

## **BAND 2**



## **Band 2**

### **Inhaltsverzeichnis**

### **Sachregister**

### **Abkürzungsverzeichnis**

### **Weisungen Staats- und Gemeindesteuern (Teil 2)**

### **Besteuerung der juristischen Personen, der Selbständigerwerbenden und der Landwirte**

Unternehmenssteuerrecht

### **Quellensteuer für natürliche und juristische Personen**

Quellensteuer

### **Verfahrensrecht**

Verfahren

### **Steuerausscheidung**

Steuerausscheidung



## Inhaltsverzeichnis

### Unternehmenssteuerrecht

18	Nr. 1	Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften
25	Nr. 1	Selbständige Erwerbstätigkeit
25	Nr. 2	Bewertung Naturalbezüge
25	Nr. 3	Kapitalgewinne
25	Nr. 4	Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen
25	Nr. 5	Besonderheiten Landwirtschaft
25	Nr. 6	Sozialversicherungsbeiträge
25	Nr. 7	Entschädigung für die Betreuung von Pflegekindern
26/75	Nr. 2	Umstrukturierungen
34	Nr. 1	Versicherungsprämien bei selbständiger Erwerbstätigkeit
34/73	Nr. 1	Geschäftsmässig begründeter Aufwand
35/76	Nr. 1	Abschreibungen
36 f./77 f.	Nr. 1	Gesetzliche Rückstellungen
36 f./77 f.	Nr. 2	Usanzmässige Rückstellungen
36 f./77 f.	Nr. 3	Einzelfallbeurteilungen von Rückstellungen
37/78	Nr. 1	Ersatzbeschaffungen
38/80	Nr. 1	Verlustverrechnung und Sanierungen
68/96 ff.	Nr. 1	Steuer- und Bemessungsperiode bei juristischen Personen
70	Nr. 1	Steuerbefreiung des Kantons und der Gemeinden
70	Nr. 2	Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge
70	Nr. 3	Steuerbefreiung juristische Personen, die öffentliche, gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen
70	Nr. 4	Steuerbefreiung der Kirchgemeinden
70	Nr. 5	Steuerbefreiung der Stifte, Klöster und anderer privater kirchlicher Institutionen
77	Nr. 1	Rückstellungen von Wasserversorgungsträgern
77	Nr. 2	Rückstellungen von Strassengenossenschaften
79/92/93	Nr. 1	Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen

82/83/90/93	Nr. 1	Beteiligungsgesellschaften
84/85/94	Nr. 1	Holdinggesellschaften
86/94	Nr. 1	Verwaltungsgesellschaften
91	Nr. 1	Verdecktes Eigenkapital
95	Nr. 1	Minimalsteuer
100	Nr. 1	Höchstbelastung von Korporationsgemeinden

### **Quellensteuer**

101-123	Nr. 1	Weisungen zur Quellensteuer
---------	-------	-----------------------------

### **Verfahren**

124	Nr. 1	Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten
134	Nr. 1	Steuerauskünfte
137	Nr. 1	Amtshilfe
138	Nr. 1	Veranlagungsverfahren bei in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen
139	Nr. 1	Akteneinsicht
142	Nr. 1	Veranlagungsverjährung
143	Nr. 1	Bezugsverjährung
145	Nr. 1	Steuerformulare mit dem PC
145	Nr. 2	Frist zur Einreichung der Steuererklärung
145	Nr. 3	Mahnungen
147	Nr. 1	Auskunftserteilung durch Steuerpflichtige
152	Nr. 1	Veranlagung nach Ermessen
152	Nr. 2	Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Personen, die der Quellensteuer („Sicherungssteuer“ unterliegen
153	Nr. 1	Eröffnung der Veranlagung
154	Nr. 1	Einspracheverfahren
160	Nr. 1	Staatssteuerregister
161/168ff.	Nr. 1	Änderung rechtskräftiger Entscheide

### **Steuerausscheidung**

179	Nr. 1	Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen und internationalen Steuerauscheidungen und Erbschaftssteuern
179	Nr. 2	Interkantonale Vereinbarungen
179	Nr. 3	Kreisschreiben zur Steuerauscheidung
179	Nr. 4	Steuerauscheidung bei natürlichen Personen
179	Nr. 5	Steuerauscheidung bei juristischen Personen und Personengesellschaften
179	Nr. 6	Steuerauscheidung bei selbständiger Erwerbstätigkeit





---

## Sachregister

### A

A-Tarif, 101 - 123  
Abgrenzungen selbständige Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 1  
Abrechnungsverfahren, vereinfachtes, 101 - 123  
Abschreibungen, 35 / 76 Nr. 1  
Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, 35 / 76 Nr. 1  
Abschreibungen im Einmalerledigungsverfahren, 35 / 76 Nr. 1  
Absolute Veranlagungsverjährung, 142 Nr. 1  
Änderung rechtskräftiger Entscheide, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Akkord, 25 Nr. 1  
Akteneinsicht, 139 Nr. 1  
Akteneinsicht Dritter, 139 Nr. 1  
Aktivdarlehen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Amtshilfe, 137 Nr. 1  
Anlage der Stiftungsmittel, 70 Nr. 2  
Annexion, 26 / 75 Nr. 2  
Anwendung der Quellensteuertarife, 101 - 123  
Arbeitgeberbeitragsreserven, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Arten von Vorsorgeeinrichtungen, 70 Nr. 2  
AsylbewerberIn, 101 - 123  
Aufgabe der selbständigen Tätigkeit, 25 Nr. 4 ; 38 / 80 Nr. 1  
Auskünfte Quellensteuer, 101 - 123  
Auskunftserteilung durch Steuerpflichtige, 147 Nr. 1  
Auskunftspflicht, 137 Nr. 1  
Ausländerrechtliche Niederlassung, 101 - 123  
Ausländische Liegenschaften, 179 Nr. 1  
Ausnahmen von der Geheimhaltungspflicht, 134 Nr. 1  
Aussageverweigerungsrecht, 147 Nr. 1  
Ausscheidung von Einkünften der Spitalärzte, 179 Nr. 4  
Ausscheidungsverluste bei natürlichen Personen, 179 Nr. 4  
Ausweis C, 101 - 123  
Autokosten, Privatanteil, 25 Nr. 2

### B

B-Tarif, 101 - 123  
Baugewerbe, Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Beginn der Steuerpflicht, juristische Personen, 68 / 96 ff. Nr. 1

Begünstigte der beruflichen Vorsorge, 70 Nr. 2  
Bekanntgabe von Steuerfaktoren, 134 Nr. 1  
Berichtigung von Schreibversehen und Rechnungsfehlern, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Berichtigungsbegehren, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Berichtigungsverfahren, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Berufliche Vorsorge, 70 Nr. 2  
Berufsverband, 70 Nr. 2  
Bestätigung des Experten für berufliche Vorsorge, 70 Nr. 2  
Bestechungsgelder, 34 / 73 Nr. 1  
Beteiligungen, 25 Nr. 3 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Beteiligungsabzug, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Beteiligungsgesellschaften, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Betriebsübergaben, 25 Nr. 5  
Betriebsumstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Bewertung, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Bewertung Naturalbezüge, 25 Nr. 2  
Bewertung von ausländischen Liegenschaften, 179 Nr. 1  
Bewertung von Grundstücken in anderen Kantonen, 179 Nr. 1  
Bewertung Vorräte/Tierbestand, 25 Nr. 5.....  
Bezüge von am Unternehmen der Beteiligten, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Bezugsverjährung, 143 Nr. 1  
Buchgewinne infolge Aufwertung, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Buchmässige Aufwertung von Geschäftsvermögen, 25 Nr. 3  
Buchwert, 25 Nr. 4 ; 35 / 76 Nr. 1  
Bürgschaftsverpflichtungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3

## **C**

C-Tarif, 101 - 123  
CKW Strom-Durchleitungsrechte, 25 Nr. 5.....

## **D**

D-Tarif, 101 - 123  
Debitorenbewertung, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Delkredere, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Delkredere-Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Delkredererückerstattung, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Destinatärordnung, 70 Nr. 2  
Dienstbarkeiten, 25 Nr. 5

## **E**

Ehegatte als VertreterIn, 138 Nr. 1  
Ehegatten, Veranlagungsverfahren, 138 Nr. 1  
Eigenkapitalzins, 179 Nr. 6

---

---

Eigenleistungen, 25 Nr. 1  
Eigenversicherung, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Einfache Gesellschaften, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, 18 Nr. 1  
Einkommen Quellensteuer, 101 - 123  
Einkommensfaktoren, 18 Nr. 1  
Einkünfte der Spitalärzte, 179 Nr. 4  
Einmalerledigungsverfahren, 35 / 76 Nr. 1  
Einreichung der Steuererklärung, 145 Nr. 2  
Einschätzungsvorschlag, 154 Nr. 1  
Einsprache, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Einsprache gegen Veranlagung nach Ermessen, 154 Nr. 1  
Einsprache, nach § 161 StG, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Einsprache, ohne Antrag/Begründung, 154 Nr. 1  
Einsprache, verspätete, 154 Nr. 1  
Einspracheentscheid, 154 Nr. 1  
Einspracheverfahren, 138 Nr. 1  
Einspracheverfahren, Parteientschädigung, 154 Nr. 1  
Einspracheverfahren, Zuständigkeit, 154 Nr. 1  
Einspracheverhandlung, 154 Nr. 1  
Elektronisches Lohnmeldeverfahren, 101 - 123  
Entschädigung für die Betreuung von Pflegekindern, 25 Nr. 7  
Erbvorbezug im Liegenschaftshandel, 25 Nr. 3  
Erbte Liegenschaft, 25 Nr. 1  
Erfolgsbeteiligung, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Ermässigung der Kapitalsteuer, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Ermessenseinschätzung, 152 Nr. 1 ; 154 Nr. 1  
Eröffnung der Veranlagung, 153 Nr. 1  
Ersatzbeschaffung, 37 / 78 Nr. 1  
Ersatzbeschaffungs - Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 1  
Ersatzbeschaffungsrückstellung, 37 / 78 Nr. 1  
Expatriates, 101 - 123

## F

Feuerbrandschäden Entschädigung, 25 Nr. 5  
Flüchtlinge, 101 - 123  
Formlose Korrektur von Veranlagungen, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Formulare Quellensteuer, 101 - 123  
Forschungsrücklagen, 36 f. / 77 f. Nr. 1  
Frist zu Einreichung der Steuererklärung, 145 Nr. 2  
Fürsorgefonds, 70 Nr. 2  
Fusion, 26 / 75 Nr. 2  
Fusiongesetz, 26 / 75 Nr. 2

## G

Garantierückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2

Geheimhaltungspflicht, 134 Nr. 1  
Gemeinde, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Gemeinnützige Zwecke, 70 Nr. 3  
Gemeinnützige Zweckverfolgung, 70 Nr. 3  
Gemeinsame Steuerpflicht von Ehegatten, 138 Nr. 1  
Gemeinschaftsstiftungen, 70 Nr. 2  
Gesamtverlustverrechnungsmethode, 38 / 80 Nr. 1  
Geschäftsaufgabe, 25 Nr. 4  
Geschäftsliegenschaften, 25 Nr. 3  
Geschäftsmässig begründeter Aufwand, 34 / 73 Nr. 1  
Geschäftsmässige Begründetheit, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Geschäftsübergabe, 25 Nr. 3  
Geschäftsübergabe gegen Leibrente, 25 Nr. 3  
Geschäftsvermögen, 25 Nr. 3 ; 25 Nr. 4 ; 35 / 76 Nr. 1  
Gesuch um Steuerbefreiung von juristischen Personen, 70 Nr. 3  
Gewerbmässiger Liegenschaftshandel, 25 Nr. 3  
Gewerbmässiger Wertschriftenhandel, 25 Nr. 1  
Gewinnermittlung, 18 Nr. 1  
Gewinnungskostenüberschuss, 25 Nr. 1  
Gewinnungskostenüberschüsse mit Liegenschaftshandel, 25 Nr. 1  
Grossreparaturen, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Grundstücke in anderen Kantonen, 179 Nr. 1

## H

H-Tarif, 101 - 123  
Haftpflichrückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Herausgabe von Steuerakten, 139 Nr. 1  
Hobby, 25 Nr. 1  
Holdinggesellschaften, 84 / 85 / 94 Nr. 1  
Holdingprivileg, 68 / 96 ff. Nr. 1  
HypothekargläubigerInnen, 101 - 123

## J

Juristische Personen, Beginn der Steuerpflicht, 68 / 96 ff. Nr. 1

## K

Kanton, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Kapitalgewinne, 25 Nr. 3  
Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen, Quellensteuer, 101 - 123  
Kapitalsteuer, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Kaufpreis, Naturalbezüge, 25 Nr. 2  
Kirchgemeinden, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Kollektivgesellschaften, 18 Nr. 1

Kommanditgesellschaften, 18 Nr. 1  
Konkurs, 38 / 80 Nr. 1  
Korporationsgemeinden, 100 Nr. 1  
Korporationsgemeinden, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Korrektur von Veranlagungen, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Kreisschreiben Nr. 21 SSK, 124 Nr. 1  
Kreisschreiben zur Steuerauscheidung, 179 Nr. 3  
KünstlerInnen, Quellensteuer, 101 - 123  
Kultuszwecke, 70 Nr. 3

## L

Laufendes Veranlagungsverfahren, 139 Nr. 1  
Leibrente, 25 Nr. 3  
Liegenschaftsgewinn, 25 Nr. 1  
Liegenschaftshandel, 25 Nr. 1  
Liquidation, 25 Nr. 4  
Liquidationsgewinn, 25 Nr. 3  
Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 3  
Lothar Entschädigung, 25 Nr. 5

## M

Mahngebühren, 145 Nr. 3  
Mahnungen, 145 Nr. 3  
Mantelhandel, 68 / 96 ff. Nr. 1  
Mehrwertsteuer, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Meldewesen, 137 Nr. 1  
Merkblätter Quellensteuer, 101 - 123  
Mietwertansätze landwirtschaftliche Betriebswohnungen, 25 Nr. 5  
Minimalsteuer, 95 Nr. 1  
Mitunterzeichnung der Steuererklärung, 138 Nr. 1

## N

Nachlass, 38 / 80 Nr. 1  
Nachträgliche ordentliche Veranlagung, 101 - 123  
Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Personen, die der Quellensteuer ("Sicherungssteuer") unterliegen, 152 Nr. 2  
Naturalbezüge, 25 Nr. 2  
Naturalbezüge, Bewertung, 25 Nr. 2  
Naturallöhne, 25 Nr. 2  
Naturwaldreservate Entschädigung, 25 Nr. 5  
Nichteinreichen der Steuererklärung, 138 Nr. 1  
Nutzungsänderung, 25 Nr. 4

## O

Organe juristische Personen, Quellensteuer, 101 - 123

## **P**

Pächterwohnung, 25 Nr. 3

Parteientschädigung im Einspracheverfahren, 154 Nr. 1

Periodizität, 38 / 80 Nr. 1

Pflegekinder, 25 Nr. 7

Privatanteil, 25 Nr. 2

Privatanteil Autokosten, 25 Nr. 2

Privatentnahme, 25 Nr. 4

Privatvermögen, 25 Nr. 4

Produktehaftpflicht, 36 f. / 77 f. Nr. 3

Produktionsunternehmungen, Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2

Prozessrückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3

## **Q**

Quellensteuer, 152 Nr. 2 ; Quellensteuer

Quellensteuer auf Erwerbs- und Ersatzeinkünfte, 101 - 123 ; 101 - 123

Quellensteuer, Steuerabrechnung und Bezug, 101 - 123

Quellensteuer, Steuerrückerstattungen, 101 - 123

Quellensteuertarife, 101 - 123 ; 101 - 123

## **R**

Rechnungsfehler in Veranlagung, 161 / 168 ff. Nr. 1

Rechtliche Grundlage Quellensteuer, 101 - 123

Rechtskräftiger Entscheid, 161 / 168 ff. Nr. 1

Rechtskraft der Veranlagung, 139 Nr. 1

Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen und internationalen  
Steuerausscheidungen und Erbschaftssteuern, 179 Nr. 1

Reingewinn, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1

Reinvermögen, 18 Nr. 1

Relative Veranlagungsverjährung, 142 Nr. 1

Renten- und Ruhegehaltsrückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3

Repartitionswert, 179 Nr. 1

Revision rechtskräftiger Entscheide, 161 / 168 ff. Nr. 1

Revisionsgesuch, 161 / 168 ff. Nr. 1

Richtzahlen zur landwirtschaftlichen Buchhaltung, 25 Nr. 5

Rücklagen, 36 f. / 77 f. Nr. 2 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3

Rückstellung der Sozialversicherungsbeiträge, 25 Nr. 1

Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3

Rückstellungen der Sozialversicherungsbeiträge, 25 Nr. 6

Rückstellungen von Strassengenossenschaften, 77 Nr. 2

Rückstellungen von Wasserversorgungsträgern, 77 Nr. 1

**S**

Säule 2, 70 Nr. 2  
Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, 38 / 80 Nr. 1  
Schadenersatzpflichten, Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Schenkung, 25 Nr. 4  
Schreibversehen in Veranlagung, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Schuldner der steuerbaren Leistung, 101 - 123  
Sekundärkanton, 179 Nr. 6  
Selbständige Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 1 ; 34 Nr. 1 ; 38 / 80 Nr. 1  
Selbständigerwerbende, 179 Nr. 6 ; 25 Nr. 1 ; 38 / 80 Nr. 1  
Selbstbehalte, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Sofortabschreibungen, 35 / 76 Nr. 1  
Sonderabschreibungen, 35 / 76 Nr. 1  
Sozialversicherungsbeiträge bei selbständiger Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 6  
Spaltung, 26 / 75 Nr. 2  
Sperrfrist, 26 / 75 Nr. 2  
SSL, 101 - 123 ; 101 - 123  
Steuer- und Bemessungsperiode bei juristischen Personen, 68 / 96 ff. Nr. 1  
Steuerauskünfte, 134 Nr. 1  
Steuerausscheidung bei juristischen Personen, 179 Nr. 5  
Steuerausscheidung bei natürlichen Personen, 179 Nr. 4  
Steuerausscheidung bei Personengesellschaften, 179 Nr. 5  
Steuerausscheidung bei selbständiger Erwerbstätigkeit, 179 Nr. 6  
Steuerausscheidung für landwirtschaftliche Liegenschaften, 179 Nr. 2  
Steuerausscheidung, Interkantonale Vereinbarungen, 179 Nr. 2  
Steuerbares Gesamteinkommen, 18 Nr. 1  
Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiung der Kirchgemeinden, 70 Nr. 4  
Steuerbefreiung des Kantons und der Gemeinde, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiung juristische Personen, 70 Nr. 3  
Steuerbefreiung juristischer Personen, 70 Nr. 3  
Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, 70 Nr. 2  
Steuerbefreiung, gemeinnützige und kirchliche Zwecke, 70 Nr. 3  
Steuerbefreiung, Kirchgemeinden, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiung, Korporationsgemeinden, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiungen von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, 70 Nr. 2  
Steuerbefreiung der Stifte, Klöster und anderer privater kirchlicher Institutionen, 70 Nr. 5  
Steuererklärung, Unterzeichnung durch beide Ehegatten, 138 Nr. 1  
Steuerformulare mit dem PC, 145 Nr. 1  
Steuerhoheit, 124 Nr. 1  
Steuerneutralität, 26 / 75 Nr. 2  
Steuerregistraufgabe, 134 Nr. 1  
Stiftung zur Erhaltung von bäuerlichen Familienbetrieben, 25 Nr. 5  
Stiftungen, Besteuerung, 79 / 92 / 93 Nr. 1  
Stilllegungsbeiträge, 25 Nr. 5

Strassengenossenschaften, Rückstellungen, 77 Nr. 2  
Subventionen, 25 Nr. 5

## T

Tarife Quellensteuer, 101 - 123

## U

Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen, 25 Nr. 4  
Überführungsgewinn, 25 Nr. 4  
Umstrukturierung, 25 Nr. 4 ; 26 / 75 Nr. 2  
Umstrukturierungen, 26 / 75 Nr. 2 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Umwandlung, 26 / 75 Nr. 2  
Umweltschäden, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Umweltschutzmassnahmen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Unternehmerakkord, 25 Nr. 1  
Usanzmässige Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2

## V

Veranlagung nach Ermessen, 152 Nr. 1  
Veranlagungsverfahren bei in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen, 138 Nr. 1  
Veranlagungsverfügung, 153 Nr. 1  
Veranlagungsverjährung, 142 Nr. 1  
Verdecktes Eigenkapital, 91 Nr. 1  
Vereine, Besteuerung, 79 / 92 / 93 Nr. 1  
Vereinfachtes Abrechnungsverfahren, 101 - 123  
Verlegung Wohn- und Geschäftssitz, 179 Nr. 6  
Verletzung Geheimhaltungspflicht, 134 Nr. 1  
Verletzung von Verfahrenspflichten, 152 Nr. 1  
Verlustverrechnung, 38 / 80 Nr. 1  
Verlustvortrag, 38 / 80 Nr. 1 ; 91 Nr. 1  
Vermögensfaktoren, 18 Nr. 1  
Verrechnung von Verlusten, 38 / 80 Nr. 1  
Verrechnungen von Verlusten, 38 / 80 Nr. 1  
Versicherungsprämien bei selbständiger Erwerbstätigkeit, 34 Nr. 1  
Verspätete Einsprache, 154 Nr. 1  
Vertretungsvermutung, 138 Nr. 1  
Verwaltungsgesellschaften, 86 / 94 Nr. 1  
Verwaltungskostenanteil vom Verkaufserlös, 25 Nr. 1  
VerwaltungsrätInnen, Quellensteuer, 101 - 123  
Vorbescheid, Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten, 124 Nr. 1  
Vorgehen Sonderfälle mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten, 124 Nr. 1



Vorsorge, 70 Nr. 2  
Vorsorge, berufliche, 70 Nr. 2  
Vorsorgeeinrichtung, 70 Nr. 2  
Vorsorgeeinrichtung eines Berufsverbandes, 70 Nr. 2  
Vorsorgeeinrichtungen, Quellensteuer, 101 - 123  
Vorsorgezwecke, 70 Nr. 2

## **W**

Währungsrisiko, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Warenlager, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Wasserversorgungsträger, 77 Nr. 1  
Wegzug, 179 Nr. 6  
Wertberichtigung von Land und Wald, 25 Nr. 5  
Wertpapierhandel, 25 Nr. 1  
Wertschriftenhandel, 25 Nr. 1  
Wiedereingebrachte Abschreibung, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Wiedererwägung, 161 / 168 ff. Nr. 1  
WIR-Geld, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
WIR-Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, 38 / 80 Nr. 1  
Wirtschaftliche Zugehörigkeit, 179 Nr. 4  
Wohlfahrtsfonds, 70 Nr. 2  
Wohnrecht, 25 Nr. 5

## **Z**

Zuzug, 179 Nr. 6  
Zweckbindung der Mittel, 70 Nr. 2



## Abkürzungsverzeichnis

		<b>Zitierweise</b>
a.E.	am Ende	
Abt.	Abteilung	
AGF	anrechenbare Geschossfläche	
aGGStG	bis zum 31.12.2000 gültige Fassung des Gesetzes über die Grundstückgewinnsteuer vom 31. Oktober 1961	
AGR	anrechenbare Grundstückfläche	
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung	
ALV	Arbeitslosenversicherung	
ASA	Archiv für Schweizerisches Abgaberecht	ASA 60, 499
aStG	Steuergesetz vom 27. Mai 1946 (in Kraft bis 31.12.2000)	
aVV	Vollzugsverordnung zum Steuergesetz vom 7. April 1975 (in Kraft bis 31.12.2000)	
AZ	Ausnützungsziffer	
BankG	Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen (SR 952.0)	
BdBSt	Beschluss über die direkte Bundessteuer	
BGBB	Bundesgesetz über bäuerliches Bodenrecht (SR 211.412.11)	
BGE	Bundesgerichtsentscheid; Amtliche Sammlung der Bundesgerichtsentscheide	BGE 82 I 53
BGE-	Sammlung der Bundesgerichtsentscheide	
Sammlung	betreffend die direkte Bundessteuer der EStV	
BKP	Baukostenplan	
BLStP	Basellandschaftliche Steuerpraxis	BLStP XI 498
BMW	Bodenmittelwert	
BSt	Buchstabe (Litera)	
BStP	Basellandschaftliche und Baselstädtische Steuerpraxis	BStP 1996, 28
BV	Schweizerische Bundesverfassung (SR 101)	
BVG	Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge	

---

	(SR 831.40)
BVV3	Verordnung über die steuerliche Abzugsberechtigung für Beiträge an anerkannte Vorsorgeformen (SR 831.461.3)
BZR	Bau- und Zonenreglement
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (SR 642.11)
E.	Erwägung
EF	Ertragswertfaktor
EK	Expertenkreis
EL	Ergänzungsleistungen
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention (SR 0.101)
EntG	Enteignungsgesetz (SRL Nr. 730)
ErlV	Verordnung über die Behandlung von Erlassgesuchen für die direkte Bundessteuer (SR 642.121)
EstG	Gesetz betreffend die Erbschaftssteuern (SRL Nr. 630)
EstV	Eidg. Steuerverwaltung
EW	Ertragswert
G	Gesetzessammlung des Kantons Luzern
GGSt	Grundstückgewinnsteuer
GGStG	Gesetz über die Grundstückgewinnsteuer (SRL Nr. 647)
GV	Geschäftsvermögen
GVL	Gebäudeversicherung des Kantons Luzern
HSt	Handänderungssteuer
HStG	Gesetz über die Handänderungssteuer (SRL Nr. 645)
i.d.R.	in der Regel
i.S.	in Sachen
i.V.m.	in Verbindung mit

---

InvV	Verordnung über die Errichtung des Nachlassinventars für die direkte Bundessteuer (SR 642.113)	
IV	Invalidenversicherung	
K	Kantonsblatt	K 1995 12
KGE	Kantonsgerichtsentscheid	KGE vom 11.9.2013 i.S. K.
KS EStV	Kreisschreiben der Eidg. Steuerverwaltung	KS EStV 1997/98 Nr. 5 vom 30. April 1997
kt.	kantonal	
kVA	Kilovoltampère	
KVG	Bundesgesetz über die Krankenversicherung (SR 832.10)	
KW	Kilowatt	
KW	Katasterwert	
LG	Lebendgewicht	
LGVE	Luzerner Gerichts- und Verwaltungsentscheide	LGVE 1984 II Nr. 4
lit.	Litera (Buchstabe)	
LKB	Luzerner Kantonalbank	
LKZ	Lageklassenzahl	
LKZ-BMW	Lageklassenzahl-Bodenmittelwert	
LU StB	Luzerner Steuerbuch	LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 40 Nr. 7  LU StB Bd. 3 Weisungen HStG § 2 N 5
LW	Landwirtschaft	
MV	Mietwertverordnung (SRL Nr. 625)	
MW	Mietwert	
MWSTG	Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (SR 641.20)	
N	Note	
NBUV	Nicht Berufsunfallversicherung	
NEStG	Nachkommen-Erbschaftssteuergesetz	

---

---

	(Gesetz betreffend die teilweise Abänderung des Steuergesetzes vom 30. November 1892 §§ 33 f.; SRL Nr. 652)	
NL	Nichtlandwirtschaft	
NMW	Normmietwert	
nStp	die neue Steuerpraxis	nStp 46,186
nVSt	nachträgliche Vermögenssteuer	
NW	Neuwert	
NWF	Nettowohnfläche	
OR	Schweizerisches Obligationenrecht (SR 220)	
PBG	Planungs- und Baugesetz	
PV	Privatvermögen	
RB	Rechenschaftsbericht des Zürcher Verwaltungsgerichts	RB 1999 Nr. 2
RE	Entscheid der Steuerrekurskommission des Kantons Luzern	RE 1969/70 Nr. 1
RE	Raumeinheit	
RRB	Regierungsratsbeschluss	
RRE	Regierungsratsentscheid (in Auszug aus den Verhandlungen des Regierungsrates des Kantons Luzern)	RRE 1963 Nr. 14
RS EStV	Rundschreiben der Eidg. Steuerverwaltung	RS EStV vom 30. April 1997
RW	Realwert	
RWZ	Realwertzins	
s.a.	siehe auch	
SAT	Standarbeitstage	
SchG	Schatzungsgesetz (SRL Nr. 626)	
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs (SR 281.1)	
SchV	Schatzungsverordnung (SRL Nr. 627)	
SE	Selbständigerwerbende	
SG StB	St. Galler Steuerbuch	
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts	
SRL	Systematische Rechtssammlung des Kantons	SRL Nr. 220

---

---

	Luzern	
SSK	Schweizerische Steuerkonferenz	
StE	Der Steuerentscheid	StE 1992 11.1 Nr. 13
StG	Steuergesetz des Kantons Luzern (SRL Nr. 620)	
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch (SR 311.0)	
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und der Gemeinden (SR 642.14)	
StPO	Gesetz über die Strafprozessordnung (SRL Nr. 305)	
StPS	Steuerpraxis des Kantons Schwyz	
StR	Steuerrevue	StR 44, 374
StV	Steuerverordnung (SRL Nr. 621)	
StWE	Stockwerkeigentum	
SUVA	Schweiz. Unfallversicherungsanstalt	
UeStG	Übertretungsstrafgesetz (SRL Nr. 300)	
USE	Unselbständigerwerbende	
VAS	Vereinigung amtlicher Schätzer Bern	
VBB	Verordnung über bäuerliches Bodenrecht (SR 211.412.110)	
VE	Vorsorgeeinrichtung (Pensionskasse)	
VG	Verwaltungsgericht	
VGE	Verwaltungsgerichtsentscheid (nicht veröffentlicht)	VGE vom 18.7.1991 i.S. S
VRG	Verwaltungsrechtspflegegesetz des Kantons Luzern (SRL Nr. 40)	
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (SR 642.21)	
VV	Vollzugsverordnung zum Steuergesetz (in Kraft bis 31.12.2000)	
WEFV	Verordnung über die Wohneigentumsförderung mit Mitteln der beruflichen Vorsorge (SR 831.411)	
WEG	Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz (SR 843)	

ZBl.	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung	
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch (SR 10)	
ZStP	Zürcher Steuerpraxis	ZStP 1993,106
ZW	Zeitwert	



# Unternehmenssteuerrecht



# Inhaltsverzeichnis Unternehmenssteuerrecht

## **18 Nr. Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften**

**1**

1. Allgemeines
2. Ermittlung der Einkommensfaktoren
3. Ermittlung der Vermögensfaktoren

## **25 Nr. Selbständige Erwerbstätigkeit**

**1**

1. Abgrenzungen
  - 1.1 Unternehmerakkord
  - 1.2 Hobby
  - 1.3 Nebenerwerb
  - 1.4 Eigenleistungen
2. Liegenschaftshandel
  - 2.1 Allgemeines
  - 2.2 Kriterien des Liegenschaftshandels
  - 2.3 Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft
  - 2.4 Ererbte Liegenschaften
  - 2.5 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke
  - 2.6 Ausserkantonale Liegenschaftshändlerinnen und -händler
  - 2.7 Zeitpunkt der Erfassung
  - 2.8 Gewinnungskostenüberschüsse in andern Kantonen
  - 2.9 AHV-Rückstellung auf Gewinnen aus Liegenschaftsverkäufen
  - 2.10 Verwaltungskostenanteil vom Verkaufserlös
3. Gewerbmässiger Wertschriftenhandel

## **25 Nr. Bewertung der Naturalbezüge**

**2**

1. Selbständigerwerbende
  - 1.1 Warenbezüge
  - 1.2 Mietwert der Wohnung

- 1.3 Privatanteil an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, moderne Kommunikationsmittel usw.
- 1.4 Privatanteil an den Löhnen des Geschäftspersonals
- 1.5 Privatanteil an den Autokosten
- 1.6 Selbstkostenabzug für Naturallöhne der Angestellten
- 2. Landwirtschaft
  - 2.1 Nahrungsmittelbezüge
  - 2.2 Privatanteile
    - 2.2.1 Privatanteile an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, moderne Kommunikationsmittel usw.
    - 2.2.2 Privatanteil an den Löhnen des Geschäftspersonals
    - 2.2.3 Privatanteil an den Autokosten
    - 2.2.4 Privatanteil Pachtzins Pächter/innenwohnung
    - 2.2.5 Privatanteil an den Pferdekosten
  - 2.3 Naturallohn
    - 2.3.1 Naturallohn (Verpflegung und Unterkunft) für landwirtschaftliche Angestellte
    - 2.3.2 Naturallohn beim Arbeitgeber/bei der Arbeitgeberin

## **25 Nr. Kapitalgewinne**

**3**

- 1. Gesetzliche Grundlage
- 2. Kapitalgewinne auf Geschäftsliegenschaften
- 3. Erbvorbezug und Schenkung von Grundstücken des Liegenschaftshandels
- 4. Übrige Kapital- und Liquidationsgewinne
- 5. Geschäftsübergabe gegen Leibrente
  - 5.1 Geschäftsübergabe ab 2001
  - 5.2 Geschäftsübergabe vor 2001 (Übergangsbestimmung)
- 6. Landwirtschaft
  - 6.1 Erstmalige Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen
  - 6.2 Veräusserung
    - 6.2.1 Hofübernahme innerhalb der Familie
    - 6.2.2 Verkauf einer landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaft an einen

Familienangehörigen, dem idese als Privatvermögen dient

- 6.3 Überführung einer landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen
  - 6.3.1 Steuerliche Behandlung der Überführung
  - 6.3.2 Berechnungsbeispiele zum Kapitalgewinn
- 7. Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit

## **25 Nr. Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen**

**4**

- 1. Zuordnung zum Geschäfts- bzw. Privatvermögen
- 2. Privatentnahme als steuersystematischer Realisationstatbestand
- 3. Überführbare Liegenschaften
- 4. Zeitpunkt der Realisierung
  - 4.1 Privatentnahme einzelner Wirtschaftsgüter
  - 4.2 Privatentnahme bei Geschäftsaufgabe
  - 4.3 Privatentnahme durch Nutzungsänderung
  - 4.4 Privatentnahme bei Vermietung oder Verpachtung
  - 4.5 Privatentnahme bei Umstrukturierungen
  - 4.6 Privatentnahme durch Liegenschaftenhändler/in zwecks privater Vermögensanlage
- 5. Besteuerung der Überführungsgewinne
  - 5.1 Besteuerungsgrundsätze
  - 5.2 Ermittlung und Besteuerung der Überführungsgewinne

## **25 Nr. Besonderheiten Landwirtschaft**

**5**

- 1. Einkommen aus unbeweglichem Vermögen
  - 1.1 Mietwert
    - 1.1.1 Mietwertansätze landwirtschaftlichen Betriebswohnungen
    - 1.1.2 Privatanteil Pachtzins
    - 1.1.3 Mietwert von Sömmerungsbetrieben
    - 1.1.4 Angestellten Wohnungen
    - 1.1.5 Mietwert Nebengebäude
  - 1.2 Wohnrecht
    - 1.2.1 Wohnberechtigte

- 1.2.2 Eigentümer/innen
- 1.2.2.1 Vermögen
- 1.2.2.2 Einkommen
- 1.3 Entschädigungen bei Begründung von Dienstbarkeiten
- 2. Bewertung des Vermögens
  - 2.1 Vorräte/Tierbestand
    - 2.1.1 Vermögenssteuer
  - 2.2 Betriebsübergaben
  - 2.3 Investitionen von Pächterinnen und Pächtern
  - 2.4 Wertberichtigungen von Land und Wald
- 3. Diverse Bestimmungen
  - 3.1 Darlehen der Stiftung zur Erhaltung von bäuerlichen Familienbetrieben
    - 3.1.1 Ausgangslage gemäss Vertragsbestimmungen
    - 3.1.2 Steuerliche Behandlung des Darlehensverzichts
    - 3.1.3 Möglichkeit der Milderung von Härte (zeitliche Verschiebung der Steuerbelastung)
    - 3.1.4 Übergangsregelung
    - 3.1.5 Abzinsungsfaktoren bei 3,5%
  - 3.2 Schäden des Sturms "Lothar"
  - 3.3 Entschädigungen für Naturwaldreservate
  - 3.4 Stilllegungsbeiträge
  - 3.5 Umschulungsbeihilfen
  - 3.6 Dienstbarkeitsverträge über Strom-Durchleitungsrechte der CKW
  - 3.7 Entschädigung für Feuerbrandschäden
  - 3.8 Leistungen Dritter an landwirtschaftliche Betriebe für Investitionen und für die Behebung von Schäden
    - 3.8.1 Subventionen
    - 3.8.2 Leistungen Dritter
    - 3.8.3 Private Unterstützungsleistungen

## **25 Nr. Sozialversicherungsbeiträge**

**6**

- 1. Ordentliche Beitragserhebung

2. Persönliche Beiträge der Betriebsinhaberinnen und Betriebsinhaber

## **25 Nr. Entschädigungen für die Betreuung von Pflegekindern**

**7**

1. Grundsätzliches
2. Sozialpädagogische Pflegefamilie
  - 2.1 Einkünfte
  - 2.2 Abzüge
    - 2.2.1 Auslagenpauschale
    - 2.2.2 Kosten der Unterkunft
    - 2.2.3 Besondere Berufsauslagen
    - 2.2.4 Zweitverdienerabzug
    - 2.2.5 Kinderabzug
3. Pflegekinder auf Landwirtschaftsbetrieben
  - 3.1 Organisation "Landwirtschaft und Behinderte"
  - 3.2 Organisation "Familienplätze Luzern"

## **26 / 75 Umstrukturierungen**

**Nr. 2**

1. Grundlagen
2. Betriebsbegriff bei gewerbsmässigem Liegenschaftshandel

## **34 Nr. Versicherungsprämien bei selbständiger Erwerbstätigkeit**

**1**

1. Allgemeines
2. Unfallversicherung
3. Kranken- und Unfallversicherung
4. Erwerbsunfähigkeitsversicherung
5. Todesfallrisikoversicherung / Verpfändung  
Lebensversicherungspolice
6. Weitere Anwendungsfälle
7. Tabellarische Übersicht

## **34 / 73 Geschäftsmässig begründeter Aufwand Bestechungsgelder**

**Nr. 1**

**35 / 76 Abschreibungen****Nr. 1**

1. Allgemeines
2. Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen
  - 2.1 Normalsätze in Prozenten des Buchwertes
  - 2.2 Installation in Wohnbauten
  - 2.3 Abschreibungen auf aufgewerteten Aktiven
  - 2.4 Abschreibungen auf Beteiligungen
  - 2.5 Nachholung unterlassener Abschreibungen
  - 2.6 Abschreibungen im Liegenschaftshandel
  - 2.7 Investitionen für energiesparende Einrichtungen
  - 2.8 Umweltschutzanlagen
  - 2.9 Minderwerte bei der Ausbeutung von Bodenbestandteilen
3. Abschreibungen auf dem Anlagevermögen der Land- und Forstwirtschaft
  - 3.1 Normalsätze
  - 3.2 Berechnungsgrundlagen
  - 3.3 Vieh
  - 3.4 Investitionen für energiesparende Einrichtungen und Umweltschutzanlagen
4. Steuerliche Abschreibungsmodelle
  - 4.1 Sofortabschreibungen
  - 4.2 Abschreibungen im Einmalerledigungsverfahren
  - 4.3 Sonderabschreibungen auf betrieblich genutzten Neubauten

**36 f. / Gesetzliche Rückstellung****77 f.****Nr. 1**

1. Ersatzbeschaffungs-Rückstellungen
2. Forschungsrücklagen

**36 f. / Usanzmässige Rückstellungen****77 f.**



**Nr. 2**

1. Delkredere
  - 1.1 Variante I (keine Kombination von Sammel- und Einzelbewertung = Normalfall)
  - 1.2 Variante II (Kombination von Sammel- und Einzelbewertung = Ausnahmefall)
  - 1.3 Guthaben gegenüber Gesellschafterinnen und Gesellschaftern oder ihnen nahestehenden Personen (u.a. Konzerngesellschaften)
2. Warenreserve
  - 2.1 Warenvorräte
  - 2.2 Angefangene Arbeiten
    - 2.2.1 Industriebetriebe
    - 2.2.2 Bauunternehmungen und Dienstleistungsbetriebe
    - 2.2.3 Einzelanfertigungen aufgrund von festen Bestellungen
3. Garantierückstellungen
  - 3.1 Allgemeines
  - 3.2 Produktionsunternehmungen
  - 3.3 Baugewerbe
  - 3.4 Generalunternehmungen
  - 3.5 Immobilienhandel
  - 3.6 Treuhand- und Revisionsgesellschaften
4. Grossreparaturen
5. WIR-Rückstellungen
  - 5.1 Allgemeines
  - 5.2 WIR-Guthaben
  - 5.3 Privatentnahme von WIR-Gelder
6. Arbeitgeberbeitragsreserven

**36 f. / Einzelfallbeurteilungen von Rückstellungen  
77 f.  
Nr. 3**

1. Bezüge der Beteiligten (Lohn / Erfolgsbeteiligung / nicht bezogene Ferien / Überzeit)
  - 1.1 Grundsatz bezüglich derartiger Rückstellungen
  - 1.2 Praktische Umsetzung

- 1.2.1 Stufe Gesellschaft
- 1.2.2 Stufe beteiligte Person
- 2. Aktivdarlehen
- 3. Beteiligungen
- 4. Eigenversicherungen / Selbstbehalte
- 5. Einfache Gesellschaften
- 6. Haftpflichtrückstellungen
  - 6.1 Produkthaftpflicht
  - 6.2 Schadenersatzpflichten
- 7. Mehrwertsteuer
- 8. Prozessrückstellungen
- 9. Renten- und Ruhegehaltsrückstellungen
- 10. Umstrukturierungen / Betriebsumstellungen
- 11. Umweltschutzmassnahmen
  - 11.1 Aufgrund gesetzlicher Auflagen
    - 11.1.1 Grundsatz
    - 11.1.2 Ausnahme
  - 11.2 Umweltschäden / Beseitigung von Abfällen oder Anlagen
- 12. Währungsrisiko
- 13. Bürgschaftsverpflichtungen

### **37 / 78 Ersatzbeschaffungen**

#### **Nr. 1**

- 1. Grundsätzliches
- 2. Gleiche Funktion
- 3. Ersatzbeschaffungsfrist
- 4. Verbuchung
- 5. Ersatzbeschaffung in landwirtschaftliche Grundstücke des Geschäftsvermögens
  - 5.1 Reinvestition von Gewinnen aus der Veräusserung von beweglichem Anlagevermögen in landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke
  - 5.2 Reinvestition von Gewinnen aus der Veräusserung von landwirtschaftlichen Betriebsgrundstücken in andere

## landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke

**38 / 80 Verlustverrechnung und Sanierungen****Nr. 1**

1. Verlustverrechnung
  - 1.1 Grundlagen
    - 1.1.1 Periodizität und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit
    - 1.1.2 Beschränkung der Verlustverrechnung auf Selbständigerwerbende
    - 1.1.3 Subjektive Verknüpfung der Verlustverrechnung
  - 1.2 Anwendung der Verlustverrechnung im allgemeinen
    - 1.2.1 Verlustverrechnung innerhalb der Bemessungsperiode
    - 1.2.2 Beschränkung des Verlustvortrags auf Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit
    - 1.2.3 Zeitliche Beschränkung des Verlustvortrages
    - 1.2.4 Ermittlung des Verlustvortrages im Detail
    - 1.2.5 Verfahrensrechtliche Aspekte
    - 1.2.6 Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht
  - 1.3 Spezielle Verlustverrechnungsprobleme
    - 1.3.1 Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit
    - 1.3.2 Umgestaltung der unternehmerischen Tätigkeit
    - 1.3.3 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit
    - 1.3.4 Konkurs, Nachlass, Sanierungsleistungen
    - 1.3.5 Ermessensveranlagungen
    - 1.3.6 Aufgabe der selbständigen Haupterwerbstätigkeit und gleichzeitige Aufnahme eines selbständigen Nebenerwerbs
    - 1.3.7 Nachträglicher Aufwand aus der selbständigen Erwerbstätigkeit
    - 1.3.8 Wiederaufleben des Verlustvortrages
    - 1.3.9 Verlustverrechnung bei Zuzug aus einem anderen Kanton
    - 1.3.10 Gesamtverlustverrechnungsmethode im interkantonalen Verhältnis
2. Sanierung

**68 / 96 Steuer- und Bemessungsperiode bei juristischen Personen****ff. Nr.****1**

1. Gesetzliche Grundlagen

2. Beginn der Steuerpflicht
- 2.1 Gründung
- 2.2 Umwandlung
- 2.3 Zusammenschlüsse und Teilungen
- 2.4 Steuersystematische Änderung
- 2.5 Mantelhandel
3. Bemessungsdauer

### **70 Nr. Steuerbefreiung des Kantons und der Gemeinden**

**1**

1. Steuerpflichtiger Tätigkeitsbereich
2. Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich
3. Kirchgemeinden
4. Korporationsgemeinden

### **70 Nr. Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge**

**2**

1. Zuständigkeiten und Aufgabenverteilung bei der Reglementsprüfung
- 1.1 Aufgaben der Vorsorgeeinrichtung bzw. der Experten/Expertinnen für die berufliche Vorsorge
- 1.2 Aufgaben der Arbeitgebenden
- 1.3 Aufgaben der kantonalen oder eidgenössischen BVG-Aufsichtsbehörden
- 1.4 Aufgaben der Steuerbehörden
2. Grundsätze der beruflichen Vorsorge
- 2.1 Hauptzweck
- 2.2 Nebenzwecke
- 2.3 Ausschluss weiterer Zwecke
- 2.4 Zweckbindung der Mittel
- 2.5 Anlage der Mittel
- 2.6 Angemessenheit der Vorsorge
- 2.7 Kollektivität der Vorsorge
- 2.8 Gleichbehandlung
- 2.9 Planmässigkeit der Vorsorge

- 2.10 Versicherungsprinzip
- 2.11 Versicherbarer Verdienst
- 2.12 Vorzeitige Pensionierung
- 3. Arten von Vorsorgeeinrichtungen
  - 3.1 Allgemeines
  - 3.2 Gemeinsame Vorsorgeeinrichtungen
  - 3.3 Versicherungseinrichtungen, Fürsorge- oder Wohlfahrtsfonds
  - 3.4 Vorsorgeeinrichtungen eines Berufsverbandes
- 4. Destinatärordnung
  - 4.1 Allgemeines
  - 4.2 Versicherte
    - 4.2.1 Arbeitnehmer/innen
    - 4.2.2 Selbständigerwerbende
  - 4.3 Begünstigte
- 5. Meldepflicht

**70 Nr. Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche,  
3 gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen**

- 1. Gesetzliche Grundlagen
- 2. Allgemeine Voraussetzungen
- 3. Öffentliche Zweckverfolgung
- 4. Gemeinnützige Zweckverfolgung
- 5. Kultuszweck
- 6. Gesuch um Steuerbefreiung

**70 Nr. Steuerbefreiung der Kirchgemeinden  
4**

- 1. Gesetzliche Grundlagen
- 2. Steuerpflichtiger Tätigkeitsbereich
- 3. Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich
- 4. Steuerberechnung und Freigrenzen

**70 Nr. Steuerbefreiung der Stifte, Klöster und anderer privater kirchlicher  
5 Institutionen**

1. Gesetzliche Grundlagen
2. Steuerpflichtiger Tätigkeitsbereich
3. Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich
- 3.1 Kapitalanlagen
- 3.2 Zuwendungen und Schenkungen
4. Tätigkeitsentgelt, Ersatzeinkommen und Lebenshaltungskosten von Ordensangehörigen
5. Steuerberechnung und Freigrenzen

#### **77 Nr. Rückstellungen von Wasserversorgungsträgern**

**1**

1. Vorbemerkung
2. Grundsätzliches zur Steuerpflicht
3. Bildung von Rückstellungen
- 3.1 Allgemeines
- 3.2 Korporationsgemeinden
- 3.3 Körperschaften mit eingeschränkter wirtschaftlicher Handlungsfreiheit
- 3.4 Körperschaften mit uneingeschränkter wirtschaftlicher Handlungsfreiheit

#### **77 Nr. Rückstellungen von Strassengenossenschaften**

**2**

1. Grundsätzliches zur Steuerpflicht
2. Rückstellungen für Unterhalt und Erneuerung
3. Steuerberechnung

#### **79/92/93 Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen**

**Nr. 1**

1. Allgemeines
2. Ermittlung der Gewinnfaktoren
3. Berechnung der Gewinnsteuer
4. Ermittlung der Kapitalfaktoren
5. Berechnung der Kapitalsteuer

**82/83/90/91 Beteiligungsgesellschaften****Nr. 1**

1. Allgemeines
2. Buchgewinne infolge Aufwertung nach Art. 670 OR
3. Wiedereingebrachte Abschreibungen
4. Gesamter Reingewinn gemäss § 82 Abs. 1 StG
5. Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis
6. Ermässigung der Kapitalsteuer
7. Verfahren

**84/85/94 Holdinggesellschaften****Nr. 1**

1. Allgemeines
2. Grundeigentum
3. Nebentätigkeiten
4. Dauer und Überprüfung des Holdingprivilegs
5. Übergang zur Holdinggesellschaft
6. Minimalsteuer

**86/94 Verwaltungsgesellschaften****Nr. 1**

1. Allgemeines
2. Verwaltungstätigkeit
3. Geschäftstätigkeit
4. Übrige Einkünfte aus der Schweiz
5. Übrige Einkünfte aus dem Ausland
6. Besteuerung von Verwaltungsgesellschaften
7. Verfahren
8. Statuswechsel
9. Minimalsteuer
10. Spartenrechnung
11. Berechnungsschema Steuerbelastung ab 2001

**91 Nr. Verdecktes Eigenkapital****1**

1. Allgemeines
2. Verdecktes Eigenkapital beim Vorliegen eines Verlustvortrags

**95 Nr. Minimalsteuer****1**

1. Allgemeines
2. Ausnahme von der Minimalsteuer
  - 2.1 Wohn- und Eigentumsförderung
  - 2.2 Geschäftsbetrieb
  - 2.3 Konkurs

**100 Höchstbelastung von Korporationsgemeinden****Nr. 1**



## Sachregister

### A

Abgrenzungen selbständige Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 1  
Abschreibungen, 35 / 76 Nr. 1  
Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen, 35 / 76 Nr. 1  
Abschreibungen im Einmalerledigungsverfahren, 35 / 76 Nr. 1  
Akkord, 25 Nr. 1  
Aktivdarlehen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Anlage der Stiftungsmittel, 70 Nr. 2  
Annexion, 26 / 75 Nr. 2  
Arbeitgeberbeitragsreserven, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Arten von Vorsorgeeinrichtungen, 70 Nr. 2  
Aufgabe der selbständigen Tätigkeit, 25 Nr. 4 ; 38 / 80 Nr. 1  
Autokosten, Privatanteil, 25 Nr. 2

### B

Baugewerbe, Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Beginn der Steuerpflicht, juristische Personen, 68 / 96 ff. Nr. 1  
Begünstigte der beruflichen Vorsorge, 70 Nr. 2  
Berufliche Vorsorge, 70 Nr. 2  
Berufsverband, 70 Nr. 2  
Bestätigung des Experten für berufliche Vorsorge, 70 Nr. 2  
Bestechungsgelder, 34 / 73 Nr. 1  
Beteiligungen, 25 Nr. 3 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Beteiligungsabzug, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Beteiligungsgesellschaften, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Betriebsübergaben, 25 Nr. 5.....  
Betriebsumstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Bewertung, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Bewertung Naturalbezüge, 25 Nr. 2  
Bewertung Vorräte/Tierbestand, 25 Nr. 5.....  
Bezüge von am Unternehmen der Beteiligten, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Buchgewinne infolge Aufwertung, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Buchmässige Aufwertung von Geschäftsvermögen, 25 Nr. 3  
Buchwert, 25 Nr. 4 ; 35 / 76 Nr. 1  
Bürgschaftsverpflichtungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3

### C

CKW Strom-Durchleitungsrechte, 25 Nr. 5

## D

Debitorenbewertung, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Delkredere, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Delkredere-Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Delkredererückerstattung, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Destinatärordnung, 70 Nr. 2  
Dienstbarkeiten, 25 Nr. 5

## E

Eigenleistungen, 25 Nr. 1  
Eigenversicherung, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Einfache Gesellschaften, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Einfache Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, 18 Nr. 1  
Einkommensfaktoren, 18 Nr. 1  
Einmalerledigungsverfahren, 35 / 76 Nr. 1  
Entschädigung für die Betreuung von Pflegekindern, 25 Nr. 7  
Erbvorbezug im Liegenschaftshandel, 25 Nr. 3  
Erbte Liegenschaft, 25 Nr. 1  
Erfolgsbeteiligung, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Ermässigung der Kapitalsteuer, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Ersatzbeschaffung, 37 / 78 Nr. 1  
Ersatzbeschaffungs - Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 1  
Ersatzbeschaffungsrückstellung, 37 / 78 Nr. 1

## F

Feuerbrandschäden Entschädigung, 25 Nr. 5  
Forschungsrücklagen, 36 f. / 77 f. Nr. 1  
Fürsorgefonds, 70 Nr. 2  
Fusion, 26 / 75 Nr. 2  
Fusionsgesetz, 26 / 75 Nr. 2

## G

Garantierückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Gemeinde, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Gemeinnützige Zwecke, 70 Nr. 3  
Gemeinnützige Zweckverfolgung, 70 Nr. 3  
Gemeinschaftsstiftungen, 70 Nr. 2  
Gesamtverlustverrechnungsmethode, 38 / 80 Nr. 1  
Geschäftsaufgabe, 25 Nr. 4  
Geschäftsliegenschaften, 25 Nr. 3

---

Geschäftsmässig begründeter Aufwand, 34 / 73 Nr. 1  
Geschäftsmässige Begründetheit, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Geschäftsübergabe, 25 Nr. 3  
Geschäftsübergabe gegen Leibrente, 25 Nr. 3  
Geschäftsvermögen, 25 Nr. 3 ; 25 Nr. 4 ; 35 / 76 Nr. 1  
Gesuch um Steuerbefreiung von juristischen Personen, 70 Nr. 3  
Gewerbsmässiger Liegenschaftshandel, 25 Nr. 3  
Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel, 25 Nr. 1  
Gewinnermittlung, 18 Nr. 1  
Gewinnungskostenüberschuss, 25 Nr. 1  
Gewinnungskostenüberschüsse mit Liegenschaftshandel, 25 Nr. 1  
Grossreparaturen, 36 f. / 77 f. Nr. 2

## H

Haftpflichtrückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Hobby, 25 Nr. 1  
Holdinggesellschaften, 84 / 85 / 94 Nr. 1  
Holdingprivileg, 68 / 96 ff. Nr. 1

## J

Juristische Personen, Beginn der Steuerpflicht, 68 / 96 ff. Nr. 1

## K

Kanton, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Kapitalgewinne, 25 Nr. 3  
Kapitalsteuer, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Kaufpreis, Naturalbezüge, 25 Nr. 2  
Kirchgemeinden, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Kollektivgesellschaften, 18 Nr. 1  
Kommanditgesellschaften, 18 Nr. 1  
Konkurs, 38 / 80 Nr. 1  
Korporationsgemeinden, 100 Nr. 1  
Korporationsgemeinden, Steuerbefreiung, 70 Nr. 1  
Kultuszwecke, 70 Nr. 3

## L

Leibrente, 25 Nr. 3  
Liegenschaftsgewinn, 25 Nr. 1  
Liegenschaftshandel, 25 Nr. 1  
Liquidation, 25 Nr. 4  
Liquidationsgewinn, 25 Nr. 3  
Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 3  
Lothar Entschädigung, 25 Nr. 5

**M**

Mantelhandel, 68 / 96 ff. Nr. 1  
Mehrwertsteuer, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Mietwertansätze landwirtschaftliche Betriebswohnungen, 25 Nr. 5  
Minimalsteuer, 95 Nr. 1

**N**

Nachlass, 38 / 80 Nr. 1  
Naturalbezüge, 25 Nr. 2  
Naturalbezüge, Bewertung, 25 Nr. 2  
Naturallöhne, 25 Nr. 2  
Naturwaldreservate Entschädigung, 25 Nr. 5  
Nutzungsänderung, 25 Nr. 4

**P**

Pächterwohnung, 25 Nr. 3  
Periodizität, 38 / 80 Nr. 1  
Pflegekinder, 25 Nr. 7  
Privatanteil, 25 Nr. 2  
Privatanteil Autokosten, 25 Nr. 2  
Privatentnahme, 25 Nr. 4  
Privatvermögen, 25 Nr. 4  
Produktehaftpflicht, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Produktionsunternehmungen, Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Prozessrückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3

**R**

Reingewinn, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
Reinvermögen, 18 Nr. 1  
Renten- und Ruhegehaltsrückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Richtzahlen zur landwirtschaftlichen Buchhaltung, 25 Nr. 5  
Rücklagen, 36 f. / 77 f. Nr. 2 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Rückstellung der Sozialversicherungsbeiträge, 25 Nr. 1  
Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Rückstellungen der Sozialversicherungsbeiträge, 25 Nr. 6  
Rückstellungen von Strassengenossenschaften, 77 Nr. 2  
Rückstellungen von Wasserversorgungsträgern, 77 Nr. 1

**S**

Säule 2, 70 Nr. 2

---

Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, 38 / 80 Nr. 1  
Schadenersatzpflichten, Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Schenkung, 25 Nr. 4  
Selbständige Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 1 ; 34 Nr. 1 ; 38 / 80 Nr. 1  
Selbständigerwerbende, 25 Nr. 1 ; 38 / 80 Nr. 1  
Selbstbehalte, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Sofortabschreibungen, 35 / 76 Nr. 1  
Sonderabschreibungen, 35 / 76 Nr. 1  
Sozialversicherungsbeiträge bei selbständiger Erwerbstätigkeit, 25 Nr. 6  
Spaltung, 26 / 75 Nr. 2  
Sperrfrist, 26 / 75 Nr. 2  
Steuer- und Bemessungsperiode bei juristischen Personen, 68 / 96 ff. Nr. 1  
Steuerbares Gesamteinkommen, 18 Nr. 1  
Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiung der Kirchgemeinden, 70 Nr. 4  
Steuerbefreiung des Kantons und der Gemeinde, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiung juristische Personen, 70 Nr. 3  
Steuerbefreiung juristischer Personen, 70 Nr. 3  
Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, 70 Nr. 2  
Steuerbefreiung, gemeinnützige und kirchliche Zwecke, 70 Nr. 3  
Steuerbefreiung, Kirchgemeinden, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiung, Korporationsgemeinden, 70 Nr. 1  
Steuerbefreiungen von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, 70 Nr. 2  
Steuerbefreiung der Stifte, Klöster und anderer privater kirchlicher Institutionen, 70 Nr. 5  
Steuerneutralität, 26 / 75 Nr. 2  
Stiftung zur Erhaltung von bäuerlichen Familienbetrieben, 25 Nr. 5  
Stiftungen, Besteuerung, 79 / 92 / 93 Nr. 1  
Stilllegungsbeiträge, 25 Nr. 5  
Strassengenossenschaften, Rückstellungen, 77 Nr. 2  
Subventionen, 25 Nr. 5

## U

Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen, 25 Nr. 4  
Überführungsgewinn, 25 Nr. 4  
Umstrukturierung, 25 Nr. 4 ; 26 / 75 Nr. 2  
Umstrukturierungen, 26 / 75 Nr. 2 ; 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Umwandlung, 26 / 75 Nr. 2  
Umweltschäden, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Umweltschutzmassnahmen, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Unternehmerakkord, 25 Nr. 1  
Usanzmässige Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2

## V

Verdecktes Eigenkapital, 91 Nr. 1  
Vereine, Besteuerung, 79 / 92 / 93 Nr. 1

Verlustverrechnung, 38 / 80 Nr. 1  
Verlustvortrag, 38 / 80 Nr. 1 ; 91 Nr. 1  
Vermögensfaktoren, 18 Nr. 1  
Verrechnung von Verlusten, 38 / 80 Nr. 1  
Verrechnungen von Verlusten, 38 / 80 Nr. 1  
Versicherungsprämien bei selbständiger Erwerbstätigkeit, 34 Nr. 1  
Verwaltungsgesellschaften, 86 / 94 Nr. 1  
Verwaltungskostenanteil vom Verkaufserlös, 25 Nr. 1  
Vorsorge, 70 Nr. 2  
Vorsorge, berufliche, 70 Nr. 2  
Vorsorgeeinrichtung, 70 Nr. 2  
Vorsorgeeinrichtung eines Berufsverbandes, 70 Nr. 2  
Vorsorgezwecke, 70 Nr. 2

## **W**

Währungsrisiko, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
Warenlager, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Wasserversorgungsträger, 77 Nr. 1  
Wertberichtigung von Land und Wald, 25 Nr. 5  
Wertpapierhandel, 25 Nr. 1  
Wertschriftenhandel, 25 Nr. 1  
Wiedereingebrachte Abschreibung, 82 / 83 / 90 / 93 Nr. 1  
WIR-Geld, 36 f. / 77 f. Nr. 3  
WIR-Rückstellungen, 36 f. / 77 f. Nr. 2  
Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit , 38 / 80 Nr. 1  
Wohlfahrtsfonds, 70 Nr. 2  
Wohnrecht, 25 Nr. 5

## **Z**

Zweckbindung der Mittel, 70 Nr. 2

# Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

## 1. Allgemeines

Der Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes durch mehrere Personen erfolgt primär in der Rechtsform einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft (Handelsgesellschaften). Die einfache Gesellschaft erweist sich diesbezüglich als praktisch weniger geeignet.

Das Einkommen und Vermögen von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften wird den einzelnen Teilhaberinnen und Teilhabern anteilmässig zugerechnet. Für die Ermittlung der jeweiligen Anteile sind die vertraglichen Vereinbarungen massgebend oder, sofern solche fehlen, die gesetzlichen Bestimmungen.

Während die kaufmännischen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften zur Eintragung im Handelsregister verpflichtet und somit buchführungspflichtig sind, obliegt die Buchführungspflicht bei der einfachen Gesellschaft gegebenenfalls bei den an ihr beteiligten Personen (natürliche oder juristische Personen). Für die Ermittlung der jeweiligen Einkommens- und Vermögensbestandteile steht ein separater Fragebogen mit entsprechender Wegleitung zur Verfügung. Im Grundsatz gelten dabei die Bestimmungen über die Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen (Ausnahmen: bei einfachen Gesellschaften, wenn daran juristische Personen beteiligt sind und bei ausländischen Handelsgesellschaften gemäss § 18 Abs. 2 StG, welche nach den Bestimmungen für juristische Personen zu veranlagten sind).

## 2. Ermittlung der Einkommensfaktoren

In einem ersten Schritt ist das steuerbare Gesamteinkommen der Personengesellschaft - unter Berücksichtigung der entsprechenden Gewinnungskosten - zu ermitteln. Dabei ist die Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, primär aus Sicht der Gesellschaft und nicht von den einzelnen Beteiligten aus vorzunehmen. Soweit Geschäftseinkommen vorliegt, dient die nach den allgemeinen Buchführungsvorschriften erstellte Gewinn- und Verlustrechnung als Grundlage für die Gewinnermittlung (bezüglich einfache Gesellschaften mit Kapitalgesellschaften als beteiligte Personen: vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Band 1 S. 202). Hinzuzurechnen sind alle vor der Berechnung des Gewinn- bzw. Verlustsaldos ausgeschiedenen Teile des

Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet wurden sowie die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen und Rückstellungen. Bezüglich Abschreibungen und Rückstellungen gelten die Bestimmungen von LU StB Weisungen StG §§ 35 / 76 Nr. 1 sowie §§ 36 f. / 77 f. Nr. 1-3.

Private Unkostenanteile und Naturalbezüge sind im Fragebogen der Personengesellschaft so weit anzugeben, als sie nicht bereits der Erfolgsrechnung gutgeschrieben und den Privatkonten belastet worden sind.

In einem zweiten Schritt ist das Gesamteinkommen der Personengesellschaft nach den vertraglichen oder gesetzlichen Bestimmungen auf die einzelnen Teilhaber/innen zu verteilen. Zu den massgebenden Einkommensbestandteilen der Gesellschafter/innen gehören neben dem anteiligen Gesellschaftsgewinn auch die ihnen zulasten der Erfolgsrechnung gutgeschriebenen Gehalts- und Zinsanteile. Diese Einkünfte sind in die persönliche Steuererklärung der jeweiligen Teilhaber/innen zu übertragen (bzw. in die Erfolgsrechnung der beteiligten juristischen Person aufzunehmen). Von diesem Betrag kann die natürliche Person als Gesellschafter/in allfällige Verluste aus den sieben vorangegangenen Geschäftsjahren in Abzug bringen, soweit solche Geschäftsverluste nicht bereits mit anderem Einkommen verrechnet worden sind.

### **3. Ermittlung der Vermögensfaktoren**

Das Reinvermögen der Gesellschaft (Aktiven abzüglich Passiven) ist grundsätzlich zum Verkehrswert am Ende der Steuerperiode bzw. Steuerpflicht zu bewerten. Bei Liegenschaften gilt der Katasterwert als Vermögenssteuerwert, sofern es sich bei den beteiligten Gesellschafter/innen um natürliche Personen handelt. Bei der Berechnung des Reinvermögens dürfen nur die tatsächlichen Gesellschaftsschulden in Abzug gebracht werden. Bei den Kapitaleinlagen der Gesellschafter/innen handelt es sich nicht um Schulden der Gesellschaft. Dasselbe gilt für Guthaben gegenüber der Gesellschaft, die unter den Schulden der Gesellschaft in Abzug gebracht wurden. Diese Bestandteile gehören zum Reinvermögen der Gesellschafter/innen, welches sie bei der Personengesellschaft investiert haben. Davon abzugsfähig sind allfällige Schulden der Gesellschafter/innen gegenüber der Gesellschaft (als Guthaben bei der Gesellschaft bilanziert). Das anteilige Reinvermögen ist in die Steuererklärung der jeweiligen natürlichen Person zu übertragen (bzw. in die Bilanz der beteiligten juristischen Person aufzunehmen).



# Selbständige Erwerbstätigkeit

## 1. Abgrenzungen

### 1.1 Unternehmerakkord

Einkünfte aus Unternehmerakkord gelten als selbständig erzielttes Erwerbseinkommen, wenn die Unternehmerin oder der Unternehmer das wirtschaftliche Risiko tragen muss und frei ist im Einsatz von Arbeitskräften sowie in der Arbeitsgestaltung. Ein Indiz für die Unselbständigkeit ist die Abrechnungspflicht mit der SUVA.

### 1.2 Hobby

Resultieren aus einer Tätigkeit während fünf Jahren keine Einkommensüberschüsse, handelt es sich in der Regel nicht um eine Nebenerwerbstätigkeit, sondern um ein aus blosser Liebhaberei betriebenes Hobby. Damit verbundene Verluste können nicht vom übrigen Einkommen abgezogen werden. Keine Erwerbstätigkeit ist namentlich anzunehmen, wenn kein ernsthaftes Bestreben nach Erzielung eines Einkommensüberschusses erkennbar ist oder dieses Streben objektiv betrachtet keinen wirtschaftlichen Erfolg haben kann. Bei einer andauernden Verlustsituation ist massgebend, ob Dritte, denen es um die Erzielung eines Erwerbseinkommens mit der entsprechenden Tätigkeit gegangen wäre, sich wegen des andauernden finanziellen Misserfolgs nach kaufmännischen Gesichtspunkten von einer Weiterführung der verlustbringenden Tätigkeit hätten abbringen lassen.

### 1.3 Nebenerwerb

Nebenerwerbe von Steuerpflichtigen sind genau zu bezeichnen. Es ist abzuklären, ob das Nebenerwerbseinkommen aus selbständiger oder unselbständiger Tätigkeit stammt, damit die entsprechende Beitragsmeldung an die AHV-Ausgleichskasse richtig vorgenommen werden kann. Im Zweifelsfall ist zu ermitteln, ob vom erzielten Einkommen AHV-Arbeitnehmerbeiträge bezahlt werden mussten.

Die Veranlagung von Nebenerwerbseinkommen aus selbständiger Tätigkeit fällt grundsätzlich in die Zuständigkeit der Veranlagungsabteilung für Selbständigerwerbende.

## 1.4 Eigenleistungen

Führen selbständige Baufachleute an eigenen Grundstücken Berufsarbeiten aus, wird ein realisierbarer Sachwert geschaffen. Ob die Arbeiten in der Freizeit und nach Feierabend verrichtet werden, ist unerheblich. Der durch die Eigenarbeit geschaffene Mehrwert an Vermögenswerten, die zum Eigengebrauch oder als Kapitalanlage bestimmt sind, stellt Einkommen des Jahres dar, in welchem der Mehrwert geschaffen wurde. Ist der Vermögenswert jedoch zum Verkauf bestimmt, wird das steuerbare Einkommen erst im Zeitpunkt der Veräusserung erzielt (VGE vom 31.5.1999 i.S. M.; RE 1969/70 Nr. 16; ASA 47, 418). Der Mehrwert entspricht dem Betrag, der bei der Ausführung der Arbeiten durch fremde Arbeitskräfte hätte ausgelegt werden müssen.

Für die Behandlung von Eigenleistungen bei der Grundstückgewinnsteuer vgl. LU StB Weisungen GGStG § 13 N 26.

## 2. Liegenschaftshandel

### 2.1 Allgemeines

Liegenschaftsgewinne aus gewerbsmässigem Grundstückshandel unterliegen der Einkommenssteuer.

### 2.2 Kriterien des Liegenschaftshandels

Gemäss Rechtsprechung ist alles, was über die schlichte Verwaltung des Privatvermögens hinausgeht, eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit (BGE 125 II 113). Liegenschaftshandel liegt u.a. vor, wenn er

- hauptberuflich als eine buchführungspflichtige Unternehmenstätigkeit ausgeübt wird,
- nebenberuflich planmässig und systematisch betrieben wird, um damit, ähnlich dem professionellen Liegenschaftshandel, Gewinne zu erzielen,
- nebenberuflich in einem engen Zusammenhang mit der hauptberuflichen Tätigkeit der Steuerpflichtigen betrieben wird, wie z.B. bei Fachleuten des Bauhaupt- oder Baunebengewerbes usw.

Auch das einmalige oder gelegentliche Ausüben von Geschäften mit Liegenschaften kann eine auf Erwerb gerichtete Tätigkeit bedeuten, sofern sich die Personen bemühen, in der Art und Weise von nebenberuflich Selbständigerwerbenden die Entwicklung des Liegenschaftenmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen. Gewerbsmässigkeit ist in der Regel zu bejahen, wenn eine Privatperson Land erwirbt, dieses erschliesst und parzelliert und die Parzellen anschliessend veräussert (BGE vom 31.03.1992 i.S. B.). Bei Überbauung eines Grundstückes, Aufteilung in Stockwerkeinheiten und anschliessendem Verkauf einzelner Wohnungen ist regelmässig Liegenschaftshandel anzunehmen (BGE 104 Ib 164; VGE vom 30.5.2000 i.S. E; VGE vom 20.4.1998 i.S. M.; VGE vom 16.5.1997 i.S. H, bestätigt durch BGE vom 10.6.1999 i.S. H.). Bei der planmässigen Überbauung und Aufteilung in Stockwerkeigentum ist in der Regel ebenfalls auf Verkaufsabsicht zu schliessen und Erwerbstätigkeit anzunehmen.

Rechtsprechung und Praxis haben verschiedene Kriterien und Indizien entwickelt, die - unter Einbezug der Einzelumstände - auf eine gewerbsmässig ausgeübte Liegenschaftshandelstätigkeit (Erwerbseinkommen) schliessen lassen:

Kriterien	Indizien
Betreiben eines Unternehmens	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Merkmale der Unternehmenstätigkeit</li> <li>- Grossprojekte, die auf eine kaufmännische Unternehmung schliessen lassen</li> <li>- Verwaltung, Vermietung und Renovation einer grösseren Anzahl eigener Liegenschaften</li> </ul>
Planmässiges, professionelles Vorgehen, Gewinnerzielungsabsicht durch Verkauf an Drittpersonen	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Häufigkeit und Anzahl der Transaktionen</li> <li>- kurze Besitzesdauer</li> <li>- keine Eigennutzung</li> <li>- Spekulationsabsicht</li> </ul>
Zusammenhang mit der eigenen Berufstätigkeit  (BGE 93 I 288; BGE 92 I 133; VGE vom 02.08.1995 i.S. G.)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nutzung von speziellem Fachwissen</li> <li>- Nutzung für geschäftliche Zwecke (Arbeits- bzw. Umsatzbeschaffung)</li> <li>- Erstellung durch Eigenleistungen im Rahmen der Unternehmenstätigkeit</li> </ul>
Gesellschaftsbildung in Erwerbsabsicht	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Zusammenschluss mit Fachleuten in Form einer einfachen Gesellschaft, Personenunternehmung usw. (vgl. Ziff. 2.3)</li> </ul>
Unternehmerische Initiative und Unternehmerrisiko	<ul style="list-style-type: none"> <li>- hoher Fremdkapitaleinsatz (BGE 96 I 670)</li> <li>- Reinvestition des Gewinnes in neue Projekte (VGE vom 30.5.2000 i.S. E.)</li> <li>- Werbung/Dokumentation der Verkaufsabsicht</li> <li>- werterhöhende Massnahmen durch Erschliessung, Parzellierung (BGE vom 31.03.1992 i.S. B.; VGE vom 16.05.1997 i.S. H., bestätigt durch BGE vom 10.6.1999 i.S. H.)</li> <li>- Aufteilung in Stockwerkeigentum</li> </ul>

Diese Voraussetzungen müssen nicht kumulativ erfüllt sein; es genügt, wenn eine davon gegeben ist (BGE vom 26.9.1997 E., Erw 2c, StR 1998, 83 ff.). Entscheidend ist, dass sich Steuerpflichtige haupt- oder nebenberuflich bemüht haben, in der Art und Weise Selbständigerwerbender die Entwicklung des Liegenschaftsmarktes zur Gewinnerzielung auszunützen. Ob in einem gegebenen Fall der Verkauf von Liegenschaften der Einkommenssteuer unterliegt oder nicht, ist nach den gesamten Umständen zu beurteilen (BGE vom 08.01.1999 i.S. S.; BGE 104 Ib 167 Erw. 1b mit Hinweisen; VGE vom 16.05.1997 i.S. H.)

### **2.3 Beteiligung an einer einfachen Gesellschaft**

Beteiligen sich Steuerpflichtige zur Abwicklung eines Liegenschaftsgeschäftes an einer einfachen Gesellschaft, die nach Art und Umfang dem Vorgehen bei Liegenschaftshandel gleichgestellt werden kann, stellt der Anteil am Gewinn der Gesellschaft steuerpflichtiges Erwerbseinkommen dar. Sie brauchen dabei nicht persönlich tätig zu werden. Allein die Beteiligung an der einfachen Gesellschaft genügt (BGE 96 I 657; VGE vom 15.12.1993 i.S. S.; LGVE 1991 II Nr. 10; LGVE 1974 II Nr. 25).

### **2.4 Ererbte Liegenschaften**

Erwerbstätigkeit ist ferner zu bejahen, wenn Steuerpflichtige eine ererbte Liegenschaft, die bis anhin landwirtschaftlich genutzt worden ist, überbauen und Wohnungen einzeln verkaufen, denn die Errichtung eines Mehrfamilienhauses zum Verkauf von Stockwerkeigentum gehört nicht mehr zur blossen Vermögensverwaltung (BGE 104 Ib 164 bzw. ASA 49, 122). Dies gilt sogar dann, wenn ursprünglich keine Verkaufsabsicht bestand und die Erbinnen und Erben aus nicht von ihnen zu vertretenden Gründen zum Verkauf gezwungen wurden (StE 1988 B 23.1 Nr. 15). Dagegen erzielen die Erbinnen und Erben, die ein durch Erbgang erworbenes Privatgrundstück erschliessen, parzellieren, (jedoch nicht überbauen) und anschliessend an Dritte veräussern, in der Regel kein Erwerbseinkommen.

War aber der Erblasser oder die Erblasserin im Liegenschaftshandel tätig und gehen die Liegenschaften auf die Erbinnen und Erben über, erzielen diese beim Verkauf Einkommen aus selbständiger Tätigkeit, ohne dass sie neue Liegenschaften erwerben (RE 1967/68 Nr. 14). Werden durch die Erbinnen und Erben Privatgrundstücke übernommen, die sie anschliessend dem Liegenschaftshandel dienlich machen, ist der Zeitpunkt der Überführung vom Privat- in das Geschäftsvermögen festzulegen und gestützt auf § 3 Ziff. 6 GGStG die Grundstückgewinnsteuer zu erheben. Nach diesem Zeitpunkt erzielte Gewinne unterliegen der Einkommenssteuer. Für Erbvorbezug und Schenkung von Grundstücken des Liegenschaftshandels vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 3 Ziff. 3.

## **2.5 Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke**

Vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 1 N 16 ff. und LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 3 Ziff. 6.

## **2.6 Ausserkantonale Liegenschaftshändlerinnen und -händler**

Nach § 1 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG (in Kraft bis 31.12.2010) unterlagen Gewinne aus dem Handel mit Grundstücken, wenn im Kanton lediglich eine Steuerpflicht aus Grundeigentum bestand, der Grundstückgewinnsteuer. Dies gilt grundsätzlich für die Differenz zwischen dem Anlage- und dem Veräusserungswert (vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 1 N 21 f.). Eine allfällige Differenz zwischen dem Einkommenssteuerwert und dem Anlagewert (wiedereingebrachte Abschreibungen) unterlag dagegen der Einkommens- oder Gewinnsteuer.

Die ab 2011 realisierten Gewinne ausserkantonaler Liegenschaftshändlerinnen und -händler unterliegen der Einkommenssteuer. Für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 1 N 16 ff.

## **2.7 Zeitpunkt der Erfassung**

Gewinne aus Liegenschaftsveräusserungen gelangen in dem Jahr zur Besteuerung, in dem der Kaufvertragsabschluss erfolgte, sofern die Vertragserfüllung in diesem Zeitpunkt nicht als unsicher erscheint (VGE vom 1.9.2008 i.S. A.). Für eine Besteuerung von Liegenschaftsgewinnen nach einer Methode der Gesamtabrechnung bleibt kein Raum (VGE vom 13.10.1997 i.S. B.), d.h. die einzelnen Verkaufsgewinne müssen gemäss ihrem Anfall periodengerecht erfasst werden.

## **2.8 Gewinnungskostenüberschüsse in andern Kantonen**

Vgl. KS SSK Nr. 27 vom 15. März 2007 betreffend "Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten"

## **2.9 AHV-Rückstellung auf Gewinnen aus Liegenschaftsverkäufen**

Bei Gewinnen aus Grundstückverkäufen ist eine Rückstellung von 10% für die darauf entfallenden AHV-Beiträge abzuziehen. Diese Rückstellung ist sowohl im Einkommen wie im Vermögen zu berücksichtigen. Dem Liegenschaftsort ist nur der Netto-Gewinn (nach Abzug der AHV-Rückstellung) zuzuweisen.

## **2.10 Verwaltungskostenanteil vom Verkaufserlös**

Bei einem Verkaufsgewinn aus einem in einem andern Kanton gelegenen Grundstück, hat dieser andere Kanton die mit dem Verkauf verbundenen Verwaltungskosten zu übernehmen. Diese werden in der Regel mit 5% des Verkaufserlöses festgesetzt.





### **3. Gewerbmässiger Wertschriftenhandel**

Die Beurteilung des gewerbmässigen Wertschriftenhandels richtet sich nach den Grundsätzen des KS ESTV Nr. 36 vom 27. Juli 2012 (siehe [estv.admin.ch](http://estv.admin.ch) > Kreisschreiben).



# Bewertung der Naturalbezüge

## 1. Selbständigerwerbende

Die Ansätze für die Bewertung der Naturalbezüge von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern richten sich nach den von der Eidg. Steuerverwaltung in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerbehörden herausgegebenen Merkblättern N1/2001 und N1/2007. Die folgenden Ansätze sind mit Ausnahme der pauschalen Ermittlung der Privatanteile an den Autokosten diesen Merkblättern entnommen.

Die in Merkblatt N1/2007 enthaltenen Ansätze gelten erstmals für die nach dem 30. Juni 2007 abgeschlossenen Geschäftsjahre; für die Geschäftsjahre mit Abschlusstag 30. Juni 2007 oder früher ist noch das Merkblatt N1/2001 massgebend.

Die nachfolgend angegebenen Pauschalbeträge stellen Durchschnittsansätze dar, von denen in ausgesprochenen Sonderfällen nach oben oder nach unten abgewichen werden kann.

### 1.1 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 sie in der Regel wie folgt zu bewerten:

**a) Bäckereien und Konditoreien**Merkblatt N1/2001

	<b>Erwachsene</b>	<b>Kinder im Alter von ..... Jahren*</b>		
		<b>bis 6</b>	<b>über 6-13</b>	<b>über 13-18</b>
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Im Jahr	2940.--	660.--	1320.--	2100.--
Im Monat	245.--	55.--	110.--	175.--

Merkblatt N1/2007

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

\*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%.

Für Betriebe mit Tea-Room erhöhen sich die Ansätze um 20 %; ausserdem sind für Tabakwaren pro rauchende Person normalerweise Fr. 800 - 1500 (N1/2001) bzw. Fr. 1500 - 2200 (N1/2007) pro Jahr anzurechnen. Werden auch Mahlzeiten abgegeben, so sind in der Regel die Ansätze für Restaurants und Hotels anzuwenden (vgl. Buchstabe e).

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

**b) Lebensmittelgeschäfte**Merkblatt N1/2001

	<b>Erwachsene Kinder im Alter von ..... Jahren*</b>			
		<b>bis 6</b>	<b>über 6-13</b>	<b>über 13-18</b>
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Im Jahr	5100.--	1200.--	2400.--	3840.--
Im Monat	425.--	100.--	200.--	320.--

Zuschlag für Tabakwaren: Fr. 800 - 1'500 pro rauchende Person

Abzüge für nicht geführte Waren (im Jahr):

- Frische Gemüse	270.--	65.--	135.--	200.--
- Frische Früchte	270.--	65.--	135.--	200.--
- Fleisch- und Wurstwaren	535.--	135.--	270.--	400.--

Merkblatt N1/2007

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

Zuschlag für Tabakwaren: Fr. 800 - 1'500 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.--

\*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%.

**c) Milchhandlungen**Merkblatt N1/2001

	Erwachsene	Kinder im Alter von ..... Jahren*		
		bis 6	über 6-13	über 13-18
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
	2460.--	600.--	1140.--	1740.--
	205.--	50.--	95.--	145.--

Zuschläge für zusätzlich geführte Waren (im Jahr):

- Frische Gemüse	270.--	65.--	135.--	200.--
- Frische Früchte	270.--	65.--	135.--	200.--
- Wurstwaren	200.--	50.--	100.--	170.--

Merkblatt N1/2007

	Erwachsene	Kinder im Alter von ..... Jahren*		
		bis 6	über 6-13	über 13-18
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
	2460.--	600.--	1200.--	1800.--
	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.--

\*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%.

Werden in ausgedehntem Masse Lebens- sowie Wasch- und Reinigungsmittel geführt, so sind die Ansätze für Lebensmittelgeschäfte (vgl. Buchstabe b) anzuwenden. Für Käsereien und Sennereien ohne Verkaufsladen gelten in der Regel die Hälfte der vorstehenden Ansätze.

**d) Metzgereien**Merkblatt N1/2001

	Erwachsene	Kinder im Alter von ..... Jahren*		Jahren*
		bis 6	über 6-13	
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Im Jahr	2580.--	600.--	1140.--	1860.--
Im Monat	215.--	50.--	95.--	155.--

Merkblatt N1/2007

	Erwachsene	Kinder im Alter von ..... Jahren*		Jahren*
		bis 6	über 6-13	
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
	2760.--	660.--	1380.--	2040.--
	230.--	55.--	115.--	170.--

**e) Restaurants und Hotels**Merkblatt N1/2001

	Erwachsene	Kinder im Alter von ..... Jahren*		Jahren*
		bis 6	über 6-13	
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Im Jahr	6000.--	1500.--	2880.--	4560.--
Im Monat	500.--	125.--	240.--	380.--

Merkblatt N1/2007

	Erwachsene	Kinder im Alter von ..... Jahren*		Jahren*
		bis 6	über 6-13	
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
	6480.--	1620.--	3240.--	4860.--
	540.--	135.--	270.--	405.--

\*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%.

Die Ansätze umfassen nur den Wert der Warenbezüge. Die übrigen Naturalbezüge und die privaten Unkostenanteile (siehe insbesondere die Ziffern 1.2, 1.3 und 1.4) sind gesondert zu bewerten.

### **Tabakwaren**

In den Ansätzen ist der Bezug von Tabakwaren nicht inbegriffen; pro rauchende Person sind in der Regel Fr. 800-1500 (N1/2001) bzw. Fr. 1500 - 2'200 (N1/2007) im Jahr zusätzlich anzurechnen.

## **1.2 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) mitzuberechnen.

## **1.3 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:

### Merkblatt N1/2001

	<b>Haushalt mit 1 Erwachsenen</b>	<b>Zuschlag pro weiteren Erwachsenen</b>	<b>Zuschlag pro Kind</b>
	Fr.	Fr.	Fr.
Im Jahr	3060.--	660.--	420.--
Im Monat	255.--	55.--	35.--



Merkblatt N1/2007

	<b>Haushalt mit 1 Erwachsenen</b>	<b>Zuschlag pro weiteren Erwachsenen</b>	<b>Zuschlag pro Kind</b>
	Fr.	Fr.	Fr.
Im Jahr	3540.--	900.--	600.--
Im Monat	295.--	75.--	50.--

**1.4 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.

**1.5 Privatanteil an den Autokosten****a) Ermittlung aufgrund der tatsächlichen Kosten**

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat genützten Fahrzeuges und die geschäftlich sowie privat zurückgelegten Kilometer anhand eines Bordbuches nachgewiesen werden, sind die effektiven Kosten proportional auf die geschäftlich und privat zurückgelegten Kilometer aufzuteilen.

Zu den Betriebskosten in diesem Sinn sind ausser den Fahr- und Unterhaltskosten auch die festen Kosten (Versicherungen, Automobilsteuer, Abschreibung, Garagemiete oder Mietwert der Garage im eigenen Geschäftshause usw.) zu rechnen, ferner die dem Geschäft belasteten Löhne für die Wartung des Fahrzeuges durch das eigene Personal.

Als private Fahrleistung sind ordentlicherweise 5000-12000 km anzunehmen. Wird das Auto wenig, normal oder viel privat benützt, so kann in der Regel mit einer privaten Fahrleistung von 5000, 8500 oder 12000 km gerechnet werden; bei Vorliegen besonderer Verhältnisse kann auch eine private Fahrleistung von weniger als 5000 oder mehr als 12000 km in Betracht kommen. Eine erhebliche bis hohe private Fahrleistung ist insbesondere anzunehmen bei Auslandsreisen, häufigen Fahrten zu auswärts wohnenden Verwandten oder ins Wochenende, zu Ausflügen, zum Sport, auf die Jagd usw., ferner dann, wenn mehrere Familienmitglieder einen Führerausweis besitzen.

**b) Pauschale Ermittlung**

Können die gesamten Betriebskosten des zum Teil privat benützten Fahrzeugs nicht anhand eines Bordbuches genau ausgeschieden werden, ist folgender Privatanteil einzusetzen:

Bis und mit Steuerperiode 2004:

Pro Monat 1% des Katalogpreises, mindestens aber Fr. 3'250.-- pro Jahr

Steuerperiode 2005:

Pro Monat 1% des Kaufpreises exkl. MWST, mindestens aber Fr. 1'800.-- pro Jahr

Ab Steuerperiode 2006:

Pro Monat 0,8% des Kaufpreises exkl. MWST, mindestens aber Fr. 1'800.-- pro Jahr

Die pauschale Ermittlung muss im Ergebnis gleichwertig sein wie die Ermittlung aufgrund der tatsächlichen Kosten. Sofern das Fahrzeug überwiegend privat genutzt wird bzw. geschäftsmässig nicht begründet ist (z.B. Luxusfahrzeug), können die angefallenen Kosten nicht als Geschäftsaufwand verbucht und dann durch einen pauschalen Privatanteil korrigiert werden. Vielmehr ist die effektive geschäftliche Fahrleistung im Rahmen der geltenden Kilometeransätze (LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 33 Nr. 1) dem Geschäftsaufwand zu belasten. Möglich ist auch die Verbuchung einer angemessenen Kostenpauschale aufgrund einer Schätzung der geschäftsmässig begründeten Fahrkosten.

Diese Regel gilt auch im beteiligungsrechtlichen Verhältnis zwischen Anteilshaber bzw. -inhaberin und Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

## 1.6 Selbstkostenabzug für Naturallöhne der Angestellten

Die dem Geschäftspersonal ausgerichteten Naturallöhne (Verpflegung, Unterkunft) sind dem Geschäft zu den Selbstkosten zu belasten, nicht zu den für die Angestellten geltenden Pauschalansätzen. Sind die Selbstkosten nicht bekannt und werden sie auch nicht auf Grund eines sogenannten Haushaltskontos ermittelt, so können für die Verpflegung pro Person in der Regel folgende Beträge abgezogen werden:

### Merkblatt N1/2001

	<b>Tag/Fr.</b>	<b>Monat/Fr.</b>	<b>Jahr/Fr.</b>
Im Gastwirtschaftsgewerbe	15.--	450.--	5400.--
In andern Gewerben	16.--	480.--	5760.--

### Merkblatt N1/2007

	<b>Tag/Fr.</b>	<b>Monat/Fr.</b>	<b>Jahr/Fr.</b>
Im Gastwirtschaftsgewerbe	16.--	480.--	5760.--
In andern Gewerben	17.--	510.--	6120.--

Für die Unterkunft (Miete, Heizung, Beleuchtung, Reinigung, Wäsche usw.) kommt im Allgemeinen kein besonderer Lohnabzug in Betracht, da diese Kosten in der Regel bereits unter den übrigen Geschäftskosten (Gebäudeunterhalt, Hypothekarzinsen, allgemeine Unkosten usw.) berücksichtigt sind.



## 2. Landwirtschaft

Die Ansätze für die Bewertung der Naturalbezüge in der Landwirtschaft richten sich nach dem von der Eidg. Steuerverwaltung in Zusammenarbeit mit den kantonalen Steuerbehörden herausgegebenen Merkblatt NL1/2007. Die folgenden Ansätze sind diesem Merkblatt entnommen.

Das Merkblatt NL1/2007 gilt ab Bemessungsjahr 2007.

### 2.1 Nahrungsmittelbezüge

Diese Beträge stellen den Wert der Nahrungsmittelbezüge aus Selbstvorsorge für die Betriebsleiterfamilie und die Angestellten dar. Für die Betriebsangestellten werden diese Bezüge im Naturallohn abgezogen.

	Erwachsene	Kinder im Alter von ..... Jahren*		
		bis 6	6 bis 13	13 bis 18
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
In der Regel	960	240	480	720
Ohne Milch	600	145	300	455
Mit Milch, ohne Fleisch	600	145	300	455
Viehloser Betrieb	240	60	120	180

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

Werden die Nahrungsmittelbezüge nach den effektiven Mengen gemäss Naturalienheft (siehe LU StB Weisungen StG § 25 Nr. 5.1 Ziff. 3) bewertet, muss die Bewertung zu Marktwerten erfolgen (StG § 23 Abs. 2).

## 2.2 Privatanteile

### 2.2.1 Privatanteile an den Kosten für Heizung, Beleuchtung, Reinigung, moderne Kommunikationsmittel usw.

Für Heizung, Elektrizität, Gas, Reinigungsmaterial, Wäschereinigung, Haushaltartikel, moderne Kommunikationsmittel, Radio und Fernsehen sind in der Regel jährlich folgende Beträge als Privatanteil an den Kosten anzurechnen, sofern sämtliche den Privathaushalt betreffenden Ausgaben für diesen Zweck dem Betrieb belastet worden sind:

	<b>für den ersten Erwachsenen</b>	<b>Zuschläge pro Erwachsenen</b>	<b>Kind</b>
	Fr.	Fr.	Fr.
Überdurchschnittliche Verhältnisse (1)	3540	900	600
In der Regel	2640	660	420
Sehr einfache Verhältnisse	2100	540	360

(1) entspricht den Zahlen des Merkblattes N1 für Gewerbebetriebe

### 2.2.2 Privatanteil an den Löhnen des Geschäftspersonals

Arbeiten Betriebsangestellte zum Teil für die privaten Bedürfnisse des Betriebsinhabers oder der Betriebsinhaberin und deren Familie (Zubereitung der Verpflegung, Besorgung der privaten Räume und Wäsche usw.), ist ein den Verhältnissen entsprechender Teil der Löhne als Privatanteil anzurechnen.

### 2.2.3 Privatanteil an den Autokosten

Der Privatanteil kann entweder aufgrund der tatsächlichen Kosten anhand des ausgewiesenen, privat gefahrenen Kilometeranteils berechnet, oder pauschal mit einem Drittel bis der Hälfte der ausgewiesenen Gesamtkosten erfasst werden.

Ab Steuerperiode 2006 wird der Privatanteil bei pauschaler Ermittlung mit 0,8% des Kaufpreises (exkl. MWST) pro Monat oder einem Drittel bis der Hälfte der ausgewiesenen Gesamtkosten erfasst, mindestens aber Fr. 1'800.-- pro Jahr und Fahrzeug.

### 2.2.4 Privatanteil Pachtzins Pächter/innenwohnung

Ab Steuerperiode 2001 wird bei Pächtern und Pächterinnen landwirtschaftlicher Liegenschaften anstelle des Mietwertes der Pachtzinsanteil für die Pächter/innenwohnung als Privatanteil aufgerechnet. Berechnungsgrundlage bilden die Pachtverträge, sofern ein Pachtzinsanteil Wohnhaus separat ausgemittelt wurde, oder die Schätzungsunterlagen des kantonalen Schätzungsamtes.

Pachtzinsanteil Wohnhaus (für Raumeinheiten des Normalbedarfs):

Pachtvertrag basiert auf Ertragswertschätzung nach Schätzungsanleitung 1996  
**4% vom Ertragswert plus 68% vom Mietwert**

Pachtvertrag basiert auf Ertragswertschätzung nach Schätzungsanleitung 2004  
**3% vom Ertragswert plus 85% vom Mietwert (bis 2007)**

Pachtvertrag basiert auf Ertragswertschätzung nach Schätzungsanleitung 2004  
**3,5% vom Ertragswert plus 85% vom Mietwert (ab 2008)**

Beispiel:

Privatanteil Pachtzins Pächter/innen-Wohnung nach Schatzungsanleitung 1996

Bestandteile der Liegenschaft

	<b>Mietwert</b>	<b>Ertragswert</b>
Scheune / Schweinescheune	Fr. 5'000.--	Fr. 100'000.--
Wohnhaus	Fr. 2'000.--	Fr. 50'000.--
Acker / Wiese	.--	Fr. 40'000.--
Wald	.--	Fr. 10'000.--
Total	Fr. 7'000.--	Fr. 200'000.--

Privatanteil-Pachtzins:

Brutto ((Fr. 2'000.-- x 68%) + (Fr. 50'000.-- x 4%)) Fr. 3'360.--

Anzahl Raumeinheiten 7.0

(8.3 RE -1.0 RE Angestellte - 0.3 RE Büro)

steuerbar: (Fr. 3'360.-- : 8.3 RE x 7.0 RE) Fr. 2'833.--

## 2.2.5 Privatanteil an den Pferdekosten

	<b>2005</b>	<b>ab 2006</b>
Pferdekosten (Belastung des Familienverbrauchs, falls sämtliche Leistungen durch den Betrieb erbracht werden)	Fr. 4'700.-- pro Pferd und Jahr	Fr. 5'500.-- pro Pferd und Jahr
Pferdekosten ohne Arbeit	Fr. 2'500.-- pro Pferd und Jahr	Fr. 3'000.-- pro Pferd und Jahr

Richtwerte: Agroscope Reckenholz-Tänikon (ART)



## 2.3 Naturallohn

### 2.3.1 Naturallohn (Verpflegung und Unterkunft) für landwirtschaftliche Angestellte

Erwachsene	Frühstück	Mittag- essen	Abend- essen	volle Verpflegung
	Fr.	Fr.	Fr.	Fr.
Tag	3.50	10	8	21.50
Monat	105	300	240	645
Jahr	1260	3600	2880	7740

Erwachsene	Unterkunft	Verpflegung und Unterkunft
	Fr.	Fr.
Tag	11.50	33
Monat	345	990
Jahr	4140	11880

Für bis 6-jährige Kinder sind die Ansätze auf 25 %, für bis 13-jährige auf 50 %, für bis 20-jährige auf 80 % zu reduzieren. Bei Familien mit mehr als drei Kindern sind vom Totalwert der Kinderansätze abzuziehen: bei 4 Kindern 10 %, bei 5 Kindern 20 %, bei 6 und mehr Kindern 30 %. Kommt der/die Arbeitgeber/in weitgehend auch für Kleider, Leibwäsche und Schuhe sowie deren Unterhalt auf, sind hier zusätzlich Fr. 90.-- im Monat bzw. Fr. 1080.-- im Jahr anzurechnen.

### 2.3.2 Naturallohnabzug beim Arbeitgeber/bei der Arbeitgeberin (Selbstkostenabzug)

	<b>Tag/Fr.</b>	<b>Monat/Fr.</b>	<b>Jahr/Fr.</b>
in der Regel	17	510	6120

wenn der Mietwert der Angestelltenräume dem Betriebseigentümer zugerechnet wird:

	<b>Tag/Fr.</b>	<b>Monat/Fr.</b>	<b>Jahr/Fr.</b>
	19	570	6840

Für die Abgabe von Kleidern, Leibwäsche und Schuhen ist der dem/der Empfänger/in im Lohnausweis angerechnete Betrag abzuziehen.

Die Kostgeldzahlungen bei Abwesenheit (Ferien, Freitage) können nicht zusätzlich zum Naturallohn abgezogen werden.

# Kapitalgewinne

## 1. Gesetzliche Grundlage

Nach § 25 Abs. 2 StG zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.

## 2. Kapitalgewinne auf Geschäftsliegenschaften

Kapitalgewinne, die sich bei der Veräusserung, Verwertung (auch durch Überführung in das Privatvermögen) oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsliegenschaften ergeben, sind gemäss § 25 Abs. 2 StG als Bestandteile des Geschäftseinkommens mit der Einkommenssteuer zu erfassen. Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sind jedoch nur im Umfang der Differenz zwischen dem massgeblichen Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten, also der wieder eingebrachten Abschreibungen, steuerbar (§ 25 Abs. 4 StG). Die Differenz zwischen Verkaufserlös und Anlagewert unterliegt in diesen Fällen der Grundstückgewinnsteuer.

Als Geschäftsvermögen gilt gemäss § 25 Abs. 2 StG eine Liegenschaft, wenn sie ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dient. Eine überwiegende Inanspruchnahme der Liegenschaft für geschäftliche Zwecke ist anzunehmen, wenn der Mietwert der Geschäftsräume den übrigen Ertrag des Grundstückes übersteigt oder wenn die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen als unmittelbar notwendiges Betriebskapital und/oder als Reserve dient (zur Abgrenzung vom Privatvermögen vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 1 N 5 - 7). Die einmal vorgenommene steuerliche Zuordnung zum Geschäftsvermögen ist bei gleich bleibenden Verhältnissen für die Steuerpflichtigen und die Steuerbehörden verbindlich. Einzig eine dauernde, wirtschaftlich begründete Änderung der Zweckbestimmung des Vermögenswertes kann eine steuerliche Umqualifizierung rechtfertigen. In diesem Fall ist jedoch nebst der modifizierten Nutzung eine klar erkennbare Willensäusserung der steuerpflichtigen Person gegenüber den Steuerbehörden erforderlich. Die bloss tatsächliche Nutzungsänderung genügt für sich nicht, um die über Jahre hinweg verbindliche Sachdarstellung umzustossen (BGE vom 27.8.1997

i.S. S.).

Bei der Überführung von Geschäftsliegenschaften in das Privatvermögen gilt als Überführungswert der Verkehrswert. Dieser ist auf den Zeitpunkt der Überführung zu ermitteln und gilt nicht für die Vermögenssteuer. Für die Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen vgl. ferner LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 4.

Grundsätzlich stellt nur Geschäftsvermögen dar, was sich im Eigentum des Geschäftsinhabers bzw. der -inhaberin befindet. Dieser Grundsatz gilt auch dann, wenn eine Liegenschaft im Eigentum eines Ehegatten steht und dem Geschäftsbetrieb des anderen Ehegatten dient (BGE 95 I 169 ff; BGE 83 I 337 ff). Insbesondere bleibt die von einem nicht wesentlich im Geschäftsbetrieb des Ehepartners tätigen Ehegatten zu Kapitalanlagezwecken erworbene Liegenschaft, welche dieser dem anderen Ehegatten gegen Entgelt zur Verfügung stellt, im Privatvermögen des Eigentümers.

Erwirbt hingegen ein Ehegatte eine Liegenschaft zu Geschäftszwecken und stellt diese dem gemeinsam mit dem andern Ehegatten betriebenen Geschäft zur Verfügung, so ist die Liegenschaft dem Geschäftsvermögen zuzuordnen. Das tatsächliche Zusammenarbeiten in Verwirklichung der zwischen Ehegatten im Allgemeinen herrschenden wirtschaftlichen Einheit genügt. Gleiches gilt, wenn eine bisher als private Vermögensanlage gehaltene Liegenschaft dem gemeinsam betriebenen Geschäft zur Verfügung gestellt wird (Überführung in das Geschäftsvermögen).

Ob eine Liegenschaft im Alleineigentum eines Ehepartners dessen Privatvermögen oder dem vom anderen Ehepartner betriebenen Geschäft zuzuordnen ist, ist an Hand aller konkreten Umstände zu beurteilen. Massgebend dafür, ob die Ehegatten bei der Führung eines Geschäftes eine wirtschaftliche Einheit bilden, sind vor allem die Behandlung der Liegenschaft in den Bilanzen und Erfolgsrechnungen, die Erwerbsart und die Finanzierung der Liegenschaft, das Auftreten der Ehegatten gegenüber Behörden und Kunden sowie die Ausgestaltung der internen Verhältnisse zwischen den Ehegatten. Eine untergeordnete Rolle spielen formale Kriterien, wie Handelsregistereinträge oder Bezeichnungen in Bilanzen.

Wird eine Liegenschaft, die im Eigentum der Teilhaber/Teilhaberinnen einer Kollektivgesellschaft steht, von diesen der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung gestellt und figuriert diese in der Geschäftsbuchhaltung, so stellt die Liegenschaft Geschäftsvermögen dar. Ebenfalls Geschäftsvermögen stellen Liegenschaften dar, welche im Alleineigentum eines/einer Gesellschafter/Gesellschafterin stehen und von diesem/dieser der Kollektivgesellschaft ohne Entgelt zur Verfügung gestellt werden, während die Gesellschaft die Bezahlung der Hypothekarzinsen und des Liegenschaftsunterhalts übernimmt (BGE 93 I 362 ff).

Steuerpflichtige mit Grundstücken, die dem Geschäftsvermögen zuzurechnen sind, sind durch die Veranlagungsabteilung für Selbständigerwerbende zu veranlagern. Hat eine steuerpflichtige Person eine grössere Zahl von Grundstückkäufen und -verkäufen getätigt, sind die Steuerakten an die Veranlagungsabteilung für Selbständigerwerbende zu senden, damit geprüft werden kann, ob gewerbsmässiger Liegenschaftshandel vorliegt (vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 1 N 15).

### **3. Erbvorbezug und Schenkung von Grundstücken des Liegenschaftshandels**

Die Grundstücke von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern und Liegenschaftshändlerinnen können steuerneutral zu Buchwerten auf die Nachkommen übertragen werden. Wer sein Erbe in der Form von Grundstücken des Liegenschaftshandels vorbezieht, übernimmt die Verpflichtung, einen späteren Gewinn beim Verkauf über die Einkommenssteuer abzurechnen.

Bei gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern und Liegenschaftshändlerinnen wird die Abtretung einzelner oder mehrerer Liegenschaften auf Rechnung künftiger Erbschaft, Schenkung oder gemischte Schenkung gleich behandelt wie der Erbgang. Die Grundstücke des gewerbsmässigen Liegenschaftshandels können somit steuerneutral zu den Einkommenssteuerwerten (Buchwerten) auf die Nachkommen übertragen werden.

Mit der Handänderung auf die Nachkommen übernehmen diese auch die latente Steuerlast auf den übernommenen Geschäftsliegenschaften. Die Übernehmenden haben sich unterschriftlich zu verpflichten, bei einer Veräusserung (Verkauf oder Überführung in das Privatvermögen), den erzielten Gewinn steuerlich abzurechnen.

Wenn ein Erblasser oder eine Erblasserin gewerbsmässig haupt- oder nebenberuflich Liegenschaftshandel betrieben hatte, unterliegen die bei einem Verkauf der geerbten Grundstücke erzielten Gewinne der Einkommenssteuer, auch wenn der Erbe oder die Erbin selbst keine Grundstücke mehr gekauft hat.

### **4. Übrige Kapital- und Liquidationsgewinne**

Die Erfassung von Kapitalgewinnen aus der Veräusserung, Verwertung (auch Überführung in das Privatvermögen) oder buchmässigen Aufwertung von Geschäftsvermögen ist nicht auf Unternehmen, die zur Führung kaufmännischer Bücher verpflichtet sind, beschränkt, sondern erstreckt sich auf alle Geschäftsbetriebe (Handels- und Gewerbebetriebe, freie Berufe usw.).

Beteiligungen von Selbständigerwerbenden gelten als Geschäftsvermögen, wenn

sie für Geschäftszwecke mit tatsächlichem Dienst am Geschäft erworben bzw. gehalten werden. Ferner gelten Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als Geschäftsvermögen, wenn der Eigentümer oder die Eigentümerin sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt (§ 25 Abs. 2 StG).

Eine Beteiligung im Eigentum desjenigen Ehegatten, der formellrechtlich nicht Eigentümer des Geschäftsbetriebes ist, gehört dennoch zum Geschäftsvermögen, wenn sie dem Geschäft des andern Ehegatten zur Verfügung steht und der Eigentümer in wesentlichem Umfang im Betrieb mitarbeitet oder der Unternehmerehegatte als wirtschaftlicher Eigentümer der Beteiligung betrachtet werden kann (VGE vom 30.7.1998 i.S. M.). Siehe auch die Ausführungen in Ziffer 2.

## **5. Geschäftsübergabe gegen Leibrente**

### **5.1 Geschäftsübergabe ab 2001**

Bei der Geschäftsübergabe gegen Leibrente gehört der Barwert der vereinbarten Leibrente zum Verkaufserlös und wird für die Berechnung des steuerpflichtigen Liquidationsgewinnes herbeigezogen. Die kapitalisierte Leibrente wird zu den übrigen Verkaufserlösen hinzugerechnet. Das Total wird dem Buchwert der veräusserten Aktiven abzüglich dem Fremdkapital gegenübergestellt (Eigenkapital). Die Differenz (Verkaufserlös abzüglich Eigenkapital) stellt den steuerpflichtigen Liquidationsgewinn dar. Die Berechnung des Barwertes der Leibrente erfolgt nach den Barwerttabellen Stauffer/Schätzle (Beispiel vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 9 N 10).

Der Gläubiger oder die Gläubigerin einer solchen Leibrente hat diese zu 40 % zu versteuern (§ 29 Abs. 3 StG). Der Schuldner oder die Schuldnerin hat den Barwert der Rentenverpflichtung zu passivieren. Die erbrachten Renten sind im Umfang der Kapitalrückzahlungskomponente (60 %) der Schuld so lange zu belasten, bis sie abgetragen ist. Der restliche Teil der Renten kann der Erfolgsrechnung belastet werden (Agnier/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Kommentar direkte Bundessteuer Ergänzungsband, Art. 33 N 5a). Erlischt die Rentenleistungspflicht, ist die noch vorhandene Restschuld erfolgswirksam auszubuchen. Ist die Schuld abgetragen, können die Renten zu 100 % erfolgswirksam verbucht werden.

### **5.2 Geschäftsübergabe vor 2001 (Übergangsbestimmung)**

Für Renten, die auf grund einer vor dem 1. Januar 2001 ohne Besteuerung des Liquidationsgewinns erfolgten Geschäftsübergabe an einen Familienangehörigen

ausgerichtet werden, gilt das alte Recht, d.h. der Rentengläubiger oder die Rentengläubigerin hat die Rente zu 100 % zu versteuern, während der Rentenschuldner oder die Rentenschuldnerin die Rente zu 100 % von seinem Roheinkommen abziehen kann (§ 40 aVV i.V.m. § 256 StG).

Für Renten, die aufgrund einer vor dem 1. Januar 2001 mit Besteuerung des Liquidationsgewinns erfolgten Geschäftsübergabe an einen Familienangehörigen oder Dritten ausgerichtet werden, gelten die Ausführungen unter Ziff. 5.1 sinngemäss.

## **6. Landwirtschaft**

### **6.1 Erstmalige Zuordnung zum Geschäfts- oder Privatvermögen**

Für die Zuordnung bei gemischt genutzten Vermögenswerten - vorab Liegenschaften - ist die vorwiegende Nutzung (Präponderanzmethode) ausschlaggebend (§ 25 Abs. 2 StG). Erreicht ein Anteil mehr als 50 %, fällt der gesamte Vermögensgegenstand unter diesen Bereich. Bei den Mietwerten ist zwischen landwirtschaftlichem und nichtlandwirtschaftlichem Mietwert zu unterscheiden.

Für die erstmalige Zuordnung einer neu erworbenen Liegenschaft sind folgende zwei Zuweisungskriterien möglich (Kreisschreiben EStV 1995/96 Nr. 3 vom 25.11.1992; BGE vom 17. August 1999 i.S. S.):

#### **Methode A**

Bezahlter oder geschätzter landwirtschaftlicher Pachtzins bzw. Mietwert der betriebsnotwendigen Gebäude (inkl. betriebsnotwendiger Wohnraum) plus dem bezahlten oder geschätzten Pachtzins für das Land und den Wald (= landwirtschaftlicher Ertragsanteil)

#### **gegenüber**

Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude (inkl. vermietete Wohnungen, inkl. NL-Wohnraum)

Die Liegenschaft ist Privatvermögen, falls die Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude höher ist.

#### **Methode B**

Betriebseinkommen (Nettorohertrag inkl. Mietwert betriebsnotwendiger Wohnraum)

#### **gegenüber**

### Nettomiete nichtbetriebsnotwendiger Gebäude

Ist das Betriebseinkommen höher, stellt der Betrieb Geschäftsvermögen dar. Für die Bestimmung des Betriebseinkommens wird die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung empfohlene Tabelle angewendet.

Im landwirtschaftlichen Bereich stellt sich die Frage der Zuordnung vor allem bei kleinen Betrieben und bei Wohnhäusern. Bei der Zuweisung sind folgende Punkte zu beachten:

- in der Regel werden keine einzelnen Parzellen ausgeschieden. Der Grundsatz der betrieblichen Einheit, wie ihn das bürgerliche Bodenrecht vertritt, ist zu befolgen (z.B. mehr als ein Wohngebäude, Stufenbetriebe usw.)
- Von einem aktiven Mitglied an Betriebsgemeinschaften zur Verfügung gestellte Liegenschaften sind in der Regel dem Geschäftsvermögen zuzuordnen.

### Beispiel

Sachverhalt:

- Mastschweine
- keine Direktzahlungen
- Pachtzinseinnahmen Land
- Mietzins Wohnung, an Dritte vermietet
- Mietzins Wohnung, an Vater vermietet
- Verkauf Betrieb an Nachfolger innerhalb Familie
- Kaufvertrag mit Vermerk (Übernahme Buchwert und kumulierte Abschreibungen)
- Verkaufspreis über dem Ertragswert (=Schulden)

Betriebseinkommen (Nettorohertrag)		Ertrag Liegenschaft	
Landw. Eink.	19'385	Marktmiete (100%)	
+ Schuldzinsen	11'528	Mietzinsen	21'960
+ Abschr. Lieg.	9'071	Pachtzinsen	6'000
+ Gebäudeunterh.	3'000		
- Marktmiete (70%)			
- Mietzinsen	21'960		
- Pachtzinsen	6'000		
<b>Total</b>	<b>15'024</b> <b>35%</b>	<b>Total</b> <b>Liegenschaft = PV</b>	<b>27'960</b>



**Beurteilung Liegenschaftszugehörigkeit**

<b>Steuerjahre</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>Total</b>
Landw. Einkommen	19'385						
S-NE							
Schuldzinsen	11'528						
Pachtzinsen							
Angestelltenkosten*							
(/ nicht betriebsnotwendige Mietwerte)							
/ Mietzinse	-27'960						
Abschreibungen Landgut	9'071						
Gebäudeunterhalt	3'000						
<b>Betriebseinkommen</b>	<b>15'024</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>15'024</b>
Nicht betriebsnotwendige Mietwerte							
Wohnrechte							
Mietzinse	27'960						
<b>Liegenschaftsertrag</b>	<b>27'960</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>27'960</b>
<b>Betriebseinkommen plus Liegenschaftsertrag (Total)</b>							<b>42'984</b>
<b>Anteil BE am Total</b>							<b>34.95</b>
<b>Beurteilung:</b>	<b>Wenn Anteil &gt; 50% = Geschäftsvermögen</b>						

\* Angestelltenkosten inkl. persönliche AHV-Beiträge und 50% 2. Säule Betriebsleiter

**Konsequenz:**

- Liegenschaft wird beim Sohn zum Privatvermögen zugeordnet aufgrund Präponderanzmethode
- Liegenschaft wird beim Vater vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt (Privatentnahme)
- Kaufpreis und Wille im Kaufvertrag sind nicht massgebend

## 6.2 Veräusserung

Geschäftliche Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken unterliegen nur bis zu der Höhe der Anlagekosten (ohne Abzug allfälliger Subventionen) der Einkommenssteuer (§ 25 Abs. 4 StG und Art. 18 Abs. 4 DBG). Damit werden die wieder eingebrachten Abschreibungen, die zuvor das Einkommen verminderten, diesem wieder zugezählt und zur Besteuerung gebracht. Der Gewinn ist AHV-pflichtig.

Die Besteuerung der Differenz zwischen den Anlagekosten und dem Veräusserungspreis von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken erfolgt nach den Bestimmungen des Grundstückgewinnsteuergesetzes (§1 Abs. 2 Ziff. 1). Bei der direkten Bundessteuer ist dieser Gewinn steuerfrei.

Bei der Überführung ins Privatvermögen fällt keine Grundstückgewinnsteuer an. Bei einer späteren Veräusserung wird über die Differenz Anlagewert / Verkehrswert über die Grundstückgewinnsteuer abgerechnet. Damit gewährleistet das Steuergesetz eine lückenlose Besteuerung der Kapitalgewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken.

Die Besteuerung von landwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone richtet sich nach dem Merkblatt vom 28.01.2013. Vgl ferner LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 4 N 16 f.

### 6.2.1 Hofübernahme innerhalb der Familie

Bei Hofübernahme innerhalb der Familie können die bisherigen Buchwerte durch den Übernehmer bzw. die Übernehmerin weitergeführt werden. In diesem Fall werden jedoch auch die nachgeführten Abschreibungen mitübernommen.

Werden die bisherigen Buchwerte nicht übernommen, kann die Aktivierung in der Eingangsbilanz der Käuferschaft zu den Gestehungskosten erfolgen. Die Verkäuferschaft hat dann auf der Differenz zwischen dem massgeblichen Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten (wiedereingebrachte Abschreibungen) die Einkommenssteuer zu entrichten, soweit dieser Betrag kleiner als der Verkehrswert (höchstzulässiger Preis nach Art. 66 BGG) ist. Die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen im vorgenannten Ausmass hat selbst dann zu erfolgen, wenn der Verkaufspreis tiefer liegt als der Buchwert, da regelmässig nicht der wirkliche Wert der Aktiven realisiert wird (vgl. Kreisschreiben der Konferenz staatlicher Steuerbeamter (neu Schweizerische Steuerkonferenz) vom 15. Juni 1995 Ziff. 6). Mit der Übergabe geht damit regelmässig eine Privatentnahme einher. Bei der Überführung ins Privatvermögen entspricht der Überführungswert dem Verkehrswert (höchstzulässiger Preis nach Art. 66 BGG).

Insoweit sind wieder eingebrachte Abschreibungen unabhängig vom vereinbarten Übernahmepreis abzurechnen. Eine Besteuerung wiedereingebrachter Abschreibungen kann vermieden werden, wenn sich die übernehmende Person mittels Revers verpflichtet, auch die bereits erfolgten Abschreibungen zu übernehmen und bei Realisation steuerlich abzurechnen.

Übersteigt der Kaufpreis bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken die Anlagekosten, unterliegt die Differenz grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer, sofern kein Steueraufschubsgrund (§ 4 GGStG) gegeben ist.

### **6.2.2 Verkauf einer landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaft an einen Familienangehörigen, dem diese als Privatvermögen dient**

Beim Verkäufer bzw. der Verkäuferin wird ein Verkauf unter dem Verkehrswert als Privatentnahme betrachtet. Massgebend für die Berechnung des Liquidationsgewinns (kumulierte Abschreibungen) sind nach § 25 Abs. 4 StG die Anlagekosten (max. aber der höchstzulässige Preis nach Art. 66 BGG) der Liegenschaft (und nicht der vereinbarte Kaufpreis).

Übersteigt der Kaufpreis die Anlagekosten, unterliegt die Differenz grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer, sofern kein Steueraufschubsgrund (§ 4 GGStG) gegeben ist.

## **6.3 Überführung einer landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaft ins Privatvermögen**

### **6.3.1 Steuerliche Behandlung der Überführung**

Ab 2011 gilt die Verpachtung eines (gesamten) Geschäftsbetriebes nur noch auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung ins Privatvermögen (Art. 18a DBG, § 25a StG). Der Aufschub muss nicht extra verlangt werden, sondern er wird von Amtes wegen gewährt. Der Aufschub erfolgt für den gesamten Kapitalgewinn. Dies gilt jedoch nur für Liegenschaften des Anlagevermögens und nicht für Handelsliegenschaften.

Liegenschaften, deren Überführung aufgeschoben worden ist, sind Geschäftsvermögen und bleiben am Register Selbständigerwerbende. Es ist eine Liegenschaftsrechnung erforderlich (Anlagekosten, effektive Unterhaltskosten, Abschreibungen). Der Gewinn ist AHV-pflichtig.

Der Kapitalgewinn (wiedereingebrachte Abschreibungen) kommt später zur Besteuerung. Sofern die Bedingungen erfüllt sind, erfolgt eine privilegierte

Besteuerung nach Art. 37b DBG bzw. nach § 59b Abs. 1 StG mittels Sondersteuer zum reduzierten Satz.

Vgl. Kreisschreiben EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II.

Die Aufschubtatbestände bei Verpachtung von landwirtschaftlichen Betrieben sind im Kreisschreiben EStV Nr. 31 vom 22.12.2010 geregelt.

### 6.3.2 Berechnungsbeispiele zum Kapitalgewinn

Die Überführung kann zum Anlagewert oder zum Verkehrswert, falls dieser kleiner ist als der Anlagewert, vorgenommen werden.

Überführung zum Anlagewert (Beispiel)

	Buchwert	Total Abschreibung	Anlagewert	Kapitalgewinn	Überführungswert
Wohnhaus	100'000	10'000	110'000	10'000	110'000
Scheune	60'000	40'000	100'000	40'000	100'000
Schweinescheune	30'000	<u>30'000</u>	60'000	30'000	60'000
Land/Wald	<u>30'000</u>		<u>30'000</u>	0	<u>30'000</u>
<b>Total</b>	<b>220'000</b>	<b>80'000</b>	<b>300'000</b>	<b>80'000</b>	<b>300'000</b>

Überführung zum Verkehrswert (Beispiel)

Die steuerpflichtige Person kann auch eine Überführung aufgrund von Verkehrswerten beantragen. Die Steuerbehörde erteilt der Abteilung Immobilienbewertung den Auftrag, eine Verkehrswertschätzung vorzunehmen. In der Regel erfolgt diese per Augenschein.

	Buchwert	Total Abschreibungen	Wertbe- richtigung	Anlage- wert	Verkehrs- wert	Kapital- gewinn	Überfüh- rungswert
Wohnhaus	200'000	20'000		220'000	250'000	+ 20'000	220'000
Scheune	60'000	80'000		140'000	90'000	+ 30'000	90'000
Schweinesch.	100'000	150'000		250'000	80'000	- 20'000	80'000
Remise	40'000	20'000		60'000	50'000	+ 10'000	50'000
Meliorationen	10'000	<u>5'000</u>		15'000	15'000	+ 5'000	15'000
Wald/Land	10'000			10'000	320'000	0	10'000
Landkauf 1990 (10'000 m <sup>2</sup> )	<u>60'000</u>		<u>90'000</u>	<u>150'000</u>	<u>80'000</u>	<u>+ 20'000</u>	<u>80'000</u>
<b>Total</b>	<b>480'000</b>	<b>275'000</b>	<b>90'000</b>	<b>845'000</b>	<b>885'000</b>	<b>65'000</b>	<b>545'000</b>

Durch die Überführung zu (unter dem Anlagewert liegenden) Verkehrswerten wird nur ein Teil der nachgeführten Abschreibungen als Kapitalgewinn erfasst. Entsprechend reduziert sich aber auch der Überführungswert. Ein später realisierter Verkaufsgewinn über dem Überführungswert (neuer Anlagewert), muss dann als Grundstücksgewinn versteuert werden. Zur Überführung ins Privatvermögen vgl. ferner LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 4.

## **7. Liquidationsgewinne bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit**

Nach § 59b werden Liquidationsgewinne bei der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit unter gewissen Voraussetzungen gemildert mit einer Sondersteuer besteuert. Im Umfang des fiktiven Einkaufes wird der Gewinn zu einem Drittel der Tarife nach § 57 besteuert. Es gibt keinen Mindeststeuersatz. Der restliche Liquidationsgewinn wird zum Satz eines Drittels des Liquidationsgewinnes besteuert. Es gilt ein Mindeststeuersatz von 2% je Einheit.

Vgl. dazu die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit vom 17.02.2010 (LGBV; SR 642.114) und das entsprechende KS EStV Nr. 28 vom 03.11.2010.



# Überführung von Geschäftsliegenschaften ins Privatvermögen

## 1. Zuordnung zum Geschäfts- bzw. Privatvermögen

Der Zuordnung einzelner Vermögensgegenstände zum Privat- bzw. zum Geschäftsvermögen kommt im Steuerrecht grosse Bedeutung zu. Beim eindeutig notwendigen Geschäftsvermögen bzw. beim eindeutig notwendigen Privatvermögen bietet die Zuordnung keine Schwierigkeiten. Problematisch ist die Zuordnung bei den Alternativgütern, welche aufgrund ihrer Beschaffenheit sowohl Geschäfts- wie auch Privatvermögen sein können. Noch schwieriger wird es, wenn derartige Alternativgüter tatsächlich sowohl geschäftlichen wie auch privaten Zwecken dienen (für die Abgrenzung vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 1 N 5 - 7).

## 2. Privatentnahme als steuersystematischer Realisationstatbestand

Durch die Privatentnahmen werden Vermögenswerte aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen überführt. Das Unternehmen erbringt der Unternehmerin bzw. dem Unternehmer eine Leistung, ohne eine entsprechende Gegenleistung dafür zu erhalten. Die weitere Verwendung des Aktivums ist unerheblich, d.h. es spielt keine Rolle, ob das Aktivum dauernd im Privatvermögen verbleibt oder ob es veräussert wird. Auch das Verschenken von Geschäftsvermögen stellt eine Form der Privatentnahme dar, da Schenkungen grundsätzlich nur aus dem Privatvermögen erfolgen können.

Der/Die Unternehmer/in besitzt nach der Privatentnahme nichts, was er/sie nicht schon vorher besessen hat. Er/Sie wird weder reicher noch ärmer. Insbesondere erhöhen sich die liquiden Mittel durch die Privatentnahme nicht. Es stehen damit für die aus der Privatentnahme entstehenden Steuerlasten, mangels Entgeltlichkeit der Privatentnahme, keine neuen Mittel zur Verfügung. Ferner sind die mit der Privatentnahme zur Besteuerung gelangenden stillen Reserven auf dem Aktivum noch keineswegs gesichert. Diese können bis zum effektiven Verkauf der Aktivums wieder verloren gehen.

Allerdings wird mit der Privatentnahme (potentielles) Eigenkapital in der Höhe der stillen Reserven auf dem entnommenen Aktivum entzogen. Steuerrechtlich ist die Privatentnahme wie ein echtes Veräusserungsgeschäft abzuwickeln. Die Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert ist der Erfolgsrechnung gutzuschreiben.

Diese steuerliche Behandlung erfolgt aus steuersystematischen Überlegungen. Das Steuergesetz will sämtliche im Geschäftsvermögensbereich entstandenen Vermögensvermehrungen erfassen, wie es auch sämtliche Vermögensverminderungen zum Abzug zulässt. Im Privatvermögensbereich unterliegen die Wertzuwachsgewinne nicht der Einkommenssteuer. Nur mit der Besteuerung der stillen Reserven bei der Privatentnahme wird somit eine rechtsgleiche und lückenlose Besteuerung der stillen Reserven bei der Veräusserung von Geschäftsvermögen sichergestellt. Allerdings bestehen diesbezüglich bei den land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und (ab Steuerperiode 2011) bei Liegenschaften des Anlagevermögens Ausnahmen.

### **3. Überführbare Liegenschaften**

Die steuerpflichtige Person kann nicht beliebig bestimmen, welche Liegenschaften sie ins Privatvermögen überführen will. Überwiegend geschäftlich genutzte Liegenschaften des Geschäftsvermögens können nicht überführt werden, da diese vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.

Hingegen können die gewillkürten Liegenschaften des Geschäftsvermögens, da nicht (mehr) der selbständigen Erwerbstätigkeit dienend, ins Privatvermögen überführt werden. Dies gilt somit auch für privat genutzte Liegenschaften, die infolge eines Revers Geschäftsvermögensqualifikation aufweisen.

Nicht überführt werden können Liegenschaften, welche dem Geschäft mittelbar durch den Wert als notwendiges Betriebskapital oder als Reserve/Sicherheit dienen. Nicht überführbar sind in der Regel auch Liegenschaften des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels. Diese können allenfalls im Zusammenhang mit der Aufgabe dieser Erwerbstätigkeit überführt werden, wobei diese Aufgabe an eng umschriebene Voraussetzungen geknüpft ist (vgl. Ziffer 4.2). Ferner können, unter ebenfalls eng umschriebenen Voraussetzungen, einzelne Liegenschaften des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels zwecks privater Vermögensanlage überführt werden (vgl. Ziffer 4.6).

Bei überwiegend geschäftlich genutzten Liegenschaften besteht allenfalls die Möglichkeit, die Eignung des Objekts vorausgesetzt, durch grundbuchrechtliche Verselbständigung einzelner Liegenschaftsteile (z.B. Bildung von Stockwerkeigentumseinheiten oder Parzellierung), eine teilweise Privatentnahme zu realisieren.



## 4. Zeitpunkt der Realisierung

### 4.1 Privatentnahme einzelner Wirtschaftsgüter

Die Privatentnahme kann für einzelne Wirtschaftsgüter erfolgen. Dabei ist davon auszugehen, dass die Geschäftsvermögensqualität nicht "automatisch" verloren geht. Ein Wirtschaftsgut, das einmal unbestrittenermassen zum Geschäftsvermögen gehört hat, bleibt Geschäftsvermögen, solange gegenüber der Veranlagungsbehörde nicht durch eindeutige Willenserklärung deutlich kund getan wird, es in das Privatvermögen überführen zu wollen. Als massgebender Zeitpunkt gilt dabei der Tag des Eintreffens der Willenserklärung bei der Steuerverwaltung.

Beim Verkauf einer Liegenschaft an Nachkommen zu einem Vorzugspreis, liegt eine gemischte Schenkung vor. Damit eine solche vorgenommen werden kann, muss die Liegenschaft vorgängig ins Privatvermögen überführt werden.

### 4.2 Privatentnahme bei Geschäftsaufgabe

Auch die Geschäftsaufgabe kann eine Privatentnahme zur Folge haben. Dies dann, wenn der Betrieb aufgegeben wird, ohne dass sämtliche Geschäftsaktiven veräussert werden. Während der Dauer der Liquidation behalten die Wirtschaftsgüter die Eigenschaft des Geschäftsvermögens, bis sie veräussert werden oder durch Privatentnahme ausscheiden. Auch bleibt eine Liegenschaft nach Aufgabe der Geschäftstätigkeit Geschäftsvermögen, wenn die Realisierung eines Gewinnes in naher Aussicht steht.

Die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit bei Liegenschaftshandel ist nur sehr eingeschränkt möglich. In der Praxis wird die Aufgabe nur anerkannt bei (einer) einzelnen/vereinzelt Liegenschaft/en, in Verbindung mit fortgeschrittenem Alter des/der Liegenschaftshändlers/-händlerin und einer ausdrücklichen Willensäusserung. Eine Willensäusserung allein reicht nicht aus. Bezüglich Zeitpunkt der Überführung ist das Datum des Eingangs der schriftlichen Willensäusserung (Überführungsgesuch) bei der Steuerbehörde massgebend.

Privatentnahmen aufgrund der Aufgabe des gewerbmässigen Liegenschaftshandels werden unter den folgenden, kumulativ zu erfüllenden Bedingungen anerkannt:

- der/die Liegenschaftshändler/in hat nur noch eine/vereinzelt Liegenschaft/en des gewerbmässigen Liegenschaftshandels
- der/die Liegenschaftshändler/in erklärt ausdrücklich, den gewerbmässigen

Liegenschaftshandel aufgeben und seine/ihre Liegenschaft/en als langfristige Kapitalanlage behalten zu wollen

- der/die Liegenschaftenhändler/in ist im Zeitpunkt der Überführung mindestens 60 Jahre alt
- die Liegenschaft/en eignet/eignen sich als langfristige, private Vermögensanlage; d.h. es handelt sich um (ein) überbaute/s, vermietete/s Objekt/e im Alleineigentum des/der Liegenschaftenhändlers/-händlerin, welche/s einen laufenden Ertragsüberschuss zu generieren vermag/vermögen
- während den 5, der Privatentnahme folgenden Jahren, erfolgt keine Veräusserung dieser Liegenschaft/en
- die nachstehende Erklärung wird unterzeichnet

**KANTON  
LUZERN**

Staats- und Gemeindesteuern / Direkte Bundessteuer

## Erklärung

Registernummer:

Name/Vorname:

Adresse/Wohnort:

Die nachstehend aufgeführte/aufgeführten Liegenschaft/Liegenschaften wird/werden, infolge Aufgabe des Liegenschaftenhandels, per xx.xx.xxxx vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt:

Ich bin damit einverstanden, dass die Veranlagungsbehörde die Privatentnahme bezüglich der betroffenen Liegenschaft/en rückgängig machen und die Veranlagungen der betroffenen Steuerperioden entsprechend korrigieren kann, sofern ich in den auf den Zeitpunkt der Privatentnahme folgenden 5 Jahren die oben erwähnte/n Liegenschaft/en veräussere.

Ich verpflichte mich, die Veräusserung der oben erwähnten Liegenschaft/en der zuständigen Veranlagungsbehörde unverzüglich zu melden. Diese Erklärung unterliegt keiner Verjährung.

Ort und Datum:

.....

Unterschrift:

.....

Werden mit dieser Erklärung belastete Grundstücke innert der Frist von 5 Jahren durch Schenkung oder Erbvorbezug übertragen, so müssen die Verpflichtungen aus der Erklärung durch die neue Eigentümerschaft übernommen werden.

Verschenkt die Liegenschaftshändlerin bzw. der Liegenschaftenhändler Liegenschaften oder geht das Eigentum durch Erbvorbezug über, so stellt dies eine Privatentnahme dar. Die Gewinne sind entsprechend abzurechnen. Die neue Eigentümerschaft erhält grundsätzlich private Liegenschaften. Allerdings können die Grundstücke von gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlerinnen und Liegenschaftenhändlern auf Antrag steuerneutral zu Buchwerten übertragen werden. Erbvorbezüger/innen bzw. Beschenkte übernehmen dabei die Verpflichtung einen späteren Gewinn beim Verkauf bzw. bei der Überführung ins Privatvermögen über die Einkommenssteuer abzurechnen und haben sich zu diesem Zweck in geeigneter Weise zu verpflichten (Revers).

### **4.3 Privatentnahme durch Nutzungsänderung**

Eine Privatentnahme liegt auch dann vor, wenn die überwiegende Nutzung der Liegenschaft vom geschäftlichen zum privaten Teil wechselt und sich diese Änderung als dauerhaft erweist. Dabei ist grundsätzlich auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Bezeichnet die steuerpflichtige Person eine gemischt genutzte Liegenschaft weiterhin als Geschäftsvermögen, ist sie darauf zu behaften. Die Überführung ins Privatvermögen bedarf einer ausdrücklichen Willenserklärung gegenüber der Steuerbehörde.

### **4.4 Privatentnahme bei Vermietung oder Verpachtung**

Die blossе Vermietung eines Aktivums stellt einen Akt der privaten Vermögensverwaltung dar. In diesen Fällen ist von einer Privatentnahme auszugehen. Solange die Vermietung nur als eine vorübergehende Massnahme erscheint, liegt keine dauerhafte Änderung der Zweckbestimmung und somit keine Privatentnahme vor. In dieser Übergangsphase setzt die Privatentnahme einen deutlich erkennbaren Willensakt voraus, der von den Steuerbehörden solange nicht erzwungen werden kann, als glaubhaft dargelegt wird, dass über die Verwendung des Geschäftsvermögens noch keine endgültige Klarheit besteht.

Gemäss § 25a Abs. 2 StG gilt die Verpachtung eines Geschäftsbetriebes nur auf Antrag als Überführung ins Privatvermögen. Vgl. KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II.

## 4.5 Privatentnahme bei Umstrukturierungen

Die bei der Umwandlung einer Einzelfirma nicht in die Kapitalgesellschaft eingebrachten Betriebsliegenschaften sind zwingend ins Privatvermögen zu überführen. Dies gilt auch dann, wenn die bisherige Einzelunternehmerin oder der bisherige Einzelunternehmer im Liegenschaftshandel selbständig erwerbstätig bleibt.

## 4.6 Privatentnahme durch Liegenschaftenhändler/in zwecks privater Vermögensanlage

Bei Liegenschaftenhändlern/-händlerinnen gilt in der Regel der ganze Immobilienbesitz, mit Ausnahme der selbstgenutzten Objekte, als Geschäftsvermögen. Vermögende Liegenschaftenhändler/innen mit konkretem Anlagebedarf, d.h. mit liquidem Privatvermögen, können unter eingeschränkten Voraussetzungen und im Sinne einer langfristigen Kapitalanlage einen Teil dieses Vermögens in Immobilien investieren. Dazu muss das Objekt vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt werden. Bezüglich Zeitpunkt der Überführung ist das Datum des Eingangs der schriftlichen Willensäußerung (Überführungsgesuch) bei der Steuerbehörde massgebend. Unter den gleichen Voraussetzungen kann der/die vermögende Liegenschaftenhändler/in Immobilien zwecks privater Vermögensanlage von Dritten erwerben.

Für die Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen zwecks privater Vermögensanlage bzw. zur Qualifikation einer neu erworbenen Liegenschaft als Privatvermögen, müssen folgende Bedingungen kumulativ erfüllt sein:

- der/die Liegenschaftenhändler/in verfügt über die entsprechenden liquiden, privaten Mittel, um die Vermögensanlage zu tätigen
- als liquide, private Mittel gelten Sparguthaben, Festgeldanlagen, Obligationen, börsengängige Aktien etc.; nicht angerechnet werden hingegen insbesondere die stillen Reserven und das Kreditschöpfungspotenzial auf Aktiven und der Wert von nicht börsengängigen Beteiligungen
- die Investitionen von Eigenmitteln in Immobilien (Differenz Überführungswert/ Fremdkapital bzw. Kaufpreis/Fremdkapital) übersteigen die nach der Transaktion verfügbaren liquiden, privaten Mittel nicht
- die Liegenschaft wird i.d.R. maximal im Rahmen der banküblichen Belastungslimiten für 1. Hypotheken mit Fremdkapital finanziert
- die Liegenschaft eignet sich als langfristige, private Vermögensanlage; d.h. es handelt sich um ein überbautes, vermietetes Objekt im Alleineigentum des/der Liegenschaftenhändlers/-händlerin, welches einen laufenden

Ertragsüberschuss zu generieren vermag

- die Liegenschaft dient in keiner Weise der Tätigkeit des gewerbsmässigen Liegenschaftenshandels; insbesondere dient die Liegenschaft nicht als (zusätzliche) Sicherheit für Kredite anderer Liegenschaften
- während den 5, der Privatentnahme folgenden Jahren, erfolgt keine Veräusserung dieser Liegenschaft/en
- die nachstehende Erklärung wird unterzeichnet



Staats- und Gemeindesteuern / Direkte Bundessteuer

### Erklärung

Registernummer:

Name/Vorname:

Adresse/Wohnort:

Die nachstehend aufgeführte/aufgeführten Liegenschaft/Liegenschaften wird/werden, zwecks privater Vermögensanlage, per xx.xx.xxxx vom Geschäfts- ins Privatvermögen überführt bzw. wurde zum Zweck der privaten Vermögensanlage erworben:

Ich bin damit einverstanden, dass die Veranlagungsbehörde die Privatentnahme bezüglich der betroffenen Liegenschaft/en rückgängig machen und die Veranlagungen der betroffenen Steuerperioden entsprechend korrigieren kann, sofern ich in den auf den Zeitpunkt der Privatentnahme bzw. auf den Kauf folgenden 5 Jahren die oben erwähnte/n Liegenschaft/en veräussere.

Ich verpflichte mich, die Veräusserung der oben erwähnten Liegenschaft/en der zuständigen Veranlagungsbehörde unverzüglich zu melden. Diese Erklärung unterliegt keiner Verjährung.

Ort und Datum:

.....

Unterschrift:

.....

Werden mit dieser Erklärung belastete Grundstücke innert der Frist von 5 Jahren durch Schenkung oder Erbvorbezug übertragen, so müssen die Verpflichtungen aus der Erklärung durch die neue Eigentümerschaft übernommen werden.

Kauft ein/e Liegenschaftenhändler/in ein Immobilien zum Zwecke der privaten Vermögensanlage, so muss er/sie im Zeitpunkt des Kaufs die entsprechende schriftliche Willensäusserung gegenüber der Veranlagungsbehörde abgeben. Bis zur Abgabe der schriftlichen Willenserklärung gilt die Liegenschaft grundsätzlich als Geschäftsvermögen. Ferner müssen alle vorstehend für die Überführung einer Liegenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen aufgeführten Bedingungen erfüllt sein.

Die Anwendung dieser Bedingungen sei anhand von drei Beispielen verdeutlicht:

### **Beispiel 1**

Klara Müller ist Inhaberin eines Architekturbüros und betreibt nebenberuflich gewerbmässigen Liegenschaftenhandel. Sie hat ihre liquiden, privaten Mittel von rd. 1,6 Mio. Franken in Festgeldanlagen und börsengängigen Aktien angelegt. Sie beabsichtigt nun, als langfristige private Vermögensanlage ein Mehrfamilienhaus für 1,5 Mio. Franken zu erwerben. Sie übernimmt dabei die bestehende Hypothek von 0,9 Mio. Franken. Kann Sie das Objekt als private Vermögensanlage halten?

Ja. Die Bedingungen sind eingehalten. Insbesondere übersteigen die in das Objekt investierten liquiden Mittel (1,5 Mio. Kaufpreis ./. 0,9 Mio. Hypothek = 0,6 Mio.) die nach der Transaktion vorhandenen liquiden, privaten Mittel (1,0 Mio.) nicht, die Fremdfinanzierung liegt im Rahmen der banküblichen Ansätze für 1. Hypotheken und das Objekt eignet sich als langfristige Kapitalanlage.

### **Beispiel 2**

Justus Winter besitzt, neben diversen Handelsobjekten, seit 15 Jahren ein Wohnhaus mit Ladengeschäft im Ortskern seines Wohnortes. Weil Herr Winter steuerrechtlich als gewerbmässiger Liegenschaftenhändler gilt, stellt das Objekt Geschäftsvermögen dar. Daneben hat er private Sparguthaben und Obligationen im Wert von 0,8 Mio. Franken. Er hat nicht die Absicht, das Wohnhaus mit Ladengeschäft zu veräussern. Im Gegenteil, er möchte das gut rentierende Objekt langfristig, als der Vorsorge dienende Vermögensanlage, halten. Er trägt sich zudem mit dem Gedanken, allenfalls im Alter die Attikawohnung selbst zu bewohnen. Kann er dieses Objekt (Erstellungskosten 1,3 Mio., Buchwert 1,2 Mio., Verkehrswert/Überführungswert 1,5 Mio., Belastung 1,0 Mio.) in das Privatvermögen überführen?

Ja. Die Bedingungen sind eingehalten. Insbesondere übersteigen die in das Objekt



---

investierten Mittel (1,5 Mio. Verkehrswert/Überführungswert ./ 1,0 Mio. Hypothek = 0,5 Mio.) die nach der Transaktion vorhandenen liquiden, privaten Mittel (0,8 Mio.) nicht, die Fremdfinanzierung liegt im Rahmen der banküblichen Ansätze für 1. Hypotheken und das Objekt eignet sich als langfristige Kapitalanlage.

### **Beispiel 3**

Sony Sonderegger betätigt sich seit Jahren als Liegenschaftenhändler. Er hat praktisch sein gesamtes Vermögen in Liegenschaften investiert. Er besitzt seit 20 Jahren einen Wohnblock mit 24 Wohnungen, welcher eine überdurchschnittliche Rendite abwirft. Dieses Objekt möchte er zwecks privater Vermögensanlage ins Privatvermögen überführen (Erstellungskosten 3,8 Mio., Buchwert 4,2 Mio., Verkehrswert/Überführungswert 4,9 Mio., Belastung 4,4 Mio.). Ist die Überführung möglich?

Nein. Die Bedingungen sind nicht eingehalten. Zunächst besteht gar kein Anlagebedarf für liquide, private Mittel, da Herr Sonderegger über keine solche verfügt. Sodann ist das Objekt sehr stark fremdfinanziert und eignet sich deshalb nicht als private Vermögensanlage. Ferner diene das Objekt offensichtlich zur Mittelbeschaffung für den Liegenschaftenhandel, liegt doch die Belastung des Objekts über den getätigten Investitionen.



## 5. Besteuerung der Überführungsgewinne

### 5.1 Besteuerungsgrundsätze

Wer ein Geschäftsaktivum in sein Privatvermögen überführt, kann steuerrechtlich nicht anders gestellt werden als jene Person, die es veräussert (sog. veräusserungsgleiche Behandlung). Besteuert wird der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert des entnommenen Aktivums, gegebenenfalls vermehrt um die steuerlich nicht anerkannten Abschreibungen, und dem Verkehrswert. Bei Privatentnahmen entspricht der Verkehrswert dem Erlös, der bei einem Verkauf an einen nicht nahestehenden Dritten hätte erzielt werden können. Die Veranlagungsbehörden sind bei der Festlegung des Verkehrswertes bei Privatentnahmen auf Schätzungen angewiesen, weshalb bei Grundstücken i.d.R. ein entsprechender Schätzungsauftrag an die Abteilung Immobilienbewertung der Dienststelle Steuern erteilt wird (vgl. Ziffer 5.2).

### 5.2 Ermittlung und Besteuerung der Überführungsgewinne

Der Entnahmewert entspricht dem Verkehrswert. Der Verkehrswert ist nach allgemein anerkannten Grundsätzen zu ermitteln. In der Praxis erteilt die Veranlagungsbehörde der Abteilung Immobilienbewertung der Dienststelle Steuern einen Schätzungsauftrag. Diese ermittelt sodann den Verkehrswert. Diese Schätzung wird in allen Fällen den Steuerpflichtigen zur Stellungnahme zugestellt.

Die Verkehrswertschätzung ist in der Regel mit einem Augenschein verbunden. Wenn allerdings eine aktuelle Schätzung vorliegt, welche die Verhältnisse im Entnahmezeitpunkt widerspiegelt, kann die aktualisierte Schätzung auch intern erstellt werden, indem lediglich gewisse Teilwerte der Schätzung, insbesondere der Bodenwert, angepasst werden.

Die Bewertung der entnommenen Liegenschaften erfolgt in der Regel zu Fortführungswerten, d.h. der Ertragswert wird aufgrund der aktuellen Nutzung bestimmt. Ist jedoch die Privatentnahme mit einer Nutzungsänderung verbunden oder ist in absehbarer Zeit mit einer Nutzungsänderung zu rechnen, wird der Verkehrswert aufgrund der Verhältnisse nach Nutzungsänderung berechnet. Beispielsweise wird der Verkehrswert einer anlässlich der Geschäftsaufgabe in das Privatvermögen überführten Liegenschaft an bester Passantenlage unter Berücksichtigung der an dieser Lage erzielbaren Mieteinnahmen festgelegt und nicht nach dem bisherigen Mietwert der Geschäftsräume. Auch kann in gewissen Fällen eine reine Substanzwertschätzung angezeigt sein. Dies ist beispielsweise bei einem Objekt in verwahrlostem Zustand der Fall, wenn der Bodenwert den

Ertragswert deutlich übersteigt. Nicht massgebend sind die Katasterwerte.

Dem Verkehrswert wird der Einkommenssteuerwert gegenübergestellt. Dieser entspricht dem Anlagewert abzüglich den steuerlich anerkannten Abschreibungen. Die Differenz zwischen Verkehrswert und Einkommenssteuerwert ergibt den Überführungsgewinn. Dieser wird zusammen mit dem ordentlichen Einkommen des betreffenden Steuerjahres besteuert. Die sich aus der Überführung ergebende a.o. AHVBelastung kann mittels Rückstellung abgegrenzt werden.

Ab Steuerperiode 2011 kann nach § 25a Abs. 1 StG bei der Überführung einer Liegenschaft aus dem Anlagevermögen die Besteuerung des Wertzuwachses auf Antrag aufgeschoben werden. Besteuert werden in diesem Fall nur die wiedereingebrachten Abschreibungen (Differenz Anlagekosten zu massgeblichem Einkommenssteuerwert). Vgl. KS EStV Nr. 26 vom 16. Dezember 2009 betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II.

# Besonderheiten Landwirtschaft

## 1. Einkommen aus unbeweglichem Vermögen

### 1.1 Mietwert

Bei der Berechnung des Mietwertes von selbstgenutztem Wohnraum wird nur die Betriebsleiterwohnung, also ohne Angestelltenräume, einbezogen. Ebenfalls nicht in den Mietwert einbezogen werden die mit einem Wohnrecht belasteten Räume. Als direkte Folge dieser Berechnung können beim Abzug der Naturallöhne nur die Kosten ohne Angestelltenräume in Abzug gebracht werden. Der Mietwert der Betriebsleiterwohnung darf nicht herabgesetzt werden, wenn die Betriebsleiterfamilie während der Alpzeit abwesend ist.

#### 1.1.1 Mietwertansätze landwirtschaftliche Betriebswohnungen

	Mietwert-Ansatz (100%) pro Punkt und Raumeinheit (gemäss Schätzungsprotokoll)				
Wohnraum	landwirtschaftlicher Mietwert  Für Betriebe mit mindestens 0.8 SAK  und  für Betriebe mit 0.79 SAK bis 0.50 SAK und Anteil Erwerbseinkommen Landwirtschaft > 50%	nichtlandwirtschaftlicher Mietwert  Für Betriebe unter 0.50 SAK  und  für Betriebe mit 0.79 SAK bis 0.50 SAK und Anteil Erwerbseinkommen Landwirtschaft < 50%			
Beurteilung Bauzustand / Erneuerung (gemäss Schätzungsprotokoll)		Gemeinden Gruppe 1	Gemeinden Gruppe 2	Gemeinden Gruppe 3	Gemeinden Gruppe 4
schlecht	Fr. 9.15	Fr. 11.00	Fr. 13.00	Fr. 15.00	Fr. 17.00
mittel	Fr. 10.17	Fr. 13.00	Fr. 15.00	Fr. 17.00	Fr. 19.00
gut	Fr. 11.18	Fr. 15.00	Fr. 17.00	Fr. 19.00	Fr. 21.00
sehr gut	Fr. 12.20	Fr. 17.00	Fr. 19.00	Fr. 21.00	Fr. 23.00

Von den Mietwerten sind 70 Prozent steuerbar.

Wohnrechtsberechtigte versteuern den landwirtschaftlichen Mietwert zu 100 Prozent. Für Verpächter/innen gelten nichtlandwirtschaftliche Mietwertansätze. SAK = Standardarbeitskraft nach Art. 3 der landwirtschaftlichen Begriffsverordnung (SR 910.91).

Anteil Erwerbseinkommen Landwirtschaft: Landwirtschaftliches Einkommen ohne Liegenschaftsrechnung und ohne Nebengewerbe.

### **Gemeinden: Gruppen 2010 bis 2012**

#### Gemeinden Gruppe 1:

Doppleschwand, Ebersecken, Entlebuch, Escholzmatt, Beromünster (Gemeindeteil Gunzwil), Hitzkirch (Gemeindeteil Hämikon), Hasle, Luthern, Ohmstal, Romoos, Schlierbach, Ufhusen

#### Gemeinden Gruppe 2:

Aesch, Alberswil, Altbüron, Altishofen, Altwis, Ballwil, Beromünster (ohne Gemeindeteil Gunzwil), Buchrain, Büron, Buttisholz, Dagmersellen, Dierikon, Egolzwil, Emmen, Ermensee, Ettiswil, Fischbach, Flüfli, Gettnau, Geuensee, Grossdietwil, Grosswangen, Hergiswil, Hitzkirch (ohne Gemeindeteile Hämikon, Mosen und Retschwil), Hohenrain, Honau, Inwil, Knutwil, Luzern (Gemeindeteil Littau), Marbach, Mauensee, Meierskappel, Menznau, Nebikon, Neudorf, Pfaffnau, Pfeffikon, Reiden, Rickenbach, Roggliswil, Römerswil, Ruswil, Schenkon, Schötz, Schüpheim, Sursee, Triengen, Wauwil, Werthenstein, Wikon, Willisau, Winikon, Wolhusen, Zell

#### Gemeinden Gruppe 3:

Adligenswil, Ebikon, Eich, Eschenbach, Gisikon, Hildisrieden, Hitzkirch (Gemeindeteile Mosen und Retschwil), Hochdorf, Horw, Kriens, Luzern (ohne Gemeindeteil Littau), Malters, Neuenkirch, Nottwil, Oberkirch, Rain, Root, Rothenburg, Schongau, Schwarzenberg, Sempach, Vitznau

#### Gemeinden Gruppe 4:

Greppen, Meggen, Udligenswil, Weggis

### **Gemeinden: Gruppen ab 2013**

#### Gemeinden Gruppe 1:

Beromünster (Gemeindeteil Gunzwil), Doppleschwand, Ebersecken, Entlebuch, Escholzmatt-Marbach (Gemeindeteil Escholzmatt), Hitzkirch (Gemeindeteil Hämikon), Hasle, Luthern, Romoos, Schlierbach, Schötz (Gemeindeteil Ohmstal), Ufhusen

#### Gemeinden Gruppe 2:

Aesch, Alberswil, Altbüron, Altishofen, Altwis, Ballwil, Beromünster (ohne Gemeindeteil Gunzwil), Buchrain, Büron, Buttisholz, Dagmersellen, Dierikon,

Egolzwil, Emmen, Ermensee, Escholzmatt-Marbach (Gemeindeteil Marbach), Ettiswil, Fischbach, Flühli, Gettnau, Geuensee, Grossdietwil, Grosswangen, Hergiswil, Hitzkirch (ohne Gemeindeteile Hämikon, Mosen und Retschwil), Hohenrain, Honau, Inwil, Knutwil, Luzern (Gemeindeteil Littau), Mauensee, Meierskappel, Menznau, Nebikon, Pfaffnau, Reiden, Rickenbach, Roggliswil, Römerswil, Ruswil, Schenkon, Schötz (ohne Gemeindeteil Ohmstal), Schöpfheim, Sursee, Triengen, Wauwil, Werthenstein, Wikon, Willisau, Wolhusen, Zell

#### Gemeinden Gruppe 3:

Adligenswil, Ebikon, Eich, Eschenbach, Gisikon, Hildisrieden, Hitzkirch (Gemeindeteile Mosen und Retschwil), Hochdorf, Horw, Kriens, Luzern (ohne Gemeindeteil Littau), Malters, Neuenkirch, Nottwil, Oberkirch, Rain, Root, Rothenburg, Schongau, Schwarzenberg, Sempach, Vitznau

#### Gemeinden Gruppe 4:

Greppen, Meggen, Udligenswil, Weggis

Die Standardarbeitskräfte (SAK) werden nach den folgenden Faktoren berechnet:  
(Art. 3 Landwirtschaftliche Begriffsverordnung (LBV, SR 910.91), gültig ab 1.1.2004)

a)	Landwirtschaftliche Nutzungsfläche LN				
	1.	LN ohne Spezialkulturen	0.028	SAK	pro ha
	2.	Spezialkulturen	0.300	SAK	pro ha
	3.	Terrassenreben	1.000	SAK	pro ha
b)	Nutztiere				
	1.	Milchkühe, Milchschafe, Milchziegen	0.043	SAK	pro GVE
	2.	Mastschweine, Remonten über 25 kg und abgesetzte Ferkel	0.007	SAK	pro GVE
	3.	Zuchtschweine	0.040	SAK	pro GVE
	4.	andere Nutztiere	0.030	SAK	pro GVE
c)	Zuschläge				
	1.	für Hanglagen im Berggebiet und in der Hügelzone (18-35% Neigung)	0.015	SAK	pro ha
	2.	für Steillagen im Berggebiet und in der Hügelzone (mehr als 35% Neigung)	0.030	SAK	pro ha
	3.	für den biologischen Landbau	Faktoren nach Bst. a plus 20%		
	4.	für Hochstamm-Feldobstbäume	0.001	SAK	pro Baum

### **1.1.2 Privatanteil Pachtzins**

vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 2 Ziff. 2.2.4.

### **1.1.3 Mietwert von Sömmerungsbetrieben**

Der Mietwert von Sömmerungsbetrieben kann direkt dem Schätzungsformular "Wohnräume von Sömmerungsbetrieben und Anbauten" entnommen werden. Der Mietwert berücksichtigt die kurze Nutzungsdauer. Er darf nicht im Verhältnis der Alpzeit herabgesetzt werden.

### **1.1.4 Angestellten Wohnungen**

Der Mietwert der Angestelltenwohnung wird nach nichtlandwirtschaftlichen Mietwertansätzen berechnet und ist zu 100% zu versteuern.

### **1.1.5 Mietwert Nebengebäude**

Als Nebengebäude gelten Scheunen, Garagen, Ökonomiegebäude, Freizeitlokale, Viehställe, Hofdüngerlager, Bienenhäuser etc.

#### **Nebengebäude bei selbständiger Erwerbstätigkeit**

Der Mietwert der Nebengebäude ist Ertrag der Liegenschaftsrechnung und Aufwand der Erfolgsrechnung. Der Mietwert muss nicht zwingend ermittelt werden. Die effektiven Unterhaltskosten werden abgezogen.

#### **Nebengebäude bei privater Nutzung**

Die Mietwerte sind seit 2006 auf den Schätzungsanzeigen aufgeführt. Steuerbar sind 70%. Der Abzug der Unterhaltskosten richtet sich nach dem Hauptgebäude: Der Abzug der Pauschale oder der Abzug der effektiven Unterhaltskosten sind möglich. Ist die Liegenschaft zu mehr als 20% geschäftlich genutzt, sind zwingend die effektiven Unterhaltskosten nachzuweisen.



**Beispiel: mehr als 20% geschäftliche Nutzung**

Mietwert Wohnung	Fr. 12'000.--
Mietzins Studio	Fr. 9'600.--
Mietwert Schweinescheune	Fr. 6'400.--
Total	Fr. 28'000.--
Anteil Schweinescheune	22,9%

Geschäftliche Nutzung mehr als 20%: Der Nachweis der effektiven Gebäudeunterhaltskosten ist zwingend.

**1.2 Wohnrecht**

Vielfach ist mit der Veräusserung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft die Einräumung eines Wohnrechts zu Gunsten der veräussernden Person verbunden. Ein solches Wohnrecht ist steuerlich wie folgt zu behandeln:

**1.2.1 Wohnberechtigte**

vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 1 Ziff. 2.

Der Mietwert der Wohnung wird nach landwirtschaftlichen Mietwertansätzen berechnet und ist zu 100% zu versteuern. Die geldwerten Leistungen (Naturalien, Heizung, Strom, Wasser, Abwasser etc.) sind zu 100% zu versteuern.

Richtwerte (in der Regel) für Nebenleistungen zum Wohnrecht:

Strom pro Person	Fr. 310.--
Heizung pro Raumeinheit	Fr. 100.--
Wasser/Abwasser pro Person	Fr. 150.--

**1.2.2 Eigentümer/innen****1.2.2.1 Vermögen**

Die mit dem Wohnrecht belastete Liegenschaft ist von den Eigentümer/innen gesamthaft als Vermögen zu versteuern (§ 48 StG).

### 1.2.2.2 Einkommen

Bei der Einkommensteuer ergeben sich folgende Steuerfolgen:

#### *Buchwertübernahme*

Übernimmt bei einer Hofübergabe ab 1.1.2001 der/die Wohnrechtsgeber/in die Buchwerte (inkl. nachgeführte Abschreibungen) der Liegenschaft des/der Wohnberechtigten, wird ein allfällig begründetes Wohnrecht (entgeltlich oder unentgeltlich) nicht berücksichtigt. Das Wohnrecht wird weder bilanziert (passiviert) noch wird der Buchwert gekürzt.

#### *Kaufpreisbilanzierung von Vorkaufsberechtigten gemäss BGG*

Bilanziert bei einer Hofübergabe ab 1.1.2001 der/die Wohnrechtsgeber/in den Kaufpreis, ist nur das entgeltliche Wohnrecht (ohne Neuberechnung) als Teil des Kaufpreises zu aktivieren und entweder erfolgswirksam, entsprechend der Lebenserwartung, aufzulösen oder der Wert des Wohnhauses ist bei der erstmaligen Einbilanzierung um diesen Betrag zu kürzen. Dieser Betrag ist bei den kumulierten Abschreibungen nachzuführen. Beim unentgeltlichen Wohnrecht wird der Kaufpreis ohne Kürzung einbilanziert.

#### *Kaufpreisbilanzierung bei allen Übrigen*

Bilanziert bei einer Hofübergabe ab 1.1.2001 der/die Wohnrechtsgeber/in den Kaufpreis, ist das Wohnrecht (entgeltlich oder unentgeltlich) gemäss Kaufvertrag (Nebenleistungen), der Pachtzinsverordnung 2.2004 und der aktuellen Ertragswirtschaftszuschätzung zu berechnen. Das Wohnrecht ist zu aktivieren und entweder erfolgswirksam, entsprechend der Lebenserwartung, aufzulösen oder der Wert des Wohnhauses ist bei der erstmaligen Einbilanzierung um diesen Betrag zu kürzen. Dieser Betrag ist bei den kumulierten Abschreibungen nachzuführen.

#### *Darlehensfinanzierung mit Amortisation*

Bei der Gewährung eines Darlehens der Verkäuferschaft an die Käuferschaft als Abgeltung des Wohnrechtes ist eine jährliche Reduktion des Darlehens ohne entsprechende Zahlung (Selbstamortisation) bei dem/der Wohnrechtsgeber/in als Einkommen zu berücksichtigen.

#### *Darlehensfinanzierung ohne Amortisation*

Bei einer allfälligen Darlehensauflösung ohne effektive Zahlung, ist der Darlehensbetrag der/dem Wohnrechtsgeber/in als Einkommen aufzurechnen.

#### *Mietzinsvereinbarung*

Die Mietzinseinnahmen sind als Einkommen zu versteuern. Entspricht der Mietzins nicht dem Mietwert, ist die Differenz bei den Wohnberechtigten als geldwerte Leistung zu versteuern (vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 1 Ziff. 2).

*Tod von Wohnberechtigten*

Nach dem Tod von Wohnberechtigten (bei Ehepaaren oder Geschwistern nach dem Tod des/der Letztversterbenden) ist eine verbleibende Wohnrechtsschuld (Rentenstammschuld) erfolgswirksam aufzulösen. Im gleichen Umfang kann eine ausserordentliche Abschreibung auf dem Buchwert des Wohnhauses der landwirtschaftlichen Geschäftsliegenschaft vorgenommen werden. Die ausserordentlichen Abschreibungen sind bei den kumulierten Abschreibungen nachzuführen.

**Beispiel**

Wohnrechtsnehmer/in:

Buchwert Liegenschaft Fr. 500'000.--

Kumulierte Abschreibungen Fr. 400'000.--

Kaufpreis Fr. 600'000.--

Finanzierung

Fremdkapital Fr. 350'000.--

Barzahlung Fr. 50'000.-- (Variante III Fr. 100'000.--)

Darlehen Fr. 50'000.--

Darlehen mit  
Selbstamortisation Fr. 10'000.-- Fr. 100'000.--

Wohnrecht Fr. 50'000.--

Buchwertübernahme

Aktiven

Buchwert Fr. 500'000.--

Passiven

Fremdkapital Fr. 350'000.--

Darlehen Fr. 150'000.--

Kumulierte  
Abschreibungen Fr. 400'000.--

Einkommen

Selbstamortisation  
Darlehen Fr. 10'000.--

Kaufpreisübernahme

**Variante I**  
**(Auflösung nach**  
**Lebenserwartung)****Variante II**  
**(einmalig)****Variante III**  
**(unentgeltlich)**

Aktiven

Kaufpreis Fr. 600'000.-- Fr. 550'000.-- Fr. 600'000.--

Passiven

Fremdkapital Fr. 350'000.-- Fr. 350'000.-- Fr. 350'000.--

Darlehen Fr. 150'000.-- Fr. 150'000.-- Fr. 150'000.--

Wohnrecht Fr. 50'000.-- 0.-- 0.--

Barzahlung Fr. 50'000.-- Fr. 50'000.-- Fr. 100'000.--

Kumulierte Abschreibungen 0.-- Fr. 50'000.-- 0.--

Einkommen

Selbstamortisation Darlehen Fr. 10'000.-- Fr. 10'000.-- Fr. 10'000.--

Analoges gilt für ein Wohnrecht, das zwar vor dem 1.1.2001 begründet, dessen Barwert aber noch nicht passiviert und (teilweise) erfolgswirksam aufgelöst wurde.

Wurde das Wohnrecht vor dem 1. Januar 2001 begründet, dessen Barwert passiviert und bereits (teilweise) erfolgswirksam aufgelöst, ist mit der erfolgswirksamen Auflösung bis zur vollständigen Saldierung der Rentenstammschuld fortzufahren. Für die Vermögenssteuer deklarieren die Eigentümer/innen die restliche Schuld unter den Passiven und die mit dem Wohnrecht belastete Liegenschaft unter den Aktiven.

Anstelle einer erfolgswirksamen Auflösung steht dem/der Wohnrechtsgeber/in die Möglichkeit offen, die unter den Passiven aufgeführte Wohnrechtsrestanz (Rentenstammschuld) einmalig aufzulösen. Nebst der Ausbuchung der Passiven ist der Buchwert des Wohnhauses um die Wohnrechtsschuld zu reduzieren. Die ausserordentlichen Abschreibungen, die mit diesem Buchungsvorgang entstehen, sind bei den kumulierten Abschreibungen aufzuführen.

### **1.3 Entschädigungen bei Begründung von Dienstbarkeiten**

Vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 7.



## 2. Bewertung des Vermögens

### 2.1 Vorräte/Tierbestand

Warenvorräte (zugekaufte, für den Verkauf bestimmte, sowie im eigenen Betrieb erzeugte, in diesem Betrieb zum Verbrauch bestimmte und auch bilanzierte Vorräte) unterliegen der Vermögenssteuer (§ 43 ff StG).

Die Bilanzierung hat nach den effektiv vorhandenen Mengen zu erfolgen. Bewertet werden die zugekauften Vorräte und die Vorräte für den Verkauf zum Marktwert, die selbsterzeugten Vorräte für den Eigengebrauch und der Tierbestand nach den jeweils geltenden Richtzahlen der Forschungsanstalt Agroscope Reckenholz-Tänikon ART ([www.agroscope.admin.ch](http://www.agroscope.admin.ch) > Publikationen: Geben Sie in der Publikationssuche "Richtzahlen" ein). Ab 2014 werden die Richtzahlen neu durch den Treuhandverband Landwirtschaft Schweiz publiziert ([www.treuland.ch](http://www.treuland.ch) > Infothek > Publikationen).

- Richtzahlen 2011
- Richtzahlen 2012
- Richtzahlen 2013
- Richtzahlen 2014

Die Bewertung ist sowohl für das Einkommen als auch für das Vermögen massgebend.

#### 2.1.1 Vermögenssteuer

##### Selbstbewirtschaftung

Ertragswertschätzung nach Schätzungsanleitung 1996

Die auf einem Landwirtschaftsbetrieb für den eigenen Verbrauch vorhandenen Rauhfuttermvorräte sowie das Feldinventar sind teilweise Bestandteile des Ertragswertes (Katasterwert). Diese Bestandteile werden jedoch nicht eigens geschätzt. Sie sind mit einem Pauschalzuschlag zum Buchwert des Landgutes im Ertragswert des Bodens enthalten. Der Ertragswert (Katasterwert) wird zu 100% als unbewegliches Vermögen versteuert (§ 48 StG). Die einbilanzierten selbsterzeugten Güter werden zum beweglichen Betriebsvermögen addiert und ebenfalls versteuert (§ 45 StG). Um eine teilweise doppelte Vermögensbesteuerung zu vermeiden, wird bei Bilanzierung von selbstproduzierten Vorräten eine Korrektur der im Ertragswert enthaltenden selbstproduzierten Vorräte und Feldinventare vorgenommen. Diese Korrektur wird beim beweglichen Betriebsvermögen durchgeführt. Der Abzug

beträgt generell immer 30% vom ausgewiesenen Wert.

Beispiel:

Selbstproduzierte Rohfuttermaterialien	Fr. 29'000.--
Feldinventar	Fr. 1'000.--
Total	Fr. 30'000.--
./. Vermögenskorrektur Ertragswert 30%	Fr. 9'000.--
Steuerbarer Anteil im beweglichen Betriebsvermögen	Fr. 21'000.--

Ertragswertschätzung nach Schätzungsanleitung 2004

Die Schätzungsanleitung 2004 wird angewendet bei "in Kraft ab" - Daten ab 1.2.2004. Die auf einem Landwirtschaftsbetrieb für den eigenen Verbrauch vorhandenen Rohfuttermaterialien sowie das Feldinventar sind nicht mehr Bestandteil des Ertragswertes (Katasterwertes). Die in der Bilanz enthaltenen Werte für vorhandene Rohfuttermaterialien sowie für das Feldinventar sind deshalb zu 100% als Vermögen zu versteuern.

## Pacht

Die auf einem gepachteten Landwirtschaftsbetrieb für den eigenen Verbrauch vorhandenen Rohfuttermaterialien sowie das Feldinventar sind beim Pächter bzw. bei der Pächterin zu 100% zu versteuern.

## 2.2 Betriebsübergaben

Bei Betriebsübergaben kann die übernehmende Person die Buchwerte der Verkäuferschaft oder die höheren, gemäss Kaufvertrag festgelegten Werte übernehmen (vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 3 Ziff. 6.2.1).

Bei der Verkäuferschaft nicht in der Bilanz ausgewiesene oder nicht bezahlte, d.h. im Kaufvertrag nicht gegen Entgelt übernommene selbstproduzierte Vorräte und Feldinventare können nur erfolgswirksam einbilanziert werden.

Die bei Pachtantritt ohne Bezahlung übernommenen selbstproduzierten Vorräte und Feldinventare können nur erfolgswirksam einbilanziert werden.



### 2.3 Investitionen von Pächterinnen und Pächtern

Die Buchwerte der Gebäudeinvestitionen und mechanischen Einrichtungen müssen im Vermögen deklariert werden. Die Abschreibungen sind nachzuführen.

### 2.4 Wertberichtigungen von Land und Wald

Am 1.1.1994 wurde das Bundesgesetz über das bürgerliche Bodenrecht (BGBB) in Kraft gesetzt. Seither unterliegen die Preise für landwirtschaftliche Grundstücke einer amtlichen Kontrolle. Übersteigt ein vorgesehener Kaufpreis den höchstzulässigen Preis, wird die Bewilligung zum Erwerb verweigert (BGBB Art. 63 Bst. b).

Für Landkäufe ab 1.1.1994 gibt es deshalb in der Regel keine Wertberichtigungen mehr. Wertberichtigungen bei Landkäufen nach dem 1.1.1994 sind unter folgenden Bedingungen noch möglich:

- Der amtliche Richtwert für eine Region wird herabgesetzt.
- Die Marktwerte in einer Region sind seit dem 1.1.1994 beträchtlich gesunken.

Wertberichtigungen sind insoweit zulässig, als der aktuelle Verkehrswert (höchstzulässiger Preis nach Art. 66 BGBB) eines Grundstückes unter den Buchwert sinkt. Die Steuerpflichtigen haben den Nachweis zu erbringen, dass sie ihr Land im ortsüblichen Vergleich zu hoch bewertet haben. Dieser Vergleich erfolgt aufgrund der tatsächlich erzielten Durchschnittspreise. Der aktuelle Verkehrswert kann auch bei der Dienststelle Steuern, Abteilung Selbständigerwerbende erfragt werden. Die Wertberichtigung ist einmalig vorzunehmen. Der Betrag muss in einem Wertberichtigungskonto nachgeführt werden. Wertberichtigungen auf zugekauften Einzelgrundstücken müssen parzellenbezogen vorgenommen werden (BGE vom 25.01.2000 i.S. S.).



### **3. Diverse Bestimmungen**

#### **3.1 Darlehen der Stiftung zur Erhaltung von bäuerlichen Familienbetrieben**

##### **3.1.1 Ausgangslage gemäss Vertragsbestimmungen**

1. Die Darlehen werden zinslos gewährt.
2. Der Destinatär oder die Destinatärin hat eine ökologisch ausgeglichene Bewirtschaftsstruktur zu fördern und zu erhalten.
3. Das Darlehen ist jederzeit unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von 6 Monaten auf Ende eines Kalenderjahres kündbar.
4. Das Darlehen ist jedenfalls nominal zur Rückzahlung fällig bei Aufgabe des Betriebs. Auch bei Betriebsübergaben innerhalb der Familie. Eine Vereinbarung über die Fortsetzung ist möglich.
5. Eine Kündigung des Darlehens ist vorgesehen, wenn sich die finanzielle Lage des Destinatärs oder der Destinatärin erheblich oder durch Verkauf von Land verbessert.
6. Bei Missachtung des Vertrags, insbesondere der ökologischen Bewirtschaftungsstruktur, wird das Darlehen ohne Kündigung zur Rückzahlung fällig.
7. Das Darlehen wird sichergestellt durch eine Grundpfandverschreibung in der Höhe des Darlehens.
8. Die Darlehen sind in der Regel innerhalb von 10 bis 20 Jahren zu amortisieren. Wird seitens der Stiftung keine Amortisation verlangt und das Darlehen innert 25 Jahren seit Unterzeichnung des Vertrags nicht gekündigt, so verzichtet die Stiftung auf jegliche Rückzahlung.

##### **3.1.2 Steuerliche Behandlung des Darlehensverzichts**

Erfüllt der Destinatär oder die Destinatärin die Darlehensvertragsbedingungen, verzichtet die Stiftung auf die Darlehensrückzahlung. Der Verzicht erfolgt erst nach 25 Jahren. Ein steuerlich relevanter Tatbestand ergibt sich somit erst nach 25 Jahren, auf den Tag des Darlehensverzichts.

Der Erlass von Geschäftsschulden bedeutet einen Vermögensstandsgewinn und muss im Einkommen erfasst werden (§ 25 StG; vgl. Steuerrevue, Bd. 16 S. 512; Reimann/Zuppinger/Schärfer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Vorbemerkungen zu den §§ 19 - 32 N 14; Baur/Klöti-Weber/Koch/Meier/Ursprung, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, § 83 N 23; Kaufmann, Die steuerliche

Behandlung des Schuldenerlasses, N 399).

Die steuerliche Erfassung der erlassenen Darlehen kann bei einzelnen Steuerpflichtigen zu Härten führen, da der ganze Einkommenszufluss (Darlehensverzicht) auf einmal zur Besteuerung gelangt. Da die Steuerpflichtigen jedoch bereichert sind und der Mittelzufluss im Falle eines definitiven Darlehensverzichtes der Stiftung effektiv (nicht rechtlich) vor 25 Jahren erfolgte, haben sie während der Laufzeit des Darlehens zu planen, wie sie der dannzumaligen Steuerverpflichtung nachkommen können. Da die Steuerpflichtigen die steuerliche Bedeutung der Darlehensbestimmungen von den Steuerbehörden bei der erstmaligen Deklaration des Darlehens und durch die Stiftung selbst mitgeteilt erhalten, werden sie in der Lage sein, entweder die notwendigen Rücklagen für die dannzumalige steuerliche Verpflichtung zu tätigen bzw. eine der nachfolgend angebotenen Möglichkeiten zur steuerlichen Abrechnung zu nutzen. Ein Steuererlass im Sinne von § 200 des Steuergesetzes wird nicht gewährt werden können.

### **3.1.3 Möglichkeiten der Milderung von Härten (zeitliche Verschiebung der Steuerbelastung)**

Die nachfolgend angebotenen Möglichkeiten zur steuerlichen Abrechnung des Darlehensverzichtes sollen dazu dienen, die Steuerpflichtigen in die Lage zu versetzen, die steuerliche Belastung zeitlich zu verschieben. Es sind dies freiwillige Lösungen, die jedoch nicht zum Nachteil der Steuerpflichtigen ausfallen, falls einmal ein Darlehen zurückbezahlt werden muss.

**Variante 1**

Der Destinatär oder die Destinatärin versteuert als Einkommen ab Darlehenserhalt bis zum Darlehenserlass jährliche "Amortisationsquoten". Das in der Bilanz (buchungstechnisch) aktivierte Schuldberichtigungskonto muss im Vermögen nicht erfasst werden. Das Darlehen ist zu passivieren. Der jeweilige Buchungssatz lautet: "Schuldberichtigungskonto an Ertrag".

Die durch die Darlehen finanzierten Vermögenswerte sind zu ihren Gesteuerungskosten zu aktivieren. Davon können die ordentlichen Abschreibungen getätigt werden.

Beispiel:

Darlehen Fr. 100'000.-, jährliche Amortisationsquote = Fr. 100'000.-- : 25 = Fr. 4'000.--

	Darlehen	Berichtigungskonto	Ertrag
1. Jahr	100'000	4'000	4'000
2. Jahr	100'000	8'000*)	4'000
Bestand nach 10 Jahren	100'000	40'000	4'000
Bestand nach 25 Jahren	100'000	100'000	4'000

\*) Fr. 4'000.– Anfangsbestand + Fr. 4'000.– Zugang

Erfolgt der Darlehensverzicht nach 25 Jahren, werden das Konto Schuldberichtigung und Darlehen erfolgsneutral saldiert.

Falls das Darlehen gekündigt und zurückbezahlt werden muss, kann der Bestand des Schuldberichtigungskontos über die Erfolgsrechnung abgeschrieben werden.

## Variante 2

Anstatt den Gewinn jährlich bis zum Darlehensverzicht ratenweise vorzubesteuern, besteht die Möglichkeit, einmalig vor dem definitiven Darlehensverzicht abzurechnen. Zur Besteuerung gelangen in diesem Fall der um die restliche Laufzeit abgezinst Darlehensbetrag. Der Abzinsungssatz beträgt 3,5 %. Der Betrag gelangt zusammen mit dem übrigen Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zur Besteuerung. Die Steuerpflicht muss während einer ganzen Steuerperiode bestehen.

Der Betrag ist einem Schuldberichtigungskonto gutzuschreiben, das im Vermögen nicht erfasst werden muss. Dieses Konto ist jährlich um die Differenz der Abzinsung zu erhöhen. Die durch die Darlehen finanzierten Vermögenswerte sind zu ihren Gestehungskosten zu aktivieren. Davon können die ordentlichen Abschreibungen getätigt werden. Das Darlehen ist zu passivieren.

Beispiel: Darlehen Fr. 100'000.-, Beginn 1999.

Die Restlaufzeit beträgt 2009 noch 15 Jahre. Der Abzinsungsfaktor beträgt 0,596891 (vgl. Ziff. 5 hinten). Der abgezinst Betrag beträgt Fr. 59'689.-- und gelangt in der Steuerperiode 2009 mit dem übrigen Einkommen zur Besteuerung.

	Darlehen		Berichtigungskonto		Ertrag	
2009		100'000	59'689		59'689	
2010		100'000	61'778*)		-	
2024		100'000	100'000		-	
*) 59'689	+	(0,617782	-	0,596891)	*	100'000
↓		↓		↓		↓
Anfangsbestand	+	(Abzinsungsfaktor 14 Jahre	-	Abzinsungsfaktor) 15 Jahre	*	Darlehensbetrag

Erfolgt der Darlehensverzicht nach 25 Jahren, werden das Konto Schuldberichtigung und Darlehen erfolgsneutral saldiert.

Falls das Darlehen gekündigt wird und zurückbezahlt werden muss, kann der Bestand des Schuldberichtigungskontos über die Erfolgsrechnung abgeschrieben werden.

**Variante 3**

Zinsfreie Darlehen mit Rückforderungsverzicht können wie Subventionen behandelt werden:

- Es handelt sich um einen ausserordentlichen Zufluss geschäftlicher Mittel
- In der Bilanz müssen die vollen Anlagekosten erscheinen
- Es kann eine ausserordentliche Abschreibung (Einmalabschreibung) vorgenommen werden
- Die ausserordentliche Abschreibung ist maximal so hoch wie das Darlehen
- Die ausserordentliche Abschreibung wird zu den kumulierten Abschreibungen addiert
- Die ausserordentliche Abschreibung ist auf den Aktiven in folgender Reihenfolge vorzunehmen:

bei einem Betrag an ein Einzelobjekt:

1. auf den Gebäuden (Wohnhaus oder Ökonomiegebäude)
2. auf dem Boden: Wertkorrekturen nur im Ausnahmefall (vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 5 Ziff. 2.4).

bei einem Betrag an den Erwerb eines Gesamtbetriebes:

1. im Verhältnis der Anteile des einzelnen Landgut-Aktivums (in der Regel nur Bauten) am gesamten Kaufpreis. Aufschlüsselung dieses Kaufpreises in der Regel nach dem jeweiligen Ertragswertanteil oder nach individueller Verkehrswertschätzung.
  2. Wertkorrektur auf dem Boden: siehe oben.
- Das Darlehen ist nicht als Schuld zu führen; es ist als Eventualverpflichtung zu vermerken.
  - Falls das Darlehen gekündigt und zurückbezahlt werden muss, ist im Umfang der früheren Einmalabschreibung der Betrag zu aktivieren. Die kumulierten Abschreibungen sind in diesem Umfang zu reduzieren.

**Beispiel 1 (Gesamtbetrieb)**

abschreibbare Aktiven höher als  
Darlehen

Fläche			16 ha
Erwerbspreis	Fr.		800'000.--
Ertragswert	Fr.		360'000.--
Eigenmittel	Fr.		250'000.--
Hypotheken	Fr.		450'000.--
Zinsfreies Darlehen der Stiftung (mit Rückforderungsverzicht)	Fr.		100'000.--

Landgut-Aktiven	Ertragswertanteile		Verkehrswertanteile	
	Fr.	%	Fr.	%
Wohnhaus	92'000.--	25.5	170'000.--	21.25
Ökonomiegebäude	124'000.--	34.5	230'000.--	28.75
Boden	<u>144'000.--</u>	<u>40.0</u>	<u>400'000.--</u>	<u>50.0</u>
Total	360'000.--	100.0	800'000.--	100.0

- Kontrollrechnung Bodenpreise:  
Bei Käufen nach dem 1.1.1994 erübrigt sich in der Regel diese Kontrollrechnung, da es sich um amtlich genehmigte Käufe handelt und deshalb auf dem Boden regelmässig keine Wertberichtigung mehr vorgenommen werden darf (vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 5 Ziff. 2.4).

	Ertragswertanteil	Verkehrswertanteil
Boden	Fr. 144'000.--	Fr. 400'000.-- (25'000.- /ha LN oder Fr. 2.50/m <sup>2</sup> )

Folgerung: Auf dem Boden besteht kein Bedarf für eine Wertberichtigung, da der Preis von Fr. 2.50 pro m<sup>2</sup> unter dem Höchstwert nach BGGB liegt. Folglich muss der gesamte Betrag des Darlehens auf den Gebäuden abgeschrieben werden.



Landgut-Aktiven	Verkehrswertanteile		Einmalabschreibung		Buchwert nach Einmalabschreibung
	Fr.	in %	Fr.	in %	Fr.
Wohnhaus	170'000.--	42.6	42'500.--	42.6	127'500.--
Ökonomiegebäude	230'000.--	57.4	57'500.--	57.4	172'500.--
<u>Boden</u>	<u>400'000.--</u>	<u>0.0</u>	<u>0.--</u>	<u>0.0</u>	<u>400'000.--</u>
Total	800'000.--	100.0	100'000.--	100.0	700'000.--

### Beispiel 2 (Einzelobjekt)

abschreibbare Aktiven tiefer als Darlehen

Fläche		6 ha
Erwerbspreis	Fr.	160'000.--
Ertragswert	Fr.	40'000.--
Eigenmittel	Fr.	70'000.--
Hypothek	Fr.	40'000.--
Zinsfreies Darlehen der Stiftung (mit Rückforderungsverzicht)	Fr.	50'000.--

Landgut-Aktiven	Ertragswertanteile		Verkehrswertanteile	
	Fr.		Fr.	
Ökonomiegebäude	20'000.--	50%	40'000.--	25%
<u>Boden</u>	<u>20'000.--</u>	<u>50%</u>	<u>120'000.--</u>	<u>75%</u>
Total	40'000.--	100%	160'000.--	100%

- Kontrollrechnung Bodenpreise  
Bei Käufen nach dem 1.1.1994 erübrigt sich in der Regel diese Kontrollrechnung, da es sich um amtlich genehmigte Käufe handelt und deshalb auf dem Boden regelmässig keine Wertberichtigung mehr vorgenommen werden darf. (vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 5 Ziff. 2.4).

Folgerung: Auf dem Boden besteht kein Bedarf für eine Wertberichtigung, da der Preis von Fr. 2.-- pro m<sup>2</sup> unter dem Höchstwert nach BGGB liegt. Folglich muss der gesamte Betrag des Darlehens auf den Gebäuden abgeschrieben werden.

Landgut-Aktiven	Verkehrswertanteile	Einmalabschreibung	Buchwert nach Einmalabschreibung
	Fr.	Fr.	Fr.
Ökonomiegebäude	40'000.--	39'999.--	1.--
Boden	<u>120'000.--</u>	<u>0.--</u>	<u>120'000.--</u>
Total	160'000.--	39'999.--	120'001.--

Nicht abgeschriebener Anteil am Darlehen Fr. 10'001.--. Dieser Betrag kann steuerlich nach Variante 1 oder 2 behandelt werden.

### 3.1.4 Übergangsregelung

Der Wechsel von Variante 1 (jährliche Amortisation) nach Variante 3 (Einmalabschreibung) ist möglich.

Beispiel:

Wechsel zu Variante 3 nach dem 2. Jahr im Beispiel in Variante 1

	Darlehen	Berichtigungskonto	Liegenschaft (Gebäude)	Erfolgsrechnung
Eingang	100	8	100	
Übergang zu Variante 3	100	8		92
Einmalabschreibung			92	92

Werte in 1'000 Franken

Die Einmalabschreibung ist zu den kumulierten Abschreibungen zu addieren.

### 3.1.5 Abzinsungsfaktoren bei 3,5%

<b>Dauer in Jahren</b>	<b>Abzinsungsfaktoren</b>	<b>Dauer in Jahren</b>	<b>Abzinsungsfaktoren</b>
0	1.0000000	16	0.5767059
1	0.9661836	17	0.5572038
2	0.9335107	18	0.5383611
3	0.9019427	19	0.5201557
4	0.8714422	20	0.5025666
5	0.8419732		
6	0.8135006	21	0.4855709
7	0.7859910	22	0.4691506
8	0.7594116	23	0.4532856
9	0.7337310	24	0.4379571
10	0.7089188	25	0.4231470
11	0.6849457		
12	0.6617833		
13	0.6394042		
14	0.6177818		
15	0.5968906		

Quelle: Stauffer/Schaetzle/Weber, Barwerttafeln, 6. Auflage, Tafel Z5 (entspricht unverändert Tafel 46 / 5. Auflage)



### **3.2 Schäden des Sturms "Lothar"**

#### **Merkblatt Besteuerung von Beiträgen an die Wiederbewaldung nach Lothar**

An die Waldeigentümer mit Betriebs- oder Liegenschaftsrechnung  
Luzern, 1. Mai 2001

Die vom Kantonsforstamt ausbezahlten Beiträge für die Wiederbewaldung nach Lothar sind steuerbare Einkünfte gemäss §§ 23 bis 25 des Steuergesetzes (StG).

Die ausbezahlten Beiträge müssen im Jahr der Auszahlung als ordentliches Einkommen versteuert werden.

Da Auszahlungen für mehrere Jahre erfolgen (z.B. 65 % bei Vertragsabschluss und 35 % bei erfolgreicher Zielerreichung nach 5 bzw. 15 Jahren), erfolgt die Besteuerung gemäss § 59 StG zu einem reduzierten Steuersatz.

#### **§ 59 Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen**

<sup>1</sup>Gehören zu den Einkünften Kapitalabfindungen für wiederkehrende Leistungen, wird die Steuer unter Berücksichtigung der übrigen Einkünfte zu dem Satz berechnet, der sich ergäbe, wenn anstelle der einmaligen Leistung eine entsprechende jährliche Leistung ausgerichtet würde.

<sup>2</sup>Die Steuer beträgt mindestens 0,5 Prozent.

Wir empfehlen Ihnen, in der Steuererklärung die Beiträge für Wiederbewaldung separat zu deklarieren.

### 3.3 Entschädigungen für Naturwaldreservate

#### **Merkblatt Besteuerung von Entschädigungen für Naturwaldreservate**

An die Waldeigentümer/innen / Luzern, 12. Juli 2001

Das Kantonsforstamt leistet bei Errichtung von Naturwaldreservaten drei verschiedene Formen von Zahlungen:

- Jährliche Renten
- Einmalige Abgeltungen für 25 Jahre (z.B. Altholzinseln)
- Einmalige Abgeltungen für 50 Jahre (z.B. grössere Reservate)

Die drei Entschädigungsformen werden unterschiedlich besteuert:

#### **Auszahlung in Form einer jährlichen Rente; erste Fälligkeit im Jahr nach dem Vertragsabschluss**

- Die einzelnen Renten unterliegen der Einkommenssteuer jeweils im Jahr der Auszahlung.

#### **Einmalige Abgeltung im Jahr nach dem Vertragsabschluss bei einer Vertragsdauer von 25 Jahren**

- Die Bewirtschaftung bzw. der Veräusserungswert gilt als wesentlich beeinträchtigt.
- Da die Vertragsdauer von 25 Jahren nicht als "dauernd" im Sinn von § 3 Ziff. 5 GGStG gilt, unterliegt die Abgeltung der Einkommenssteuer (§ 28 Abs. 1 StG). Die Besteuerung erfolgt im Jahr der Auszahlung.
- Da die Auszahlung für 25 Jahre erfolgt, ist für die Besteuerung § 59 StG anzuwenden: Besteuerung mit dem übrigen Einkommen zum Satz einer Jahresleistung

#### **Einmalige Abgeltung im Jahr nach dem Vertragsabschluss bei einer Vertragsdauer von 50 Jahren**

- Die Bewirtschaftung bzw. der Veräusserungswert gilt als wesentlich beeinträchtigt.
- Besteuerung: Grundstückgewinnsteuer (§ 3 Ziff. 5 GGStG)
- Steuerbar im Zeitpunkt der Begründung der Dienstbarkeit
- Grundstückgewinne unter Fr. 7'000.-- bzw. 13'000.-- (ab 2005) werden gemäss § 22 Abs. 2 GGStG nicht besteuert.

### 3.4 Stilllegungsbeiträge

#### Grundsätzliches

Bei Stilllegungen wird in der Regel mit der zuständigen kantonalen Dienststelle ein Dienstbarkeitsvertrag auf beschränkte Zeit abgeschlossen. Im Dienstbarkeitsvertrag erklärt sich der Landwirt oder die Landwirtin bereit, für eine bestimmte Zeit (i.d.R. 20 Jahre) eine Anzahl Tierplätze gegen eine Entschädigung stillzulegen.

#### Besteuerung

Solche Entschädigungen aus Dienstbarkeitsverträgen werden entweder mit der Grundstückgewinnsteuer oder mit der Einkommenssteuer besteuert (vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 28 Nr. 7).

Sofern die Entschädigung mit der Einkommenssteuer besteuert wird, gilt Folgendes: Die gänzliche oder teilweise Stilllegung eines Betriebes hat eine Wertverminderung der Gebäude und Einrichtungen zur Folge, an der sich die Höhe der Stilllegungsbeiträge bemisst. Entsprechend der Wertverminderung kann der Buchwert des betroffenen Betriebsvermögens (z.B. Schweinescheune, Stalleinrichtungen usw.) mit einer ausserordentlichen Abschreibung herabgesetzt werden. Die ausserordentliche Abschreibung darf aber höchstens bis auf den Verkehrswert des Bodens vorgenommen werden. Übersteigen die ausgerichteten Beiträge diese ausserordentliche Abschreibung, werden damit früher vorgenommene, steuerlich berücksichtigte Abschreibungen wieder eingebracht. In diesem Umfang erzielen Empfänger/innen ein steuerbares Einkommen. Eine Besteuerung nach § 59 StG (Satz für wiederkehrende Leistungen) ist deshalb nicht möglich.

### 3.5 Umschulungsbeihilfen

Der Bund bezahlt aufgrund der Verordnung über die sozialen Begleitmassnahmen (SBMV; SR 914.11) Umschulungsbeihilfen an selbständige Landwirte und Landwirtinnen. Diese Umschulungsbeihilfen umfassen Umschulungskosten und Beiträge an die Lebenshaltungskosten.

Es muss keine Unterstützungsbedürftigkeit vorliegen, um Umschulungsbeihilfen zu erhalten. Es handelt sich deshalb nicht um steuerbefreite Unterstützungsleistungen.

Umschulungsbeihilfen sind Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit, da die selbständige Erwerbstätigkeit Voraussetzung für deren Ausrichtung ist.

Die effektiv anfallenden Umschulungskosten können beim selbständigen Einkommen als Aufwand geltend gemacht werden.

### **3.6 Dienstbarkeitsverträge über Strom-Durchleitungsrechte der CKW**

Ab 2005 erneuert die CKW die Verträge über Strom-Durchleitungsrechte. Die Entschädigungen für Überleitungen und Holz-Tragwerke werden neu festgelegt.

Die neuen Verträge beinhalten ein übertragbares Leitungsrecht für elektrische Starkstromleitung mit Pflanzungsbeschränkung im Sinne von Art. 676 ZGB.

Das Entschädigungsintervall beträgt in Zukunft 25 Jahre. Alte Verträge mit Einmalabgeltung oder mit 50-jährigem Entschädigungsintervall werden in solche mit Entschädigungsintervall von 25 Jahren umgewandelt.

Die Besteuerung der Entschädigung erfolgt gemäss § 59 StG zusammen mit dem übrigen Einkommen zum Satz von 1/25.

### **3.7 Entschädigung für Feuerbrandschäden**

Merkblatt Besteuerung von Entschädigungen für Feuerbrandschäden im Kanton Luzern

([www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch) > Publikationen >

Wegleitungen/Merkblätter/Fragebogen/Formulare > Selbständigerwerbende)

### **3.8 Leistungen Dritter an landwirtschaftliche Betriebe für Investitionen und für die Behebung von Schäden**

#### **3.8.1 Subventionen**

Subventionen richten insbesondere aus:

- Bund, Kanton und Gemeinden
- Kantonaler Gebirgshilfefonds
- A-fonds-perdu-Beiträge (Strukturverbesserungen / Meliorationsamt / Wohnbausanierung im Berggebiet etc.)
- Invalidenversicherung (Investitionsbeihilfen)
- Militärversicherung (Abfindungen)
- Denkmalpflege

#### **Buchhalterische Behandlung**

Subventionen müssen als Ertrag verbucht werden. Die damit finanzierten



Investitionen werden aktiviert. Es darf eine Sofortabschreibung in der Höhe der Subvention vorgenommen werden. Damit erhöhen sich die nachgeführten Abschreibungen um die Höhe der Subventionen.

### Beispiel

Umbau Stall mit Subventionszahlungen

Umbau Stall, Anlagekosten	200'000
Auszahlung Subventionen	50'000

Verbuchungen

Bauten		Abschreibungen		Ertrag		Erfolgsrechnung	
200 Anlagekosten vor Abschreibung					50 Sub- vention		
	50	50				50 Saldo Ab- schrei- bungen	50 Saldo Ertrag
						-	-

(Werte in 1'000 Franken)

Nachführung der Anlagekosten	+ 200'000
Nachführung der Abschreibungen	+ 50'000

Subventionen an landwirtschaftliche Liegenschaften im Privatvermögen:  
Liegenschaften des Privatvermögens können nicht abgeschrieben werden. Deshalb ist auch keine Einmalabschreibung möglich. Für die steuerliche Behandlung von solchen Subventionen vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 23 Nr. 1 Ziff. 1.

### 3.8.2 Leistungen Dritter

Als Leistungen Dritter gelten insbesondere:

- Geschäftsbedingte Versicherungsleistungen (Gebäudeversicherung, Mobilversicherung)
- Lehrlingslager, Zivilschutz, Feuerwehr, Militär (keine Geldleistung)
- Zahlungen Schweizerischer Fonds für Hilfe bei nicht versicherbaren Elementarschäden

#### **Buchhalterische Behandlung**

Die von der Gebäude- und Mobilversicherung ausbezahlten Beträge sind für die Wiederbeschaffung der durch Feuer, Wasser, Wind oder Schnee beschädigten bzw. zerstörten Objekte bestimmt.

Verursacht ein entstandener Schaden Kosten, sind die Versicherungsleistungen gegenüberzustellen.

Wird die Versicherungsleistung zur Finanzierung der Ersatzbeschaffung verwendet, sind die wiedereingebrachten Abschreibungen auf das Ersatzobjekt zu übertragen.

Werden beschädigte oder zerstörte Immobilien des Geschäftsvermögens in besserer Qualität und/oder in grösserem Ausmass wieder hergestellt, muss der wertvermehrende Anteil aktiviert werden.

Bildet die Versicherungsleistung eine Abgeltung für einen entgangenen Gewinn oder für zusätzlichen Aufwand, so gilt die Versicherungsleistung als Ersatzeinkommen.

Entschädigungen, die den Umfang des Schadens übersteigen, unterliegen der Einkommenssteuer. Zahlungen für Eigenleistungen sind steuerbar.

Wenn keine Geldleistungen fliessen, gibt es nichts zu aktivieren. Nur Gestehungskosten sind aktivierbar. Eine Aufwertung, aber ohne Sofortabschreibung, ist möglich. Die Aufwertung ist erfolgswirksam.

#### **Beispiel: Auszahlung der Gebäudeversicherung**

Die Auszahlung der Leistungen der Gebäudeversicherung dient zur Finanzierung der Ersatzbeschaffung. Die wiedereinzubringenden Abschreibungen sind auf das Ersatzobjekt zu übertragen. Die Auszahlung der Gebäudeversicherung führt zu einer Reduktion des Anlagewertes. Bei einer späteren Veräusserung des Ersatzobjekts wird die Versicherungsleistung vom Anlagewert abgerechnet (§ 13 Abs. 3 GGStG).

### **3.8.3 Private Unterstützungsleistungen**

Unterstützungsleistungen von Privaten (z.B. Schweizerische Berghilfe, Coop-Patenschaften, Rotary-, Lions-Club etc.) sind steuerfrei (§ 31 Unterabs. d StG).



# Sozialversicherungsbeiträge

## 1. Ordentliche Beitragserhebung

Nach Art. 22 AHV-Verordnung (SR 831.101) werden die persönlichen AHV-Beiträge ebenfalls aufgrund der einjährigen Gegenwartsbemessung erhoben. Demnach werden die Beiträge für das Jahr 2001 aufgrund des entsprechenden Einkommens und Eigenkapitals aus selbständiger Erwerbstätigkeit festgesetzt. Das Einkommen des Beitragsjahres bestimmt sich nach dem Ergebnis des oder der in diesem Jahr abgeschlossenen Geschäftsjahre. Wird in einem Beitragsjahr kein Geschäftsabschluss erstellt, ist das Einkommen des Geschäftsjahres entsprechend seiner Dauer auf die Beitragsjahre aufzuteilen. Stimmt das Geschäftsjahr nicht mit dem Beitragsjahr überein, ist das am Ende des Geschäftsjahres im Betrieb investierte Eigenkapital massgebend.

Beispiel:

### **Einkommen**

Bemessungsperiode	<b>2001</b>
Steuerperiode	<b>2001</b>
AHV-Beitragsperiode	<b>2001</b>

### **Eigenkapital**

Am Ende der Einkommensbemessung oder am Ende der Steuerperiode

Der Bezug der Beiträge erfolgt grundsätzlich im Beitragsjahr, wobei diese während des Beitragsjahres noch nicht aufgrund einer rechtskräftigen Steuerveranlagung fakturiert werden können. Die Steuerveranlagungen bzw. die entsprechenden Steuermeldungen werden in der Regel frühestens gegen Ende des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahres vorgenommen. Daher bezieht die Ausgleichskasse im Beitragsjahres provisorische Akontobeiträge. Sobald die Steuermeldung vorliegt, werden die Ausgleichskassen den Ausgleich vornehmen und je nachdem Beiträge nachfordern bzw. zurückerstatten.

Per Bilanzstichtag können mutmassliche Beitragsschulden, welche sich zufolge höherer Einkommen und/oder zu tiefer Akontozahlungen ergeben, zurückgestellt werden (LGVE 2000 II Nr. 27). Demgegenüber sind allfällige Guthaben zu aktivieren.

## **2. Persönliche Beiträge der Betriebsinhaberinnen und Betriebsinhaber**

Die in Abzug gebrachten persönlichen Beiträge der AVH/IV/EO müssen von den Steuerbehörden im Rahmen des Meldeverfahrens an die Ausgleichskassen dem steuerpflichtigen Geschäftseinkommen zugerechnet werden. Die Buchhaltung ist deshalb so auszugestalten, dass die persönlichen Beiträge aus den den Steuerbehörden eingereichten Jahresrechnungen ersichtlich sind und im entsprechenden Fragebogen offen ausgewiesen werden können. Die steuerliche Berücksichtigung dieser Beiträge bleibt gewährleistet.

Bisher wurden diese Beiträge anhand der im betreffenden Bemessungsjahr fakturierten Beiträge aufgerechnet. Die Ausgleichskasse nahm diese Aufrechnung selber vor. Dieses Vorgehen wird ab 1. Januar 2001 geändert. Es werden neu nicht mehr die fakturierten, sondern die effektiv der Rechnung belasteten (bezahlten) Beiträge aufgerechnet.

# Entschädigungen für die Betreuung von Pflegekindern

## 1. Grundsätzliches

Die für die Betreuung von Pflegekindern erhaltene Entschädigungen sind insoweit als Einkommen zu besteuern, als sie die für das Pflegekind getätigten materiellen Aufwendungen übersteigen. Von den Entschädigungen können in der Regel die Hälfte als Kostenersatz geltend gemacht werden. Werden höhere Aufwendungen geltend gemacht, sind diese lückenlos nachzuweisen.

Die Einkünfte aus der Betreuung von Pflegekindern gelten in der Regel steuerlich- und sozialabgaberechtlich als Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Für sie gilt das AHV-Meldeverfahren. Die "Pflegekinderaktion Zentralschweiz" und "subito Krisenintervention" rechnen jedoch für ihre Familien mit der Ausgleichskasse ab. Eine AHV-Meldung ist nicht erforderlich.

## 2. Sozialpädagogische Pflegefamilien

### 2.1 Einkünfte

Sozialpädagogische (früher heilpädagogische) Pflegefamilien erhalten für jedes Pflegekind ein Kostgeld pro Tag und einen monatlichen Defizitbeitrag (§§ 3 und 4 der Verordnung über die Anerkennung und finanzielle Förderung sozialpädagogischer Pflegefamilien; SRL Nr. 895).

Monatliche Einkünfte	Defizitbeitrag	Kostgeld	Bruttoeinnahmen
- bei einem Pflegekind	Fr. 2'120.--	Fr. 900.--	Fr. 2'780.--
- bei zwei Pflegekindern je	Fr. 2'000.--	Fr. 900.--	Fr. 2'660.--
- bei drei Pflegekindern je	Fr. 1'870.--	Fr. 900.--	Fr. 2'540.--
- bei vier Pflegekindern je	Fr. 1'740.--	Fr. 900.--	Fr. 2'420.--

Werden mehr als vier Pflegekinder aufgenommen, werden die Defizitbeiträge pro Kind entsprechend gekürzt (§ 4 Abs. 2 der Verordnung über die Anerkennung und finanzielle Förderung sozialpädagogischer Pflegefamilien; SRL 895).

## 2.2 Abzüge

### 2.2.1 Auslagenpauschale

Pro Pflegekind ist von den Bruttoeinnahmen (Defizitbeitrag plus Kostgeld) ein Pauschalbetrag von Fr. 7'180.-- in Abzug zu bringen. Mit diesem Pauschalbetrag sind sämtliche Auslagen für das Pflegekind abgegolten, ausgenommen die Kosten der Unterkunft.

### 2.2.2 Kosten der Unterkunft

Die anrechenbaren Kosten der Unterkunft (Mietanteil pro Pflegekind) sind wie folgt zu ermitteln:

#### Bei Miete

Mietzins (geteilt durch)

Anzahl Familienmitglieder (Eltern, eigene und Pflegekinder) + 1

#### Bei selbstgenutzten Liegenschaften

Mietwert 100% (geteilt durch)

Anzahl Familienmitglieder (Eltern, eigene und Pflegekinder) + 1

### 2.2.3 Besondere Berufsauslagen

Als besondere Berufsauslagen können die belegsmässig ausgewiesenen Kosten für die Supervision sowie für die Fortbildungsveranstaltungen des Vereins Heilpädagogischer Pflegefamilien in Abzug gebracht werden, ebenso die Kosten für allfällige administrative Fremdleistungen (externe Verwaltungskosten für Abrechnungen mit dem Kanton, Abrechnung der Sozialleistungen, Versicherungswesen, Personalvorsorge usw.).

Wird eine Praktikantin oder ein Praktikant beschäftigt, so kann der auf die Pflegekinder entfallende Lohnanteil in Abzug gebracht werden (Anteil pro Pflegekind = Praktikumslohn geteilt durch Anzahl eigene und Pflegekinder).



Die Kosten für den Besuch von weiteren Kursen und Seminaren geltend als Weiterbildungskosten.

### **2.2.4 Zweitverdienerabzug**

Damit der Zweitverdienerabzug berechnet werden kann, ist das Nettoeinkommen (Ziff. 2.1 abzüglich Ziff. 2.2.1 - 2.2.3) aufzuteilen. Dabei gelten die folgenden Grundsätze:

Ist nur ein Elternteil ausser Haus erwerbstätig, so ist das Einkommen aus heilpädagogischer Pflegefamilie (HPP) primär dem anderen zuzuteilen. Sofern beide Elternteile ausser Haus erwerbstätig sind, ist das Erzieherpensum je nach dem Ausmass ihrer ausserhäuslichen Tätigkeit aufzuteilen, so dass letztlich ein gleicher prozentualer Beschäftigungsgrad für beide Elternteile erreicht wird.

Das Erzieherpensum beträgt bei drei Pflegekindern 100 %. Bei mehr oder weniger Pflegekindern erhöht bzw. vermindert sich dieses Pensum entsprechend.

Beispiele:

- Zwei Pflegekinder (66 % Erzieherpensum); Erster Elternteil: 80 % ausser Haus erwerbstätig; Zweiter Elternteil: keine Erwerbstätigkeit ausser Haus. Das Einkommen aus HPP ist vollumfänglich dem zweiten Elternteil zuzuteilen.
- Drei Pflegekinder (100 % Erzieherpensum); Erster Elternteil: 60 % ausser Haus erwerbstätig; Zweiter Elternteil: 20 % ausser Haus erwerbstätig. Das Total der Erwerbstätigkeit beider Elternteile beträgt 180% (90% pro Elternteil). Das Einkommen aus HPP ist zu 30 % (90% minus 60 %) dem ersten und zu 70 % (90 % minus 20 %) dem zweiten Elternteil zuzuordnen.

Vor der Berechnung des Zweitverdienerabzuges sind allfällige weitere Einkünfte des betreffenden Elternteils aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit zu addieren.

### **2.2.5 Kinderabzug**

Der Kinderabzug ist nur für die eigenen oder adoptierten Kinder, nicht aber für die Pflegekinder zu gewähren.

### 3. Pflegekinder auf Landwirtschaftsbetrieben

#### 3.1 Organisation "Landwirtschaft und Behinderte"

Die Organisation "Landwirtschaft und Behinderte" organisiert betreute Wohn- und Arbeitsplätze auf Landwirtschaftsbetrieben. Gemäss "Merkblatt für die Buchhaltung landwirtschaftliche Betriebe" der Organisation "Landwirtschaft und Behinderte" beträgt die Pauschalentschädigung für das Essen Fr. 750.-- und für die Unterkunft inkl. Wäsche Fr. 450.-- pro Monat.

Unterkunft: Falls beim Eigenmietwert keine Raumeinheiten abgezogen werden, ist die Entschädigung nicht steuerbar.

Folgende Anteile dieser Pauschalentschädigung sind steuerbar: Essen Fr. 240.-- (Fr. 750.-- abzüglich Naturallohnabzug von Fr. 510.-- gemäss Wegleitung), Wäsche Fr. 80.--.

Die steuerbare Betreuungsentschädigung beträgt je nach Kategorie Fr. 450.-- bis 1'350.-- pro Monat. Die Abrechnung der Organisation ist in jedem Fall der Steuererklärung beizulegen.

Die Arbeitgeber/innen erstellen für betreute Personen mit Arbeitsverhältnis die notwendigen Lohnausweise.

#### 3.2 Organisation "Familienplätze Luzern"

##### Zahlungen gemäss Abrechnung der Organisation (Praxisbeispiel):

Logis: Fr. 15.-- pro Tag	Fr.	465.--
Kost: Fr. 20.-- pro Tag	Fr.	620.--
Betreuungsentschädigung: Fr. 40.-- pro Tag	Fr.	1'240.--
Taschengeld: Fr. 7.-- pro Tag	Fr.	217.--
Spesen: Fr. 3.-- pro Tag	Fr.	93.--
Freizeit und Verkehr gemäss effektivem Aufwand		
Total Zahlung für 31 Tage	Fr.	2'635.--

**Besteuerung aufgrund der Abrechnung**

Logis: Falls beim Eigenmietwert keine Raumeinheiten abgezogen werden, ist die Entschädigung nicht steuerbar.

Folgende Anteile dieser Pauschalentschädigung sind steuerbar: Kost Fr. 110.-- (Fr. 620.-- abzüglich Naturallohnabzug von Fr. 510.-- gemäss Wegleitung)

Die Betreuungsentschädigung von Fr. 1'240.-- ist ohne Abzug steuerbar.

Die Auszahlungen von Taschengeld und Spesen an die Begünstigten und die entsprechenden Entschädigungen durch die Organisation sind erfolgswirksam zu buchen.



# Umstrukturierungen

## 1. Grundlagen

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat das Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen erarbeitet. Die steuerliche Beurteilung von Umstrukturierungen richtet sich nach diesem Kreisschreiben.

## 2. Betriebsbegriff bei gewerbsmässigem Liegenschaftshandel

Gemäss Kreisschreiben Nr. 5 der Eidg. Steuerverwaltung vom 1. Juni 2004 stellt das Halten und Verwalten eigener Immobilien dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt, oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten)
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung

Diese Weisung bezieht sich auf grosse Liegenschaftskomplexe des Anlagevermögens und leistet wertvolle Dienste bei der Beurteilung der Frage, ob ein Unternehmen in einen Produktions-/Handels-/Dienstleistungsteil einerseits und in einen Immobilienteil andererseits aufgeteilt werden kann. Für die Beurteilung, ob beim gewerbsmässigen Liegenschaftshändler bzw. bei der gewerbsmässigen Liegenschaftshändlerin von einem Betrieb im Sinne des Umstrukturierungsrecht ausgegangen werden kann, reicht diese Regelung jedoch nicht aus. Bei diesem/dieser sind zusätzliche Überlegungen anzustellen.

Der aktive gewerbsmässige Liegenschaftshandel erfüllt, unabhängig der vorstehend aufgeführten Kriterien, stets das Betriebserfordernis. Die Annahme von gewerbsmässigem Liegenschaftshandel ist steuerlich an Indizien geknüpft, bei deren Vorliegen ohne weiteres ein Betrieb im steuerrechtlichen Sinne gegeben ist.

Der gewerbsmässige Liegenschaftshandel erfüllt das Betriebserfordernis, solange dieser mit einer gewissen Intensität betrieben wird. Im Liegenschaftshandelsbetrieb muss ein regelmässiger Handel (Käufe und Verkäufe) stattfinden, d.h. es müssen laufend Liegenschaftentransaktionen erfolgen

und es muss ein nach aussen sichtbarer Marktauftritt vorliegen. Erfüllt der/die Liegenschaftenhändler/-händlerin im Laufe der Zeit diese Kriterien nicht mehr, geht die Betriebsqualifikation verloren. Die Liegenschaften verbleiben jedoch im Geschäftsvermögen. Derartige Liegenschaften können nicht steuerneutral auf eine juristische Person übertragen werden, weil das Betriebserfordernis bei nicht aktiven Liegenschaftenhändler/-händlerinnen nicht (mehr) erfüllt ist.

Wird ein Liegenschaftenshandelsbetrieb von einer natürlichen Person auf eine juristische Person übertragen (Umwandlung), muss Gewähr geboten werden, dass der Handel auch in den der Umwandlung folgenden fünf Jahren mit einer vergleichbaren Intensität weitergeführt wird. Um eine Besteuerung der übertragenen stillen Reserven bei der Verletzung dieser Frist im Nachsteuerverfahren sicherzustellen, wird die Unterzeichnung einer entsprechenden Erklärung verlangt.

In diesen Fällen von „inaktivem“ Liegenschaftenshandel kann allenfalls eine Überführung in das Privatvermögen infolge Aufgabe des gewerbmässigen Liegenschaftenshandels (Luzerner Steuerbuch, Band 2, Unternehmenssteuerrecht, § 25 Nr. 4 Ziff. 4.2) oder zwecks Vermögensanlage (Ziff. 4.6) erfolgen.

# Versicherungsprämien bei selbständiger Erwerbstätigkeit

## 1. Allgemeines

Selbständigerwerbende verfügen regelmässig sowohl über Versicherungen mit privatem, wie auch über Versicherungen mit geschäftlichem Charakter. In der Praxis können sich daher Abgrenzungsprobleme ergeben. Private Versicherungsprämien (z.B. Krankenkassenprämien) stellen Lebenshaltungskosten dar und können steuerlich nur im Rahmen der gesetzlich geregelten Versicherungsabzüge geltend gemacht werden.

Hingegen können geschäftliche Versicherungsprämien dem Geschäftsaufwand belastet werden. Als Geschäftsaufwand gelten Vermögensabgänge, welche wesentlich durch ein Handeln verursacht oder bewirkt wurden, das beruflich motiviert ist oder Erwerbszwecken dient. Zwischen den als Geschäftsaufwand verbuchten Versicherungsprämien und dem Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit muss somit ein kausaler Zusammenhang bestehen.

## 2. Unfallversicherung

Die Prämien der freiwilligen Unfallversicherung (Heilungskosten) für Selbständigerwerbende (Art. 4 UVG) sind i.d.R. absetzbar, nachdem obligatorisch versicherte Unselbständigerwerbende auch die auf sie überwälzten Prämien für Nichtbetriebsunfälle absetzen können (Schweizerische Steuerkonferenz, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 39). Dies gilt allerdings nur soweit und in jenem Umfang, als Selbständigerwerbende die Prämien der Betriebs- und Nichtbetriebsunfallversicherung für ihre Angestellten tatsächlich übernehmen.

Wird für den mitarbeitenden Ehepartner ein Lohneinkommen mit der AHV abgerechnet, können auch die auf den Ehepartner entfallenden Unfallversicherungsprämien dem Geschäftsaufwand belastet werden, sofern auch für die übrigen Angestellten die Prämien von dem/der Selbständigerwerbenden getragen werden.

Selbständigerwerbende ohne Personal können die Prämien der freiwilligen Betriebs- und Nichtbetriebsunfallversicherung als Geschäftsaufwand geltend

machen. Ebenfalls dem Geschäftsaufwand belastet werden können in dieser Konstellation die Prämien für den mitarbeitenden Ehepartner, falls mit der AHV ein Lohneinkommen abgerechnet wird.

### **3. Kranken- und Unfalltaggeldversicherungen**

Grundsätzlich gehören die Kranken- und Unfalltaggeld-Versicherungen zu den privaten Versicherungen. Diese können lediglich im Rahmen des betragsmässig limitierten Versicherungsabzuges geltend gemacht werden. Bei den Unselbständigerwerbenden werden Kranken- und Unfalltaggeldversicherungen sehr häufig lediglich als Ergänzung zu den Lohnfortzahlungen der Arbeitgeberfirma im Krankheitsfalle versichert.

Im Gegensatz zur überwiegenden Mehrheit der Unselbständigerwerbenden, müssen die Selbständigerwerbenden krankheits- und unfallbedingte Einkommensausfälle im vollen Umfang selbst versichern. Das Kranken- oder Unfalltaggeld tritt hier, i.d.R. nach einer Karenzfrist, an Stelle des gesamten Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Es hat damit vollumfänglich den Charakter eines eigentlichen Ersatzeinkommens.

Zudem wird mit diesen Versicherungen meist nicht nur die Fortführung der gewohnten Lebenshaltung bezweckt, sondern auch die Beschaffung der notwendigen Mittel zur Finanzierung einer Zwischenlösung (z.B. Anstellung einer Stellvertretung). Die Versicherungsleistungen dienen hier auch dazu, allfällige Geschäftskredite und weiterhin anfallende Fixkosten abzudecken und damit den Betrieb "durchzuhalten".

Es ist daher gerechtfertigt, den Prämienaufwand für Kranken- und Unfalltaggeldversicherungen bei Selbständigerwerbenden als Geschäftsaufwand zum Abzug zuzulassen. Dies allerdings nur insoweit, als die Versicherungen angemessen sind, d.h. insoweit sie dazu dienen, ein angemessenes Ersatzeinkommen sowie den Fortbestand des Betriebs sicherzustellen.

Ebenfalls abgezogen werden können die Prämien der Kranken- und Unfalltaggeldversicherung des mitarbeitenden Ehepartners, sofern ein Lohneinkommen mit der AHV abgerechnet wird.

Nicht als Geschäftsaufwand zum Abzug gebracht werden können hingegen die Prämien der Kranken- und Unfalltaggeldversicherungen des mitarbeitenden



Ehepartners, wenn kein Lohneinkommen mit der AHV abgerechnet wird sowie die Prämien für die übrigen Familienangehörigen. Diese können lediglich im Rahmen des Versicherungsabzuges geltend gemacht werden.

## 4. Erwerbsunfähigkeitsversicherung

Mit der Erwerbsunfähigkeitsversicherung sollen die wirtschaftlichen Folgen einer Invalidität abgesichert werden. Diese Leistungen setzen nach Ablauf der Krankentaggeld- bzw. Unfalltaggeldleistungen, in Form einer Rente, ein und ergänzen die i.d.R. gleichzeitig zu laufen beginnende Invalidenrente.

Die Erwerbsunfähigkeitsversicherung deckt somit ein Risiko ab, welches i.d.R. erst nach Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit zum Tragen kommt. Sie ist als private Vorsorge zu taxieren und stellt damit keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Die entsprechenden Prämien können lediglich im Rahmen des betragsmässig limitierten Versicherungsabzuges geltend gemacht werden.

## 5. Todesfallrisikoversicherung / Verpfändung Lebensversicherungspolice

Soweit eine Todesfallrisikoversicherung der Sicherstellung eines Geschäftskredites dient, stellen die darauf entfallenden Prämien Gewinnungskosten dar. Wird eine gemischte Lebensversicherung für einen Geschäftskredit hinterlegt, kann der der Sicherstellung des Kredits dienende Teil der Risikoprämie als Geschäftsaufwand in Abzug gebracht werden. Beispiel:

Geschäftskredit:	Fr.	250'000.--
Todesfallsumme:	Fr.	500'000.--
Erlebensfallsumme:	Fr.	100'000.--
Risikoprämie:	Fr.	2'000.--
Sparprämie:	Fr.	4'000.--
Gesamtprämie:	Fr.	6'000.--

Von der Gesamtprämie der gemischten Lebensversicherung, welche zur Deckung des Geschäftskredits hinterlegt wurde, kann 1/2 der Risikoprämie, d.h. Fr. 1'000.--, als Geschäftsaufwand verbucht werden. Die restliche Risikoprämie von Fr. 1'000.-- wird für die Sicherstellung des Geschäftskredits nicht benötigt und stellt deshalb privaten Lebensaufwand dar. Ohnehin zu den Privataufwendungen ist die Sparprämie von Fr. 4'000 zu rechnen.

## 6. Weitere Anwendungsfälle

Vgl. im Übrigen die Empfehlungen der Arbeitsgruppe Vorsorge der Schweizerischen Steuerkonferenz zur steuerlichen Behandlung von Lebensversicherungen, die von Arbeitgebern und Selbständigerwerbenden abgeschlossen werden (in Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsfälle zur beruflichen Vorsorge und Selbstvorsorge, 7/4).

## 7. Tabellarische Übersicht

Versicherungsprämien der/des Selbständigerwerbenden für:	Geschäfts-aufwand	Versicherungs-abzug
Krankenkasse / Krankenpflegeversicherung		X
Betriebs-/Nichtbetriebsunfallversicherung (Heilungskosten) - soweit die Prämien der Angestellten übernommen werden - soweit die Prämien der Angestellten nicht übernommen werden	X	X
- falls kein Personal beschäftigt wird bzw. falls lediglich der Ehepartner mitarbeitet	X	
Kranken- und Unfalltaggeldversicherung - der/des Selbständigerwerbenden	X	
- des mitarbeitenden Ehepartners, bei Abrechnung eines Lohneinkommens mit der AHV	X	
- des mitarbeitenden Ehepartners, ohne Abrechnung eines Lohneinkommens mit der AHV		X
- der übrigen Familienangehörigen der/des Selbständigerwerbenden		X
Erwerbsunfähigkeitsversicherung		X
Lebensversicherung - Todesfallrisikoversicherung soweit zur Sicherstellung von Geschäftskrediten dienend	X	
- darüber hinausgehende Todesfallrisikoversicherungen		X
- Sparversicherung (kapitalbildender Teil der gemischten Lebensversicherung)		X

## **Geschäftsmässig begründeter Aufwand**

### **Bestechungsgelder**

Nach § 34 Abs. 3 und § 73 Abs. 3 StG gehören Zahlungen von Bestechungsgeldern im Sinne des schweizerischen Strafrechts (vgl. Art. 322<sup>ter</sup> ff. StGB) an schweizerische oder fremde Amtsträger nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Analoges gilt für die direkte Bundessteuer (Art. 27 Abs. 3 und Art. 59 Abs. 2 DBG). Ergibt sich im Rahmen der Veranlagungstätigkeit ein entsprechender Verdachtsfall, meldet ihn die Verlagsbehörde der Dienststelle Steuern, Nachsteuern und Steuerstrafen, zwecks Prüfung einer Strafanzeige.

Vgl. ferner KS EStV Nr. 16 vom 13. Juli 2007 betreffend Unzulässigkeit des steuerlichen Abzugs von Bestechungsgeldern.



# Abschreibungen

## 1. Allgemeines

Gemäss § 35 Abs. 1 und § 76 Abs. 1 StG können die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen steuerlich in Abzug gebracht werden. Voraussetzung dafür ist, dass die Abschreibungen buchmässig oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen sind.

Die Abschreibung ist dazu bestimmt, nach der Bewertung von aktiven Wirtschaftsgütern die dabei festgestellte Entwertung auszugleichen. Gemäss § 35 Abs. 2 und 76 Abs. 2 StG werden die Abschreibungen nach dem tatsächlichen Wert der einzelnen Vermögensteile berechnet oder nach ihrer voraussichtlichen Gebrauchsdauer angemessen verteilt. Eine Abschreibung aufgrund von Wiederbeschaffungswerten ist nicht zulässig (Reich in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1 Art. 10 StHG N 17).

Steuerwirksame Abschreibungen können nur auf Geschäftsvermögen vorgenommen werden. Gemäss § 25 Abs. 2 StG gelten als Geschäftsvermögen alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Letzteres trifft dann zu, wenn der Gegenstand zu mehr als der Hälfte für geschäftliche und zu weniger als der Hälfte für private Zwecke verwendet wird.

Abschreibungen auf Gebäuden, die sowohl geschäftlichen wie privaten Zwecken dienen, sind somit steuerlich nur zulässig, wenn ihre Verwendung zu Geschäftszwecken überwiegt. Für juristische Personen bestehen keine diesbezüglichen Qualifikationsprobleme.

Die betrieblichen Sachanlagegüter (Fabrikgebäude, Maschinen etc.) sind in der Regel zu Fortführungswerten zu bilanzieren, d.h. derjenige Wert, der dem Aktivum für den Betrieb durch den weiteren Gebrauch während der voraussichtlichen Nutzungsdauer zukommt.

Die kantonale Praxis übernimmt die Normalsätze, wie sie die eidg. Steuerverwaltung in ihren Abschreibungs-Merkblättern (ASA 63, 632) für die direkte Bundessteuer festgelegt hat. Es handelt sich dabei um pauschalisierte Durchschnittssätze. Der steuerpflichtigen Person bleibt im Einzelfall der Nachweis einer weitergehenden Wertverminderung vorbehalten (§ 2 Abs. 1 StV). In solchen Fällen ist der Grundsatz der Einzelbewertung zu beachten (StE 1990 B 72.14.2 Nr. 10).

Nach vorgängiger Rücksprache mit den Steuerbehörden können auf besonderen

Antrag und Nachweis andere sachgerechte Abschreibungsmodelle bewilligt werden.

## 2. Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen (Merkblatt A 1995; vgl. ASA 63, 632 ff.)

### 2.1 Normalsätze in Prozenten des Buchwertes (für Abschreibungen auf dem Anschaffungswert sind die Sätze um die Hälfte zu reduzieren)

Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser - auf Gebäude allein <sup>1)</sup> - auf Gebäude und Land zusammen <sup>2)</sup>	2 % 1.5 %
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude - auf Gebäude allein <sup>1)</sup> - auf Gebäude und Land zusammen <sup>2)</sup>	4 % 3 %
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie - auf Gebäude allein <sup>1)</sup> - auf Gebäude und Land zusammen <sup>2)</sup>	6 % 4 %
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude) - auf Gebäude allein <sup>1)</sup> - auf Gebäude und Land zusammen <sup>2)</sup>	8 % 7 %
Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.	
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15 %
Farnisbauten auf fremdem Grund und Boden	20 %
Geleisanschlüsse	20 %
Wasserleitungen zu industriellen Zwecken	20 %
Tanks (inkl. Zisternenwaggons), Container .	20 %
Geschäftsmobiliar, Werkstatt- und Lagereinrichtungen mit Mobiliarcharakter	25 %
Transportmittel aller Art ohne Motorfahrzeuge, insbes. Anhänger	30 %
Apparate und Maschinen zu Produktionszwecken	30 %

Motorfahrzeuge aller Art	40 %
Maschinen, die vorwiegend im Schichtbetrieb eingesetzt sind, oder die unter besonderen Bedingungen arbeiten, wie z.B. schwere Steinbearbeitungsmaschinen, Strassenbaumaschinen	40 %
Maschinen, die in erhöhtem Masse schädigenden chemischen Einflüssen ausgesetzt sind	40 %
Büromaschinen	40 %
Datenverarbeitungsanlagen (Hardware und Software)	40 %
Immaterielle Werte, die der Erwerbstätigkeit dienen, wie Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte; Goodwill	40 %
Automatische Steuerungssysteme	40 %
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40 %
Werkzeuge, Werkzeugeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45 %
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftswäsche	45 %

- 1) Der höhere Abschreibungssatz für Gebäude allein kann nur angewendet werden, wenn der restliche Buchwert bzw. die Gestehungskosten der Gebäude separat aktiviert sind. Auf dem Wert des Landes werden grundsätzlich keine Abschreibungen gewährt.
- 2) Dieser Satz ist anzuwenden, wenn Gebäude und Land zusammen in einer einzigen Bilanzposition erscheinen. In diesem Fall ist die Abschreibung nur bis auf den Wert des Landes zulässig.

Zusätzlich zu den im Merkblatt über Abschreibungen auf dem Geschäftsvermögen enthaltenen Normalsätze bestehen noch solche für Elektrizitätswerke, Luftseilbahnen, Schiffe und Schiffsfahrtsanlagen welche ebenfalls in der kantonalen Veranlagungspraxis Anwendung finden (abgedruckt in ASA 63, 634 ff.).

## 2.2 Installationen in Wohnbauten

Eine Ausscheidung der Installationen innerhalb des Gebäudes ist hinsichtlich der Abschreibungen nicht zulässig. Der entsprechende Abschreibungsanteil ist bereits in den Immobilien-Abschreibungssätzen von Ziffer 2.1 enthalten. Bei Installationen handelt es sich um mit dem Gebäude fest verbundene Einrichtungen, wie



beispielsweise Heizung, Strom- und Wasserversorgung, Kanalisation, Küche, Lift, und Waschmaschinen etc.

### **2.3 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 (§ 35 Abs. 3 und § 76 Abs. 3 StG).

### **2.4 Abschreibungen auf Beteiligungen**

§ 76 Abs. 4 StG bezieht sich nur auf qualifizierte Beteiligungen gemäss § 83 StG, d.h. es können nur Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 10% am Grund- bzw. Stammkapital, die während mindestens eines Jahres im Besitz waren, periodisch auf ihre geschäftsmässige Begründetheit überprüft werden.

Zudem findet diese Regelung aufgrund der Definition der Gestehungskosten (vgl. KS EStV Nr. 27 vom 17.12.2009 Ziff. 2.5.2) keine Anwendung auf diesbezügliche Abschreibungen, welche vor dem 1.1.1997 getätigt und steuerlich akzeptiert wurden.

### **2.5 Nachholung unterlassener Abschreibungen**

Die Nachholung unterlassener Abschreibungen ist nur in Fällen zulässig, in denen das steuerpflichtige Unternehmen in früheren Jahren wegen schlechten Geschäftsganges keine genügenden Abschreibungen vornehmen konnte. Wer Abschreibungen nachzuholen begehrt, ist verpflichtet, deren Begründetheit nachzuweisen. Eine Nachholung von Abschreibungen ist im Rahmen der ordentlichen Verlustverrechnungsperioden zulässig (Merkblatt A 1995; vgl. ASA 63, 633).

### **2.6 Abschreibungen im Liegenschaftshandel**

Auf Liegenschaften, die Umlaufvermögen des gewerbmässigen Liegenschaftshandels darstellen, können jährliche Abschreibungen geltend gemacht werden, wobei die Nachholung von Abschreibungen für frühere Jahre (vor 2001) nicht zulässig ist. Es gelten diesbezüglich die Normalsätze gemäss Ziffer 2.1.

Eine Ausnahme bilden nicht überbaute Grundstücke. Da Land allein keine Altersentwertung erfährt, sind darauf generelle Abschreibungen nicht zulässig. Hat

jedoch erwiesenermassen eine dauernde Entwertung stattgefunden (z.B. bei einer Umzonung von Bauland in die Landwirtschaftszone), kann eine Abschreibung im Umfange der Entwertung vorgenommen werden. Bei einer bloss vorübergehenden Abnahme des Bodenwertes (z.B. infolge Wertschwankungen) unter den Buchwert ist dagegen lediglich eine Wertberichtigung vorzunehmen (vgl. LU StB Weisungen StG §§ 36 f. / 77 f. Nr. 2).

Werden solche Abschreibungen und/oder Wertberichtigungen geltend gemacht, ist der jeweilige Anlagewert nachzuweisen. Der Steuererklärung sind entsprechende Abschreibungs- bzw. Wertberichtigungs-Kontrollen beizulegen.

## **2.7 Investitionen für energiesparende Einrichtungen**

Wärmeisolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, zur Nutzbarmachung der Sonnenenergie und dgl. können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 2.1) abgeschrieben werden.

## **2.8 Umweltschutzanlagen**

Gewässer- und Lärmschutzanlagen sowie Abluftreinigungsanlagen können im ersten und im zweiten Jahr bis zu 50 % vom Buchwert und in den darauffolgenden Jahren zu den für die betreffenden Anlagen üblichen Sätzen (Ziffer 2.1) abgeschrieben werden.

## **2.9 Minderwerte bei der Ausbeutung von Bodenbestandteilen**

Vom Bruttoerlös aus Kiesausbeutung können die mit der Erzielung dieses Ertrags zusammenhängenden Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden. Ferner kann gegebenenfalls ein Minderwert auf dem ausgebeuteten Grundstück des Geschäftsvermögens geltend gemacht werden.

Die steuerliche Anerkennung der Abschreibung bzw. der Wertberichtigung setzt einen entsprechend nachgewiesenen Substanzverzehr voraus. Dabei kann die Differenz zwischen steuerlich massgebendem Anlagewert (Buchwert) und dem Marktwert des Grundstücks nach Ausbeutung steuerlich in Abzug gebracht werden.

### 3. Abschreibungen auf dem Anlagevermögen der Land- und Forstwirtschaft (Merkblatt A 2001)

#### 3.1 Normalsätze

	vom Anschaffungswert	vom Buchwert
Boden Keine Abschreibungen	-	-
Gesamtsatz bei fehlender Ausscheidung für Land, Gebäude, Meliorationen und Pflanzen im Inventar. Die Abschreibung ist nur bis auf den Wert des Bodens zulässig.	1.5%	3%
Meliorationen Entwässerungen, Güterzusammenlegungskosten Erschliessungen (Wege usw.), Rebmauern	5% 3%	10% 6%
Pflanzen Abschreibung ab Vollertrag, die bis zum Zeitpunkt des Vollertrages aktivierten Kosten bilden den Ausgangswert für die Berechnung der Abschreibung. Reben Obstanlagen	6% 10%	12% 20%
Gebäude Wohnhäuser Gesamtsatz für Gebäude und Bauernhäuser (Wohnteil und Stall) Ökonomiegebäude Leichtbauten, Schweineställe Geflügelhallen, usw. Silos, Bewässerungen	1% 2% 3% 5% 5%	2% 4% 6% 10% 10%
Mechanische Einrichtungen fest mit den Gebäuden verbundene technische Anlagen, soweit nicht in den Gebäudewerten inbegriffen	12%	25%
Fahrzeuge, Maschinen Bei starker Beanspruchung	20% 25%	40% 50%

#### 3.2 Berechnungsgrundlagen

Ausgangswert für die Berechnung der Abschreibung sind die Gesteungskosten. Diese ergeben sich aus dem Kaufpreis, vermindert um allfällige Rabatte, Eintauschgutschriften usw. Wird eine Buchhaltung neu eröffnet, so sind die Anlagegüter mit den Gesteungskosten, unter Berücksichtigung der seit der Anschaffung eingetretenen Wertverminderungen oder Wertvermehrungen in die Eingangsbilanz aufzunehmen. Bei Übernahme oder Kauf der ganzen oder einzelner Teile der Liegenschaft zu Verkehrswerten ist der Boden gesondert zu bewerten.

### **3.3 Vieh**

In der Regel erfolgt eine sofortige Abschreibung bis auf den Einheitswert gemäss Richtlinien des Bundesamtes für Landwirtschaft. Auf längere Zeit gesehen führt diese Methode zum selben Ergebnis wie die Abschreibung über die Nutzungszeit.

### **3.4 Investitionen für energiesparende Einrichtungen und Umweltschutzanlagen**

Investitionen für energiesparende Einrichtungen und Umweltschutzanlagen wie Isolierungen, Anlagen zur Umstellung des Heizungssystems, Sonnenenergie- und Biogasverwertungen und dergleichen können im ersten und zweiten Jahr bis zu 25% bzw. 50% und in den folgenden Jahren zu den betreffenden Sätzen (Ziffer 3.1) abgeschrieben werden.

## 4. Steuerliche Abschreibungsmodelle

### 4.1 Sofortabschreibungen

Für laufend zu ersetzende, abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter wie Mobiliar, Maschinen, Apparate, EDV und Fahrzeuge, wird im Jahr der Anschaffung oder Herstellung eine Sofortabschreibung bis auf den Pro-memoria-Franken zugelassen.

Als nicht laufend zu ersetzende Wirtschaftsgüter gelten alle Anschaffungen mit einem Normalabschreibungssatz von weniger als 25% vom Restwert (vgl. Ziff. 2.1), was einer angenommenen Nutzungsdauer von mehr als 8 Jahren entspricht. Ferner können keine Sofortabschreibungen auf Objekten des finanziellen Anlagevermögens (z.B. Beteiligungen) sowie auf immateriellen Werten (z.B. Goodwill) vorgenommen werden.

Ausgeschlossen sind auch Sofortabschreibungen auf Immobilien. Dies gilt auch für alle fest mit der Liegenschaft verbundenen Bestandteile, auch wenn diese separat bilanziert werden (z.B. gesondert aktivierte Installationskosten oder Hochregallager).

Grundsätzlich muss sich für die Geltendmachung von Sofortabschreibungen das Wirtschaftsgut im Eigentum des/der Steuerpflichtigen befinden. Sofortabschreibungen werden allerdings auch bei Leasingobjekten zum Abzug zugelassen, sofern diese bilanziert werden und die Abzugsvoraussetzungen erfüllen.

Sofortabschreibungen sind betraglich nicht limitiert. Diese können für alle Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, welche die Abzugsvoraussetzungen erfüllen.

Die Sofortabschreibungen sind in der Abschreibungskontrolle aufzuführen. Bei fehlender Kontrolle werden die Überabschreibungen im Rahmen des Einmalerledigungsverfahrens aufgerechnet (vgl. Ziff. 4.2). Mit dem vollständigen Ausfüllen der Abschreibungstabelle auf den Fragebogen für Selbständigerwerbende bzw. des Formulars Angaben über die Abschreibungen bei juristischen Personen ist die steuerlich geforderte Abschreibungskontrolle erbracht. Dies gilt auch für entsprechend detailliert gestaltete Jahresrechnungen.

Sofern auf einem Anlagegut bereits Abschreibungen vorgenommen wurden, ist eine Sofortabschreibung ausgeschlossen (keine objektbezogene Kombination von Sofortabschreibung und Einmalerledigung).

Hingegen können Sofortabschreibungen auch bei Unterlassung bzw. Reduktion der

Abschreibungen auf dem Anfangsbestand geltend gemacht werden.

Beispiel:

Buchungstext	Variante 1	Variante 2	Variante 3
Eingangsbilanz 2001 (EB)	120'000	120'000	120'000
Investition Lieferwagen	80'000	80'000	80'000
Bestand vor Abschreibung	200'000	200'000	200'000
Sofortabschreibung	-79'999	-79'999	-79'999
ordentliche Abschreibung 40% auf EB	-48'000	-24'000	-0
Schlussbilanz 2001 / EB 2002	72'001	96'001	120'001
ordentliche Abschreibung 40% auf EB	-28'800	-38'400	-48'000
Schlussbilanz 2002	43'201	57'601	72'001

Im Folgejahr können die ordentlichen Abschreibungen auf dem Vorjahresbestand vorgenommen werden. Die im Vorjahr unterlassene bzw. reduzierte ordentliche Abschreibung begründet jedoch keine Nachholung von Abschreibungen im Folgejahr.

## 4.2 Abschreibungen im Einmalerledigungsverfahren

Ferner besteht die Möglichkeit übersetzte Abschreibungen (Mehrabschreibungen, die über das steuerlich zulässige Mass hinaus gehen) anstelle des ordentlichen Aufrechnungsverfahrens mit Reaktivierungsrecht aufgrund des Einmalerledigungsverfahrens steuerlich zu korrigieren. In diesem Fall wird ein Teil der Überabschreibung einmalig dem Gewinn zugerechnet, ohne dass der Buchwert des Aktivums steuerlich korrigiert wird. Somit ist zukünftig der Buchwert auch als Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert massgebend.

Für die einmalige Korrektur der Überabschreibung gelten die folgenden Aufrechnungssätze:

bei ordentlichen Abschreibungssätzen von:	Aufrechnung der Überabschreibung (in %)
bis 2%	80%
3% - 5%	65%
6% - 9%	50%
10% - 20%	30%
21% - 39%	20%
40% und mehr	12%

Aufrechnungen im Einmalerledigungsverfahren von insgesamt unter CHF 5'000 werden nicht vorgenommen. Diesem beschränkten Verzicht auf die Aufrechnung im

Einmalerledigungsverfahren kommt somit ebenfalls der Charakter einer Sofortabschreibung zu.

### 4.3 Sonderabschreibungen auf betrieblich genutzten Neubauten

Gegenstand dieser Sonderabschreibungen sind die Investitionsausgaben für betrieblich genutzte Neubauten ohne Land. Die jährliche lineare Sonderabschreibung ist auf maximal 5% der gesamten Bauinvestitionen beschränkt und wird während total 4 Jahren zugestanden. Daraus resultiert eine maximale Sonderabschreibung von 20%. Die erste Sonderabschreibung von 5% kann entweder im Jahr des Spatenstichs oder des Bezugs der Liegenschaft beansprucht werden (Wahlrecht), sowie in den nachfolgenden 3 Jahren. Die Gewährung der Sonderabschreibung ist mit einem steuerbaren Mindestgewinn während des Zeitraums der Sonderabschreibungen verknüpft.

Auflagen:

- Der Neubau wird zur Hauptsache (2/3) von der Gesellschaft selbst oder einer Konzerngesellschaft betrieblich genutzt;
- der durchschnittlich steuerpflichtige Gewinn der 3 Jahre vor dem Spatenstich stellt den steuerpflichtigen Mindestgewinn während der Geltendmachung der Sonderabschreibungen dar (nach Abschreibungen);
- wegen ungünstiger Ertragslage nicht oder nur teilweise vorgenommene Sonderabschreibungen können nicht nachgeholt werden.

Beispiel:

Der massgebende Durchschnittsgewinn vor Spatenstich beläuft sich auf CHF 500'000. Die Baukosten (exkl. Land) betragen CHF 4'00'000. Die Sonderabschreibungen werden vorliegend ab Bezugsjahr geltend gemacht (maximal 5% p.a. = CHF 200'000).

Jahr	Ordentlicher Gewinn	Sonderabschreibung	Steuerpflichtiger Gewinn
Bezugsjahr	400'000	0	400'000
Jahr 1	1'100'000	200'000	900'000
Jahr 2	-300'000	0	0
Jahr 3	900'000 Verlustverrechn. -300'000	100'000	500'000
Jahr 4	1'500'000	0	1'500'000

Neben den linearen Sonderabschreibungen können auch die ordentlichen Abschreibungen beansprucht werden - immer unter der Bedingung, dass der massgebende Mindestgewinn ausgewiesen wird (andernfalls wird die Sonderabschreibung entsprechend gekürzt).





# Gesetzliche Rückstellung

## 1. Ersatzbeschaffungs-Rückstellungen

Gesetzliche Grundlage:

Art. 30 Abs. 2 und Art. 64 Abs. 2 DBG; § 37 Abs. 2 und § 78 Abs. 2 StG

Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden.

Als "angemessene Frist" zur zweckentsprechenden Verwendung der Rückstellung gilt ein zeitlicher Rahmen von zwei Jahren. Längere Fristen sind in Einzelfällen möglich, wenn Steuerpflichtige Umstände nachweisen, welche nicht durch sie zu verantworten sind (Bewilligungsverfahren o.ä.; vgl. auch LU StB Weisungen StG §§ 37 / 78 Nr. 1).

## 2. Forschungsrücklagen

Gesetzliche Grundlage:

Art. 29 Abs. 1d und Art. 63 Abs. 1d DBG; § 36 Abs. 2 und § 77 Abs. 2 StG

Die jährliche Einlage darf 10 % des steuerbaren Gewinnes nicht übersteigen; der gesamte Rücklagenbetrag darf die Summe von einer Million Franken nicht übersteigen. Das Unternehmen muss die Ernsthaftigkeit seiner Absichten plausibel darlegen, seinen Finanzierungsplan einhalten und innert angemessener Frist nach Erreichung des Höchstbetrages den in Aussicht genommenen Forschungs- und Entwicklungsauftrag an Dritte erteilen.



# Usanzmässige Rückstellungen

## 1. Delkredere

### 1.1 Variante I (keine Kombination von Sammel- und Einzelbewertung = Normalfall)

Ohne besonderen Nachweis beträgt die pauschale Delkredere-Rückstellung höchstens 10 % des gesamten Debitorenbestandes (grundsätzlich nach Abzug der Mehrwertsteuer, welche unter den Kreditoren vollumfänglich zu passivieren ist).

Mit der pauschalen Delkredere-Rückstellung sind zudem die normalen Skontoabzüge abgedeckt; allfällige Spezialrabatte sind separat zurückzustellen.

Soweit Forderungsverluste am Bilanzstichtag bekannt sind, sind sie als eingetretene Vermögenseinbussen abzuschreiben. Damit eine Forderung steuerwirksam als Verlust abgeschrieben werden kann, sind ernsthaftige Inkassoversuche erforderlich (in der Regel Betreibungsverfahren eingeleitet).

Steuerpflichtige können auch eine individuelle Bewertung sämtlicher Debitoren vornehmen (Einzelbewertung). In diesem Fall ist es jedoch ausgeschlossen, für das durchschnittliche Verlustrisiko eine Pauschalrückstellung zu bilden und dann diesen Posten um den Betrag zu erhöhen, um den das individuell bewertete Risiko den Pauschalsatz des Einzelfalls übersteigt.

### 1.2 Variante II (Kombination von Sammel- und Einzelbewertung = Ausnahmefall)

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass eine kumulative Delkredererückstellung (pauschal und effektiv) sowohl in kaufmännischer als auch in steuerrechtlicher Hinsicht dem Sinn und Zweck der durchschnittlichen Abdeckung des Verlustrisikos in Form eines Delkrederes widerspricht.

Wenn jedoch das Ausfallrisiko auf gewissen Debitoren mehr als 50 % beträgt, lässt sich diese kombinierte Variante rechtfertigen, welche folgendermassen anzuwenden ist:

Für die besonders gefährdeten Forderungen ist die effektive und für die anderen Forderungen die pauschale Rückstellung vorzunehmen (VGE vom 28.6.2004 i.S.

C.). Bei dieser Variante beträgt die pauschale Rückstellung in der Regel jedoch nur 5 % des entsprechenden Debitorenbestandes. Eine Kombination von pauschaler und effektiver Rückstellung für die gleiche Forderung bleibt jedoch ausgeschlossen.

Beispiel:

Gesamter Debitorenbestand: Fr. 1'160'000.--. Eine Forderung von Fr. 250'000.-- ist wahrscheinlich nur zu 50 % einbringlich. Das Delkredere ist demnach wie folgt zu ermitteln:

Debitorenbestand	Fr.	1'160'000.--
abzüglich Forderung mit erhöhtem Verlustrisiko	<u>Fr.</u>	<u>250'000.--</u>
Forderungen mit normalem Verlustrisiko	<b>Fr.</b>	<b>910'000.--</b>
5 % Wertberichtigung auf Fr. 910'000.--	Fr.	45'000.--
50 % Wertberichtigung auf Fr. 250'000.--	<u>Fr.</u>	<u>125'000.--</u>
Total Wertberichtigung	<b>Fr.</b>	<b>170'000.--</b>

### **1.3 Guthaben gegenüber Gesellschafterinnen und Gesellschaftern oder ihnen nahestehenden Personen (u.a. Konzerngesellschaften)**

Auf solchen Guthaben sind grundsätzlich keine Wertberichtigungen zulässig. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist allenfalls möglich, wenn die Beachtung des Drittvergleichs bei der seinerzeitigen Forderungsbegründung hinreichend dokumentiert werden kann und konkrete Inkassobemühungen rechtzeitig aufgenommen wurden.

## **2. Warenreserve**

### **2.1 Warenvorräte**

Steuerpflichtige, die ein mengenmässig vollständiges Inventar führen und der Veranlagungsbehörde genügend Angaben über die Anschaffungs- und Herstellkosten bzw. den Marktwert liefern, können die Warenlager bis zu einem Drittel unter diesen Werten bilanzieren.

Eine weitergehende Unterbewertung ist nur dann zulässig, wenn nachweisbar überdurchschnittliche Risiken vorliegen. So wird beispielsweise in der Modebranche neben dem allgemeinen Warenlagerrisiko noch eine Demodierungs-Rückstellung zugestanden. Gewisse Unebenheiten und Ungleichheiten des Pauschalabzuges sind in Kauf zu nehmen, d.h. dass die pauschale Rückstellung auf risikofreien Waren gleich hoch ist wie auf alten, demodierten Artikeln (RE 1961/62 Nr. 57). Andernfalls sind die demodierten Artikel separat zu ermitteln und im Rahmen der Einzelbewertung mit ihrem tieferen Liquidationswert einzusetzen, wobei dann auf dem restlichen Warenwert die ordentliche Warenreserve von 33 % gewährt wird. Bei diesen speziellen Inventarbewertungen sind die überdurchschnittlichen Risiken, resp. der tiefere Marktwert anhand entsprechender Unterlagen nachzuweisen. Steuerpflichtige haben sich bei der Inventarbewertung insbesondere auch an den handelsrechtlichen Bilanzierungsgrundsatz der Kontinuität (Stetigkeit in Darstellung und Bewertung) zu halten, d.h. die Bewertung hat nach den gleichen Grundsätzen wie in den Vorjahren zu erfolgen.

Bei einem Rückgang des Inventarwertes ist jeweils die Wertberichtigung auf dem Warenlager anzupassen (Auflösung der Rückstellung gemäss § 36 Abs. 4 bzw. § 77 Abs. 4 StG).

### **2.2 Angefangene Arbeiten**

#### **2.2.1 Industriebetriebe**

Die angefangenen Arbeiten von Industriebetrieben werden unter den Vorräten als Halb- und Fertigfabrikate zu den Herstellkosten bilanziert, womit der pauschale Warendrittel gemäss Ziff. 2.1 zur Anwendung gelangt (vgl. aber Ziff. 2.2.3).

## **2.2.2 Bauunternehmungen und Dienstleistungsbetriebe**

Die Bauunternehmungen haben ihre Arbeiten, die am Bilanzstichtag noch nicht vollendet sind, zu den Herstellungskosten unter den angefangenen Arbeiten zu bilanzieren (zur Differenzierung zwischen Akkord- und Regiearbeiten vgl. StE 1989 B 72.12. Nr. 2). Rechtlich sind die angefangenen Bauten, sofern sie auf fremdem Boden stehen, grundsätzlich den Forderungen gleichzustellen (Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998 Bd. 1, S. 141).

Angefangene Arbeiten sind auch bei Dienstleistungsgesellschaften (insbesondere Treuhand- und Architekturbüros) zu den "Herstellkosten" aktivierungspflichtig. In der Praxis wird das aufgelaufene Zeithonorar [aufgelaufene Stunden \* verrechenbare Stundensätze] vermindert um den Einschlag von 40 % für Verwaltungsgemeinkosten als bilanzierungspflichtige Herstellkosten betrachtet (StE 1991 B 72.12 Nr. 5).

Auf den angefangenen Arbeiten besteht kein Lagerhaltungsrisiko (u.a. kein Absatzrisiko) - der Warendrittel wird demzufolge nicht gewährt. Das Unternehmen hat lediglich das Risiko der Zahlungsunfähigkeit der Bestellerin bzw. des Bestellers (Debitorenrisiko) zu tragen, das nicht höher ist als bei den Debitoren. Dieses Risiko ist schon deshalb nicht sehr hoch einzuschätzen, weil regelmässige Kostenvorschüsse vergütet werden. Der konkrete Nachweis eines höheren Risikos durch das Unternehmen im Einzelfall bleibt jedoch vorbehalten.

Das Risiko der Kostenüberschreitung dürfte sich auf einzelne grosse Bauwerke mit mehrjähriger Bauzeit beschränken, wofür keine pauschalierte Rückstellung zulässig ist.

## **2.2.3 Einzelanfertigungen aufgrund von festen Bestellungen**

Bei solchen Aufträgen sind sämtliche aufgelaufene Kosten, einschliesslich der Kosten bereits erbrachter Verkaufsleistungen zu aktivieren (vgl. Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998 Bd. 1, S. 147). Ein diesbezügliches Lager- oder Absatzrisiko besteht nicht, womit nur die ordentliche Delkredere-Rückstellung zulässig ist.

### **3. Garantierückstellungen**

#### **3.1 Allgemeines**

Rückstellungen für Garantieverpflichtungen lassen sich in Bestand und Höhe in erster Linie durch Erfahrungszahlen aus den vorangegangenen Geschäftsjahren und durch den konkreten Nachweis bereits hängiger Schadenfälle rechtfertigen. Allfällige Versicherungs- oder Regressansprüche auf Deckung des durch die Garantieverpflichtung zu erwartenden Schadens sind zu aktivieren oder durch eine entsprechende Kürzung der Garantierückstellung zu berücksichtigen.

#### **3.2 Produktionsunternehmungen**

Produktionsunternehmungen, welche nachweislich Garantieleistungen erbringen und über keine Regressansprüche verfügen, kann eine pauschale Garantierückstellung von 2 % des aktuellen (Brutto-) Jahresumsatzes (vor Erlösminderungen) gewährt werden (VGE vom 28.6.2004 i.S. C.).

#### **3.3 Baugewerbe**

Im Bau- und Baunebengewerbe werden Garantieverpflichtungen zumeist im Zusammenhang mit Werk- oder Kaufverträgen eingegangen.

Zur Deckung solcher Risiken wird eine maximale Garantierückstellung im Ausmass von 2 % des Umsatztotals des aktuellen und des vorangegangenen Geschäftsjahres zugestanden (ergibt 4 % eines durchschnittlichen Zwei-Jahresumsatzes).

#### **3.4 Generalunternehmungen**

Die echte Generalunternehmung schliesst die Verträge mit den Subunternehmungen und den Lieferantenunternehmungen in eigenem Namen ab und bezahlt diese auch direkt. Sie händigt der Bauherrschaft nicht nur die Garantiescheine der einzelnen Subunternehmen aus, sondern haftet direkt für die Einhaltung der versprochenen Garantien. Die Generalunternehmung garantiert für alle Haftungsaspekte eines Bauvorhabens der Bauherrschaft:

Preisgarantie / Termingarantie / Qualitätsgarantie / Erfüllungsgarantie (Wenn die Subunternehmungen ausfallen, hat die Generalunternehmung der Bauherrschaft

gegenüber die Fertigstellung zu gewährleisten.)

Die Generalunternehmens-Verträge sehen in den meisten Fällen eine Sicherstellung in Form von Bank- oder Versicherungsgarantien sowie Solidarbürgschaften vor. Dem nicht abgedeckten Teil der verdeckten Baumängel kann die Generalunternehmung mit einer Pauschalrückstellung im Ausmass von 2%, berechnet auf dem aktuellen Jahresumsatz, Rechnung tragen.

Wenn die Generalunternehmung bereits entsprechende Rückstellungen für konkret nachgewiesene Risiken gebildet hat, ist die erwähnte Pauschalrückstellung nicht zulässig.

### **3.5 Immobilienhandel**

Beim Immobilienhandel rechtfertigen sich keine Pauschalrückstellungen für allfällige Garantieverpflichtungen im Zusammenhang mit den verkauften Objekten, welche kurz zuvor erstellt wurden. Für die verdeckten oder offenen Baumängel haftet die Bauunternehmung, womit kein eigenes Haftpflichtrisiko beim Immobilienhandel besteht.

Bei einem Liegenschaftsverkauf aus dem Altbestand sind allfällige Garantieverpflichtungen konkret nachzuweisen (Vorbehalt im Kaufvertrag).

### **3.6 Treuhand- und Revisionsgesellschaften**

Die Revisionsstelle unterliegt als Organ einer AG der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit im Sinne von Art. 755 OR. Sie ist sowohl der Gesellschaft als auch dem Aktionariat und der Gläubigerschaft für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursacht. Übernimmt die Treuhand- oder Revisionsgesellschaft Aufgaben ausserhalb der Organpflichten (z.B. Abschlussberatung, Unternehmensbewertung etc.), so sind Pflichtverletzungen nach Auftragsrecht gemäss Art. 394 ff OR zu beurteilen. Überdies sehen verschiedene Spezialgesetze eine (Mit-)Haftung für Treuhandunternehmungen vor (VStG und DBG).

Der Wahrscheinlichkeitsgrad, mit welchem solche Haftungsrisiken eintreten, ist erfahrungsgemäss niedriger als in der Baubranche. Sofern diesbezüglich keine Versicherung besteht, toleriert die Steuerpraxis eine pauschale Risikoabdeckung von 2 % des aktuellen Jahresumsatzes.



## 4. Grossreparaturen

Rückstellungen für Grossreparaturen, die mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind, wie beispielsweise Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- und Lifтанlagen, werden steuerlich zugelassen. Die entsprechende Rückstellung wird im Sinne einer Pauschale von jährlich 1% des Buchwertes bemessen, bis diese Rückstellung gesamthaft den Umfang von 5% des Buchwertes erreicht.

## 5. WIR-Rückstellungen

### 5.1 Allgemeines

Nach den Geschäftsbedingungen der Wirtschaftsring-Genossenschaft besitzt WIR-Geld die volle Kaufkraft. Ein Minderwert gegenüber dem Währungsgeld wird verneint. Tatsache ist jedoch, dass WIR-Guthaben nur beschränkt verwendbar sowie zinslos sind und dass bei Bezahlung mit WIR-Checks oft schlechtere Kaufbedingungen (keine Rabatte, kein Skonto) hingenommen werden müssen.

### 5.2 WIR-Guthaben

Bei der Bewertung von WIR-Guthaben im Jahresabschluss wird eine pauschale Rückstellung von 20 % des Nominalwertes gewährt.

### 5.3 Privatentnahme von WIR-Gelder

Bei der Überführung von WIR-Gelder aus dem geschäftlichen in den privaten Vermögensbereich (resp. von der Gesellschaft an die Gesellschafterinnen und Gesellschafter oder ihnen nahestehende Personen) wird auf den entnommenen WIR-Beträgen von bis zu Fr. 50'000.-- pro Jahr ein Einschlag von 20 % steuerlich zugelassen. Wird ein höherer Einschlag beansprucht oder werden WIR-Beträge von über Fr. 50'000.-- entnommen, müssen die Steuerpflichtigen den Minderwert konkret nachweisen.

Sofern die Wir-Gelder für einen privaten Zweck verwendet werden, bei dem kein Einschlag hingenommen werden muss, sind die Mittel zum Nominalwert in den privaten Vermögensbereich zu überführen.

## 6. Arbeitgeberbeitragsreserven

Die Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven bis zum Betrag von fünf Jahresprämien ist ohne nähere Begründung zulässig (gilt jedoch nicht für eigene BVG-Beiträge von Selbständigerwerbenden). Es handelt sich bei dieser Reserve um Vorauszahlungen des Arbeitgebers für von ihm künftig geschuldete ordentliche Beiträge für sein Personal. Eine zweckwidrige Verwendung der Arbeitgeberbeitragsreserven muss ausgeschlossen werden können. Daher müssen die entsprechenden Mittel auch tatsächlich an die Vorsorgeeinrichtung überwiesen werden und lediglich die Beitragsverbuchung im Rahmen einer Rückstellung genügt grundsätzlich nicht. Die Veranlagungspraxis akzeptiert solche Rückstellungen per Bilanzstichtag dann, wenn die Überweisung der Beiträge an die Vorsorgeeinrichtung innert 6 Monaten nach Ablauf des massgebenden Geschäftsjahres vorgenommen wird.

# **Einzelfallbeurteilungen von Rückstellungen**

## **1. Bezüge der Beteiligten (Lohn / Erfolgsbeteiligung / nicht bezogene Ferien / Überzeit)**

### **1.1 Grundsatz bezüglich derartiger Rückstellungen**

Stehen Bestand und Höhe der Entschädigung definitiv fest, müssen sie als Verbindlichkeiten per Bilanzstichtag passiviert werden (Kreditor/Kto.-Krt.). Die beteiligte Person hat in diesem Fall per Bilanzstichtag einen festen Forderungsanspruch und hat damit bei sich selbst das entsprechende Einkommen steuerrechtlich realisiert.

Nur wenn in bezug auf den Bestand oder die Höhe eine Unsicherheit vorliegt, sind diesbezügliche Rückstellungen zu bilden.

### **1.2 Praktische Umsetzung**

#### **1.2.1 Stufe Gesellschaft**

Bei Aktionärsdirektorinnen und Aktionärsdirektoren werden die definitiven Jahresbezüge vielfach erst nach Abschluss des Geschäftsjahres aufgrund des Reingewinnes im Rahmen der geschäftsmässigen Begründetheit festgelegt. Bei der Gesellschaft stellt diese Belastung für Lohn und Erfolgsbeteiligung eine Verpflichtung dar, welche bezüglich Bestand und Höhe per Bilanzstichtag nicht mit einem Unsicherheitsfaktor belastet ist. Bilanzrechtlich handelt es sich somit gegenüber dem Gesellschafter um eine definitive Schuldverpflichtung und nicht um eine Rückstellung. Auch bei unbestimmter Fälligkeit kann eine echte Verpflichtung vorliegen (z.B. bei Kto.-Krt.-Schulden).

Um eine Rückstellung handelt es sich jedoch bei der Gutschrift zur allfälligen Abgeltung für nicht bezogene Ferien und geleistete Überzeit (vgl. ZStP 1993 S. 57). Es besteht ein Unsicherheitsfaktor bezüglich Leistungspflicht, Betragshöhe und Erfüllung (Fälligkeit).

Die Abgrenzung der Lohnbestandteile hat nach dem Kontinuitätsprinzip zu erfolgen und darf nicht willkürlich vorgenommen werden. Wenn die Gutschriften an die Beteiligten lediglich über das Rückstellungskonto verbucht werden, sind diese

jeweils im folgenden Jahr effektiv zu beziehen (geldmässig oder über das Kto.-Krt.) und allenfalls per Ende des Folgejahres wieder in Form einer neuen Rückstellung festzulegen - eine Kumulation von Lohngutschriften auf dem Rückstellungskonto (von mehr als einem Jahr) wird nicht toleriert. Wenn die Beteiligten das "Guthaben" jeweils nicht beziehen, wird die Rückstellung mit dem Hinweis auf den fehlenden Verpflichtungsgrund steuerlich abgelehnt.

### **1.2.2 Stufe beteiligte Person**

Die zeitliche Zurechnung der "gutgeschriebenen" Lohnbestandteile im Einkommen der Beteiligten richtet sich nach den folgenden Grundsätzen - je nachdem, ob diese als definitive Verbindlichkeiten (Kreditoren) oder nur als mögliche Verpflichtungen (Rückstellungen) zu qualifizieren sind.

- Verbindlichkeiten der Gesellschaft:  
Im Zeitpunkt der Verbuchung (bei der Gesellschaft) realisiert die beteiligte Person Einkommen aus Erwerbstätigkeit, welches bei ihr als solches steuerlich zu erfassen ist - der feste Rechtsanspruch der beteiligten Person ist entstanden.
- Rückstellungen in der Gesellschaft:  
Wenn die Aufwendungen als Rückstellungen zu qualifizieren sind, ist bei der beteiligten Person folgende Differenzierung angebracht:  
Rückstellungen für geleistete Überzeit oder nicht bezogene Ferien können bei den Beteiligten steuerlich nicht als Einkommen angerechnet werden, weil gewisse Unsicherheitsfaktoren bezüglich Leistungspflicht und -Fälligkeit bestehen, da beispielsweise die Überzeit kompensiert werden kann, was bei den Beteiligten nicht zu einem Einkommen führt; dasselbe gilt bei Erfolgsbeteiligungen, sofern das abgelaufene Geschäftsjahr die mangelnde Berechnungsgrundlage liefert (z.B. erzielter Jahresumsatz).

Im Gegensatz dazu sind Gehalt und Verwaltungsrats honorare bei den beteiligten Personen in derjenigen Periode steuerlich zuzurechnen, in der sie ihre Arbeitsleistung erbracht haben - auch wenn die definitive Gutschrift erst später erfolgt. Eine solche Betrachtungsweise ist dann sachgerecht, wenn die beteiligten Personen dank ihrer beherrschenden Stellung in der Arbeitgeberfirma den Zeitpunkt der Auszahlung oder Gutschrift ihrer Arbeitsentgelte nach Belieben bestimmen können (nStP 1986, 86).

## 2. Aktivdarlehen

Pauschale Wertberichtigungen auf Darlehen sind steuerlich nicht zulässig. Bei einem allfälligen Wertberichtigungsbedarf auf Darlehen gegenüber Dritten sind von den Steuerpflichtigen objektive Bewertungsunterlagen vorzulegen und die Verlustgefahr konkret nachzuweisen (Bilanzen der Darlehensnehmerinnen und Darlehensnehmer / ernsthafte Inkassobemühungen); grundsätzlich wie bei der Debitorenbewertung.

Bei Darlehensgewährungen an beteiligte Personen und/oder Konzerngesellschaften ergeben sich besondere Probleme im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen (bezüglich Wertberichtigungen vgl. LU StB Weisungen StG §§ 36 f. / 77 f. Nr. 2 Ziff. 1.3).

## 3. Beteiligungen

Ob eine Wertverminderung der dauernden Beteiligung eingetreten ist, ist nach der Entwicklung des Geschäftsverkehrs zu beurteilen, wobei übliche Absatz- und Preisschwankungen nicht zu berücksichtigen sind. Vielmehr fallen Ereignisse und Entwicklungen ins Gewicht, welche voraussichtlich dauernd die Beteiligung wertmässig wesentlich beeinträchtigen.

Rückstellungen für bloss zukünftige Verlustgefahren sind steuerlich aufzurechnen, es sei denn, die Vermögenseinbusse stünde unmittelbar bevor. Diese Verlustgefahr ist von der steuerpflichtigen Gesellschaft zu konkretisieren. Für eine allfällige Berechnung des inneren Wertes der Beteiligung sind die einschlägigen Methoden der Unternehmensbewertung massgebend.



## 4. Eigenversicherungen / Selbstbehalte

Versicherungsprämien, die an konzessionierte Versicherungsgesellschaften entrichtet werden, stellen abzugsfähigen Aufwand dar. Dagegen werden "Prämien" für sogenannte Eigenversicherungen, die zwar dem gleichen Zwecke dienen, aber nicht ausgegeben, sondern bloss in der Unternehmung zurückgelegt werden, nicht als geschäftsmässig begründete Rückstellungen zugelassen, auch wenn sie versicherungsmathematisch berechnet werden. Hier werden zur Abdeckung möglicher künftiger Schadenfälle Reserven gebildet, die jederzeit wieder aufgelöst und für andere Zwecke verwendet werden können. Derartige Rückstellungen sind nicht zulässig.

Selbstbehalte können nur für bereits eingetretene, versicherte Schäden zurückgestellt werden.

## 5. Einfache Gesellschaften

Ein Rückstellungsbedarf im Zusammenhang mit der Solidarhaftung ist im Einzelfall festzustellen. Die unmittelbar drohende Verlustgefahr und somit die Voraussetzung für eine Rückstellung ist dann gegeben, wenn eine Gesellschafterin oder ein Gesellschafter infolge Zahlungsunfähigkeit auszuschneiden droht. Bezüglich der Zahlungsunfähigkeit müssen konkrete Anhaltspunkte vorliegen. In der Regel haben die verbleibenden Beteiligten die Verpflichtungen der zahlungsunfähigen Beteiligten anteilmässig zu übernehmen, womit eine Rückstellung in dieser Höhe allenfalls gerechtfertigt ist.





## 6. Haftpflichtrückstellungen

### 6.1 Produktehaftpflicht

In den Standardbedingungen der Betriebshaftpflicht-Versicherungen decken die Versicherungsgesellschaften die auf gesetzlichen Haftpflichtbestimmungen beruhende Haftpflicht des Unternehmens (Personen- und Sachschäden). Darin eingeschlossen ist auch die Produktehaftung nach dem Produktehaftpflichtgesetz. Die Versicherungsdeckung gilt in der Regel für Schäden, die in Europa eintreten. Nicht versichert sind insbesondere Schäden, die sich in den USA und in Kanada ereignen - diese Risiken können durch eine Ausdehnung des örtlichen Geltungsbereichs separat versichert werden.

Sofern darüber hinaus noch weitere, nicht versicherbare Haftpflichtrisiken bestehen, handelt es sich um ein nicht rückstellbares Unternehmerrisiko. Es fehlt in diesen Fällen jegliche objektive Bemessungsgrundlage für entsprechende Rückstellungen - sie müssten völlig willkürlich festgelegt werden und sind demzufolge nicht zulässig (StR 1983, 49).

### 6.2 Schadenersatzpflichten

Eine Rückstellung kann nur vorgenommen werden, wenn per Bilanzstichtag bereits Schadenersatzansprüche (i.d.R. im Sinne von Art. 41 und 55 OR - Haftung aus unerlaubter Handlung oder Fahrlässigkeit) von Drittpersonen vorliegen oder zumindest das Schadenereignis im Bemessungsjahr eingetreten ist und dieser Schaden durch keine Haftpflichtversicherung gedeckt ist. Werden Rückstellungen vorgenommen, ohne dass sich das Schadenereignis konkretisiert hat, handelt es sich um eine sogenannte Eigenversicherung (vgl. Ziff. 4), die in der Steuerpraxis durchwegs abgelehnt wird.

## 7. Mehrwertsteuer

Eine Rückstellung für die geschuldete Mehrwertsteuer ist allenfalls bei der Abrechnung nach vereinnahmtem System möglich. In diesem Fall ist nicht nur die geschuldete Mehrwertsteuer zu passivieren, sondern auch das mutmassliche Vorsteuerguthaben auf den bilanzierten Lieferantenkreditoren ist zu aktivieren.

## 8. Prozessrückstellungen

Sind Prozesse hängig, können Steuerpflichtige nach dem Vorsichtsprinzip auf den ungünstigsten der wahrscheinlichen Prozessausgänge abstellen. Sie können für die mutmasslichen Verbindlichkeiten, die sich aus der Prozessanhebung voraussichtlich ergeben sowie für die Prozesskosten eine Rückstellung bilden. Blosser Drohungen der Gegenpartei bezüglich einer Klageerhebung rechtfertigen noch keine Rückstellung.

## 9. Renten- und Ruhegehaltsrückstellungen

Nachdem die Personalvorsorge durch die berufliche Vorsorge geregelt ist, lassen sich diesbezügliche Rückstellungen geschäftsmässig nicht mehr begründen. Sofern früher für konkrete Rentenverpflichtungen entsprechende Rückstellungen gebildet und steuerlich akzeptiert wurden, werden diese weiterhin als geschäftsmässig begründet betrachtet, soweit der entsprechende Verpflichtungsgrund noch gegeben ist.

## 10. Umstrukturierungen / Betriebsumstellungen

Grundsätzlich besteht kein Rückstellungsbedarf. Die Kosten für Betriebsumstellungen und Umstrukturierungen sind Investitionen für die Zukunft. Der zukünftige Geldabgang steht in keinem direkten Zusammenhang mit der Ertragserzielung abgelaufener Geschäftsjahre (Stoll, Die Rückstellung im Handels- und Steuerrecht, S. 207).

Im Differenzbereinigungsverfahren der eidgenössischen Räte wurde seinerzeit die Rückstellung für Umstrukturierungen definitiv gestrichen, diejenige für Forschungs- und Entwicklungskosten hingegen ins DBG aufgenommen.



## **11. Umweltschutzmassnahmen**

### **11.1 Aufgrund gesetzlicher Auflagen**

#### **11.1.1 Grundsatz**

Für mutmassliche Kosten im Zusammenhang mit Umweltschutzmassnahmen im Rahmen des geltenden Umweltschutzrechtes können grundsätzlich keine Rückstellungen gewährt werden. Bei diesen Kosten handelt es sich in der Regel um Investitionen in neue bzw. verbesserte Anlagen. Die Rechtsprechung erblickt in diesem Fall keinen Zusammenhang mit der Produktionstätigkeit - die Kosten sind ausschliesslich auf die Folge gesetzlicher oder behördlicher Anforderungen zurückzuführen (vgl. VGE vom 11.8.1997 i.S. V. I.).

#### **11.1.2 Ausnahme**

Wenn sich die erwähnten Aufwendungen auf einem sehr hohen Niveau bewegen und eine Kostenaufteilung unter dem Aspekt der Unternehmungsführung geradezu zwingend aufdrängt, kann auch steuerlich eine Aufteilung auf maximal 4 Jahre mittels Rückstellung toleriert werden. Bei Beendigung des Sanierungsvorhabens ist die Rückstellung über die aktivierten Investitionskosten aufzulösen. Die erwähnte Rückstellungspraxis (grundsätzlich handelt es sich hierbei um eine Rücklagenbildung) gilt jedoch nur, wenn für das vorgesehene Projekt entsprechende Kostenschätzungen und eine detaillierte Beschreibung vorliegt.

### **11.2 Umweltschäden / Beseitigung von Abfällen oder Anlagen**

Pauschal-Rückstellungen für mögliche Umweltschäden sind abzulehnen, da solche Risiken unter das normale Unternehmerrisiko fallen, welche durch Gewinn und Eigenkapital zu decken sind. Ein einmaliges und ausserordentliches Schadenereignis begründet noch keinen pauschalen Rückstellungsbedarf für derartige, zukünftige Risiken.

Sofern jedoch konkrete Anhaltspunkte darüber bestehen, dass tatsächlich erhebliche Risiken vorhanden sind, können diesbezügliche Aufwendungen als Folge der Ertragserzielung den einzelnen Geschäftsjahren durch die Bildung von Rückstellungen angerechnet werden. Die Kosten für die spätere Wiederherstellung oder die fachgerechte Entsorgung sind aufgrund von Pauschalofferten und Gutachten zu schätzen.

Die Entsorgungspflicht muss hinreichend konkretisiert sein, d.h. das Unternehmen muss zumindest wissen, wie und in welchem zeitlichen Rahmen es die Entsorgung vornehmen muss.

## **12. Währungsrisiko**

Dem Währungsrisiko auf Debitorenforderungen in fremder Währung wird in der Regel mit einer um 5 % erhöhten Delkredere-Rückstellung Rechnung getragen. Eine 5 %-ige Wertberichtigung auf den Fremdwährungs-Debitoren deckt die Verlustgefahr innerhalb einer Zahlungsfrist von 2 - 3 Monaten hinreichend.

Werden höhere Rückstellungen geltend gemacht, ist das Währungsrisiko im Einzelfall konkret nachzuweisen. Diesbezüglich ist zu beachten, dass ein unmittelbarer Währungszерfall zu drohen hat.

Das allgemeine Risiko künftiger Wechselkursschwankungen und damit von Kursverlusten, denen solche Guthaben naturgemäss ausgesetzt sind, rechtfertigt noch keine höhere Wertberichtigung (StE 1987 B 23.43.2 Nr. 4).

## **13. Bürgschaftsverpflichtungen**

Rückstellungen für Bürgschaftsverpflichtungen sind zulässig, wenn am Bilanzstichtag ernsthaft damit zu rechnen ist, die eingegangenen Verpflichtungen ganz oder teilweise erfüllen zu müssen. Die Höhe der Rückstellung ist im Einzelfall nachzuweisen. Pauschalrückstellungen werden nicht gewährt.

# Ersatzbeschaffungen

## 1. Grundsätzliches

Nach § 37 Abs. 1 und § 78 Abs. 1 StG können beim Ersatz von betriebsnotwendigen Anlagevermögen die stillen Reserven auf ein Ersatzobjekt 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 Anlagevermögens.

Betriebsnotwendiges Anlagevermögen sind Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Leistungserstellung des Betriebes dienen und die ohne Beeinträchtigung des betrieblichen Leistungserstellungsprozesses nicht veräussert werden können.

Die Ersatzbeschaffung ist ausgeschlossen bei der Veräusserung von verpachtetem Geschäftsvermögen.

Keine Ersatzbeschaffung liegt vor, wenn der neu angeschaffte Vermögenswert Bedürfnisse in einem anderen Betrieb deckt, die nicht durch das Ausscheiden des ersetzten Wirtschaftsgutes entstanden sind. Somit kann auch die Ersatzbeschaffung eines ganzen Betriebes durch einen neuen Betrieb nicht steuerneutral durchgeführt werden (z.B. Café gegen Elektrogeschäft; BGE vom 19.12.1986 i.S. P.Z. in nStp 41, 77). Ebenfalls keine Ersatzbeschaffung ist anzunehmen, wenn ein Betriebszweig veräussert und ein völlig neuer (u.U. unter Änderung des Unternehmenszwecks) eröffnet wird.

Steuerneutrale Ersatzbeschaffungen in der Landwirtschaft sind grundsätzlich möglich in land- und forstwirtschaftlich geschätzten Grundstücken sowie Maschinen (nur Urproduktion) des Geschäftsvermögens. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens. Nicht steuerneutral sind namentlich folgende Ersatzbeschaffungen: Maschinen für Nebenerwerb, Investitionen für Liebhaberei, Zimmereigebäude.

## 2. Gleiche Funktion

Die Funktionsgleichheit des Ersatzobjektes ist ab Steuerperiode 2011 nicht mehr Voraussetzung.

### 3. Ersatzbeschaffungsfrist

Die Ersatzbeschaffung hat in der Regel innerhalb eines Zeitraumes von zwei Jahren zu erfolgen. Bei begründeter Verzögerung der Ersatzbeschaffung kann eine längere Frist zugestanden werden, wenn die geforderte Betriebsnotwendigkeit der Ersatzbeschaffung gegeben ist. Die Vorausbeschaffung des Ersatzgutes ist grundsätzlich innerhalb der genannten Frist ebenfalls möglich.

### 4. Verbuchung

Wird das Ersatzgut im gleichen Geschäftsjahr beschafft, sind die stillen Reserven buchtechnisch so auf das Ersatzgut zu übertragen, dass das Ersatzgut durch sofortige Herabsetzung des Buchwertes dem veräusserten Gut gleichgestellt wird. Liegen die Anschaffungskosten des Ersatzgutes über dem Verkaufserlös, können sämtliche stillen Reserven auf das Ersatzgut übertragen werden. Liegen die Wiederbeschaffungskosten unter dem Veräusserungserlös, erfolgt eine (teilweise) steuerbare Realisation von stillen Reserven.

#### Beispiel

X verkauft 2015 eine Maschine für 1 Mio. Franken. Der Buchwert der veräusserten Maschine beträgt 0,4 Mio. Franken. Im selben Jahr kauft X eine Ersatzmaschine für 0,8 Mio. Franken. Im Umfang des reinvestierten Teils von 0,4 Mio. Franken (Kaufpreis Ersatzmaschine ./ Buchwert der veräusserten Maschine) kann der Erlös bei der Ersatzmaschine sofort abgeschrieben werden. Im Umfang des übersteigenden Teils von 0,2 Mio. Franken (Verkaufserlös ./ Kaufpreis Ersatzmaschine) wird 2015 ein steuerbarer Gewinn realisiert.

Erfolgt die Ersatzbeschaffung in einem späteren Geschäftsjahr, ist eine Ersatzbeschaffungsrückstellung in entsprechender Höhe zu bilden. Erfolgt später keine entsprechende Ersatzbeschaffung, ist diese Rückstellung erfolgswirksam aufzulösen.



**Beispiel**

Ersatz einer Produktionsanlage:

Buchwert vor Ersatz 1.1.2014	3'000
Verkaufspreis alte Anlage 29.11.2014	4'600
Kaufpreis neue Anlage 15.2.2015	3'800

	Konto Produktionsanlagen		Ersatzbeschaffungskonto	
	2014	2015	2014	2015
Eingangsbilanz	3000 S	0	0	- 1600 H
- Verkauf alte Anlage 2002	- 4600 H			
+ Ausbuchung Buchgewinn an Ersatzbeschaffungskonto	1600 S		- 1600 H	
+ Kauf neue Anlage 2003		3800 S		
- Abschreibung auf ursprünglichen Buchwert, über Ersatzbeschaffungskonto		- 800 H		- 800 S
Ausbuchung nicht reinvestierte stille Reserven an Erfolgsrechnung				800 S
Schlussbilanz	0	3000 S	- 1600 H	0

Der Buchwert der Produktionsanlage gemäss Schlussbilanz 31.12.2015 entspricht dem Ausgangswert vor der Ersatzbeschaffung am 1.1.2014.

Der Saldo des Ersatzbeschaffungskontos per 31.12.2014 wird als Rücklage ausgewiesen. Es erfolgt keine Besteuerung als Einkommen/Gewinn und Vermögen/Kapital.

Dieses Vorgehen entspricht der üblichen Verbuchung bei Veräusserungen von Anlagegegenständen und ermöglicht den Übertrag des Saldos des Ersatzbeschaffungskontos in den Abschluss. Es erfordert jedoch die Berechnung des Buchgewinns bei der Veräusserung des ursprünglichen Objekts, wenn mehrere Anlegegüter auf dem gleichen Konto aktiviert sind.

Mit Rücksicht auf die gezeigten Konsequenzen, welche sich aus dem Massgeblichkeitsprinzip ergeben, empfiehlt sich die Abwicklung über ein Ersatzbeschaffungskonto immer dann, wenn der Zeitpunkt des Ersatzes unsicher ist (vgl. Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts, S. 48 f.).

## **5. Ersatzbeschaffung in landwirtschaftliche Grundstücke des Geschäftsvermögens**

### **5.1 Reinvestition von Gewinnen aus der Veräusserung von beweglichem Anlagevermögen in landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke**

Bei Reinvestitionen von Gewinnen aus der Veräusserung von beweglichem Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebes in landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke können stille Reserven nach Massgabe von § 37 StG übertragen werden. Dabei werden grundsätzlich der Buchwert des Ersatzobjekts entsprechend herab- und die kumulierten Abschreibungen heraufgesetzt.

#### **Beispiele**

Ausgangslage (ohne Ersatzinvestition)

Bewegliches Anlagevermögen (z.B. Maschine) wird für 1000 verkauft.

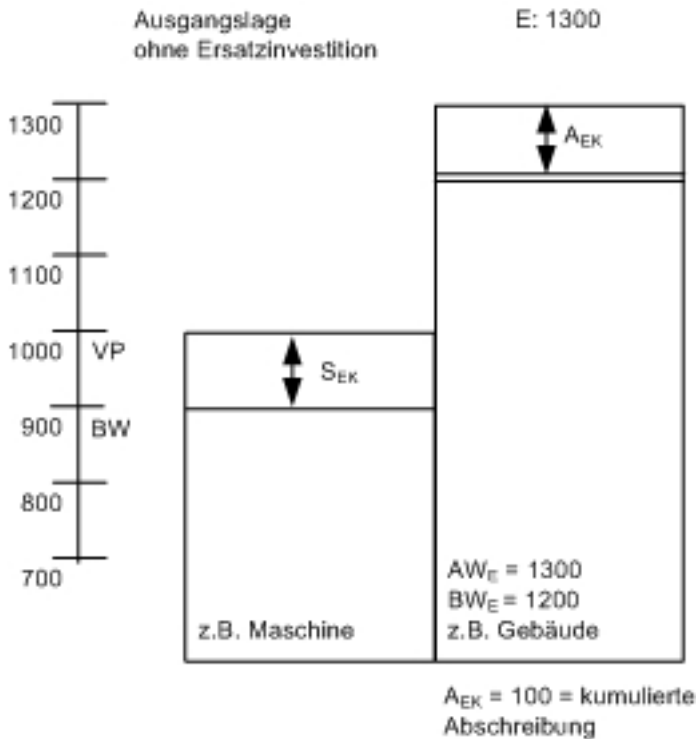
- Die Differenz von 100 zwischen dem Verkaufserlös (1000) und dem Buchwert (900) wird mit der Einkommenssteuer besteuert.

Ersatzinvestition in landwirtschaftliches Grundstück

Betriebliches Anlagevermögen (z.B. Maschine) wird für 1000 verkauft. Die Ersatzinvestition in die landwirtschaftliche Liegenschaft beträgt 1300.

- Es können stille Reserven in der Höhe von 100 übertragen werden. Der Buchwert des Ersatzgutes muss mittels Einmalabschreibung um 100 auf 1200 herabgesetzt werden. Die kumulierten Abschreibungen müssen um 100 heraufgesetzt werden.

Darstellung: Übertragung der stillen Reserven von beweglichem auf unbewegliches Anlagevermögen eines Landwirtschaftsbetriebs



VP = Verkaufspreis

BW = Buchwert

E = Ersatzinvestition

AW = Anlagewert

$S_{EK}$  = Steuerbares Einkommen

$A_{EK}$  = Aufgeschobene Einkommensbesteuerung

## 5.2 Reinvestition von Gewinnen aus der Veräusserung von landwirtschaftlichen Betriebsgrundstücken in andere landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke

Bei der Reinvestition von Kapitalgewinnen (Differenz Buchwert zu Anlagewert) aus der Veräusserung von Grundstücken eines Landwirtschaftsbetriebs in ein Ersatzgrundstück (bzw. ein anderes Betriebsgrundstück inkl. eventuell vorhandene Gebäude) werden der Buchwert des Ersatzobjektes sofort herab- und die nachgeführten Abschreibungen heraufgesetzt. Die so übertragenen stillen Reserven müssen in der Bilanz in einem Wertberichtigungskonto offen ausgewiesen werden.

Bei der Reinvestition von Grundstücksgewinnen (Differenz Anlagewert zu Veräusserungswert) aus der Veräusserung von landwirtschaftlichen Grundstücken werden die Anlagekosten und der Buchwert des Ersatzobjektes sofort herabgesetzt. Da es sich um reinvestierte Wertzuwachsgewinne handelt, werden keine Abschreibungen nachgeführt (VGE vom 17.8.2009 i.S. F.).

### Beispiel 1

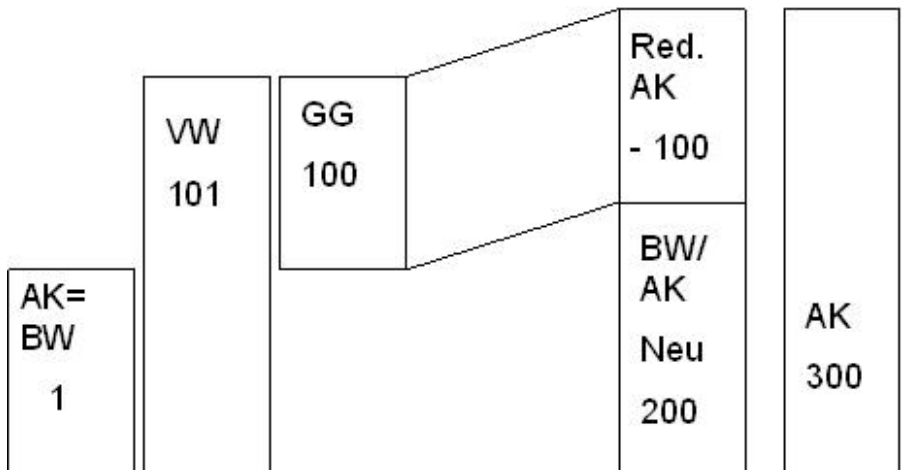
Landwirt X verkauft ein Baulandgrundstück für Fr. 101'000.-- aus dem Geschäftsvermögen. Der Anlagewert beträgt Fr. 1'000.--. Der Grundstücksgewinn wird in einen Scheunenumbau investiert. Total Umbaukosten Fr. 300'000.--. Landwirt X macht bei der Grundstücksgewinnsteuerveranlagung die Ersatzbeschaffung geltend.

#### Veranlagung GGSt

Veräusserungserlös	101'000
./. Anlagewert	1'000
./. Ersatzbeschaffung	<u>100'000</u>
Steuerbar GGSt	0

#### Verbuchung Einkommenssteuer

Umbau Scheune	300'000
./. Ersatzbeschaffung	100'000
Verbleibende Anlagekosten	<u>200'000</u>
Kumulierte Abschreibungen	0

**Übertrag der Gewinne auf Ersatzgrundstück**

BW = Buchwert  
 KA = kumulierte Abschreibungen  
 VW = Veräusserungswert  
 KG = Kapitalgewinn  
 GG = Grundstücksgewinn  
 AK = Anlagekosten

**Bilanz (Aktiven)**

	<u>BW 1.1</u>	<u>Zugang</u>	<u>Abgang</u>	<u>BW 31.12.</u>
Bauland	1'000	100'000	101'000	0
Scheune		300'000	100'000	200'000

**Beispiel 2**

Verkauf Liegenschaft im Dorf Fr. 700'000.--. Buchwert Fr. 300'000.--, kumulierte Abschreibungen Fr. 200'000.--, Ersatzbeschaffung in neues Wohnhaus, AK = Fr. 550'000.--.

**Übertrag auf neues Grundstück**

		GG 200	Steuer- barer GG		
				-50	
KA 200	VW 700	KG 200		KA 200	
BW 300				BW 300	
				AK 550	

BW = Buchwert

KA = kumulierte Abschreibungen

VW = Veräusserungswert

KG = Kapitalgewinn

GG = Grundstücksgewinn

AK = Anlagekosten

**Veranlagung GGSt**

Veräusserungserlös	700'000
./. Anlagewert	500'000
./. Ersatzbeschaffung GG	<u>50'000</u>
Steuerbar GGSt*	150'000

\* Verbuchung über Kapitalkonto

**Verbuchung Einkommenssteuer**

Neubau Wohnhaus	550'000
./. Ersatzbeschaffung GG	<u>50'000</u>
Verbleibende Anlagekosten	500'000
./. Ersatzbeschaffung KG	<u>200'000</u>
= Buchwert	300'000
Kumulierte Abschreibungen	200'000

**Bilanz (Aktiven)**

	<u>1.1.</u>	<u>Zugang</u>	<u>Abgang</u>	<u>31.12.</u>
Liegenschaft	500'000	50'000 *150'000	700'000	0
Kum. Abschr.	-200'000	200'000		0
Wohnhaus neu		550'000	50'000	500'000
Kum. Abschr.			200'000	-200'000

\* Der steuerbare Grundstücksgewinn von Fr. 150'000.-- wird über das Kapitalkonto aus der Erfolgsrechnung gebucht.

**Erfolgsrechnung**

	<u>Aufwand</u>	<u>Ertrag</u>
Kapitalgewinn		200'000
Abschreibung Ersatzbeschaffung	200'000	





# Verlustverrechnung und Sanierungen

## 1. Verlustverrechnung

### 1.1 Grundlagen

#### 1.1.1 Periodizität und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit

Das Prinzip der Periodizität hat im Steuerrecht einen hohen Stellenwert. Mit der Einkommenssteuer wird das Einkommen bzw. der Erfolg eines bestimmten Zeitabschnitts, i.d.R. eines Jahres, erfasst..

Beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht der Periodenerfolg dem Ergebnis der im betreffenden Steuerjahr abgeschlossenen Jahresrechnung. Naturgemäss unterliegen die Ergebnisse aus selbständiger Erwerbstätigkeit gewissen Schwankungen. Der Ausweis eines negativen Periodenerfolgs ist beim Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit immer wieder anzutreffen.

Entsprechend dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sollte der/die Selbständigerwerbende nur den wirklich erzielten Erfolg aus der Tätigkeit versteuern müssen. Dieser entspricht dem Totalgewinn, d.h. der Summe aller Ergebnisse während der Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit.

Mit dem Instrument der Verlustverrechnung wird das Prinzip der Periodizität durchbrochen. Innerhalb des gesetzlichen Verlustverrechnungszeitraums können Selbständigerwerbende nicht verrechnete Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf die nachfolgenden Steuerperioden vortragen.

Allerdings wird das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch die Möglichkeit der Verlustverrechnung nur teilweise verwirklicht. Der Anspruch des Selbständigerwerbenden auf die Verrechnung der erlittenen Verluste bleibt in mehrfacher Hinsicht eingeschränkt:

- Das schweizerische Steuerrecht kennt keinen Verlustrücktrag.
- Der Verlustverrechnungszeitraum ist auf 8 Jahre beschränkt.
- Die Verlustverrechnung setzt eine selbständige Erwerbstätigkeit voraus.

In diesem Sinne bleibt das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit dem Prinzip der Periodizität untergeordnet. Für die

Selbständigerwerbenden hat der Gesetzgeber aber immerhin einen partiellen Einbruch in das Prinzip der Periodizität in Kauf genommen, um deren besonderen Situation bis zu einem gewissen Grade Rechnung zu tragen.

In anderen Bereichen des Einkommenssteuerrechts wird das Periodizitätsprinzip umgesetzt. So kann beispielsweise ein Negativeinkommen, welches aus einem hohen Unterhaltsabzug für Privatliegenschaften resultiert, nicht auf die nächste Steuerperiode vorgetragen werden.

Das AHV-Recht berücksichtigt bei der Berechnung des für die AHV-Beitragspflicht massgebenden Einkommens auch die dem jeweiligen Beitragsjahr unmittelbar vorausgegangen verbuchten Geschäftsverluste (in Kraft seit 1.1.2008).

### **1.1.2 Beschränkung der Verlustverrechnung auf Selbständigerwerbende**

Die Verlustverrechnung für natürliche Personen ist steuersystematisch der selbständigen Erwerbstätigkeit zugeordnet. Artikel 31 DBG steht unter dem 3. Abschnitt "Selbständige Erwerbstätigkeit". Artikel 10 Abs. 2 StHG ist mit "Selbständige Erwerbstätigkeit" betitelt. § 38 StG LU enthält eine analoge Regelung zur Verlustverrechnung. Die kantonale Verlustverrechnungsbestimmung schliesst unmittelbar an die §§ 34 bis 37 an, welche die Ermittlung des Reineinkommens bei selbständiger Erwerbstätigkeit regeln.

Diese Einordnung steht im Einklang mit der historischen Entwicklung der Verlustverrechnung. Die Verlustverrechnung war auch im überholten System der zweijährigen Veranlagung mit Vergangenheitsbemessung stets auf die Selbständigerwerbenden beschränkt. Weder mit der Einführung des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG) per 1. Januar 1995 noch mit dem Übergang zur einjährigen Veranlagung mit Gegenwartsbemessung für natürliche Personen per 1. Januar 2001 bezweckte der Gesetzgeber eine Änderung der für die Verlustverrechnung geltenden Grundsätze.

Damit vermögen weder die neue Einordnung der Verlustverrechnungsbestimmungen in den Gesetzen, noch der Wegfall der altrechtlichen Zwischenveranlagungen den Gehalt der Verlustverrechnungsbestimmungen zu erweitern. Nach wie vor können Verlustvorträge nur geltend gemacht werden, solange eine selbständige Erwerbstätigkeit andauert. Wird die selbständige Erwerbstätigkeit auf Dauer eingestellt, ist ein Verlustvortrag auf eine folgende Steuerperiode ausgeschlossen.

Eine Verrechnung von Verlusten aus selbständiger Erwerbstätigkeit in einer der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit folgenden Steuerperiode könnte, da eine ausdrückliche Gesetzesgrundlage fehlt, nur mit dem Postulat der Besteuerung

nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt werden. Wie jedoch in Ziffer 1.1.1 vorstehend dargelegt, hat sich das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Bereich des Verlustvortrages dem vorrangigen Prinzip der Periodizität unterzuordnen.

Der rechtfertigende Sinngehalt der Verlustverrechnungsnorm liegt darin, dem/der Selbständigerwerbenden im Rahmen der Verlustverrechnungsperiode den Ausgleich von Gewinn- und Verlustschwankungen zu ermöglichen, um dergestalt die zufällige Erfassung von einzelnen Jahresergebnissen zu vermeiden (Reich/Züger, Kommentar zu Art. 211 N10, in: Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuern (DBG) Art. 83 - 222). Dem Selbständigerwerbenden wird mit den Bestimmungen zur Verlustverrechnung ein Instrument zur Verfügung gestellt, um Zufälligkeiten in der Besteuerung zu vermeiden. Die Verlustverrechnungsbestimmungen begründen hingegen keinen absoluten Anspruch auf Verrechnung aller erlittenen Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

### 1.1.3 Subjektive Verknüpfung der Verlustverrechnung

Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind subjektiv mit der die Tätigkeit ausübenden Person verknüpft. Ein allfälliger Verlustvortrag geht unter, wenn der/die Unternehmer/Unternehmerin die selbständige Erwerbstätigkeit dauernd aufgibt (vgl. Abschnitt 1.2.2). Ebenso geht der Verlustvortrag mit dem Tod der selbständigerwerbenden Person unter.

Der mitarbeitende Ehegatte hat keine Unternehmerstellung, weshalb ein Verlustvortrag nicht auf diesen übergehen kann. Führt jedoch der überlebende Ehegatte das Geschäft des/der verstorbenen Selbständigerwerbenden weiter, so tritt dieser in die Unternehmerstellung ein. Wegen des Grundsatzes der Einheit der Familie geht der Verlustvortrag in diesem Fall an den überlebenden Ehegatten über.

Hingegen ist ein Übertrag eines noch nicht verrechneten Verlustes an die Erben ausgeschlossen. Dies gilt auch für den Fall, dass ein Nachkomme den Betrieb übernimmt. Die Steuersukzession beim Tod beinhaltet keine Übertragung der Steuerfaktoren des Erblassers auf die Erben.

Solange die ungetrennte Ehe andauert, werden Ehegatten steuerlich als Einheit erfasst. Der Verlustvortrag bleibt dabei jedoch subjektiv verknüpft. Bei Trennung bzw. Scheidung folgt der noch nicht verrechnete Verlustvortrag deshalb demjenigen Ehegatten, welcher die selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt hat.



## 1.2 Anwendung der Verlustverrechnung im allgemeinen

### 1.2.1 Verlustverrechnung innerhalb der Bemessungsperiode

Die in der Bemessungsperiode erlittenen Verluste aus selbständiger Tätigkeit können uneingeschränkt mit den übrigen Nettoeinkünften des gleichen Bemessungsjahres verrechnet werden.

#### Beispiel 1:

Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2004)	-40'000
Vermögenserträge netto (Kalenderjahr 2004)	70'000
Steuerbares Einkommen 2004	30'000

Der Verlust muss mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden, soweit solches vorhanden ist. Die Steuerpflichtigen haben kein Wahlrecht. Sie können den Verlust nicht in einer späteren Steuerperiode geltend machen. Verluste sind immer im frühest möglichen Zeitpunkt zu verrechnen.

Innerhalb der gleichen Steuerperiode können die Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit selbst dann mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden, wenn im Verlaufe dieser Steuerperiode die selbständige Erwerbstätigkeit aufgegeben wird.

#### Beispiel 2:

Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (letztes Geschäftsjahr 1.1. - 30.6.2004)	-50'000
Unselbständigeslohneinkommen netto (Anstellungsverhältnis 1.7. - 31.12.2004)	90'000
Steuerbares Einkommen 2004	40'000

Innerhalb der gleichen Steuerperiode können auch Negativeinkünfte aus anderen Bereichen mit positiven Einkünften verrechnet werden.

#### Beispiel 3:

Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit	120'000
---	---------

(Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2004)

Vermögenserträge netto (Kalenderjahr 2004)	-30'000
Steuerbares Einkommen 2004	90'000

### 1.2.2 Beschränkung des Verlustvortrags auf Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit

Verluste sind nur soweit über die Bemessungsperiode hinaus verrechenbar, als sie auf eine selbständige Erwerbstätigkeit zurückzuführen sind.

	<b>Beispiel 4</b>	<b>Beispiel 5</b>
Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit	-50'000	-50'000
Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	20'000	20'000
Vermögensertrag netto	-30'000	10'000
Steuerbares Einkommen 2004	-60'000	-20'000

In Beispiel 4 können lediglich Fr. -50'000 Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf die Steuerperiode 2005 vorgetragen werden. Der negative Vermögensertrag von Fr. -30'000 bleibt steuerlich nur soweit berücksichtigt, wie dieser innerhalb der Bemessungsperiode verrechnet werden kann. Vorliegend kann ein Anteil von Fr. 20'000 mit dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit verrechnet werden. Die verbleibenden Fr. -10'000 bleiben steuerlich unberücksichtigt.

Aus Beispiel 5 ist ersichtlich, dass Verluste aus selbständiger Erwerbstätigkeit nur soweit auf die nächste Steuerperiode vorgetragen werden können, wie diese nicht mit übrigen Einkünften verrechnet werden konnten. Der Verlustvortrag auf die Steuerperiode 2005 beträgt somit -20'000.

Für die Verlustverrechnung in der Folgeperiode ist das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit Voraussetzung. Der vorgetragene Verlust kann wiederum mit den gesamten Nettoeinkünften verrechnet werden.

#### Beispiel 6:

Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit	30'000
---	--------

---

Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	20'000
Vermögensertrag netto	10'000
Verlustvortrag aus dem Vorjahr	-50'000
Steuerbares Einkommen 2005	10'000

### 1.2.3 Zeitliche Beschränkung des Verlustvortrages

Die Verlustvortragsperiode beträgt 7 Jahre. Zusammen mit dem Bemessungsjahr ergibt sich damit ein Verlustverrechnungszeitraum von insgesamt 8 Jahren. Kann ein Verlustvortrag innerhalb dieses Zeitraums nicht vollständig mit Einkünften verrechnet werden, so verfällt der Restbetrag.

Es werden die in diesen 8 Steuerjahren in die Bemessung einbezogenen Geschäftsjahre berücksichtigt. Die gesamte Dauer der Geschäftsjahre kann dabei mehr oder weniger als 8 Jahre umfassen. Es werden keine pro-rata-temporis-Berechnungen vorgenommen.

#### Beispiel 7:

Nettoeinkommen 2009	80'000
Restlicher Verlust aus dem 1. Geschäftsjahr umfassend den Zeitraum 1.10.2001 - 31.12.2002	-20'000
Steuerbares Einkommen 2009	60'000

Das Ergebnis des ersten Geschäftsjahres (15 Monate) wird gesamthaft in die Bemessung der Steuerperiode 2002 einbezogen. In diesem Beispiel ergibt sich damit ein erweiterter Verlustverrechnungszeitraum von 8 Jahren und 3 Monaten.

Es ist stets zuerst der älteste bis zu diesem Zeitpunkt nicht berücksichtigte, aber noch in die Verlustverrechnungsperiode fallende Verlust zur Verrechnung zu bringen. Nach vollständiger Verrechnung dieses Verlustes wird ebenso mit dem Verlust des folgenden Jahres verfahren.

Reicht das steuerbare Einkommen der Bemessungsperiode nicht aus, um sämtliche noch nicht verrechneten Verluste aus den vorangegangenen 7 Bemessungsperioden abzudecken, werden die verbleibenden Verlustvorträge jenen Bemessungsperioden zugeordnet, in denen sie entstanden sind. Sie können in den folgenden Bemessungsperioden noch verrechnet werden, sofern sie nicht aus der

Verlustverrechnungsperiode fallen.

**Beispiel 8:**

Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit 2001	-240'000
Einkommen 2002 - 2008	200'000
Nettoeinkommen 2001 - 2008	-40'000

Der noch nicht verrechnete Verlust von Fr. -40'000 verfällt, da die siebenjährige Verlustvortragsperiode im Jahre 2008 endet. Für die Steuerperiode 2009 besteht kein verrechenbarer Verlustvortrag mehr.

Der Verlustvortrag wird von Amtes wegen berücksichtigt, soweit dieser aus den Vorperiodenakten ersichtlich ist. Die Steuerpflichtigen haben die Pflicht, die Verlustüberschüsse bei erster Gelegenheit geltend zu machen. Dies gilt insbesondere für Fälle, bei denen die Veranlagungsbehörde nicht auf Grund der Vorakten Kenntnis vom Verlustvortrag hat (z.B. beim Wiederaufleben eines Verlustvortrages gemäss Abschnitt 1.3.8 oder bei Zuzug aus einem anderen Kanton gemäss Abschnitt 1.3.9). Hätte ein Verlustvortrag in einer früheren Steuerperiode ganz oder teilweise zur Verrechnung gebracht werden können, ist deshalb eine spätere Verlustverrechnung im entsprechenden Umfang ausgeschlossen. Die unterbliebene Verlustverrechnung kann in einer nachfolgenden Steuerperiode nicht nachgeholt werden.



## 1.2.4 Ermittlung des Verlustvortrages im Detail

Selbständigerwerbende können Verlustüberschüsse aus den 7 vorangegangenen Geschäftsjahren abziehen, soweit diese bei der Berechnung des für die Vorjahre massgebenden steuerbaren Einkommens nicht berücksichtigt werden konnten. Andere Minus-Posten, die mit der Geschäftstätigkeit keinen direkten Zusammenhang haben, fallen für den Verlustvortrag ausser Betracht. Bei der Verlustverrechnung ist vom Einkommen, vor Anrechnung der Sozialabzüge auszugehen.

	Beispiel 9	Beispiel 10	Beispiel 11	Beispiel 12
Nettoeinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit des Steuerjahres	105'000	-10'000	25'000	-10'000
Verlustvortrag aus Vorjahren Ziff. 286	-60'000	-65'000	-30'000	-60'000
Nettoeinkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit	0	0	10'000	10'000
Übrige Abzüge (ohne Sozialabzüge)	-5'000	-10'000	-5'000	-10'000
Nettovermögensertrag	0	10'000	0	-40'000
<b>Steuerbares Einkommen (vor Sozialabzügen)</b>	<b>40'000</b>	<b>-75'000</b>	<b>0</b>	<b>-110'000</b>
Aufrechnung verrechenbare Geschäftsverluste Ziff. 286	60'000	65'000	30'000	60'000
<b>massgebendes Einkommen vor Verlustverrechnung</b>	<b>100'000</b>	<b>-10'000</b>	<b>30'000</b>	<b>-50'000</b>
Anrechnung verrechenbare Geschäftsverluste Ziff. 286	-60'000	-65'000	-30'000	-60'000
<b>massgebendes Einkommen nach Verlustverrechnung</b>	<b>40'000</b>	<b>-75'000</b>	<b>0</b>	<b>-110'000</b>
Sozialabzüge Ziff. 350 -354	-10'000	0	0	0
<b>Steuerbares Einkommen Ziff. 380</b>	<b>30'000</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Verlustvortrag auf Folgejahr	0	-75'000	0	-70'000

Im Beispiel 12 erreicht der Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit zuzüglich dem Verlustvortrag aus Vorjahren (total -70'000) nicht die Höhe des massgebenden Nettoeinkommens nach Verlustverrechnung (-110'000). In diesem Fall kann nur der

(niedrigere) Verlust aus der selbständigen Erwerbstätigkeit auf die Folgeperiode übertragen werden. Das aus dem übrigen Einkommen resultierende Negativeinkommen berechtigt nicht zum Verlustvortrag.

### **1.2.5 Verfahrensrechtliche Aspekte**

Resultiert auf Grund von Verlusten kein steuerbares Einkommen, wird mit der entsprechenden Veranlagungsverfügung noch nicht rechtsverbindlich über die Höhe der zur Verrechnung zugelassenen Verlustüberschüsse entschieden, denn die materielle Rechtskraft des Veranlagungsentscheids beschränkt sich auf das Dispositiv, d.h. auf die Feststellung, dass das steuerbare Einkommen null beträgt. Die Verlustverrechnung wird erst mit jener Veranlagungsverfügung definitiv festgelegt, welche erstmals wieder ein steuerbares Einkommen aufweist.

Liegen jedoch besondere Umstände vor (z.B. Sanierung), prüft die Veranlagungsbehörde den geltend gemachten Verlustvortrag, legt diesen fest und teilt ihn dem/der Steuerpflichtigen mit. Eine formelle Eröffnung des von der Steuerbehörde anerkannten Verlustvortrages erfolgt jedoch nicht, weshalb über allenfalls unterschiedliche Auffassungen betreffend die Höhe des verrechenbaren Verlustvortrages nicht im Rechtsmittelverfahren entschieden werden kann.

Die luzernischen Veranlagungsbehörden eröffnen in aller Regel die Veranlagungen einschliesslich eines detaillierten Veranlagungsprotokolls. Daraus ist der allfällige Verlustüberschuss indirekt ersichtlich. Hat die Veranlagungsbehörde betreffend dem Verlustüberschuss Zweifel, so kann sie einen entsprechenden Vorbehalt auf der Veranlagungsverfügung anbringen. Damit kann sie signalisieren, dass sie die Prüfung des geltend gemachten Verlustüberschusses aufschiebt, bis sich dieser steuerlich tatsächlich auswirkt. Vorbehalten bleiben jedoch die vorstehend erläuterten besonderen Umstände, bei deren Vorliegen der Verlustüberschuss vorzeitig verbindlich geprüft, festgelegt und im Sinne einer Auskunft mitgeteilt wird.

### **1.2.6 Buchführungs- bzw. Aufzeichnungspflicht**

Geschäftsverluste können steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie "verbucht" sind, was voraussetzt, dass die buchführungs- bzw. aufzeichnungspflichtigen Steuerpflichtigen Bücher (kaufmännische Buchhaltung) bzw. Aufzeichnungen (Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen) führen (BGE vom 13. Dezember 2003, StR Nr.2/2004, Seite 102 ff).

## **1.3 Spezielle Verlustverrechnungsprobleme**

### **1.3.1 Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit**

Voraussetzung für die Verlustverrechnung ist das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit. Merkmale der selbständigen Erwerbstätigkeit sind:

- frei gewählte Organisation
- nach Aussen sichtbares Teilnehmen am Wirtschaftsverkehr
- eigenes Risiko
- kombinierter Einsatz von Kapital und Arbeit
- Gewinnabsicht
- Kontinuität der wirtschaftlichen Aktivität

Verluste in der Anfangsphase einer Unternehmung sind nicht aussergewöhnlich. Sofern tatsächlich eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wurde, sind Verluste in der Aufbauphase einer Unternehmung steuerlich zu anerkennen. Verluste aus Hobby bzw. Liebhaberei hingegen berechtigen nicht zur Verlustverrechnung (vgl. Luzerner Steuerbuch, Band 2, Unternehmenssteuerrecht, § 25 Nr. 1 Ziff. 1.2).

### **1.3.2 Umgestaltung der unternehmerischen Tätigkeit**

Nicht verrechnete Verluste können nur dann in die Folgeperiode vorgetragen werden, wenn weiterhin eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird (vgl. Abschnitt 1.1.2).

An die Art der selbständigen Erwerbstätigkeit werden keine hohen Anforderungen gestellt. Insbesondere ist es für die Verlustverrechnung nicht erforderlich, dass das den Verlust verursachende Unternehmen im Zeitpunkt der Verlustverrechnung noch in der gleichen Form betrieben wird.

Das unternehmerische Handeln ist je länger je mehr einem steten Wandel unterworfen. Der/die Unternehmer/Unternehmerin muss ihre/seine Geschäftstätigkeiten laufend den Bedürfnissen des Marktes anpassen. Dabei müssen Unternehmen bzw. Unternehmenstätigkeiten umgestaltet werden. Selbst die Aufgabe eines Betriebs unter gleichzeitiger oder zeitverschobener Wiederaufnahme eines anderen Betriebs ist häufig anzutreffen.

Der/Die anpassungsfähige Unternehmer/in wird steuerlich nicht benachteiligt. Die Verlustverrechnung bleibt daher ungeachtet der vorgenommenen Umgestaltung der unternehmerischen Tätigkeit erhalten, solange eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird.

Ein zeitlicher Unterbruch in der selbständigen Erwerbstätigkeit führt nicht zum Wegfall des Verlustvortrages.

**Beispiel 13:**

Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Aufgabe Restaurant per 30.6.2003)	-80'000
unselbständiges Einkommen (Aufnahme per 1.7.2003)	36'000
Steuerbares Einkommen 2003	-44'000
unselbständiges Einkommen (Aufgabe per 31.3.2004)	24'000
Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Eröffnung Sportgeschäft per 1.4.2004)	12'000
Verlustvortrag aus 2003	-44'000
Steuerbares Einkommen 2004	*-8'000

\* kann auf Steuerperiode 2005 vorgetragen werden

Die Verlustverrechnung verfällt hingegen mit der Veranlagung der ersten vollen Steuerperiode ohne selbständiges Erwerbseinkommen. Vorbehalten bleibt die Wiederaufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit in einer späteren Steuerperiode (vgl. Abschnitt 1.3.8).

**Beispiel 14:**

Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Aufgabe Restaurant per 30.6.2003)	-80'000
unselbständiges Einkommen (Aufnahme per 1.7.2003)	36'000
Steuerbares Einkommen 2003	-44'000
unselbständiges Einkommen	72'000
Steuerbares Einkommen 2004	72'000

Bei Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft geht der bis zum Umwandlungszeitpunkt noch nicht verrechnete Verlustvortrag nicht verloren. Der nun unselbständig erwerbende Inhaber der Beteiligungspapiere übt zwar keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr aus, was den Verlustvortrag bei ihm persönlich ausschliesst. Der Verlust kann jedoch auf die Gesellschaft übertragen und dort verrechnet werden (Eidg. Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziffer 3.2.3.3).

Umgekehrt können bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung die steuerlich noch unberücksichtigten Vorjahresverluste der übertragenden juristischen Personen bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens der natürlichen Person(en) in Abzug gebracht werden (Eidg. Steuerverwaltung, Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziffer 4.2.6.2.2).

### **1.3.3 Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit**

Die definitive Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit ist auf den Zeitpunkt der Beendigung der Liquidation der Unternehmung anzunehmen. Dieser Zeitpunkt fällt grundsätzlich mit der Einstellung der Betriebsaktivitäten zusammen. Auf diesen Zeitpunkt wird der Betrieb in der Regel veräussert, vermietet oder verpachtet.

Wird die Betriebstätigkeit kontinuierlich abgebaut und damit die Liquidation der Unternehmung über Jahre hingezogen, so ist die Aufgabe des selbständigen Erwerbs auf jenen Zeitpunkt anzunehmen, in welchem die Tätigkeit eingestellt wird.

Schliesst an die Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit eine Liquidationsphase mit effektiven Liquidationshandlungen an (z.B. Inkasso von Forderungen, Verwertung des Warenlagers etc.), so kann der Zeitpunkt der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit entsprechend hinausgeschoben werden.

### **1.3.4 Konkurs, Nachlass, Sanierungsleistungen**

Voraussetzung für die Verrechnung von Verlusten bzw. für den Vortrag von Verlustüberschüssen ist, dass der/die Steuerpflichtige die Verluste auch tatsächlich selbst getragen hat und seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit dadurch geschmälert wurde. Dies ist beispielsweise nicht der Fall bei einem Konkurs, bei dem die Gläubiger zu Schaden gekommen sind. Der verrechenbare Verlust wird in einem solchen Fall entsprechend reduziert.

Analoges gilt für gerichtliche oder aussergerichtliche Nachlassverfahren. Auch die im Rahmen von Sanierungen geleisteten Forderungsverzichte Dritter werden mit

dem Verlustüberschuss verrechnet.

**Beispiel 15:**

Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit	-180'000
Forderungsverzichte der Gläubiger im Rahmen eines Nachlassvertrags mit Prozentvergleich	120'000
Steuerbares Einkommen 2003	*-60'000

\* kann auf Steuerperiode 2004 vorgetragen werden, sofern die selbständige Erwerbstätigkeit weitergeführt wird

**1.3.5 Ermessensveranlagungen**

Bei der Vornahme von Ermessensveranlagungen ist ein allenfalls bestehender steuerlicher Verlustvortrag von Amtes wegen zu berücksichtigen.

Ergibt eine Ermessensveranlagung nach Verrechnung allfälliger bekannter oder geschätzter Verlustvorträge ein positives Einkommen, so gelten alle Verlustvorträge als verrechnet. In einer späteren Steuerperiode kann ein allenfalls ungenügend berücksichtigter Verlustvortrag nicht mehr nachgeholt werden.

**1.3.6 Aufgabe der selbständigen Haupterwerbstätigkeit und gleichzeitige Aufnahme eines selbständigen Nebenerwerbs**

Wird an Stelle des bisherigen selbständigen Haupterwerbs ein selbständiger Nebenerwerb aufgenommen, so gilt dies als Weiterführung der selbständigen Erwerbstätigkeit und berechtigt damit zum Vortrag der aus dem selbständigen Haupterwerb stammenden, noch nicht verrechneten Verlustüberschüsse. Gleiches gilt, wenn der Umfang des bisherigen selbständigen Haupterwerbs stark reduziert wird. Die Verrechnung von Verlustüberschüssen bleibt gewährleistet, solange eine selbständige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird.

Auch der Nebenerwerb muss die Kriterien für das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit erfüllen (vgl. Abschnitt 1.3.1).

### 1.3.7 Nachträglicher Aufwand aus der selbständigen Erwerbstätigkeit

In der Praxis kommt es vor, dass in einer auf das Jahr der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit folgenden Steuerperiode Kosten anfallen, welche auf die seinerzeitige selbständige Erwerbstätigkeit zurückzuführen sind (z.B. Nachzahlung von AHV-Beiträgen).

Ein Verlustüberschuss kann nicht in die Folgeperiode übertragen werden, wenn keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt wird. Gleiches gilt für die periodenfremde Geltendmachung von Aufwendungen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Wird in der Bemessungsperiode keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr ausgeübt, so ist der Abzug ausgeschlossen.

Der richtigen zeitlichen Abgrenzung der Aufwendungen per Liquidationsdatum kommt daher grosse Bedeutung zu. Dies gilt auch für jene Steuerpflichtigen, welche keine kaufmännische Buchhaltung führen (Ist-Methode). Solange die selbständige Erwerbstätigkeit andauert (vgl. Abschnitt 1.3.6) bzw. die Liquidationsphase nicht abgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 1.3.3), können derartige Aufwendungen hingegen steuerlich berücksichtigt werden.

### 1.3.8 Wiederaufleben des Verlustvortrages

Bei Steuerpflichtigen, welche zu einem späteren Zeitpunkt erneut eine selbständige Erwerbstätigkeit aufnehmen, lebt ein aus früheren Jahren bestehender Verlustvortrag wieder auf, soweit dieser noch nicht verfallen ist.

#### Beispiel 16:

Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit Aufgabe Restaurant per 30.6.2003)	-80'000
unselbständiges Einkommen (Aufnahme per 1.7.2003)	36'000
Steuerbares Einkommen 2003	-44'000
unselbständiges Einkommen	72'000
steuerbares Einkommen 2004	72'000
unselbständiges Einkommen (Aufgabe per 30.9.2005)	54'000
Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit	-20'000

(Eröffnung Sportgeschäft per 1.10.2005)

Verlustvortrag aus 2003 -44'000

Steuerbares Einkommen 2005 -10'000

Verlustvortrag 2003 von -44'000 lebt infolge erneuter Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2005 wieder auf; Verlustüberschuss von -10'000 kann auf das Jahr 2006 vorgetragen werden.

Der Verlustvortrag ist subjektiv verknüpft. Er lebt deshalb bei in ungetrennter lebenden Ehegatten nur dann wieder auf, wenn das Sportgeschäft vom gleichen Ehepartner betrieben wird, welcher auch den Verlust aus dem Restaurant erlitten hat.

### **1.3.9 Verlustverrechnung bei Zuzug aus einem anderen Kanton**

Der Abzug der Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre gilt auch bei der Verlegung des steuerrechtlichen Wohnsitzes oder des Geschäftsortes innerhalb der Schweiz. Der Zuzugskanton ist selbstverständlich berechtigt Höhe und Bestand des geltend gemachten Verlustvortrages im Zeitpunkt der Verrechnung zu prüfen.

### **1.3.10 Gesamtverlustverrechnungsmethode im interkantonalen Verhältnis**

Für die interkantonale Steuerauscheidung sind Vorjahresverluste von Betriebsstätten ab dem 1. Januar 2001 nach der Gesamtverlustverrechnungsmethode auszuscheiden (Schweizerische Steuerkonferenz, Kreisschreiben Nr. 24 vom 17. Dezember 2003).

Bei der Gesamtverlustverrechnung wird der verrechenbare Gesamtverlust aus früheren Perioden vom Gesamtgewinn in Abzug gebracht, und erst der Restbetrag wird nach den zuvor definierten Quoten den einzelnen Kantonen zur Besteuerung zugewiesen. Die Gesamtverlustverrechnungsmethode löst die früher angewandte Teilverlustverrechnungsmethode ab. Aufgrund der Gesamtverlustverrechnungsmethode in Verbindung mit dem Kreisschreiben Nr. 27 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. März 2007 über die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten ist somit die Verlustverrechnung im interkantonalen Verhältnis weitgehend gewährleistet.



## **2. Sanierung**

Vgl. KS EStV Nr. 32 vom 23.12.2010 betreffend Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.



# Steuer- und Bemessungsperiode bei juristischen Personen

## 1. Gesetzliche Grundlagen

Nach § 97 StG und Art. 80 DBG bemisst sich der steuerbare Gewinn bei juristischen Personen nach dem Ergebnis der Steuerperiode. Als Steuerperiode gilt das Geschäftsjahr (§ 96 Abs. 2 StG und Art. 79 Abs. 2 DBG). Beginn und Ende der Steuerpflicht von juristischen Personen sind in § 68 StG geregelt. § 96 Abs. 3 StG bestimmt, in welchen Fällen (Sitzverlegung / Betriebsstättenverlegung ins Ausland) ein Geschäftsabschluss zu erstellen ist. Wesentlich ist auch die Bestimmung von § 68 Abs. 3 StG, die im interkantonalen Verhältnis harmonisierungs- und doppelbesteuerungsrechtliche Vorbehalte anbringt (vgl. dazu Art. 22 und Art. 25 Abs. 4 StHG sowie LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 5).

## 2. Beginn der Steuerpflicht

### 2.1 Gründung

Nach § 68 Abs. 1 StG beginnt die Steuerpflicht mit der Gründung, mit der Verlegung des Sitzes in den Kanton oder mit dem Erwerb von im Kanton steuerbaren Werten (analog für die direkte Bundessteuer Art. 54 Abs. 1 DBG).

"Gründung" ist grundsätzlich gleichbedeutend mit der zivilrechtlichen Errichtung gemäss Art. 52 ZGB bzw. den entsprechenden Spezialbestimmungen (ASA 62, 678). Juristische Personen erlangen ihre Rechtspersönlichkeit mit:

- |   |  |
|---|--|
| Eintragung im Handelsregister   | - Stiftung (Art. 81 Abs. 2 ZGB)  |
|   | - Aktiengesellschaft (Art. 643 Abs. 1 OR)  |
|   | - GmbH (Art. 783 Abs. 1 OR)  |
|   | - Genossenschaft (Art. 838 Abs. 1 OR)  |
| Errichtung der Statuten   | - Vereine (Art. 60 Abs. 1 ZGB)   |
| Errichtung der öffentlichen Urkunde<br>oder Tod des Stifters<br>(falls Stiftungserrichtung durch<br>letztwillige Verfügung) | - kirchliche Stiftungen und<br>Familienstiftungen<br>(Art. 52 Abs. 2 und Art. 81 Abs. 1 ZGB) |

Einer Neugründung gleichzustellen ist die Übernahme von Aktiven (ohne Passiven) durch das Aktionariat und deren Einbringung als Sacheinlage in die neu gegründete Gesellschaft (ASA 62, 678 Erw. 3b). Die Steuerpflicht beginnt hier ebenfalls mit dem Handelsregistereintrag.

Für Verpflichtungen, die im Namen der zu gründenden Gesellschaft eingegangen und innerhalb von 3 Monaten nach dem Handelsregistereintrag von der neuen Gesellschaft übernommen wurden, haftet nur die Gesellschaft (Art. 645 Abs. 2 OR). Die in der Gründungsphase entstandenen Aufwände und Erträge sind deshalb der neuen Gesellschaft zuzurechnen (ASA 62, 679 Erw. 4b).

## **2.2 Umwandlungen**

Ein rückwirkender Beginn der Steuerpflicht wird bei Umwandlungen (vgl. dazu LU StB Weisungen StG §§ 26 / 75 Nr. 2) anerkannt, wenn:

- es sich um eine Umwandlung einer Personenunternehmung handelt und die Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung gemäss § 26 StG und Art. 19 DBG erfüllt sind,
- zwischen dem vereinbarten Umwandlungsstichtag und dem Tag der zivilrechtlichen Gründung nicht mehr als 6 Monate liegen.

Wird diese Frist überschritten, beginnt die Steuerpflicht am Tag des Handelsregistereintrages. Es ist auf diesen Zeitpunkt ein Zwischenabschluss zu erstellen. Ausnahmen werden nicht bewilligt.

Für die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft gilt die erweiterte Steuersukzession (§ 68 Abs. 4 StG). Die subjektive Steuerpflicht der neugegründeten Kapitalgesellschaft beginnt am Tag ihrer Gründung oder gegebenenfalls am rückwirkend festgelegten Umwandlungsstichtag.

## **2.3 Zusammenschlüsse und Teilungen**

Sofern die Vorschriften gemäss § 75 StG und Art. 61 DBG über die steuerneutrale Umstrukturierung eingehalten werden, sind grundsätzlich die gleichen Voraussetzungen wie bei der Umwandlung gemäss Ziff. 2.2 zu beachten.

Bei Fusionen und Spaltungen von juristischen Personen wird ein rückwirkender Beginn der Steuerpflicht anerkannt, wenn zwischen dem Fusions- bzw. Teilungsstichtag und dem Tag der zivilrechtlichen Gründung nicht mehr als 6 Monate liegen.

Falls die zu fusionierenden Gesellschaften unterschiedliche Abschlussdaten aufweisen, sind entsprechende Zwischenabschlüsse auf das Fusionsdatum zu erstellen. Ein solcher Zwischenabschluss wirkt sich im betreffenden Kalenderjahr wie eine Verlängerung des Geschäftsjahres bei der untergehenden Gesellschaft aus.

## **2.4 Steuersystematische Änderung**

Eine steuersystematische Änderung bedingt regelmässig eine Statutenänderung (z.B. Betriebsgesellschaft - Holdinggesellschaft mit Änderung der statuierten Zweckbestimmung). Die Änderung der Tätigkeit kann sich erst in der Zukunft auswirken. Im Normalfall kann das Holdingprivileg erst auf den Beginn des nächsten Geschäftsjahres verlangt werden. Die Voraussetzungen gemäss § 85 StG müssen zu diesem Zeitpunkt erfüllt sein (vgl. LU StB Weisungen StG §§ 84/85/94 Nr. 1).

Das Geschäftsjahr gilt als Steuerperiode. Die Änderung des Gesellschaftszwecks verlangt keinen Zwischenabschluss.

## **2.5 Mantelhandel**

Steuerrechtlich wird der Mantelhandel einer wirtschaftlichen Neugründung gleichgestellt. Die Steuerpflicht beginnt zum Zeitpunkt der Aktienveräusserung.

## **3. Bemessungsdauer**

Bei der geltenden Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung entstehen keine Bemessungslücken. Die Dauer des Geschäftsjahres ist ohne Bedeutung, womit keine Umrechnung des Gewinnes zu erfolgen hat.

Die vom Bundesgericht vorgesehene Zurechnung der Verpflichtungen im Gründungsstadium (vgl. Ziff. 2.1) bewirkt nur eine einfache Veränderung der Erfolgszahlen - zeitlich gesehen ist sie ohne Bedeutung.



---

# Steuerbefreiung des Kantons und der Gemeinden

## 1. Steuerpflichtiger Tätigkeitsbereich

Nach § 70 Abs. 1b und c sowie Abs. 2 und 3 StG sind der Kanton und seine Anstalten, die Einwohner- und Bürgergemeinden sowie die Gemeindeverbände des Kantons Luzern mit Ausnahme ihrer gewerblichen und industriellen Betriebe von der Steuerpflicht befreit. Das Steuergesetz beschränkt somit die Besteuerung der Gemeinwesen auf Fälle, in denen diese eigentliche gewerbliche oder industrielle Unternehmen betreiben und in Konkurrenz mit privaten Unternehmen treten. Damit soll die Wettbewerbsgleichheit gegenüber Privaten, die dieselben Leistungen anbieten, hergestellt werden. Die Form der Rechnungsführung (z.B. WOV-Betrieb) ist in diesem Zusammenhang nicht entscheidend. Unter den Begriff der gewerblichen und industriellen Betriebe im Sinne von § 70 Abs. 2 und 3 StG fallen grundsätzlich alle wirtschaftlichen Unternehmen, die Güter herstellen (Produkte, Energie), Bodenschätze ausbeuten, Handel treiben oder Dienstleistungen an Dritte erbringen. Insbesondere fallen darunter:

- Elektrizitätswerke,
- Gaswerke,
- Kieswerke,
- Landwirtschaftsbetriebe, die nicht verpachtet, sondern in eigener Regie geführt werden,
- Restaurationsbetriebe, die nicht verpachtet, sondern in eigener Regie geführt werden (mit Ausnahme von Kantinen für das Personal)

Die korrekte Deklaration des Reingewinns bzw. -vermögens der gewerblichen und industriellen Betrieb von Gemeinwesen bedingt regelmässig, dass für diese Bereiche separate Spartenrechnungen geführt werden, d.h. Einkommen und Vermögen des steuerbefreiten Bereichs des Gemeinwesens ausgeschieden wird. Verluste eines steuerbaren Bereichs sind mit Gewinnen anderer steuerbarer Bereiche verrechenbar. Gewinne und Verluste des steuerbefreiten Bereichs bleiben unberücksichtigt.

Für die Errichtung der Eingangsbilanz wird den betroffenen Gemeinwesen empfohlen, vorgängig mit der kantonalen Steuerverwaltung, Abteilung juristische Personen, Kontakt aufzunehmen. Das in § 75 Abs. 1 Gemeindegesetz (SRL Nr. 150) enthaltene Verbot, buchmässige Aufwertungen von Finanzvermögen vorzunehmen, gilt für die Steuerbilanz nicht.

## 2. Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich

Nicht besteuert werden Unternehmen der Gemeinwesen mit ausschliesslich öffentlichen Aufgaben oder Gewerbermanopolbetriebe mit polizeilicher oder sozialpolitischer Zielsetzung. Dies gilt jedoch bei beiden Kategorien nur so lange, als das Entgelt für die Inanspruchnahme der Leistung den Charakter einer Gebühr, berechnet nach dem Kostendeckungsprinzip, aufweist. Nicht besteuert werden ferner Unternehmen der Gemeinwesen, sofern deren Leistungen nur gegenüber Gemeinwesen erbracht werden. Ebenfalls steuerbefreit sind schliesslich Unternehmen der Gemeinwesen, die nur dank erheblichen Unterstützungsleistungen der Gemeinwesen betrieben werden können. Darunter fallen insbesondere:

- Abfallentsorgung,
- Abwasserreinigung,
- Alters- und Pflegeheime,
- Baulanderschliessung und -verkauf, sofern damit nicht eigentlich eine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Handelstätigkeit verfolgt wird,
- Baurechtsland, sofern nicht unter § 70 Abs. 2 und 3 StG fallend,
- Bibliotheken,
- Feuerwehrwesen,
- Gebäudeversicherung,
- Militärunterkünfte,
- Parkhäuser und Parkplätze, die nach dem Gebührenprinzip bewirtschaftet werden,
- Schiessanlagen,
- Schulen,
- Spitäler,
- Sportanlagen,
- Verwaltungsgebäude des Kantons und der Gemeinden,
- Wasserversorgungen,
- Werkhöfe,
- Wohn- und Geschäftshäuser, sofern nicht unter § 70 Abs. 2 und 3 StG fallend,
- Zivilschutzanlagen.

Die nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke, die dem steuerbefreiten Bereich zuzurechnen sind, werden aus der Schätzung entlassen. Das Schatzungsamt hebt die entsprechenden Katasterwerte auf. Die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (Code 40 - 60) behalten wegen dem Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht ihre Katasterwerte, auch wenn sie steuerbefreit sind.

Bei der direkten Bundessteuer sind die Kantone und die Gemeinden sowie ihre Anstalten gemäss Art. 56 lit. b und c DBG generell von der Steuerpflicht befreit.



Diese Steuerbefreiung erstreckt sich - im Gegensatz zur kantonalen Bestimmung - auf das gesamte Vermögen und Einkommen dieser Körperschaften und Anstalten.

### **3. Kirchgemeinden**

Die Kirchgemeinden sind nach § 70 Abs. 1d StG für das Einkommen und Vermögen, soweit es kirchlichen Zwecken dient, von der Steuerpflicht befreit.

Bei der direkten Bundessteuer ist eine vorbehaltlose Steuerbefreiung für das gesamte Einkommen und Vermögen gegeben (Art. 56 lit. c DBG).

Vgl. dazu LU StB Weisungen StG § 70 Nr. 4.

### **4. Korporationsgemeinden**

Die Korporationsgemeinden sind im Gegensatz zu den übrigen Gemeinden grundsätzlich nicht steuerbefreit. Entsprechende Anträge auf Steuerbefreiung der Korporationsgemeinden wurden anlässlich der Totalrevision des Steuergesetzes im Grossen Rat abgelehnt. Korporationsgemeinden können allenfalls die Voraussetzungen für eine teilweise Steuerbefreiung nach § 70 Abs. 1h StG erfüllen. In solchen Fällen ist ebenfalls eine separate Spartenrechnung zu führen (vgl. Ziff. 1).

Die Gesamtbelastung der Korporationsgemeinden durch die Staats- und Gemeindesteuern (Reingewinn- und Kapitalsteuer) darf nach § 100 StG 12% des steuerbaren Reingewinns nicht übersteigen, muss aber mindestens 1‰ des steuerbaren Eigenkapitals betragen.

Bei der direkten Bundessteuer unterliegen die Korporationsgemeinden als übrige juristische Personen der ordentlichen Steuerpflicht (Art. 71 DBG; VGE vom 21.8.2000 i.S. K.S.).



# **Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule)**

## **1. Zuständigkeiten und Aufgabenverteilung bei der Reglementsprüfung**

### **1.1 Aufgaben der Vorsorgeeinrichtung bzw. der Experten/Expertinnen für die berufliche Vorsorge**

Die Bestimmungen des 3. Pakets der 1. BVG-Revision stellen Vorsorgerecht dar, das von den Vorsorgeeinrichtungen – sowohl im obligatorischen als auch im überobligatorischen Bereich – zu beachten ist. Die Vorsorgeeinrichtungen müssen daher bei der Ausgestaltung ihrer Reglemente die neuen Vorgaben der BVV2 einhalten.

Die Experten/Expertinnen für die berufliche Vorsorge haben auf einem Formular (Anhang 1) einerseits verschiedene Berechnungsgrundlagen resp. reglementarische Parameter aufzuführen und andererseits die Einhaltung der Bestimmungen der BVV2 im Einzelnen unterschriftlich zu bestätigen.

Die Experten/Expertinnen für die berufliche Vorsorge sind zwar im Auftrag der Vorsorgeeinrichtung tätig, sie haben aber gleichzeitig eine gesetzliche Verpflichtung zur Prüfung der Reglemente in versicherungstechnischer Hinsicht (Art. 53 Abs. 2 BVG). Diese gesetzliche Verpflichtung bildet auch die Grundlage der neuen Bestätigung der Experten/Expertinnen. Eine Bestätigung muss bei jeder Reglementsänderung oder bei jeder grundlegenden Änderung von Berechnungsgrundlagen erstellt werden.

### **1.2 Aufgaben der Arbeitgebenden**

Nach der BVV2 muss die Angemessenheit über alle Vorsorgeeinrichtungen eines Arbeitgebers bzw. einer Arbeitgeberin gegeben sein. Die Arbeitgebenden müssen deshalb nach Art. 1a BVV2 Vorkehrungen treffen, wenn sie Anschlussverträge mit verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen schliessen, die so gestaltet sind, dass Versicherte gleichzeitig bei mehreren Einrichtungen versichert sind.

Es besteht ein Bestätigungsformular für Arbeitgebende, das den BVG-Aufsichtsbehörden eingereicht werden kann (Anhang 2).

### **1.3 Aufgaben der kantonalen oder eidgenössischen BVG-Aufsichtsbehörden**

Gestützt auf die unterzeichnete Bestätigung des Experten bzw. der Expertin nehmen die kantonalen BVG-Aufsichtsbehörden bzw. das Bundesamt für Sozialversicherung eine Plausibilitätsprüfung vor. Im Rahmen dieser Plausibilitätsprüfung sind insbesondere folgende Punkte zu prüfen:

- Der Versichertenkreis wurde aufgrund von geeigneten objektiven Kriterien definiert. Es sind keine individuellen Absprachen möglich. Bei Wahlmöglichkeiten der Versicherten sind die Kriterien gemäss Art. 1d BVV2 eingehalten.
- Die Angemessenheit nach Art. 1 Abs. 2 BVV2 und Art. 1 Abs. 3 BVV2 ist für die einzelnen Vorsorgepläne der Arbeitgebenden/Selbständigerwerbenden durch Experten/Expertinnen bestätigt worden. Die Arbeitgebenden / Selbständigerwerbenden haben eine Bestätigung nach Art. 1a BVV2 abgegeben.
- Der Vorsorgeplan wurde gestützt auf fachlich anerkannte und realistische Parameter festgelegt.
- Bei der Berechnung der Einkaufstabelle bzw. der Vorsorgelücken wurde mit einer Abweichung von der "Goldenen Regel" von max. 2% gerechnet.
- Es wurden im Reglement geeignete und ausreichende Massnahmen vorgesehen, dass bei der Möglichkeit einer vorzeitigen Pensionierung die Toleranzgrenze von 5% eingehalten wird.

Die BVG-Aufsichtsbehörden genehmigen keine Reglemente, für welche die Bestätigung des Experten bzw. der Expertin gemäss Formular nicht vorliegt. Das gilt auch für die Verzinsung von Einkaufstabellen.

Die Reglementsprüfung erfolgt nicht nur bei firmeneigenen Vorsorgeeinrichtungen, sondern auch bei Sammel-, Verbands- bzw. Gemeinschaftseinrichtungen. Auch Sammeleinrichtungen dürfen somit nur Reglemente bzw. Pläne anbieten, welche jenen entsprechen, die durch die Aufsichtsbehörde geprüft wurden.

### **1.4 Aufgaben der Steuerbehörden**

Die Steuerbehörden stützen sich auf die Prüfung und Genehmigung der BVG-Aufsichtsbehörden und verzichten auf eine eigene Reglementsprüfung im Rahmen des Steuerbefreiungsverfahrens oder bei der Beurteilung von geleisteten Beiträgen.

Bei Zweifeln an der Übereinstimmung der reglementarischen Bestimmungen mit

den Vorschriften der BVV2 bzw. des BVG nehmen die Steuerbehörden Rücksprache mit den Aufsichtsbehörden, um sich bestätigen zu lassen, dass die Prüfung der steuerlich relevanten Punkte durch die Aufsichtsbehörde vorgenommen wurde. Bei Verletzung der Vorgaben der BVV2 werden die Aufsichtsbehörden bei den Vorsorgeeinrichtungen vorstellig.

Die Steuerbehörden prüfen weiterhin - in der Regel stichprobenweise -, ob die im Einzelfall geleisteten Beiträge oder die ausgerichteten Leistungen mit den reglementarischen Vorgaben übereinstimmen. Dazu können sie auch die Einreichung von Reglementen verlangen. Die Steuerbehörden können ausserdem überprüfen, ob die neuen Bestimmungen zum Einkauf gemäss Art. 79b BVG eingehalten worden sind.

Unberührt von dieser Aufgabenteilung bleibt auch die Prüfung von allfälligen verdeckten Gewinnausschüttungen bei personenbezogenen Gesellschaften. Denn dabei handelt es sich nicht um eine Frage des Vorsorgerechts, sondern um die Frage, ob die Gestaltung dem unternehmenssteuerrechtlichen Grundsatz des Drittvergleichs standhält (vgl. dazu Schweizerische Steuerkonferenz, Vorsorge und Steuern, Anwendungsfall A.2.2.3.).



## **2. Grundsätze der beruflichen Vorsorge**

### **2.1 Hauptzweck**

In Art. 1 Abs. 1 BVG wurde per 1. Januar 2006 eine Definition der beruflichen Vorsorge aufgenommen. Demnach umfasst die berufliche Vorsorge im Sinne des BVG alle Massnahmen auf kollektiver Basis, die den älteren Menschen, den Hinterbliebenen und den Invaliden beim Eintreten eines Versicherungsfalls (Alter, Tod, Invalidität) zusammen mit den Leistungen der AHV/IV die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise erlaubt. Gemäss Art. 1 Abs. 3 BVG hat der Bundesrat die Kompetenz, die Grundsätze der Angemessenheit, der Kollektivität, der Gleichbehandlung, der Planmässigkeit und des Versicherungsprinzips, welche ausdrücklich auch im Überobligatorium gelten (Art. 49 Abs. 2 BVG), zu konkretisieren. Er kann zudem ein Mindestalter für den vorzeitigen Altersrücktritt festlegen. Der Bundesrat hat dementsprechend die bereits bisher in der Praxis gelebten Grundsätze der beruflichen Vorsorge in Art. 1 - 1i BVV2 festgeschrieben und präzisiert (in Kraft seit 1.1.2006).

### **2.2 Nebenzwecke**

Die berufliche Vorsorge umfasst ausserdem die Unterstützung der Vorsorgenehmer/innen oder ihrer Hinterlassenen in Notlagen, wie bei Krankheit, Unfall, Invalidität oder Arbeitslosigkeit. Als Unterstützungsleistungen gelten Leistungen, die zur Bestreitung des notwendigen Lebensunterhaltes an die Vorsorgenehmer/innen oder an von ihnen hinterlassene Personen ausgerichtet werden. Mit den Unterstützungsleistungen soll eine Notlage gemildert, beseitigt oder verhindert werden. Als Unterstützungsleistungen kommen insbesondere in Betracht die Übernahme von Krankheits- und Unfallkosten für Bedürftige (nicht jedoch die Finanzierung von Kranken- und Unfallversicherungsprämien) sowie von Kosten für die Umschulung von bedürftigen Personen, die arbeitslos geworden sind.

Die unmittelbare Betreuung der Arbeitnehmer/innen während der Arbeitszeit - Führen von Betriebskantinen, Bereithalten von Aufenthalts- und Ruheräumen - ist als Nebenzweck zulässig, wenn deren Umfang lediglich von untergeordneter Bedeutung ist und die Leistung der Vorsorgeeinrichtung durch eine angemessene Gegenleistung der Arbeitgeberschaft entschädigt wird.

### **2.3 Ausschluss weiterer Zwecke**

Einrichtungen der beruflichen Vorsorge dürfen nur der beruflichen Vorsorge dienen

und keine Leistungen erbringen, die über den unter Ziffer 1 und 2 umschriebenen Zweck der beruflichen Vorsorge hinausgehen. Vorsorgeeinrichtungen, die darüber hinaus noch andere Zwecke verfolgen, können von der Steuerpflicht nicht befreit werden.

Die Stiftungsmittel dürfen insbesondere nicht verwendet werden für:

- Leistungen, die das Stiftungsunternehmen schuldet oder üblicherweise entrichtet oder die als Entgelt für selbständige und unselbständige Erwerbstätigkeit betrachtet werden können. Ausgeschlossen sind namentlich die Leistung von Löhnen und lohnähnlichen Zahlungen wie Gratifikationen, Jubiläums- und Dienstaltersgeschenken, Geburts-, Heirats- und Ferienzulagen, die Finanzierung von privaten Versicherungen wie Krankenkassen- oder Krankenversicherungs- und Unfallversicherungsprämien, die Übernahme von Krankheits- und Unfallkosten, ohne dass eine Notlage vorliegt, und die Leistung von Studienbeiträgen;
- Prämien und Beiträge an bundesrechtlich geordnete Sozialversicherungen ausserhalb der beruflichen Vorsorge, wie an die AHV, IV, EO und die ALV oder für die Unfallversicherung;
- Einlagen in anerkannte Vorsorgeformen (Säule 3a);
- die Versicherung anderer Risiken wie Krankheit, Unfall oder Arbeitslosigkeit;
- Leistungen zur Förderung der Wohlfahrt der Vorsorgenehmer/innen oder ihrer Familienangehörigen, die über Haupt- und Nebenzwecke der beruflichen Vorsorge hinausgehen, wie Wohlfahrtseinrichtungen, Sportplätze, Clubhäuser und Ferienhäuser, sofern für deren Benützung keine angemessene, am Marktwert orientierte Gegenleistung zu erbringen ist. Wird eine angemessene Gegenleistung erbracht, muss die Benützung dieser Einrichtungen zudem sämtlichen Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern offen stehen und darf nicht auf bestimmte Personen beschränkt werden;
- die Einrichtung, Vermietung und der Verkauf von Wohnungen, Wohn- und Ferienhäusern zu offensichtlich nicht marktgerechten Bedingungen, die Gewährung von Hypothekendarlehen ohne Zinsen oder zu Zinsen, die offensichtlich nicht marktgerecht sind, oder für die Leistung anderer Beiträge an Eigenheime der Vorsorgenehmer/innen. Erfolgen diese Leistungen zu marktgerechten Bedingungen, müssen grundsätzlich alle Arbeitnehmer/innen und nicht nur eine bestimmte Kategorie bzw. bestimmte Personen davon Gebrauch machen können.

## 2.4 Zweckbindung der Mittel

Die Mittel der Vorsorgeeinrichtung müssen für die Zwecke der beruflichen Vorsorge auch tatsächlich eingesetzt werden. Die blossе Ansammlung von Kapital gilt nicht als berufliche Vorsorge im Sinne von Art. 80 ff. BVG und § 70 Abs. 1e StG. Die



Steuerbefreiung setzt somit voraus, dass überhaupt Destinatärinnen und Destinatäre der Einrichtung vorhanden sind und mit der Verwirklichung der vorgesehenen Vorsorgezwecke auf lange Sicht tatsächlich und absehbar gerechnet werden kann.

Die Bildung von Arbeitgeberbeitragsreserven bis zum Betrag von fünf Jahresprämien ist ohne nähere Begründung zulässig. Für AHV-Beiträge sowie für die eigenen BVG-Beiträge von Selbständigerwerbenden können keine Beitragsreserven gebildet werden. Die Bildung neuer Reserven ist steuerlich jenem Geschäftsjahr zuzurechnen, in welchem die effektive Überweisung an die Vorsorgeeinrichtung erfolgt. Eine blossе Rückstellung in der Bilanz des Unternehmens reicht grundsätzlich nicht. Die Veranlagungspraxis akzeptiert jedoch solche Rückstellungen dann, wenn die Überweisung der Beträge an die Vorsorgeeinrichtung innert 6 Monaten nach Ablauf des massgebenden Geschäftsjahres vorgenommen wird (s. LU StB Weisungen StG § 36 f. / 77 f. Nr. 2 Ziff. 6).

Die Mittel der Vorsorgeeinrichtung dürfen auch nach deren Liquidation nicht an das Gründerunternehmen zurückfliessen oder sonst wie zweckentfremdet werden. Ein allfälliger Liquidationsüberschuss ist gemeinnützigen oder öffentlichen Zwecken zuzuführen.

## **2.5 Anlage der Mittel**

Das Vermögen muss dem Zweck der beruflichen Vorsorge entsprechend möglichst sicher angelegt werden und eine marktgerechte Verzinsung gewährleisten. Im Einzelnen gelten die Bestimmungen des BVG sowie die bundesgerichtlichen Vorschriften bzw. die Vorschriften der BVG-Aufsichtsbehörde, soweit das Bundesrecht solche Vorschriften zulässt.

## **2.6 Angemessenheit der Vorsorge**

Der Grundsatz der Angemessenheit leitet sich aus Art. 113 Abs. 2a BV ab, welcher das primäre Ziel der beruflichen Vorsorge umschreibt, nämlich zusammen mit der 1. Säule (AHV/IV) die Fortsetzung der gewohnten Lebenshaltung in angemessener Weise in den Versicherungsfällen Alter, Tod und Invalidität zu gewährleisten. Der Begriff der Angemessenheit wurde in Art. 1 BVV2 bezüglich der Altersleistungen dahingehend konkretisiert, dass die Versicherungsleistungen aus 1. + 2. Säule den vor dem Eintritt des Versicherungsfalles erzielten AHV-Nettolohn grundsätzlich nicht übersteigen dürfen (Verbot der Überversicherung). Für die Beurteilung der Angemessenheit eines konkreten Vorsorgeplans gibt einerseits Art. 1 Abs. 2 BVV2 zwei Tests vor, von denen mindestens einer zu bestehen ist, andererseits verlangt Art. 1 Abs. 3 BVV2 bei über dem oberen Grenzbetrag liegenden Löhnen das Bestehen eines zusätzlichen dritten Tests:

- Test 1: Die reglementarischen BVG-Leistungen dürfen 70% des letzten im BVG versicherbaren AHV-pflichtigen Einkommens (brutto) vor der Pensionierung nicht überschreiten
- oder
- Test 2: Die gesamten reglementarischen Arbeitgeber/innen- und Arbeitnehmer/innen-Alterssparbeiträge (bzw. die Alterssparbeiträge von Selbständigerwerbenden) betragen nicht mehr als 25% des versicherbaren AHV-pflichtigen Einkommens.
- Test 3: Gemäss Art. 1 Abs. 3 BVV2 dürfen die Altersleistungen aus 1.+2. Säule bei über dem oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG (2015 Fr. 84'600.--) liegenden Löhnen nicht mehr als 85% des letzten versicherbaren AHV-pflichtigen Einkommens vor der Pensionierung betragen. Art. 1 Abs. 3 muss kumulativ zu Art. 1 Abs. 2 BVV2 erfüllt sein.

Die Prüfung der Angemessenheit ist abstrakt (modellmässig) anhand des Vorsorgeplans vorzunehmen, nicht aufgrund des konkreten Einzelfalls (bspw. ist eine Lohnreduktion kurz vor der Pensionierung für die Angemessenheitsprüfung irrelevant). Ebenso findet der Zivilstand der versicherten Person beim Angemessenheitstest keine Berücksichtigung. Diese Prüfung ist in erster Linie Sache der Experten/Expertinnen für die berufliche Vorsorge und der Aufsichtsbehörde.

Der Begriff "versicherbarer AHV-pflichtiger Lohn" gemäss Art. 1 Abs. 2 und 3 BVV2 umfasst den tatsächlich erzielten AHV-Lohn, sofern dieser unter der Schwelle von Art. 79c BVG (2015 Fr. 846'000.--) liegt. Vom versicherbaren AHV-pflichtigen Lohn ist der "versicherte" AHV-pflichtige Lohn zu unterscheiden. Bei diesem handelt es sich um den koordinierten Lohn, welcher als Berechnungsgrundlage für die Prämienberechnung dient.

Sieht der Vorsorgeplan eine Kapitalleistung vor, ist für den Angemessenheitstest die sich bei Anwendung des reglementarischen (oder bei dessen Fehlen gesetzlichen) Umwandlungssatzes für die Kapitalleistung ergebende Jahresrente zugrunde zu legen.

Bestehen für die versicherte Person mehrere Vorsorgeverhältnisse, muss der Arbeitgeber oder die Arbeitgeberin die Einhaltung des Grundsatzes der Angemessenheit bezüglich der Gesamtheit der Vorsorgeverhältnisse sicherstellen (konsolidierte Betrachtung über die Gesamtheit der Vorsorgepläne und Vorsorgeeinrichtungen; Art. 1a BVV2). Diese Pflicht wurde den Arbeitgebenden auferlegt, weil sie am besten den Überblick über die bei verschiedenen

Einrichtungen der beruflichen Vorsorge bestehenden Vorsorgelösungen haben. Im Fall von bei mehreren Vorsorgeträgern versicherten Selbständigerwerbenden trifft diese Verpflichtung die Selbständigerwerbenden selbst.

Leistungen nach Ermessen der Stiftungsorgane der Vorsorgeeinrichtung sind nur im Rahmen der Zweckbestimmung zulässig. Dies ist der Fall, wenn die Voraussetzungen und Bemessung der Leistungen durch die Stiftungsurkunde oder ein Reglement festgelegt sind. Ermessensleistungen sind indessen stets auf eigentliche Unterstützungsleistungen zu beschränken.

## 2.7 Kollektivität der Vorsorge

Der Grundsatz der Kollektivität verlangt vorab, dass sämtliche Arbeitnehmer/innen der beruflichen Vorsorge unterstellt werden. Gemäss Art. 1c Abs. 1 BVV2 ist der Grundsatz der Kollektivität entsprechend der bisherigen Praxis eingehalten, wenn die Vorsorgeeinrichtung oder das Vorsorgewerk im Reglement eines oder mehrere Kollektive von Versicherten vorsieht. Die Zugehörigkeit der einzelnen Versicherten zu einem Kollektiv muss sich nach objektiven Kriterien richten wie z.B. Anzahl Dienstjahre, ausgeübte Funktion, hierarchische Stellung, Alter, Lohnhöhe.

In Art. 1c Abs. 2 BVV2 ist das Prinzip der virtuellen Kollektivität für Unselbständigerwerbende verankert. Demnach ist die Kollektivität einer Vorsorgelösung auch dann gewahrt, wenn zwar nur eine einzige Person Mitglied des Kollektivs ist, das Reglement jedoch durch Nennung von objektiven Kriterien die Aufnahme weiterer Personen in dieses Vorsorgekollektiv zulässt und die künftige Aufnahme mindestens einer weiteren Person realistisch ist (Verbot der à-la-carte-Versicherung). Vorbehalten bleibt im Einzelfall die Qualifizierung von Arbeitgeber/innenbeiträgen zugunsten von Anteilsinhabern bzw. -inhaberinnen oder Nahestehenden als geldwerte Leistung.

Das Prinzip der virtuellen Kollektivität gilt ausdrücklich nicht für freiwillig versicherte Selbständigerwerbende. Diese können sich weiterhin nur zusammen mit ihrem Personal, bei der Vorsorgeeinrichtung ihres Berufsverbands oder bei der Auffangeinrichtung versichern lassen (Art. 44 BVG). Die externe Mitgliedschaft, d.h. der Verbleib in der bisherigen Vorsorgeeinrichtung z.B. nach Beendigung eines Arbeitsverhältnisses, ist im Bereich des Obligatoriums möglich, sofern hierfür eine reglementarische Grundlage besteht (Art. 47 BVG).

Die Vorsorgeeinrichtung kann gemäss Art. 1d Abs. 1 BVV2 den Versicherten jedes Kollektivs eine Wahlmöglichkeit unter bis zu drei verschiedenen Vorsorgeplänen anbieten. Dabei müssen sich die jeweiligen Gesamtsummen der Arbeitnehmer/innen- und Arbeitgeber/innenbeiträge jedes Plans in einer bestimmten Bandbreite bewegen, d.h. beim Plan mit den niedrigsten Beiträgen (Minimalplan) dürfen die Gesamtbeiträge in Lohnprozenten nicht weniger als zwei Drittel der Gesamtbeiträge des Plans mit den höchsten Beiträgen (Maximalplan) betragen. Die

Arbeitgeber/innenbeiträge müssen jedoch immer, unabhängig vom gewählten Plan, in Lohnprozenten gleich hoch sein (Art. 1d Abs. 2 BVV2). Eine Anordnung, wonach der Arbeitgeber bzw. die Arbeitgeberin je die Hälfte der gesamten BVG-Beiträge übernimmt, wäre somit unzulässig. Flexibilisiert werden die Arbeitnehmer/innenbeiträge.

<b>Beispiel:</b>	<b>Plan A (Mini-Plan)</b>	<b>Plan B (Midi-Plan)</b>	<b>Plan C (Maxi-Plan)</b>
Beitrag Arbeitgeber/in	9%	9%	9%
Beitrag Arbeitnehmer/in	3%	6%	9%
Total BVG-Beiträge	12%	15%	18%
Beiträge in % der Beiträge des Maximalplans	66 2/3%	83 1/3%	100%

Die Gesamtbeiträge für den Minimalplan betragen 2/3 der Gesamtbeiträge des Maximalplans, weshalb diese Plangestaltung zulässig ist.

Im Sinne einer zusätzlichen Flexibilisierungsmöglichkeit dürfen Vorsorgeeinrichtungen, die ausschliesslich Lohnanteile über dem anderthalbfachen oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG versichern (2015 also die Fr. 126'900.-- übersteigenden Lohnanteile), innerhalb eines Vorsorgeplans unterschiedliche Anlagestrategien anbieten (Art. 1e BVV2). Mit der genannten Beschränkung wird verhindert, dass nach BVG obligatorisch versicherte Lohnanteile durch die gewählte Anlagestrategie negativ betroffen werden und der Sicherheitsfonds allfällige Verluste ersetzen muss. Somit wird das Anlagerisiko grundsätzlich von der versicherten Person selbst getragen.

## 2.8 Gleichbehandlung

Gemäss Art. 1f BVV2 ist der Grundsatz der Gleichbehandlung eingehalten, wenn für alle Versicherten eines Kollektivs die gleichen reglementarischen Bedingungen im Vorsorgeplan hinsichtlich Beitragsansätze, Aufteilungsschlüssel der Finanzierung, Leistungsarten und Höhe der Leistungen gelten (Verbot der Diskriminierung z.B. aufgrund Geschlecht, Nationalität). Es ist weiterhin zulässig, unterschiedliche Vorsorgepläne zu führen (z.B. je einen Plan für die Angestellten, das Kader und die Direktion). Gegen das Gleichbehandlungsgebot verstossen insbesondere à-la-carte-Lösungen und freiwillige Einlagen des Arbeitgebers oder der Arbeitgeberin zugunsten einzelner versicherter Personen.

Die Bestimmungen über den Einkauf von Beitragsjahren dürfen innerhalb der gleichen Vorsorgeeinrichtung oder -gruppe mit demselben Vorsorgeplan für einzelne Versicherte oder Kategorien von Versicherten nicht günstiger sein als für die übrigen Vorsorgenehmer/innen (vgl. im Weiteren LU StB Band 1 Weisungen StG § 40 Nr. 4 Ziff. 2). Das gilt auch für die Verwendung von freien Stiftungsmitteln und Beitragsreserven.

## 2.9 Planmässigkeit der Vorsorge

Gemäss Art. 1g BVV2 verlangt der Grundsatz der Planmässigkeit, dass die Vorsorgeeinrichtung in ihrem Reglement die Versicherungsleistungen (für Alter, Tod und Invalidität), die Art ihrer Finanzierung und die Anspruchsvoraussetzungen, die Vorsorgepläne sowie die verschiedenen Versichertenkollektive, für welche unterschiedliche Pläne gelten, zum Voraus nach schematischen Kriterien exakt festlegt. Der Vorsorgeplan muss sich auf Parameter stützen, die nach fachlich anerkannten Grundsätzen festgelegt werden. Die Parameter sind so zu bestimmen, dass das finanzielle Gleichgewicht der Vorsorgeeinrichtung erhalten bleibt. Es handelt sich dabei insbesondere um folgende Parameter: Umwandlungssatz, technischer Zins, biometrische Daten, Verzinsung der Altersgutschriften, erwartete Rendite, Lohnentwicklung inkl. Teuerung sowie die Beiträge.

## 2.10 Versicherungsprinzip

In Art. 1h BVV2 wird das Versicherungsprinzip beitragsseitig konkretisiert, indem mindestens 6 % aller Beiträge zur Finanzierung der Leistungen für die Risiken Tod und Invalidität verwendet werden müssen. Massgebend für die Berechnung dieses Mindestanteils ist die Gesamtheit der Beiträge für alle Kollektive und Vorsorgepläne eines angeschlossenen Arbeitgebers oder einer angeschlossenen Arbeitgeberin in einer Vorsorgeeinrichtung. Aus dem Verordnungstext ergeben sich folgende Konsequenzen:

- In der weitergehenden bzw. überobligatorischen Vorsorge kann nicht ausschliesslich ein Sparguthaben geöfnet werden. Umgekehrt ist im überobligatorischen Bereich die Abdeckung lediglich der Risiken Tod und Invalidität zulässig.
- Betreibt der Arbeitgeber oder die Arbeitgeberin die Vorsorge über mehrere Vorsorgeeinrichtungen, ist eine die Vorsorgeeinrichtung übergreifende Konsolidierung der Risikoabdeckung nicht mehr möglich. Das Versicherungsprinzip ist für jede Vorsorgeeinrichtung, bei der sich der Arbeitgeber oder die Arbeitgeberin anschliesst, separat einzuhalten.
- Möglich bleibt die Konsolidierung der Risikoabdeckung hinsichtlich der gesamten BVG-Beiträge für alle Kollektive und Pläne eines Arbeitgebers oder einer Arbeitgeberin innerhalb einer Vorsorgeeinrichtung.

**Beispiel:**

<b>Kollektiv</b>	<b>Versicherungsbereich</b>	<b>Vorsorgeträger</b>	<b>Risikobeiträge in % aller BVG-Beiträge</b>
A	BVG-Obligatorium	PK der A-AG	8%
B	AHV-Lohn max. Fr. 150'000 ./. oberer Grenzbetrag	PK der A-AG	5%
C	AHV-Lohn max. Fr. 250'000 ./. Fr. 150'000	Sammelstiftung	5%

Beträgt das Total der Risikobeiträge für die Kollektive A und B mindestens 6%, ist die Plangestaltung für das Kollektiv B mit Risikobeiträgen von bloss 5% aller Beiträge für dieses Kollektiv zulässig, weil beide Kollektive bei der gleichen Vorsorgeeinrichtung (Pensionskasse der A-AG) versichert sind. Dagegen verletzt die Plangestaltung für das bei einer Sammelstiftung angeschlossene Kollektiv C Art. 1h BVV2: Der Plan ist dergestalt anzupassen, dass die Risikobeiträge mindestens 6% aller Beiträge für das Kollektiv C betragen (Senkung der Alterssparanteils und/oder Erhöhung der Risikodeckung).

**Ausnahmen vom Versicherungsprinzip:**

- Gemäss Art. 1h Abs. 2 BVV2 kann eine ausschliesslich die weitergehende und ausserobligatorische Vorsorge betreibenden Vorsorgeeinrichtung für Versicherte, deren Aufnahme in die Versicherung für die Risiken Tod und Invalidität aufgrund ihres Gesundheitszustands abgelehnt wird, einen reinen Sparplan führen. Voraussetzung hierfür ist, dass sich aufgrund einer ärztlichen Gesundheitsprüfung ein wesentlich erhöhtes Risiko ergibt und eine

reglementarische Grundlage besteht. Die Altersleistung kann nur in Rentenform bezogen werden. Diese Anordnung verstösst nicht gegen das Recht der Versicherten auf Barauszahlung eines Viertels des Altersguthabens, da Art. 37 Abs. 2 BVG nur im Bereich der obligatorischen Vorsorge zwingend einzuhalten ist.

- Beim Ausscheiden aus der obligatorischen Versicherung kann die versicherte Person die Altersvorsorge ohne Risikoschutz im bisherigen Umfang im Bereich des Obligatoriums vorübergehend weiterführen, sofern das Reglement dies zulässt (Art. 47 Abs. 1 BVG).
- Das Versicherungsprinzip findet sodann keine Anwendung auf Anlage- und Finanzierungsstiftungen.

Guthaben in Vorsorgeeinrichtungen, welche am 1.1.2006 bereits bestehen und auf diesen Zeitpunkt den Anforderungen von Art. 1h BVV2 nicht angepasst werden, dürfen ab 1.1.2006 nicht mehr weiter geöffnet werden (BVV2 Übergangsbestimmungen lit. c). Die Vermögenserträge können ihnen jedoch weiterhin gutgeschrieben werden.

## 2.11 Versicherbarer Verdienst

In Art. 1 Abs. 2 BVG hat der Gesetzgeber eine Verknüpfung des in der zweiten Säule versicherten Verdienstes mit dem AHV-beitragspflichtigen Verdienst eingeführt, indem er bestimmt, dass der BVG-versicherte Lohn den AHV-versicherten Lohn nicht übersteigen darf (vgl. auch Ziff. 2.6).

Im Weiteren wurde in Art. 79c BVG eine Höchstgrenze des versicherbaren Lohnes eingeführt. Dieser ist nun auf den zehnfachen oberen Grenzbetrag gemäss Art. 8 Abs. 1 BVG beschränkt, 2015 also Fr. 846'000.--. Gemäss Art. 60f Abs. 1 BVV2 gilt diese Begrenzung für die Gesamtheit aller Vorsorgeverhältnisse, die eine versicherte Person bei einer oder mehreren Vorsorgeeinrichtungen hat. Hat die versicherte Person mehrere Vorsorgeverhältnisse und überschreitet die Summe ihrer AHV-pflichtigen Verdienste das Zehnfache des oberen Grenzbetrags, muss sie jede Vorsorgeeinrichtung über alle ihre Vorsorgeverhältnisse und die darin versicherten Verdienste informieren (Art. 60f Abs. 2 BVV2). Die Vorsorgeeinrichtungen müssen in der Folge die überobligatorisch versicherten Verdienste (verhältnismässig) kürzen, so dass die Maximalgrenze gemäss Art. 79c BVG nicht überschritten wird.

Ausnahmen vom Grundsatz der Übereinstimmung von AHV- und BVG-Lohn: Bei Berufen, bei denen Beschäftigungsgrad oder Einkommenshöhe stark schwanken, können die BVG-versicherten Löhne pauschal nach dem Durchschnittslohn der jeweiligen Berufsgruppe festgesetzt werden (Art. 3 Abs. 1c BVV2). Bei Selbständigerwerbenden kann auf den durchschnittlichen Reingewinn der letzten 3 bis 5 Geschäftsjahre abgestellt werden (vgl. Ziff. 4.2.2).

Übergangsbestimmung: Für Versicherte, die am 1. Januar 2006 das 50. Altersjahr vollendet haben, gilt bei zu diesem Zeitpunkt bestehenden Vorsorgeverhältnissen die Begrenzung des versicherbaren Verdienstes für die Risiken Tod und Invalidität nicht (Art. 60f Abs. 3 BVV2). Dagegen untersteht ab 1.1.2006 das Alterssparen für sämtliche Versicherten dem neuen Recht.

## 2.12 Vorzeitige Pensionierung

Grundsatz: Das Reglement kann eine Frühpensionierung frühestens ab dem 58. Altersjahr vorsehen (Art. 1i Abs. 1 BVV2).

Ausnahmen: Vor dem 58. Altersjahr sind Pensionierungen in folgenden Fällen zulässig:

- bei betrieblichen Restrukturierungen (Art. 1i Abs. 2a BVV2)
- für Arbeitnehmer/innen, die ihren Beruf aus Gründen der öffentlichen Sicherheit nicht über ein gewisses Alter hinaus ausüben können (Art. 1i Abs. 2b BVV2)
- Vorsorgeeinrichtungen, die in ihren Reglementen bisher ein tieferes Rentenalter als 58 Jahre vorgesehen haben, können dieses für Arbeitnehmer/innen, die am 31.12.2005 bei ihnen versichert waren, bis längstens am 31.12.2010 beibehalten (BVV 2 Übergangsbestimmung lit. d).

Auskauf der Leistungskürzung bei vorzeitigem Altersrücktritt: Die Vorsorgeeinrichtung kann im Reglement vorsehen, dass die versicherte Person über den Einkauf in die vollen reglementarischen Leistungen gemäss Art. 9 Abs. 2 FZG hinaus zusätzliche Einkäufe tätigen kann, um Kürzungen beim Vorbezug der Altersleistungen ganz oder teilweise auszugleichen. Gewährt die Vorsorgeeinrichtung diese Möglichkeit, hat sie ihre Vorsorgepläne so auszugestalten, dass bei einem Auskauf der Kürzung und späteren Verzicht auf den vorzeitigen Altersrücktritt das reglementarische Leistungsziel im ordentlichen Pensionierungsalter höchstens um 5 % überschritten werden kann (Art. 1b BVV2). Damit wird verhindert, dass zuviel Alterskapital angespart wird und so die Grundsätze der Angemessenheit und Kollektivität verletzt werden. In der Regel wird zu diesem Zweck eine Sistierung der Alterssparbeiträge ab dem Zeitpunkt des ursprünglich vorgesehenen vorzeitigen Altersrücktritts angeordnet. Falls es das Reglement vorsieht, kann die Rentenkürzung (in Raten) spätestens bis zum Tag vor der Frühpensionierung ausgekauft werden.



## **3. Arten von Vorsorgeeinrichtungen**

### **3.1 Allgemeines**

Die Steuerbefreiung wird privatrechtlichen Vorsorgeeinrichtungen nur gewährt, wenn sie in rechtlich verselbständigter Form berufliche Vorsorge betreiben. Sie müssen dabei die Rechtsform einer Stiftung oder Genossenschaft haben. Öffentlich-rechtliche Einrichtungen der beruflichen Vorsorge, wie Einrichtungen des eidgenössischen, kantonalen oder kommunalen Rechts, können in der Rechtsform einer Körperschaft oder einer unselbständigen Anstalt bestehen.

Von der Steuerpflicht befreit sind Einrichtungen, die unmittelbar berufliche Vorsorge betreiben, indem sie direkte Leistungen an die Begünstigten erbringen. Einrichtungen, die lediglich mittelbar der beruflichen Vorsorge dienen, sind nur steuerfrei, wenn ihr Zweck ausschliesslich darin besteht, Vermögen steuerbefreiter Einrichtungen der beruflichen Vorsorge anzulegen oder zu verwalten (Anlage- oder Investmenteinrichtungen), oder Beiträge an steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zu leisten (Finanzierungseinrichtungen). Keine Steuerbefreiung können juristische Personen beanspruchen, die lediglich mittelbar durch den Besitz von Anteilen mit einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge verbunden sind.

Die Einrichtungen der beruflichen Vorsorge müssen ihren Sitz in der Schweiz haben und der beruflichen Vorsorge von Unternehmen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz dienen. Die Einrichtung eines Unternehmens mit Sitz in der Schweiz oder eines ausländischen Unternehmens mit Betriebsstätte in der Schweiz darf lediglich der beruflichen Vorsorge des am schweizerischen Sitz bzw. in der schweizerischen Betriebsstätte tätigen Personals sowie der am ausländischen Sitz bzw. in der ausländischen Betriebsstätte tätigen Arbeitnehmer/innen mit Wohnsitz in der Schweiz oder der Schweizerbürger/innen im Ausland dienen.

Vorsorgeeinrichtungen, die der beruflichen Vorsorge von Personal dienen, das bei einer ausländischen Tochtergesellschaft eines Unternehmens mit Sitz in der Schweiz tätig ist, können von der Steuerpflicht befreit werden, wenn die Vorsorgenehmer/innen mindestens zu einem Drittel Arbeitnehmer/innen mit Wohnsitz in der Schweiz oder Schweizerbürger/innen im Ausland sind.

### **3.2 Gemeinsame Vorsorgeeinrichtungen**

Von der Steuerpflicht befreit sind auch die von Berufsverbänden, Banken, Versicherungen oder Privaten errichteten gemeinsamen Vorsorgeeinrichtungen in Form von Sammel- oder Gemeinschaftsstiftungen, die der Personalvorsorge

mehrerer Unternehmen dienen. Die Steuerbefreiung von Sammelstiftungen setzt voraus, dass die Grundsätze der Finanzierung und der Leistungsvoraussetzungen für die einzelnen Anschlüsse in einem Reglement festgelegt werden und den in diesen Weisungen umschriebenen Voraussetzungen der Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge entsprechen.

### **3.3 Versicherungseinrichtungen, Fürsorge- oder Wohlfahrtsfonds**

Vorsorgeeinrichtungen können berufliche Vorsorge planmässig (reglementarisch) durch normierte Leistungen im Alter, bei Invalidität oder Tod verwirklichen, indem sie das versicherbare Risiko selber tragen (autonome Vorsorgeeinrichtung). Dieses kann jedoch auch mittels eines Kollektivversicherungsvertrags auf ein konzessioniertes Versicherungsunternehmen überwält werden. In diesem Fall muss die Vorsorgeeinrichtung sowohl Versicherungsnehmerin als auch Begünstigte sein.

Patronale Fürsorge- oder Wohlfahrtsfonds sind als Einrichtungen der beruflichen Vorsorge im Sinne von § 70 Abs. 1e StG steuerbefreit, wenn Voraussetzungen und Bemessung ihrer Leistungen durch die Stiftungsurkunde oder ein Reglement festgelegt sind und damit Vorsorgezwecke (vgl. die Ausführungen unter Ziffer 2) verfolgt werden. Leistungen nach pflichtgemäßem Ermessen der Stiftungsorgane sind auf eigentliche Unterstützungsleistungen zu beschränken.

Berufliche Vorsorge kann auch durch Kumulation unterschiedlicher Vorsorgeformen in verschiedenen Einrichtungen oder Kombination in derselben Einrichtung betrieben werden.

### **3.4 Vorsorgeeinrichtungen eines Berufsverbandes**

Verbandsvorsorgeeinrichtungen werden von der Steuerpflicht befreit. Als Verbandsvorsorgeeinrichtung gilt die Vorsorgeeinrichtung (Sammel- oder Gemeinschaftsstiftung), an welche sich ein Berufsverband oder eine interprofessionelle Vereinigung anschliesst, um den Bedarf ihrer Mitglieder an beruflicher Vorsorge abzudecken.

Nicht jeder Zusammenschluss von berufstätigen Personen ist ein Berufsverband oder eine interprofessionelle Vereinigung. Ein Berufsverband umfasst nur Mitglieder desselben Berufs. Der interprofessionellen Vereinigung können hingegen Vertreterinnen und Vertreter verschiedener Berufsgruppen, jedoch mit verwandter Tätigkeit in demselben Wirtschaftszweig, angehören. Dabei müssen die verschiedenen Berufsgruppen offensichtlich gemeinsame Interessen haben. Der Verband oder die Vereinigung ist in die Rechtsform eines Vereins zu kleiden. Der Vorsorgezweck darf im Verhältnis zu den sonstigen Verbandszwecken (Wahrung der berufsspezifischen Interessen, beispielsweise durch Informationsaustausch, Aus- und Weiterbildung) nur einen Nebenzweck darstellen.



## **4. Destinatärordnung**

### **4.1 Allgemeines**

Die Rechte und Pflichten aller Destinatärinnen und Destinatäre müssen in den Statuten (Stiftungsurkunde oder Reglement) der Vorsorgeeinrichtung festgelegt werden. Einzelabmachungen sind grundsätzlich ausgeschlossen. Eine individuelle, den Vorsorgenehmer/innen überlassene freiwillige Vorsorge gilt demnach nicht als berufliche Vorsorge, sondern als Selbstvorsorge.

### **4.2 Versicherte**

#### **4.2.1 Arbeitnehmer/innen**

Vorsorgenehmer/innen einer Einrichtung der beruflichen Vorsorge können einmal Arbeitnehmer/innen sein. Jeder Arbeitgeber bzw. jede Arbeitgeberin kann zugunsten des Personals eine solche Vorsorgeeinrichtung errichten. Grundlage der Vorsorgenehmer-eigenschaft bildet damit grundsätzlich ein Arbeitsvertrag oder ein öffentlich-rechtliches Arbeitsverhältnis.

Bei juristischen Personen gelten als Arbeitnehmer/innen auch die in ihrem Betrieb tätigen Aktionärsdirektoren und -direktorinnen mit massgeblicher Beteiligung, Mitglieder des Verwaltungsrats hingegen nur, wenn sie zugleich Arbeitnehmer/innen der juristischen Person sind.

Ein Unternehmen kann je für bestimmte Gruppen seines Personals (z.B. für Arbeiter/innen, Angestellte, Kader) mehrere Vorsorgeeinrichtungen begründen (z.B. allgemeine Pensionskasse und Kaderpensionskasse) oder für solche Gruppen innerhalb einer Einrichtung verschiedene Vorsorgepläne mit unterschiedlichen Leistungssystemen vorsehen (vgl. Ziffer 2.7 und 2.8).

Die einzelnen Vorsorgeeinrichtungen sind in der Gestaltung der Finanzierung und der Leistungen grundsätzlich frei. Die an die Vorsorgeeinrichtung geleisteten Beiträge müssen aber planmässig erfolgen und dem Sinn einer angemessenen beruflichen Vorsorge entsprechen.

#### **4.2.2 Selbständigerwerbende**

Vorsorgenehmer/innen können auch Selbständigerwerbende sein. Als solche gelten

die Inhaber/innen von Einzelfirmen, die geschäftsführenden Mitglieder einfacher Gesellschaften, die Kollektivgesellschafter/innen und die unbeschränkt haftenden Gesellschafter/innen von Kommanditgesellschaften.

Selbständigerwerbende mit Personal können sich zusammen mit ihrem Personal der Vorsorgeeinrichtung ihres Unternehmens anschliessen. Sie können sich auch zusammen mit ihrem Personal bei einer Gemeinschaftseinrichtung (Sammel- oder Gemeinschaftsstiftung) nach freier Wahl oder bei der von ihrem Berufsverband errichteten und verwalteten Verbandsvorsorgeeinrichtung versichern lassen. Selbständigerwerbende, die sich nicht der Vorsorgeeinrichtung ihres Personals anschliessen wollen, können sich der Verbandsvorsorgeeinrichtung ihres Berufsverbandes oder der Auffangeinrichtung (bei letzterer höchstens bis zum UVG-Maximum) anschliessen.

Als Selbständigerwerbende mit Personal gelten diejenigen Personen, die mindestens eine Drittperson arbeitsvertraglich angestellt haben, die auf die Dauer im Betrieb tätig ist. Drittpersonen in diesem Sinn sind auch der mitarbeitende Ehegatte und die Nachkommen des Arbeitgebers bzw. der Arbeitgeberin, wenn die Existenz einer auf Arbeitsvertrag beruhenden, die ehelichen bzw. die familiären Beistandspflichten übersteigenden Mitarbeit nachgewiesen ist. Dies setzt voraus, dass die Beiträge an Sozialversicherungen (AHV, IV, EO, ELV, UVG) nach den für die Arbeitnehmer/innen geltenden Regeln abgerechnet werden.

Angestellte, die ganz oder teilweise im privaten Haushalt der Arbeitgeberschaft beschäftigt sind, gelten nicht als Betriebspersonal und können daher nicht als Drittpersonen im Sinne der vorstehenden Ausführungen betrachtet werden.

Selbständigerwerbende, die bereits über längere Zeit bei der Vorsorgeeinrichtung ihres Personals versichert waren, können dieser Vorsorgeeinrichtung angeschlossen bleiben, auch wenn sie kein eigenes Personal mehr beschäftigen. Voraussetzung ist dabei, dass die bisherigen Versicherungsbedingungen im wesentlichen beibehalten werden und sich eine allfällige Änderung lediglich auf die Anpassung an die veränderten Lebenshaltungskosten bezieht.

Selbständigerwerbende ohne versichertes Personal können sich lediglich der Verbandsvorsorgeeinrichtung ihres Berufsverbandes oder der Auffangeinrichtung und nicht einer anderen Personalvorsorgeeinrichtung anschliessen.

Ausschliessliche Versicherung im Bereich der weitergehenden Vorsorge: Seit 1.1.2005 können sich Selbständigerwerbende ausschliesslich bei einer Vorsorgeeinrichtung im Bereich der weitergehenden Vorsorge versichern, d.h. ohne Einschluss des BVG-Obligatoriums. Die Grundsätze der beruflichen Vorsorge sind auch in diesem Fall einzuhalten (Angemessenheit, Kollektivität, Gleichbehandlung, Planmässigkeit, Versicherungsprinzip). Schliesst sich daher eine selbständigerwerbende Person zusammen mit ihrem Personal einer

Vorsorgeeinrichtung mit Basisplan und (Spar-) Kaderplan an, muss sie auch im Basisplan versichert sein. Da eine virtuelle Kollektivität für Selbständigerwerbende nicht zulässig ist, ist der Einzelanschluss (z.B. an eine Sammelstiftung) nicht möglich (Art. 44 BVG; vgl. Ziff. 2.7). Zulässig ist dagegen ein Basisplan für das Personal bei einer Vorsorgeeinrichtung und der Anschluss der selbständigerwerbenden Person nur in der Kadervorsorge (inkl. Mindestschutz für Tod und Invalidität) bei ihrer Verbandseinrichtung.

Persönliche Beiträge von Selbständigerwerbenden für die berufliche Vorsorge können mit dem prozentualen Anteil der Betriebsrechnung belastet werden, der auch für das übrige Personal bezahlt wird. Ist kein Personal vorhanden, gilt die Hälfte der persönlichen Beiträge als Arbeitgeberanteil. Der nach Abzug des Arbeitgeberanteils verbleibende persönliche Beitrag ist unter den Ziffern 280/282 „Beiträge an die 2. Säule“ in die Steuererklärung einzusetzen.

### Beispiel: Selbständigerwerbender mit eigenem Personal

Ausgangslage: 1 Arzt, Einkommen pro Jahr	Fr. 450'000
2 Arztgehilfinnen, Einkommen pro Jahr je	Fr. 75'000

Beurteilung: Der Arzt kann sich zusammen mit seinem Personal einer Vorsorgeeinrichtung anschliessen und sein gesamtes Einkommen versichern, sofern er auch die Arztgehilfinnen mit dem vollen Salär versichern lässt. Er kann aber auch für sich und sein Personal das BVG-Obligatorium in einer Vorsorgeeinrichtung versichern und sich für den überobligatorischen Teil der Verbandsvorsorgeeinrichtung anschliessen.

### Beispiel: Laufende Beiträge eines Selbständigerwerbenden

Beschreibung:	Umhüllende Vorsorgeeinrichtung
Versichertes Gehalt	250'000
Einkommen aus selbständiger Tätigkeit*	180'000
Vorsorgebeiträge pro Jahr	62'500

\* Durchschnitt der fünf dem Einkauf vorausgehenden Jahre (z.B. (180'000 + 190'000 + 150'000 + 210'000 + 170'000) : 5)

Beurteilung: Es kann lediglich das tatsächlich erzielte Erwerbseinkommen versichert werden. Bei einem versicherten Gehalt von Fr. 180'000 ergeben sich laufende reglementarische Beiträge von höchstens Fr. 45'000 pro Jahr (25% von Fr. 180'000), sofern auch die übrigen Voraussetzungen der Angemessenheit der Vorsorge eingehalten sind (vgl. Ziff. 2.6). In diesem Umfang können die Beiträge steuerlich zum Abzug gebracht werden. Die darüber hinausgehenden Vorsorgebeiträge von Fr. 17'500 stellen freies Sparen dar und sind daher bei der Einkommenssteuer nicht absetzbar. Die zuviel bezahlten Beiträge sind durch die Vorsorgeeinrichtung zurückzuerstatten.

Versicherbares Einkommen: Gemäss Art. 1 Abs. 2 BVG darf das versicherbare Einkommen Selbständigerwerbender das AHV-pflichtige Einkommen nicht übersteigen. Das versicherbare Einkommen berechnet sich nach dem steuerbaren Gewinn vor Verlustverrechnung. Grundsätzlich muss der Vorsorgeeinrichtung das massgebende Einkommen für das Folgejahr im letzten Quartal gemeldet werden. Weil die Höhe des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit aber erst nach Rechtskräfteintritt der Veranlagung und damit frühestens im Verlaufe des Folgejahres definitiv feststeht und die Einkommen von Jahr zu Jahr schwanken können, wird in der Praxis das Durchschnittseinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der letzten 3 bis 5 Jahre als maximal versicherbares Einkommen akzeptiert. Solange kein steuerbarer Gewinn erzielt wird (insbesondere in der Aufbauphase des Geschäfts), können keine Beiträge im Rahmen der 2. Säule oder Säule 3a geleistet werden.

Zweckbindung des Altersguthabens: Gemäss früherer Praxis konnten Selbständigerwerbende ihr angespartes Altersguthaben jederzeit mittels Kündigung des Anschlussvertrags in bar beziehen. Ein späterer Wiederanschluss war grundsätzlich möglich. Barbezug (mit privilegierter Besteuerung) und anschliessender Wiedereinkauf (mit vollem Abzug) standen jedoch unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung. Der seit 1.1.2005 in Kraft stehende Art. 4 Abs. 4 BVG sieht nun ausdrücklich vor, dass die von Selbständigerwerbenden geleisteten Beiträge und Einlagen in die Vorsorgeeinrichtung dauernd der beruflichen Vorsorge dienen müssen. Damit ist der jederzeitige voraussetzungslose Barbezug nach Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit seit 1.1.2005 nicht mehr möglich.

Bei Auflösung der 2. Säule muss daher die Austrittsleistung der selbständigerwerbenden Person, die das reglementarisch frühestmögliche Pensionierungsalter noch nicht erreicht hat, auf eine Freizügigkeitseinrichtung überwiesen werden. Eine vorzeitige Barauszahlung ihres Altersguthabens bleibt für Selbständigerwerbende nur in den für alle versicherten Personen geltenden Fällen



(bei Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit spätestens innerhalb eines Jahres, WEF-Vorbezug, Auswanderung, Austrittsleistung kleiner als ein Jahresbeitrag) sowie für betriebliche Investitionen (BGE 134 V 170) möglich.

Berücksichtigung "grosse" Säule 3a bei der Einkaufsberechnung: Hat eine selbständigerwerbende Person vor dem Anschluss an eine Vorsorgeeinrichtung eine sogenannte "grosse" Säule 3a anstelle der 2. Säule geüffnet (Art. 7 Abs. 1b BVV3), muss bei der Berechnung des maximal möglichen Einkaufs jener Teil der vorhandenen Säule 3a, der die Beiträge einer "kleinen" Säule 3a übersteigt (Art. 7 Abs. 1a BVV3), als bereits bestehendes Guthaben der 2. Säule berücksichtigt werden. Die Berechnung dieses Anteils erfolgt schematisch (Art. 60a Abs. 2 BVV2; vgl. Beispiel LU StB Band 1 Weisungen StG § 40 Nr. 4 Ziff. 2.3.2). Schliesslich sind auch allfällige nicht auf die Vorsorgeeinrichtung übertragene Freizügigkeitsguthaben in Abzug zu bringen (Art. 60a Abs. 2 und 3 BVV2).

### 4.3 Begünstigte

Der Kreis der aus dem Vorsorgeverhältnis begünstigten Personen ist im Vorsorgerecht umschrieben (Art. 20a BVG und Art. 15 FZV).

Die Übernahme der tatsächlichen Bestattungskosten ist immer zulässig.

## 5. Meldepflicht

Die Vorsorgeeinrichtungen unterstehen den Bestimmungen des Verrechnungssteuergesetzes. Sie haben daher die ausgerichteten Versicherungsleistungen (Kapitalleistungen und Renten) der Eidg. Steuerverwaltung zuhanden der kantonalen Veranlagungsbehörden zu melden, soweit gegen die Meldung nicht Einsprache erhoben und an deren Stelle die Verrechnungssteuer entrichtet wird.

Nach § 150 Abs. 1b StG müssen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge den Veranlagungsbehörden für jede Steuerperiode eine Bescheinigung über die den Vorsorgenehmer/innen oder den Begünstigten erbrachten Leistungen einreichen

- Anhang 1: Bestätigung des Experten für berufliche Vorsorge gemäss Art. 53 Abs. 2 BVG
- Anhang 2: Bestätigung des Arbeitgebers gemäss Art. 1a BVV2



**Bestätigung des Experten für berufliche Vorsorge gemäss Art. 53 Abs. 2 BVG**

Name und Adresse der Vorsorgeeinrichtung

.....  
 .....  
 .....  
 .....

Diese Bestätigung bezieht sich auf das Reglement/die Reglemente vom

Bezeichnung des Reglements /-nachtrags	Beschlossen am	In Kraft seit

Betreffend die Deckung der versicherungstechnischen Risiken liegt eine technische Bilanz vor

Name des Experten für berufliche Vorsorge (Verfasser)	Per (Datum)

Die Vorsorgeeinrichtung hat folgende Kollektivversicherungsverträge abgeschlossen

Versicherer	Versicherte Risiken	Vertragsnummer	Vertragsdauer	Datum

Nicht rückgedeckte Risiken und hierfür erforderliche Rückstellungen (sofern nicht aus der technischen Bilanz ersichtlich):

Berechnungsgrundlagen resp. reglementarische Parameter

Die Beurteilung der Angemessenheit berücksichtigt alle Vorsorgepläne der Vorsorgeeinrichtung und erfolgt gestützt auf die Bestimmung:

- Art. 1 Abs. 2 lit. a BVV2       Art. 1 Abs. 2 lit. b BVV2

Das Reglement sieht die Möglichkeit der Ausfinanzierung der Leistungskürzung eines vorzeitigen Altersrücktritts vor.

- Ja                                       Nein

Im Falle der Möglichkeit der Ausfinanzierung sind im Reglement folgende Massnahmen vorgesehen, um sicherzustellen, dass das reglementarische Leistungsziel höchstens um 5 % überschritten wird:

- Beitragsstopp                       Verzinsungsstopp                       Beschränkung Ausfinanzierung  
 Leistungskürzung                       Andere: .....

Das Reglement sieht die Möglichkeit einer Planwahl vor.

- Ja                                       Nein

Das Reglement stützt sich insbesondere auf die folgenden Parameter, die nach fachlich anerkannten Grundsätzen festgelegt wurden:

Umwandlungssatz (BP): ..... Technischer Zins: .....

- Verzinsung Einkaufstabelle: Keine Abweichung von der "Goldenen Regel" oder Abweichungen von max. 2 % [Differenz zwischen der für die Berechnung des Leistungsziels angenommenen Lohnentwicklung (inkl. Teuerung), durchschnittliche Verzinsung sofern keine konstante Verzinsung]

Für die Finanzierung der Leistungen für die Risiken Tod und Invalidität sind ..... % aller Beiträge bestimmt.



**Der unterzeichnete Experte für berufliche Vorsorge bestätigt:**

Die reglementarischen versicherungstechnischen Bestimmungen über die Leistung und die Finanzierung entsprechen den gesetzlichen Vorschriften (insbesondere den Bestimmungen der 1. BVG-Revision vom 3. Oktober 2003 und den Sanierungsbestimmungen vom 18. Juni 2004). Die Anpassung der reglementarischen Bestimmungen an die erwähnte Gesetzesrevision führt zu keinen Deckungslücken im Sinne von Bst. d der Übergangsbestimmungen der Änderung vom 3. Oktober 2003 (1. BVG-Revision).

**Der Experte bestätigt bezüglich der reglementarischen Bestimmungen insbesondere das Folgende:**

- Die Vorsorgeeinrichtung betreibt ausschliesslich berufliche Vorsorge und erbringt insbesondere keine Leistungen des Arbeitgebers (Art. 1 BVG).
- Der Grundsatz der Angemessenheit (Art. 1 - 1b BVV2) ist eingehalten. Bei Löhnen über dem oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG betragen gemäss Berechnungsmodell die Altersleistungen aus der beruflichen Vorsorge und der AHV zusammen nicht mehr als 85 % des letzten versicherbaren AHV-pflichtigen Lohns oder Einkommens vor der Pensionierung. Bei der Bewertung der Angemessenheit von Kapitalleistungen wurden die entsprechenden Rentenleistungen zugrunde gelegt, wie sie sich bei Anwendung des reglementarischen Umwandlungssatzes bzw., falls kein reglementarischer Umwandlungssatz vorgesehen ist, des Mindestumwandlungssatzes nach Art. 14 Abs. 2 BVG ergeben.
- Der Grundsatz der Kollektivität (Art. 1c - 1e BVV2) ist eingehalten. Das Reglement sieht eines oder mehrere Kollektive von Versicherten vor, die nach objektiven Kriterien (wie insbesondere der Anzahl der Dienstjahre, der ausgeübten Funktion, der hierarchischen Stellung im Betrieb, dem Alter oder der Lohnhöhe) umschrieben sind. Im Fall der Versicherung einer einzelnen Person ist gemäss Reglement die Aufnahme weiterer Personen grundsätzlich möglich, und die Bestimmungen nach Art. 44 Abs. 1 BVG sind eingehalten. Im Falle einer Planwahl betragen die Summe der Beitragsanteile von Arbeitgeber und Arbeitnehmer in Lohnprozenten beim Vorsorgeplan mit den niedrigsten Beitragsanteilen mindestens 2/3 der Beitragsanteile des Vorsorgeplans mit den höchsten Beitragsanteilen, und der Beitragssatz des Arbeitgebers ist in jedem Plan gleich hoch.
- Der Grundsatz der Gleichbehandlung (Art. 1f BVV2) ist eingehalten. Es gelten für alle Versicherten eines Kollektivs die gleichen reglementarischen Bedingungen. Das Reglement sieht insbesondere keine Möglichkeit von individuellen Lösungen und Absprachen vor.
- Der Grundsatz der Planmässigkeit (Art. 1g BVV2) ist eingehalten.
- Das Versicherungsprinzip (Art. 1h BVV2) ist eingehalten. Es sind insbesondere die nach versicherungstechnischen Grundsätzen berechneten Risiken Tod und Invalidität abgesichert. Für die Beurteilung der Einhaltung des Versicherungsprinzips wurde eine konsolidierte Betrachtung nach Art. 1h Abs. 1 BVV2 über alle Pläne der Vorsorgeeinrichtung (resp. eines Vorsorgewerkes) für einen Arbeitgeber angestellt. Guthaben, welche am 1. Januar 2006 bereits bestanden und die den Anforderungen von Art. 1h BVV2 nicht genügen, werden nicht mehr weiter geäuñet.
- Für die Berechnung des Einkaufs gelten die gleichen, nach fachlich anerkannten Grundsätzen festgelegten Parameter wie für die Festlegung des Vorsorgeplans (vgl. Planmässigkeit). Der Einkauf wird höchstens bis zur Höhe der reglementarischen Leistungen ermöglicht und die aus Einkäufen resultierenden Leistungen können innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden. Der versicherbare Lohn (versicherbares Einkommen der Selbständigerwerbenden) ist auf den zehnfachen oberen Grenzbetrag nach Art. 8 Abs. 1 BVG beschränkt (Art. 60c Abs. 2 BVV2) und übersteigt das AHV-beitragspflichtige Einkommen nicht (Art. 1 Abs. 2 BVG).

**Die Richtigkeit der vorstehenden Angaben bestätigt**

Ort und Datum

Der Experte für berufliche Vorsorge

[Unterschrift, Stempel oder Name und Adresse in Druckschrift]

.....

.....

.....

.....

.....



**Bestätigung des Arbeitgebers gemäss Art. 1a BVV2**

---

Der unterzeichnete Arbeitgeber bestätigt:

- Die gesamte berufliche Vorsorge für seine Arbeitnehmenden wird bei einer einzigen Vorsorgeeinrichtung abgewickelt bzw. es besteht nur ein Anschlussvertrag zu einer Vorsorgeeinrichtung
- Gleiche Lohnbestandteile sind nicht in mehreren Plänen verschiedener Vorsorgeeinrichtungen versichert (es besteht für alle Kollektive von Versicherten eine Koordination der versicherten Löhne)
- Es sind gleiche Lohnbestandteile bzw. Löhne bestimmter Kollektive von Versicherten in mehreren Vorsorgeplänen verschiedener Vorsorgeeinrichtungen versichert;

Vorsorgeeinrichtung	Bezeichnung Reglement

die Einhaltung des Grundsatzes der Angemessenheit über die verschiedenen Vorsorgeeinrichtungen wurde von nachstehendem Experten geprüft und bestätigt.

.....

Ort und Datum

Unterschrift Arbeitgeber

.....

.....





# **Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche, gemeinnützige oder Kultuszwecke verfolgen**

## **1. Gesetzliche Grundlagen**

Gemäss § 70 Abs. 1h StG sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind, von der Steuerpflicht befreit; unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig; der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitende Tätigkeiten ausgeübt werden. Juristische Personen, die kantonal oder gesamtschweizerisch Kultuszwecke verfolgen sind gemäss § 70 Abs. 1i StG ebenfalls von der Steuerpflicht befreit.

Die erwähnten kantonalen Gesetzesgrundlagen stimmen mit denjenigen der direkten Bundessteuer überein (Art. 56 lit. g und h DBG). Die im KS EStV 1995/96 Nr. 12 vom 8. Juli 1994 aufgestellten Voraussetzungen zur Gewährung der Steuerbefreiung gelten sinngemäss auch für das kantonale Recht. Diese können wie folgt zusammengefasst werden:

## **2. Allgemeine Voraussetzungen**

Um die Steuerbefreiung zu erhalten, müssen bei allen Zwecksetzungen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Juristische Personen  
Eine Steuerbefreiung wird vor allem bei Stiftungen und Vereinen in Frage kommen. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haben statutarisch auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen zu verzichten.
- Ausschliesslichkeit der Mittelverwertung  
Die Aktivitäten müssen ausschliesslich auf die öffentliche Aufgabe, auf das (gemeinnützige) Wohl Dritter oder den Kultuszweck ausgerichtet sein (keine Erwerbszwecke). Andernfalls kommt keine oder unter Umständen nur eine teilweise Steuerbefreiung in Frage.
- Unwiderruflichkeit der Zweckbindung  
Das Vermögenssubstrat muss unwiderruflich steuerbefreiten Zwecken gewidmet sein. Bei einer allfälligen Auflösung der Institution hat das

Vermögen an eine andere steuerbefreite Körperschaft zu fallen. Das ist statutarisch festzuhalten.

- Tatsächliche Tätigkeit

Die blossе statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht. Die vorgegebene Zwecksetzung ist auch tatsächlich zu verwirklichen (§ 21 StV). Die blossе Kapitalansammlung geniesst keine Steuerfreiheit. Die steuerbefreite Tätigkeit muss innert nützlicher Frist aufgenommen werden. Es genügt deshalb beispielsweise nicht, Kapital zinsbringend anzulegen. Sollen Opfer gebracht werden können, bedarf es einer genügenden Dotierung. Nur in der Anlaufphase einer neu gegründeten Organisation kann ein bloss symbolisches Kapital einstweilen als genügend betrachtet werden, doch muss von Anfang an eine genügende Dotierung mit hinreichender Sicherheit feststehen.

- Separate Spartenrechnung

Ist eine juristische Person nur teilweise wegen Verfolgung öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecke steuerbefreit oder verfolgt sie neben öffentlichen bzw. gemeinnützigen Zwecken noch Kultuszwecke, bedingt dies, dass für diese Bereiche separate Spartenrechnungen geführt werden (vgl. sinngemäss LU StB Weisungen StG § 70 Nr. 1 Ziff. 1).

### 3. Öffentliche Zweckverfolgung

Merkmale der öffentliche Zweckverfolgung sind insbesondere:

- Erfüllung einer Aufgabe, die in den Aufgabenkreis eines Gemeinwesens fallen
- Ein Opferbringen ist grundsätzlich nicht erforderlich
- Körperschaften (privatrechtliche oder gemischtwirtschaftliche juristische Personen), welche in erster Linie Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen, kann die Steuerbefreiung nicht gewährt werden, auch wenn sie zugleich öffentlichen Zwecken dienen.



## 4. Gemeinnützige Zweckverfolgung

Merkmale der gemeinnützigen Zweckverfolgung sind insbesondere (LGVE 2000 II Nr. 26):

- Allgemeininteresse  
Folgende Tätigkeiten dienen dem Interesse der Allgemeinheit (Gemeinwohl):
  - karitative und humanitäre (z.B. Entwicklungshilfe)
  - gesundheitsfördernde (z.B. Spitexdienstleistungen)
  - fürsorgliche (z.B. soziale Fürsorge)
  - ökologische (z.B. Heimat-, Natur- und Tierschutz)
  - erzieherische (z.B. Unterrichts- und Ausbildungswesen)
  - wissenschaftliche (z.B. Grundlagenforschung)
  - kulturelle (z.B. Kunstförderung)
  
- Offener Destinatärkreis  
Ein allzu enger Kreis der Destinatärinnen und Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommen soll (z.B. Mitglieder eines Vereins oder Angehörigen eines bestimmten Berufes) schliesst eine Steuerbefreiung aus.
  
- Uneigennützigkeit  
Das altruistische Handeln, d.h. die Opferleistung durch uneigennütziges Handeln oder durch Zurverfügungstellung von Geldmitteln muss gegeben sein und es dürfen keine eigenen Interessen verfolgt werden. Diese uneigennützige Zwecksetzung fehlt den Selbsthilfeeinrichtungen und Vereinigungen zur Pflege von Freizeitaktivitäten (z.B. bei Sport- und Musikvereinen etc.)
  
- Fehlen von Erwerbszwecken  
Die juristische Person darf nicht in wirtschaftlichem Wettbewerb mit Dritten stehen. Sie muss sich wettbewerbsneutral verhalten und darf keine auf Gewinnerzielung ausgerichtete Tätigkeit entfalten. Eine untergeordnete Erwerbstätigkeit wird zugelassen, wenn diese ein Mittel zum Zweck darstellt (z.B. Bildungsstätten mit Lehrwerkstatt und Landwirtschaftsbetrieb).



## **5. Kultuszweck**

Unter den Kultuszweck fallen die Pflege und Förderung eines gemeinsamen Glaubensbekenntnisses in Lehre und Gottesdienst. Juristische Personen, die nicht Kultuszwecke, sondern bestimmte wirtschaftliche, weltanschauliche, philosophische oder ideelle Aufgaben auf religiöser Grundlage erfüllen, geniessen keine Steuerfreiheit.





## 6. Gesuch um Steuerbefreiung

Die juristische Person, die eine Steuerbefreiung beansprucht, hat ein entsprechendes Gesuch unter Beilage der Statuten, der letzten beiden Jahresrechnungen und Geschäftsberichte sowie weiterer zweckdienlicher Unterlagen bei der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Abteilung Juristische Personen, einzureichen. Bei juristischen Personen in Gründung wird, um den administrativen Aufwand für alle Betroffenen möglichst gering zu halten, empfohlen, die Entwürfe der Statuten und weitere Unterlagen vor Gründung der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Abteilung Juristische Personen, zur Vorprüfung einzureichen. Es ist Sache der juristischen Person, die sich auf die Steuerbefreiung beruft, darzulegen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gegeben sind (BGE 92 I 253 ff.).



# Steuerbefreiung der Kirchgemeinden

## 1. Gesetzliche Grundlagen

Nach § 70 Abs. 1 lit. d StG sind Kirchgemeinden für das Vermögen und Einkommen von der Steuerpflicht befreit, soweit es kirchlichen Zwecken dient.

Bei der direkten Bundessteuer sind die Kirchgemeinden sowie ihre Anstalten generell steuerbefreit (Art. 56 lit. c DBG).

## 2. Steuerpflichtiger Tätigkeitsbereich

Kein kirchlicher Zweck wird verfolgt, wenn gewerbliche oder industrielle Aktivitäten in eigener Regie wahrgenommen werden. Dementsprechend fällt das Betreiben von Friedhofsgärtnereien, Landwirtschafts- und Restaurationsbetrieben, Parkhäusern und dergleichen unter die ordentliche Steuerpflicht, soweit es sich dabei nicht um verpachtete Betriebe handelt. Diese betrieblichen Aktivitäten gehen über die blosser Vermögensverwaltung hinaus und stehen in Konkurrenz mit privatwirtschaftlichen Unternehmen.

Der steuerbare Reingewinn dieser Eigenbetriebe kann in der Regel aufgrund der detaillierten Kirchgemeinderechnung ermittelt werden (laufende Rechnung, Investitionsrechnung, Bestandesrechnung).

Kapitalgewinne auf Vermögensbestandteilen des steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichs sind gemäss § 72 Abs. 1 lit. c StG in die Berechnungen des steuerbaren Reingewinns einzubeziehen. Darunter fallen sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch die eigentlichen Wertzuwachsgewinne.

Für die Ermittlung des steuerbaren Eigenkapitals aus solchen Geschäftsbetrieben sind die massgebenden Vermögensbestandteile nach den Grundsätzen zu bewerten, wie sie für natürliche Personen gelten (§ 92 Abs. 2 StG). Die dem steuerbaren Bereich zuzurechnenden Liegenschaften sind daher zum Katasterwert einzusetzen, wovon die grundpfandrechtlichen Schulden in Abzug gebracht werden können. Das übrige Geschäftsvermögen kann zum Buchwert eingesetzt werden, sofern ein solcher vorhanden ist - andernfalls ist ein geschätzter Verkehrswert einzusetzen. Von diesen Werten können ebenfalls die geschäftlichen Schulden abgezogen werden.

### 3. Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich

Der Gewinn und das Kapital, welches kirchliche Zwecken dienen, ist grundsätzlich steuerbefreit und kann wie folgt umschrieben bzw. eingeschränkt werden:

- Liegenschaften, die unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen:  
Ein allenfalls resultierender Nettoertrag und der entsprechende Vermögensanteil aus solchen Liegenschaften ist steuerbefreit. Ein allfälliger Kapitalgewinn ist ebenfalls von der ordentlichen Steuerpflicht ausgenommen. Sofern jedoch ein Grundstück veräussert wird, das in einer anderen Gemeinde liegt, ist ein diesbezüglicher Wertzuwachsgegninn grundstückgewinnsteuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG).
  
- Liegenschaften und Kapitalanlagen  
Liegenschaften, welche nur mittelbar kirchlichen Zwecken dienen, also die verpachteten Wohn- und Geschäftshäuser, Restaurations- und Landwirtschaftsbetriebe usw. werden als Kapitalanlage im Rahmen der kirchlichen Zweckverfolgung betrachtet. Diese Qualifikation gilt auch für Wertschriften und Beteiligungen, sofern dadurch keine eigentliche Handelstätigkeit wahrgenommen wird. Der aus solchen Kapitalanlagen resultierende Nettoertrag sowie der entsprechende Vermögensanteil und allfällige Kapitalgewinne werden ebenfalls nicht besteuert. Sofern jedoch ein Grundstück veräussert wird, das in einer anderen Gemeinde liegt, ist ein diesbezüglicher Wertzuwachsgegninn grundstückgewinnsteuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG).

### 4. Steuerberechnung und Freigrenzen

Soweit die Kirchgemeinden über steuerbare Gewinn- und Kapitalbestandteile verfügen, sind die Steuersätze der übrigen juristischen Personen gemäss § 87 bzw. § 93 StG massgebend:

- Gewinnsteuer: 3% (bis 2011) bzw. 1,5% (ab 2012) je Einheit berechnet auf dem steuerbaren Reingewinn  
Ein Gewinn unter Fr. 10'000 wird nicht besteuert
- Kapitalsteuer: 0,5% je Einheit auf dem steuerbaren Eigenkapital  
Ein Kapital unter Fr. 50'000 (bis 2009) bzw. Fr. 100'000 (ab 2010) wird nicht besteuert

# Steuerbefreiung der Stifte, Klöster und anderer privater kirchlicher Institutionen

## 1. Gesetzliche Grundlagen

Für die Besteuerung der Stifte, Klöster und anderer privater kirchlicher Institutionen (z.B. Pfarrpfundstiftungen) gelten grundsätzlich die steuerrechtlichen Bestimmungen der Vereine, Stiftungen und übrigen juristischen Personen. Dementsprechend können diese Institutionen für die Gewinn- und Vermögensbestandteile, welche ausschliesslich und unwiderruflich Kultuszwecken gewidmet sind, die Steuerbefreiung gemäss § 70 Abs. 1 lit. i StG beanspruchen. Sofern die Institution gemeinnützige oder öffentliche Zwecke verfolgt, beispielsweise der Betrieb eines Altersheim, kann für diesen Tätigkeitsbereich die Steuerbefreiung gemäss § 70 Abs. 1 lit. h StG gewährt werden (vgl. LU StB Weisungen StG § 70 Nr. 3).

Die bundessteuerlichen Rechtsgrundlagen gemäss Art. 56 lit. g und h DBG stimmen sinngemäss mit den kantonalrechtlichen Steuerbefreiungsnormen überein.

Wenn neben steuerbefreiten Tätigkeiten auch gewerbliche und damit steuerpflichtige Tätigkeiten ausgeübt werden, sind die zwei unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche rechnungsmässig grundsätzlich auseinander zu halten.

## 2. Steuerpflichtiger Tätigkeitsbereich

Insbesondere die folgenden gewerblichen und industriellen Aktivitäten, die in eigener Regie geführt und nicht verpachtet werden, sind von der Steuerbefreiung ausgenommen und unterliegen damit der ordentlichen Besteuerung:

- Buch- oder Zeitschriftenverlag
- Kunstkarten- oder Kalenderproduktion
- Herstellung von Paramenten oder anderem Textilkunsth Handwerk
- Landwirtschaftsbetrieb
- Bäckerei
- Gärtnerei
- Forstwirtschaft
- Einkünfte aus Kiesausbeutung
- Betrieb eines Parkhauses
- Kerzenherstellung

Diese Aktivitäten gehen über die blossе Vermögensverwaltung hinaus und stehen in Konkurrenz mit privatwirtschaftlichen Unternehmen.

Eine korrekte Ermittlung des Reingewinns und Reinvermögens dieser Geschäftsbereiche bedingt grundsätzlich die Führung einer separaten Spartenrechnung. Das kann dort zu Schwierigkeiten führen, wo z.B. Ordensangehörige in einem oder mehreren klösterlichen Betrieben mitarbeiten und daneben noch Aktivitäten im Kultusbereich wahrnehmen, ohne diese zeitlichen Abgrenzungen in der Jahresrechnung im einzelnen ausweisen zu können und ohne für die betrieblichen Aktivitäten marktgängige Löhne einzusetzen. Es können aus diesem Grund auch andere Ermittlungsarten zu einer sachlich richtigen Bemessungsgrundlage führen. So wäre es zum Beispiel möglich, den steuerpflichtigen Gewinn einer solchen Tätigkeit aufgrund des Umsatzes und den branchenüblichen Erfahrungszahlen (z.B. Aufwand/Gewinnmarge usw.) zu ermitteln.

Kapitalgewinne auf Vermögensbestandteilen des steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichs sind gemäss § 72 Abs. 1 lit. c StG in die Berechnungen des steuerbaren Reingewinns einzubeziehen. Darunter fallen sowohl die wiedereingebrachten Abschreibungen als auch die eigentlichen Wertzuwachsgewinne.

Für die Ermittlung des steuerbaren Eigenkapitals sind die massgebenden Vermögensbestandteile nach den Grundsätzen zu bewerten, wie sie für natürliche Personen gelten (§ 92 Abs. 2 StG). Die dem steuerbaren Bereich zuzurechnenden Liegenschaften sind daher zum Katasterwert einzusetzen, wovon die grundpfandrechtlichen Schulden in Abzug gebracht werden können. Das übrige Geschäftsvermögen kann zum Buchwert eingesetzt werden, sofern ein solcher vorhanden ist - andernfalls ist ein geschätzter Verkehrswert einzusetzen. Von diesen Werten können ebenfalls die geschäftlichen Schulden abgezogen werden.

### **3. Steuerbefreiter Tätigkeitsbereich**

#### **3.1 Kapitalanlagen**

Das Vermieten von Wohn- und Geschäftsräumen an Dritte sowie die Verpachtung von Restaurations- und Landwirtschaftsbetrieben wird als Kapitalanlage im Rahmen der steuerbefreiten Zweckverfolgung betrachtet. Das investierte Kapital und die entsprechenden Einkünfte fallen somit unter die Steuerbefreiung nach § 70 Abs. 1 lit. h bzw. i StG. Diese Qualifikation gilt auch für Wertschriften und Beteiligungen, sofern dadurch keine eigentliche Handelstätigkeit wahrgenommen wird.

Allfällige Wertzuwachsgerinne aus der Veräusserung solcher Liegenschaften fallen jedoch gemäss § 1 Abs. 1 GGStG unter die Grundstückgerinnsteuer.

Demgegenüber werden Kapitalgerinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichs mit der ordentlichen Gewinnsteuer abgerechnet (vgl. LU StB Weisungen StG § 70 Nr. 5 Ziff. 2).

### **3.2 Zuwendungen und Schenkungen**

Zuwendungen und Schenkungen, welche der Institution unentgeltlich zukommen, stellen bei ihr steuerfreie Einkünfte dar (§ 74 lit. c StG). Sofern diese Zahlungen nicht an die Gemeinschaft, sondern direkt an Ordensangehörige geleistet werden, handelt es sich dabei grundsätzlich ebenfalls um steuerfreies Einkommen (vgl. LU StB Weisungen StG § 23 Nr. 1).

## **4. Tätigkeitsentgelt, Ersatzeinkommen und Lebenshaltungskosten von Ordensangehörigen**

Das Einkommen von Ordensangehörigen, das diese aus einer Tätigkeit ausserhalb der Ordensgemeinschaft erzielen, unterliegt bei diesen selbst der Einkommenssteuer, unabhängig davon, ob die Entschädigung direkt an die Ordensgemeinschaft oder an das entsprechende Mitglied ausbezahlt wird. Das Ersatzeinkommen in Form von Renten- oder Kapitalzahlungen ist ebenfalls von den einzelnen berechtigten Ordensleuten zu versteuern (vgl. LU StB Weisungen StG § 24 Nr. 5)

Die Lebenshaltungskosten werden in der Regel von der Ordensgemeinschaft bezahlt, wobei diese nicht als Gewinnungskosten dem ordentlich steuerpflichtigen Tätigkeitsbereich belastet werden können.

## 5. Steuerberechnung und Freigrenzen

Soweit solche kirchliche Institutionen über steuerbare Gewinn- und Kapitalbestandteile verfügen, sind die Steuersätze der übrigen juristischen Personen gemäss § 87 bzw. § 93 StG sowie Art. 71 DBG massgebend:

Gewinnsteuer StG:	3% (bis 2011) bzw. 1,5% (ab 2012) je Einheit berechnet auf dem steuerbaren Reingewinn Ein Gewinn unter Fr. 10'000 wird nicht besteuert (§ 87 StG)
Gewinnsteuer DBG:	4,25% berechnet auf dem steuerbaren Reingewinn Ein Gewinn unter Fr. 5'000 wird nicht besteuert (Art. 71 DBG)
Kapitalsteuer StG:	0,5‰ je Einheit auf dem steuerbaren Eigenkapital Ein Kapital unter Fr. 50'000 (bis 2009) bzw. Fr. 100'000 (ab 2010) wird nicht besteuert (§ 93 StG)



# Rückstellungen von Wasserversorgungsträgern

## 1. Vorbemerkung

Auf den 1. Juli 2003 ist das neue Wassernutzungs- und Wasserversorgungsgesetz (SRL Nr. 770; WNVG) in Kraft getreten. Darin wird festgehalten, dass die Wasserversorgung finanziell selbsttragend zu betreiben ist (§ 38 Abs. 1 WNVG). Dies bedingt eine konkrete Planung des langfristigen Finanzbedarfs. In diesem Zusammenhang stellt sich insbesondere die Frage nach der steuerrechtlichen Zulässigkeit von Rückstellungen und Rücklagen für zukünftige Unterhalts- und Erneuerungsmassnahmen.

## 2. Grundsätzliches zur Steuerpflicht

Die Wasserversorgung wird im Kanton Luzern von unterschiedlichen Trägerschaften sichergestellt. Vielfach sind es Einwohner- oder Korporationsgemeinden sowie Wasserversorgungsgenossenschaften, welche diese Aufgabe erfüllen. Ausnahmsweise wird diese Versorgungsaufgabe auch über Aktiengesellschaften sichergestellt.

Die Wasserversorgungen von Einwohnergemeinden sind gemäss § 70 Abs. 1c StG und Art. 56 lit. c DBG von der ordentlichen Steuerpflicht befreit. Demgegenüber gelten die Wasserversorgungen von Korporationsgemeinden, Genossenschaften und Aktiengesellschaften als ordentlich steuerpflichtig. So liegt beispielsweise der Hauptzweck einer Korporation nicht in der öffentlichen Aufgabenerfüllung, sondern in der Verwaltung des eigenen Vermögens (VGE vom 21.8.2000 i.S. Korporation S.). Ebenso verfolgen Wasserversorgungsgenossenschaften oder -Aktiengesellschaften überwiegend Erwerbs- und/oder Selbsthilfzwecke, womit sich eine Steuerbefreiung nicht rechtfertigen lässt (Greter, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1, Art. 23 StHG N 29 sowie VGE vom 29.3.2006 i.S. Strassengenossenschaft N.).

## 3. Bildung von Rückstellungen

### 3.1 Allgemeines

Während mit den einmaligen Anschlussgebühren die früher getätigten sowie die laufenden und zukünftigen Investitionen zu finanzieren sind, werden die Betriebsgebühren primär für die Finanzierung der laufenden Unterhaltskosten

verwendet. Sowohl Anschluss- als auch Betriebsgebühren sind grundsätzlich erfolgswirksam zu verbuchen. In Bezug auf die Anschlussgebühren können dabei unter Umständen verfälschte betriebswirtschaftliche Ergebnisse resultieren. Dies ist dann der Fall, wenn die vorzunehmenden Neuinvestitionen und die entsprechenden Abschreibungen erst in späteren Rechnungsperioden anfallen und somit den vereinnahmten Anschlussgebühren noch keine diesbezüglichen Aufwendungen gegenüber stehen.

Im Bereich der Betriebsgebühren ist demgegenüber die zeitliche Kongruenz von Aufwand und Ertrag in der Regel gegeben. Ein zeitliches Auseinanderklaffen kann sich aber dann ergeben, wenn grössere Unterhaltmassnahmen in aperiodischen Zeiträumen vorgenommen werden. In diesem Zusammenhang empfehlen die Aufsichtsbehörden den Wasserversorgungsträgern, allfällige Rechnungsüberschüsse aus dem Wasserversorgungsbereich (resultierend aus Anschluss- und Betriebsgebühren) für Rücklagen zur Finanzierung künftiger Investitionen (Erneuerung der Anlagen) oder zum Abbau allfälliger Vorjahresdefizite aus der Wasserrechnung zu verwenden.

Somit lässt sich unter gewissen Bedingungen eine extensivere Auslegung des Rückstellungsbegriffs rechtfertigen. Hinzu kommt, dass sich die Korporationsgemeinden bezüglich Finanzhaushalt nach den Vorschriften zu richten haben, wie sie für Einwohnergemeinden Anwendung finden (§ 66 ff. Gesetz über die Korporationsgemeinden; SRL Nr. 177).

Aufgrund dieser Besonderheiten werden für den eigentlichen Wasserversorgungsbereich die folgenden Rückstellungen zugelassen, wobei in der Beurteilung die wirtschaftliche Handlungsfreiheit des jeweiligen Wasserversorgungsträgers ein wesentliches Kriterium darstellt.

### **3.2 Korporationsgemeinden**

Die Korporationsgemeinden sind von Gesetzes wegen verpflichtet, allfällige Ertragsüberschüsse aus dem Wasserversorgungsbereich in Form einer Spezialfinanzierung zu passivieren (Aufwandüberschüsse sind zu aktivieren). Diese Spezialfinanzierung ist im zeitlichen Rahmen der öffentlichrechtlichen Finanzplanung für Aufwandüberschüsse zu verwenden oder letztlich für Tarifreduktionen einzusetzen. Gestützt auf diese gesetzlichen Bestimmungen werden die entsprechenden Einlagen bzw. Passivierungen auch steuerrechtlich als erfolgswirksamer Geschäftsaufwand zugelassen.

Bei der passivierten Spezialfinanzierung gemäss § 69a Gesetz über die Korporationsgemeinden handelt es sich grundsätzlich um zweckgebundenes Eigenkapital (bei Aufwandüberschüssen um eine Wertberichtigung zum ausgewiesenen Eigenkapital). Bei einer Überfinanzierung verfügen die

gebührenpflichtigen Wasserbeziehenden über keinen durchsetzbaren und stichtagsbezogenen Rückforderungsanspruch, womit es sich bei dieser Spezialfinanzierung nicht um eine Rückstellung, sondern um eine Rücklage handelt. Daher ist diese Spezialfinanzierung bei der Berechnung des steuerbaren Eigenkapitals einzubeziehen.

### **3.3 Körperschaften mit eingeschränkter wirtschaftlicher Handlungsfreiheit**

Sofern der Wasserversorgungsträger (Genossenschaft oder Kapitalgesellschaft) die folgenden Bedingungen vollumfänglich erfüllt und sich den entsprechenden Auflagen unterzieht, kann dieselbe Praxis angewandt werden, wie sie für Korporationsgemeinden gemäss Ziffer 3.2 gilt:

- Die Übertragung der Wasserversorgungsaufgabe ist vom Gemeinderat durch ein Reglement, einen Entscheid oder einen Vertrag vorgenommen worden (§ 40 Abs. 1 WNVG);
- Der Geschäftszweck hat sich auf den Kernbereich der Wasserversorgung zu beschränken (keine weitergehenden Tätigkeiten; Liegenschaften müssen betriebsnotwendig sein);
- Bei der Tarifgestaltung ist das Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip zu beachten, womit allfällige Ertragsüberschüsse innert 5 Jahren durch Tarifierduktionen an die Wasserbeziehenden weiterzugeben sind bzw. für allfällige Aufwandüberschüsse zu verwenden sind (keine übermässige Reservenbildung und keine Gewinnausschüttungen);
- Das Grundkapital (Anteilschein- oder Aktienkapital) darf höchstens im Rahmen des langfristigen Bundesobligationensatzes verzinst werden;
- Bei Auflösung bzw. Liquidation der Körperschaft ist eine allenfalls noch vorhandene Spezialfinanzierung steuerwirksam abzurechnen.

### **3.4 Körperschaften mit uneingeschränkter wirtschaftlicher Handlungsfreiheit**

Sofern sich der Wasserversorgungsträger (Genossenschaft oder Kapitalgesellschaft) wirtschaftlich uneingeschränkt entfalten kann bzw. die unter Ziffer 3.3 erwähnten Voraussetzungen nicht erfüllt werden, wird lediglich in Bezug auf die Anschlussgebühren eine pauschalierte Rückstellung zugestanden, indem die Anschlussgebühren auf 10 Jahresraten aufgeteilt werden können. Somit wird im jeweiligen Jahr, in welchem Anschlussgebühren vereinnahmt worden sind, 1/10 der entsprechenden Gesamtsumme erfolgswirksam ausgewiesen. Für die restlichen 9/10 wird eine Rückstellung zugestanden, welche innerhalb der folgenden 9 Jahre zu je 1/10 regelmässig aufzulösen ist. Damit werden die Anschlussgebühren über einen maximalen Zeitraum von 10 Jahren den entsprechenden

Investitionsabschreibungen in pauschalierter Form zugerechnet.

Beispiel:

Rechnungsjahr 2005:

Anschlussgebühren 2005	Geld / Ertrag	600'000
Rückstellungsbildung	Aufwand / Rückstellung (Bilanz)	540'000 (9/10)

Rechnungsjahr 2006:

Anschlussgebühren 2006	Geld / Ertrag	500'000
Rückstellungsbildung	Aufwand / Rückstellung (Bilanz)	450'000 (9/10)
Rückstellungsauflösung aus 2005	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	60'000 (1/10)

Rechnungsjahr 2007:

Anschlussgebühren 2007	Geld / Ertrag	200'000
Rückstellungsbildung	Aufwand / Rückstellung (Bilanz)	180'000 (9/10)
Rückstellungsauflösung aus 2005	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	60'000 (1/10)
Rückstellungsauflösung aus 2006	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	50'000 (1/10)

Rechnungsjahr 2008:

Anschlussgebühren 2008	keine	
Rückstellungsauflösung aus 2005	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	60'000 (1/10)
Rückstellungsauflösung aus 2006	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	50'000 (1/10)
Rückstellungsauflösung aus 2007	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	20'000 (1/10)

Im vorliegenden Beispiel wird somit die Rückstellung aus dem Jahre 2005 spätestens im Jahre 2014 vollständig aufgelöst sein.

Diese Rückstellungen werden auch steuerrechtlich als Fremdkapital anerkannt.

Demgegenüber können im Zusammenhang mit den Betriebsgebühren keine Pauschalrückstellungen gewährt werden, weil davon auszugehen ist, dass diese Gebühren die laufenden Unterhaltskosten decken, welche in derselben Rechnungsperiode angefallen sind. Werden dennoch allgemeine Unterhaltsrückstellungen geltend gemacht, ist der jeweilige Unterhaltsbedarf im Einzelfall konkret nachzuweisen.

## 4. Abschreibungen

Auf die jeweiligen Restbuchwerte können die folgenden jährlichen Abschreibungssätze angewandt werden:

Steuerungen und elektrische Anlagen (einzeln bilanziert)	40 %
Leitungen und Pumpen (einzeln bilanziert)	20 %
Reservoir (einzeln bilanziert)	8 %
Reservoir und Leitungen (zusammen bilanziert)	15 %
Pumpen und Steuerungen (zusammen bilanziert)	30 %

Für lineare Abschreibungen auf dem Anschaffungswert sind die obigen Sätze um die Hälfte zu reduzieren. Im übrigen kann auf das Luzerner Steuerbuch Weisungen StG §§ 35/76 Nr. 1 verwiesen werden.



# Rückstellungen von Strassengenossenschaften

## 1. Grundsätzliches zur Steuerpflicht

Bei den Strassengenossenschaften handelt es sich in der Regel um Genossenschaften nach den §§ 17 ff. des Einführungsgesetzes zum ZGB (SRL Nr. 200). Ist ein freiwilliger Zusammenschluss der jeweiligen Grundeigentümer/innen nicht möglich, erfolgt die Genossenschaftsgründung durch Beschluss des Gemeinderates (§ 26 Perimeterverordnung, SRL Nr. 732), womit eine Zwangsgenossenschaft entsteht. Die Zweckerfüllung einer Strassengenossenschaft liegt auch im Interesse des Gemeinwesens - im Rahmen der Perimeterbestimmungen werden teilweise öffentliche Aufgaben erfüllt. Dennoch dient die Genossenschaft zu einem wesentlichen Teil den unmittelbaren Interessen der an den jeweiligen Genossenschaften Beteiligten (Hauptzweck: die Sicherstellung der Strassenbenützung), was einer Steuerbefreiung entgegensteht.

## 2. Rückstellungen für Unterhalt und Erneuerung

Die meisten dieser Genossenschaften bilden Rückstellungen, Erneuerungsfonds oder auch Rücklagen für zukünftige Sanierungsarbeiten ihrer Strassen. Steuerrechtlich sind Rückstellungen für zukünftige Unterhaltsarbeiten grundsätzlich nicht zulässig und müssten beim Gewinn und Kapital aufgerechnet werden. Dies kann zu relativ hohen Steuerbelastungen führen (hohe Gewinnschwankungen). Im Zeitpunkt des tatsächlichen Unterhaltsanfalls wird dann zufolge der Rückstellungsentsteuerung ein hoher steuerlicher Verlust resultieren, der unter Umständen nie mehr verrechnet werden kann.

Aufgrund der besonderen Zweckerfüllung solcher Genossenschaften und aufgrund des ausschliesslichen Mitteleinsatzes für den Strassenunterhalt und die -erneuerung lässt sich bezüglich dieser zweckbestimmten Mittel eine grosszügige Interpretation des Rückstellungsbegriffe rechtfertigen.

Die Bildung solcher Unterhaltsrückstellungen wird zulasten der Erfolgsrechnung als geschäftsmässig begründet angesehen, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Rückstellungen, Erneuerungsfonds und Rücklagen müssen bei grösseren Sanierungsarbeiten zweckentsprechend verwendet oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufgelöst werden;
- Die Bildung und Auflösung solcher Rückstellungen sind in der Jahresrechnung ordnungsgemäss zu verbuchen bzw. bei einfachen

Verhältnissen (Kassarechnungen) aufgrund von detaillierten Aufstellungen im Vermögensstatus als Passiven auszuweisen.

- Die Rückstellungen und Rücklagen müssen spätestens nach 10 Jahren mindestens zur Hälfte zweckentsprechend verwendet oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufgelöst werden. Eine stetige Rückstellungsdotierung über 10 Jahre hinaus ist grundsätzlich ausgeschlossen.

### 3. Steuerberechnung

Soweit es sich bei den Strassengenossenschaften um öffentlich-rechtliche Körperschaften (s. oben) handelt, werden sie nach den steuerrechtlichen Bestimmungen der übrigen juristischen Personen besteuert.

Gewinnsteuer:

Die ermittelten Gewinnfaktoren werden nur dann besteuert, wenn sie die folgenden Limiten erreichen:

Fr. 5'000.-- beim Bund

Fr. 10'000.-- beim Kanton

Bei diesen Limiten handelt es sich nicht um Freibeträge, d.h. ein Gewinn über diesen Limiten wird vollumfänglich besteuert.

Der Steuerbetrag bei der direkten Bundessteuer beträgt 4,25% des steuerbaren Reingewinns. Die einfachen Staats- und Gemeindesteuern (Steuer pro Einheit) betragen 3% (bis 2011) bzw. 1,5% (ab 2012) des steuerbaren Reingewinns. Der geschuldete Steuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Gewinnsteuer mit dem in der massgebenden Gemeinde am Ende der Steuerperiode geltenden Steuerfuss.

Kapitalsteuer:

Der Bund erhebt keine Kapitalsteuer.

Bei den Staats- und Gemeindesteuern werden die ermittelten Kapitalfaktoren nur dann besteuert, wenn sie die Limite von Fr. 50'000 (bis 2009) bzw. Fr. 100'000 (ab 2010) erreichen, während ein Kapital von Fr. 49'999 (bis 2009) bzw. Fr. 99'999 (ab 2010) und weniger nicht besteuert wird. Die Steuer pro Einheit beträgt 0,5‰ des steuerbaren Eigenkapitals. Der geschuldete Steuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Kapitalsteuer mit dem in der massgebenden Gemeinde am Ende der Steuerperiode geltenden Steuerfuss.



# Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen

## 1. Allgemeines

Vereine und Stiftungen sowie die übrigen juristischen Personen werden grundsätzlich wie Kapitalgesellschaften besteuert (§ 63 Abs. 1 lit. b StG). Demzufolge gelten für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns bzw. der geschäftsmässig begründeten Abschreibungen, Rückstellungen und Ersatzbeschaffungen die ordentlichen Gewinnermittlungsvorschriften. Dasselbe gilt für die Berechnung der Verluste, welche im Rahmen der siebenjährigen Verrechnungsmöglichkeit vorgetragen werden können. Dabei sind jedoch die nachfolgenden Besonderheiten zu beachten.

## 2. Ermittlung der Gewinnfaktoren

Als Basis für die Ermittlung des steuerbaren Reingewinns dient der Saldo der Erfolgsrechnung. Bei einfachen Buchhaltungen ist dies die Vermögensveränderung. Hinzu kommen allfällige Ausgaben, die nicht zur Deckung geschäftsmässig begründeter Unkosten verwendet wurden sowie die geschäftsmässig nicht begründeten Abschreibungen, Rückstellungen oder Rücklagen. Die vor dem 1. Januar 2001 begründeten Rückstellungen für besondere Aufwendungen künftiger Jahre sind bis spätestens 31.12.2005 zweckentsprechend zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (§ 257 StG).

Die Spenden und Schenkungen ohne Gegenleistungen gelten nicht als steuerbarer Ertrag. Demgegenüber handelt es sich bei den Sponsorenbeiträgen und Subventionen nicht um Spenden, sondern um ordentlich steuerbare Einkünfte.

Die Einlagen in das Vermögen von Stiftungen sowie teilweise auch die Mitgliederbeiträge an Vereine werden nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet. Die Mitgliederbeiträge sind - im Gegensatz zu den Spenden und Schenkungen - nicht grundsätzlich steuerfrei. Diesbezüglich gilt, dass von den steuerbaren Vereinsenträgen die direkten Aufwendungen zur Erzielung dieser Erträge vollumfänglich abgezogen werden können - die übrigen Aufwendungen (allgemeine Vereinsunkosten) jedoch nur insoweit, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen. Die Folge daraus ist, dass nur ein Mitgliederbeitragsüberschuss steuerfrei ist und nicht die vollen Mitgliederbeiträge. Die nachfolgenden Beispiele 1 - 4 zeigen die steuerrechtliche Problematik im Zusammenhang mit der Mitgliederbeitragsrechnung, wobei im Beispiel 1 der grundsätzliche Sachverhalt

beschrieben ist.

### Berechnungsbeispiel 1

Der Musikverein Harmonie hat im abgelaufenen Vereinsjahr Mitgliederbeiträge von Fr. 17'000.- erzielt. Die allgemeinen Vereinsunkosten (Notenmaterial, Instrumentenreparaturen und -Abschreibungen, Wettbewerbsstartgelder, Dirigentenlohn, Verwaltungskosten) beliefen sich gesamthaft auf Fr. 25'000.-. Der Verein organisiert jährlich ein grosses Herbstfest, bei dem im vergangenen Vereinsjahr Einnahmen von Fr. 80'000.- erzielt wurden. Diese Einnahmen setzen sich aus Eintrittsgelder, Konsumationen, Tombola, etc. zusammen. Der entsprechende Aufwand beläuft sich auf Fr. 60'000.- bestehend aus Festzeltmieten, Unterhaltungsgagen, Materialkosten etc.

Aufgrund der Spartenrechnung resultiert der folgende steuerbare Gewinn:

	gem. Jahresrech.	Sparte 1	Sparte 2
Mitgliederbeiträge	17'000		
Allgemeine Vereinsaufwendungen	-25'000	-8'000	
Einnahmen Herbstfest	80'000		
Direkter Aufwand Herbstfest	-60'000		+20'000
Reingewinn Jahresrechnung	12'000		
Verrechnung der Aufwendungen, welche die Mitgliederbeiträge übersteigen:		+8'000	-8'000
Steuerbarer Gewinn			12'000

Im vorliegenden Fall stimmt der steuerbare Gewinn mit demjenigen der Jahresrechnung überein. Da die allgemeinen Vereinsaufwendungen die Mitgliederbeiträge übersteigen, entsteht kein steuerfreier Mitgliederbeitragsüberschuss.

### Berechnungsbeispiel 2

	gem. Jahresrech.	Sparte 1	Sparte 2
Mitgliederbeiträge	29'000		
Allgemeine Vereinsaufwendungen	-25'000	+4'000	
Einnahmen Herbstfest	80'000		
Direkter Aufwand Herbstfest	-60'000		+20'000
Reingewinn Jahresrechnung	24'000		
Beitragsüberschuss steuerfrei		4'000	
Steuerbarer Gewinn			20'000

Nur der Mitgliederbeitragsüberschuss (und nicht die gesamten Mitgliederbeiträge) ist steuerfrei, womit vorliegend der steuerbare Reingewinn unter demjenigen der Jahresrechnung liegt.

**Berechnungsbeispiel 3**

Gleiche Ausgangslage wie Beispiel 1, jedoch betragen nun die Mitgliederbeiträge Fr. 29'000 und die Einnahmen aus dem Herbstfest belaufen sich auf 57'000 (Nettoverlust aus dem Herbstfest Fr. 3'000.-)

	gem. Jahresrech.	Sparte 1	Sparte 2
Mitgliederbeiträge	29'000		
Allgemeine Vereinsaufwendungen	-25'000	+4'000	
Einnahmen Herbstfest	57'000		
Direkter Aufwand Herbstfest	-60'000		-3'000
Reingewinn Jahresrechnung	1'000		
Beitragsüberschuss steuerfrei		4000	
steuerrechtlicher Verlust			-3'000

Vorliegend resultiert kein steuerbarer Gewinn. Der Verlust aus der Sparte 2 kann im Rahmen der 7-jährigen Verlustverrechnungsmöglichkeit mit zukünftigem Gewinn verrechnet werden.

**Berechnungsbeispiel 4**

Gleiche Ausgangslage wie Beispiel 1, jedoch betragen nun die Mitgliederbeiträge Fr. 20'000 und die Einnahmen aus dem Herbstfest belaufen sich auf 57'000 (Nettoverlust aus dem Herbstfest Fr. 3'000.-)

	gem. Jahresrech.	Sparte 1	Sparte 2
Mitgliederbeiträge	20'000		
Allgemeine Vereinsaufwendungen	-25'000	-5'000	
Einnahmen Herbstfest	57'000		
Direkter Aufwand Herbstfest	-60'000		-3'000
Verlust Jahresrechnung	- 8'000		
Verrechnung der Aufwendungen, welche die Mitgliederbeiträge übersteigen:		+5'000	-5'000
steuerrechtlicher Verlust			-8'000

Die allgemeinen Vereinsaufwendungen sind nur in jenem Ausmass steuerlich absetzbar bzw. mit zukünftigem Gewinn verrechenbar, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen (vgl. Beispiel 1).

### 3. Berechnung der Gewinnsteuer

Die aufgrund der oben erwähnten Normen ermittelten Gewinnfaktoren werden bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen nur dann besteuert, wenn sie die folgenden Limiten erreichen:

- Fr. 5'000.- beim Bund
- Fr. 10'000.- beim Kanton

Während ein Gewinn von Fr. 4'999.- beim Bund bzw. Fr. 9'999.- beim Kanton nicht besteuert wird, ist ein Gewinn von Fr. 5'000.- bzw. Fr. 10'000.- und mehr vollumfänglich steuerbar. Bei den vorliegenden Limiten handelt es sich somit nicht um abzugsfähige Freibeträge.

Die für eine Steuerperiode zu entrichtenden einfachen Staats- und Gemeindesteuern betragen 3% (bis 2011) bzw. 1,5% (ab 2012) des steuerbaren Reingewinns. Der geschuldete Steuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Gewinnsteuer mit dem in der massgebenden Gemeinde am Ende der Steuerperiode geltenden Steuerfuss.

Der Steuerbetrag bei der direkten Bundessteuer beträgt 4,25% des steuerbaren Reingewinns.

### 4. Ermittlung der Kapitalfaktoren

Als steuerbares Eigenkapital gilt das Reinvermögen. Der Vermögensstand und die Vermögensbewertung bemessen sich nach den Verhältnissen am Ende der Steuerperiode (Ende Geschäftsjahr). Die Vermögenswerte werden nach denjenigen Grundsätzen bewertet, wie sie auch für natürliche Personen gelten (§ 92 Abs. 2 StG). Daher gilt für Liegenschaften der kantonale Katasterwert als Vermögenssteuerwert. Allfällige Vereinsschulden können in Abzug gebracht werden.

### 5. Berechnung der Kapitalsteuer

Die ermittelten Vermögensfaktoren werden kantonalechtlich nur dann besteuert, wenn sie die Limite von Fr. 50'000 (bis 2009) bzw. Fr. 100'000 (ab 2010) erreichen. Während ein Reinvermögen von 49'999.- (bis 2009) bzw. Fr. 99'999 (ab 2010) nicht besteuert wird, ist ein solches von Fr. 50'000 (bis 2009) bzw. Fr. 100'000 (ab 2010) und mehr vollumfänglich steuerbar. Es handelt sich somit nicht um einen

abzugsfähigen Freibetrag.

Die für eine ordentliche Steuerperiode (12-monatiges Geschäftsjahr) zu entrichtende einfache Kapitalsteuer beträgt 0,5‰. Bei unter- oder überjährigen Geschäftsjahren ist die einfache Kapitalsteuer entsprechend der Dauer des Geschäftsjahres zeitlich zu reduzieren oder zu erhöhen. Der gesamte Kapitalsteuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Kapitalsteuer mit dem in der massgebenden Gemeinde am Ende der Steuerperiode geltenden Steuerfuss.

Der Bund erhebt keine Kapitalsteuer.



# Beteiligungsgesellschaften

## 1. Allgemeines

Die gesetzlichen Grundlagen über die Besteuerung der Beteiligungsgesellschaften stimmen kantonal- und bundessteuerrechtlich weitgehend überein. Somit richtet sich die kantonale Veranlagungspraxis im Wesentlichen nach dem KS EStV Nr. 27 vom 17.12.2009. Die folgenden Ausführungen beschränken sich auf die kantonalrechtlichen Besonderheiten sowie auf Ergänzungen der erwähnten Kreisschreiben.

## 2. Buchgewinne infolge Aufwertungen nach Art. 670 OR

Die Aufwertung von Beteiligungen im Falle einer Sanierung nach Art. 670 OR (bis maximal zum Verkehrswert) stellt gemäss § 83 Abs. 1 und 2 StG einen privilegierten Kapitalgewinn dar. Die Differenz zwischen Gestehungskosten und neuem Buchwert wird im Zeitpunkt der Aufwertung als Beteiligungsertrag qualifiziert. Bei einer Veräusserung im Anschluss an eine Aufwertung gemäss Art. 670 OR gilt der neue, erhöhte Buchwert als Gestehungskosten (§ 83 Abs. 3, zweiter Satz StG).

Buchmässige Aufwertungen im Rahmen der wiedereingebrachten Abschreibungen, welche sich demzufolge nicht auf Art. 670 OR stützen, stellen keinen Beteiligungsertrag dar und bleiben bei der Berechnung des Teilungsertrags unberücksichtigt (§ 82 Abs. 3 lit. b StG). Diese Aufwertungsgewinne werden somit vollumfänglich besteuert, erhöhen aber andererseits die Gestehungskosten der Beteiligung nicht.

## 3. Wiedereingebrachte Abschreibungen

Nur ausnahmsweise stellt eine wiedereingebrachte Abschreibung einen Kapitalgewinn dar, der im Rahmen des Teilungsertrags freigestellt wird.

Gemäss § 82 Abs. 4 StG bewirken Abschreibungen als Folge einer Substanzdividende die Kürzung des entsprechenden Teilungsertrags, indem die Abschreibungen mit der Gewinnausschüttung zu verrechnen sind. Gemäss § 83 Abs. 3 StG werden die Gestehungskosten in diesen Fällen um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt. Damit wird sichergestellt, dass die späteren wiedereingebrachten Abschreibungen folgerichtig als Beteiligungsertrag (privilegierter Wertzuwachs) behandelt werden, soweit sie eine Kürzung des

Beteiligungsabzuges zur Folge hatten. Diese ausdrückliche Bestimmung fehlt im DBG, wobei diese Problematik im KS EStV Nr. 27 vom 17.12.2009 unter Ziff. 2.6.4 behandelt und ebenfalls als Reduktion der Gestehungskosten qualifiziert wird.

Grundsätzlich reduzieren andere Abschreibungen, welche nicht im Zusammenhang mit Substanzdividenden stehen und dennoch steuerlich akzeptiert werden, die Gestehungskosten der massgebenden Beteiligungen nicht. Sofern die Abschreibungen bei Veräusserung einer Beteiligung wieder eingebracht werden, qualifiziert sich also nur der entsprechend reduzierte Gewinn (Buchgewinn abzüglich wiedereingebrachte Abschreibungen) als Beteiligungsertrag.

#### **4. Gesamter Reingewinn gemäss § 82 Abs. 1 StG**

Gemäss KS EStV Nr. 27 vom 17.12.2009 Ziff. 2.7 handelt es sich bei diesem Begriff um den steuerbaren Reingewinn. Die kantonale Veranlagungspraxis stützt sich auf den Reingewinn nach Verrechnung allfälliger Vorjahresverluste und nach Ausscheidung allfälliger ausländischer Gewinnbestandteile. (vgl. Duss/Altdorfer in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Art. 69 DBG N 12 ff.). Daraus folgt andererseits, dass aufgrund der internationalen Ausscheidungsnormen der steuerbare Reingewinn der schweizerischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens in der Regel keinen zu privilegierenden Beteiligungsertrag enthält (i.d.R. objektmässige Zuordnung der Beteiligungen und der entsprechenden Erträge an den Sitzstaat).

#### **5. Beteiligungsabzug im interkantonalen Verhältnis**

Im interkantonalen Verhältnis werden Beteiligungen für die Berechnung der Kapitalfaktoren grundsätzlich dem Hauptsitz zugewiesen. Demgegenüber werden die Beteiligungserträge aufgrund der interkantonal vorgesehenen quotenmässigen Ausscheidungsmethode nicht ausschliesslich dem Sitzkanton zugeordnet. Deshalb haben alle beteiligten Kantone bei der Steuerberechnung den Beteiligungsabzug anteilmässig zu gewähren (vgl. Höhn/Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, § 26 N 31 d). Dieser Grundsatz wird dort durchbrochen, wo ein Teil der Gewinnfaktoren objektmässig auszuscheiden ist. Demzufolge hat ein Kanton, in welchem sich ausschliesslich Liegenschaften befinden, keinen Beteiligungsabzug zu berücksichtigen.

#### **6. Ermässigung der Kapitalsteuer**

Das steuerbare Eigenkapital wird gemäss § 90 Abs. 2 StG um die Hälfte des Verhältnisses der qualifizierten Beteiligungen zu den gesamten Aktiven ermässigt.



In der Veranlagungspraxis wird diese Ermässigung im Rahmen eines hälftigen Beteiligungsabzuges gewährt, d.h. es wird nicht das Kapital sondern die Steuer pro Einheit entsprechend reduziert (gleiches Prinzip wie beim Gewinnsteuer-Beteiligungsabzug). Für die Ermittlung des Verhältnisses sind die Buchwerte sämtlicher bilanzierter in- und ausländischer Aktiven massgebend. In die Berechnung können sämtliche Beteiligungen nach § 82 Abs. 1 StG einbezogen werden (Wert von Fr. 1 Mio. oder 10% Quote), auch wenn daraus keine Erträge resultieren. Es wird dabei eine stichtagsbezogene Betrachtungsweise angewandt. Somit hat ein Beteiligungskauf im laufenden Geschäftsjahr eine höhere Ermässigung zur Folge - eine Beteiligungsveräusserung bewirkt demgegenüber eine reduzierte Steuerermässigung.

## **7. Verfahren**

Der Beteiligungsabzug ist mit der Steuererklärung geltend zu machen. Er wird nicht von Amtes wegen gewährt.

Der Nachweis der Gestehungskosten bei Veräusserung obliegt nach den allgemeinen Regeln der Beweislastverteilung der steuerpflichtigen Gesellschaft.



# Holdingsgesellschaften

## 1. Allgemeines

Unter einer Holdingsgesellschaft versteht das Gesetz eine Kapitalgesellschaft, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht. Gemäss § 85 StG haben die Beteiligungen oder die Erträge aus den Beteiligungen mindestens zwei Drittel der gesamten Aktiven oder Erträge auszumachen. Wird die Mindestquote aufgrund der Buchwerte nicht erreicht, kann die Holdingsgesellschaft die Einhaltung der Quote aufgrund der Verkehrswerte nachweisen. § 85 StG erlaubt der Holdingsgesellschaft zudem Grundeigentum zu halten, sofern im übrigen die restlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Holdingprivilegs erfüllt sind.

## 2. Grundeigentum

Der Grundstücksbesitz hat sich in einem untergeordneten Rahmen zu bewegen, nachdem primär die Zweidrittels-Bestimmung bezüglich Beteiligungen massgebend ist. Die Liegenschaftserträge, einschliesslich Kapital- und Aufwertungsgewinne, werden ordentlich besteuert. Als Ertrag gilt der gesamte Ertrag aus Vermietung und Verpachtung inklusive des marktüblichen Mietwertes für die selbst genutzten Liegenschaften (u.a. Verwaltungsgebäude). Vom Ertrag können die folgenden objektmässigen Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden:

- Aufwand für den Liegenschaftsunterhalt
- Verwaltungskosten bis maximal 5 % des Mietertrages
- auf die Liegenschaften entfallende Schuldzinsen (der massgebende Schuldzinsenanteil entspricht dem prozentualen Verhältnis der Gewinnsteuerwerte der Liegenschaften zum Gewinnsteuerwert der gesamten Aktiven)
- anteilige Gewinn- und Kapitalsteuern (inkl. Liegenschaftssteuern)

Allfällige Nettoverluste aus Liegenschaftsbesitz können im Rahmen der Verlustverrechnungsmöglichkeit gemäss § 80 StG mit späteren Gewinnen aus Liegenschaftsbesitz verrechnet werden.

### 3. Nebentätigkeiten

Als Nebenzweck darf die Holding nur Tätigkeiten ausüben, die keine Geschäftstätigkeit darstellen, wie das bei der Verwaltung des übrigen eigenen Vermögens, der Kapitalanlage und der Konzernfinanzierung beispielsweise der Fall ist. Die Konzernleitungstätigkeit gehört ebenfalls zur Holdingaufgabe. Es ist zudem nicht ausgeschlossen, dass die Holding Marken und Patente hält, sofern keine reine Lizenz- oder Patentverwaltungsgesellschaft vorliegt (vgl. Konferenz Staatlicher Steuerbeamter (heute Schweiz. Steuerkonferenz), Harmonisierung des Unternehmenssteuerrechts S. 104 f.). Der daraus resultierende Nicht-Beteiligungsertrag darf sich jedoch langfristig nur in einem untergeordneten Rahmen bewegen (ZStP 1993, 281) - der Charakter einer Holdinggesellschaft muss grundsätzlich gewahrt bleiben. Der Entscheid über die Gewährung des Holdingprivilegs ist daher nach Massgabe der gesamten Umstände des Einzelfalls zu fällen.

Der Handel mit Wertpapieren (Umlaufvermögen) stellt eine Handels- und demzufolge eine Geschäftstätigkeit dar, die nicht mehr mit dem Holdingprivileg zu vereinbaren ist (StR 47, 156). Der Streubesitz wird jedoch zugelassen, sofern im Ergebnis der Holdingcharakter gewahrt bleibt. Darunter fällt insbesondere die Bewirtschaftung der temporär gehaltenen Liquidität.

### 4. Dauer und Überprüfung des Holdingprivilegs

Die Voraussetzungen für die Gewährung des Holdingprivilegs sind grundsätzlich bei jeder Einschätzung zu prüfen, wobei nicht jede Steuerperiode isoliert betrachtet wird. Ein Hin- und Herpendeln zwischen privilegierter und ordentlicher Besteuerung sollte vermieden werden, womit in begründeten Fällen eine Toleranzfrist von drei bis vier Jahren zur Wiederherstellung der Voraussetzungen gewährt wird. Das Holdingprivileg wird nur auf Antrag eingeräumt.

### 5. Übergang zur Holdinggesellschaft

Wird eine bestehende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft neu als Holdinggesellschaft gemäss § 85 StG anerkannt, kann sie verlangen, dass die Besteuerung der stillen Reserven auf ihren Beteiligungen aufgeschoben wird. In diesem Fall sind nur die stillen Reserven auf den beweglichen Vermögenswerten und den Immaterialgüterrechten steuerlich abzurechnen.

Die Besteuerung der stillen Reserven auf den Beteiligungen wird nachgeholt, wenn

die Holdinggesellschaft dies verlangt, spätestens jedoch bei deren Liquidation, Wegzug aus dem Kanton Luzern, Fusion oder Teilung (§ 84 Abs. 2 StG). Die Nachbesteuerung der stillen Reserven bei einem Wegzug aus dem Kanton, im Ausmass der früheren steuersystematischen Realisation, ist nach dem Steuerharmonisierungsgesetz zulässig und kollidiert nicht mit dem Wegzugssteuerverbot, wenn im Zeitpunkt des Steueraufschubs noch kein Wegzugstatbestand vorlag.

Die gesetzlich vorgesehene Besteuerungsmöglichkeit im Zeitpunkt der Fusion oder Teilung wird praxismässig dann zur Anwendung gelangen, wenn die Voraussetzungen zur steuerneutralen Umstrukturierung nicht erfüllt sind (vgl. LU StB Weisungen StG § 26 / 75 Nr. 2).

Die nachzuholende steuerliche Abrechnung erstreckt sich auf diejenigen stillen Reserven, welche im Zeitpunkt des Übergangs zur Holding vorhanden waren.

§ 84 Abs. 4 StG hält fest, dass die vorgesehene Nachbesteuerung der Beteiligungsgewinne entfällt, sofern für diese Kapital- oder Buchgewinne im Zeitpunkt des Steueraufschubs eine Ermässigung nach § 83 StG möglich gewesen wäre. Diese Freistellung wird ab 1.1.2007 (vgl. § 259 Abs. 1 StG) sinngemäss auch auf diejenigen Steueraufschubstatbestände angewandt, welche sich auf Altbeteiligungen (Erwerb vor 1.1.1997 gemäss § 259 StG und qualifiziert gemäss § 83 StG: 10%-Beteiligung) beziehen und die auf einem Holdingwechsel vor dem Jahre 2001 (als die Ermässigung nach § 83 StG grundsätzlich noch nicht möglich war) begründet sind. Nachdem sich die Ermässigung nach § 83 StG nicht auf wiedereingebrachte Abschreibungen bezieht, sind diese auch nach 2007 unter dem Holdingprivileg gegebenenfalls steuerlich abzurechnen (sofern sie nicht unter dem Holdingprivileg vorgenommen wurden).

Die steuersystematische Änderung beim Übergang zur Holdinggesellschaft gilt generell, womit allenfalls noch nicht verrechnete Vorjahresverluste aus dem Bereich der ordentlichen Steuerpflicht nur noch mit ordentlich besteuerten Gewinnbestandteilen gemäss § 85 Abs. 2 (Liegenschaftserträge) im Holdingbereich verrechnet oder bei einer allfälligen Abrechnung der stillen Reserven im Zeitpunkt des Übergangs noch angerechnet werden können.

## 6. Minimalsteuer

Die Minimalsteuer auf Grundstücken wird an Stelle der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuern erhoben, wenn der Minimalsteuerbetrag die Gesamtsteuer der Holdinggesellschaft übersteigt (vgl. LU StB Weisungen StG § 95 Nr. 1).



# Verwaltungsgesellschaften

## 1. Allgemeines

Verwaltungsgesellschaften sind Kapitalgesellschaften, Genossenschaften oder Stiftungen, die in der Schweiz eine Verwaltungstätigkeit und keine oder nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben. Der Besitz von Grundeigentum in der Schweiz ist erlaubt. Verwaltungsgesellschaften müssen nicht ausländisch beherrscht sein. Ausländische Gesellschaften mit schweizerischen Betriebsstätten können, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, für die in der Schweiz steuerbaren Faktoren ebenfalls als Verwaltungsgesellschaft besteuert werden.

## 2. Verwaltungstätigkeit

Unter Verwaltungstätigkeit ist die Verwaltung derjenigen Güter zu verstehen, welche die Gesellschaft bereits besitzt und die sie ohne aktive kommerzielle Tätigkeit dazuerwirbt.

Im Konzernverbund wird die Verwaltung, Verwertung und Vermittlung von Immaterialgüterrechten als zulässig erachtet, solange nicht eigene Aktivitäten zur Wertschöpfung entfaltet werden und das Betätigungsfeld vorwiegend im Ausland liegt. Auch Hilfstätigkeiten wie Fakturierung, Inkasso, Informationsvermittlung und Finanzierung sind zulässig, wenn sie beispielsweise aufgrund von ausländischen Instruktionen erfolgen und die eigentliche kommerzielle Wertschöpfung nicht in der Schweiz erzielt wird.

## 3. Geschäftstätigkeit

Als Geschäftstätigkeit gilt grundsätzlich die Fabrikation, der Handel, das Erbringen von Dienstleistungen, die Ausübung von Treuhandfunktionen, die Akquisition, die Werbung und die Vermittlung von Geschäften.

Im Ausland ist jegliche Art von Geschäftstätigkeit erlaubt. Massgebend ist der Wirkungsort. Damit ist insbesondere die Durchführung von sogenannten Ausland-/Ausland-Geschäften zulässig.

In der Schweiz darf eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausgeübt werden. Für die Beurteilung, ob die Geschäftstätigkeit überwiegend im Ausland ausgeübt wird, ist grundsätzlich kumulativ sowohl auf die Beschaffungs- wie auch auf die Absatzseite abzustellen. Damit Handelstätigkeiten als ausländische

Geschäftstätigkeit gilt, müssen sich diese ausschliesslich auf ausländischen Märkten abspielen, d.h. sowohl der/die Lieferant/in als auch die Käuferschaft müssen im Ausland ansässig sein und die gehandelte Ware darf nicht in die Schweiz gelangen. Zulässig ist die Zwischenlagerung in einem Zollfreilager. Für Dienstleistungen ist der Ort der Erarbeitung massgebend.

#### **4. Übrige Einkünfte aus der Schweiz**

Übrige Einkünfte aus der Schweiz sind beispielsweise Erträge oder Kapitalgewinne aus inländischen Immobilien, Wertschriften von schweizerischen Schuldnern/Schuldnerinnen, Entschädigungen von inländischen Konzerngesellschaften für die Ausführung von Hilfsfunktionen und Lizenzeinnahmen aus schweizerischen Quellen. Die Zuordnung von Zinserträgen erfolgt in Anlehnung auf die Behandlung bei der Verrechnungssteuer. Einkünfte, für die eine Entlastung von ausländischen Quellensteuern beansprucht wird und der Staatsvertrag die ordentliche Besteuerung in der Schweiz voraussetzt, gelten ebenfalls als Einkünfte aus der Schweiz.

#### **5. Übrige Einkünfte aus dem Ausland**

Zu den übrigen Einkünfte aus dem Ausland gehören insbesondere die passiven Einkünfte aus ausländischen Quellen wie Zinsen, Dividenden aus nicht massgeblichen Beteiligungen, Lizenzerträge sowie Entschädigungen von ausländischen Konzerngesellschaften für die Ausübung von Hilfsfunktionen.

#### **6. Besteuerung von Verwaltungsgesellschaften**

In Anwendung der allgemeinen Grundsätze wird der steuerbare Reingewinn der Gesellschaft ermittelt.

Mittels Spartenrechnung (vgl. Ziff. 10) sind die Erträge aus Beteiligungen, welche steuerfrei sind, das Inlandergebnis, welches vollständig der Besteuerung in der Schweiz unterliegt, sowie das Auslandergebnis, welches nach der Bedeutung der Verwaltungs- bzw. Geschäftstätigkeit besteuert wird, auszuscheiden. Der geschäftsmässig begründete Aufwand ist den entsprechenden Ertragsgruppen zuzuordnen.

Der Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand ist aufgrund der Spartenrechnung zu verteilen. Eine proportionale Aufteilung ist nur zulässig, falls er nicht spartenmässig zugewiesen werden kann. Der auf die Bewirtschaftung der Beteiligungen entfallenden Teil des Finanzierungs- und Verwaltungsaufwands ist mit den



Beteiligungserträgen zu verrechnen. Verluste aus Beteiligungen können nicht auf die steuerbaren Erträge verlegt werden.

Die Staats- und Gemeindesteuern werden aufgrund des Berechnungsschemas (vgl. Ziff. 11) erhoben.

## **7. Verfahren**

Verwaltungsgesellschaften unterliegen dem ordentlichen Veranlagungsverfahren. Die Besteuerung als Verwaltungsgesellschaft kann mit der einzureichenden Steuererklärung unter Bemerkungen beantragt werden.

Bei Vorliegen besonderer Umstände, welche eine frühere Beurteilung der Besteuerung als Verwaltungsgesellschaft nötig machen, kann eine Vorprüfung erfolgen.

## **8. Statuswechsel**

Wird erstmals die Besteuerung als Verwaltungsgesellschaft geltend gemacht, werden die allfällig vorhandenen stillen Reserven (insbesondere auf einem ausländischen Auslieferungslager, welches bisher keine Betriebsstätte darstellte) besteuert. Auf die Besteuerung wird jedoch verzichtet, soweit diese stillen Reserven weiterhin vollumfänglich in der Schweiz steuerbar bleiben (z.B. Immobilien, schweizerische Wertpapiere etc.).

Die Voraussetzungen zur Besteuerung als Verwaltungsgesellschaft müssen in jedem Geschäftsjahr erfüllt sein. Sind die Voraussetzungen in einem Geschäftsjahr nicht gegeben, entfällt grundsätzlich für dieses Jahr eine Privilegierung, selbst wenn in einem späteren Jahr die Voraussetzungen wieder erfüllt werden. Die während der Zeit der Besteuerung als Verwaltungsgesellschaft entstandenen stillen Reserven können vor dem Übergang zur ordentlichen Besteuerung in einer Steuerbilanz offengelegt werden.

## **9. Minimalsteuer**

Die Minimalsteuer auf Grundstücken wird an Stelle der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuern erhoben, wenn der Minimalsteuerbetrag die Gesamtsteuer der Verwaltungsgesellschaft übersteigt (vgl. LU StB Weisungen StG § 95 Nr. 1).

## 10. Spartenrechnung

	TOTAL	Beteiligungen	Schweiz	Ausland
Ertrag aus Warenverkäufen und Dienstleistungen				
Anderer Ertrag:				
Dividenden / Zinsen				
Patent- und Lizenzeeinnahmen / Kommissionen				
Kapital- und Aufwertungsgewinne				
Liegenschaftsertrag				
Übriger Ertrag				
<b>Total der Einkünfte</b>	A	B		C
				%
B + C in Prozenten von A				
Personalaufwand				
Verwaltungsaufwand				
Patent- und Lizenzaufwand				
Management-Fees				
<b>Personal- und Verwaltungsaufwand Schweiz</b>				D
				%
D in Prozenten von C				
Waren- und Dienstleistungsaufwand				
Personal- und Verwaltungsaufwand im Ausland				
Liegenschaftsaufwand				
Finanzierungsaufwand				
Übriger Aufwand				
<b>Übriger Aufwand</b>				
<b>Ergebnis gemäss Jahresrechnung</b>				

## 11. Berechnungsschema Steuerbelastung

### (ab Steuerjahr 2011)

#### 1 Gewinnsteuer

Das nachstehende Berechnungsmodell ist gültig ab der Steuerperiode 2011. Unternehmen, die bereits im Steuerjahr 2010 im Kanton Luzern steuerpflichtig waren, können im Sinne einer Übergangsregelung verlangen, dass die Steuerberechnung 2011 nach dem bis zum Steuerjahr 2010 gültigen Berechnungsschema vorgenommen wird (vgl. Berechnungsschema in der bis 2010 gültigen Fassung unter [www.steuerbuch.lu/lustb\\_archiv](http://www.steuerbuch.lu/lustb_archiv)). Der entsprechende Antrag ist auf der Steuererklärung unter Bemerkungen festzuhalten.

<b>1.1</b>	<b>Gewinn aus Ertrag Schweiz (§ 86 Abs. 1b und Abs. 3 StG)</b>	<b>Einfache Steuer</b>
	Geschäftsjahr/Steuerjahr 2011	3%
	Ordentliche Gewinnsteuer gemäss § 81 StG	
	Geschäfts-/Steuerjahre 2012 ff	1,5%
	Ordentliche Gewinnsteuer gemäss § 81 StG	
<b>1.2</b>	<b>Gewinn aus Ertrag Ausland (§ 86 Abs. 1c und Abs. 2 StG)</b>	<b>Besteuerungsquote</b>
	Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungs- bzw. der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert (in Prozenten der ordentlichen Gewinnsteuer):	
1.2.1	Kein Personalaufwand in der Schweiz für die Abwicklung der privilegiert besteuerten Gewinne	10%
1.2.2	Eigenes Personal in der Schweiz oder Leistungsverrechnungen von Unternehmen in der Schweiz für Ausland-Ausland-Tätigkeit	
	Im Kanton Luzern aus Ausland-Ausland-Tätigkeit steuerpflichtiger Gewinn bis CHF 100 Mio. pro Jahr (wird individuell aufgrund der Bedeutung der Tätigkeit in der Schweiz im Verhältnis zur Gesamtleistung festgelegt)	15 - 30%
	Der im Kanton Luzern aus Ausland-Ausland-Tätigkeit steuerpflichtige Gewinn, der CHF 100 Mio. pro Jahr übersteigt	10%

**2 Kapitalsteuer (§§ 93 und 94 StG)****Feste/einfache Steuer**

Personal- und Verwaltungsaufwand in der Schweiz  
weniger als CHF 750'000<sup>1)</sup>

oder

Auslandeinkünfte<sup>3)</sup> 80% und mehr der  
Gesamteinkünfte (§ 94 StG)

Feste Steuer:  
0,001%<sup>2)</sup>  
mind. CHF 500

Keines der beiden oben aufgeführten Kriterien wird  
erfüllt (§ 93 StG)

Einfache Steuer: 0,05%<sup>2)</sup>

- 1) Personal- und Verwaltungsaufwand:  
Sämtlicher Aufwand im Sinne der Kontenklassen 5 und 65 des Kontenrahmen KMU (inklusive Management-Fees an Gruppengesellschaften sowie Patent- und Lizenzaufwand)
- 2) Massgebendes Kapital:  
Steuerpflichtiges Eigenkapital gemäss §§ 89 bis 91 StG
- 3) Berechnung übrige Auslandeinkünfte:  
Gemäss § 86 Abs. 1c StG: Auslandeinkünfte inklusive Beteiligungsertrag gemäss § 86 Abs. 1a StG

# Verdecktes Eigenkapital

## 1. Allgemeines

Für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals sowie der entsprechenden Zinsaufrechnung kann grundsätzlich auf das KS EStV 1997/98 Nr. 6 vom 6. Juni 1997 verwiesen werden. Danach gelten folgende Ansätze zur Ermittlung des Höchstbetrages des von der Gesellschaft aus eigener Kraft erhältlichen Fremdkapitals (diese Ansätze beziehen sich auf den Verkehrswert der entsprechenden Aktiven):

Flüssige Mittel	100 %
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	85 %
Anderer Forderungen	85 %
Vorräte	85 %
Übriges Umlaufvermögen	85 %
In- und ausländische Obligationen in Schweizer Franken	90 %
Ausländische Obligationen in Fremdwährung	80 %
Kotierte in- und ausländische Aktien	60 %
Übrige Aktien und GmbH-Anteile	50 %
Beteiligungen	70 %
Darlehen	85 %
Betriebseinrichtungen	50 %
Fabrikliegenschaften	70 %
Villen, Eigentumswohnungen, Ferienhäuser und Bauland	70 %
Übrige Liegenschaften	80 %
Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten	0 %
Anderer immaterielle Anlagen	70 %

Für Finanzgesellschaften beträgt das maximal zulässige Fremdkapital in der Regel 6/7 der Bilanzsumme.

Soweit die ausgewiesenen Schulden das zulässige Fremdkapital übersteigen, ist grundsätzlich verdecktes Eigenkapital anzunehmen. Dabei gilt, dass einerseits nur derjenige Fremdkapitalanteil als verdecktes Eigenkapital zu qualifizieren ist, welcher direkt von Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden Personen stammt. Andererseits gilt aber auch der Fremdkapitalanteil als verdecktes

Eigenkapital, der von unabhängigen Dritten aufgrund einer Sicherstellung durch die Anteilsehaber/innen oder ihnen nahestehenden Personen zur Verfügung gestellt wurde.

## **2. Verdecktes Eigenkapital beim Vorliegen eines Verlustvortrags**

Die Umqualifikation von Fremdkapital in verdecktes Eigenkapital ist rein steuerrechtlich bedingt und hat zum Ziel, die auf dem Fremdkapital bezahlten Zinsen nicht als abzugsfähigen Aufwand, sondern als verdeckte Gewinnausschüttung und somit wie Dividenden zu behandeln (§ 72 Abs. 1d in Verbindung mit § 91 StG).

Für die Berechnung des verzinslichen Fremdkapitals wird das volle verdeckte Eigenkapital von den Schulden gegenüber Anteilsehabern und ihnen nahestehenden Personen in Abzug gebracht. Als Saldo resultiert das zulässige maximale Fremdkapital, welches im Rahmen des Drittvergleichs gegenüber den Anteilsehabern verzinst werden kann. In diesem Zusammenhang vermindert somit ein allfälliger Bilanzverlust das verdeckte Eigenkapital nicht.

Demgegenüber wird für die Berechnung des steuerbaren Eigenkapitals der Bilanzverlust insofern zur Verrechnung mit dem verdeckten Eigenkapital zugelassen, als dieser die offenen und stillen Reserven übersteigt. Der verbleibende Anteil des verdeckten Eigenkapitals wird dem steuerbaren Eigenkapital zugerechnet. Als steuerbares Kapital gilt in jedem Fall mindestens das einbezahlte Grund- oder Stammkapital. Diese Auslegung erfolgt im Sinne des Bundesgerichtsurteils 2C\_259/2008 vom 6.11.2008.

# Minimalsteuer

## 1. Allgemeines

Die Kapitalgesellschaften und die Genossenschaften entrichten nach § 95 Abs. 1 StG anstelle der ordentlichen Steuern eine Minimalsteuer von ein Promille des Steuerwerts der im Kanton Luzern gelegenen Grundstücke, wenn der Minimalsteuerbetrag die nach den §§ 72-94 ergebenden Steuern übersteigt. Massgebend ist der Steuerwert am Ende der Steuerperiode welche für die gesamte Steuerperiode geschuldet ist. Der Betrag wird bei einer unter- oder überjährigen Steuerperioden zeitlich umgerechnet. Es handelt sich um eine feste Steuer, die nicht mit den Staats- und Gemeindesteuereinheiten zu multiplizieren ist.

## 2. Ausnahmen von der Minimalsteuer

### 2.1 Wohn- und Eigentumsförderung

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, welche die Voraussetzungen für die Bundeshilfe gemäss Art. 51 und 52 des Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz (SR 843) erfüllen, sind von der Minimalsteuer befreit und entrichten die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer. Verlangt wird somit keine Gemeinnützigkeit im Sinne von § 70 Abs. 1h StG - in diesem Fall würde die Erhebung von direkten Steuern generell entfallen - sondern dass gewisse Mindestanforderungen erfüllt sind. Diese Voraussetzungen werden in Art. 55 und 56 der Verordnung zum Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz (SR 843.1) mit Hinweis auf Art. 6 Abs. 1a des Bundesgesetzes über die Stempelabgaben (SR 641.10) wie folgt konkretisiert:

- Die juristische Person hat sich demnach der Beschaffung von preisgünstigen und nach ihrer Beschaffenheit den Wohnbedürfnissen Rechnung tragenden Wohnungen zu widmen.
- Die juristische Person darf nicht gewinnstrebig sein.
- Die Dividende ist statutarisch auf höchstens 6 % des einbezahlten Gesellschafts- oder Genossenschaftskapital zu beschränken.
- Die Ausrichtung von Tantiemen ist statutarisch ausgeschlossen.
- Statutarisch muss vorgesehen sein, dass bei einer Auflösung der juristischen Person der nach Rückzahlung des einbezahlten Grundkapitals verbleibende Teil des Vermögens einer Institution des gemeinnützigen Wohnungsbaus zuzuwenden ist.

Die tatsächliche Beanspruchung der vorgesehenen Subventionen (Grund-/Zusatzverbilligungen) ist hingegen nicht erforderlich.

## **2.2 Geschäftsbetrieb**

Die Grundstücke von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind gemäss § 95 Abs. 2b StG von der Minimalsteuer ausgenommen, wenn auf ihnen zur Hauptsache ein Geschäftsbetrieb der Eigentümerin oder einer diese beherrschenden Person (nach kaufm. Art geführtes Unternehmen) abgewickelt wird. Auf die Erhebung der Minimalsteuer wird verzichtet, wenn eine betriebliche Nutzung der fraglichen Grundstücke von mindestens zwei Dritteln gegeben ist. Übrige Kapitalanlageliegenschaften, welche nicht dem Geschäftsbetrieb dienen, unterliegen mit ihrem vollen Steuerwert der Minimalsteuerpflicht.

Wenn die juristische Person, welche zugleich auch Eigentümerin der Liegenschaften ist, hauptsächlich einen Geschäftsbetrieb auf diesen Liegenschaften führt, ist sie von der Minimalsteuer ausgenommen, selbst dann, wenn nicht ein Viertel des Steuerwertes der Liegenschaften als steuerbares Kapital eingelegt ist.

Die Mindesteinlage von einem Viertel des Steuerwertes gemäss § 95 Abs. 2b StG ist nur dann Voraussetzung für die Befreiung von der Minimalsteuer, wenn nicht die Liegenschaftseigentümerin einen Geschäftsbetrieb führt, sondern der Betrieb von der beherrschenden Person geführt wird. Unter dieser Mindestkapitaleinlage ist das im Handelsregister eingetragene Grund- oder Stammkapital sowie die steuerpflichtigen Reserven zu verstehen (RE 1971/73 Nr. 40).

## **2.3 Konkurs**

Für die Steuerperiode, in welcher der Konkurs eröffnet wird, und für die bis zum Abschluss der Liquidation folgenden Steuerperioden kann keine Minimalsteuer erhoben werden (LGVE 2004 II Nr. 26 E. 4). Dasselbe gilt analog bei einem Nachlassvertrag mit Vermögensabtretung.



## Höchstbelastung von Korporationsgemeinden

Für die Besteuerung der Korporationsgemeinden wurde mit § 100 StG eine Spezialbestimmung geschaffen. Danach darf deren Gesamtbelastung durch die Staats- und Gemeindesteuern (Reingewinn- und Kapitalsteuer) 12% des steuerbaren Reingewinns nicht übersteigen, muss aber mindestens ein Promille des steuerbaren Eigenkapitals betragen. Die Höchst- wie auch die Mindestbelastung berechnen sich also unmittelbar vom steuerbaren Reingewinn und Eigenkapital. Die jeweiligen Steuereinheiten bleiben ausser Betracht. Auch bei der Steuerberechnung für die Korporationsgemeinde ist zuerst von den ordentlichen Vorschriften in den §§ 87 und 93 StG auszugehen. § 100 StG legt dann aber eine Höchstbelastung fest und bestimmt, dass die Gesamtbelastung der Korporationsgemeinden durch die Staats- und Gemeindesteuern 12% des steuerbaren Reingewinns nicht übersteigen darf. Wenn der steuerbare Reingewinn einer Korporationsgemeinde im Verhältnis zum steuerbaren Eigenkapital tief ist, kann die nach § 100 StG berechnete Höchstbelastung die nach § 93 berechnete Kapitalsteuer unterschreiten. Für diesen Fall wiederum bestimmt § 100 StG, dass die Gesamtbelastung der Korporationsgemeinde durch die Staats- und Gemeindesteuern mindestens ein Promille des steuerbaren Eigenkapitals betragen muss.



## Quellensteuer



# Inhaltsverzeichnis Quellensteuer

§ 101 - 123 Weisungen zur Quellensteuer

- 1. Quellensteuer auf Erwerbs- und Ersatzeinkünften**
  - 1.1 Rechtliche Grundlage
  - 1.2 Steuerpflicht
  - 1.3 Schuldner/innen der steuerbaren Leistung (SSL)
  - 1.4 Einkommenslimite für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung
  - 1.5 Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Veranlagung
    - 1.5.1 Erhalt der ausländerrechtlichen Niederlassung (Ausweis C), Wegfall der Quellensteuerpflicht
    - 1.5.2 Heirat eines/einer Quellensteuerpflichtigen mit einem/einer Schweizer/in oder einer Person mit ausländerrechtlicher Niederlassung (Ausweis C)
    - 1.5.3 Versicherungsleistung infolge eines 100%-IV-Grades
    - 1.5.4 Erwerb von Grundeigentum
  - 1.6 Wechsel von der ordentlichen Veranlagung zur Quellenbesteuerung
    - 1.6.1 Trennung, Scheidung, Wegfall ordentliche Steuerpflicht
  - 1.7 Flüchtlinge, Asylbewerber/innen
  - 1.8 Meldepflicht der Arbeitgeber/innen
  
- 2. Weitere Quellensteuern**
  - 2.1 Künstler/innen, Musiker/innen, Sportler/innen, Referenten/Referentinnen
  - 2.2 Organe juristischer Personen (Verwaltungsräte/Verwaltungsrätinnen)
  - 2.3 Kapitaleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen
  - 2.4 Ersatzeinkünfte
  - 2.5 Hypothekargläubiger/innen

2.6 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren

### 3. **Quellensteuertarife**

3.1 Tarifarten

3.2 Steuerbetrag

3.3 Im Tarif enthaltene Steuern

3.4 Im Tarif berücksichtigte Abzüge

### 4. **Anwendung der Tarife**

4.1 Gemeinsame Bestimmungen

4.2 Tarif A und B

4.3 Tarif C

4.4 Tarif D

4.5 Tarif H

4.6 Arbeitsunterbruch des einen Ehepartners

4.7 Verantwortung der Schuldner/innen der steuerbaren Leistung für die korrekte Tarifierstellung

4.8 Änderung des Zivilstandes

4.9 Quellensteuern bei mehr als 5 Kindern

4.10 Steuerbarer Bruttolohn

4.11 Spesen

4.12 Arbeitslosenentschädigung

4.13 Naturalleistungen

4.14 Trinkgelder und Bedienungsgelder

4.15 Gratifikationen, 13. Monatslohn, Treueprämien, Provisionen usw.

4.16 Ferien- und Feiertagsentschädigungen

4.17 Unvollständige Zahltagsperioden

4.17.1 Bei Ein- und Austritten

4.17.2 Bei unbezahlten Absenzen

4.18 Lohnzahlungen nach Wegzug ins Ausland

4.18.1 Mit vertraglichem Anspruch auf die Entschädigung

4.18.2 Ohne vertraglichem Anspruch auf die  
Entschädigung

## **5. Ersatzeinkünfte**

5.1 Allgemeines  
5.2 Versicherungsleistungen  
5.3 Ausserordentliche Leistungen  
5.4 Arbeitslosenentschädigung

## **6. Steuerrückerstattung**

6.1 Sonderabzüge  
6.1.1 Besondere Berufskosten von Expatriates  
(Pauschalabzug CHF 1'500/Monat)  
6.2 Kirchensteuer

## **7. Steuerabrechnung und Bezug**

7.1 Abrechnungsmodus  
7.2 Inhalt der Abrechnung  
7.3 Bezugsprovision  
7.4 Bezug  
7.5 Haftung  
7.6 Straffolgen  
7.7 Arbeitnehmer/innen mit Wohnsitz in einem anderen  
Kanton

## **8. Auskünfte und Unterlagen**

8.1 Auskünfte / Anschrift / Bezug Unterlagen  
8.2 Formulare  
8.3 Merkblätter  
8.4 Tarife

## **9. Inkrafttreten**

Anhänge

## Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AHV	Alters- und Hinterlassenenversicherung
ALV	Arbeitslosenversicherung
BVG	Bundesgesetz über die berufliche Vorsorge (SR 831.40)
EU	Europäische Union
EFTA	Europäische Freihandelsassoziation
ELM	Elektronisches Lohnmeldeverfahren
IV	Invalidenversicherung
LU StB	Luzerner Steuerbuch ( <a href="http://www.steuern.lu.ch">www.steuern.lu.ch</a> / Steuerbuch)
NBUV	Nicht Berufsunfallversicherung
QStV	Verordnung über die Quellensteuer (SRL Nr. 624)
SSL	Schuldner/innen der steuerbaren Leistung
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
SRL	Systematische Rechtssammlung des Kantons Luzern
StG	Steuergesetz (SRL Nr. 620)



# Weisungen zur Quellensteuer

## 1. Quellensteuer auf Erwerbs- und Ersatzeinkünften

### 1.1 Rechtliche Grundlage

Die Quellensteuer stützt sich auf die §§ 101 - 123 des Steuergesetzes vom 22.11.1999 (Stand 1. Juni 2013) und die Verordnung über die Quellensteuer vom 8.11.1994 (Stand 1. Januar 2014).

### 1.2 Steuerpflicht

Quellensteuerpflichtige sind (unabhängig vom Alter) ausländische Arbeitnehmer/innen, welche die ausländerrechtliche Niederlassung (Ausweis C) nicht besitzen, im Kanton Luzern jedoch steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben und Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit und an deren Stelle tretende Ersatzeinkünfte beziehen.

### 1.3 Schuldner/innen der steuerbaren Leistung (SSL)

Schuldner/innen der steuerbaren Leistung (nachgenannt SSL) sind jene Personen, welche der steuerpflichtigen Person die zu besteuernde Leistung ausrichten (Arbeitgeber/innen, Sozial- oder Privatversicherungen und Veranstalter/innen). Sie sind verpflichtet, sämtliche zur richtigen Steuererhebung erforderlichen Massnahmen zu treffen (§ 114 StG).

### 1.4 Einkommenslimite für eine nachträgliche ordentliche Veranlagung

Nach § 122 Abs. 2 StG und § 5 Abs. 1 QStV wird eine nachträgliche Veranlagung für das gesamte Einkommen und Vermögen durchgeführt, wenn die dem Steuerbezug an der Quelle unterworfenen Bruttoeinkünfte eines/einer Steuerpflichtigen in einem Kalenderjahr mehr als CHF 120'000.-- erreichen. Die Besteuerung erfolgt für dieses und die folgenden Jahre bis zum Ende der Quellensteuerpflicht im ordentlichen Verfahren (auch wenn die Limite der Bruttoeinkünfte in den Folgejahren unterschritten wird). Die Quellensteuer wird weiterhin bezogen. Bei Ehepaaren sind die Voraussetzungen gegeben, wenn die Bruttoeinkünfte eines der beiden Ehepartner diese Limite übersteigt.

Der Quellensteuerbetrag wird von der Abteilung Quellensteuer an das für die ordentliche Veranlagung zuständige Steueramt der Wohnsitzgemeinde weitergeleitet. Die an der Quelle abgezogenen Steuern werden zinslos an die aus der ordentlichen Veranlagung zu bezahlenden Steuern angerechnet.

Eine nachträglich ordentliche Veranlagung ist ausgeschlossen, sofern sich der steuerrechtliche Wohnsitz oder Aufenthalt des/der Steuerpflichtigen im Ausland befindet. Dies trifft unter anderem bei Grenzgänger/innen, Kurzaufenthalter/innen und internationalen Wochenendaufenthalter/innen zu.

Gemäss § 5 Absatz 3 der QStV kann auf die Erhebung der Quellensteuer nach Absatz 1 verzichtet werden, wenn der SSL oder die quellensteuerpflichtige Person hinreichend Sicherheit (Garantieerklärung eines schweizerischen Finanzinstituts, wonach dieses ein unwiderrufliches Zahlungsversprechen abgibt, fällige Einkommenssteuern bis zur Höhe von 30% des jährlichen Bruttolohnes zu bezahlen) leistet.

## **1.5 Wechsel von der Quellenbesteuerung zur ordentlichen Veranlagung**

### **1.5.1 Erhalt der ausländerrechtlichen Niederlassung, Wegfall der Quellensteuerpflicht**

Quellensteuerpflichtige, denen die ausländerrechtliche Niederlassung (Ausweis C) erteilt wird, verbleiben bis zum Ende des laufenden Monats der Quellensteuerpflicht unterstellt. Ab Beginn des folgenden Monats wird die Steuer durch das Steueramt der Wohnsitzgemeinde erhoben (§ 6 QStV). Die Meldung über erteilte ausländerrechtliche Niederlassungen (Ausweis C) bzw. über die Entlassung aus der Quellensteuerpflicht wird den SSL und dem Steueramt der Wohnsitzgemeinde durch die Abteilung Quellensteuer schriftlich zugestellt.

### **1.5.2 Heirat eines/einer Quellensteuerpflichtigen mit einem/einer Schweizer/in oder einer Person mit ausländerrechtlicher Niederlassung (Ausweis C)**

Heiratet eine an der Quelle besteuerte Person eine Person mit Schweizerbürgerrecht oder ausländerrechtlicher Niederlassung (Ausweis C), unterliegt sie ab Beginn des folgenden Monats der ordentlichen Veranlagung. Dies gilt sinngemäss auch für Personen, die eine gleichgeschlechtliche Partnerschaft mit einer Person mit Schweizerbürgerrecht oder ausländerrechtlicher Niederlassung eintragen lassen (§ 6 QStV). Die Entlassung aus der Quellensteuerpflicht wird den SSL und dem Steueramt der Wohnsitzgemeinde durch die Abteilung Quellensteuer schriftlich gemeldet.

### **1.5.3 Versicherungsleistung infolge eines 100%-IV-Grades**

Quellensteuerpflichtige, welche eine Versicherungsleistung infolge eines 100%-IV-Grades beziehen (z.B. Taggelder, Renten aus IV und beruflicher Vorsorge), werden ordentlich besteuert. Die Verfügung erfolgt durch die Versicherungsgesellschaft. Die Entlassung aus der Quellensteuerpflicht erfolgt auf den 1.1. des Jahres, in dem die Verfügung erfolgt. Sie wird dem Steueramt der Wohnsitzgemeinde durch die Abteilung Quellensteuer schriftlich gemeldet.

### **1.5.4 Erwerb von Grundeigentum**

Bei Erwerb von Grundeigentum durch eine/n Quellensteuerpflichtige/n erfolgt die ordentliche Besteuerung durch das Steueramt der Wohnsitzgemeinde. Die Besteuerung erfolgt ab dem nächstfolgenden Monat seit dem Zeitpunkt des Beginns von Nutzen und Schaden, sofern der Kaufvertrag vor diesem Datum abgeschlossen worden ist (§ 1 Steuerverordnung). Massgebend ist die Handänderungsmeldung. Die Entlassung aus der Quellensteuerpflicht wird den SSL und dem Steueramt der Wohnsitzgemeinde durch die Abteilung Quellensteuer schriftlich gemeldet.

## **1.6 Wechsel von der ordentlichen Veranlagung zur Quellenbesteuerung**

### **1.6.1 Trennung, Scheidung, Wegfall ordentliche Steuerpflicht**

Eine Scheidung sowie eine tatsächliche oder rechtliche Trennung von einem Ehepartner mit Schweizer Bürgerrecht oder mit ausländerrechtlicher Niederlassung (Ausweis C) löst für eine steuerpflichtige Person ohne eigene ausländerrechtliche Niederlassung (Ausweis C) wieder die Besteuerung an der Quelle aus. In diesen Fällen erfolgt die Quellenbesteuerung ab dem der Scheidung, tatsächlichen oder rechtlichen Trennung folgenden Monat (§ 7 QStV). Erhält der an sich quellensteuerpflichtige Ehepartner mit der Scheidung bzw. Trennung Alimente, wird auf einen Wechsel ins Quellensteuerverfahren verzichtet.

### **1.7 Flüchtlinge, Asylbewerber/innen**

Bei Asylbewerbenden muss der/die Arbeitgeber/in auf Anordnung des Bundes eine Sicherheitsabgabe erheben. Dieser Abzug steht in keinem Zusammenhang mit dem Quellensteuerverfahren, weshalb die Löhne der Asylbewerbenden vollumfänglich der Quellensteuerpflicht unterstehen.

### **1.8 Meldepflicht der Arbeitgeber/innen**

Damit die Steuerbehörde über eine neue Anstellung informiert ist, muss der Stellenantritt von sämtlichen quellensteuerpflichtigen Arbeitnehmenden angemeldet werden. Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die Anmeldung innert 8 Tagen mit dem dafür vorgesehenen Formular der zuständigen Steuerbehörde zu melden. Das Formular kann bei der Dienststelle Steuern (siehe Ziffer 8.1) angefordert oder via Internet heruntergeladen werden (siehe Ziffer 8.2).

Seit den Übergangsregelungen beim Personenfreizügigkeitsabkommen können Arbeitnehmer/innen aus EU/EFTA-Ländern während 90 Tagen in der Schweiz ohne Aufenthalts- und Arbeitsbewilligung einer Beschäftigung nachgehen. Der/Die schweizerische Arbeitgeber/in ist jedoch verpflichtet, auch solche Beschäftigte mit dem oben erwähnten Formular der zuständigen Steuerbehörde zu melden.

## 2. Weitere Quellensteuern

### 2.1 Künstler/innen, Musiker/innen, Sportler/innen, Referenten/Referentinnen

Im Ausland wohnhafte Künstler/innen, Musiker/innen, Sportler/innen, und Referenten/Referentinnen, die sich im Kanton zu Erwerbszwecken aufhalten, werden auf der Grundlage der Tageseinkünfte an der Quelle besteuert (§ 108 Abs. 1 StG).

Steuerbar sind alle Bruttoeinkünfte einschliesslich sämtlicher Zulagen und Nebenbezüge, nach Abzug der Gewinnungskosten. Steuerbar sind auch Einkünfte und Entschädigungen die an Dritte (Veranstalter/in, Auftrags- oder Arbeitgeber/in usw.) fliessen.

Der Pauschalabzug für Gewinnungskosten beträgt 20% der Bruttoeinkünfte. Der Nachweis höherer Kosten anhand der entsprechenden Belege bleibt vorbehalten. Es können ausschliesslich die unmittelbar mit der Darbietung bzw. Verpflichtung zusammenhängenden Gewinnungskosten in Abzug gebracht werden.

Die Quellensteuer (inkl. direkte Bundessteuer) beträgt:

bei Tageseinkünften bis CHF 200.--	10%
bei Tageseinkünften von CHF 201.-- bis 1'000.--	12%
bei Tageseinkünften von CHF 1'001.-- bis 3'000.--	15%
bei Tageseinkünften über CHF 3'000.--	20%

Auf die Erhebung der Quellensteuer wird verzichtet, wenn die steuerbaren Einkünfte je Verpflichtung insgesamt weniger als CHF 300.-- betragen.

Die Veranstalter/innen sind zum Abzug der Quellensteuer verpflichtet.

Weitere Ausführungen siehe separates Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Einkünften der Künstler/innen, Sportler/innen und Referenten/Referentinnen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (LU StB Bd. 2 Weisungen StG Quellensteuer Anhang 2).

## **2.2 Organe juristischer Personen (Verwaltungsräte/Verwaltungsrätinnen)**

Im Ausland wohnhafte Mitglieder der Verwaltung oder der Geschäftsführung von juristischen Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton sowie von ausländischen Unternehmen, die im Kanton Betriebsstätten unterhalten, unterliegen für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen einem Steuerabzug an der Quelle. Die Steuer wird von den Unternehmen bezogen und der Dienststelle Steuern (siehe Ziffer 8.1) überwiesen (§ 109 Abs. 1 StG).

Als steuerbare Einkünfte gelten die Bruttoeinkünfte, einschliesslich aller Zulagen und Nebenbezüge. Dazu gehören auch die Entschädigungen, die nicht den Steuerpflichtigen selber, sondern Dritten zufließen.

Die Steuer (inkl. direkte Bundessteuer) beträgt 25% der steuerbaren Einkünfte.

Die Steuer wird nicht erhoben, wenn die Bruttoeinkünfte weniger als CHF 300.-- im Kalenderjahr betragen.

Weitere Ausführungen siehe separates Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Entschädigungen an Verwaltungsräte/Verwaltungsrätinnen und ihnen gleichgestellte Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (LU StB Bd. 2 Weisungen StG Quellensteuer Anhang 3).

## **2.3 Kapitaleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen**

Empfänger/innen von Kapitaleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen sind gemäss § 111 Abs. 4 StG und § 3 Abs. 3 der QStV zu besteuern.

Tariftabellen und nähere Auskunft über den Steuerabzug erhalten Sie bei der Dienststelle Steuern (siehe Ziffer 8.1) oder [www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch) unter Unternehmen / Quellensteuer.

Weitere Ausführungen siehe separate Merkblätter über die Quellenbesteuerung von privat- bzw. öffentlichrechtlichen Vorsorgeleistungen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (LU StB Bd. 2 Weisungen StG Quellensteuer Anhang 4 und 5).

## **2.4 Ersatzeinkünfte**

Siehe Ziffer 5.

## **2.5 Hypothekargläubiger/innen**

Siehe LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 10/110 Nr. 1.

## **2.6 Vereinfachtes Abrechnungsverfahren**

Es besteht die Möglichkeit, kleine Arbeitsentgelte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit im vereinfachten Abrechnungsverfahren nach § 59a StG mit den Ausgleichskassen steuerlich abzurechnen (LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 59a Nr. 1).

[www.ahvluzern.ch](http://www.ahvluzern.ch) unter AHV / Allgemeines / einfaches Abrechnungsverfahren





### 3. Quellensteuertarife

#### 3.1 Tarifarten

A-Tarif: Alleinstehende

B-Tarif: Verheiratete (Alleinverdiener/innen)

C-Tarif: Verheiratete (Doppelverdiener/innen)

D-Tarif: Nebenerwerbseinkünfte sowie Ersatzeinkünfte

H-Tarif: Halbfamilien

Künstler/innen, Sportler/innen, Referenten und Referentinnen: siehe Ziffer 2.1

Organe juristischer Personen: siehe Ziffer 2.2

Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen: siehe Ziffer 2.3

Die Steuerbezüge gemäss den Tarifen A, B, C und H werden je nach den Verhältnissen entweder mit der Kirchensteuer (AY/BY/CY/HY) oder ohne die Kirchensteuer (AN/BN/CN/HN) vorgenommen.

Für die Anwendung der Tarife siehe Ziffer 4. Fallvarianten zu Tarifeinstufungen können unter [www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch) / Unternehmen / Quellensteuer heruntergeladen werden.

#### 3.2 Steuerbetrag

Für die Ermittlung des Steuerbetrages ist der Bruttolohn gemäss Ziffer 4.10 massgebend.

Der Steuerbetrag ist immer in Landeswährung (CHF) geschuldet. Ausländische Währungen sind zum "Devisenkurs Ankauf" am Erstellungsdatum der Lohnabrechnung umzurechnen.

#### 3.3 Im Tarif enthaltene Steuern

Im Quellensteuertarif sind die Steuern von Kanton, Einwohnergemeinden sowie die direkte Bundessteuer und die Personalsteuer enthalten.

Die Tarife AY, BY, CY und HY enthalten zusätzlich die Kirchensteuer.

### **3.4 Im Tarif berücksichtigte Abzüge**

Die Beiträge an die AHV/IV/EO, ALV, NBUV, BVG, private Versicherungen, Berufsauslagen (einschliesslich Fahrkosten zum Arbeitsort sowie auswärtige Verpflegung), Sozialabzüge und Kinderabzüge sind bei der Berechnung der Tarife berücksichtigt (§ 2 QStV). Die Quellensteuer muss daher immer vom Bruttolohn (gemäss Ziffer 4.10) berechnet werden.

## 4. Anwendung der Tarife

### 4.1 Gemeinsame Bestimmungen

Generell gelten als verheiratet im Sinne dieser Wegleitung nur Ehepaare, die in rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe leben. Gleichgeschlechtliche Personen werden, sofern sie sich gemäss Partnerschaftsgesetz registriert haben, sinngemäss wie Ehepaare behandelt.

Die Quellensteuer wird vom monatlichen Bruttolohn (gemäss Ziffer 4.10) berechnet.

### 4.2 Tarif A und B

Der Tarif A ist anwendbar für:

- Alleinstehende (Ledige/Verwitwete/Getrennte/Geschiedene)
- Alleinstehende (Ledige/Verwitwete/Getrennte/Geschiedene) mit Anspruch auf Kinderzulagen, die in der Schweiz ausbezahlt werden, mit den Kindern jedoch nicht im gleichen Haushalt zusammenleben.

Der Tarif B ist anwendbar für:

- Alleinverdienende Verheiratete  
Der Tarif B mit Kindern ist nur anwendbar, wenn die Kinderzulagen in der Schweiz ausbezahlt werden.

### 4.3 Tarif C

Der Tarif C ist anwendbar für:

- Verheiratete, wenn beide Ehepartner erwerbstätig sind.  
Der Tarif C mit Kindern ist nur anwendbar, wenn die Kinderzulagen in der Schweiz ausbezahlt werden.

### 4.4 Tarif D

Der Nebenerwerb ist mit einem Einheitssatz von 10% des Bruttolohnes (gemäss Ziffer 4.10) zu besteuern.

Als Nebenerwerb gelten sämtliche Erwerbstätigkeiten, welche eine quellensteuerpflichtige Person neben ihrer Haupttätigkeit ausübt. Als Haupterwerb

gilt die Tätigkeit, bei welcher das grösste Bruttoeinkommen erzielt wird.

Der Nebenerwerbstarif gelangt auch bei Ersatzeinkünften zur Anwendung, wenn die Versicherung diese nicht nach Massgabe des versicherten Verdienstes an die/den Versicherte/n ausrichtet oder diese neben ein allfälliges Erwerbseinkommen treten.

Werden Haupt- und Nebenerwerbstätigkeit im gleichen Betrieb ausgeübt, ist der Nebenerwerb zusammen mit dem Haupterwerb in der betreffenden Zahltagsperiode nach dem Tarif gemäss Ziffer 4.3 oder 4.5 zu besteuern.

#### **4.5 Tarif H**

Der Tarif H ist anwendbar für:

Ledige, geschiedene, getrennt lebende sowie verwitwete Personen, die mit Kindern oder unterstützungsbedürftigen Personen im gleichen Haushalt zusammenleben und für deren Unterhalt zur Hauptsache aufkommen (Einelternfamilien).

#### **4.6 Arbeitsunterbruch eines Ehepartners**

Ein Arbeitsunterbruch eines erwerbstätigen Ehepartners löst beim anderen erwerbstätigen Ehepartner einen Wechsel vom Tarif C für Doppelverdiener/innen zum Tarif B für Alleinverdiener/innen nur aus, wenn der Arbeitsunterbruch von längerer Dauer ist (d.h. mehr als 3 Monate). Die Erwerbsaufgabe muss vom/von der Arbeitnehmer/in bestätigt werden.

#### **4.7 Verantwortung der Schuldner/innen der steuerbaren Leistung für die korrekte Tarifierstellung**

Die SSL sind verpflichtet, alle notwendigen Vorkehrungen für eine korrekte Anwendung der Tarife zu treffen. Insbesondere haben sie zu beachten:

- Allfällige Erwerbstätigkeit des Ehepartners (auch bei Aufnahme oder Wegfall)
- Konfessionszugehörigkeit
- Anzahl zulagenberechtigter Kinder
- Zivilstandsänderungen (Heirat, Trennung, Scheidung, Todesfall, Eintragung oder Aufhebung einer Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare)

## 4.8 Änderung des Zivilstandes

Ändert sich der Zivilstand des/der Arbeitnehmers/Arbeitnehmerin durch Heirat, Trennung, Scheidung, Todesfall, Eintragung oder Aufhebung einer Partnerschaft gleichgeschlechtlicher Paare oder ändert sich die Anzahl der zulagenberechtigten Kinder durch Geburt, Tod oder Wegfall der Unterhaltspflicht, ist dies ab Beginn des folgenden Monats zu berücksichtigen.

## 4.9 Quellensteuern bei mehr als auf den Tariftabellen angegebenen Kindern

Haben Quellensteuerpflichtige mehr als auf den Tariftabellen zulagenberechtigte Kinder, ist für die Festsetzung der Steuer die Dienststelle Steuern (siehe Ziffer 8.1) anzufragen.

## 4.10 Steuerbarer Bruttolohn

Massgebend für die Ermittlung des Steuerabzugs ist der Bruttolohn jeder Lohnperiode. Bei Ein- und Austritten während der Lohnperiode siehe Ziffer 4.17.1.

Als Bruttolohn gelten sämtliche Leistungen der SSL aus dem Anstellungsverhältnis. Zum Bruttolohn gehört insbesondere der Arbeitslohn mit allen Zulagen (Familien-, Kinder-, Geburts- und Ausbildungszulagen, Gratifikationen, 13. Monatslohn, Überzeitentschädigungen, Akkordzulagen, Kost und Logis, Leistungsprämien, Provisionen, Teuerungszulagen, Treueprämien, Ortszulagen, Ferien- und Feiertagsentschädigungen, Unfall- und Krankheitstaggelder usw.).

Werden Nettolöhne vereinbart, ist die Steuer gleichwohl vom Bruttolohn ausgehend zu berechnen. Dazu gehören insbesondere die von Arbeitnehmer/innen geschuldeten Beiträge an die AHV/IV/EO, ALV, NBUV, BVG, Sicherheitsabgabe (siehe Ziffer 1.7) und die vom Bruttolohn geschuldete Quellensteuer.

## 4.11 Spesen

Leistungen des SSL für den Ersatz von Berufsauslagen (Fahrkosten zum Arbeitsort, Mehrkosten für auswärtige Verpflegung, Kleiderentschädigung, Fachliteratur etc.) sind zum Bruttolohn hinzuzurechnen, weil diese im Quellensteuertarif bereits pauschal berücksichtigt sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Entschädigungen in einem Landesmantel- oder Gesamtarbeitsvertrag geregelt sind.

Pauschalspesen (Funktionsentschädigungen, Repräsentationsspesen etc.) sind grundsätzlich steuerpflichtig.

Spesenentschädigungen gemäss den von der Steuerbehörde genehmigten Spesenreglementen sind nicht quellensteuerpflichtig.

#### **4.12 Arbeitslosenentschädigung**

Das Arbeitslosentaggeld ist steuerbares Ersatzeinkommen. Bei Kurzarbeit erfolgt die Auszahlung in der Regel über die SSL. Diese haben die Arbeitslosengelder zu besteuern. Das für die Quellenbesteuerung massgebende Einkommen setzt sich somit aus dem reduzierten Arbeitslohn und der Arbeitslosenentschädigung zusammen. Falls aber die Arbeitslosenentschädigung bei Kurzarbeit direkt durch die Versicherungskasse den Arbeitnehmer/innen ausbezahlt wird, muss für die Besteuerung des reduzierten Arbeitslohnes die Arbeitslosenentschädigung zur Steuersatzbestimmung herangezogen werden.

Die Besteuerung der an ganzarbeitslose Ausländer/innen (ohne Anstellungsverhältnis) ausgerichteten Arbeitslosenentschädigungen erfolgt durch die Arbeitslosenkasse.

#### **4.13 Naturalleistungen**

Die Ansätze für die Bewertung der Naturalleistungen (Kost und Logis) richten sich nach den Bestimmungen des Bundesamtes für Sozialversicherung (LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 2). Bar- und Naturalleistungen ergeben zusammen den massgebenden Bruttolohn (gemäss Ziffer 4.10).

#### **4.14 Trinkgelder und Bedienungsgelder**

Trinkgelder und Bedienungsgelder gehören nur soweit zum massgebenden Lohn, als sie einen wesentlichen Teil des Lohnes darstellen.

#### **4.15 Gratifikationen, 13. Monatslohn, Treueprämien, Provisionen usw.**

Der 13. Monatslohn, Gratifikationen, Treueprämien etc. sind mit dem im Zeitpunkt ihrer Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung massgebenden Monatslohn zusammenzurechnen und zum Tarifansatz dieses zusammengerechneten Einkommens zu besteuern. Ist der Zeitpunkt der Auszahlung nach dem Austritt, ist die Leistung mit dem letzten Monatslohn

zusammen zu rechnen und zum Tarifansatz dieses zusammengerechneten Einkommens zu besteuern. Bei einem Wegzug des Arbeitnehmers ins Ausland siehe Ziffer 4.18.

#### 4.16 Ferien- und Feiertagsentschädigungen

Ferien- und Feiertagsentschädigungen sind steuerpflichtiges Einkommen. Es gelten die gleichen Regelungen wie in Ziffer 4.15.

#### 4.17 Unvollständige Zahltagsperioden

##### 4.17.1 Bei Ein- und Austritten

Bei Ein- und Austritten während der Zahltagsperiode ist der Bruttolohn (gemäss Ziffer 4.10) auf einen Monat umzurechnen. Dieser umgerechnete Monatslohn ergibt den für die Besteuerung massgebende Prozentsatz. Als Basis dienen 30 Tage je Kalendermonat. Mit Hilfe des Prozentsatzes gemäss Tariftabelle lässt sich die Teilsteuer auf einfache Weise ermitteln.

Beispiel:

Eintritt eines Mitarbeiters am 11. März (Tarif A0Y)

Bruttolohn vom 11.3. - 31.3. CHF 2'950.00

Errechnen des vollen Monatslohnes:

CHF 2'950.00 x 30 Tage / 20 Tage = CHF 4'425.00

Steuerbetrag für Fr. 4'425.00 = Fr. 381.00/8.61%  
(Tarif A0Y)

Errechnen der Quellensteuer:

CHF 2'950.00 x 8.61% = CHF 254.00

##### 4.17.2 Bei unbezahlten Absenzen

Ergibt sich in einer ordentlichen Zahltagsperiode eine unbezahlte Absenz, ist die Quellensteuer vom effektiven Bruttolohn (gemäss Ziffer 4.10) zu berechnen.

## **4.18 Lohnzahlungen nach Wegzug ins Ausland**

### **4.18.1 Mit vertraglichem Anspruch auf die Entschädigung**

Wird ein Arbeitsverhältnis beendet, sind Zahlungen, die bereits mit der Beendigung fällig geworden sind, den Arbeitnehmenden aber erst später vergütet werden (nachträglich ausbezahlte Ferienentschädigungen etc.) mit dem Bruttolohn des letzten Arbeitsmonats zusammenzuzählen (letzter Monatslohn plus nachträgliche Zahlung).

### **4.18.2 Ohne vertraglichem Anspruch auf die Entschädigung**

Entschädigungen, welche aufgrund der in der Schweiz geleisteten Arbeit erst nach Aufgabe des Wohnsitzes in der Schweiz und nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses in der Schweiz ausgerichtet werden, sind von dem Kanton, in welchem der Schuldner der steuerbaren Leistung seinen Wohnsitz oder Sitz hat, gesondert an der Quelle zu besteuern. Dies gilt auch für Personen, die vor dem Wegzug ins Ausland im Rahmen des ordentlichen Verfahrens veranlagt wurden. Ein solcher Fall liegt zum Beispiel vor, wenn die Geschäftsleitung eine vertraglich nicht vorgesehene Bonuszahlung ausspricht, dieser Entscheid aber erst nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses getroffen wird.



## 5. Ersatzeinkünfte

### 5.1 Allgemeines

Steuerbar sind alle an die Stelle des Erwerbseinkommens tretenden Ersatzeinkommen (Bruttoeinkünfte), die mit einer gegenwärtigen, allenfalls vorübergehend eingeschränkten oder unterbrochenen Erwerbstätigkeit in Zusammenhang stehen. Dazu gehören insbesondere Versicherungsleistungen, ausserordentliche Leistungen sowie Arbeitslosenentschädigungen (§ 102 Abs. 2b StG).

### 5.2 Versicherungsleistungen

Steuerbare Versicherungsleistungen sind:

- Taggelder, Teilrenten und an deren Stelle tretende Kapitalleistungen aus IV und beruflicher Vorsorge (BVG).
- UVG-Taggelder und UVG-Teilrenten sowie an deren Stelle tretende Kapitalleistungen.
- Taggelder der Krankenkassen sowie Leistungen haftpflichtiger Dritter für Erwerbsausfall.

Taggelder aus Unfall-, Invaliden- und Krankenversicherung, die die Arbeitgeber/innen ausbezahlen, sind zusammen mit allfälligen Erwerbseinkünften nach dem entsprechenden Tarif zu besteuern (§ 102 Abs. 2b StG).

Für Versicherungsleistungen infolge eines 100%-IV-Grades siehe Ziffer 1.5.3.

Weitere Ausführungen siehe separates Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften für ausländische Arbeitnehmer/innen (LU StB Bd. 2 Weisungen StG Quellensteuer Anhang 8).

### 5.3 Ausserordentliche Leistungen

Leistungen der SSL, die nicht unmittelbares Entgelt für geleistete Arbeit darstellen (z.B. Abgangsentschädigungen, Konkurrenzverbotsabfindungen etc.) sind ebenfalls an der Quelle zu besteuern. Es gelten die gleichen Regelungen wie in Ziffer 4.15.

## **5.4 Arbeitslosenentschädigung**

Siehe Ziffer 4.12.

## 6. Steuerrückerstattungen

Die SSL werden angehalten, die quellensteuerpflichtigen Mitarbeiter/innen über die Steuerrückerstattungsmöglichkeiten zu orientieren.

Gesuche um Steuerrückerstattung sind bis 31. März des auf die Fälligkeit der Leistung folgenden Kalenderjahres schriftlich an die Dienststelle Steuern (siehe Ziffer 8.1) zu stellen (§ 118 Abs. 1 StG). Auf Gesuche, die später eingereicht werden, wird nicht mehr eingetreten.

### 6.1 Sonderabzüge

Auf Gesuch hin werden insbesondere folgende im Quellensteuerverfahren, nicht im Tarif pauschal eingerechneten Abzüge steuerlich berücksichtigt:

- Weiterbildungs- und Umschulungskosten
- Schuldzinsen
- Unterhaltsbeiträge an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten sowie Alimente für Kinder
- Unterstützungsbeiträge
- Beiträge an Säule 3a (gebundene Selbstvorsorge) und Einzahlungen an die Säule 2 (Einkauf fehlender Beitragsjahre in die Pensionskasse)
- Krankheits- und Unfallkosten / behinderungsbedingte Kosten
- Freiwillige Zuwendungen an steuerbefreite Institutionen
- Kinderbetreuungskosten
- Berufliche Mehrkosten "Internationaler Wochenaufenthalter"

Details können dem Antragsformular für Steuerrückerstattungen ([www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch) unter Unsere Kunden und Partner / Unternehmen / Quellensteuer) entnommen werden. Die notwendigen Belege und Bestätigungen sind beizulegen.

### **6.1.1 Besondere Berufskosten von Expatriates (Pauschalabzug CHF 1'500/Monat)**

Damit ein solcher Pauschalabzug vorgenommen werden kann, muss bei der Dienststelle Steuern jeweils vorgängig die Zustimmung zum Expatriates-Status eingeholt werden. Als Expatriates gelten leitende Angestellte, die von ihrer ausländischen Arbeitgeberfirma vorübergehend in die Schweiz entsandt werden sowie Spezialistinnen und Spezialisten aller Art, die in der Schweiz eine zeitlich befristete Aufgabe erfüllen. Das Gesuch ist an die Dienststelle Steuern (siehe Ziffer 8.1) zu richten. Beizulegen sind:

- Arbeitsvertrag
- Begründung/Nachweis, weshalb es sich um eine Spezialistin/einen Spezialisten handelt

Voraussetzung für den Pauschalabzug ist unter anderem, dass die Beibehaltung der ausländischen Wohnstätte dem Arbeitgeber anhand entsprechender Unterlagen (Mietvertrag, Wohnsitzbestätigung etc.) nachgewiesen wird. Diese Belege sind vom Arbeitgeber aufzubewahren und der Steuerbehörde auf Verlangen vorzulegen. Weitere Details siehe [www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch) (LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 33 Nr. 3 Ziff. 4.6 ff.).

Wird dem Gesuch entsprochen, kann der monatliche Bruttolohn um die Pauschale gekürzt werden. Auf dem Restbetrag ist die Quellensteuer zu berechnen. Vorausgesetzt wird, dass den Expatriates vom Arbeitgeber keine besonderen Berufskosten vergütet werden (gegen Beleg oder mittels Monatspauschale).

## **6.2 Kirchensteuern**

Gehören Steuerpflichtige keiner staatlich anerkannten Kirchgemeinde (siehe unten) an und erfolgte der Steuerabzug mit Kirchensteuer, wird auf Gesuch hin die im Quellensteuertarif eingerechnete Kirchensteuer zurückerstattet. Zu den staatlich anerkannten Kirchgemeinden gehören:

- Römisch-Katholische Landeskirche
- Christkatholische Kirchgemeinde (Altkatholisch)
- Evangelisch-Reformierte Kirche

## 7. Steuerabrechnung und Bezug

Über den Lohnstandard-CH (ELM Quellensteuer) können ab dem 1. Januar 2014 die Quellensteuerdaten mit sämtlichen Kantonen in einem einheitlichen und standardisierten Prozess elektronisch abgerechnet werden. Mit der elektronischen Verarbeitung der Quellensteuerdaten wird der Aufwand der SSL sowie die Gefahr von Übertragungsfehlern stark reduziert. Details dazu können unter [www.steuern.lu.ch / Unternehmen / Quellensteuer](http://www.steuern.lu.ch/Unternehmen/Quellensteuer) heruntergeladen werden.

### 7.1 Abrechnungsmodus

Die Quellensteuer verfällt mit dem Abzug (§ 121 Abs. 2 StG). Die Dienststelle Steuern (siehe Ziffer 8.1) kann den SSL Monats- oder Quartalsabrechnungen gestatten. Die Abrechnung muss jeweils innert 30 Tagen nach der Abrechnungsperiode eingereicht werden.

Für verspätet abgerechnete Quellensteuern schulden die SSL einen Verzugszins (§ 121 Abs. 4 StG).

### 7.2 Inhalt der Abrechnung

Für die Abrechnung sind die von der Dienststelle Steuern abgegebenen Formulare oder genehmigten EDV-Formulare zu benützen, sofern nicht mit ELM abgerechnet wird. Darauf sind alle erforderlichen Angaben wie Name und Vorname des/der Arbeitnehmers/Arbeitnehmerin, Wohnort, Abrechnungsperiode, Bruttolohn pro Monat (gemäss Ziffer 4.10), Quellensteuer, angewandte Tarife, Anzahl zulagenberechtigter Kinder, Konfession und allfällige Ein- und Austritte während der Abrechnungsperiode einzusetzen. Unerlässlich für die Kontrolle sind auch die Angaben über die Dauer unbezahlter Abwesenheiten sowie die Änderung des Zivilstandes und der Kinderzahl. Die SSL sind verpflichtet, der Dienststelle Steuern zur Kontrolle der Steuererhebung Einblick in alle Unterlagen zu gewähren.

### 7.3 Bezugsprovision

Die SSL erhalten für die Mitwirkung bei der Steuererhebung eine Entschädigung von 2% des abgezogenen Steuerbetrags. Bei Kapitalleistungen beträgt die Entschädigung 1% (§ 19 Abs. 1 QStV).

Verletzen die SSL Verfahrenspflichten, kann die Dienststelle Steuern die Bezugsprovision herabsetzen oder aufheben. Bei einer Ermessenseinschätzung

entfällt die Bezugsprovision (§ 19 Abs. 2 QStV).

## **7.4 Bezug**

Die Dienststelle Steuern erstellt eine Verfügung/Rechnung aufgrund der von den SSL eingereichten Abrechnungen. Der Betrag ist innert 30 Tagen seit Rechnungstellung zu bezahlen. Auf verspäteten Einzahlungen wird ein Verzugszins berechnet (§121 Abs. 4 StG).

## **7.5 Haftung**

Die SSL haften für die Entrichtung der Quellensteuer (§ 114 Abs. 3 StG). Die Haftung setzt weder ein Verschulden des SSL voraus noch wird die Haftung durch ein Mitverschulden von Steuerpflichtigen oder Dritten herabgesetzt.

## **7.6 Straffolgen**

Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt, hat gemäss § 211 Abs. 1 b StG eine Busse sowie eine Nachsteuer gemäss den §§ 174 ff. StG zu entrichten.

Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und abgezogene Steuern zu seinem oder eines andern Nutzen verwendet, macht sich der Veruntreuung von Quellensteuergeldern strafbar und wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu CHF 30'000.-- bestraft (§ 226 StG).

## **7.7 Arbeitnehmer/innen mit Wohnsitz in einem anderen Kanton**

Die SSL haben die Quellensteuer auch für Arbeitnehmer/innen, welche in einem anderen Kanton Wohnsitz haben, zu erheben. Dabei empfiehlt es sich, direkt mit diesem Kanton abzurechnen, da die SSL für die Quellensteuer vollumfänglich haften. In diesem Fall sind die Tarife des andern Kantons anzuwenden (§ 20 QStV).

## 8. Auskünfte und Unterlagen

### 8.1 Auskünfte / Anschrift / Bezug Unterlagen

#### Dienststelle Steuern

Quellensteuer  
Buobenmatt 1, Postfach 3464  
6002 Luzern  
Telefon 041 228 57 33  
dst.qs@lu.ch

Die für die Quellenbesteuerung erforderlichen Formulare (Tarife, Abrechnungsformulare, Anmeldeformulare etc.) können bei der Dienststelle Steuern bezogen werden. Alle Informationen, Formulare und Merkblätter sowie die Wegleitung zur Quellensteuer können unter [www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch) / Unternehmen / Quellensteuer heruntergeladen werden.

### 8.2 Formulare

- Abrechnung über abgezogene Quellensteuern
- Abrechnung über abgezogene Quellensteuern von Künstlern, Musikern, Sportlern und Referenten
- Abrechnung über die Quellensteuern von Vorsorgeleistungen
- Abrechnung über abgezogene Quellensteuern von Verwaltungsrats-Entschädigungen
- Abrechnung über abgezogene Quellensteuern von geldwerten Vorteilen aus exportierten Mitarbeiterbeteiligungen
- Abrechnung über abgezogene Quellensteuern für Personalvermittlungsfirmen
- Abrechnung über Quellensteuern von Hypothekarzinsen und grundpfandgesicherten Forderungen
- Anmeldeformular für quellensteuerpflichtige Personen mit einer Erwerbstätigkeit in der Schweiz
- Antrag Rückerstattung der Quellensteuer auf Kapitalleistungen von Vorsorgeeinrichtungen mit Sitz in der Schweiz
- Antragsformular für Steuerrückerstattungen

### 8.3 Merkblätter

- Merkblatt über die Quellensteuer der Erwerbseinkünfte von im Ausland wohnhaften Arbeitnehmer/innen bei internationalen Transporten

- Merkblatt über die Quellensteuer von Einkünften der Künstler/innen, Sportler/innen und Referenten/Referentinnen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz
- Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Entschädigungen an Verwaltungsräte/Verwaltungsrätinnen und ihnen gleichgestellte Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz
- Merkblatt über die Quellenbesteuerung öffentlichrechtlicher Vorsorgeleistungen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Kapitalleistungen / Renten)
- Merkblatt über die Quellenbesteuerung privatrechtlicher Vorsorgeleistungen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (Kapitalleistungen / Renten)
- Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Erwerbseinkünften ausländischer Studenten/Studentinnen (S), Lehrlinge (L) und Praktikanten/Praktikantinnen (P)
- Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften für ausländische Arbeitnehmer/innen
- Merkblatt über die Quellenbesteuerung von geldwerten Vorteilen aus exportierten Mitarbeiterbeteiligungen
- Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Hypothekarzinsen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 10/110 Nr. 1 Ziff. 7)

#### **8.4 Tarife**

- A und B Tarif mit Kirchensteuer
- A und B Tarif ohne Kirchensteuer
- C Tarif mit Kirchensteuer
- C Tarif ohne Kirchensteuer
- D Tarif
- H Tarif mit Kirchensteuer
- H Tarif ohne Kirchensteuer
- Kapitalleistungen Alleinstehende
- Kapitalleistungen Verheiratete

### **9. Inkrafttreten**

Diese Wegleitung gilt ab 1. Januar 2015.



## **Anhänge**

Anhang 1 Musterschreiben betreffend Sicherungssteuer

Anhang 2 Musterbeispiel Quellensteuer Abrechnung



**Dienststelle Steuern**  
**Quellensteuer**

Buobenmatt 1, Postfach 3464  
6002 Luzern  
Telefon +41 41 228 57 33  
dst.qs@lu.ch  
www.steuern.lu.ch

Luzern, XXX

SSL – Nr. XXX

**Entlassung aus der Quellensteuerpflicht / Sicherungssteuer**  
**XXX**

Sehr geehrte Dame, sehr geehrter Herr

Gemäss Ihrer Anfrage vom XXX wünschen Sie, dass XXX ab XXX aus der sogenannten "Sicherungssteuer" entlassen wird.

Sofern die Bruttoeinkünfte den Betrag von Fr. 120'000.00 im Kalenderjahr übersteigen, besteht gemäss § 5 Abs. 3 QStV LU die Möglichkeit dazu, sofern der Schuldner der steuerbaren Leistung (XXX) oder die quellensteuerpflichtige Person (XXX) hinreichend Sicherheit leistet.

Damit XXX aus der Quellensteuerpflicht entlassen wird, bitten wir Sie um eine Garantieerklärung eines schweizerischen Finanzinstituts, wonach dieses ein unwiderrufliches Zahlungsversprechen abgibt, fällige Einkommenssteuern bis zur Höhe von 30% des jährlichen Bruttolohnes zu bezahlen. Im Anschluss daran werden wir den Beteiligten die Entlassungsmitteilung zustellen.

Mit freundlichen Grüssen

Renato Belchior  
Abteilungsleiter  
Direktwahl 041 228 56 63  
renato.belchior@lu.ch



# Abrechnung

vom: **01.01.2015**  
bis: **31.03.2015**



Arbeitgeber/in:  
**Muster AG**  
**Beispielstrasse 7**  
**6000 Luzern**

SSL-Nr.: **9999999**

Sachbearbeiter: **Muster Hans**  
Telefon: **041 240 XX XX**

Geburtsdatum	Name, Vorname der Arbeitnehmer/ides Arbeitnehmers	Wohnort unbedingt angeben!	Kanton	Monat	Mutationsdaten		Bruttolohn CHF (inkl. Kinder- und weitere Zulagen) pro Monat (siehe Punkt 4.9 der Wegleitung)	Tarif *2	Kinder *3	Kl.-St. *4	Quellensteuer CHF
					E = Eintritt A = Austritt TW = Tarifwechsel <sup>*1</sup> WA = Wegzug ins Ausland						
01.08.1965	Bajic Avdi	6010 Kriens	LU	01			5000.00	B	0	N	254.00
				02			5000.00	B	0	N	254.00
				03		TW 01.03.2015	5980.00	B	1	N	275.00
20.04.1974	Fritz Angelika	6020 Emmenbrücke	LU	02		E 01.02.2015	4500.00	A	0	Y	389.00
				03			4500.00	A	0	Y	389.00
28.05.1959	Tairoski Xhefrie	6017 Ruswil	LU	01			568.00	D			56.80
				02		A 15.02.2015	265.00	D			26.50
17.10.1962	Coppola Domenico	6000 Luzern	LU	01			4740.00	C	2	Y	272.00
				02			4800.00	C	2	Y	279.00
				03			4430.00	C	2	Y	227.00
Datum: <b>15.04.2015</b>		Erläuterungen:		Total oder Übertrag		2422.30					
Die Richtigkeit und Vollständigkeit bescheinigt:		*1 Separate Angabe des Datums, ab welchem der neue Tarif angewendet wird (nur bei Tarifwechsel im Verlaufe der Abrechnungsperiode)		abzüglich 2% Bezugsprovision		48.45					
Unterschrift <b>Muster AG</b>		*2 Tarif = angewandter Tarif (A,B,C,D oder H) einsetzen *3 Kinder = Anzahl Kinder einsetzen (analog ausgerichtet: Kinderzulagen) *4 Kirchensteuer: "Y" mit Kirchensteuer oder "N" ohne Kirchensteuer		<b>ableferungspflichtiger Betrag</b>		2373.85					



# Verfahren





## Inhaltsverzeichnis Verfahren

- 124 Nr. 1**                    **Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten**
- 134 Nr. 1**                    **Steuerauskünfte**
1.        Grundsatz der Geheimhaltungspflicht
  2.        Umfang der Geheimhaltungspflicht
  3.        Ausnahmen von der Geheimhaltungspflicht
  - 3.1      Auflage des Steuerregisters
  - 3.2      Bekanntgabe von Steuerfaktoren
  - 3.3      Auskünfte an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden
  - 3.3.1    Einwilligung der steuerpflichtigen Person
  - 3.3.2    Gesetzliche Anordnung oder generelle Ermächtigung des Finanzdepartements
  - 3.3.3    Ermächtigung im Einzelfall
  4.        Falsche Auskünfte von Steuerbehörden
- 137 Nr. 1**                    **Amtshilfe**
1.        Amtshilfe kraft kantonalen Rechts
  2.        Amtshilfe kraft Bundesrechts
  3.        Meldewesen
- 138 Nr. 1**                    **Veranlagungsverfahren bei in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen**
1.        Grundsätzliches
  2.        Unterzeichnung der Steuererklärung durch beide Ehegatten
  3.        Unterzeichnung der Steuererklärung durch einen Ehegatten
  4.        Nichteinreichen der Steuererklärung

5. Einspracheverfahren
6. Zusammenfassung

**139 Nr. 1****Akteneinsicht**

1. Im laufenden Veranlagungsverfahren
2. Nach Rechtskraft der Veranlagung
3. Akteneinsichtsrecht Dritter
  - 3.1 Ehegatten
  - 3.2 Erbinnen und Erben
  - 3.3 Konkursverwaltung
4. Herausgabe von Steuerakten

**142 Nr. 1****Veranlagungsverjährung****143 Nr. 1****Bezugsverjährung****145 Nr. 1****Steuerformulare mit dem PC****145 Nr. 2****Frist zur Einreichung der Steuererklärung**

1. Grundsätzliches
2. Selbständigerwerbende, juristische Personen und Steuerpflichtige mit professionellen Stellvertretungen
3. Steuerpflichtige ohne Wohnsitz im Kanton Luzern

**145 Nr. 3****Mahnungen****147 Nr. 1****Auskunftserteilung durch Steuerpflichtige****152 Nr. 1****Veranlagung nach Ermessen****152 Nr. 2****Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Personen, die der Quellensteuer („Sicherungssteuer“) unterliegen**

**153 Nr. 1                    Eröffnung der Veranlagung****154 Nr. 1                    Einspracheverfahren**

1.      Form
2.      Zuständigkeit
3.      Einsprachefrist
4.      Verspätete Einsprachen
5.      Einsprache ohne Antrag/Begründung
6.      Einsprache gegen eine Veranlagung nach Ermessen
7.      Einsprache gegen einen Einschätzungsvorschlag
8.      Einspracheverhandlung
9.      Einspracheentscheid

**161 / 168 ff. Nr. 1        Änderung rechtskräftiger Entscheide**

1.      Einsprache nach § 161 StG
2.      Revision
- 2.1    Voraussetzungen
- 2.2    Verfahren
- 2.3    Abgrenzung zur Wiedererwägung
- 2.4    Zuständigkeit
3.      Schreibversehen und Rechnungsfehler
4.      Formlose Korrektur von Veranlagungen
5.      Nachsteuer



## Sachregister

### A

Absolute Veranlagungsverjährung, 142 Nr. 1  
Änderung rechtskräftiger Entscheide, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Akteneinsicht, 139 Nr. 1  
Akteneinsicht Dritter, 139 Nr. 1  
Amtshilfe, 137 Nr. 1  
Auskunftserteilung durch Steuerpflichtige, 147 Nr. 1  
Auskunftspflicht, 137 Nr. 1  
Ausnahmen von der Geheimhaltungspflicht, 134 Nr. 1  
Aussageverweigerungsrecht, 147 Nr. 1

### B

Bekanntgabe von Steuerfaktoren, 134 Nr. 1  
Berichtigung von Schreibversehen und Rechnungsfehlern, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Berichtigungsbegehren, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Berichtigungsverfahren, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Bezugsverjährung, 143 Nr. 1

### E

Ehegatte als VertreterIn, 138 Nr. 1  
Ehegatten, Veranlagungsverfahren, 138 Nr. 1  
Einreichung der Steuererklärung, 145 Nr. 2  
Einschätzungsvorschlag, 154 Nr. 1  
Einsprache, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Einsprache gegen Veranlagung nach Ermessen, 154 Nr. 1  
Einsprache, nach § 161 StG, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Einsprache, ohne Antrag/Begründung, 154 Nr. 1  
Einsprache, verspätete, 154 Nr. 1  
Einspracheentscheid, 154 Nr. 1  
Einspracheverfahren, 138 Nr. 1  
Einspracheverfahren, Parteienschädigung, 154 Nr. 1  
Einspracheverfahren, Zuständigkeit, 154 Nr. 1  
Einspracheverhandlung, 154 Nr. 1  
Ermessenseinschätzung, 152 Nr. 1 ; 154 Nr. 1  
Eröffnung der Veranlagung, 153 Nr. 1

**F**

Formlose Korrektur von Veranlagungen, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Frist zu Einreichung der Steuererklärung, 145 Nr. 2

**G**

Geheimhaltungspflicht, 134 Nr. 1  
Gemeinsame Steuerpflicht von Ehegatten, 138 Nr. 1

**H**

Herausgabe von Steuerakten, 139 Nr. 1

**K**

Korrektur von Veranlagungen, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Kreisschreiben Nr. 21 SSK, 124 Nr. 1

**L**

Laufendes Veranlagungsverfahren, 139 Nr. 1

**M**

Mahngebühren, 145 Nr. 3  
Mahnungen, 145 Nr. 3  
Meldewesen, 137 Nr. 1  
Mitunterzeichnung der Steuererklärung, 138 Nr. 1

**N**

Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Personen, die der Quellensteuer  
("Sicherungssteuer") unterliegen, 152 Nr. 2  
Nichteinreichen der Steuererklärung, 138 Nr. 1

**P**

Parteientschädigung im Einspracheverfahren, 154 Nr. 1

**Q**

Quellensteuer, 152 Nr. 2

**R**

Rechnungsfehler in Veranlagung, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Rechtskräftiger Entscheid, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Rechtskraft der Veranlagung, 139 Nr. 1  
Relative Veranlagungsverjährung, 142 Nr. 1  
Revision rechtskräftiger Entscheide, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Revisionsgesuch, 161 / 168 ff. Nr. 1

## **S**

Schreibversehen in Veranlagung, 161 / 168 ff. Nr. 1  
Steuerauskünfte, 134 Nr. 1  
Steuererklärung, Unterzeichnung durch beide Ehegatten, 138 Nr. 1  
Steuerformulare mit dem PC, 145 Nr. 1  
Steuerhoheit, 124 Nr. 1  
Steuerregistraufgabe, 134 Nr. 1

## **V**

Veranlagung nach Ermessen, 152 Nr. 1  
Veranlagungsverfahren bei in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen, 138 Nr. 1  
Veranlagungsverfügung, 153 Nr. 1  
Veranlagungsverjährung, 142 Nr. 1  
Verletzung Geheimhaltungspflicht, 134 Nr. 1  
Verletzung von Verfahrenspflichten, 152 Nr. 1  
Verspätete Einsprache, 154 Nr. 1  
Vertretungsvermutung, 138 Nr. 1  
Vorbescheid, Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten, 124 Nr. 1  
Vorgehen Sonderfälle mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten, 124 Nr. 1

## **W**

Wiedererwägung, 161 / 168 ff. Nr. 1





## **Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten**

Siehe Kreisschreiben Nr. 21 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. November 2001 ([www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch)).



# Steuerauskünfte

## 1. Grundsatz der Geheimhaltungspflicht

Wer mit dem Vollzug des Steuergesetzes betraut ist, muss über Tatsachen, die in Ausübung des Amtes bekannt werden, und über die Verhandlungen in den Behörden Stillschweigen bewahren und Dritten den Einblick in amtliche Akten verweigern (§ 134 Abs. 1 StG).

Auskünfte aus Steuerakten sind nach § 134 Abs. 2 StG nur zulässig, wenn eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage besteht oder soweit sie aufgrund des öffentlichen Interesses geboten sind. In diesen Fällen ist eine Güterabwägung vorzunehmen. Die Entscheidkompetenz liegt grundsätzlich beim Finanzdepartement, wobei für bestimmte Routineauskünfte eine generelle Ermächtigung zur Auskunftserteilung eingeräumt werden kann. In Bereichen, in denen eine generelle Ermächtigung nicht zweckmässig erscheint, entscheidet das Finanzdepartement selbst oder delegiert den Entscheid an die Dienststelle Steuern. Der Entscheid ist endgültig (§ 134 Abs. 3 StG).

Das Verletzen der Geheimhaltungspflicht ist gemäss Art. 320 StGB (SR 311) strafbar und nach den Bestimmungen des Personalgesetzes disziplinarisch zu ahnden.

## 2. Umfang der Geheimhaltungspflicht

Unter die Geheimhaltungspflicht fallen sämtliche Angaben, von denen die Steuerbehörde in Ausübung ihres Amtes von den steuerpflichtigen Personen oder von Dritten Kenntnis erhalten hat. Unter Vorbehalt von Ziffer 3.3 nachstehend ist die Geheimhaltungspflicht namentlich gegenüber Verwaltungs- und Gerichtsbehörden sowie gegenüber Mitgliedern des Gemeinderates, sofern letzterer nicht Aufgaben im Steuerbereich wahrnimmt, strikte zu wahren. Auch den mit der Rechnungskontrolle (z.B. Mitglieder der Rechnungsprüfungskommission) und dem Steuerinkasso betrauten Personen darf über die Verhältnisse einzelner steuerpflichtiger Personen nur insoweit Auskunft gegeben werden, als es für die Kontrolle und den Steuerbezug notwendig ist.

## **3. Ausnahmen von der Geheimhaltungspflicht**

### **3.1 Auflage des Steuerregisters**

Ab 1. Januar 2011 finden keine Auflagen des Steuerregisters zur öffentlichen Einsichtnahme mehr statt. Die entsprechende Gesetzesbestimmung wurde per 2011 aufgehoben. Damit entfällt auch die Registerauflage für Steuerperioden vor 2011. Ebenso ist die öffentliche Auflage von Steuerausstandslisten untersagt.

### **3.2 Bekanntgabe von Steuerfaktoren**

Ab 1. Januar 2011 ist auch die Bekanntgabe von Steuerfaktoren an Privatpersonen untersagt. Ebenso wenig darf Auskunft darüber gegeben werden, ob eine Person im Steuerregister eingetragen ist. Für Auskünfte an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden s. Ziff. 3.3.

### **3.3 Auskünfte an Verwaltungs- und Gerichtsbehörden**

Das Finanzdepartement bzw. die Steuerbehörden entscheiden, ob einem Gesuch um Auskunft durch Herausgabe der Steuerakten oder durch schriftliche Auskunft entsprochen werden kann. Die Einsicht in Informationen, die ihrer Natur nach vertraulich sind (z.B. interne Notizen der Veranlagungsbehörde), ist in jedem Fall ausgeschlossen.

Eine Auskunft aus den Steuerakten ist nur zulässig, wenn eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Einwilligung der steuerpflichtigen Person
- gesetzliche Verpflichtung zur Auskunft
- generelle Ermächtigung des Finanzdepartements zur Auskunftserteilung
- Ermächtigung des Finanzdepartements im Einzelfall

#### **3.3.1 Einwilligung der steuerpflichtigen Person**

Die Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde kann durch Vorlage einer schriftlichen Einwilligung der steuerpflichtigen Person nähere Steuerangaben direkt bei der Steuerbehörde verlangen, oder die steuerpflichtige Person kann die Steuerbehörde beauftragen, bestimmte Auskünfte einer Verwaltungs- (z.B. Stipendienstelle) oder

Gerichtsbehörde mitzuteilen. Die Einwilligung der steuerpflichtigen Person gilt im Rahmen ihres Akteneinsichtsrechts nach § 139 StG.

### **3.3.2 Gesetzliche Anordnung oder generelle Ermächtigung des Finanzdepartements**

Aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder einer generellen Ermächtigung des Finanzdepartements können die Steuerbehörden folgenden Amtsstellen die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendigen Auskünfte direkt erteilen:

- den Steuerbehörden des Bundes (unter Orientierung der Dienststelle Steuern des Kantons), anderer Kantone und der luzernischen Gemeinden (§ 136 Abs. 1 StG; Art. 111 Abs. 1 DBG)
- den Teilungsämtern für die Aufnahme des Inventars (§ 184 Abs. 2 i.V.m. § 137 StG)
- den Strafuntersuchungsbehörden (einschliesslich der von ihnen beauftragten Polizeiorgane) und Strafgerichten (Art. 34 Abs. 3 StGB, SR 311.0 sowie Art. 43 ff. und Art. 194 Abs. 2 StPO, SR 312.0); wird die Steuerbehörde ersucht, die für die Bestimmung des Tagessatzes erforderlichen Auskünfte über die finanziellen Verhältnisse einer Person zu erteilen, kann sie der Strafuntersuchungsbehörde anstelle des ausgefüllten Formulars eine Kopie des Hauptformulars der Steuererklärung bzw. der Steuerveranlagung, welche die gewünschten Informationen enthält, zustellen.
- den Vollzugs- und Bewährungsdiensten der Dienststelle Militär, Zivilschutz und Justizvollzug (generelle Ermächtigung)
- den Kindes- und Erwachsenenschutzbehörden sowie Gerichten in entsprechenden Verfahren (generelle Ermächtigung; Art. 448 Abs. 4 ZGB)
- den Sozialämtern zur Abklärung der Voraussetzungen für Sozialhilfen und deren Rückerstattung (inkl. Alimentenbevorschussung und Mutterschaftsbeihilfe) bzw. Unterstützungspflicht von Verwandten (§ 12 Sozialhilfegesetz bzw. generelle Ermächtigung)
- den Organen der einzelnen Sozialversicherungen (AHV/IV/ EL/ EO/ Krankenversicherung/ Unfallversicherung/ Militärversicherung/ Familienzulagen/ Arbeitslosenversicherung/ Prämienverbilligung) für die Festsetzung, Änderung oder Rückforderung von Leistungen, die Verhinderung ungerechtfertigter Bezüge, die Festsetzung und den Bezug der Beiträge sowie den Rückgriff auf haftpflichtige Dritte (Art. 32 Bundesgesetz über den Allgemeinen Teil des Sozialversicherungsrechts, SR 830.11; ferner Art. 9 Abs. 3 AHVG (SR 831.10), Art. 16, 27 und 29 AHVV (SR 831.101), Art. 12 BGSA (SR 822.41), § 13 Abs. 2 Prämienverbilligungsgesetz, SRL Nr. 866, § 8 Gesetz über die Ergänzungsleistungen zur AHV/IV (SRL Nr. 881) und generelle Ermächtigung)
- den mit der Veranlagung des Militärpflichtersatzes betrauten Behörden (Art. 24 des Bundesgesetzes über den Wehrpflichtersatz; SR 661)

- dem Handelsregisteramt über das Bestehen von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie von Vereinen und das Erreichen der Umsatzgrenze, die für die Eintragungspflicht von Einzelunternehmen massgebend ist (Art. 157 Abs. 3 Handelsregisterverordnung; SR 221.411)
- den Bewilligungsbehörden im Verfahren für Erwerb von Grundstücken von Personen im Ausland (Art. 19 der Verordnung über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland; SR 211.412.411)
- dem Bundesamt für Polizei, Sektion Auslandschweizer-Fürsorge (Art. 17 Bundesgesetz über Fürsorgeleistungen an Auslandschweizer; SR 852.1)
- dem Amt für berufliche Vorsorge (generelle Ermächtigung)
- dem Amt für Berufsbildung zur Prüfung von Stipendiengesuchen (§ 21 Abs. 4 Stipendiengesetz; SRL Nr. 575)
- dem Amt für Migration (früher FREPO) und dem Bundesamt für Ausländerfragen (generelle Ermächtigung)
- den für das Verfahren der Erteilung des Gemeinde-, Kantons- bzw. Schweizer Bürgerrechts zuständigen Behörden (generelle Ermächtigung)
- den Betreibungs- und Konkursbehörden:

Die Steuerbehörden sind nach Schuldbetreibungs- und Konkursgesetz (SchKG; SR 281.1) zur Auskunftserteilung verpflichtet. Nach Art. 91 Abs. 5 SchKG haben sie dem Betreibungsamt bei der Pfändung Auskunft über die finanziellen Verhältnisse der Schuldnerin bzw. des Schuldners zu erteilen, soweit dies zu einer genügenden Pfändung nötig ist. Nach Art. 222 Abs. 5 SchKG sind dem Konkursamt bei der Feststellung der Konkursmasse sämtliche Vermögenswerte der Schuldnerin bzw. des Schuldners anzugeben. Betreibungs- und Konkursamt haben bei der Einholung von Auskünften insbesondere nachzuweisen, dass die Pfändung im Gange oder der Konkurs eröffnet ist. Sodann gilt es zu beachten, dass ein Ehegatte im Pfändungs- oder Konkursverfahren gegenüber dem andern Ehegatten nicht zur Auskunft über seine Vermögenswerte verpflichtet ist, sofern es nicht um Gesamtgut beim Güterstand der Gütergemeinschaft geht (vgl. Art. 68a f. SchKG). Dementsprechend darf den Betreibungs- und Konkursbehörden nicht einfach Einsicht in die Steuerakten gewährt werden. Es darf nur über Vermögenswerte Auskunft gegeben werden, die aufgrund der Aktenlage eindeutig der Schuldnerin bzw. dem Schuldner zuzuordnen sind. Die Steuerbehörden sind nicht verpflichtet, weitergehende Abklärungen über die Zuordnung von Vermögensgegenständen zu treffen. Die Auskunft wird in diesem Fall mit dem Vorbehalt verbunden: "Es kann nicht festgestellt werden, welchem Ehegatten Position X gehört." Für die Auskunftserteilung kann eine Gebühr nach den Bestimmungen des Gebührenrechts (vgl. Gebührengesetz; SRL Nr. 680 und entsprechende Vollzugsvorschriften) erhoben werden.
- den Gerichts- und Verwaltungsbehörden zur Beurteilung von Gesuchen um unentgeltliche Rechtspflege (generelle Ermächtigung)
- dem Amt für Statistik (generelle Ermächtigung)
- der Kantonspolizei Luzern, Gastgewerbe- und Gewerbepolizei, im Verfahren für die Erteilung von Wirtschaftsbewilligungen (generelle Ermächtigung)

- den Behörden von Bund, Kantonen und Gemeinden zwecks Abklärung von Beitrags- bzw. Subventionsansprüchen (generelle Ermächtigung)
- den mit der Erhebung von Abgaben gemäss Tourismusgesetz (SRL Nr. 650) betrauten Behörden oder den von Gemeinden damit beauftragten Stellen (generelle Ermächtigung)

### 3.3.3 Ermächtigung im Einzelfall

In allen übrigen Fällen, in welchen eine Verwaltungs- oder Gerichtsbehörde Auskunft aus den Steuerakten begehrt oder die Herausgabe der Steuerakten verlangt, ist das Gesuch an den Rechtsdienst der Dienststelle Steuern weiterzuleiten, damit das Begehren dem Finanzdepartement zum Entscheid unterbreitet werden kann.

Nach der Praxis des Finanzdepartements wird in der Regel einem Gesuch nur stattgegeben, wenn ein erhebliches öffentliches Interesse an der Bekanntgabe von Einzelheiten aus den Steuerakten nachgewiesen werden kann.

## 4. Falsche Auskünfte von Steuerbehörden

Wurde einer steuerpflichtigen Person beispielsweise bezüglich Steuerpflicht, Steuerbemessung, usw. eine falsche Auskunft erteilt, ist dies für die Steuerbehörden nur dann verbindlich, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- a) Die Auskunft muss vorbehaltlos und gestützt auf eine richtige und vollständige Darstellung des Sachverhalts erteilt worden sein.
- b) Die Unrichtigkeit der Auskunft darf nicht ohne weiteres erkennbar gewesen sein.
- c) Die Auskunft erteilende Behörde ist für die betreffende Auskunft zuständig oder durfte von der auskunftsuchenden Person gutgläubig als zuständig angesehen werden.
- d) Seit der Auskunftserteilung wurde das anwendbare Recht nicht geändert.
- e) Die Auskunft suchende Person hat im Hinblick auf die ihr erteilte Auskunft Vorkehren getroffen, die nicht mehr rückgängig zu machen sind und die sie bei einer richtigen Auskunft unterlassen oder anders getroffen hätte (BGE 117 Ia 287 E. 2b; LGVE 1994 II Nr. 20).

Die steuerpflichtige Person hat den Nachweis dafür zu erbringen, dass ihr tatsächlich eine falsche Auskunft erteilt wurde; ebenso, dass alle oben stehenden Voraussetzungen erfüllt sind.





# Amtshilfe

## 1. Amtshilfe kraft kantonalen Rechts

Die Pflicht zur Amtshilfe besteht ungeachtet einer allfälligen Geheimhaltungspflicht für sämtliche Behörden und Amtsstellen des Kantons und der Gemeinden (§ 137 Abs. 1 StG). Dies gilt namentlich auch in Bezug auf Akten von Zivil-, Straf- und Verwaltungsverfahren.

Die Auskunftspflicht erstreckt sich auf alle Daten, die dem Vollzug des Steuergesetzes dienen (§ 137 Abs. 4 StG). Zum Vollzug und zur richtigen Durchsetzung des Steuerrechts gehört nebst der Veranlagung auch der Steuerbezug. Es genügt, dass die verlangten Auskünfte für die richtige Anwendung des Gesetzes im Hinblick auf eine auf eine bestimmte Situation oder einen bestimmten Geschäftsvorfall notwendig sind. Die Amtshilfe umfasst daher beispielsweise auch die Auszahlungsadresse einer Rente (Bank und Kontonummer), die bei einem Sicherstellungsverfahren oder für eine Vollständigkeitsbescheinigung durch die Bank dienlich sein kann. Weder die Vorschriften über die berufliche Vorsorge noch Gründe des Datenschutzes stehen der Auskunftspflicht entgegen (BGE vom 25.7.2001 = StR 2001, 837).

Es ist nicht Sache der um Amtshilfe ersuchten Behörde oder Amtsstelle, darüber zu entscheiden, welche Tatsachen für die Veranlagung von Bedeutung sein können. Über die Notwendigkeit, Zweckmässigkeit und deren sachlichen Umfang der Amtshilfe entscheidet die Steuerbehörde (Reimann/Zuppinger/Schärer, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz § 81 N 4). Eine Einwilligung der Betroffenen ist nicht erforderlich.

Die Amtshilfe ist an keine besonderen Voraussetzungen geknüpft. Sie kann je nach den Umständen durch Telefon, Akteneidition, Listen, elektronische Datenträger und Abrufverfahren oder, falls ohne unverhältnismässigen Aufwand nicht anders möglich, durch Akteneinsichtnahme am Ort der ersuchten Behörde erfolgen (§ 137 Abs. 5 StG).

Für die Amtshilfe dürfen den Steuerbehörden keine Kosten belastet werden (§ 136 Abs. 1 und § 137 Abs. 1 StG). Dies gilt namentlich auch für Grundbuch-, Betreibungs- und Konkursämter. Die Betreibungs- und Konkursämter sind aber gemäss Art. 1 Gebührenverordnung SchKG (SR 281.35) zur Gebührenerhebung berechtigt für Verrichtungen, die sie im Rahmen einer Zwangsvollstreckung, eines Nachlassverfahrens oder einer Notstundung vornehmen.

Sollte eine Behörde oder Amtsstelle auch nach Hinweis auf die in § 137 StG

vorgesehene gesetzliche Pflicht zur Amtshilfe ihre Mithilfe verweigern, kann innert 30 Tagen Beschwerde beim Kantonsgericht erhoben werden (§ 137 Abs. 6 StG).

## **2. Amtshilfe kraft Bundesrechts**

Die Amtshilfe im Verhältnis zu Behörden des Bundes und anderer Kantone richtet sich nach Massgabe der Art. 111 ff. DBG und Art. 39 StHG (vgl. dazu auch KS EStV 1995/96 Nr. 19 vom 7. März 1995 und RS EStV vom 13. Juni 2000 betreffend Bundesgesetz über die Schaffung und die Anpassung gesetzlicher Grundlagen für die Bearbeitung von Personendaten).

Im internationalen Verhältnis erfolgt seitens der Schweiz eine beschränkte Amtshilfe über die EStV, soweit dies für die richtige Anwendung eines Doppelbesteuerungsabkommen oder zur Vermeidung einer missbräuchlichen Inanspruchnahme notwendig ist. Ein direkter Verkehr anderer schweizerischer Steuerbehörden mit dem Ausland erfolgt erst aufgrund eines entsprechenden Entscheids der EStV.

## **3. Meldewesen**

Um vor allem Selbständigerwerbende richtig und zuverlässig einschätzen zu können, ist die betreffende Veranlagungsbehörde auf ausführliche und detaillierte Angaben angewiesen. Sie erhält aber nur dann umfassende Unterlagen, wenn möglichst viele Meldungen über Rechnungen und Zahlungen, und zwar auch über kleinere Beträge erfolgen. Wertvoll sind insbesondere Meldungen über wertvermehrnde Investitionen, die im Veranlagungsverfahren der Grundstückgewinnsteuer festgestellt werden. Diese Meldungen sind durch alle in der Veranlagung tätigen Personen in jedem einzelnen Fall zu erstatten. Die Meldungen/Pendenzen können über NEST generiert werden.

# Veranlagungsverfahren bei in ungetrennter Ehe lebenden Steuerpflichtigen

## 1. Grundsätzliches

Aus der gemeinsamen Steuerpflicht der Ehegatten ergibt sich die verfahrensrechtliche Gleichstellung von Ehemann und Ehefrau. Beiden Ehegatten stehen alle Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam zu. Sie üben diese grundsätzlich gemeinsam aus. Insbesondere unterschreiben sie die Steuererklärung gemeinsam.

Das Ehepaar kann jedoch einen Ehegatten als Vertreter bestimmen, welcher allein gegenüber den Steuerbehörden auftritt.

Ein solches Vertretungsverhältnis wird aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung stets dann vermutet, wenn nur ein Ehegatte die Steuererklärung unterzeichnet und dem anderen Ehegatten eine Frist von mindestens 10 Tagen (§ 27 Abs. 3 StV) zur Mitunterzeichnung eingeräumt worden ist, jener aber nicht unterzeichnet (§ 138 Abs. 2 StG). In diesem Fall gilt der unterzeichnende Ehegatte als Vertreter des Ehepaares. Seine Handlungen binden auch den anderen Ehegatten. Dieses Vertretungsverhältnis dauert bis zum Ende der Veranlagung, sofern die Vertretung nicht vorher vom vertretenen Ehegatten schriftlich widerrufen wird.

Allerdings gilt ein solcher Widerruf erst ab dem Zeitpunkt, in dem er den Steuerbehörden bekannt geworden ist. Der Widerruf kann keine Rückwirkung entfalten. Frühere Eingaben der Vertreterin oder des Vertreters werden dadurch nicht wirkungslos oder ungültig. Abgelaufene Fristen, seien dies behördliche (bei Ausweiseinforderungen, Mahnungen) oder gesetzliche (im Einsprache- und Rechtsmittelverfahren) werden dadurch nicht wiederhergestellt.



## 2. Unterzeichnung der Steuererklärung durch beide Ehegatten

Das Ehepaar übt die Verfahrensrechte und -pflichten gemeinsam aus. Die Steuerbehörden haben sich im weiteren Verlauf des Verfahrens stets an beide Ehegatten zu richten. Ausweiseinforderungen, Mahnungen, usw. sind an beide Ehegatten zu adressieren. Wird in der Folge eine Eingabe nur von einem Ehegatten unterzeichnet, greift die gesetzliche Vertretungsvermutung ein. Der unterzeichnende Ehegatte ist als Vertreter zu behandeln, sofern der nichtunterzeichnende Ehegatte innert der eingeräumten Frist von mindestens 10 Tagen (§ 27 Abs. 3 StV) die Eingabe nicht unterzeichnet; es gilt in Zukunft das unter Ziffer 3 Ausgeführte.

## 3. Unterzeichnung der Steuererklärung durch einen Ehegatten

Hat ein Ehegatte die Steuererklärung nicht unterzeichnet, wird dem nichtunterzeichnenden Ehegatten eine Frist von mindestens 10 Tagen (§ 27 Abs. 3 StV) zur Mitunterzeichnung angesetzt. Diese Aufforderung erfolgt durch öffentliche Publikation für all jene Fälle rechtswirksam, die im Zeitpunkt der Publikation ungenügend unterzeichnet eingereicht haben. Es erfolg(t)en folgende Publikationen:

Für die Steuererklärung 2009
Kantonsblatt Nr. 16 vom 24. April 2010
Kantonsblatt Nr. 38 vom 25. September 2010
Für die Steuererklärung 2010
Kantonsblatt Nr. 16 vom 23. April 2011
Kantonsblatt Nr. 38 vom 24. September 2011
Für die Steuerklärung 2011
Kantonsblatt Nr. 16 vom 21. April 2012
Kantonsblatt Nr. 38 vom 22. September 2012
Für die Steuerklärung 2012
Kantonsblatt Nr. 16 vom 20. April 2013
Kantonsblatt Nr. 39 vom 28. September 2013
Für die Steuerklärung 2013
Kantonsblatt Nr. 16 vom 19. April 2014
Kantonsblatt Nr. 39 vom 27. September 2014

Jene Steuerpflichtige, die nach der öffentlichen Aufforderung ungenügend unterzeichnete Steuererklärungen abgegeben haben, müssen durch individuelle Aufforderung gemahnt werden. Wenn die Steuererklärung und einzelne Formulare nicht unterzeichnet sind, genügt es, nur eine Fotokopie der Steuererklärung zurückzusenden mit dem Hinweis, dass die Unterzeichnung der Kopie rechtsgenügend ist.

Nach dem unbenutzten Ablauf der Frist gilt kraft gesetzlicher Vermutung der unterzeichnende Ehegatte als Vertreter. Weitere Verfahrenshandlungen wie Ausweiseinforderungen, Mahnungen, usw. sind an ihn zu richten. Erfolgt im Laufe des Verfahrens eine Eingabe des anderen Ehegatten, die im Widerspruch zu den bisherigen Eingaben des als Vertreter handelnden Ehegatten steht, ohne dass ein schriftlicher Widerruf dieser Vertretungsbefugnis vorliegt, sind zunächst die Vertretungsverhältnisse zu klären. Mit einem an beide Ehegatten gerichteten Schreiben sind diese auf das bisherige, noch nicht schriftlich widerrufenen Vertretungsverhältnis hinzuweisen. Es ist eine Erklärung darüber zu verlangen, ob dieses Vertretungsverhältnis aufgehoben werden soll. Im weiteren haben die Ehegatten bekannt zu geben, ob sie in Zukunft die Verfahrensrechte und -pflichten wieder gemeinsam ausüben wollen (in diesem Fall gelten in der Folge die Ausführungen unter Ziffer 2) oder ob die Vertretung durch den anderen, bisher vertretenen Ehegatten wahrgenommen wird (Vorgehen gemäss Ziffer 3).

#### **4. Nichteinreichen der Steuererklärung**

In diesem Fall haben die Steuerbehörden ihre Verfahrenshandlungen stets an beide Ehegatten zu richten. Mahnungen und Bussen sind an beide zu adressieren.

## 5. Einspracheverfahren

Im Einspracheverfahren gilt grundsätzlich das oben Ausgeführte. Auf eine fristgerecht eingereichte Einsprache ist grundsätzlich einzutreten, auch wenn sie nicht vom bisherigen Vertreter, sondern vom anderen Ehegatten unterzeichnet ist (§ 138 Abs. 3 StG). Es sind jedoch gemäss den Ausführungen unter Ziffer 3 die Vertretungsverhältnisse zu klären.

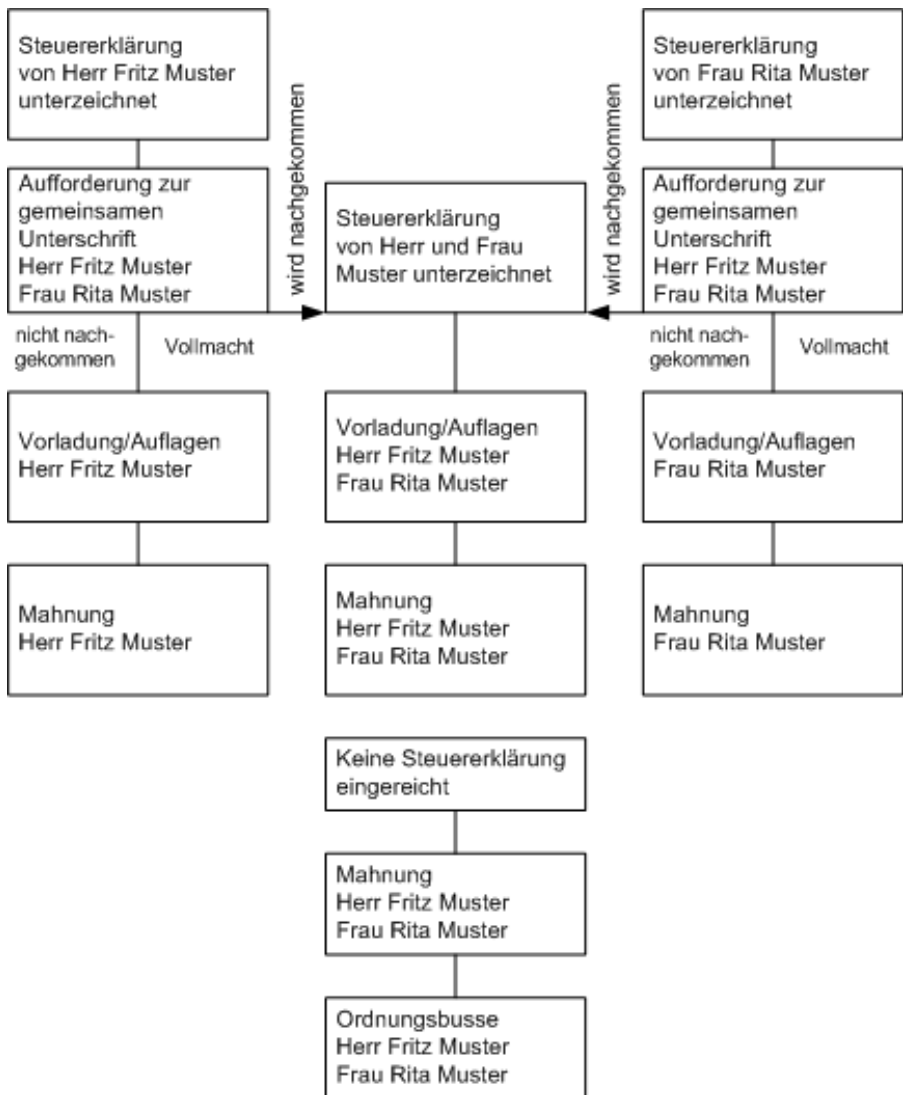
Hat das Ehepaar die Verfahrensrechte bisher gemeinsam ausgeübt, ist jedoch die Einsprache nur von einem Ehegatten unterzeichnet, ist dem nichtunterzeichnenden Ehegatten eine Frist von mindestens 10 Tagen einzuräumen, die Einsprache ebenfalls zu unterzeichnen.

Durch diese Verfahrensvorschriften kann die Veranlagung von Ehepaaren erschwert werden. Dem richtigen formellen Vorgehen ist jedoch volle Aufmerksamkeit zu schenken, damit nicht in einem späteren Verfahrensstadium, die ganze oder teilweise Aufhebung des bisherigen Verfahrens wegen formeller Mängel gewärtigt werden muss.





## 6. Zusammenfassung





# Akteneinsicht

## 1. Im laufenden Veranlagungsverfahren

In die von ihr eingereichten oder von ihr unterzeichneten Akten kann die steuerpflichtige Person jederzeit Einsicht nehmen. Die Einsicht in die übrigen Akten ist ihr nur gestattet, wenn die Ermittlung des Sachverhalts abgeschlossen ist und die Wahrung öffentlicher oder privater Interessen nicht die Geheimhaltung einzelner Aktenstücke erfordert (§ 139 Abs. 1 und 2 StG). Öffentliche oder private Interessen können insbesondere betroffen sein, wenn die steuerpflichtige Person Einblick in Aktenstücke Dritter erhalten könnte, welche von der Behörde für die Veranlagung beigezogen werden. Darunter fallen zum Teil steueramtliche Meldungen oder beispielsweise Erfahrungszahlen aus anderen Betrieben.

Es besteht kein Anspruch auf Einsicht in verwaltungsinterne Akten. Dies sind Unterlagen, denen für die Behandlung eines Falles kein Beweiskarakter zukommt, welche vielmehr ausschliesslich der verwaltungsinternen Meinungsbildung dienen und somit nur für den verwaltungsinternen Gebrauch bestimmt sind (Entwürfe, Notizen, Hilfsbelege usw.).

Die Akteneinsicht kann verweigert werden, solange die Ermittlung des Sachverhaltes noch im Gange ist, und daher eine gehörige Veranlagung durch die vorzeitige Gewährung der Akteneinsichtnahme in Frage gestellt würde. Die Sachverhaltsermittlung ist spätestens mit der Eröffnung des Einspracheentscheides abgeschlossen. Wird der steuerpflichtigen Person die Einsichtnahme in ein Aktenstück verweigert, darf darauf zu ihrem Nachteil nur abgestellt werden, wenn ihr die Behörde von dem für die Sache wesentlichen Inhalt mündlich oder schriftlich Kenntnis und ausserdem Gelegenheit gegeben hat, sich zu äussern und Gegenbeweismittel zu bezeichnen (§ 139 Abs. 3 StG). Auf Begehren einer steuerpflichtigen Person bestätigt die Behörde die Verweigerung der Akteneinsicht durch eine Verfügung, die durch Verwaltungsgerichtsbeschwerde angefochten werden kann (§ 139 Abs. 4 StG).

## 2. Nach Rechtskraft der Veranlagung

Ausserhalb eines laufenden Verfahrens bzw. nach rechtskräftiger Erledigung des Veranlagungsverfahrens steht der steuerpflichtigen Person das Recht zu, Einsicht in die Akten zu nehmen. Sie hat jedoch in diesen Fällen ein schutzwürdiges Interesse nachzuweisen. An den Nachweis des schutzwürdigen Interesses werden keine hohen Anforderungen gestellt. Das Recht zur Akteneinsicht umfasst nicht auch das Recht auf förmliche Aktenedition. Die Herausgabe von Originalakten unterbleibt.

Hingegen werden - bei grösserem Umfang gegen Gebühr - Kopien der von der steuerpflichtigen Person selber eingereichten Aktenstücke herausgegeben.

### **3. Akteneinsichtsrecht Dritter**

#### **3.1 Ehegatten**

Gemeinsam zu veranlagenden Ehegatten steht ein gegenseitiges Akteneinsichtsrecht zu (§ 139 Abs. 1 StG). Getrennt veranlagten Ehegatten steht ein Akteneinsichtsrecht nur noch insoweit zu, als es sich um Steuerakten der Zeit handelt, in der die Ehegatten noch gemeinsam veranlagt wurden.

#### **3.2 Erbinnen und Erben**

Erbinnen und Erben von verstorbenen Steuerpflichtigen werden als deren Gesamtnachfolger (§ 19 Abs. 1 StG) grundsätzlich wie die Steuerpflichtigen selber und nicht wie Dritte behandelt. Das gilt auch dann, wenn die Steuerpflichtigen verheiratet waren und die Einsicht in die Steuerakten Aufschluss über Einkommen und Vermögen des überlebenden Ehegatten (Drittperson) erlaubt. Die Einsicht in die Akten kann von jeder Erbin oder jedem Erben einzeln verlangt werden. Ein gemeinsames Handeln aller Erbinnen und Erben ist nicht erforderlich.

Analoges gilt auch für Personen, die im Namen oder anstelle der Erbinnen und Erben handeln (mit der Willensvollstreckung amtlichen Erbschaftsverwaltung, Erbenvertretung oder Liquidation betraute Personen).

#### **3.3 Konkursverwaltung**

Die Konkursverwaltung (Art. 237/240 SchKG) kann die gleichen Rechte geltend machen, die den Konkursiten zustehen. Sie übernimmt (in Erfüllung ihrer Amtspflicht) die Verwaltung, Verwertung und Verteilung der Masse.



## 4. Herausgabe von Steuerakten

§ 139 StG beinhaltet lediglich ein Akteneinsichtsrecht bei der Behörde, nicht aber eine förmliche Editionsspflicht. Die Herausgabe von Originalakten kommt regelmässig nicht in Frage. Hingegen können Kopien der von der steuerpflichtigen Person selber eingereichten Aktenstücke herausgegeben werden. In vielen Fällen genügt es, der einsichtsberechtigten Person konkrete Antworten auf präzise Fragen zu erteilen.

Es besteht auch für den in der Sache befassten Anwalt kein Anspruch, Originalakten zur Einsicht nach Hause oder in das Büro zugestellt zu erhalten (VGE vom 30.7.1997 i.S. A.).

Grundsätzlich besteht keine Verpflichtung der Veranlagungsbehörde zur Auflage von Akten, auf die man sich nicht beruft. Bei Herausgabe von Akten, z.B. an das Kantonsgericht, sind vertrauliche Akten, die mit der Steuerveranlagung nicht in ursächlichem Zusammenhang stehen, auszusondern. Ist eine Auflage unumgänglich, ist das Gericht auf das Problem der Vertraulichkeit aufmerksam zu machen.

Für die Herausgabe von Steuerstrafakten vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 220 Nr. 1 Ziff. 4.





## Veranlagungsverjährung

Die Verjährung ist grundsätzlich auf entsprechende Einrede hin zu berücksichtigen (Binder, Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht, S. 301 f.). Das Steuergesetz unterscheidet zwischen der Veranlagungsverjährung (§ 142) und der Bezugsverjährung (§ 143).

Das Recht, die Steuer zu veranlagern, verjährt nach § 142 Abs. 1 StG 5 Jahre, bei Stillstand oder Unterbrechung der Verjährung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode.

Während eines Einsprache- oder Beschwerdeverfahrens und solange die Steuerforderung ganz oder teilweise sichergestellt ist bzw. solange Steuerpflichtige oder Mithaftende in der Schweiz keinen steuerrechtlichen Wohnsitz oder Aufenthalt haben, beginnt die Veranlagungsverjährung nicht oder steht still (§ 142 Abs. 2 StG).

Bei jeder auf Feststellung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung, die den Steuerpflichtigen oder Mithaftenden zu Kenntnis gebracht wird, sowie bei jeder ausdrücklichen Anerkennung der Steuerforderung durch die Steuerpflichtigen oder die Mithaftenden und bei Einleitung eines Verfahrens wegen versuchter Steuerhinterziehung oder wegen versuchten Steuerbetrugs wird die Veranlagungsverjährung unterbrochen und beginnt von neuem (§ 142 Abs. 3 StG). Bei dieser auf Feststellung der Steuerforderung gerichteten Amtshandlung ist es nicht erforderlich, dass die Steuerforderung bereits ziffernmässig festgesetzt wird. Es genügt, wenn die Steuerpflichtigen im Wesentlichen wissen, worum es sich handelt. Der Nachweis dieser Amtshandlung ist sicherzustellen (z.B. durch Einschreiben).

Die Veranlagungsverjährung tritt jedoch auch bei Stillstand oder Unterbrechung spätestens 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode ein (absolute Verjährung).

Über die Einrede der Veranlagungsverjährung entscheidet die Veranlagungsbehörde bzw., falls sie im Rahmen einer Einsprache vorgetragen wird, die Steuerkommission.



## **Bezugsverjährung**

Die Ausführungen dazu befinden sich im LU StB Weisungen Bezug und Sicherung der Steuer § 143 Nr. 1.



## **Steuerformulare mit dem PC**

### **1. Programm zum Ausfüllen der Steuererklärung von der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern**

Die Dienststelle Steuern bietet ab Anfang Februar des der Steuerperiode folgenden Jahres ein Windows-, Linux- und mac-taugliches Programm zum Ausfüllen der Steuerformulare auf dem Internet an ([www.steuern.lu.ch](http://www.steuern.lu.ch)). Das Angebot umfasst auch eine Version für die unterjährigen Steuererklärungen der laufenden Periode. Für juristische Personen steht ebenfalls ein Programm zur Verfügung. Es sind Plausibilitätsprüfungen eingebaut und Daten aus den Vorperioden können teilweise übernommen werden. Es steht ebenfalls eine CD-ROM zur Verfügung. Diese kann bei den Gemeindesteuerämtern bezogen werden.

### **2. PC-Programme von privaten Anbietern**

PC-Steuerformulare privater Anbieter werden akzeptiert, falls sie identisch mit den Originalformularen sind. Private Anbieter müssen die Vorlagen der Formulare für ihre Programme von der Dienststelle Steuern beziehen. Sämtliche Spezifikationen der Vorlagen sind zu übernehmen. Es sind keine selber erstellten Formulare zulässig. Die Programme müssen die von der Dienststelle Steuern definierten Bar-Codes generieren.

### **3. Zugestellte amtliche Originalformulare**

Alle Steuerpflichtigen erhalten vorgedruckte amtliche Originalformulare. Die aufgedruckten Angaben (Adressen usw.) sind von den Steuerpflichtigen zu kontrollieren und gegebenenfalls zu korrigieren. Diese Angaben sind in die PC-Steuererklärung zu übernehmen. Wer eine PC-Steuererklärung einreicht, unterzeichnet diese. Es erübrigt sich, die Deklaration auf die Originalformulare zu übertragen und diese zu unterzeichnen. Die vorgedruckten Originalformulare sind mit der PC-Steuererklärung zurückzusenden.

## **4. Folgen bei Nichtbeachten der Anforderungen**

Werden nicht amtliche Originalformulare eingereicht, können die Steuerämter die Eingaben zurückweisen und ausgefüllte amtliche PC- oder gedruckte Originalformulare verlangen. Dies gilt auch für mit PC erstellte Steuerformulare, die ohne Bar-Code-Blatt eingereicht werden.

# Frist zur Einreichung der Steuererklärung

## 1. Grundsätzliches

Grundsätzlich ist eine Steuererklärung innert 30 Tagen seit Zustellung einzureichen.

Die jährliche Steuerveranlagung bedingt eine rasche Verarbeitung der Steuererklärungen. Die Veranlagungsbehörden sind deshalb dringend darauf angewiesen, dass die Steuererklärungen möglichst fristgerecht eingereicht werden. Fristverlängerungen sind generell nur sehr zurückhaltend nach folgenden Grundsätzen zu gewähren:

- Gegenüber den meisten steuerpflichtigen Personen genügt eine ein- bis maximal zweimonatige Fristverlängerung.
- Für Selbständigerwerbende und juristische Personen sind die Regeln gemäss Ziff. 2 massgebend.
- Für alle anderen Steuerpflichtigen mit professionellen Steuervertretungen und Steuerpflichtige ohne Wohnsitz im Kanton Luzern gelten ebenfalls die Regeln gemäss Ziff. 2.
- Fristen über das Jahresende dürfen nur aufgrund einer schriftlichen und begründeten Stellungnahme gewährt werden.

Kommt die steuerpflichtige Person nach einer zweiten Mahnung (vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 145 Nr. 3) ihrer Verfahrenspflicht nicht nach, ist eine Busse auszusprechen (vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 208 Nr. 1).

## 2. Selbständigerwerbende, juristische Personen und Steuerpflichtige mit professionellen Steuervertretungen

Die Steuerperiode entspricht bei den natürlichen Personen dem Kalenderjahr, bei juristischen Personen dem Geschäftsjahr. Bei den natürlichen Personen erfolgt der Versand der Steuererklärungen Ende Januar/Anfang Februar jedes Kalenderjahres, bei den juristischen Personen gestaffelt, entsprechend dem Abschlussdatum. Die für die Fristgewährung geltenden Grundsätze sind im nachstehenden Schema zusammengefasst:

<b>Generelle Frist</b> Keine schriftlichen Fristgesuche notwendig.	31. August (NP) bzw. 8 Monate ab Abschlussdatum
<b>Fristerstreckungen im Internet erfassen</b> Fristerstreckungen für Selbständigerwerbende und juristische Personen können bereits nach Erhalt der Steuerformulare im Internet unter <a href="http://www.steuern.lu.ch/unternehmen/fristerstreckung">www.steuern.lu.ch/unternehmen/fristerstreckung</a> erfasst werden. Schriftliche Fristerstreckungsgesuche, die vor dem Erinnerungsschreiben mit Mail oder per Post eingereicht werden, gelten ohne Antwortschreiben als maximal bis zum Ablauf der generellen Frist bewilligt.	max. 30. November (NP) bzw. 11 Monate ab Abschlussdatum (JP)
<b>Erinnerungsschreiben</b> Nach Ablauf der generellen Frist erfolgt das Erinnerungsschreiben, mit welchem die zusätzlich gewährte Einreichungsfrist mitgeteilt wird.	Gewährung einer zusätzlichen Einreichungsfrist (30 Tage ab Erinnerung)
<b>Fristerstreckungsgesuche nach Erhalt des Erinnerungsschreibens</b> Fristerstreckungen für Selbständigerwerbende und juristische Personen können im Internet unter <a href="http://www.steuern.lu.ch/unternehmen/fristerstreckung">www.steuern.lu.ch/unternehmen/fristerstreckung</a> erfasst werden. Besteht keine Möglichkeit, die Fristerstreckung im Internet zu erfassen, ist ein schriftliches Gesuch notwendig, wenn die mit dem Erinnerungsschreiben mitgeteilte Frist nicht ausreicht.	max. 30. November (NP) bzw. 11 Monate ab Abschlussdatum (JP)
<b>Mahnung</b> Nach Ablauf der gewährten Frist erfolgt die Mahnung.	Gewährung einer Nachfrist: (15 Tage ab Mahndatum)
<b>Busse</b> Nach Ablauf der Nachfrist wird eine Busse verfügt.	Rechtsmittelfrist von 30 Tagen

Bei juristischen Personen beträgt die Abgabefrist im Falle einer Liquidation oder Sitzverlegung ins Ausland 30 Tage nach deren Publikation.



Fristerstreckungen über den 30. November (NP) bzw. über 11 Monate ab Abschlussdatum (JP) hinaus, sind nur mit grosser Zurückhaltung zu gewähren. Es ist darauf zu achten, dass die Erinnerungsschreiben und die Mahnungen innerhalb angemessener Frist erfolgen. Nötigenfalls sind die Fristgesuche abzulehnen oder die verlangten Fristen sind angemessen zu kürzen.

Die Mahnung nach erfolglosem Erinnerungsschreiben muss aus verfahrensrechtlichen Gründen sowohl den Steuerpflichtigen wie auch den Steuervertretungen zugestellt werden.

Die professionellen Steuervertretungen sind darüber informiert, dass laufend, bis Ende August jedoch mindestens die Hälfte und bis Ende November annähernd 100% der Steuererklärungen des vorangehenden Steuerjahres einzureichen sind.

Wird von der Möglichkeit, die Frist direkt im Internet zu erfassen, kein Gebrauch gemacht, können Fristerstreckungsgesuche für juristische Personen, Personengeschafter/innen sowie für Selbständigerwerbende auch per Post oder E-Mail eingereicht werden.

Fristerstreckungsgesuche für juristische Personen und Personengeschafter/innen sind, mit Angabe der vollständigen Referenz-Nummer, an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Juristische Personen, Buobenmatt 1, 6002 Luzern oder per E-Mail an [frist.dst@lu.ch](mailto:frist.dst@lu.ch) einzureichen.

Fristerstreckungsgesuche für Selbständigerwerbende sind, mit Angabe der vollständigen Referenz-Nummer, an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Natürliche Personen, Buobenmatt 1, 6002 Luzern, oder per E-Mail an [frist.dst@lu.ch](mailto:frist.dst@lu.ch) einzureichen.

Alle übrigen natürlichen Personen haben die Fristverlängerungsgesuche, mit Angabe der vollständigen Referenz-Nummer, per Post oder per E-Mail beim zuständigen Gemeindesteueramts einzureichen.

### **3. Steuerpflichtige ohne Wohnsitz im Kanton Luzern**

Die Steuererklärung des Wohnsitzkantons hat auch für die anderen Kantone Gültigkeit. Diese haben das Recht, vom Steuerpflichtigen eine Kopie dieser Steuererklärung zu verlangen. Steuerpflichtige ohne Wohnsitz im Kanton haben am Nebensteuerdomizil die gleichen Mitwirkungspflichten wie am Wohnsitz. Sie müssen jedoch nicht die Steuerformulare des Kantons des Neben- bzw. Spezialsteuerdomizils ausfüllen. Sie dürfen eine Kopie der Steuererklärung des Wohnsitzkantons einreichen. Gemäss KS Nr. 16 der SSK vom 31. August 2001 sollen die Behörden des Wohnsitzkantons und des Spezialsteuerdomizils (Grundstück, Geschäftsbetrieb) für die Überprüfung des Einkommens des

Spezialsteuerdomizils eng zusammen arbeiten.

Bezüglich Steuerpflichtige ohne Wohnsitz im Kanton Luzern sind folgende Punkte zu beachten:

- Betreffend die Handhabung der Fristen gelten grundsätzlich die Regeln gemäss Ziff. 2.
- Bevor nach erfolglosem Mahnverfahren eine Busse ausgesprochen wird, ist die zuständige Veranlagungsbehörde am Wohnsitz anzufragen. Wurde dort eine Frist zur Einreichung der Steuererklärung gewährt, ist diese zu übernehmen. Hat die steuerpflichtige Person die Steuererklärung am Wohnsitz eingereicht, ist vom Wohnsitzkanton eine Kopie zu verlangen.
- Wurde die Steuererklärung am Wohnsitz nicht eingereicht und hat der Wohnsitzkanton bereits eine Busse ausgesprochen, kann in der Regel direkt zur Ermessensveranlagung geschritten werden. Dabei wird in der Regel die Ausscheidung des Wohnsitzkantons übernommen.
- Eine (zusätzliche) Busse kann ausnahmsweise angezeigt sein. Dies beispielsweise, wenn der Wohnsitzkanton eine unangemessen tiefe oder gar keine Busse ausgesprochen hat.

## Mahnungen

Steuerpflichtige, die ihren Verfahrenspflichten nicht nachkommen, werden aufgefordert, das Versäumte innert angemessener Frist nachzuholen (§ 145 Abs. 3 StG).

Für die erste Mahnung wird keine Gebühr erhoben. Für die zweite Mahnung wird eine Gebühr von CHF 40.-- erhoben. Die Mahngebühren werden mit der Steuerrechnung bezogen und fallen der Bezugsbehörde zu (§ 39 StV).

Es ist darauf zu achten, dass Behördenmitglieder diesbezüglich keine Sonderbehandlung geniessen.

Einsprachen gegen Mahngebühren im Veranlagungsverfahren sind von der für die ordentliche Veranlagung zuständigen Steuerkommission zu behandeln.



## Auskunftserteilung durch Steuerpflichtige

Die mündliche Auskunftserteilung durch die steuerpflichtige Person ist ein Beweismittel. Es gelten die diesbezüglichen Vorschriften des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (§ 132 Abs. 2 i.V.m. §§ 88 ff. VRG).

Die steuerpflichtige Person ist bei einer mündlichen Auskunftserteilung zur Wahrheit zu ermahnen und auf das Recht der Aussageverweigerung nach § 91 VRG hinzuweisen. Die steuerpflichtige Person kann die Aussage verweigern, soweit sie glaubhaft macht, dass die Beantwortung bestimmter Fragen ihr selber oder Angehörigen der Gefahr strafrechtlicher Verfolgung aussetzen oder in der Ehre schwerwiegend blossstellen würde oder soweit sie einem gesetzlichen Amts- oder Berufsgeheimnis untersteht.

Es ist ein Protokoll in Berichtsform oder aufgeteilt in Fragen und Antworten zu führen. Die Richtigkeit des Protokolls ist von der steuerpflichtigen Person, dem oder der Einvernehmenden und/oder der Protokollführerin oder dem Protokollführer durch Unterschrift zu bestätigen (LGVE 1987 II Nr. 13).

Was Gegenstand der Bescheinigungspflicht nach § 148 Abs. 1 StG ist, darf die Veranlagungsbehörde nicht direkt, sondern erst nach erfolgloser Mahnung der steuerpflichtigen Person bei der Arbeitgeberfirma einverlangen (§ 148 Abs. 2 StG). Dies gilt auch in Bezug auf Bescheinigungen, die Verwaltungsstellen der öffentlichen Hand, insbesondere Personalämter, auszustellen haben. Für ungenügende Auskünfte bzw. Rückfragen bei Unklarheiten der ausgestellten Bescheinigungen darf sich die Veranlagungsbehörde direkt an die Arbeitgeberfirma wenden (VGE vom 27.8.1991 i.S. I.)

Einreden im Veranlagungsverfahren, dass Auskünfte nicht gegeben würden, weil diese in einem späteren Hinterziehungsverfahren verwendet werden könnten, sind aber wegen der Sicherstellung einer ordnungsgemässen Veranlagung (Offizialmaxime) nicht zu hören (vgl. LU StB Weisungen StG § 220 Nr. 1 Ziff. 1).

Eine Behörde kann die Amtshilfe nicht mit dem Hinweis auf das fehlende Einverständnis der versicherten Person verweigern, weil das Steuergesetz in § 137 StG eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage enthält (Entscheid Seco vom 27.10.1999 i.S. A.).



## Veranlagung nach Ermessen

Die Veranlagung ist nach pflichtgemäßem Ermessen vorzunehmen, wenn die steuerpflichtige Person trotz Mahnung ihre Verfahrenspflichten nicht erfüllt hat (§ 152 Abs. 2 StG), d.h. keine Steuererklärung eingereicht, fehlende Beilagen (wie Lohn-, Schuldenausweis, Wertschriftenverzeichnis, Bilanzen und Erfolgsrechnungen, Fragebogen für Selbständig- oder Freierwerbende usw.) oder andere verlangte Ausweise nicht beigebracht oder die benötigte Auskunft nicht erteilt hat. Die steuerpflichtige Person hat eine vollständige mit den entsprechenden Belegen versehene Steuererklärung auch dann einzureichen, wenn sie die Steuerbarkeit der Leistung anzweifelt bzw. bestreitet oder wenn sie meint, die Steuerbehörden verfügten bereits aus anderen Quellen über das zur Veranlagung notwendige Wissen (VGE vom 8.6.1999 i.S. H.). Eine Ermessenseinschätzung ist überdies immer dann vorzunehmen, wenn Unklarheiten, die die zweifelsfreie Erhebung der massgebenden Steuerfaktoren verunmöglichen, bestehen. Für die Veranlagung bei aussergewöhnlichem Vermögenszuwachs vgl. LU StB Weisungen StG § 43 Nr. 1.

Die Ermessenseinschätzung ist keine Strafe, sondern ein Mittel zur Erreichung einer angemessenen Einschätzung. Das Wesen einer Schätzung besteht darin, durch Wahrscheinlichkeitsüberlegung der Wirklichkeit im konkreten Fall so nahe wie möglich zu kommen (Schärfer, Verfahrensrecht zur Steuereinschätzung, S. 70). Die Ermessenseinschätzung muss in einer allfälligen gerichtlichen Überprüfung nachvollziehbar sein. Aus den Akten muss ersichtlich sein, wie die Steuerbehörde zu ihrem Veranlagungsergebnis gelangt ist (Hinweis auf Erfahrungs- und Vergleichszahlen, Lebensaufwand, Vermögensentwicklung usw.). Dabei ist das betriebsrechtliche Existenzminimum (vgl. LU StB Weisungen StG Steuererlass/Anhang 1) für steuerpflichtige Personen, welche sich in bescheidenen finanziellen Verhältnissen befinden, zu beachten.

Für das Einspracherecht gegen die Ermessenseinschätzung vgl. LU StB Weisungen StG § 154 Nr. 1 Ziff. 6.





## **Nachträgliche ordentliche Veranlagung von Personen, die der Quellensteuer ("Sicherungssteuer") unterliegen**

Quellensteuerpflichtige Personen, welche in einem Kalenderjahr mehr als CHF 120'000 Bruttoeinkünfte erzielen, werden für ihr Einkommen und Vermögen nachträglich veranlagt (§ 5 QStV). An den Steuerbetrag, der sich aufgrund der nachträglichen ordentlichen Veranlagung ergibt, ist gemäss § 122 Abs. 2 StG die an der Quelle abgezogene Steuer anzurechnen. Die Anrechnung erfolgt zinslos (§ 122 Abs. 2 StG). Der Grund liegt einerseits darin, dass sich die Fälligkeitstermine für die Quellensteuer und die im ordentlichen Verfahren entrichteten Steuern nicht decken, so dass sich hieraus unweigerlich Unterschiede ergeben. Andererseits wäre eine Verzinsung praktisch undurchführbar, weil den Steuerbehörden der Zeitpunkt, an dem der Steuerabzug vorgenommen wird, regelmässig nicht bekannt ist, da dieser mit dem für die Leistungsschuldner/innen geltenden Ablieferungstermin nicht identisch ist. Die Nichtverzinsung der abgezogenen Quellensteuer bedeutet keine ungerechtfertigte Diskriminierung gegenüber den von Anfang an dem ordentlichen Veranlagungsverfahren unterstehenden Steuerpflichtigen (Konferenz Staatlicher Steuerbeamter, Harmonisierte kantonale Quellensteuerordnung, S. 40 ff.).

Die Quellensteuerbeträge werden von der Dienststelle Steuern, Quellensteuer, quartalsweise an die anspruchsberechtigten Gemeinden überwiesen (inklusive Bundessteueranteil). Weil ausschliesslich vereinnahmte Quellensteuern weitergeleitet werden, ergibt sich insbesondere am Ende des Steuerjahres eine zeitliche Verzögerung bis ins erste Quartal des Folgejahres.

Eine Rechnungsstellung an solche Personen soll erst erfolgen, wenn sämtliche für das Steuerjahr vorgenommenen Abzüge an der Quelle berücksichtigt bzw. von der Abteilung Quellensteuer überwiesen worden sind. Dies heisst, dass im Regelfall mit der Zustellung der Akonto-Rechnung bis zum April des auf das Steuerjahr folgenden Jahres zuzuwarten ist.

Ein Verzugszins darf nur berechnet werden, sofern die abgezogene Steuer die in Rechnung gestellte ordentliche Steuer nicht deckt und dieser Betrag nicht innert 30 Tagen bezahlt wird.



## Eröffnung der Veranlagung

Nach § 153 Abs. 1 StG setzt die Veranlagungsbehörde in der Veranlagungsverfügung die Steuerfaktoren (steuerbares Einkommen und steuerbares Vermögen, steuerbarer Reingewinn und steuerbares Eigenkapital) und die Steuerbeträge je Einheit fest.

Die Abweichungen von der Steuererklärung sind stichwortartig ohne Begründung anzugeben, z.B.

Schuldzinsen	CHF	6'000.--
Freiwillige Zuwendungen	CHF	2'500.--

oder auch

Ziffer X	der Steuererklärung	CHF	6'000.--
Ziffer Y	der Steuererklärung	CHF	2'500.--

Eine Veranlagung ohne Angabe der Abweichungen ist nicht richtig und erwächst mangels rechtzeitiger Anfechtung in Rechtskraft. Wenn die steuerpflichtige Person durch den Mangel davon abgehalten wurde, rechtzeitig Einsprache zu erheben, ist die Frist zur Einsprache wieder herzustellen (BGE vom 21.2.1995 i.S. C. in BGE-Sammlung Nr. 778). Die Einsprachefrist beginnt erst in dem Zeitpunkt zu laufen, in dem die steuerpflichtige Person von den Abweichungen Kenntnis nehmen konnte. Es kann ihr jedoch zugemutet werden, den Grund der Abweichung beim Steueramt zu erfragen und die Veranlagung fristgerecht (innert 30 Tagen) seit Kenntnis der Abänderung anzufechten (VGE vom 28.6.1994 i.S. K.).



# Einspracheverfahren

## 1. Form

Die Einsprache ist schriftlich einzureichen. Zur Schriftlichkeit gehört die eigenhändige Unterzeichnung des Rechtsmittels durch den/die Einsprecher/in oder die Vertretung. Einsprachen mittels FAX oder E-Mail sind ungültig, da die Originalunterschrift fehlt. Eine Nachfrist zur Verbesserung muss nicht angesetzt werden. Kann die Steuerbehörde den/die Einsprecher/in oder die Vertretung jedoch noch vor Ablauf der Rechtsmittelfrist erreichen, macht sie diesen/diese auf die ungültige Einsprache aufmerksam.

Die Einsprache hat einen bestimmten Antrag zu enthalten. Einsprachen ohne einen bestimmten Antrag sind unter Ansetzung einer angemessenen Frist zur Verbesserung zurückzuweisen, unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung (§ 154 Abs. 2 StG).

Fehlt die Begründung, ist die steuerpflichtige Person ebenfalls unter Ansetzung einer Nachfrist aufzufordern, die Einsprache in ihrem Interesse näher zu begründen, damit die Einspracheinstanz ihre Argumente kennt und sie sachgerecht prüfen kann.

## 2. Zuständigkeit

Zuständig für die Durchführung des Einspracheverfahrens ist die Steuerkommission (§ 126 StG), der auch die Person als Mitglied angehört, welche die angefochtene Veranlagung vorgenommen hat.

## 3. Einsprachefrist

Die Einsprachefrist beträgt 30 Tage nach Zustellung.

Eine nach Tagen bestimmte Frist beginnt mit dem auf die Eröffnung folgenden Tag (§ 31 Abs. 2 VRG i.V.m. § 132 Abs. 1e StG). Fällt ihr letzter Tag auf einen Samstag, Sonntag, Berchtoldstag, Ostermontag, Pfingstmontag oder einen öffentlichen Ruhetag (Neujahr, Karfreitag, Auffahrt, Fronleichnam, Bundesfeiertag, Mariä Himmelfahrt, Allerheiligen, Mariä Empfängnis, Weihnachten und Stefanstag), endet sie erst am nächstfolgenden Werktag (§ 34 Abs. 1 VRG i.V.m. § 1a Abs. 1a und b Ruhetags- und Ladenschlussgesetz (SRL Nr. 855) und § 132 Abs. 1e StG).

Als eröffnet gilt ein Entscheid mit der Zustellung an die steuerpflichtige Person oder die oder den Bevollmächtigten. Zugestellt ist der Entscheid, wenn er der steuerpflichtigen Person oder der oder dem Bevollmächtigten ausgehändigt, durch die Post in den Briefkasten oder ins Postfach gelegt ist (§ 28 VRG i.V.m. § 132 Abs. 1e StG). Die Frist beginnt nicht bereits bei Übergabe an die Post oder mit der Abstempelung zu laufen.

Bei eingeschriebenen Sendungen ist die 7-tägige Zustellfrist zu beachten (BGE 127 I 31). Sendungen, die bis dann nicht zugestellt werden konnten, kommen an den Absender zurück. Nicht abgeholte, eingeschriebene Briefe sind nochmals mit der Normalpost zuzustellen. In einem Begleitschreiben ist darauf hinzuweisen, dass nicht abgeholte, eingeschriebene amtliche Zustellungen mit dem letzten Tag der Abholfrist als zugestellt gelten und ab diesem Zeitpunkt die Frist zu laufen beginnt, sofern die steuerpflichtige Person nicht nachweist, dass sie objektiv keine Möglichkeit hatte, die Sendung abzuholen (Spitalaufenthalt usw.). Wird die zurückgekommene Sendung nicht geöffnet, ist eine erneute Zustellung nicht erforderlich.

## 4. Verspätete Einsprachen

Auf eine Einsprache, die ohne rechtsgenügende Geltendmachung von Gründen für eine Wiederherstellung der Frist im Sinne von § 36 VRG (i.V.m. § 132 Abs. 1e StG) nach Ablauf der Frist von 30 Tagen eingereicht wird, ist nicht einzutreten. Auf verspätete Einsprachen kann nur eingetreten werden, wenn die steuerpflichtige Person oder ihre Vertretung unverschuldet abgehalten worden ist, rechtzeitig zu handeln, und innert 30 Tagen seit Wegfall des Hindernisses ein begründetes Gesuch eingereicht und gleichzeitig das Versäumte nachgeholt wird (§ 36 Abs. 2 VRG i.V.m. § 132 Abs. 1e StG). Kein Entschuldigungsgrund liegt im Umstand, dass zur Abfassung der Einsprache nicht die ganze Einsprachefrist zur Verfügung gestanden hat (VGE vom 15.11.1999 i.S. Z.) Die Veranlagungsverfügung ist aufgrund des unbenutzten Fristenlaufes in formelle Rechtskraft erwachsen und kann mit einem ordentlichen Rechtsmittel nicht mehr angefochten werden (VGE vom 19.4.1995 i.S. K.). Auf verspätete Einsprachen darf selbst dann nicht eingetreten werden, wenn die Einsprachebehörde Untersuchungsmassnahmen zur Veranlagung durchgeführt hat (VGE vom 19.12.1995 i.S. K.).

## 5. Einsprache ohne Antrag/Begründung

Die Einsprache hat einen Antrag zu enthalten. An den Antrag einer Einsprache dürfen keine allzu strengen Anforderungen gestellt werden. Es genügt, wenn aus der Einsprache hervorgeht, worauf die steuerpflichtige Person abzielt, d.h. wenn daraus ersichtlich wird, dass die Veranlagung abgeändert werden soll. Die Aufforderung zur Einspracheverbesserung innert angemessener Frist (mindestens 10 Tage) darf deshalb nur dann und soweit unter Androhung des Nichteintretens bei Unterlassung erfolgen, wenn ein Antrag vollständig fehlt (§ 154 Abs. 2 StG; § 28 Abs. 2 StV). Lässt der Antrag der Einsprache einzig die nötige Klarheit vermissen, ist die steuerpflichtige Person zur Ergänzung (eventuell mündliche Ergänzung anlässlich der Einspracheverhandlung) aufzufordern, mit dem Hinweis, dass im Säumnisfall aufgrund der Einsprache und den vorhandenen Akten entschieden wird (LGVE 1989 II Nr. 15).

Fehlt die Begründung oder ist sie nicht hinreichend klar, ist die steuerpflichtige Person ebenfalls unter Ansetzung einer Nachfrist aufzufordern, die Einsprache in ihrem Interesse näher zu begründen, damit die Einspracheinstanz ihre Argumente kennt und sie sachgerecht prüfen kann. Damit ist der Hinweis zu verbinden, dass im Unterlassungsfall eine Vorladung zur mündlichen Verhandlung erfolgen kann oder aufgrund der Einsprache und der vorhandenen Akten entschieden wird.





## 6. Einsprache gegen eine Veranlagung nach Ermessen

Eine Veranlagung nach pflichtgemässigem Ermessen wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten (vgl. LU StB Weisungen StG § 152 Nr. 1) kann nur wegen offensichtlicher Unrichtigkeit angefochten werden. Die Einsprache ist zu begründen und muss allfällige Beweismittel nennen (§ 154 Abs. 4 StG).

Dieser Nachweis ist vorab dadurch anzutreten, dass binnen Rechtsmittelfrist die versäumte Verfahrenspflicht nachgeholt wird, indem z.B. die Steuererklärung vollständig eingereicht wird. Ferner hat die steuerpflichtige Person die Unrichtigkeit der von ihr angefochtenen Einschätzung nach allen Seiten darzutun. Blosser Teilnachweise genügen nicht. Sie kann nicht das von der Steuerbehörde geschätzte Einkommen anerkennen und zusätzlich die Berücksichtigung von Abzügen verlangen. Sie hat vielmehr in der Einspracheschrift eine substantiierte Sachdarstellung mit Nennung allfälliger Beweismittel zu geben, die den bisher ungewiss gebliebenen Sachverhalt erhellt (VGE vom 18.7.2000 i.S. St.).

Reicht die steuerpflichtige Person ein erhebliches Beweismittel nicht ein oder wirkt sie an der amtlichen Untersuchung nicht gehörig mit, gilt der Unrichtigkeitsnachweis als gescheitert (VGE vom 17.7.2000 i.S. B.)

In einem Beschwerdeverfahren sind keine neuen, im Einspracheverfahren nicht angebotenen Beweismittel zulässig, um den im Einspracheverfahren gescheiterten Nachweis der offensichtlichen Unrichtigkeit der Ermessensveranlagung zu erbringen (VGE vom 5.9.2006 i.S. S.).

## 7. Einsprache gegen einen Einschätzungsvorschlag

Gegen einen Einschätzungsvorschlag kann nicht rechtsgültig Einsprache erhoben werden. Selbst wenn die Veranlagung mit dem Einschätzungsvorschlag identisch ist, muss die steuerpflichtige Person zur Wahrung ihrer Rechte die Einsprache nach Eröffnung der Veranlagung (nochmals) einreichen (VGE vom 19.12.1995 i.S. K.).



## 8. Einspracheverhandlung

Wird von der steuerpflichtigen Person eine Einspracheverhandlung verlangt, ist eine solche in jedem Fall durchzuführen, auch wenn sich die Steuerkommission davon keinen Erfolg verspricht (§ 156 Abs. 1 StG). Ist im Einspracheverfahren ein Gutachten eingeholt worden, ist dieses der steuerpflichtigen Person vor Erlass des Einspracheentscheides und nicht erst mit diesem zur Stellungnahme zuzustellen.

Ein Wort-Protokoll der Einspracheverhandlung ist nicht erforderlich. Ein Protokoll sollte jedoch mindestens eine stichwortartige Darstellung von neuen Vorbringen (Sachverhalt und Anträge zur Sache) sowie von neuen Beweisanträgen enthalten. Eine mangelhafte Protokollierung ist grundsätzlich sofort zu rügen. Eine diesbezügliche Rüge erst im Rechtsmittelverfahren ist verspätet (LGVE 2012 II Nr. 18). Für die Protokollierung von Auskünften der steuerpflichtigen Person als Beweismittel vgl. LU StB Weisungen StG § 147 Nr. 1. Ein Protokoll ist auch bei Einigung zwischen der steuerpflichtigen Person und den Steuerbehörden aufzunehmen. Die Protokollpflicht beschränkt sich in diesem Fall auf die Angabe der neu festgelegten Steuerfaktoren und den anwendbaren Tarif (§ 29 StV). Eine darüber hinausgehende Protokollpflicht besteht nicht (VGE vom 27.2.1996 i.S. K.)

## 9. Einspracheentscheid

Die Einsprache verpflichtet die Einspracheinstanz, den angefochtenen Entscheid zu überprüfen und nochmals über die Sache zu entscheiden. Der Einspracheentscheid ist zu begründen und der steuerpflichtigen Person schriftlich mitzuteilen (§ 157 Abs. 1 StG). Keine Begründung ist nötig, falls eine Einigung (vgl. Ziff. 8 vorne) erzielt wird. Die Einspracheinstanz hat sich mit jedem Antrag (zur Sache und zum Beweis) und jedem sachbezüglichen Argument der Einsprecherin oder des Einsprechers auseinander zu setzen. Sie kann sich dabei auf die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte beschränken (LGVE 1985 II Nr. 19 und 20). Die Begründung des Entscheides muss jedoch einen ausreichenden Einblick in die Motive der Einspracheinstanz geben (BGE 112 Ia 110; LGVE 1985 II Nr. 20; 1983 II Nr. 10). Soweit sie sich bereits im angefochtenen Entscheid mit einem Problem auseinandergesetzt hat, hat sie im Einspracheentscheid zu prüfen, ob die Ausführungen in der Einsprache neue Gesichtspunkte beinhalten, deren Beurteilung erforderlich ist (VGE vom 15.2.1979 i.S. K.). Ist dies nicht der Fall, hat sie kurz darzulegen, warum sie es nicht für stichhaltig erachtet, in der Einsprache nochmals darauf einzutreten. Der Einspracheentscheid kann auch in einem besonderen Schreiben begründet werden (LGVE 1990 II Nr. 17).

Der Einspracheentscheid ersetzt die frühere Veranlagung in ihrer Gesamtheit. Die Einspracheinstanz ist an die Anträge der Einsprecherin oder des Einsprechers nicht gebunden. Sie kann den angefochtenen Entscheid zu Gunsten oder zu Ungunsten

der Einsprecherin oder des Einsprechers abändern (§ 157 Abs. 1 StG). Will sie die ursprüngliche Veranlagung zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person abändern, muss diese vor dem Erlass des Entscheides angehört werden, sofern sie sich zu den betreffenden Gesichtspunkten, welche die Änderungen herbeiführen, noch nicht äussern konnte (BGE 85 I 75; VGE vom 19.10.1982 i.S. B.). Die Änderung zu Ungunsten der Einsprecherin oder des Einsprechers kann nicht durch Rückzug der Einsprache abgewendet werden (§ 155 Abs. 2 StG).

Im Einspracheverfahren sind grundsätzlich keine amtlichen Kosten zu verlegen, es sei denn, die oder der Steuerpflichtige habe mutwillig eine unzulässige oder offensichtlich unbegründete Einsprache erhoben (§ 157 Abs. 3 StG). Dies ist nur mit grosser Zurückhaltung anzunehmen. Eine Parteientschädigung ist auch bei Gutheissung der Einsprache mangels einer entsprechenden gesetzlichen Grundlage nicht zuzusprechen (StR 1995, 36).

Für Einspracheverfahren in Steuersachen besteht generell keine Notwendigkeit der unentgeltlichen Rechtsverteidigung (VGE vom 13.10.1997 i.S. T.).

# Änderung rechtskräftiger Entscheide

## 1. Einsprache nach § 161 StG

Gemäss dem Wortlaut von § 161 Abs. 2 StG konnten bisher die Einwohnergemeinde und die Dienststelle Steuern gegen zu niedrige Veranlagungen bis zwei Jahre nach Ablauf der Veranlagungsperiode Einsprache erheben. Gemäss der neuen Rechtsprechung von Bundesgericht und Verwaltungsgericht (BGE 2C\_519/2011 vom 24.2.2012; LGVE 2012 II Nr. 24) verstösst diese zweijährige Einsprachefrist jedoch gegen zwingendes Bundesrecht (Steuerharmonisierungsgesetz), welches die zulässigen Rechtsmittel abschliessend und verbindlich regelt. Da im Bundesrecht eine von der ordentlichen 30-Tage-Frist abweichende Einsprachefrist nicht vorgesehen ist, ist eine Behördeneinsprache gemäss § 161 Abs. 2 StG entgegen dem Wortlaut dieser Bestimmung nur noch innerhalb von 30 Tagen seit Zustellung der Veranlagung an die steuerpflichtige Person zulässig, unabhängig davon ob der Einwohnergemeinde oder der Dienststelle Steuern die Veranlagung ebenfalls eröffnet worden ist. Vorbehalten bleibt § 158 Abs. 3 StG.

Wird vor Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist ein Veranlagungsfehler festgestellt, ist die noch nicht rechtskräftige Veranlagung durch die zuständige Veranlagungsbehörde aufzuheben und eine neue korrigierte Veranlagung zu eröffnen. § 161 Abs. 2 StG hat damit keine praktische Bedeutung mehr.



## 2. Revision

### 2.1 Voraussetzungen

Ein rechtskräftiger Entscheid kann nach § 168 Abs. 1 StG zu Gunsten der steuerpflichtigen Person revidiert werden, wenn

- a) erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel entdeckt werden,
- b) die Behörde erhebliche Tatsachen oder entscheidende Beweismittel, die ihr bekannt waren oder bekannt sein mussten, ausser Acht gelassen oder in anderer Weise wesentliche Verfahrensgrundsätze verletzt hat,
- c) ein Verbrechen oder ein Vergehen den Entscheid beeinflusst hat,
- d) das Besteuerungsrecht des Kantons Luzern in einem interkantonalen oder internationalen Doppelbesteuerungskonflikt eingeschränkt werden muss.

Die Revision ist ausgeschlossen, wenn die Antrag stellende Person als Revisionsgrund vorbringt, was sie bei der ihr zumutbaren Sorgfalt schon im ordentlichen Verfahren hätte geltend machen können (§ 168 Abs. 2 StG).

Eine rechtskräftige Veranlagungsverfügung, welche infolge unrichtiger Gesetzesanwendung fehlerhaft ist, kann nicht auf dem Weg der Revision richtiggestellt werden (LGVE 1977 II Nr. 32; RE 1963/64 Nr. 81).

Ein von der steuerpflichtigen Person erst nachträglich aufgedecktes Treuhandverhältnis ist keine neue erhebliche Tatsache im Sinn von § 168 Abs. 1a StG (LGVE 1990 II Nr. 35).

### 2.2 Verfahren

Das Revisionsgesuch ist innert 90 Tagen seit Entdeckung des Revisionsgrundes, spätestens innert 10 Jahren seit Zustellung des Entscheids einzureichen (§ 169 StG). Kann dem Revisionsgesuch entsprochen werden, ist der ursprüngliche Entscheid aufzuheben und es ist ein neuer Veranlagungs- oder Einspracheentscheid zu erlassen.

Die Abweisung des Gesuches um Revision eines Veranlagungsentscheides ist mit dem Rechtsmittel der Einsprache zu versehen. Gegen den Einspracheentscheid im Revisionsverfahren ist das Rechtsmittel der Beschwerde einzuräumen (LGVE 1988 II Nr.11; LGVE 1990 II Nr. 35).

Die Abweisung einer Revision eines Einspracheentscheides ist zuerst ebenfalls

mittels Einsprache anfechtbar.

Das Revisionsgesuch und die Rechtsmittel gegen Revisionsentscheide haben nur aufschiebende Wirkung, wenn diese von den angerufenen Instanzen angeordnet werden (vgl. VGE vom 23.6.1995 i.S. H.).

### **2.3 Abgrenzung zur Wiedererwägung**

Wird ein Wiedererwägungsgesuch gestellt, ohne dass man sich weder ausdrücklich noch sinngemäss auf einen Revisionsgrund (vgl. vorne Ziffer 2.1) beruft, ist die Wiedererwägung zu prüfen (vgl. Ziffer 4 hinten). Eine Ablehnung ist unter Hinweis auf die Rechtskraft des Veranlagungs- bzw. Einspracheentscheids in einem gewöhnlichen Schreiben ohne Rechtsmittel mitzuteilen. Wünscht die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller ausdrücklich einen weiterziehbaren Entscheid, ist ein formeller Nichteintretensentscheid mit Einsprache- bzw. Beschwerderecht zu fällen.

### **2.4 Zuständigkeit**

Für den Revisions- bzw. Nichteintretensentscheid bei Wiedererwägungsgesuchen ist jene Behörde zuständig, die den um Revision bzw. um Wiedererwägung nachgesuchten Entscheid erlassen hat (§ 171 Abs. 1 StG).



### 3. Schreibversehen und Rechnungsfehler

Schreibversehen und Rechnungsfehler können nach § 173 Abs. 1 StG innert 5 Jahren nach Eröffnung der Veranlagung auf Verlangen der steuerpflichtigen Person oder von Amtes wegen von der Behörde berichtigt werden, der sie unterlaufen sind.

Im Berichtigungsverfahren können nur eigentliche Schreib- und Rechnungsfehler, nicht dagegen unrichtige tatsächliche Annahmen oder eine unrichtige Gesetzesanwendung richtiggestellt werden (LGVE 1977 II Nr. 32 E.1; RE 1963/64 Nr. 83).

Ein Schreibfehler liegt vor, wenn Schreibende versehentlich etwas anderes geschrieben haben als sie wollten. Dem Schreibfehler gleichzusetzen ist der Übertragungsfehler, d.h. die unrichtige Übertragung einer Zahl oder eines Zeichens von einer Seite auf eine andere oder von einem Formular auf das andere (LGVE 1976 II Nr. 21; RE 1971/73 Nr. 42).

Ein Rechnungsfehler liegt vor, wenn bei einer mathematischen Operation ein Versehen rein rechnerischer Natur unterläuft, beispielsweise ein Additions- oder Multiplikationsfehler (BGE 82 I 20; LGVE 1976 II Nr. 21; RE 1971/73 Nr. 42).

Ein Berichtigungsbegehren ist auch gegen unterschriftlich anerkannte Steuerfaktoren zulässig, falls die Voraussetzungen der Berichtigung gegeben sind (VGE vom 20.2.1987 i.S. S.).



## 4. Formlose Korrektur von Veranlagungen

Formlose Korrekturen von rechtskräftigen Veranlagungen durch die Veranlagungsbehörde sind unter folgenden Bedingungen möglich:

- Zu Lasten einer steuerpflichtigen Person mit deren Einverständnis, falls kein oder nur ein sehr geringes Verschulden vorliegt und die Einkommensaufrechnung von CHF 30'000.-- bzw. die Vermögensaufrechnung CHF 600'000.-- nicht überschritten wird.
- Analoge Limiten gelten bei formloser Erledigung von Revisions- und Berichtigungsbegehren, falls ein Begehren gutgeheissen werden kann.
- Korrekturen zu Gunsten einer steuerpflichtigen Person (Wiedererwägung) können bei klaren Fehlern und Sachverhalten (s. dazu die Ausführungen zur Berichtigung innerhalb der Einsprachefrist unten) ebenfalls vorgenommen werden. Härten aufgrund einer strengen aber korrekten Veranlagungspraxis, z.B. bei Ermessensveranlagungen, sind dagegen in der Regel kein Grund für eine Wiedererwägung. Bei Steuerpflichtigen mit professioneller Vertretung ist grössere Zurückhaltung geboten. Die Steuerpflichtigen können sich in solchen Fällen regelmässig an ihre Vertretung bzw. deren Haftpflichtversicherung halten. Die Einschätzerin oder der Einschätzer haben vor der Eröffnung das Einverständnis der Abteilungsleitung bzw. des Inspektorats (Gemeinden) und die unterschriftliche Anerkennung der geänderten Steuerfaktoren sowie des anwendbaren Tarifs seitens der steuerpflichtigen Person einzuholen.

Machen Steuerpflichtige oder deren Vertretungen innerhalb der 30-tägigen Rechtsmittelfrist auf klare Fehler in der Veranlagung aufmerksam, kann die Veranlagungsbehörde ohne weiteres ein Rektifikat der Veranlagung vornehmen. Stellt sie ein Rektifikat in Aussicht, ist eine schriftliche Einsprache nicht mehr notwendig. Die Rektifikate sind zu dokumentieren und von zwei Personen der Veranlagungsbehörde zu visieren.

Folgende Arten von Vorkommnissen können mittels Rektifikat korrigiert werden:

- Schreib- und Rechnungsfehler (vgl. LU StB Weisungen StG §§ 161/168 ff. Nr. 1 Ziff. 3).
- Klare, aufgrund der vorliegenden Akten feststellbare Fehler der Veranlagungsbehörde (Verwechslungen, klare Fehlüberlegungen, Nichtberücksichtigung aktenkundiger Tatsachen etc.), welche ohnehin zur Gutheissung einer Einsprache führen würden.
- Klare Sachverhalte, ohne dass ein Fehler der Veranlagungsbehörde vorliegt

(z.B. Nachweis über die Verbuchung eines Privatanteils, Beibringung einer Bescheinigung über die Einzahlung in die Säule 3a, Zustellung eines Nachweises betreffend auswärtigem Studienaufenthalt des Kindes etc., welche ohnehin zur Gutheissung einer Einsprache führen würden, wenn die für den Nachweis der Begehren notwendigen Informationen/Nachweise beigebracht sind.)

Die formlose Korrektur soll sowohl bei der Staats- und Gemeindesteuer wie auch bei der direkten Bundessteuer angewandt werden.

## **5. Nachsteuer**

Vgl. LU StB Weisungen StB §§ 174 - 178.

# Steuerausscheidung



---

## Inhaltsverzeichnis Steuerausscheidung

- 179 Nr. 1 Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen und internationalen Steuerausscheidungen und Erbschaftssteuern**
1. Bewertung von ausländischen Liegenschaften
  2. Bewertung von Grundstücken in andern Kantonen
- 179 Nr. 2 Interkantonale Vereinbarungen**
1. Vereinbarung zwischen der Steuerverwaltung des Kantons Luzern und der Steuerverwaltung des Kantons Aargau über die Steuerausscheidung für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften
  2. Vereinbarung zwischen der Steuerverwaltung des Kantons Bern und der Steuerverwaltung des Kantons Luzern über die Steuerausscheidung für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften
  3. Vereinbarung der Innerschweizer-Kantone Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Luzern und Zug zum Verzicht auf Ausscheidung in Bagatellfällen für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften von natürlichen und juristischen Personen
  4. Regelung über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 1995 zwischen den Kantonen Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Luzern und Solothurn
  5. Regelung über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 1997 zwischen den Kantonen Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri und Zug
- 179 Nr. 3 Kreisschreiben zur Steuerausscheidung**
- 179 Nr. 4 Steuerausscheidung bei natürlichen Personen**
1. Allgemeines

- 
2. Wohnsitzwechsel
  - 2.1 Wohnsitzwechsel allgemein
  - 2.2 Wohnsitzwechsel und Heirat bzw. Trennung/Scheidung
  3. Änderungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons
  - 3.1 Grundsätze
  - 3.2 Entgeltliche Übertragung eines Grundstücks
  - 3.2.1 Kauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons im Laufe der Steuerperiode
  - 3.2.2 Verkauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons im Lauf der Steuerperiode und gemischt genutzte Liegenschaft am Wohnsitz
  - 3.3 Unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks
  - 3.3.1 Abtretung einer Liegenschaft durch Erbschaft
  - 3.3.2 Abtretung einer Liegenschaft durch Schenkung
  4. Ausscheidung von Einkünften der Spitalärzte
  5. Ausscheidungsverluste bei natürlichen Personen

#### **179 Nr. 5 Steuerausscheidung bei juristischen Personen**

1. Grundsätzliches
2. Änderungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von juristischen Personen im interkommunalen Verhältnis während der Steuerperiode

#### **179 Nr. 6 Steuerausscheidung bei selbständiger Erwerbstätigkeit**

1. Allgemeines
2. Eigenkapitalzins
3. Beispiele
- 3.1 Zuzug in den Kanton Luzern
- 3.2 Wegzug per 01.07.2001 aus dem Kanton Luzern mit Sitzverlegung unter Beibehaltung einer Betriebsstätte
- 3.3 Zuzug in den Kanton Luzern mit gebrochenen Geschäftsjahren



## Sachregister

### A

Ausländische Liegenschaften, 179 Nr. 1  
Ausscheidung von Einkünften der Spitalärzte, 179 Nr. 4  
Ausscheidungsverluste bei natürlichen Personen, 179 Nr. 4

### B

Bewertung von ausländischen Liegenschaften, 179 Nr. 1  
Bewertung von Grundstücken in anderen Kantonen, 179 Nr. 1

### E

Eigenkapitalzins, 179 Nr. 6  
Einkünfte der Spitalärzte, 179 Nr. 4

### G

Grundstücke in anderen Kantonen, 179 Nr. 1

### K

Kreisschreiben zur Steuerauscheidung, 179 Nr. 3

### R

Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen und internationalen Steuerauscheidungen und Erbschaftssteuern, 179 Nr. 1  
Repartitionswert, 179 Nr. 1

### S

Sekundärkanton, 179 Nr. 6  
Selbständigerwerbende, 179 Nr. 6  
Steuerauscheidung bei juristischen Personen, 179 Nr. 5  
Steuerauscheidung bei natürlichen Personen, 179 Nr. 4  
Steuerauscheidung bei Personengesellschaften, 179 Nr. 5  
Steuerauscheidung bei selbständiger Erwerbstätigkeit, 179 Nr. 6

Steuerausscheidung für landwirtschaftliche Liegenschaften, 179 Nr. 2  
Steuerausscheidung, Interkantonale Vereinbarungen, 179 Nr. 2

**V**

Verlegung Wohn- und Geschäftssitz, 179 Nr. 6

**W**

Wegzug, 179 Nr. 6  
Wirtschaftliche Zugehörigkeit, 179 Nr. 4

**Z**

Zuzug, 179 Nr. 6

## **Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen und internationalen Steuerauscheidungen und Erbschaftssteuern**

Die Zusammenstellung der von der Schweizer Steuerkonferenz erlassenen Regeln zur Bewertung der Grundstücke dient als Grundlage für die Vornahme der interkantonalen und internationalen Steuerauscheidungen und für die Erbschaftssteuern. Gleichzeitig sind diese Repartitionswerte gemäss AHV-/IV- und EO-Gesetzgebung für die Ermittlung des im Betrieb einer Einzelfirma investierten Eigenkapitals massgeblich (Meldung an die AHV-Behörden).



## 1. Bewertung von ausländischen Liegenschaften

Für deutsche Liegenschaften führt der Umrechnungsfaktor 1,8  $(100/55) \times$  Einheitswert D zu einer markanten Unterbewertung und damit für den Kanton Luzern zu einer überhöhten Übernahme von Schulden und Schuldzinsen. Nachdem die Grundlagen der Verständigungsvereinbarung D/CH aus dem Jahre 1976 längst überholt sind, empfiehlt es sich, auch aufgrund der allgemeinen Neuschätzung im Kanton Luzern, die deutschen Einheitswerte bis zum vierfachen Wert einzusetzen. Das Ergebnis soll allerdings in jenen Fällen korrigiert werden, bei denen dank genauer Angaben aus dem Schuldenverzeichnis zuverlässige Rückschlüsse auf den Verkehrswert des Aktivums erlaubt sind. Auf eine generelle Anwendung weiterer Umrechnungskoeffizienten soll verzichtet werden.

Die übrigen ausländischen Liegenschaften sind grundsätzlich mit dem Verkehrswert zu bewerten. In Zweifelsfällen ist der deklarierte Wert um 30 % zu erhöhen.



## 2. Bewertung von Grundstücken in andern Kantonen

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat auf Grund von Erhebungen in den Kantonen für die Bewertung der Grundstücke bei der interkantonalen Steuerauscheidung Ansätze (Repartitionswerte) festgelegt. Die Repartitionswerte sind ausser bei interkantonalen Ausscheidungen auch anwendbar für die Ermittlung des im Betrieb einer Einzelfirma investierten Eigenkapitals und dessen Meldung an die AHV. Der Repartitionswert beträgt in der Regel in Prozenten des kantonalen Steuerwertes:

Kanton	Nichtlandwirtschaftliche Grundstücke %			Landwirtschaftliche Grundstücke %	
	1997-1998	1999-2001	ab 2002	1997-2001	ab 2002
AG	180	120	85	100	100
AI	110	110	110	100	100
AR	110	110	70	100	100
BE	160	100	100	100	100
BL	270	270	260	100	100
BS	150	150	105	100	100
FR	130	130	110	100	100
GE	110	110	115	100	100
GL	170	170	75	110	100
GR	110	110	115	100	100
JU	100	100	90	100	100
LU	120	100	95	100	100
NE	100	100	80	100	100
NW	110	110	95	100	100
OW	140	140	125/100**	100	100
SG	110	110	80	100	100
SH	120	120	100	100	100
SO	280	280	225	100	100
SZ	140	140	140 / 80*	100	100
TG	110	110	70	100	100
TI	120	120	115	100	100
UR	120	120	90	80	80
VD	100	100	80	80	100
VS	200	200	215/145***	80	100
ZG	140	130	110	110	100
ZH	110	100	90	100	100

\*Für den Kanton SZ gilt bis und mit Steuerperiode 2003 der Repartitionsfaktor von 140%. Ab Steuerperiode 2004 beträgt er infolge Gesetzesrevision 80%.

\*\* Für den Kanton OW gilt bis und mit Steuerperiode 2005 der Repartitionsfaktor von 125%. Ab Steuerperiode 2006 beträgt er infolge Gesetzesrevision 100%.

\*\*\* Für den Kanton VS gilt bis und mit Steuerperiode 2005 der Repartitionsfaktor von 215%. Ab Steuerperiode 2006 beträgt er infolge Gesetzesrevision 145%.

(Kreisschreiben 22 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 21. November 2006)



## Interkantonale Vereinbarungen

Der Kanton Luzern hat mit verschiedenen Kantonen Verwaltungsvereinbarungen betreffend die Steuerausscheidung geschlossen.

Die eine Gruppe von Vereinbarungen sieht einen Verzicht auf eine Ausscheidung bei landwirtschaftlichen Liegenschaften vor, wenn deren Ertragswert Fr. 30'000.-- (AG, BE) bzw. Fr. 50'000.-- (UR, SZ, OW, NW und ZG; gültig bis und mit Steuerperiode 2007) nicht übersteigt (vgl. Ziff. 1 - 3).

Die andere Gruppe von Vereinbarungen regelt die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhaberinnen und Teilhabern von Personengesellschaften zwischen den Kantonen AG, BL, BS, BE, LU und SO (vgl. Ziff. 4) bzw. zwischen den Kantonen GL, LU, NW, OW, SZ, UR und ZG (vgl. Ziff. 5).

### **1. Vereinbarung zwischen der Steuerverwaltung des Kantons Luzern und der Steuerverwaltung des Kantons Aargau über die Steuerausscheidung für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften**

Die Steuerverwaltung des Kantons Luzern und die Steuerverwaltung des Kantons Aargau vereinbaren folgendes:

1. Die Kantone Luzern und Aargau verzichten gegenseitig bei natürlichen und juristischen Personen auf eine Steuerausscheidung vom Vermögen und Einkommen (bzw. Kapital und Ertrag) für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften, wenn diese zum Ertragswert besteuert werden und wenn der Ertragswert nicht über Fr. 30'000.-- liegt.

Dieser Verzicht auf Ausscheidung in Bagatellfällen bezieht sich nicht nur auf Grenzgemeinden, sondern jeweils auf den ganzen Kanton. Er gilt für die Staats- und Gemeindesteuern.

2. Eine Steuerausscheidung ist indessen dann vorzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige selbst mit diesem Verzicht auf eine Ausscheidung nicht einverstanden erklärt, sondern auf der Besteuerung in beiden Kantonen beharrt.

Das Recht des Liegenschaftskantons, in einem solchen Falle vom Steuerpflichtigen selbst eine Steuererklärung einzufordern, wird von dieser Vereinbarung nicht berührt.

3. Die Vereinbarung bezieht sich lediglich auf die Steuern vom Vermögen und Einkommen (bzw. Kapital und Ertrag), nicht aber auf die Vermögensnachbesteuerung sowie auf die Liegenschafts-, Grundstückgewinn-, Handänderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern.

4. Die Vereinbarung kommt erstmals für die Veranlagungen zu den Steuerjahren 1981/82 zur Anwendung.

## **2. Vereinbarung zwischen der Steuerverwaltung des Kantons Bern und der Steuerverwaltung des Kantons Luzern über die Steuerausscheidung für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften**

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern und die Steuerverwaltung des Kantons Luzern vereinbaren folgendes:

1. Die Kantone Bern und Luzern verzichten gegenseitig bei natürlichen und juristischen Personen auf eine Steuerausscheidung vom Vermögen und Einkommen (bzw. Kapital und Gewinn) für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften, wenn diese zum Ertragswert besteuert werden und wenn der Ertragswert nicht über Fr. 30'000.-- liegt.

Dieser Verzicht auf Ausscheidung in Bagatellfällen bezieht sich nicht nur auf Grenzgemeinden, sondern jeweils auf den ganzen Kanton. Er gilt für die Staats- und Gemeindesteuern.

2. Eine Steuerausscheidung ist indessen dann vorzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige selbst oder die betroffene Gemeinde mit diesem Verzicht auf eine Ausscheidung nicht einverstanden erklärt, sondern auf der Besteuerung in beiden Kantonen beharrt.

Das Recht des Liegenschaftskantons, in einem solchen Falle vom Steuerpflichtigen selbst eine Steuererklärung einzufordern, wird von dieser Vereinbarung nicht berührt.

3. Die Vereinbarung bezieht sich lediglich auf die Steuern vom Vermögen und Einkommen (bzw. Kapital und Gewinn), nicht aber auf die Liegenschafts-, Grundstückgewinn-, Handänderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern.

4. Die Vereinbarung kommt erstmals für die Veranlagung zu den Steuerjahren 1991/92 zur Anwendung.

### **3. Vereinbarung der Innerschweizer-Kantone Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden, Luzern und Zug zum Verzicht auf Ausscheidung in Bagatellfällen für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften von natürlichen und juristischen Personen (gültig bis und mit Steuerperiode 2007)**

1. Die Innerschweizer-Kantone verzichten gegenseitig bei den natürlichen und juristischen Personen auf eine Steuerauscheidung vom Vermögen und Einkommen bzw. Kapital und Ertrag) für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften, wenn diese zum Ertragswert besteuert werden und wenn der Ertragswert nicht über Fr. 50'000.-- liegt.

Dieser Verzicht auf Ausscheidung in Bagatellfällen bezieht sich nicht nur auf Grenzgemeinden, sondern jeweils auf den ganzen Kanton. Er gilt für die Staats- und Gemeindesteuern.

2. Eine Steuerauscheidung ist indessen dann vorzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige selbst mit diesem Verzicht auf eine Ausscheidung nicht einverstanden erklärt und auf der Besteuerung in beiden Kantonen beharrt.

Das Recht des Liegenschaftskantons, in einem solchen Falle vom Steuerpflichtigen selbst eine Steuererklärung einzufordern, wird von dieser Vereinbarung nicht berührt.

3. Die Vereinbarung bezieht sich lediglich auf die Steuern vom Vermögen und Einkommen (bzw. Kapital und Ertrag), nicht aber auf die Liegenschafts-, Grundstückgewinn-, Handänderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern.

4. Diese Vereinbarung tritt auf den 1. Januar 1995 in Kraft.

### **4. Regelung über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften zwischen den Kantonen Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Luzern und Solothurn**

Um die im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen notwendige Festlegung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften zu regeln, haben die Steuerverwaltungen der Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Luzern und Solothurn folgendes vereinbart:

1. Die Festlegung der im Wohnsitzkanton steuerbaren Tätigkeitsentgelte zwischen den Kantonen Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Luzern und Solothurn erfolgt nach dem untenstehenden Schema.
2. Die von den steuerpflichtigen Personen gewählte Rechtsform der Gesellschaften wird grundsätzlich anerkannt.
3. Sind Ehepartner Gesellschafter, so werden ihre sämtlichen aus der Personengesellschaft stammenden Einkünfte für die Berechnung der Tätigkeitsentgelte gleich behandelt, wie wenn es sich um Drittpersonen handeln würde. Damit wird dem gewählten Gesellschafts-Statut auch steuerlich Rechnung getragen.
4. Massgebend für die Ermittlung des Tätigkeitsentgeltes sind die gesamten Einkommensanteile aus der Personengesellschaft ohne Abzug der aus AHV-beitragsrechtlichen Gründen nicht verbuchbaren Aufwendungen an die 2. Säule (Arbeitnehmeranteil) und der Beiträge an die Säule 3a. Diese Vorsorgebeiträge werden erst bei der Steuerausscheidung anteilmässig auf die Steuerdomizile verlegt.

5. Bemessung des Tätigkeitsentgelts (in Franken):

Einkommen der Teihaber aus Gesellschaftsverhältnis	Tätigkeitsentgelt*) am Hauptsteuerdomizil steuerbar
bis 29999	100%
ab 30000	30000
ab 40000	36000
ab 50000	40000
ab 80000	60000
ab 100000	75000
ab 150000	90000
ab 200000	108000
ab 300000	126000
ab 400000	153000
ab 500000 und mehr	180000

\*) aktive Mitarbeit vorausgesetzt

6. Das vorstehende Schema gilt grundsätzlich für alle zu bearbeitenden Fälle. Das Tätigkeitsentgelt wird jährlich für jede Steuerperiode festgelegt. Die

Tätigkeitsentgelte werden innerhalb der Stufen nicht interpoliert.

7. Bei unterjährigen Geschäftsjahren ist zur Bestimmung des Tätigkeitsentgelts zunächst das Einkommen des Teilhabers aus der Gesellschaft auf 12 Monate umzurechnen und danach das gemäss Schema ermittelte Jahres-Tätigkeitsentgelt pro rata auf die Dauer des Geschäftsjahres zu kürzen.

8. Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz steht das gesamte Tätigkeitsentgelt demjenigen Kanton zur Besteuerung zu, in welchem die steuerpflichtige Person per 31. Dezember ihren Wohnsitz hat (Zuzugskanton).

9. In ausserordentlichen Fällen wird durch gegenseitige Absprache eine Einzelfall-Lösung getroffen.

## **5. Regelung über die Festsetzung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Personengesellschaften ab Bemessungsjahr 1997 zwischen den Kantonen Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri und Zug**

Um die im Sinne der bundesgerichtlichen Praxis zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen notwendigen Festlegung von Tätigkeitsentgelten bei Teilhabern von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ab Bemessungsjahr 1997 neu zu regeln, vereinbaren die Steuerverwaltungen der Kantone Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri und Zug was folgt:

1. Die Festlegung der im Wohnsitzkanton steuerbaren Tätigkeitsentgelte zwischen den Kantonen Glarus, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schwyz, Uri und Zug erfolgt nach dem untenstehenden Schema. Dieses System ermöglicht jedem Sachbearbeiter, das Tätigkeitsentgelt, unabhängig von Branche und Grössenordnung, im Rahmen der interkantonalen Steuerauscheidung selbständig festzusetzen. Die Mitteilung hierüber erfolgt gegenseitig sowie an die Steuerpflichtigen mit der interkantonalen Steuerrepartition. Eine Übereinstimmung der Tätigkeitsentgelte muss dabei für die Bemessungsjahre bestehen.

2. Die von den steuerpflichtigen Personen gewählte Rechtsform der Gesellschaften wird grundsätzlich anerkannt.

3. Sind Ehepartner Gesellschafter, so werden ihre sämtlichen aus der Personengesellschaft stammenden Einkünfte für die Berechnung der Tätigkeitsentgelte gleich behandelt, wie wenn es sich um Drittpersonen handeln würde. Damit wird dem gewählten Gesellschafts-Statut auch steuerlich Rechnung getragen.

4. Die aus AHV-beitragsrechtlichen Gründen nicht verbuchbaren Aufwendungen an

die 2. Säule ("Arbeitnehmeranteil") und Beiträge an die Säule 3a werden zunächst mit den gesamten Einkommensanteilen aus der Personengesellschaftsbeteiligung verrechnet, und erst dann wird das Tätigkeitsentgelt festgelegt.

#### 5. Schema:

Einkommen der Teihaber aus Gesellschaftsverhältnis		Tätigkeitsentgelt*) am Hauptsteuerdomizil steuerbar
bis	29999	100%
ab	30000	30000
ab	40000	36000
ab	50000	40000
ab	80000	60000
ab	100000	75000
ab	150000	90000
ab	200000	108000
ab	300000	126000
ab	400000	153000
ab	500000 und mehr	180000

\*) aktive Mitarbeit vorausgesetzt

6. Das vorstehende Schema gilt grundsätzlich für alle zu bearbeitenden Fälle. Das Tätigkeitsentgelt wird jährlich festgelegt. Die Tätigkeitsentgelte werden innerhalb der Stufen nicht interpoliert. Bei ansteigendem Gewinn ist das alte massgebliche Tätigkeitsentgelt zu belassen, bis die neue Gewinnstufe gemäss Schema vollständig erreicht ist. Sinkt andererseits das Einkommen, ist das höhere Tätigkeitsentgelt solange zu belassen, bis wieder die nächste untere Gewinnstufe gemäss Schema voll erreicht ist, wobei jedoch das Tätigkeitsentgelt die Höhe der für seine Berechnung ermittelten Gewinngrösse (gem. Ziffer 4) in keinem Fall übersteigen darf.

7. In ausserordentlichen Fällen wird durch gegenseitige Absprache eine Einzelfall-Lösung getroffen.

8. Die vorliegende Regelung findet erstmals für das Bemessungsjahr 1997 Anwendung. Gleichzeitig werden alle bisherigen diesbezüglichen Vereinbarungen hinfällig.

Die übrigen Steuerauscheidungsfälle (Fragen von Betriebsstätten, anwendbare Ausscheidungsmethoden, Regelung von Domizilfragen) sowie Doppelbesteuerungsfragen aller Art sind im Bedarfsfall zur gemeinsamen Besprechung den Steuerverwaltungen vorzulegen.





## Kreisschreiben zur Steuerauscheidung

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat zur interkantonalen Steuerauscheidung verschiedene Kreisschreiben (einsehbar unter [www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch)) erlassen, die auch im Kanton Luzern angewendet werden. Es sind dies namentlich:

- KS 03 Interkantonale Steuerauscheidung bei Immobilien-Leasinggesellschaften (18.3.1994)
- KS 05 Steuerauscheidung bei den Banken (24.2.1995)
- KS 10 Interkantonale Steuerauscheidung DIE POST (11.3.1999)
- KS 14 Interkantonaler Wohnsitzwechsel von quellensteuerpflichtigen Personen, die nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 90 Abs. 2 DBG, Art. 34 Abs. 2 StHG (6.7.2001)
- KS 15 Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkte Bundessteuer im interkantonalen Verhältnis (31.8.2001)
- KS 16 Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (31.8.2001)
- KS 17 Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Juristische Personen) (27.11.2001; vgl. LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 5)
- KS 18 Die interkantonale Ausscheidung bei Änderungen der Steuerpflicht während der Steuerperiode im System der einjährigen Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung (Natürliche Personen) (27.11.2001; vgl. LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 4)
- KS 20 Interkantonale Steuerauscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur - gültig ab 1.1.2008 (17.9.2009)
- KS 21 Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten (28.11.2001)
- KS 22 Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen Steuerauscheidungen in den Steuerperioden 1997 - 2008 (21.11.2006; vgl. LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 1)
- KS 23 Steuerauscheidung von Versicherungsgesellschaften (26.6.2002)
- KS 24 Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerauscheidung (17.12.2003)
- KS 27 Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (15.3.2007)

- KS 31 Interkantonale Repartition der Pauschalen Steueranrechnung  
(29.11.2012)
- KS 32 Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und ihre Auswirkungen  
auf die interkantonale Steuerauscheidung (1.7.2009)
- KS 33 Besteuerung der konzessionierten Verkehrs- und  
Infrastrukturunternehmen (6.9.2011)

# Steuerausscheidung bei natürlichen Personen

## 1. Allgemeines

Für die Steuerausscheidung unter den Kantonen gelten Art. 68 StHG sowie grundsätzlich die Bestimmungen der Kreisschreiben (KS) der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK). Sie sind unter [www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch) zu finden. Massgebend für die Veranlagung natürlicher Personen sind die KS SSK 14, 15, 16, 22 (s. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 179 Nr. 1 Ziff. 2), 24, 27, 32 und insbesondere 18 mit nachfolgenden Bemerkungen betreffend den Kanton Luzern:

## 2. Wohnsitzwechsel

(KS SSK 18 Ziffern 2 und 35)

### 2.1 Wohnsitzwechsel allgemein

Zum Wohnsitzwechsel im interkantonalen und interkommunalen Verhältnis sowie zum Ausland vgl. auch LU StB Weisungen StG § 15 Nr. 1.

Zur unterjährigen Steuerpflicht vgl. auch LU StB Weisungen StG §§ 53 - 56 Nr. 1 Ziff. 2.2.

### 2.2 Wohnsitzwechsel und Heirat bzw. Trennung / Scheidung

Zur Veranlagung von Ehegatten vgl. auch LU StB Weisungen StG § 16 Nr. 1 und §§ 53 - 56 Nr. 1 Ziff. 4 und 5.



### **3. Änderungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit ausserhalb des Wohnsitzkantons**

(KS SSK 18 Ziffer 3)

#### **3.1 Grundsätze**

Die in KS SSK 18 angewandte Methode zur Ermittlung des Steuerwertes eines Grundstücks aus Sicht des ausscheidenden Kantons (Umrechnungskoeffizient, um vom Repartitionswert zum Steuerwert zurückzurechnen) gilt allgemein, also auch dann, wenn keine Änderung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit im Laufe der Steuerperiode stattfindet.

#### **3.2 Entgeltliche Übertragung eines Grundstücks**

(KS SSK 18 Ziffer 32)

##### **3.2.1 Kauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons im Laufe der Steuerperiode**

Es gelten die in Beispiel 6 von KS SSK 18 gemachten Ausführungen. Diese sowie die nachfolgenden Ausführungen sind auch im Verhältnis zum Ausland, zu den Pränumerandokantonen VD, VS und TI (bis 2002) sowie interkommunal massgebend. Für den Kanton Luzern beträgt der Repartitionswert im Jahr 2001 einheitlich 100 % des Steuerwertes, und ab 2002 einheitlich 95 % des Steuerwertes (LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 1 Ziff. 2).

Die folgenden Darstellungen illustrieren die Umsetzung des Beispiels 6 von KS SSK 18 auf luzernische Verhältnisse. Sie gehen davon aus, dass B der Kanton Luzern ist (Kauf in LU per 1.4.2001 bzw. 2002).

**2001**

Vermögen am 31.12.2001	Total	Kanton A	Kanton LU	Kanton C
Wertschriften	100'000	100'000		
Liegenschaft C*: Steuerwert 1'000'000 x 110 %	1'100'000			1'100'000
Liegenschaft LU*: Steuerwert Korrektur zu Gunsten von A (300'000 / 360 x 90)	300'000	75'000	300'000 (75'000)	
Total der Vermögenswerte	1'500'000	175'000	225'000	1'100'000
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100 %	11,67 %	15 %	73'33 %
* Repartitionswert Kanton C: 110%				

Nettovermögen bzw. Reinvermögen aus Luzerner Sicht. Da in Luzern der Repartitionswert 100 % des Steuerwertes beträgt, entspricht das Nettovermögen dem Reinvermögen aus Luzerner Sicht. Eine Korrektur wegen der Repartitionswerte erübrigt sich.

	Total	Kanton A	Kanton LU	Kanton C
Vermögen	1'500'000	175'000	225'000	1'100'000
Schulden	460'000	53'682	69'000	337'318
Nettovermögen / Reinvermögen	1'040'000	121'318	156'000	762'682

**2002**

Vermögen am 31.12.2002	Total	Kanton A	Kanton LU	Kanton C
Wertschriften	100'000	100'000		
Liegenschaft Kanton C*: Steuerwert 1'000'000 x 110 %	1'100'000			1'100'000
Liegenschaft Kanton LU*: Steuerwert 300'000 x 95 % Korrektur zu Gunsten von A (285'000 / 360 x 90)	285'000	71'250	285'000 (71'250)	
Total der Vermögenswerte	1'485'000	171'250	213'750	1'100'000
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100 %	11,53 %	14,39 %	74,08 %
* Repartitionswert Kanton C: 110%				

Da in Luzern der Repartitionswert 95 % des Steuerwertes beträgt, ist nicht nur die Liegenschaft im Kanton Luzern, sondern auch die Liegenschaft im Kanton C auf einen luzernischen Steuerwert zu korrigieren. Da der Repartitionswert weniger als 100 % des Steuerwertes beträgt, führt die Korrektur zu einer Aufrechnung (Fr. 57'895.--).

	Total	Kanton A	Kanton LU	Kanton C
Vermögen	1'485'000	171'250	213'750	1'100'000
Schulden	460'000	53'038	66'194	340'768
Nettovermögen / Reinvermögen	1'025'000	118'212	147'556	759'232
Differenz auf den Liegenschaftssteuerwerten:				
Kanton LU: $285'000 / 95 \times 5$ Korrektur zu Gunsten des Kantons A: $15'000 / 360 \times 90$	15'000		15'000	
		3'750	(3'750)	
Kanton C: $1'100'000 / 95 \times 5$	57'895			57'895
Nettovermögen / Reinvermögen (vor Abzug des Steuerfreibetrages)	1'097'895	121'962	158'806	817'127

### 3.2.2 Verkauf einer Liegenschaft ausserhalb des Wohnsitzkantons im Laufe der Steuerperiode und gemischt genutzte Liegenschaft am Wohnsitz

Es gelten die in Beispiel 7 von KS SSK 18 gemachten Ausführungen. Diese sowie die nachfolgenden Ausführungen sind auch für Ausscheidungen im interkommunalen Verhältnis sowie im Verhältnis zum Ausland massgebend.

Die folgenden Darstellungen beruhen auf dem Beispiel 7 von KS 18 der SSK mit folgenden Abänderungen: Eine im Kanton Luzern wohnhafte Person verkauft am 31. März 2001 bzw. 2002 eine im Kanton C gelegene Liegenschaft. Sie ist Eigentümerin einer Liegenschaft im Kanton Luzern (Steuerwert: Fr. 500'000). Für den Kanton Luzern beträgt der Repartitionswert einheitlich 100 % des Steuerwertes (2001) bzw. einheitlich 95 % des Steuerwertes (2002) (LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 1 Ziff. 2).

#### 2001

Vermögen am 31.12.2001	Total	Kanton LU	Kantons C
Wertschriften	600'000	600'000	
Liegenschaften:			
Kanton LU: Steuerwert	500'000	500'000	
Kanton C: Steuerwert		(330'000)	330'000
300'000 x 110 %* zu Lasten von LU			
Korrektur zu Gunsten von LU:		247'500	(247'500)
330'000 / 360 x 270			
Total Aktiven	1'100'000	1'017'500	82'500
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	(100 %)	92,5 %	7,5 %
* Repartitionswert Kanton C: 110%			

Nettovermögen bzw. Reinvermögen aus Luzerner Sicht. Da in Luzern der Repartitionswert 100 % des Steuerwertes beträgt, entspricht das Nettovermögen dem Reinvermögen aus Luzerner Sicht. Eine Korrektur wegen der Repartitionswerte erübrigt sich.

	Total	Kanton LU	Kanton C
Total Vermögenswerte	1'100'000	1'017'500	82'500
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	(100 %)	92,5 %	7,5 %
Schulden	(300'000)	277'500	22'500
Netto- / Reinvermögen	800'000	740'000	60'000



Hätte die steuerpflichtige Person die im Kanton Luzern gelegene Liegenschaft veräussert und ihr Hauptsteuerdomizil am selben Ort beibehalten, führte dies nicht zu einer Ausscheidung nach Massgabe der zeitlichen Zugehörigkeit des Grundstücks. Eine Ausscheidung erfolgt hingegen im Verhältnis zum Spezialsteuerdomizil im Kanton C.

**2002**

<b>Vermögen am 31.12.2002</b>	<b>Total</b>	<b>Kanton LU</b>	<b>Kanton C</b>
Wertschriften	600'000	600'000	
Liegenschaften: Liegenschaft Kanton LU: Steuerwert 500'000 x 95 %	475'000	475'000	
Liegenschaft Kanton C*: Steuerwert 300'000 x 110 %* zu Lasten des Kantons LU 330'000 / 360 x 270		(330'000) 247'500	330'000 (247'500)
Total Aktiven	1'075'000	992'500	82'500
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100 %	92,33 %	7,67 %
* Repartitionswert Kanton C: 110%			

Da in Luzern der Repartitionswert 95 % des Steuerwertes beträgt, ist nicht nur die Liegenschaft im Kanton Luzern, sondern auch die Liegenschaft im Kanton C auf einen luzernischen Steuerwert zu korrigieren. Da der Repartitionswert weniger als 100 % des Steuerwertes beträgt, führt die Korrektur zu einer Aufrechnung (Fr. 4'342.--).

	<b>Total</b>	<b>Kanton LU</b>	<b>Kanton C</b>
Total Vermögenswerte	1'075'000	992'500	82'500
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	(100 %)	92,33 %	7,67 %
Schulden	(300'000)	276'990	23'010
Nettovermögen / Reinvermögen	775'000	715'510	59'490
Differenz azf den Liegenschaftssteuerwerten:			
Kanton Luzern: 475'000 / 95 x 5	25'000	25'000	
Kanton C: Korrektur zu Lasten von LU: 82'500 / 95 x 5		(4'342)	4'342
Nettovermögen / Reinvermögen (vor Abzug des Steuerfreibetrages)	800'000	736'168	63'832

### **3.3 Unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks**

(KS SSK 18 Ziffer 3.3)

Die Beispiele gelten auch im Verhältnis zum Ausland sowie im interkommunalen Verhältnis.

#### **3.3.1 Abtretung einer Liegenschaft durch Erbschaft**

Bei der Erbschaft wird anders als bei der Schenkung das ganze Vermögen nach der zeitlichen Dauer der Zugehörigkeit zum/zur Erblasser/in bzw. zur erbenden Person aufgeteilt. Die erbende Person ist bezüglich der ganzen Erbschaft nur für einen Teil des Jahres steuerpflichtig.

Bei der erbenden Person ist für eine Ausscheidung nicht nach dem Beispiel in LU StB Weisungen StG §§ 53 - 56 Nr. 1 Ziff. 3.1, sondern nach dem Beispiel 12 von KS SSK 18 vorzugehen. Somit ist ihr der Vermögensanfall nach der zeitlichen Gewichtung zuzurechnen. Eine Aufteilung in die Zeit vor und nach dem Erbanfall wird nicht vorgenommen.

Beim Einkommen ist für die Satzbestimmung nicht umzurechnen (bei Tod eines Ehegatten s. aber LU StB Weisungen StG §§ 53 - 56 Nr. 1 Ziff. 6).

#### **3.3.2 Abtretung einer Liegenschaft durch Schenkung**

Die beschenkte Person ist auf dem gesamten geschenkten Vermögen für das ganze Jahr steuerpflichtig. Die schenkende Person bleibt indes aus ausscheidungstechnischen Gründen für die Liegenschaft ein Stück weit steuerpflichtig. Die Aufteilung des Vermögenswertes der Liegenschaft erfolgt einzig zwecks Ausscheidung.

## 4. Ausscheidung von Einkünften der Spitalärzte

Die Behandlung von Privatpatienten durch Chefärzte, Co-Chefärzte und leitende Ärzte gilt analog zur AHV als unselbständige Erwerbstätigkeit (ab 2008 Personalreglement für das Luzerner Kantonsspital (SRL Nr. 820a) und Personalreglement für die Luzerner Psychiatrie (SRL Nr. 822a) je Anhang A 1.1 und 4.1; vor 2008 VGE vom 11.3.2002 i.S. L.; bzw. 2006 und 2007 §§ 2 und 42 alt Chefärzte-Verordnung). Das entsprechende Einkommen ist wie der übrige Lohn an den Wohnsitz auszuscheiden.

Die an die Oberärzte und Assistenzärzte ausgerichteten Leistungen stellen Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar und sind ebenfalls an den Wohnsitz auszuscheiden.



## **5. Ausscheidungsverluste bei natürlichen Personen**

Für die Behandlung von Ausscheidungsverlusten (Verluste und Gewinnungskostenüberschüsse) gelten die Ausführungen des Kreisschreibens der SSK Nr. 27 "Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten" vom 15. März 2007. Allgemeine Ausführungen zu den natürlichen Personen finden sich in Ziffer 1 des Kreisschreibens.



# **Steuerausscheidung bei juristischen Personen und Personengesellschaften**

## **1. Grundsätzliches**

Für die Steuerausscheidung unter den Kantonen gelten grundsätzlich die Bestimmungen der Kreisschreiben (KS) der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK). Sie sind unter [www.steuerkonferenz.ch](http://www.steuerkonferenz.ch) zu finden. Massgebend für die Veranlagung juristischer Personen und Personengesellschaften sind die KS 15, 16 und insbesondere 17, 18, 24 und 27.

## **2. Änderungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von juristischen Personen im interkommunalen Verhältnis während der Steuerperiode**

Die in den KS SSK 15 - 18 dargelegte zeitliche Gewichtungsmethode findet auch bei Änderungen der wirtschaftlichen Zugehörigkeiten im interkommunalen Verhältnis Anwendung. In den folgenden Fällen partizipiert demnach das Nebensteuerdomizil anteilmässig an den Gewinn- und Kapitalfaktoren, auch wenn die Anknüpfungspunkte für eine Steuerausscheidung während der Steuerperiode weggefallen oder erst während der Steuerperiode entstanden sind:

- Begründung oder Liquidation einer Betriebsstätte ausserhalb der Sitzgemeinde oder Verlegung einer Betriebsstätte von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde des Kantons Luzern
- Liegenschaftsmutationen (Kauf / Verkauf) von Grundstücken im Kanton Luzern
- Verlegung des Sitzes von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde des Kantons Luzern





# Steuerausscheidung bei selbständiger Erwerbstätigkeit

## 1. Allgemeines

Selbständigerwerbende, die während einer Steuerperiode eine ausserkantonale Betriebsstätte begründen oder aufheben, sind am Geschäftsort für die ganze Steuerperiode steuerpflichtig. Somit besteuert der Betriebsstättekanton das im Kanton erzielte Erwerbseinkommen zum Satz des gesamten Jahreseinkommens (keine Hochrechnung des eigenen, unterjährigen Ergebnisses). Das Vermögen wird anhand der zeitlichen Gewichtungsmethode (nach der Dauer der Zugehörigkeit) dem Sekundärkanton zugewiesen. Vgl. KS SSK 18 Beispiele 15 u. 16 sowie LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 4.

## 2. Eigenkapitalzins

Das Einkommen von Selbständigerwerbenden wird aufgeteilt in das eigentliche Erwerbseinkommen und einen Zinsanteil für das investierte Eigenkapital. Das Eigenkapital entspricht mit Ausnahme der Geschäftswertschriften, die zum Steuerwert zu bewerten sind, und der Geschäftsliegenschaften, die zum Repartitionswert zu bewerten sind, dem Eigenkapital gemäss Bilanz. Bei einem negativen Eigenkapital entfällt der Eigenkapitalzins, ebenso bei einem Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Der Zinssatz richtet sich nach der für die Sozialversicherung (insbesondere AHV) geltenden Regelung. Er beträgt:

2009	2,5%
2010	2,0%
2011	2,0%
2012	1,0%
2013	1,5%



### 3. Beispiele

#### 3.1 Zuzug in den Kanton Luzern (Verlegung des Wohn- und Geschäftssitzes per 01.09.2001)

Vermögen am 31.12.2001	Total	Kanton LU	Kanton B
Betriebsvermögen	150'000	150'000	
Wertschriftenvermögen	50'000	50'000	
Subtotal	200'000	200'000	
Korrektur infolge Sitzverlegung (150'000/ 360 * 240)		-100'000	100'000
Total Aktiven	200'000	100'000	100'000
in %	100%	50.0%	50.0%
G-Schulden (verteilt nach Lage der Aktiven)	-70'000	-35'000	-35'000
Reinvermögen	130'000	65'000	65'000
Steuerfreier Betrag	-100'000	-50'000	-50'000
Steuerbares Vermögen	30'000	15'000	15'000

Einkommen 2001	Total	Kanton LU	Kanton B
Wertschriftenertrag	1'000	1'000	
Eigenkapitalzins	2'800	933	1'867
Gesamter Vermögensertrag	3'800	1'933	1'867
Schuldzinsen (verteilt nach Lage der Aktiven)	-3'600	-1'800	-1'800
Nettovermögensertrag	200	133	67
Lohneinkommen Ehefrau	50'000	50'000	
Selbständiges Einkommen Ehemann	80'800	26'933	53'867
Berufsauslagen	-3'900	-3'900	
Zweitverdienerabzug	-4'200	-2'448	-1'752
Reineinkommen	122'900	70'719	52'181
Sozialabzüge	-9'500	-5'466	-4'034
Steuerbares Einkommen	113'400	65'300	48'100

Eigenkapitalzins: Zinssatz 3,5 %; Berechnungsbasis: Eigenkapital laut Bilanz;  
Zuteilung: Nach Lage der Geschäftsaktiven nach erfolgter Korrektur infolge

## Sitzverlegung.

Selbständiges Erwerbseinkommen: Verteilung des Einkommens nach der Dauer der zeitlichen Zugehörigkeit.

Bei Verlegung des Geschäftssitzes sowie bei Eröffnung oder Aufgabe einer Betriebsstätte muss kein Zwischenabschluss erstellt werden. Falls die Umsätze nicht nach Betriebsort aufgeteilt werden können, kann das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ersatzweise nach der Dauer der Zugehörigkeit oder nach Erwerbsfaktoren aufgeteilt werden.

### 3.2 Wegzug per 01.07.2001 aus dem Kanton Luzern mit Sitzverlegung unter Beibehaltung einer Betriebsstätte (Wohn- und Geschäftssitz Kanton A, Betriebsstätte Kanton LU)

Vermögen am 31.12.2001	Total	Kanton A	Kanton LU
Betriebsvermögen	300'000	100'000	200'000
Wertschriftenvermögen	50'000	50'000	
Subtotal	350'000	150'000	200'000
Korrektur infolge Sitzverlegung / Eröffnung Betriebsstätte (100'000 / 360 * 180)		-50'000	50'000
Total Aktiven	350'000	100'000	250'000
in %	100%	28.6%	71.4%
G-Schulden (verteilt nach Lage der Aktiven)	-160'000	-45'714	-114'286
Reinvermögen	190'000	54'286	135'714
Steuerfreier Betrag	-100'000	-28'571	-71'429
Steuerbares Vermögen	90'000	26'000	64'000

Einkommen 2001	Total	Kanton A	Kanton LU
Wertschriftenertrag	1'000	1'000	
Eigenkapitalzins	4'900	817	4'083
Gesamter Vermögensertrag	5'900	1'817	4'083
Schuldzinsen (verteilt nach Lage der Aktiven)	-7'000	-2'000	-5'000
Nettovermögensertrag	-1'100	-183	-917
Lohneinkommen Ehefrau	50'000	50'000	
Selbständiges Einkommen Ehemann	102'100	25'933	76'167
Berufsauslagen	-3'900	-3'900	

Zweitverdienerabzug	-4'200	-2'053	-2'147
Reineinkommen	142'900	69'797	73'103
Sozialabzüge	-9'500	-4'640	-4'860
Steuerbares Einkommen	133'400	65'200	68'200

Eigenkapitalzins: Zinssatz 3,5%; Berechnungsbasis: Eigenkapital laut Bilanz;  
Zuteilung: Nach Lage der Geschäftsaktiven nach erfolgter Korrektur infolge  
Sitzverlegung.

Selbständiges Erwerbseinkommen: Verteilung des Einkommens im Verhältnis der  
Umsätze.

Bei Verlegung des Geschäftssitzes sowie bei Eröffnung oder Aufgabe einer  
Betriebsstätte muss kein Zwischenabschluss erstellt werden. Falls die Umsätze  
nicht nach Betriebsort aufgeteilt werden können, kann das Einkommen aus  
selbständiger Erwerbstätigkeit ersatzweise nach Dauer der Zugehörigkeit oder nach  
Erwerbsfaktoren aufgeteilt werden.

### 3.3 Zuzug in den Kanton Luzern mit gebrochenen Geschäftsjahren (Verlegung des Wohn- und Geschäftssitzes per 01.03.2002, Geschäftsjahr 01.07.2001 - 30.06.2002)

Vermögen am 31.12.2002	Total	Kanton LU	Kanton B
Betriebsvermögen	800'000	800'000	
Wertschriftenvermögen	500'000	500'000	
Subtotal	1'300'000	1'300'000	
Korrektur infolge Betriebsverlegung (800'000 / 360 * 60)		-133'333	133'333
Total Aktiven	1'300'000	1'166'667	133'333
Steuerfreier Betrag	-50'000	-44'872	-5'128
Steuerbares Vermögen	1'250'000	1'122'000	128'000

Einkommen 2002	Total	Kanton LU	Kanton B
Wertschriftenenertrag	20'000	20'000	
Eigenkapitalzins	28'000	23'334	4'666
Gesamter Vermögensertrag	48'000	43'334	4'666
Selbständiges Einkommen Ehemann	92'000	76'666	15'334
Reineinkommen	140'000	120'000	20'000
Sozialabzüge	-2'200	-1'886	-314
Steuerbares Einkommen	137'800	118'100	118'100

Eigenkapitalzins: Zinssatz 3,5%; Berechnungsbasis: Eigenkapital laut Bilanz;  
Zuteilung: Nach Lage der Geschäftsaktiven nach erfolgter Korrektur infolge Betriebsverlegung.

Das selbständige Erwerbseinkommen wird nach der zeitlicher Zugehörigkeit in der Steuerperiode verteilt.

Für die Bemessung wird ein Gewinn herangezogen, der teilweise aus der vorausgegangenen Steuerperiode resultiert. Bei gebrochenen Geschäftsjahren stimmen Bemessungs- und Steuerperiode nicht vollständig überein. Ausscheidungsrechtlich wird nur der Abschluss in der Steuerperiode betrachtet und die Dauer der Domizile aufgrund der Zugehörigkeit innerhalb der Steuerperiode berechnet.