligungsabzug für Gewinnausschüttung	275
b. Beispiel 2: Beteiligungsabzug für Kapitalgewinn und Gewinnausschüttung	276
Teil 3 Beziehungen des Unternehmens zu seinen Anteilshabern	279
§ 13 Sphärentrennung	281
§ 14 Privateinlagen und Privatentnahmen bei einem Personenunternehmen	283
I. Privateinlagen in ein Einzelunternehmen	283
1. Hauptformen von Privateinlagen	283
2. Privateinlagen von beweglichen Vermögenswerten	284
3. Privateinlagen von unbeweglichen Vermögenswerten	284
4. Bestimmung des Zeitpunkts von Privateinlagen	285
II. Privatentnahmen aus einem Einzelunternehmen	286
1. Hauptformen von Privatentnahmen	286
2. Bar-, Waren- und Dienstleistungsbezüge sowie private Aufwendungen	286
3. Überführung von Vermögenswerten vom Geschäfts- ins Privatvermögen	288
a. Erscheinungsformen	288
b. Steuerfolgen der Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen	290
c. Steueraufschub bei der Privatentnahme von unbeweglichem Vermögen	290
d. Bestimmung des Zeitpunkts von Privatentnahmen	291
III. Besonderheiten bei einer Personengesellschaft	293
IV. Übungen zu Privateinlagen und Privatentnahmen bei Personenunternehmen	294
§ 15 Liquidation eines Personenunternehmens	296
I. Ausgangssituation	296
II. Besteuerung von Liquidationsgewinnen	297
III. Mildere Besteuerung von Liquidationsgewinnen	297
1. Zwecksetzung	297
2. Allgemeine Voraussetzungen	298
3. Berechnung der Milderung	300
4. Verhältnis zu Art. 18a Abs. 1 DBG	302
5. Mildere Liquidationsgewinnbesteuerung für die Hinterbliebenen	303
6. Kantonale Regelungen	305

IV.	Besonderheiten bei der Liquidation einer Personengesellschaft	305
1.	Ausgangssituation	305
2.	Austritt eines Gesellschafters	305
3.	Verkauf eines Gesellschaftersanteils	306
4.	Ableben eines Gesellschafters	306
§ 16	Kapitaleinlagen in ein Kapitalunternehmen	309
I.	Hauptformen von Kapitaleinlagen	309
II.	Einkommens- und Gewinnsteuerfolgen von offenen Kapitaleinlagen	311
1.	Steuerfolgen auf Stufe des Anteilsinhabers	311
a.	Bei Beteiligungen im Privatvermögen	311
b.	Bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen	312
2.	Steuerfolgen auf Stufe des Unternehmens	313
III.	Einkommens- und Gewinnsteuerfolgen von verdeckten Kapitaleinlagen	313
1.	Steuerfolgen auf Stufe des Anteilsinhabers	313
a.	Bei Beteiligungen im Privatvermögen	313
b.	Bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen	314
2.	Steuerfolgen auf Stufe des Unternehmens	315
IV.	Emissionsabgabefolgen	318
V.	Übungen zu Kapitaleinlagen in ein Kapitalunternehmen	319
§ 17	Kapitalentnahmen aus einem Kapitalunternehmen	320
I.	Hauptformen von Kapitalentnahmen	322
II.	Kapitalentnahmen durch Privatpersonen im Allgemeinen	324
1.	Kapitaleinlageprinzip	324
a.	Hintergrund	324
b.	Umsetzung des Kapitaleinlageprinzips	325
2.	Einkommenssteuerfolgen auf Stufe des Anteilsinhabers	328
a.	Steuerbarer Beteiligungsertrag	328
b.	Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	329
c.	Verfassungsmässigkeit der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	330
3.	Verrechnungssteuerfolgen	332
III.	Kapitalentnahmen durch Geschäftspersonen im Allgemeinen	333
1.	Buchwertprinzip	333
2.	Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung	333
3.	Verrechnungssteuerfolgen	335
IV.	Zur Ausgabe von Gratisaktien und zu Gratisnennwerterhöhungen im Besonderen	335
1.	Ausgangssituation	335
2.	Steuerfolgen im Privatvermögen	335
3.	Steuerfolgen im Geschäftsvermögen	336
4.	Verrechnungssteuer- und Emissionsabgabefolgen	336

V.	Zur verdeckten Gewinnausschüttung im Besonderen	337
1.	Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung	337
a.	Im Allgemeinen	337
b.	Offensichtliches Missverhältnis	338
c.	Leistung zugunsten des Anteilsinhabers	339
d.	Kein Drittvergleich möglich	342
e.	Erkennbarkeit	342
2.	Hauptformen von verdeckter Gewinnausschüttung und deren Steuerfolgen	343
a.	Aus Sicht des Unternehmens	343
b.	Aus Sicht des Anteilsinhabers	345
3.	Verdeckte Gewinnausschüttungen zugunsten von nahestehenden Personen	346
a.	Einkommens- und Gewinnsteuerfolgen	346
b.	Verrechnungssteuer- und Emissionsabgabefolgen	348
4.	Beweislastverteilung	349
VI.	Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der Finanzierung eines Unternehmens	351
1.	Vorbemerkungen	351
2.	Darlehensbeziehungen	352
a.	Ausgangssituation	352
b.	Simuliertes Darlehen	352
c.	Unangemessene Darlehensbedingungen	354
3.	Verdecktes Eigenkapital	356
a.	Ausgangssituation	356
b.	Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals	356
c.	Steuerfolgen von verdecktem Eigenkapital	358
VII.	Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit einem Arbeitsverhältnis zum Unternehmen	359
1.	Ausgangssituation	359
2.	Bestimmung eines angemessenen Salärs	360
3.	Steuerfolgen eines über- oder unteretzten Salärs	361
VIII.	Übungen zu Kapitalentnahmen bei Kapitalunternehmen	362
§ 18	Liquidation eines Kapitalunternehmens	365
I.	Im Allgemeinen	366
II.	Besondere Formen der Liquidation	366
1.	(Direkte) Teilliquidation	366
2.	Faktische Liquidation	366
3.	Mantelhandel	368
4.	Erwerb eigener Aktien	369
a.	Aktienrechtliche und steuerrechtliche Qualifikation des Erwerbs eigener Aktien	369
b.	Steuerfolgen des Erwerbs eigener Aktien	370

III.	Indirekte Teilliquidation und Transponierung	372
1.	Problematik	372
2.	Merkmale der indirekten Teilliquidation	374
3.	Merkmale der Transponierung	377
IV.	Übungen zur Liquidation eines Kapitalunternehmens	379
	Sachregister	381