

Die Besteuerung Selbständigerwerbender

[2.# erweiterte Auflage]

Prof. Dr. oec. publ. Julia von Ah

Schulthess § 2011

Inhaltsverzeichnis

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

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

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

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

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

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

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

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