

Merkblatt für Selbständigerwerbende

Inhaltsverzeichnis

1.	Grundlagen	3
1.1.	Selbständige Erwerbstätigkeit.....	3
2.	Gewillkürtes Geschäftsvermögen	3
3.	Geschäftsvermögen	4
4.	Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung	4
5.	Anforderungen an die Vereinfachte Buchführungspflicht	4
6.	Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung	5
6.1.	Anforderungen an die kaufmännische Buchhaltung	5
6.2.	Zweckmässige Errichtung der kaufmännischen Jahresabschlussrechnungen aus steuerrechtlicher Sicht	6
6.3.	Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten.....	6
6.4.	Umlauf- und Anlagevermögen.....	6
6.5.	Einzelbewertung von Beteiligungen und Liegenschaften	7
6.6.	Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen	7
6.7.	Anhang und Geldflussrechnung.....	7
6.8.	Aufbewahrung der Geschäftskorrespondenz.....	7
6.9.	Buchführung nach neuem Recht vor Ablauf der Übergangsfrist (1.1.2015)	8
6.10.	Geschäftsabschluss.....	8
6.11.	Art der Bücher.....	8
7.	Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen	8
8.	Berechnung des Kapitalgewinns	8
8.1.	Schematische Darstellung des Kapitalgewinns	9
8.2.	Liquidationsgewinn	9
8.3.	Privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne.....	10
9.	Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhabern	11
9.1.	Allgemeines.....	11
10.	Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule).....	13
11.	Einlagen in die gebundene Selbstvorsorge der (Säule 3a)	13
12.	Abschreibungen.....	13
12.1.	Allgemeines.....	13
12.2.	Rücklagen	15
12.2.1.	Grund und Boden	15
12.2.2.	Neubauten, Anlagen für den Umweltschutz und zur Anwendung neuer Technologien	16
12.3.	Besondere Anlagen	16
12.4.	Beteiligungen und Wertpapiere.....	16

12.5.	Vermietetes oder verpachtetes Betriebsinventar	16
12.6.	Besondere Fälle	17
12.6.1.	Einmalabschreibungen	17
12.6.2.	Zusatzabschreibungen.....	17
12.6.3.	Nachholung unterlassener Abschreibungen.....	17
12.6.4.	Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven.....	17
12.7.	Rückstellungen.....	17
12.8.	Wertberichtigungen	18
12.8.1.	Forderungen	18
12.9.	Warenlager	19
12.10.	Pflichtlager	19
12.11.	Rücklagen	19
12.11.1.	Forschung und Entwicklung	19
12.12.	Betriebsumstellungen und –umstrukturierungen.....	20
12.12.1.	Gesetzliche Grundlagen	20
12.12.2.	Auflösung	21
12.12.3.	Umschreibung	21
12.12.4.	Voraussetzungen, Höhe und Auflösung.....	22
13.	Geschäftsverluste aus Vorjahren	23
14.	Betriebsvermögen Selbständigerwerbender	23
14.1.	Kasse, Wechsel und dergleichen.....	23
14.2.	Kunden- und andere Guthaben	23
14.3.	Angefangene Arbeiten	23
14.4.	Vorräte und Warenlager	23
14.5.	Viehhabe	24
14.6.	Bewegliches Anlagevermögen (Fahrzeuge, Maschinen/Mobiliar, Geräte usw.).....	24
14.7.	Anderes Geschäftsvermögen	24
15.	Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (Erläuterungen zum Fragebogen)	24
16.	Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel.....	28
16.1.	Abschreibungen	29
16.1.1.	Liegenschaften im Umlaufvermögen	29
16.1.2.	Liegenschaften im Anlagevermögen	29
16.1.3.	Bilanzierung im Umlaufvermögen oder Anlagevermögen.....	30
16.1.4.	Neues Rechnungslegungsrecht.....	30
16.2.	Übertrag eines Betriebes oder Teilbetriebes	30
16.3.	Gewerbsmässiger Liegenschaftshändler	31
16.3.1.	Quasi-Liegenschaftenhändler	31
16.4.	Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen.....	31
16.5.	Liquidationsgewinne	31

1. Grundlagen

1.1. Selbständige Erwerbstätigkeit

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit umfasst alle Einkünfte aus Handel, Gewerbe, Industrie und freien Berufen, aus Land- und Forstwirtschaft und dem gewerbsmässigen Handel mit Liegenschaften, Wertschriften usw. Allgemein wird darunter jede Tätigkeit subsumiert, bei der ein Unternehmer auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht Gewinn zu erzielen am Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine selbständige Erwerbstätigkeit kann haupt- und nebenberuflich, dauernd oder temporär ausgeübt werden. Einkünfte aus Beteiligungen an einfachen Gesellschaften (z. B. Konsortien) gelten ebenfalls als selbständige Erwerbstätigkeit. Zu den steuerbaren Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit gehören ferner die Naturalbezüge jeder Art (Marktwert der Waren), die der Steuerpflichtige aus dem eigenen Betrieb bezogen hat, Mietwert der selbstgenutzten Wohnung im Geschäftshaus, Leistungen des eigenen Betriebes für private Zwecke usw. Als Leistungen des eigenen Betriebes für private Zwecke ist der Mehrwert, der bei der Ausführung der Arbeiten durch fremde Arbeitskräfte hätte ausgelegt werden müssen.

2. Gewillkürtes Geschäftsvermögen

Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft können beim Erwerb freiwillig zum Geschäftsvermögen erklärt werden. Nach dem Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung Nr. 23 vom 17. Dezember 2008 (vgl. www.estv.admin.ch, Direkte Bundessteuer, Kreisschreiben, 1-023-D-2008-d) ist die Erklärung zum gewillkürten Geschäftsvermögen grundsätzlich nur im Zeitpunkt des Erwerbs möglich. Die Erklärung zum Geschäftsvermögen muss aber spätestens mit der ersten Steuererklärung nach dem Beteiligungserwerb abgegeben werden.

Bei Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht infolge Zuzugs aus dem Ausland kann der Eigentümer aber eine Beteiligung von mindestens 20 % ebenfalls zum Geschäftsvermögen erklären. Das gewillkürte Geschäftsvermögen, wie auch das übrige Geschäftsvermögen, unterliegt dem Buchwertprinzip. Bei einer späteren Liquidation der Kapitalgesellschaft unterliegt nur der den Buchwert übersteigende Teil des Erlöses der Einkommenssteuer. Der Verkauf einer Beteiligung aus dem Privatvermögen in gewillkürtes Geschäftsvermögen einer natürlichen Person bewirkt einen Wechsel vom Nennwert- ins Buchwertprinzip. Bei sämtlichen Verkäufen von Beteiligungen aus dem Privatvermögen - auch bei Verkäufen an andere Privatpersonen - ist daher zu prüfen, ob eine indirekte Teilliquidation vorliegt.

Besass der Steuerpflichtige bis anhin weniger als 20 % der Beteiligung, muss er mindestens 20 % zusätzlich erwerben. Er kann aber nur die zusätzlich erworbene Beteiligung dem Geschäftsvermögen unterstellen. Sinkt die Beteiligungsquote an einer zum Geschäftsvermögen erklärten Beteiligung durch Teilverkauf unter die 20 % Hürde, kann die Qualifikation der verbleibenden Beteiligung als Geschäftsvermögen beibehalten werden.

Der Einkommensteuerwert einer Beteiligung im gewillkürten Geschäftsvermögen entspricht dem Kaufpreis im Zeitpunkt des Erwerbes. Kapitalverluste wie auch Abschreibungen auf optiertem Geschäftsvermögen können vom steuerbaren Einkommen in Abzug gebracht werden

3. Geschäftsvermögen

Zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zählen auch Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung des Geschäftsvermögens. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, welche ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Dies bedeutet, dass gemischt genutzte Objekte, welche vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, vollumfänglich dem Geschäftsvermögen zugewiesen werden. Die Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen erfolgt grundsätzlich nach den Kriterien, die Praxis und Rechtsprechung entwickelt haben. Massgebend für die Zuteilung eines Aktivums sind dessen Zweckbestimmung, die buchmässige Behandlung, die Herkunft der Mittel, das Erwerbsmotiv, die Verpfändung und dessen überwiegende Nutzung (Präponderanz). Die bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielten Kapitalgewinne sind als Liquidationsgewinne zusammen mit dem übrigen Einkommen steuerbar (s. Kapitel 9.2).

4. Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung

Am 1. Januar 2013 ist das neue Rechnungsrecht in Kraft getreten. Das neue Rechnungslegungsrecht knüpft grundsätzlich nicht an die Rechtsform des Unternehmens sondern an dessen wirtschaftliche Bedeutung an.

Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit einem Umsatzerlös von mindestens CHF 500'000 unterliegen der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss den Art. 957 ff. OR. Darunter fallen neu auch Selbständigerwerbende, die einen freien Beruf ausüben.

Der für die Buchführungspflicht massgebende Umsatzerlös ergibt sich jeweils aufgrund des Vorjahres, wobei dieser um Skonti, Rabatte und Debitorenverluste sowie der Mehrwertsteuer vermindert wird. Dasselbe gilt für Stornierungen.

Beträgt der Umsatzerlös in einzelnen Geschäftsjahren weniger als CHF 500'000, muss lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch geführt werden (einfache Buchhaltung, Art. 957 Abs. 2 und 3 OR). Aus steuerrechtlicher Optik ist die kontinuierliche Besteuerung der Periodenergebnisse auch in diesen Fällen sicherzustellen.

5. Anforderungen an die Vereinfachte Buchführungspflicht

Einzelunternehmen und Personengesellschaften können aufgrund der einfachen Buchhaltung (Art. 957 Abs. 2 und 3 OR) bis zu einem Umsatzerlös von CHF 500'000 buchführen.

Die einfache Buchhaltung verlangt die lückenlose Erfassung der Einnahmen und Ausgaben, der Vermögensnachweis sowie die Privateinlagen und -entnahmen. Der Vermögensnachweis umfasst

neben der Einnahmen- und Ausgabenrechnung die Anfang- und Endbestände der Vermögensteile, z.B.

- Flüssige Mittel [Kasse, Post, Bank],
- Forderungen,
- Vorräte,
- angefangene Arbeiten (inkl. noch nicht fakturierte Dienstleistungen),
- Anlagegüter oder
- Lieferantenverbindlichkeiten)

separat festgehalten werden.

Welche Aufzeichnungen zur fortlaufenden Feststellung der einzelnen Vermögensteile notwendiger- oder sinnvollerweise zu führen sind, hängt auch von der Art und Grösse des Unternehmens ab!

6. Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung

Die Aufzeichnungen sind somit so zu gestalten, dass sie alle Geschäftsvorfälle chronologisch, vollständig und wahrheitsgetreu wiedergeben. Ebenso muss für jeden Eintrag ein Belegnachweis erbracht werden können. Dieser Nachweis kann in schriftlichen Aufzeichnungen auf Papier oder in elektronischer Form erbracht werden (Art. 957a Abs. 2 OR). Ebenso muss ein Sachverständiger in der Lage sein, die Aufzeichnungen zu prüfen.

Dies bedeutet z.B., dass bei allen Einnahmen und Ausgaben ausser dem Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles auch die Namen der Leistungserbringer und der -empfänger anzugeben sind. Bei den Ausgaben ist immer auch der Zahlungsgrund oder -zweck zu vermerken.

6.1. Anforderungen an die kaufmännische Buchhaltung

Eine Buchhaltung, die freiwillig oder gestützt auf die obligationenrechtliche Buchführungspflicht erstellt wird, hat folgende Anforderungen zu erfüllen, damit sie für die steuerliche Gewinnermittlung als ordnungsgemäss und beweiskräftig gilt:

- Die Aufzeichnungen auf den Konten müssen von einem Dritten leicht und zuverlässig überprüft werden können.
- Diese Prüfung muss direkt vom Einzelbeleg über Journal und Konto bis zur Bilanz bzw. Erfolgsrechnung und umgekehrt vorgenommen werden können.
- Bei Sammelbuchungen sind die Einzelbeträge nachzuweisen.

Wird die Buchhaltung auf Bild- oder Datenträgern erstellt, so sind die Konten periodisch, mindestens auf Ende des Geschäftsjahres, auszudrucken. Den aufgezeichneten Daten müssen die Gegenbuchungen sowie der Beleghinweis entnommen werden können.

6.2. Zweckmässige Errichtung der kaufmännischen Jahresabschlussrechnungen aus steuerrechtlicher Sicht

Bei der Errichtung der einzureichenden Bilanzen sowie der Erfolgsrechnungen sind folgende Punkte zu beachten:

- Erstellung der Erfolgsrechnung nach dem Bruttoprinzip mit Ausweis des Bruttoerlöses sowie der Veränderungen der Warenvorräte, der privilegierten Warenreserve, der angefangenen Arbeiten, der Debitorenforderungen und der Delkredererückstellung in getrennten Positionen. Gesonderter Ausweis des Material-, Waren- und Fertigungsaufwandes sowie des übrigen Aufwandes. Keine Saldierung der Aktiv- und Passivzinsen.
- Die Abschreibungen sind getrennt nach den einzelnen Bilanzpositionen auszuweisen.
- Hinweis auf die im Lohnaufwand enthaltenen Eigenlöhne des Betriebsinhabers und seiner Familienangehörigen sowie auf die im Zinsaufwand enthaltenen Eigenkapitalzinsen.
- Kurze Begründung der im Vergleich zu den Vorjahren ausserordentlichen Aufwendungen und Erträge sowie grösserer Abweichungen vom durchschnittlichen Bruttogewinn.
- Kurze Begründung von ausserordentlichen Verlusten (z.B. ausserordentliche Abschreibungen) und ausserordentlichen Gewinnen (z.B. Gewinne aus der Veräusserung von Wertpapieren oder Aufwertungsbuchungen bei Liegenschaften).
- Einlagen und Entnahmen, der verbuchten direkten Steuern, der persönlichen Beiträge an die AHV und Vorsorgestiftungen, der Prämien für private Versicherungen aller Art, der Natural- und übrigen Privatbezüge. Es sind Kopien der Kontoblätter beizulegen.
- Für Geschäftsliegenschaften mit effektivem Liegenschaftsunterhalt sind die entsprechenden Aufstellungen beizulegen.

6.3. Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten

Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten dürfen aufgrund von Art. 959 Abs. 2 OR inskünftig nicht mehr aktiviert werden. Steuerlich bilden sie geschäftsmässig begründeten Aufwand. Die handelsrechtlich notwendige ausserordentliche Abschreibung bestehender aktivierter Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten und Goodwill im Zeitpunkt der Erstanwendung des neuen Rechnungslegungsrechts gilt steuerrechtlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand.

6.4. Umlauf- und Anlagevermögen

Art. 959 Abs. 3 OR regelt die Zuteilung von Aktiven zum Umlaufvermögen und Anlagevermögen neu (Mindestgliederung der Bilanz). Als Umlaufvermögen müssen sämtliche flüssigen Mittel sowie diejenigen Aktiven, die voraussichtlich innerhalb eines Jahres oder innerhalb des normalen Geschäftszyklus zu flüssigen Mitteln werden oder anderweitig realisiert werden. Alle anderen Aktiven sind als Anlagevermögen zu bilanzieren. Diese Präzisierung des bisherigen Rechts verändert die steuerrechtliche Praxis zur steuerneutralen Ersatzbeschaffung und zum gewerbsmässigen Liegenschaftshandel nicht.

6.5. Einzelbewertung von Beteiligungen und Liegenschaften

Für Beteiligungen und Liegenschaften gilt neu die Einzelbewertung (Art. 960 Abs. 1 OR) (s. Kapitel 17.1.4).

6.6. Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen

Abschreibungen können wie bisher steuerrechtlich nur im Zeitpunkt ihrer Verbuchung auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden.

Wertberichtigungen werden steuerlich wie bisher den Rückstellungen gleichgestellt. Wertberichtigungen und bisherige Abschreibungen auf Beteiligungen können nach Art. 62 Abs. 4 DBG in jeder Steuerperiode auf die geschäftsmässige Begründetheit hin überprüft werden.

Die gemäss Art. 960a Abs. 4 OR handelsrechtlich zulässigen, zusätzlichen Abschreibungen und Wertberichtigungen bilden mit Ausnahme der bereits bisher zulässigen Einmalabschreibungen aus steuerrechtlicher Sicht keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand nach Art. 58 ff. DBG.

Dasselbe gilt für die Bildung von Rückstellungen für das dauernde Gedeihen des Unternehmens gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR.

Der Nachweis für Garantierückstellungen muss vom Steuerpflichtigen erbracht werden.

6.7. Anhang und Geldflussrechnung

Der Anhang (Art. 959c und Art. 961a OR) und die Geldflussrechnung (Art. 961b OR) sind Bestandteile der Jahresrechnung (Art. 958 Abs. 2 und Art. 961 Ziff. 2 OR) und müssen zusammen mit der Steuererklärung eingereicht werden.

6.8. Aufbewahrung der Geschäftskorrespondenz

Der Hinweis auf die Geschäftskorrespondenz wurde vollständig aus der Geschäftsbücherverordnung gestrichen, da Art. 958f OR die Aufbewahrung nicht mehr generell vorschreibt. Die Unternehmen haben jedoch weiterhin denjenigen Teil der Geschäftskorrespondenz aufzubewahren, der einen teilweisen oder vollständigen Buchungsbeleg gemäss Art. 957a Abs. 3 OR darstellt. Jede Buchung muss belegt werden können (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 OR). Die Geschäftskorrespondenz kann einen Buchungsbeleg darstellen, sobald sie zum Nachweis der Begründung, Änderung oder Aufhebung buchungsrelevanter Rechte oder Pflichten des buchführungspflichtigen Unternehmens geeignet und notwendig ist. Das neue Rechnungslegungsrecht will die Unternehmen nur von der Aufbewahrung derjenigen Geschäftskorrespondenz befreien, die für die Buchführung und Rechnungslegung ohne Erkenntniswert ist. Solange ein Unternehmen noch nicht die Bestimmungen des neuen Rechnungslegungsrechts anwendet (Art. 2 der Übergangsbestimmungen), muss es die Geschäftskorrespondenz gemäss bisherigem Recht aufbewahren. Die Geschäftsbücherverordnung wurde nicht eigenständig sondern im Hinblick auf das neue Rechnungslegungsrecht angepasst. Dies ergibt sich explizit aus dem Ingress, der auf den neuen Art. 958f OR verweist.

6.9. Buchführung nach neuem Recht vor Ablauf der Übergangsfrist (1.1.2015)

Werden Buchführung und Rechnungslegung bereits vor Ablauf der Übergangsfrist nach neuem Recht erstellt, sind die nach neuem Recht erstellten Abschlüsse auch steuerlich massgeblich. Verfahrensrechtlich werden die Steuerpflichtigen an derjenigen Jahresrechnung behaftet, welche der Steuererklärung gestützt auf Art. 42 Abs. 3 StHG bzw. Art. 125 Abs. 2 DBG beigelegt wird.

6.10. Geschäftsabschluss

Steuerpflichtige, die eine selbständige Erwerbstätigkeit ausüben, haben in jedem Kalenderjahr sowie am Ende der Steuerpflicht einen Geschäftsabschluss zu erstellen. Kein Geschäftsabschluss ist zu erstellen, wenn die Erwerbstätigkeit erst im letzten Quartal des Kalenderjahres aufgenommen worden ist.

6.11. Art der Bücher

Der Steuerpflichtige kann die Art der Bücher frei wählen (gebundene Bücher, Hefte oder lose Blätter). Zum Zahlungsverkehr ist auf Folgendes hinzuweisen:

Kassenverkehr

- Der Barverkehr ist einem Kassenbuch täglich, lückenlos und wahrheitsgetreu festzuhalten. Der Buchsaldo ist periodisch (dem Kassenverkehr entsprechend) mit dem Barbestand abzustimmen. Das Kassabuch ist monatlich zu saldieren (BGE 2C_31/2014). Bleistifteintragungen sind zu unterlassen.

Post- und Bankverkehr

- Es ist nicht unbedingt erforderlich, dass jede einzelne Einzahlung in ein besonderes Postcheckbuch eingetragen wird. Es genügt, wenn die Eingangsbelege periodisch (dem Post- und Bankverkehr entsprechend) addiert und auf einem Buchungsbeleg festgehalten werden.

7. Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen

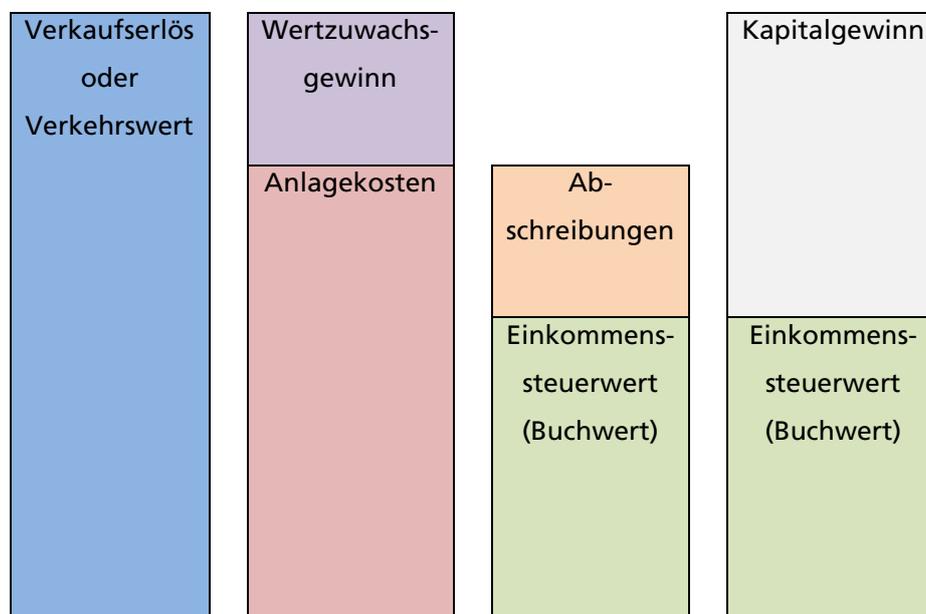
Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens.

8. Berechnung des Kapitalgewinns

Der Kapitalgewinn ist die Differenz zwischen dem Verkaufserlös oder Verkehrswert und dem Einkommenssteuerwert (steuerlich massgebender Buchwert) eines Vermögensgegenstands. Der Einkommenssteuerwert entspricht den Anlagekosten abzüglich den steuerlich anerkannten Abschreibungen. Zum Verkaufserlös gehören auch alle weiteren Leistungen, welche die erwerbende

Person neben dem Kaufpreis in irgendeiner Form erbringt. Wiederkehrende Leistungen sind zu kapitalisieren, ausgenommen das unentgeltlich eingeräumte Wohnrecht, welches vollständig von der berechtigten Person als ordentliches Einkommen zu versteuern ist.

8.1. Schematische Darstellung des Kapitalgewinns



8.2. Liquidationsgewinn

Die bei Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit erzielten Kapitalgewinne sind als Liquidationsgewinne zusammen mit dem übrigen Einkommen steuerbar. Erfolgt die Aufgabe infolge vorgerücktem Alter (nach vollendetem 55. Altersjahr) oder Invalidität, unterliegen die Liquidationsgewinne einer getrennt vom übrigen Einkommen berechneten Jahressteuer.

Bei der Überführung von Grundstücken des Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen in das Privatvermögen werden **auf Antrag** der steuerpflichtigen Person nur die **wiedereingebrachten Abschreibungen** besteuert. Die Besteuerung der übrigen stillen Reserven auf diesen Grundstücken wird bei der späteren Veräußerung als selbständiges Einkommen besteuert.

Die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes gilt **nur auf Antrag** der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen.

Bei der Veräußerung von Grundstücken eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebes werden höchstens die wiedereingebrachten Abschreibungen als Liquidationsgewinn besteuert.

Darüber hinaus erzielte Gewinne unterliegen der Grundstücksgewinnsteuer.

Landwirtschaftliche Grundstücke, die in der Bauzone liegen, unterliegen bei der Veräußerung bzw. Verwertung nicht der Grundstücksgewinnbesteuerung, sondern der ordentlichen Einkommenssteuer.

8.3. Privilegierte Besteuerung der Liquidationsgewinne

Wird die selbständige Erwerbstätigkeit infolge vorgerücktem Alter oder Invalidität definitiv aufgegeben, werden die realisierten stillen Reserven der letzten beiden Geschäftsjahre getrennt vom übrigen Einkommen besteuert.

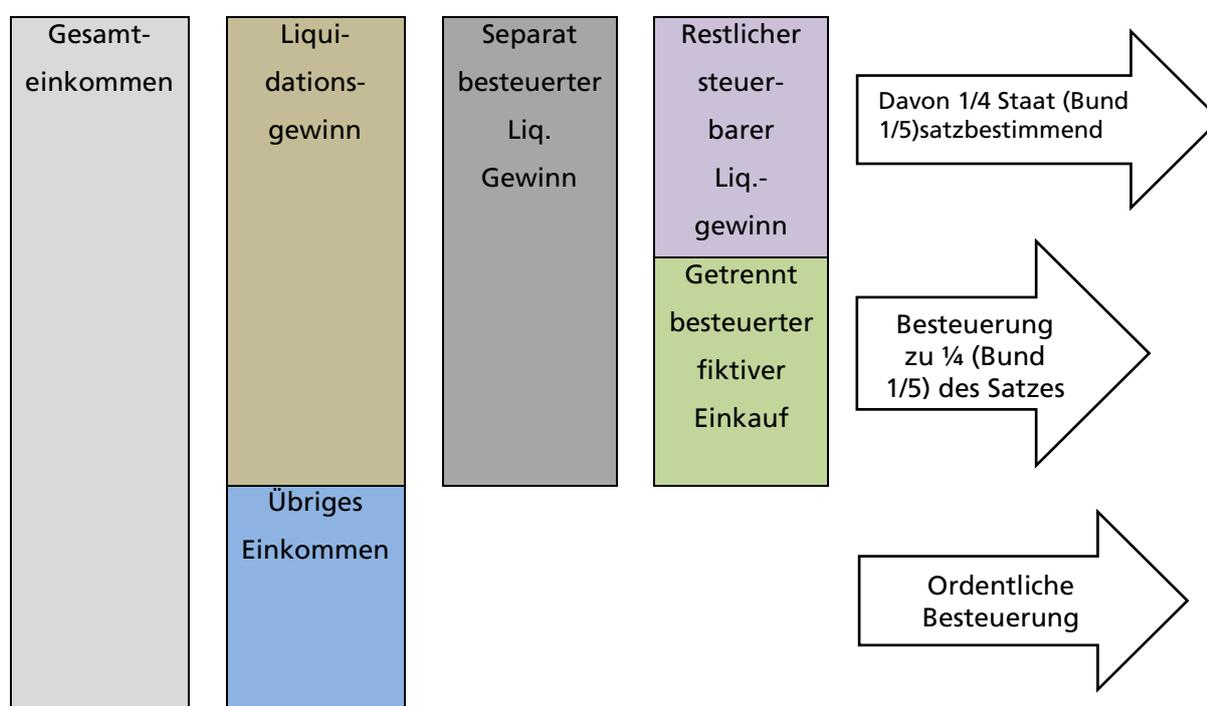
Einkaufsbeiträge in die berufliche Vorsorge, welche das übrige Einkommen übersteigen, können vom Liquidationsgewinn in Abzug gebracht werden.

Werden keine Einkaufsbeiträge getätigt, die steuerpflichtige Person jedoch nachweist, dass **Einkäufe getätigt werden könnten** (fiktive Einkäufe), erfolgt für diesen Betrag die Besteuerung nach § 47 StG, bzw. Art. 38 Abs. 2 DBG, das heisst eine separate Jahressteuer bei der Staatssteuer zu einem Viertel und bei der direkten Bundessteuer zu einem Fünftel.

Liquidationsgewinne, welche die Einkäufe und die fiktiven Einkäufe übersteigen, werden ebenfalls separat besteuert. Zur Satzbestimmung wird ein Viertel (Bund ein Fünftel) des Gewinnes zum ordentlichen Tarif StG § 44 (Staat), aber zu mindestens 4%, und beim Bund zum ordentlichen Tarif Art. 214 DBG, aber zu mindestens 2 % besteuert.

Siehe KS ESTV Nr. 28 vom 3.11.2010¹

Schema der Liquidationsgewinnbesteuerung



¹ <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=de>

9. Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhabern

9.1. Allgemeines

Zu den steuerbaren Einkünften gehören ferner die Naturalbezüge jeder Art, die der Steuerpflichtige aus dem eigenen Betrieb bezieht.

Die im Merkblatt N 1/2007 angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann.

Die Warenbezüge aus dem eigenen Betrieb sind mit dem Betrag anzurechnen, den die steuerpflichtige Person ausserhalb ihres Geschäftes dafür hätte bezahlen müssen.

Als Privatanteil für die private Benützung des Geschäftsautos sind in der Regel 0,8 % des Anschaffungspreises exkl. MWST, mindestens CHF 150, pro Monat zu besteuern.

Autos mit einem Neuwert über CHF 100'000 sind in der Regel geschäftsmässig nicht mehr begründet.

Tatsächliche Privatfahrten können aufgrund eines fortlaufend und lückenlos geführten Bordbuches nachgewiesen werden.

Dabei ist von einem Kilometeransatz gemäss TCS oder von einer proportionalen Verteilung der Autokosten (inkl. Abschreibung oder Leasingaufwand) aufgrund der Erfolgsrechnung auszugehen.

Merkblatt

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

Vorbemerkungen

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

1. Warenbezüge

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

a) Bäckereien und Konditoreien

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

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

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

b) Lebensmittelgeschäfte

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

Zuschlag für Tabakwaren: CHF 1500-2200 pro rauchende Person

Abzüge für nicht geführte Waren (im Jahr):

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

c) Milchhandlungen

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

Zuschläge für zusätzlich geführte Waren (im Jahr):

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

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

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

d) Metzgereien

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

e) Restaurants und Hotels

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

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

Tabakwaren

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

2. Mietwert der Wohnung

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

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

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

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

4. Privatanteil an den Löhnen des Geschäftspersonals

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

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

10. Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule)

Beiträge an steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) sind zum Abzug zugelassen soweit sie den Vorsorgebedürfnissen der Betriebsangehörigen angemessen sind und jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist.

Als persönliche Einlagen Selbständigerwerbender in Einrichtungen der beruflichen Vorsorge sind grundsätzlich sowohl laufende Beiträge als auch Einkaufssummen zum Abzug zugelassen.

Laufende Beiträge sind immer nur zur Hälfte von der selbständigen Erwerbstätigkeit abziehbar. Unabhängig ob die versicherte Person Personal beschäftigt und ob sie aufgrund einer statutarischen oder reglementarischen Grundlage mehr als 50 Prozent der laufenden Beiträge ihrer Arbeitnehmenden übernimmt.

Die restlichen 50 Prozent sind separat unter der Ziffer 15.1 der Steuererklärung abziehbar.

Summen für den Einkauf in die reglementarischen Leistungen (Art. 79b BVG) sind im Umfang von 50% abzugsfähig. Beiträge zugunsten des Geschäftsinhabers dürfen jedoch nur im Ausmass des Arbeitgeberanteils abgezogen werden.

Sieht das Reglement eine andere prozentuale Verteilung vor, können die persönlichen Beiträge des Selbständigerwerbenden mit den gleichen Anteilen die für das übrige Personal gelten der Erfolgsrechnung belastet werden.

Die kantonalen Steuerbehörden ermitteln die nach Art. 79b BVG und dem massgebenden Reglement zulässigen Einkaufssummen und führen diese in der Steuermeldung separat auf. Die Ausgleichskasse zieht die Hälfte der von der Steuerbehörde gemeldeten Einkaufssumme vom Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ab.

11. Einlagen in die gebundene Selbstvorsorge der (Säule 3a)

Einlagen von Selbständigerwerbenden in Einrichtungen der Säule 3a dürfen nicht vom Bruttoerwerbseinkommen abgezogen werden. Sie sind separat in Abzug zu bringen (Ziffer 13 der Steuererklärung).

12. Abschreibungen

12.1. Allgemeines

Abschreibungen müssen geschäftsmässig begründet sein und dürfen nur auf Vermögensgegenständen vorgenommen werden, die zum Geschäftsvermögen gehören. Als Geschäftsvermögen von natürlichen Personen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (§ 24 Abs. 5 StG; Präponderanzmethode). Folglich können auf Gegenständen, die nur zum kleineren Teil geschäftlich genutzt werden, keine Abschreibungen vorgenommen werden. Das gilt nicht nur für Liegenschaften sondern auch für bewegliche Vermögenswerte, wie z. B. Autos.

Abschreibungen in der Höhe der Normalansätze gemäss Ziffer 3.2 gelten ohne weiteren Nachweis als geschäftsmässig begründet. Damit wird der normalen Wertverminderung der Anlagegüter Rechnung getragen. Höhere Abschreibungen sind nachzuweisen und zu begründen. Abschreibungen sind durch eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung oder durch gesonderte Abschreibungstabellen nachzuweisen. Auf Vermögensgegenständen, die nicht in der Buchhaltung oder in Abschreibungstabellen enthalten sind, darf nicht abgeschrieben werden. Bei Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen wird der erfahrungsgemässen Wertminderung Rechnung getragen.

Die Abschreibungen können vom Buchwert oder vom Anschaffungswert vorgenommen werden. Wird vom Anschaffungswert abgeschrieben, sind die Abschreibungssätze gemäss Steuerpraxis 1997 Nr. 21 um die Hälfte zu reduzieren. Die einmal gewählte Abschreibungsmethode ist über einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre, in der Regel 5 Jahre) beizubehalten. Ein Methodenwechsel ist mit der Veranlagungsbehörde vorgängig abzusprechen.

Die Ausführungen über die Abschreibungen, insb. die nachstehenden Abschreibungssätze, gelten gleichermaßen für die Staats- und Gemeindesteuer wie für die direkte Bundessteuer.

Steuerpraxis 1997 Nr. 21

MERKBLATT

Abschreibungssätze

Geschäftsbetriebe (ohne Landwirtschaft)

Für Geschäftsbetriebe sind pro Jahr folgende Abschreibungen vom Buchwert zulässig:

Wohngebäude	4 %
gewerbliche Gebäude	10 %
Geschäftshäuser, Bürogebäude, Warenhäuser, Hotels und Restaurants, Fabrik-, Werkstatt- und Lagergebäude	
Diverse Bauten und Anlagen	25 %
wie Hochregallager, Fahrnisbauten, Geleiseanschlüsse, Wasserleitungen, Tanks und Container	
Mobiliar	50 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt und Lagereinrichtungen, Büromobiliar, Büromaschinen, EDV-Anlagen, Hotel- und Gastgewerbemobiliar	
Maschinen, Geräte und Apparate	50 %
Produktionsmaschinen und Apparate, auch solche die unter erschwerten Bedingungen eingesetzt werden, automatische Steuerungssysteme, Sicherheitseinrichtungen, elektrische Prüf- und Messgeräte	
Fahrzeuge und Transportmittel aller Art	50 %

Werkzeuge, Geschirr und Wäsche	100 %
Werkzeuge, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Paletten, Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie -wäsche	
Immaterielle Werte	50 %
Patente, Lizenzen, Firmen-, Verlags-, Konzessions- und andere Nutzungsrechte	
EDV-Software	100 %

Landwirtschaftsbetriebe

Für Landwirtschaftsbetriebe sind pro Jahr folgende Abschreibungen vom Buchwert zulässig:

Gebäude	
– Wohnhäuser	4 %
– Gesamtsatz für alle Gebäude oder für Bauernhäuser (Wohnteil und Stall)	6 %
– Oekonomiegebäude, Jauchebehälter	8 %
– Leichtbauten, Schweineställe, Geflügelhallen, Silos, Be- wässerungsanlagen, Foliengewächshäuser	20 %
Mechanische Einrichtungen	20 %
Fest mit dem Gebäude verbundene technische Anlagen, soweit nicht in den Gebäudewerten inbegriffen	
Meliorationen	20 %
Entwässerungen, Güterzusammenlegungskosten, Erschliessungen, Wege usw.	
Pflanzen	20 %
Obstanlagen, Reben (Abschreibung ab Vollertrag; Ausgangswert bilden die bis zum Vollertrag aktivierten Kosten)	
Fahrzeuge und Maschinen	50 %
Vieh	Abschreibung auf den Einheitswert
Gesamtsatz	
bei fehlender buchhalterischer oder tabellarischer Ausscheidung von Gebäuden, Land, Meliorationen und Pflanzen, höchstens bis zum Wert des Bodens	5 %

12.2. Rücklagen

Liegen keine Einmalabschreibungen vor, können in der Regel jährlich Rücklagen bis zu 20% des Reingewinnes (vor Abzug dieser Rücklagen und von Verlusten aus Vorjahren) gebildet werden. Die Rücklage ist insgesamt auf 75% der voraussichtlichen Höhe der notwendigen Investitionen beschränkt.

12.2.1. Grund und Boden

Auf Grund und Boden sind keine Abschreibungen zulässig. Wenn Land und Gebäude in der Buchhaltung oder in den Abschreibungstabellen nicht auseinandergelassen werden, reduzieren sich die Abschreibungssätze für Wohngebäude auf 3% und für gewerbliche und industrielle Gebäude auf 8%. In diesem Fall sind Abschreibungen höchstens bis zum Wert des Bodens zulässig.

Abschreibungen auf Grund und Boden sind dann zulässig, wenn und soweit der Verkehrswert voraussichtlich dauernd unter den Buchwert gesunken ist.

12.2.2. Neubauten, Anlagen für den Umweltschutz und zur Anwendung neuer Technologien

Bei Neu- und Erweiterungsbauten von gewerblichen Gebäuden erhöht sich der Abschreibungssatz im Jahr der Erstellung und in den drei darauffolgenden Jahren auf das Doppelte. Die verdoppelten Abschreibungen gelten als ausserordentliche Aufwendungen.

Anlagen für den Umweltschutz (Gewässer-, Lärmschutz- sowie Abluftreinigungsanlagen) können im Jahr der Erstellung und in den beiden folgenden Jahren um höchstens 50% vom Buchwert, anschliessend zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Steuerpraxis 1997 Nr. 21) abgeschrieben werden (§ 16 Abs. 3 VV StG).

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung von Sonnenenergie und dergleichen können im Jahr der Erstellung und in den beiden folgenden Jahren um bis zu 50% vom Buchwert, anschliessend zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen abgeschrieben werden (§ 16 Abs. 3 StG).

Anlagen zur Anwendung neuer Technologien und für die Einführung neuer Produkte sowie Anlagen mit kurzer Nutzungsdauer können bis zu 50 % vom Buchwert abgeschrieben werden.

12.3. Besondere Anlagen

Besondere Anlagen wie Elektrizitätswerke, Kraftwerke, Energieverteilanlagen, Seilbahnen usw. können, soweit die Ansätze nach der Steuerpraxis 1997 Nr. 21 nicht anwendbar sind, nach den Ansätzen gemäss *Merkblatt A 1995 Elektrizitätswerke* der Eidgenössischen Steuerverwaltung abgeschrieben werden².

12.4. Beteiligungen und Wertpapiere

Börsenkotierte Wertpapiere sind auf den Kurswert abzuschreiben, nicht kotierte höchstens auf den Anschaffungswert. Vorbehalten bleiben Wertberichtigungen nach Art. 667 Abs. 2 OR. Im übrigen sind Abschreibungen auf Beteiligungen nur zulässig, wenn und soweit ihr Verkehrswert (anteiliger Unternehmenswert) unter den Buchwert sinkt.

12.5. Vermietetes oder verpachtetes Betriebsinventar

Das neu angeschaffte Betriebsinventar ist direkt als Unterhalt geltend machen..

² <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00382/index.html?lang=de>

12.6. Besondere Fälle

12.6.1. Einmalabschreibungen

Nach vorgängiger Absprache mit der Veranlagungsbehörde können Unternehmen, die regelmässig in erheblichem Umfang investieren, Investitionen im Jahr der Anschaffung vollständig auf den Erinnerungswert abschreiben. Einmalabschreibungen sind zulässig auf Anlagegütern, die laufend zu ersetzen sind, wie Maschinen, Geräte, Fahrzeuge und Mobiliar. In erster Linie sind zur Bildung der Rücklagen ausserordentliche Erträge oder betriebliche Zusatzgewinne zu verwenden.

12.6.2. Zusatzabschreibungen

Bei besonderen Verhältnissen, namentlich bei Preissteigerungen von Anlagegütern und kostenintensiven Ersatzinvestitionen, können Zusatzabschreibungen gewährt werden. Diese sind mit der Veranlagungsbehörde vorgängig abzusprechen, und die besonderen Verhältnisse sind zu begründen.

12.6.3. Nachholung unterlassener Abschreibungen

Steuerpflichtige, die in früheren Jahren zufolge schlechten Geschäftsganges die zulässigen Abschreibungen nicht vorgenommen oder nicht ausgeschöpft haben, können diese für die drei dem Bemessungsjahr vorangegangenen Geschäftsjahre vom bisherigen Buchwert nachholen. Die Nachholung ist durch Staffelinventare darzustellen und nur bei ordnungsgemässer Buchhaltung oder ordnungsgemässen Aufzeichnungen zulässig (§ 16 Abs. 2 VV StG). Das Nachholen von Abschreibungen darf bei natürlichen Personen nicht zu Geschäftsverlusten führen, die mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden. Unterlässt der Steuerpflichtige Abschreibungen, wird der steuerlich massgebende Buchwert von Amtes wegen nur korrigiert, wenn handelsrechtlich eine Überbewertung vorliegt.

12.6.4. Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven

Abschreibungen auf Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung verrechenbar gewesen wären.

12.7. Rückstellungen

Dieser Abschnitt gilt für die Staats- und Gemeindesteuer sowie die direkte Bundessteuer gleichermassen.

Rückstellungen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie geschäftsmässig begründet und ordnungsgemäss verbucht sind. Zulasten der Erfolgsrechnung sind Rückstellungen zulässig für im Geschäftsjahr oder früher entstandene

- sichere Verbindlichkeiten, deren Höhe aber noch unbestimmt ist (z.B. Kosten für die Entsorgung von Abfall aus der laufenden Produktion, Reparaturen, etc.),

- Verpflichtungen in feststehender Höhe, deren Eintritt aber ungewiss ist (z.B. Bürgschaften, Prozesse, etc.),
- ungewisse Verbindlichkeiten in unbestimmter Höhe und andere unmittelbare Verlustrisiken (z.B. Schadenersatzverpflichtungen, Garantie- und Gewährleistungspflichten nur gegen Nachweis, max. 1 % des garantierepflichtigen Umsatzes, Produkthaftungspflicht, drohende Verluste aus Abnahme- und Lieferungspflichten). Zulässig sind im übrigen alle Rückstellungen, die in der kaufmännischen Bilanz nach Art. 960 e OR gebildet werden müssen.

Die Höhe der Rückstellungen richtet sich nach dem Risiko im Einzelfall.

Für periodisch (nicht jährlich) vorzunehmende Grossreparaturen an Gebäuden und Revisionen an Maschinen (Grossanlagen) können in besonderen Fällen, z.B. wenn der budgetierte Aufwand den normalen Jahres-Cash-Flow übersteigt, nach vorheriger Rücksprache mit der Veranlagungsbehörde ebenfalls Rückstellungen gebildet werden.

Ist der Vermögensabgang, für den die Rückstellung gebildet wurde, eingetreten oder ist die Verlustgefahr entfallen, ist die Rückstellung aufzulösen. Soweit die Rückstellung den tatsächlichen Aufwand, für den sie gebildet wurde, übersteigt, hat die Auflösung zugunsten der Erfolgsrechnung zu erfolgen. Die Belastung des Rückstellungskontos mit zweckfremden Aufwendungen ist unzulässig.

12.8. Wertberichtigungen

12.8.1. Forderungen

Auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (Debitoren) wird ohne Nachweis eine pauschale Wertberichtigung (Delkredere) bis höchstens 10% zugelassen. Dabei wird nicht differenziert, ob es sich um Forderungen gegenüber schweizerischen oder ausländischen Schuldern in schweizerischer oder ausländischer Währung handelt. Für Forderungen gegenüber nahestehenden Personen und/oder Unternehmen ist kein Delkredere zulässig.

Tatsächlich eingetretene Debitorenverluste müssen nicht über das pauschal bewertete Delkrederekonto verbucht, sondern können direkt der Erfolgsrechnung belastet werden. Das Delkrederekonto ist am Ende des Geschäftsjahres nach Massgabe des vorstehenden Pauschalansatzes dem veränderten Debitorenbestand anzupassen.

Anstelle der Delkrederepauschale sind höhere Wertberichtigungen auf einzelnen Debitoren oder auf dem ganzen Debitorenbestand zulässig, wenn sie begründet sind. Ihre Höhe bemisst sich nach dem Grad der Gefährdung, der für jede Forderung nachzuweisen ist. Für jede Forderung, für die eine höhere Wertberichtigung verlangt wird, ist mit der Steuererklärung eine Aufstellung mit folgenden Angaben einzureichen:

- Name und Adresse des Schuldners,
- Höhe, Grund und Alter der Forderung,

- Stand des Inkassoverfahrens,
- Höhe der Wertberichtigung

12.9. Warenlager

Das Warenlager ist wert- und mengenmässig vollständig aufzunehmen. Es ist zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder, wenn sein Marktwert geringer ist, nach diesem zu bewerten. Unter diesen Voraussetzungen wird auf dem Wert des Warenlagers ohne Nachweis steuerlich eine Wertberichtigung von einem Drittel zugelassen ("privilegierte Warenreserve, Warendrittel"). Geht der Wert des Warenlagers zurück, muss auch die Wertberichtigung an den neuen Inventarwert angepasst werden (analog Delkredere).

Die privilegierte Warenreserve ist nicht zulässig auf

- Liegenschaften;
- Erzeugnissen, die im festen Auftrag Dritter hergestellt werden (angefangene und fertige Arbeiten);
- Vorräten, die im eigenen Betrieb erzeugt wurden und zum Eigengebrauch bestimmt sind;
- Viehhabe.

Die Wertberichtigung auf dem Warenlager ist in der Jahresrechnung oder auf separatem Formular offen auszuweisen. Nicht vorschriftsgemäss gebildete oder ausgewiesene Wertberichtigungen können nachträglich nicht mehr privilegiert werden und sind steuerlich aufzurechnen.

12.10. Pflichtlager

Für Pflichtlager, die durch einen Vertrag mit dem Eidg. Volkswirtschaftsdepartement (vertreten durch das Bundesamt für wirtschaftliche Landesversorgung) gebunden sind, gelten die folgenden Bewertungsansätze:

- Für obligatorische Pflichtlager wird eine Unterbewertung bis zu 50% des Basispreises ohne besonderen Risikonachweis zugelassen,
- Für freiwillige Pflichtlager ist eine Unterbewertung (Abzug) bis zu 80% der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. des niedrigeren Marktwertes zulässig.

Näheres siehe Kreisschreiben Nr. 2 der Eidg. Steuerverwaltung vom 20. April 1982 und Merkblatt vom Januar 1982 betr. die steuerliche Behandlung von Pflichtlagern.

12.11. Rücklagen

12.11.1. Forschung und Entwicklung

Nur Staatssteuer § 35 Abs. 3 StG

Für Zwecke der wissenschaftlichen und technischen Forschung, für künftige Entwicklungsaufträge an Dritte sowie für Kosten wirtschaftlich erforderlicher Betriebsumstellungen und –umstrukturierungen können jährliche steuerfreie Rücklagen gebildet werden. Der Regierungsrat regelt in einer

Verordnung Einzelheiten über Bildung, Umfang und Auflösung dieser Rücklagen (§§1 – 4 Steuerverordnung Nr. 19: Steuerfreie Rücklagen für Forschung, Entwicklung, Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen)

Gegenstand

§ 1 ¹Selbständigerwerbende und juristische Personen können steuerfreie Rücklagen für Zwecke der wissenschaftlichen oder technischen Forschung sowie für künftige Entwicklungsaufträge an Dritte bilden.

²Rücklagen für Forschung sind nur zulässig, wenn tatsächlich Forschungsarbeiten betrieben oder Forschungsaufträge an Dritte vergeben werden. Forschung ist Grundlagenforschung und angewandte Forschung (Basis- oder Grundentwicklung). Blosser Entwicklung gilt nicht als Forschung.

³Für eigene Entwicklungen sind keine Rücklagen zulässig.

Höhe

§ 2 Je Geschäftsjahr können Rücklagen für Forschung und Entwicklung bis höchstens 10% des steuerbaren Geschäftseinkommens bzw. Reingewinns (Bruttoertrag, vermindert um die sachlichen Abzüge nach §§ 34, 91 und 92 des Gesetzes, ohne Rücklagen und Verluste aus Vorjahren) gebildet werden. Die Rücklagen dürfen insgesamt 1 Million Franken nicht übersteigen.

Verbuchung

§ 3 Die Rücklagen sind in der Bilanz offen unter den Passiven auszuweisen und gelten, soweit sie steuerlich zulässig sind, nicht als steuerbares Vermögen oder Eigenkapital.

Nachweis und Auflösung

§ 4¹ Die Veranlagungsbehörde kann den Nachweis der Begründetheit der Rücklagen für Forschung und Entwicklung für jedes Jahr neu verlangen.

²Sind die Rücklagen nicht mehr begründet, so sind sie aufzulösen und zu versteuern. Desgleichen sind steuerfrei gebildete Rücklagen zu versteuern, wenn sie aus einem anderen Grunde aufgelöst werden, oder wenn der Betrieb liquidiert oder ins Ausland verlegt wird.

Direkte Bundessteuer Art. 29 Abs. 1 lit. d und Abs. 1 lit. d DBG

Rückstellungen zu Lasten der Erfolgsrechnung sind zulässig für künftige Forschungs- und Entwicklungsaufträge an Dritte bis zu 10% des steuerbaren Geschäftsertrages, insgesamt jedoch höchstens bis zu 1 Million Franken.

12.12. Betriebsumstellungen und –umstrukturierungen

Staatssteuer

12.12.1. Gesetzliche Grundlagen

§ 35 Abs. 3 StG

§§ 5 – 8 Steuerverordnung Nr. 19: Steuerfreie Rücklagen für Forschung, Entwicklung, Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen

Gegenstand

§ 5 Selbständigerwerbende und juristische Personen können nach vorheriger Verständigung mit der Veranlagungsbehörde steuerfreie Rücklagen für mutmassliche Kosten wirtschaftlich erforderlicher Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen bilden.

Höhe

§ 6 1Die Höhe der steuerfreien Rücklagen richtet sich insbesondere nach den vorgesehenen notwendigen Massnahmen sowie nach der Ertragslage.

2Rücklagen für ein bestimmtes Vorhaben dürfen höchstens während 4 Jahren gebildet werden.

Verbuchung

§ 7¹Die Bildung von steuerfreien Rücklagen für Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen setzt eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung voraus.

2Die laufenden Kosten sind zu aktivieren und nach Beendigung des Vorhabens mit den Rücklagen zu verrechnen.

3Die Rücklagen sind in der Bilanz offen unter den Passiven auszuweisen und gelten, soweit sie steuerlich zulässig sind, nicht als steuerbares Vermögen oder Eigenkapital.

12.12.2. Auflösung

§ 8 Die steuerfrei gebildeten Rücklagen sind zu versteuern, wenn die vorgesehenen Massnahmen innert 5 Jahren nicht durchgeführt werden, wenn die Rücklagen aus einem anderen Grunde aufgelöst werden, oder wenn der Betrieb liquidiert oder in einen anderen Kanton verlegt wird.

12.12.3. Umschreibung

Die Betriebsumstellung oder –umstrukturierung muss einen Innovationsschub zur Folge haben und – im Verhältnis zur Grösse des Unternehmens – bedeutende Investitionen auslösen. Als Betriebsumstellungen oder –umstrukturierungen gelten beispielsweise:

- umfangreiche Änderungen in den Produktionsprozessen,
- erhebliche Änderung oder Ergänzung der Produkte- oder Angebotspalette, Aufbau eines neuen Betriebszweiges,
- Zertifizierung nach ISO-Normen,
- Investitionen in Umweltschutzanlagen,
- Neu-, Erweiterungs- oder Umbau von Fabrikations- und Betriebsgebäuden, die eine wesentliche Verbesserung der Betriebsabläufe zur Folge haben,
- Ausbau eines Gewerbebetriebes zum Industriebetrieb.

Blosse Ersatz- und Ergänzungsinvestitionen berechtigen nicht zur Bildung von steuerfreien Rücklagen.

Nicht als Betriebsumstellung oder –umstrukturierung werden z.B. verstanden:

- Blosse örtliche Verlegung eines Betriebes (Umzug),
- Ersatz des Fahrzeugparks,
- Änderung der rechtlichen Unternehmensstruktur,
- Firmenjubiläum.

12.12.4. Voraussetzungen, Höhe und Auflösung

Die Bildung von Rücklagen setzt voraus, dass der Veranlagungsbehörde ein konkretes Projekt mit einer Kostenschätzung eingereicht wird. Das Projekt ist laufend, d.h. jährlich zu aktualisieren. Werden keine konkreten Betriebsumstellungs- oder -umstrukturierungspläne mehr vorgelegt, oder werden sie hinfällig, muss die Rücklage erfolgswirksam aufgelöst werden.

Die Bildung von Rücklagen darf die bisherige Entwicklung des Geschäftsgewinnes nicht wesentlich beeinträchtigen.

In erster Linie sind zur Bildung der Rücklagen ausserordentliche Erträge oder betriebliche Zusatzgewinne zu verwenden. Liegen solche nicht vor, können in der Regel jährlich Rücklagen bis zu 20% des Reingewinnes (vor Abzug dieser Rücklagen und von Verlusten aus Vorjahren) gebildet werden. Die Rücklage ist insgesamt auf 75% der voraussichtlichen Höhe der notwendigen Investitionen beschränkt.

Nach der Realisation der geplanten Massnahme ist die Rücklage aufzulösen und für die Abschreibung dieser Investitionen zu verwenden. Ein allenfalls nicht benötigter Teil der Rücklage ist erfolgswirksam aufzulösen und zu versteuern. Wenn die vorgesehenen Massnahmen nicht innert fünf Jahren durchgeführt werden, ist die steuerfrei gebildete Rücklage aufzulösen und zu versteuern. Eine Teilauflösung in mehreren Jahren ist nicht zugelassen.

Direkte Bundessteuer

Die Rücklagen für Betriebsumstellungen und Betriebsumstrukturierungen sind bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich nicht zugelassen. Allerdings können nach dem Bundesbeschluss zugunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete vom 06. Oktober 1995 (in Kraft getreten am 1. Juli 1996; "Bonny-Beschluss" M SR 951.93) einem Unternehmen auch bei der direkten Bundessteuer Steuererleichterungen höchstens im gleichen Umfang gewährt werden, wenn der Kanton, in dem das Vorhaben ausgeführt wird, ebenfalls Steuererleichterungen zulässt. Voraussetzung ist aber, dass das Unternehmen vom Bund eine Bürgschaft oder Zinskostenbeiträge nach diesem Beschluss erhält. Über die Einräumung von Steuererleichterungen bei der direkten Bundessteuer entscheidet auf Antrag des Kantons, das Eidg. Volkswirtschaftsdepartement und über das Ausmass. Die Veranlagungsbehörde verfügt die Steuererleichterungen nach Massgabe und aufgrund des vom Eidg. Volkswirtschaftsdepartementes getroffenen Entscheides. Dieser ist der Veranlagungsbehörde zu unterbreiten.

13. Geschäftsverluste aus Vorjahren

Selbständigerwerbende können Verlustüberschüsse aus den sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahren abziehen, soweit sie bei der Berechnung des steuerbaren Einkommens dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten.

14. Betriebsvermögen Selbständigerwerbender

Das Geschäftsvermögen umfasst alle Vermögenswerte, die der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit dienen. Die gesonderten Angaben der im eigenen Betrieb angelegten Aktiven und der Geschäftsschulden haben den Zweck, den Veranlagungsbehörden die Ermittlung des im Betrieb investierten Eigenkapitals und dessen Meldung an die zuständige AHV-Ausgleichskasse zu ermöglichen.

14.1. Kasse, Wechsel und dergleichen

Kasse, Wechsel und dergleichen sind zum Nominalwert anzugeben. Ausländische Banknoten sowie Gold und andere Edelmetalle sind zum Devisenkurs anzugeben. Diese Kurse sind aus der Kursliste der Eidg. Steuerverwaltung zu entnehmen. (www.estv.admin.ch/d/dbst/dienstleistungen/kurslisten.htm).

14.2. Kunden- und andere Guthaben

Die Kundenguthaben sind vollständig und zum Bruttowert zu deklarieren. Für mutmassliche Verluste ist eine Wertberichtigung (Delkredere) zulässig. Ohne Nachweis erhöhter Verlustgefahr können 10% des Debitorenbestandes zurückgestellt werden.

14.3. Angefangene Arbeiten

Zu den angefangenen Arbeiten gehören auch die abgeschlossenen, jedoch noch nicht fakturierten Aufträge und die ausgeführten, jedoch noch nicht fakturierten Lieferungen.

14.4. Vorräte und Warenlager

Zu den Vorräten gehören Handelswaren, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Halbfabrikate und Fertigfabrikate. Das Warenlager ist wert- und mengenmässig vollständig und genau aufzunehmen. Es ist zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder, wenn der ortsübliche Marktwert geringer ist, nach diesem zu bewerten.

Auf dem Wert des Warenlagers wird ein Drittel als privilegierte nicht zu versteuernde Reserven zugelassen. Geht der Wert des Warenlagers zurück, so ermässigt sich auch die privilegierte Reserve auf höchstens einen Drittel des neuen Inventarwertes. Liegenschaften gelten nicht als Ware im Sinne dieser Bestimmung; ebenso wenig Erzeugnisse, die im festen Auftrag Dritter hergestellt werden. Auf geschätzten Inventaren besteht kein Anrecht auf Bildung von privilegierten Warenreserven.

14.5. Viehhabe

Der Vermögenswert für die Viehhabe ist dem Fragebogen für Landwirtschaftsbetriebe zu entnehmen.

14.6. Bewegliches Anlagevermögen (Fahrzeuge, Maschinen/Mobiliar, Geräte usw.)

Zum Betriebsmobiliar gehören Maschinen, Werkzeuge, Geräte, Instrumente, Mobilien und Fahrzeuge. Für die Besteuerung ist der Anschaffungswert, vermindert um die steuerlich zulässigen Abschreibungen, massgebend.

14.7. Anderes Geschäftsvermögen

Zum anderen Geschäftsvermögen gehören alle beweglichen Betriebsaktiven, die in den vorstehenden Ziffern nicht enthalten sind, wie: Rücklagen und Rückstellungen mit Eigenkapitalcharakter, entgeltlich erworbene immaterielle Güter (Goodwill) usw.

15. Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (Erläuterungen zum Fragebogen)

10.1 Einkommen

10.1.1 Zu Ziffer 1

Anzugeben ist der Reingewinn des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres. Für die Berechnung der Steuerfaktoren gelten die gleichen Bestimmungen wie für die Selbständig-erwerbenden.

10.1.2 Zu Ziffer 2c

Als Zuweisungen an Reserven sind alle Beträge anzugeben, die zu Lasten der Ertragsrechnung den offenen Reserven oder irgendwelchen aus der Bilanz nicht ersichtlichen Reservekonten (z.B. Rückstellungen für Eigenversicherung oder für zukünftige Risiken usw.) gutgeschrieben worden sind.

10.1.3 Zu Ziffer 2e

Für die Abschreibungen und Rückstellungen gelten die Sätze für Selbständigerwerbende (Steuerpraxis 1997 Nr. 21).

10.1.4 Zu Ziffer 2f

Verbuchung und Eingänge aus Verrechnungssteuer und aus ausländischen Quellensteuern:

Verrechnungssteuer

Die zu Lasten der Gesellschaft abgezogene Verrechnungssteuer kann bei der Eidg. Steuerverwaltung, Abteilung Rückerstattung, 3003 Bern, zurückverlangt werden, wo auch das erforderliche Antragsformular R25 erhältlich ist. Voraussetzung des Rückerstattungsanspruchs ist, dass die verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte und die rückforderbaren Verrechnungssteuerbeträge

ordnungsgemäss als Ertrag verbucht werden; es genügt nicht, wenn sie nur in der Steuererklärung als Ertrag deklariert werden. Vgl. die von der genannten Verwaltung herausgegebenen Merkblätter über die Verbuchung der verrechnungssteuerbelasteten Einkünfte (Merkblatt S-02.104 für doppelte Buchhaltung und Merkblatt S-02.105 für einfache Buchhaltung).

Rückforderbare ausländische Quellensteuern

Diese Beträge gehören zum Ertrag der ausländischen Kapitalanlagen und sind als Ertrag zu verbuchen. Aus praktischen Gründen wird es aber den Gesellschaften freigestellt, die rückforderbare ausländische Quellensteuer im Jahre des Abzuges oder erst im Jahre der Rückerstattung der Ertragsrechnung gutzuschreiben.

Pauschale Steueranrechnungen für ausländische Quellensteuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren aus bestimmten Staaten (siehe Merkblatt DA-M und Formular DA-2, für Lizenzgebühren Formular DA-3, die beim Kant. Steueramt erhältlich sind) gehören zum steuerbaren Ertrag. Für die Beträge der pauschalen Steueranrechnung gilt hinsichtlich der Verbuchung das gleiche wie für die rückforderbaren ausländischen Quellensteuern, d.h., sie sind spätestens im Jahre des Eingangs als Ertrag zu verbuchen.

Gewinne aus der Veräusserung von Gegenständen des Geschäftsvermögens sind unter Ziffer 2f anzugeben, soweit sie nicht bereits im ausgewiesenen Reingewinn enthalten sind. Als Gewinn gilt die Differenz zwischen dem Buchwert des veräusserten Gegenstandes und dem Erlös, vermindert um die bei früheren Veranlagungen nicht zum Abzug zugelassenen Abschreibungen. Ein Abzug für Besitzesdauer ist nicht zulässig. Hat die Gesellschaft Gegenstände des Geschäftsvermögens durch Übergabe an Gesellschafter veräussert, so gilt als Erlös der **Verkehrswert dieser Gegenstände im Zeitpunkt der Übergabe**. Wenn den Gesellschaftern ein niedrigerer Preis angerechnet worden ist, so ist die Differenz zwischen dem angerechneten Preis und dem Verkehrswert unter Ziffer 2f einzusetzen.

Buchgewinne aus der Höherbewertung von Sachen und Rechten: Wenn Gegenstände des Geschäftsvermögens in den Büchern aufgewertet worden sind, so sind die dadurch entstandenen Buchgewinne, vermindert um die bei früheren Veranlagungen nicht zum Abzug zugelassenen Abschreibungen, unter Ziffer 2f anzugeben, soweit sie nicht bereits im ausgewiesenen Reingewinn enthalten sind.

10.1.5 Zu Ziffer 2g

Hier sind alle vor Berechnung des Jahresergebnisses ausgeschiedenen Zuwendungen an juristische Personen mit Sitz in der Schweiz, die im Hinblick auf öffentliche oder auf ausschliesslich gemeinnützige Zwecke von der Steuerpflicht befreit sind, anzugeben, also auch diejenigen zugunsten des eigenen Geschäftspersonals. Soweit diese Zuwendungen zum Abzug zugelassen sind, werden sie unter der Ziffer 4c berücksichtigt.

10.1.6 Zu Ziffer 4c

Beiträge an steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) sind zum Abzug zugelassen, soweit sie den Vorsorgebedürfnissen der Betriebsangehörigen angemessen sind und jede zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist. Beiträge zugunsten der Teilhaber und Kommanditäre dürfen jedoch nur im Ausmass des Arbeitsgeberanteils abgezogen werden (siehe die Erläuterungen zu Ziffer 10.1.11). Nicht abzugsfähig sind sämtliche Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a), handelt es sich doch dabei nicht um Geschäftskosten, sondern um private Aufwendungen der Gesellschafter.

10.1.7 Zu Ziffer 4d

Die zur Bildung von Arbeitsbeschaffungsreserven (ABR) ermächtigten Unternehmen müssen hier den zu diesem Zweck einbezahlten Betrag einsetzen (siehe Kreisschreiben Nr. 6 der Eidg. Steuerverwaltung vom 26. Mai 1989 samt Beilagen).

10.1.8 Zu Ziffer 4e

Als sonstige Abzüge kommen in Betracht:

- im Reingewinn enthaltene Entnahmen aus bereits als Gewinn versteuerten Rückstellungen oder
- Reserven;
- Nachholung früher besteuerteter Abschreibungen, soweit diese in den Büchern nicht aktiviert worden sind.

10.1.9 Zu Ziffer 6b und c

Private Unkostenanteile und Naturalbezüge der Gesellschafter sind soweit anzugeben, als sie nicht bereits der Ertragsrechnung gutgeschrieben und den Privatkonten belastet worden sind. In Betracht kommen also die überhaupt nicht verbuchten Anteile und Bezüge oder, wenn zu wenig verbucht worden ist, die für die Berechnung des steuerbaren Einkommens noch zu berücksichtigenden Mehrbeträge. Die Naturalbezüge sind hierbei zum Marktwert anzurechnen, d.h. zu dem Betrag, den die Gesellschafter ausserhalb ihres Geschäftes dafür hätten bezahlen müssen. Es gelten die Ansätze der Selbständigerwerbenden.

Siehe Merkblatt der ESTV³.

10.1.10 Zu Ziffer 9

Der in der letzten Kolonne sich ergebende Totalbetrag ist von den einzelnen Gesellschaftern in ihren persönlichen Steuererklärungen unter Ziffer 2 als Einkünfte/Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu deklarieren. Ergeben sich Verluste, so sind diese in den Steuererklärungen mit einem davorgesetzten Minuszeichen einzutragen und können mit anderem Einkommen verrechnet werden.

³ <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00382/index.html?lang=de>

10.1.11 Zu Ziffer 10

Anzugeben sind die zugunsten jedes einzelnen Gesellschafters insgesamt geleisteten Beiträge an Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule) sowie die entsprechenden Arbeitgeberanteile. Als Arbeitgeberanteil gilt derjenige Anteil, den die Gesellschaft als Arbeitgeberin üblicherweise (d.h. im Falle unabhängiger Dritter) für ihr Personal leistet. Ist kein solches Personal vorhanden, so gilt die Hälfte der Beiträge als Arbeitgeberanteil. Für die Gesellschaft stellt nur dieser Arbeitgeberanteil steuerlich abzugsfähigen Geschäftsaufwand dar (der Abzug ist in Ziffer 4c vorzunehmen). Der nach Abzug des Arbeitgeberanteils verbleibende Privatanteil sowie sämtliche Beiträge an anerkannte Formen der gebundenen Selbstvorsorge (Säule 3a) sind den Privatkonten der einzelnen Gesellschafter zu belasten und von diesen in ihren persönlichen Steuererklärungen geltend zu machen, wobei die bei der Säule 3a geltenden Höchstabzüge zu beachten sind.

10.2 B. Vermögen (nur für die kantonalen Steuern)

Für den Vermögensstand und die Vermögensbewertung sind grundsätzlich die Verhältnisse am Ende der Steuerperiode massgebend. Für Steuerpflichtige mit selbständiger Erwerbstätigkeit, deren Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr abschliesst, bestimmt sich das steuerbare Geschäftsvermögen nach dem Eigenkapital am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres.

10.2.1 Zu Ziffer 11

Zu lit. a. Für die Bewertung der Liegenschaften ist die Katasterschätzung massgebend.

Zu lit. b. Als Steuerwert des Betriebsinventars gilt der Verkehrswert.

Zu lit. c. Für Vorräte s. Kapitel 7

Zu lit. d. Die Debitoren s. Kapitel 7

Zu lit. e. Für die Bewertung der Wertschriften und sonstigen Kapitalanlagen werden zu dem für die Einkommenssteuer massgebenden Wert besteuert.

Die Veranlagungsbehörde kann die Einreichung eines Wertschriftenverzeichnisses (auf Formular 3.33) verlangen. Liegt dem Fragebogen ein Formular hierfür bei, so ist es auszufüllen und mit dem Fragebogen einzureichen. Dieses Wertschriftenverzeichnis dient nur der Steuerveranlagung und gilt nicht als Verrechnungsantrag. Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer ist auf einem anderen Formular (R 25) zu verlangen; siehe hierüber die Erläuterungen zu Ziffer 2f hiervor.

Zu lit. h. Sonstige Aktiven, mit Ausnahme der Viehhabe, sind zum Verkehrswert einzusetzen. Über die Bewertung der Viehhabe geben Richtlinien über die Ermittlung des Einkommens aus Landwirtschaft Auskunft.

10.2.2 Zu Ziffer 12, lit. a-e

Es dürfen nur Schulden angegeben werden, die am Ende der Steuerperiode bzw. am Ende des in der Steuerperiode abgeschlossenen Geschäftsjahres tatsächlich bestanden haben. Nicht als Schulden

gelten die Kapitaleinlagen der Gesellschafter sowie die bloss buchmässigen Passiven, denen keine Schuldverpflichtungen zugrunde liegen (Reservefonds; Bewertungsposten – diese sind bereits bei der Bewertung der Aktiven zu berücksichtigen; Wohlfahrtsfonds, die nur rechnungsmässig ausgeschlossen sind, d.h. keine Schuld gegenüber einer rechtlich verselbständigten Vorsorgeeinrichtung darstellen usw.)

Auf Verlangen der Veranlagungsbehörde ist ein detailliertes Verzeichnis der Schulden mit Angabe der Gläubiger und der geleisteten Sicherheiten einzureichen und die Verzinsung der Schulden nachzuweisen.

10.2.3 Zu Ziffer 14

Die Guthaben der Teilhaber und Kommanditäre gegenüber der Gesellschaft, die unter den Passiven als Schulden der Gesellschaft in Abzug gebracht wurden, sind hier wieder aufzuführen und zum Reinvermögen der Gesellschaft hinzuzurechnen, damit sich unter Ziffer 15 der Gesamtbetrag des von den Teilhabern und Kommanditären bei der Gesellschaft angelegten Vermögens ergibt.

10.2.4 Zu Ziffer 16

Die sich in der letzten Kolonne ergebenden Beträge sind von den einzelnen Gesellschaftern in ihren persönlichen Steuererklärung unter Ziffer 30.7 als Vermögen, das bei Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften angelegt ist, zu deklarieren.

16. Gewerbmässiger Liegenschaftshandel

Gewinne die aus einer Tätigkeit, die über die schlichte Verwaltung von Privatvermögen hinausgeht, entstehen, stellen steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. Die für diese Tätigkeit verwendeten Vermögenswerte bilden Geschäftsvermögen, auch wenn keine in einem eigentlichen Geschäftsunternehmen organisierte Tätigkeit vorliegt.

Nicht notwendig ist, dass ein geschäftlicher Betrieb besteht. Es genügt, dass die steuerpflichtige Person eine über die Verwaltung des eigenen Vermögens hinausgehende, auf Erwerb gerichtete Aktivität ausübt. Die unter dem Bundesbeschluss über die direkte Bundessteuer entwickelte Praxis der quasi-professionellen Tätigkeit bestätigte das Bundesgericht auch unter dem DBG. Diese Dreiteilung der Tätigkeit (Private Vermögensverwaltung, Quasi-Liegenschaftshandel, Selbständige Erwerbstätigkeit) führt jedoch neu zu einer Zweiteilung der Steuerfolgen (privater Kapitalgewinn, Erwerbstätigkeit).

In Bezug auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Einkünfte aus gewerbmässigem Liegenschaftshandel gilt das Datum der öffentlichen Beurkundung des Kaufvertrages. Die Beurteilung, ob es sich um Privat- oder Geschäftsvermögen handelt, wird im Zeitpunkt der Veräusserung vorgenommen.

Im konkreten Einzelfall ist zu prüfen, in welchem Zeitpunkt die selbständige Erwerbstätigkeit aufgenommen wird. Der Verkehrswert der Liegenschaft zu diesem Zeitpunkt gilt als Einkommenssteuerwert.

Für die Erhebung der Beiträge an die Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung erfolgt weiterhin eine Unterscheidung zwischen Liegenschaften- und Quasi-Liegenschaften-Handel. So werden bei einem Quasi-Liegenschaften-Händler die Beiträge nur auf den Verkaufsgewinnen und nicht auch auf den laufenden Liegenschaftenerträgen erhoben.

16.1. Abschreibungen

16.1.1. Liegenschaften im Umlaufvermögen

- Auf Liegenschaften, welche im Umlaufvermögen bilanziert sind (als Handelswaren oder Liegenschaften, welche nach dem neuen Rechnungslegungsrecht innert 12 Monaten veräussert werden), können keine ordentlichen Abschreibungen steuerlich geltend gemacht werden.

Ausserordentliche Wertberichtigungen mit Nachweis der effektiven Wertverminderung

- Effektive Wertvermindierungen (= Impairments) auf Liegenschaften und Landparzellen, welche im Detail den Steuerbehörden nachgewiesen werden, können steuerlich als sogenannte Wertberichtigungen geltend gemacht werden, sofern sie geschäftsmässig begründet sind. Die Steuerbehörden behalten sich aber in den folgenden Steuerperioden vor, diese Wertberichtigungen neu zu beurteilen und diese wieder vollständig oder teilweise steuerlich aufzurechnen, wenn die geschäftsmässige Begründetheit nicht mehr gegeben ist.

16.1.2. Liegenschaften im Anlagevermögen

Ordentliche Abschreibungen ohne Nachweis gemäss gültigen Abschreibungstabellen (ESTV bzw. KSTA SO)

- Auf Liegenschaften, welche im Anlagevermögen bilanziert sind (z.B. Betriebsliegenschaften), können ordentliche Abschreibungen ohne Nachweis des jährlichen effektiven Wertverzehr steuerlich geltend gemacht werden. Als untere Abschreibungsgrenze gilt dabei der historische Anschaffungswert der Landparzelle oder wenn dieser nicht mehr ermittelt werden kann, der heute durchschnittliche Verkehrswert pro m² gemäss der Datenbank des Kantonalen Steueramtes.
- Auf Kapital- und Renditeliegenschaften können keine ordentlichen Abschreibungen vorgenommen werden, allenfalls gegen Nachweis Wertberichtigung oder Rückstellung.

Ausserordentliche Wertberichtigungen mit Nachweis der effektiven Wertverminderung

- Bei einmaligen, nicht vorhersehbaren Ereignissen (z.B. Umzonungen, Altlasten, stellt der historische Anschaffungswert eine steuerliche Überbewertung dar) werden auch ausserordentliche Wertberichtigungen zugelassen, wenn diese im Detail nachgewiesen und geschäftsmässig begründet sind. Die Steuerbehörden verlangen in diesen Fällen zwingend die Verbuchung als sogenannte Wertberichtigung, damit in späteren Steuerperioden diese

neu beurteilt und allenfalls teilweise oder vollständig wieder aufgerechnet werden können.

16.1.3. Bilanzierung im Umlaufvermögen oder Anlagevermögen

In jenen Fällen, wo im Rahmen von eigenen Arbeitsleistungen (z.B. als Bauunternehmung, Sanitärfirma, Bodenleger, Malerunternehmung, Handwerksbetrieb) Liegenschaften oder Stockwerkeigentumseinheiten an Bezahlung übernommen werden müssen, stellt sich die Frage, welche strategische Verwendung mit diesen Objekten geplant sind.

Sehr oft dürfte es im Interesse der Unternehmung sein, dass solche Objekte möglichst rasch wieder zu einem gewinnbringenden Preis abgestossen werden können. Eine längerfristige Aktivierung als sog. Kapitalanlageliegenschaft im Anlagevermögen ist deshalb nicht sachgerecht, so dass steuerlich eher von einer Aktivierung im Umlaufvermögen ausgegangen werden muss und ordentliche, planmässige Abschreibungen nicht zulässig sind bzw. von den Steuerbehörden verweigert werden.

Wenn solche Liegenschaften oder Stockwerkeigentumseinheiten aber längerfristig i.S. von Betriebsliegenschaften gehalten werden sollen, ist eine Aktivierung unter dem Anlagevermögen korrekt, es können steuerrechtlich aber nur notwendige Wertberichtigungen gewährt werden.

16.1.4. Neues Rechnungslegungsrecht

Das neue Rechnungslegungsrecht verlangt grundsätzlich die sog. Einzelbewertung. Speziell im Bereich der Liegenschaften geht die Botschaft davon aus, dass die Einzelbewertung zwingend (mit ganz wenigen Ausnahmen) anzuwenden ist, was vermehrt zu Wertberichtigungen im Liegenschaften- und Landparzellenbereich führen dürfte. Die obenerwähnten Themen werden somit an Aktualität gewinnen.

Umwandlung

Die Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist nach Art. 19 Abs. 1 und 2 DBG steuerneutral möglich, sofern folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz,
- Übernahme der bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte,
- das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar,
- keine Veräusserung der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte innerhalb von 5 Jahren seit der Umwandlung (Sperrfrist).

16.2. Übertrag eines Betriebes oder Teilbetriebes

Entweder verfügt der gewerbsmässige Liegenschaftenhändler über einen entsprechenden Marktauftritt oder der Betrieb ergibt sich durch einen sehr grossen Immobilienbestand. Die Beurteilung ob bei gewerbsmässigem Liegenschaftenshandel ein Betrieb oder Teilbetrieb aufgrund des Immobilienbestandes vorliegt, erfolgt anhand der im Kreisschreiben erwähnten Grössenkriterien (mindestens eine Vollzeitstelle, Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen

Personalaufwandes).

16.3. Gewerbsmässiger Liegenschaftshändler

Der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel erfüllt das Betriebserfordernis, sofern ein regelmässiges Handeln mit Käufen und Verkäufen und einem Marktauftritt nach aussen stattfindet. Im Weiteren muss grundsätzlich der ganze Betrieb umgewandelt werden, d.h. alle Liegenschaften des Geschäftsvermögens. Eine Umwandlung nur für einzelne Liegenschaften ist nicht möglich bzw. die Aktien dieser Immobilien AG wären dann Geschäftsvermögen der selbständigen Erwerbstätigkeit.

Zusätzlich zu beachten ist, dass, sollte die Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler nach der Umwandlung wieder aufgenommen werden, auch die Aktien der juristischen Person (Immobilien-gesellschaften) als Geschäftsvermögen gelten.

16.3.1. Quasi-Liegenschaftshändler

Der Quasi-Liegenschaftshändler übt eine selbständige Erwerbstätigkeit aus. Indes verfügt er nicht über einen Betrieb im Sinne des Umstrukturierungsrechts. Für diese Form von selbständiger Erwerbstätigkeit ist somit eine Umwandlung gemäss Art. 19 Abs. 1 DBG ausgeschlossen.

16.4. Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen

Der Steuerpflichtige kann verlangen, dass bei der Überführung einer Liegenschaft des Anlagevermögens aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen im Zeitpunkt der Überführung nur die Differenz zwischen den Anlagekosten und dem massgebenden Einkommenssteuerwert besteuert wird. Die Besteuerung der übrigen stillen Reserven wird bis zur Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben. Der Aufschub des Wertzuwachs-gewinns kann somit nicht für Liegenschaften des Umlaufvermögens geltend gemacht werden.

Ein gewerbsmässiger Liegenschaftshändler kann die Liegenschaften in der Regel nicht ins Privatvermögen überführen, da die Tätigkeit an die Person gebunden ist. Nur im Einzelfall, wenn klar ist, dass der Steuerpflichtige seine Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftshändler aufgegeben hat, ist dies möglich.

16.5. Liquidationsgewinne

Gemäss Art. 37b DBG werden bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem vollendeten 55. Altersjahr oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität die realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen besteuert. Diese Besteuerung kommt nach dem Wortlaut des Gesetzes nur dann zur Anwendung, wenn die selbständige Erwerbstätigkeit definitiv aufgegeben wird. Wurde einmal ein Liquidationsgewinn nach Art. 37b DBG besteuert, so ist bei einer späteren Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit Art. 37b DBG für den Liquidationsgewinn aus dieser Tätigkeit nicht mehr anwendbar.

Ein gewerbsmässiger Liegenschaftshändler kann bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

eine Besteuerung nach Art. 37b DBG, sofern er die Voraussetzungen erfüllt, verlangen. Zu beurteilen ist in diesem Zusammenhang die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bzw. deren Zeitpunkt. Bei einem gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler kann jedoch bereits eine Transaktion innerhalb eines Zeitraums von mehreren Jahren zu einer gewerbsmässigen Tätigkeit führen. Entscheidend ist der Zeitpunkt der letzten Liegenschaftstransaktion, das Vorhandensein und die Intensität einer (un)selbständigen Erwerbstätigkeit in der Baubranche, die Nutzungsart der Liegenschaft, etc.

Hat einmal bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler eine Besteuerung nach Art. 37b DBG stattgefunden und nimmt der Steuerpflichtige in der Folge trotzdem wieder eine selbständige Erwerbstätigkeit auf, so kann bei deren Aufgabe die Besteuerung nach Art. 37b DBG nicht mehr gewährt werden.