Band 2

Weisungen StG: Unternehmenssteuerpflicht
Weisungen StG: Quellensteuer
Weisungen StG: Verfahren
Weisungen StG: Steuerausscheidung

Band 2
Weisungen StG: Unternehmenssteuerrecht

01.01.2024

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.

Personengesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie einfache Gesellschaften), die den Umsatzschwellenwert von CHF 500'000 nicht erreichen, haben gestützt auf Art. 957 Abs. 2 OR über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch zu führen (Aufzeichnungspflicht). Diese reduzierte Buchführungspflicht muss den Anforderungen an die steuerrechtliche Aufzeichnungspflicht gemäss Art. 125 Abs. 2 lit. b DBG bzw. Art. 146 Abs. 2 lit. b StG entsprechen. Sofern die Umsatzschwelle von CHF 500'000 überschritten wird, unterliegen die Personengesellschaften gemäss Art. 957 Abs. 1 OR der ordentlichen Buchführungspflicht. Für die Ermittlung der jeweiligen Einkommens- und Vermögensbestandteile stehen separate Fragebogen mit entsprechender Wegleitung zur Verfügung (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften unter JP Steuererklärung; einfache Gesellschaften unter NP Steuererklärung). 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 veranlagen 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 Bd. 2 Weisungen StG §§ 35 / 76 Nr. 1 sowie > § 36 f. / 77 f. Nr. 1, > § 36 f. / 77 f. Nr. 2 und > § 36 f. / 77 f. Nr. 3.

Private Unkostenanteile und Naturalbezüge sind im entsprechenden Fragebogen 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).

01.01.2024

Selbständige Erwerbstätigkeit

1. Abgrenzungen

1.1 Unternehmerakkord
Einkünfte aus Unternehmerakkord gelten als selbständig erzieltes 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 Bd. 3 Weisungen GGStG § 13 N 26.

2. Liegenschaftshandel

2.1 Allgemeines
Liegenschaftsgewinne aus gewerbsmässigem Grundstückhandel unterliegen der Einkommenssteuer.

2.2 Kriterien des Liegenschaftshandels
Gemäss Rechtssprechung 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	› Merkmale der Unternehmenstätigkeit › Grossprojekte, die auf eine kaufmännische Unternehmung schliessen lassen › Verwaltung, Vermietung und Renovation einer grösseren Anzahl eigener Liegenschaften
Planmässiges, professionelles Vorgehen, Gewinnerzielungsabsicht durch Verkauf an Drittpersonen	› Häufigkeit und Anzahl der Transaktionen › kurze Besitzesdauer › keine Eigennutzung › Spekulationsabsicht
Zusammenhang mit der eigenen Berufstätigkeit (BGE 93 I 288; BGE 92 I 133; VGE vom 02.08.1995 i.S. G.)	› Nutzung von speziellem Fachwissen › Nutzung für geschäftliche Zwecke (Arbeits- bzw. Umsatzbeschaffung) › Erstellung durch Eigenleistungen im Rahmen der Unternehmenstätigkeit
Gesellschaftsbildung in Erwerbsabsicht	Zusammenschluss mit Fachleuten in Form einer einfachen Gesellschaft, Personenunternehmung usw. (vgl. Ziff. 2.3)
Unternehmerische Initiative und Unternehmerrisiko	› hoher Fremdkapitaleinsatz (BGE 96 I 670) › Reinvestition des Gewinnes in neue Projekte (VGE vom 30.5.2000 i.S. E.) › Werbung/Dokumentation der Verkaufsabsicht › 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.) › Aufteilung in Stockwerkeigentum

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 2007A 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. Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel

Die Beurteilung des gewerbsmässigen Wertschriftenhandels richtet sich nach den Grundsätzen des > KS ESTV Nr. 36 vom 27. Juli 2012A (siehe estv.admin.ch > Kreisschreiben).

4. Kryptowährungen

Vereinnahmt jemand als Selbständigerwerbende bzw. Selbständigerwerbender Bitcoins oder andere Kryptowährungen als Entgelt für erbrachte Lieferungen oder Dienstleistungen, handelt es sich um Einkommen aus selbständigem Haupt- oder Nebenerwerb. Als Ertrag ist der Wert zum Zeitpunkt des Zuflusses umgerechnet in Schweizer Franken zu erfassen.

Beim Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit sind Veräusserungsgewinne sowie Einkünfte aus Schürfen (Mining) oder im Falle eines gewerbsmässigen Handels mit Kryptowährungen steuerbar. Verluste können steuerrechtlich abgezogen werden. Für die Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung wird die Praxis zum gewerbsmässigen Wertschriftenhandel (Kreisschreiben Nr. 36 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 27. Juli 2012) sinngemäss angewendet.

Kapitalgewinne auf beweglichem Privatvermögen sind hingegen grundsätzlich steuerfrei (§ 31 Abs. 1i StG resp. Art. 16 Abs. 3 DBG). Demnach unterliegen Gewinne aus der Veräusserung von Kryptowährungen nicht der Einkommenssteuer. Umgekehrt können Veräusserungsverluste steuerlich nicht zum Abzug gebracht werden.

01.01.2024

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

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	2'940	660	1'320	2'100
im Monat	245	55	110	175

*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%.

Merkblatt N1/2007

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	3'000	720	1'500	2'200
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 CHF 800 - 1'500 (N1/2001) bzw. CHF 1'500 - 2'200 (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

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	5'100	1'200	2'400	3'840
im Monat	425	100	200	320

Zuschlag für Tabakwaren: CHF 800 bis CHF 1'500 pro rauchende Person				
Abzüge für nicht geführte Ware (im Jahr):				
Frische Gemüse	270	65	135	200
Frische Früchte	270	65	135	200
Fleisch- und Wurstwaren	535	135	270	400

*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%.

Merkblatt N1/2007

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	5'280	1'320	2'640	3'960
im Monat	440	110	220	330
Zuschlag für Tabakwaren: CHF 800 bis CHF 1'500 pro rauchende Person				
Abzüge für nicht geführte Ware (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

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	2'460	600	1'140	1'740
im Monat	205	50	95	145
Abzüge für nicht geführte Ware (im Jahr):				
Frische Gemüse	270	65	135	200
Frische Früchte	270	65	135	200
Wurstwaren	200	50	100	170

*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%.

Merkblatt N1/2007

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	2'460	600	1'200	1'800
im Monat	205	50	100	150
Zuschlag für Tabakwaren: CHF 800 bis 1'500 pro rauchende Person				
Abzüge für nicht geführte Waren (im Jahr):				
Frische Gemüse	300	75	150	225
Fische 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

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	2'580	600	1'140	1'860
im Monat	215	50	95	155

*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%.

Merkblatt N1/2007

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 -18 Jahre* CHF
im Jahr	2'760	660	1'380	2'040
im Monat	230	55	115	170

*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%.

e) Restaurants und Hotels

Merkblatt N1/2001

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	6'000	1'500	2'880	4'560
im Monat	500	125	240	380

*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%.

Merkblatt N1/2007

Zeitraum	Erwachsene CHF	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
im Jahr	6'480	1'620	3'240	4'860
im Monat	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 CHF 800-1'500 (N1/2001) bzw. CHF 1'500 - 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) mitzuberücksichtigen.

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

Zeitraum	Haushalt mit 1 Erwachsenen	Zuschlag pro weiteren	Zuschlag pro Kind

		Erwachsenen CHF	
im Jahr	3'060	660	420
im Monat	255	55	35

Merkblatt N1/2007

Zeitraum	Haushalt mit 1 Erwachsenen	Zuschlag pro weiteren Erwachsenen CHF	Zuschlag pro Kind CHF
im Jahr	3'540	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 Auslandreisen, 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 2021: Pro Monat 0,8% des Kaufpreises exkl. MWST, mindestens aber CHF 1'800 pro Jahr

› Ab 2022: Pro Monat 0,9% des Kaufpreises exkl. MWST, mindestens aber CHF 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 Anteilsinhaber 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

Gewerbe	Tag	Monat	Jahr

	CHF	CHF	CHF
im Gastwirtschaftsgewerbe	15	450	5'400
in anderen Gewerben	16	480	5'760

Merkblatt N1/2007

Gewerbe	Tag CHF	Monat CHF	Jahr CHF
im Gastwirtschaftsgewerbe	16	480	5'760
in anderen Gewerben	17	510	6'120

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 Geschäftsunkosten (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.

Bezüge	Erwachsene	Kinder bis 6 Jahre* CHF	Kinder über 6 - 13 Jahre* CHF	Kinder über 13 - 18 Jahre* CHF
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 3 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 bewertet, muss die Bewertung zu Marktwerten erfolgen (StG § 23 Abs. 2).

Die obigen Ansätze gelten auch für die im gleichen Haushalt lebenden, erwachsenen Kinder sowie für Wohnrechts- und Nutzniessungsnehmer.

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:

Bezüge	für den ersten Erwachsenen CHF	Zuschlag pro Erwachsenen CHF	Kind CHF
überdurchschnittliche Verhältnisse (1)	3'540	900	600
in der Regel	2'640	660	420
sehr einfache Verhältnisse	2'100	540	360

(1) entspricht den Zahlen des Merkblattes N1 für Gewerbebetriebe

Die Richtwerte (in der Regel) für Nebenleistungen zum Wohnrecht:

Position	bis 2015 CHF	ab 2016 CHF
Strom pro Person	310	400

Heizung pro Raumeinheit	100	200
Wasser / Abwasser pro Person	150	200

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.

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

2.2.4 Privatanteil Pachtzins Pächter/innen und Eigentümer/innen mit Anspruch auf Normalbedarf ab Steuerperiode 2016

Berechnungsgrundlage bilden die Pachtverträge, sofern ein Pachtzinsanteil Wohnhaus separat ausgemittelt wurde, oder die Schatzungsunterlagen der Abteilung Immobilienbewertung der Dienststelle Steuern.

› Ertragswertschatzung nach Schatzungsanleitung 1996: **4% vom Ertragswert plus 68% vom Mietwert**

› Ertragswertschatzung nach Schatzungsanleitung 2004: **3,5% vom Ertragswert plus 85% vom Mietwert**

› Ertragswertschatzung nach Schatzungsanleitung 2018: **6,65% vom Ertragswert plus 43% vom Mietwert**

a) ab Steuerperiode 2020

Landwirtschaftlicher Mietwert (Normalbedarf Wohnraum) für Betriebe mit mindestens 1,0 SAK[1] im Talgebiet, 0,8 SAK in der voralpinen Hügelzone und 0,6 SAK im Berggebiet: Der Mietwert richtet sich nach der eidgenössischen Pachtzinsverordnung[2] und der Schätzungsanleitung[3].

b) bis Steuerperiode 2019

Landwirtschaftlicher Mietwert (Normalbedarf Wohnraum) für Betriebe mit mindestens 0,8 SAK[1] sowie für Betriebe ab 0,5 bis 0,8 SAK und Anteil Erwerbseinkommen aus Landwirtschaft 50 Prozent oder mehr. Der Mietwert richtet sich nach der eidg. Pachtzinsverordnung[2] und der eidg. Schätzungsanleitung[3].

[1]SAK = Standardarbeitskraft nach Artikel 3 der Landwirtschaftlichen Begriffsverordnung vom 7. Dezember 1998 (SR 910.91)

[2]SR 221.213.221

[3]siehe Anhang 1 zur Verordnung über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1993 (SR 211.412.110)

Die Berechnung Privatanteil Pachtzins ist auch bei Wohnungen auf Alpbetrieben anzuwenden.

2.2.5 Privatanteil an den Pferdekosten

Position	Kosten pro Pferd und Jahr CHF
Pferdekosten (Belastung des Familienverbrauchs, falls sämtliche Leistungen durch den Betrieb erbracht werden)	5'500
Pferdekosten ohne Arbeit	3'000
Richtwerte: treuhand Treuhandverband Landwirtschaft Schweiz	

2.3 Naturallohn

2.3.1 Naturallohn (Verpflegung und Unterkunft) für landwirtschaftliche Angestellte

Erwachsene	Frühstück CHF	Mittagessen CHF	Abendessen CHF	volle Verpflegung CHF
Tag	3.50	10	8	21.50
Monat	105	300	240	645
Jahr	1'260	3'600	2'880	7'740

Erwachsene	Unterkunft CHF	Verpflegung und Unterkunft
Tag	11.50	33

Monat	345	990
Jahr	4'140	11'880

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 CHF 90 im Monat bzw. CHF 1'080 im Jahr anzurechnen.

2.3.2 Naturallohnabzug beim Arbeitgeber/bei der Arbeitgeberin (Selbstkostenabzug)

Abzug	Tag CHF	Monat CHF	Jahr CHF
in der Regel	17	510	6'120
wenn der Mietwert der Angestelltenräume dem Betriebseigentümer zugerechnet wird	19	57	6'840

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.

01.01.2024

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 Gesellschafters/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 veranlagen. 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 > LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 9).

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 (Agner/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 25.11.1992A; 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 bäuerliche 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) in CHF		Ertrag Liegenschaft in CHF
Landwirt. Einkommen	19'385	Marktmiete (100%)

+ Schuldzinsen	11'528	Mietzinsen	21'960
+ Abschr. Lieg.	9'071	Pachtzinsen	6'000
+ Gebäudeunterhalt	3'000		
- Marktmiete (70%)			
- Mietzinsen	-21'960		
- Pachtzinsen	-6'000		
Total	**15'024**	**Total**	**27'960**
	35%	**Liegenschaft = PV**	

Beurteilung Liegenschaftszugehörigkeit

Steuerjahre	**2008**	**2009**	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**Total**
Landw. Einkommen	19'385						
S-NE							
Schuldzinsen	11'528						
Pachtzinsen							
Angestelltenkosten							
(./. nicht betriebsnotwendige Mietwerte)							
./. Mietzinse	-27'960						
Abschreibungen	9'071						
Gebäudeunterhalt	3'000						
Betriebseinkommen	15'024	0	0	0	0	0	15'024
Nicht betriebsnotwendige Mietwerte							
Wohnrechte							
Mietzinse	27'960						
Liegenschaftsertrag	27'960	0	0	0	0	0	27'960
Betriebseinkommen plus Liegenschaftsertrag (Total)							42'984
Anteil BE am Total							**34.95**

Beurteilung:	**Wenn Anteil > 50% = Geschäftsvermögen**

* 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 § 1 N 16 f.

6.2.1 Hofübernahmen

Treffen bei Übernehmenden die Voraussetzungen von Art. 42 BGBB zu, gilt der Übernahmepreis gemäss Art. BGBB 44 als höchstzulässiger Preis.

Bei allen übrigen Fällen gilt der Preis nach Art. 66 BGBB als höchstzulässiger Preis.

Liegt der Übernahmepreis eines landwirtschaftlichen Gewerbes über dem Buchwert, werden stille Reserven realisiert. Diese sind

steuerlich abzurechnen (> Kreisschreiben 6 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. Juni 1995 Ziffer 7.2A).

Liegt der Übernahmepreis eines landwirtschaftlichen Gewerbes unter dem Buchwert, werden keine stillen Reserven realisiert. Die vorhandenen stillen Reserven bleiben weiterhin betrieblich verknüpft (> Kreisschreiben 6 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 15. Juni 1995 Ziffer 7.1A).

Das Gleiche gilt auch für das lebende und tote Inventar. Werden stille Reserven realisiert, sind diese ebenfalls steuerlich abzurechnen.

Für die Folgen bei der Grundstückgewinnsteuer > vgl. LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 1 N 18a.

Betreffend Besteuerung bei Hofübergaben ab 2021 > siehe Übersicht.

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 BGBB) 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 2009A betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II.

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

6.3.2 Berechnungsbeispiele zum Kapitalgewinn (Überführung bzw. Veräusserung)

Nach bisheriger Praxis folgte die Gewinnermittlung bei Überführung landwirtschaftlicher Grundstücke vom Geschäfts- ins Privatvermögen der buchmässigen Einzelbewertung von Gebäuden und Boden. Gemäss BGE 2C_202/2017 vom 9. März 2020 ist eine solche objektmässige Gewinnermittlung bei Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen nicht mehr zulässig. Die neue Rechtsprechung ist auf alle Sachverhaltsverwirklichungen ab dem 1. Mai 2020 anzuwenden (Mitteilung der EStV an die Kantone vom 28. Oktober 2020).

Grundsätzlich erfolgt die Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen maximal zu den Anlagekosten (§ 25 Abs. 4 StG, Art. 18 Abs. 4 DBG). Liegt der Verkehrswert des ganzen Betriebs (inkl. aller Grundstücke) unter den gesamten Anlagekosten, gilt dieser Verkehrswert als Überführungswert.

Beispiel 1: Verkehrswert über den Anlagekosten
Ausgangslage

> Buchwert Gebäude, Land und Wald CHF 220'000

> Kumulierte Abschreibungen CHF 80'000

> Total Anlagekosten CHF 300'000

> Höchstzulässiger Preis gemäss Art. 44/66 BGBB CHF 500'000

Steuerliche Konsequenz

CHF 80'000 werden als Kapitalgewinn bei der Einkommenssteuer erfasst. CHF 300'000 gilt als Überführungswert ins

Privatvermögen und als Anlagewert für die Grundstückgewinnsteuer bei einer späteren Veräusserung.

Beispiel 2: Verkehrswert unter den Anlagekosten
Ausgangslage

- Buchwert Gebäude, Land und Wald CHF 220'000
- Kumulierte Abschreibungen CHF 400'000
- Total Anlagekosten CHF 620'000
- Höchstzulässiger Preis gemäss Art. 44/66 BGBB CHF 500'000

Steuerliche Konsequenz
CHF 280'000 werden als Kapitalgewinn bei der Einkommenssteuer erfasst. CHF 500'000 gilt als Überführungswert ins Privatvermögen und als Anlagewert für die Grundstückgewinnsteuer bei einer späteren Veräusserung.

Beispiel 3: Grundstück mit Wertberichtigung
Ausgangslage

- Kauf landwirtschaftliches Grundstück 1990 für CHF 200'000 (10'000 m^2)
- Wertberichtigung von CHF 130'000 vorgenommen
- Buchwert CHF 70'000
- Höchstzulässiger Preis gemäss Art. 44/66 BGBB CHF 90'000

Steuerliche Konsequenz
Bei Veräusserung für CHF 90'000 als Einzelgrundstück fällt ein Kapitalgewinn von CHF 20'000 an. Bei der Überführung ins Privatvermögen zusammen mit anderen Grundstücken ist bei entsprechenden Überführungsgewinnen bei Gesamtbetrachtung die ganze Wertberichtigung von CHF 130'000 steuerlich abzurechnen.

Beispiel 4: Teilveräusserung landwirtschaftliches Grundstück mit Bauten
Ausgangslage

- Von einem Landwirtschaftsbetrieb wird nur ein Teilgrundstück veräussert.
- Buchwert Land und Gebäude CHF 120'000
- Kumulierte Abschreibungen CHF 280'000
- Anteil Anlagekosten CHF 400'000
- Verkaufspreis an Dritte CHF 300'000

Steuerliche Konsequenz
CHF 180'000 werden als Kapitalgewinn bei der Einkommenssteuer erfasst. Bei der Grundstückgewinnsteuer ist dies eine steuerbegründende Veräusserung mit Verlust.

Beispiel 5: Abbruch von Bauten/Einrichtungen
Ausgangslage

- Altes Wohnhaus mit Buchwert CHF 50'000 und CHF 100'000 kumulierten Abschreibungen wurde abgebrochen und ein neues Wohnhaus erstellt.
- Neues Wohnhaus mit Buchwert CHF 520'000 und CHF 80'000 kumulierte Abschreibungen.
- Die Anlagekosten des neuen Wohnhauses betragen CHF 600'000.

Steuerliche Konsequenz
Zum Zeitpunkt des Abbruchs Abschreibung Restbuchwert von CHF 50'000. Bei der Überführung ins Privatvermögen gelangen die kumulierten Abschreibungen des neuen Wohnhauses von CHF 80'000 zur Besteuerung.

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 Grundstückgewinn versteuert werden. Zur Überführung ins Privatvermögen > vgl. ferner LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 4.

6.4 Auszonungsentschädigung

Für die steuerliche Behandlung der Auszonungsentschädigung > s. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 34/73 Nr. 1.

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. Der Mindeststeuersatz beträgt 0,5% je Einheit. 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 03.11.2010A.

Besteuerung bei Hofübergaben ab 2021

	Verkäufer	**Käufer**	**Bemerkungen**
1. Präponderanz	Veräusserung/Privatentnahme	GV/PV	
2. Zuweisung Gewerbe		LW-Gewerbe/kein LW-Gewerbe (in der Regel im Kaufvertrag umschrieben)	
3. Fallkonstellationen			
a) LW-Gewerbe: Käufer gemäss Art. 42 BGBB Nachkommen, Geschwister und Geschwisterkinder inkl. Ehegatten/eingetragene Partner	- Liquidationsgewinn/-Verlust bis zum Verkaufspreis **GGST = Veranl. Gewinn/Verlust** - Kein Gewinn/Verlust bei BW-Übernahme **GGST = Aufschub**	- Bilanzierung KP (mindestens **aktueller EW**) - Bilanzierung BW und KA	- KP-Einbilanzierung: Gebäude/Land grundsätzlich im Verhältnis **EW** - KP liegt unter dem Buchwert
b) LW-Gewerbe an Übrige	- Liquidationsgewinn/-Verlust bis zum Verkaufspreis **GGST = Veranl. Gewinn/Verlust** - Kein Gewinn/Verlust bei BW-Übernahme **GGST = Aufschub**	- Bilanzierung KP (mindestens **aktueller EW x Faktor 3-5 bzw. KP über dem AW**) - Bilanzierung BW und KA (gemischte Schenkungen)	- KP-Einbilanzierung: Gebäude/Land grundsätzlich im Verhältnis **VW**
c) Kein LW-Gewerbe: Veräusserung zum höchstzulässigen Preis nach BGBB	- Liquidationsgewinn/-Verlust bis zum Verkaufspreis **GGST = Veranl. Gewinn/Verlust**	- Bilanzierung KP	- KP-Einbilanzierung: Gebäude/Land grundsätzlich im Verhältnis **VW**
d) Kein LW-Gewerbe: gemischte Schenkung	Variante 1: - KP < BW **GGST = Aufschub** Variante 2: - KP > BW/< AW (Liq.-Gewinn mindestens KP – BW) **GGST = Aufschub** Variante 3: - KP > AW (Liq.-Gewinn = KA) **GGST = Veranl. Gewinn/Verlust**	Variante 1: - Übernahme BW und KA Variante 2: - Bilanzierung KP plus KA über dem KP Variante 3: - Bilanzierung KP	Variante 2: - KA beim Käufer = AW Verkäufer minus KP Variante 3: - Wenn Kauf zum EW: KP-Einbilanzierung: Gebäude/Land grundsätzlich im Verhältnis **EW** - Alle übrigen Fälle: KP-Einbilanzierung: Gebäude/Land grundsätzlich im Verhältnis **VW**

KP = Kaufpreis
AW = Anlagewert
VW = Verkehrswert
KA = Kumulierte Abschreibungen

BW = Buchwert
EW = Ertragswert (= Katasterwert, Steuerwert)
BGBB = Bundesgesetz bäuerliches Bodenrecht

Amtsbericht: Dieser kann in der Regel erst erstellt werden, wenn die aktuellen Steuererklärungen vom Verkäufer und Käufer eingereicht wurden.

Spezialfälle
- Erbgang (latente Steuerlast wird von Erben übernommen, Einkommenssteuer und Grundstückgewinnsteuer)
- Erbteilung (Behandlung in der Regel wie Erbgang) siehe auch StG § 25a Abs. 3 bzw. DBG Art. 18a Abs. 3 sowie BGE 2C_1055/2019 vom 26. Juni 2020

01.01.2024

Überführung von Geschäftsvermögen 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. Der schriftliche Antrag zur Überführung in das Privatvermögen ist in der Regel mit der Einreichung der Steuererklärung zu stellen. Eine rückwirkende Überführung auf einen Zeitpunkt vor dieser Steuerperiode ist ausgeschlossen. Wird ein Antrag auf Überführung unabhängig der Steuererklärung eingereicht, kann die Überführung frühestens auf diejenige Steuerperiode beantragt werden, für welche noch keine Steuererklärung eingereicht wurde.

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 Liegenschaftenhandel ist nur sehr eingeschränkt möglich. In der Praxis wird die Aufgabe nur anerkannt bei (einer) einzelnen/vereinzelten Liegenschaft/en, in Verbindung mit fortgeschrittenem Alter des/der Liegenschaftenhändlers/-händlerin und einer ausdrücklichen Willensäusserung. Eine Willensäusserung allein reicht nicht aus. Bezüglich Zeitpunkt der Überführung wird auf die Ausführungen unter Ziffer 4.1 verwiesen.

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

- der/die Liegenschaftenhändler/in hat nur noch eine/vereinzelte Liegenschaft/en des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels
- der/die Liegenschaftenhändler/in erklärt ausdrücklich, den gewerbsmässigen Liegenschaftenhandel 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

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 blosse 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 2009A 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 wird auf die Ausführungen unter Ziffer 4.1 verwiesen. 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 Liegenschaftenhandels; 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 Immobilium 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 gewerbsmässigen 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 gewerbsmässiger 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 diente 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 Schatzungsauftrag 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 Schatzungsauftrag. Diese ermittelt sodann den Verkehrswert. Diese Schatzung wird in allen Fällen den Steuerpflichtigen zur Stellungnahme zugestellt.

Die Verkehrswertschatzung ist in der Regel mit einem Augenschein verbunden. Wenn allerdings eine aktuelle Schatzung vorliegt, welche die Verhältnisse im Entnahmezeitpunkt wiederspiegelt, kann die aktualisierte Schatzung auch intern erstellt werden, indem lediglich gewisse Teilwerte der Schatzung, 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 Substanzwertschatzung 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 2009A betreffend Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II.

01.01.2026

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

a) ab Steuerperiode 2020

Landwirtschaftlicher Mietwert (Normalbedarf Wohnraum) für Betriebe mit mindestens 1,0 SAK[1] im Talgebiet, 0,8 SAK in der voralpinen Hügelzone und 0,6 SAK im Berggebiet: Der Mietwert richtet sich nach der eidgenössischen Pachtzinsverordnung[2] und der Schätzungsanleitung[3].

Nichtlandwirtschaftlicher Mietwert (übriger Wohnraum) für Betriebe unter 1,0 SAK im Talgebiet, 0,8 SAK in der voralpinen Hügelzone und 0,6 SAK im Berggebiet:

Beurteilung Bauzustand / Erneuerung (gemäss Schatzungsprotokoll)	Gemeinden Gruppe 1 CHF	Gemeinden Gruppe 2 CHF	Gemeinden Gruppe 3 CHF	Gemeinden Gruppe 4 CHF
	pro Punkt und Raumeinheit (gemäss Schatzungsprotokoll)			
schlecht	13	15	18	20
mittel	15	18	20	22
gut	18	20	22	25
sehr gut	20	22	25	27
Von den nichtlandwirtschaftlichen Mietwerten sind 70 Prozent steuerbar. Wohnrechtsberechtigte versteuern den nichtlandwirtschaftlichen Mietwert.				

[1]SAK = Standardarbeitskraft nach Artikel 3 der Landwirtschaftlichen Begriffsverordnung (SR 910.91)

[2]SR 221.213.221

[3]siehe Anhang 1 zur Verordnung über das bäuerliche Bodenrecht (SR 211.412.110)

Gemeinden: Gruppen

Gemeinden Gruppe 1:
Beromünster (Gemeindeteil Gunzwil), Doppleschwand, Altishofen (Gemeindeteil Ebersecken), Entlebuch, Escholzmatt-Marbach (Gemeindeteil Escholzmatt), Hitzkirch (Gemeindeteil Hämikon), Hasle, Luthern, Romoos, Schlierbach, Schötz (Gemeindeteil Ohmstal), Ufhusen

Gemeinden Gruppe 2:
Aesch, Alberswil, Altbüron, Altishofen (ohne Gemeindeteil Ebersecken), 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), Schüpfheim, 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

b) Steuerperiode 2016 bis 2019

Landwirtschaftlicher Mietwert (Normalbedarf Wohnraum) für Betriebe mit mindestens 0,8 SAK[1] sowie für Betriebe ab 0,5 bis 0,8 SAK und Anteil Erwerbseinkommen aus Landwirtschaft 50 Prozent oder mehr. Der Mietwert richtet sich nach der eidg. Pachtzinsverordnung[2] und der eidg. Schätzungsanleitung[3].

Nichtlandwirtschaftlicher Mietwert (übriger Wohnraum) für Betriebe unter 0,5 SAK sowie für Betriebe ab 0,5 bis 0,8 SAK und Anteil Erwerbseinkommen aus Landwirtschaft weniger als 50 Prozent.

Beurteilung Bauzustand / Erneuerung (gemäss Schatzungsprotokoll)	Gemeinden Gruppe 1 CHF	Gemeinden Gruppe 2 CHF	Gemeinden Gruppe 3 CHF	Gemeinden Gruppe 4 CHF
	pro Punkt und Raumeinheit (gemäss Schatzungsprotokoll)			
schlecht	12	15	17	19
mittel	15	17	19	21
gut	17	19	21	24
sehr gut	19	21	24	26

[1]SAK = Standardarbeitskraft nach Artikel 3 der Landwirtschaftlichen Begriffsverordnung vom 7. Dezember 1998 (SR 910.91)

[2]SR 221.213.221

[3]siehe Anhang 1 zur Verordnung über das bäuerliche Bodenrecht vom 4. Oktober 1993 (SR 211.412.110)

Gemeinden: Gruppen

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), Schüpfheim, 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

1.1.2 Privatanteil Pachtzins
> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 25 Nr. 2 Ziff. 2.2.4.

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

1.1.4 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 Schatzungsanzeigen aufgeführt. Steuerbar sind 70%.

Beispiel: mehr als 20% geschäftliche Nutzung

Position	CHF
Mietwert Wohnung	12'000
Mietzins Studio	9'600
Mietwert Schweinescheune	6'400
Total	**28'000**
Anteil Schweinescheune	22,9%
Geschäftliche Nutzung mehr als 20%: Der Nachweis der effektiven Gebäudeunterhaltskosten ist zwingend.	

1.2 Wohnrecht / Nutzniessung

Wird mit der Veräusserung einer landwirtschaftlichen Liegenschaft die Einräumung eines Wohnrechts zu Gunsten der veräussernden Person verbunden, so ist ein solches Wohnrecht 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 (bis Steuerperiode 2015). Ab Steuerperiode 2016 gilt die Marktmiete.

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 / Bilanzierung

Bei der Einkommenssteuer 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 BGBB und bei den übrigen Personen

Bilanziert bei einer Hofübergabe der/die Wohnrechtsgeber/in den Kaufpreis, ist das Wohnrecht (ohne periodische Leistungen) zu kapitalisieren und als Rückstellung unter den Passiven aufzuführen. Die Rückstellung ist erfolgswirksam entsprechend der Lebenserwartung aufzulösen. Bei der erstmaligen Bilanzierung kann die Rückstellung einmalig erfolgswirksam aufgelöst und im gleichen Umfang beim entsprechenden Objekt eine Abschreibung vorgenommen werden. Dieser Betrag ist bei den kumulierten Abschreibungen nachzuführen.

Beispiel 1: Vorkaufsberechtigte gemäss BGBB

Ertragswert Liegenschaft CHF 500'000, Kaufpreis 600'000, Wohnrecht 200'000

Bilanz			
Aktiven		**Passiven**	
Kaufpreis Liegenschaft	600'000	Wohnrecht	200'000
		Hypothek / Darlehen	400'000

Beispiel 2: übrige Personen

Ertragswert Liegenschaft CHF 500'000, Kaufpreis CHF 1'800'000, Wohnrecht 200'000

Bilanz			
Aktiven		**Passiven**	
Kaufpreis Liegenschaft	1'800'000	Wohnrecht	200'000
		Hypothek / Darlehen	1'600'000

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 (70%), ist die Differenz beim Eigentümer zu versteuern.

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.

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 (agroscope.admin.ch unter Publikationen: Geben Sie in der Publikationssuche "Richtzahlen" ein). Ab 2014 werden die Richtzahlen neu durch den Treuhandverband Landwirtschaft Schweiz publiziert (treuland.ch unter Infothek / Publikationen).

> Richtzahlen 2019

> Richtzahlen 2020

> Richtzahlen 2021

> Richtzahlen 2022

> Richtzahlen 2023A

> Richtzahlen 2024A

> Richtzahlen 2025A

Die Bewertung ist sowohl für das Einkommen als auch für das Vermögen massgebend. Vom Wert des Tierbestandes und der selbstproduzierten Vorräte für Eigengebrauch kann kein Warenlagerdrittel abgezogen werden.

2.1.1 Vermögenssteuer
Selbstbewirtschaftung

Ertragswertschatzung nach Schatzungsanleitung 1996
Die auf einem Landwirtschaftsbetrieb für den eigenen Verbrauch vorhandenen Raufuttervorräte 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

Position	CHF
Selbstproduzierte Raufuttervorräte	29'000
Feldinventar	1'000

Total	**30'000**
./. Vermögenskorrektur Ertragswert 30%	9'000
Steuerbarer Anteil im beweglichen Betriebsvermögen	21'000

Ertragswertschatzung nach Schatzungsanleitung 2004 bzw. 2018
Die Schatzungsanleitung 2004/2018 wird angewendet bei "in Kraft ab" - Daten ab 1.2.2004/1.4.2018. Die auf einem Landwirtschaftsbetrieb für den eigenen Verbrauch vorhandenen Raufuttervorräte sowie das Feldinventar sind nicht mehr Bestandteil des Ertragswertes (Katasterwertes). Die in der Bilanz enthaltenen Werte für vorhandene Raufuttervorräte sowie für das Feldinventar sind deshalb zu 100% als Vermögen zu versteuern.

Pacht
Die auf einem gepachteten Landwirtschaftsbetrieb für den eigenen Verbrauch vorhandenen Raufuttervorräte 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 bäuerliche 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 Bewirtschaftstruktur 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/Schärrer, 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 Gestehungskosten zu aktivieren. Davon können die ordentlichen Abschreibungen getätigt werden.

Beispiel
Darlehen CHF 100'000, jährliche Amortisationsquote = CHF 100'000 : 25 = CHF 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

*) CHF 4'000 Anfangsbestand + CHF 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 abgezinste 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 CHF 100'000, Beginn 1999.

Die Restlaufzeit beträgt 2009 noch 15 Jahre. Der Abzinsungsfaktor beträgt 0,596891 (vgl. Ziff. 5 hinten). Der abgezinste Betrag beträgt CHF 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. 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 Verkehrswertschatzung.
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

Position	CHF
Fläche	16 ha
Erwerbspreis	800'000
Ertragswert	360'000
Eigenmittel	250'000
Hypotheken	450'000

Zinsfreies Darlehen der Stiftung (mit Rückforderungsverzicht)	100'000

Landgut Aktiven	Ertragswertanteile		Verkehrswertanteile	
	CHF	%	CHF	%
Wohnhaus	92'000	25.5	170'000	21.25
Ökonomiegebäude	124'000	34.5	220'000	28.75
Boden	144'000	40.0	400'000	50.0
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. Ziff. 2.4).

Landgut Aktiven	Ertragswertanteil	Verkehrswertanteil
	CHF	CHF
Boden	144'000	400'000 (25'000/ha LN oder CHF 2.50/m2

Folgerung:

Auf dem Boden besteht kein Bedarf für eine Wertberichtigung, da der Preis von CHF 2.50 pro m^2 unter dem Höchstwert nach BGBB liegt. Folglich muss der gesamte Betrag des Darlehens auf den Gebäuden abgeschrieben werden.

Landgut Aktiven	Verkehrswertanteile		Einmalabschreibung		Buchwert nach Einmalabschreibung
	CHF	%	CHF	%	CHF
Wohnhaus	170'000	42.6	42'5000	42.6	127'500
Ökonomiegebäude	230'000	57.4	57'500	57.4	172'500
Boden	400'000	0.0	0	0.0	400'000
Total	**800'000**	**100.0**	**100'000**	**100.0**	**700'000**

Beispiel 2 (Einzelobjekt)
abschreibbare Aktiven tiefer als Darlehen

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

Landgut Aktiven	Ertragswertanteile		Verkehrswertanteile	
	CHF	%	CHF	%
Ökonomiegebäude	20'000	50.0	40'000	25.0
Boden	20'000	50.0	120'000	75.0
Total	**40'000**	**100.0**	**160'000**	**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. 2.4).

Folgerung:

Auf dem Boden besteht kein Bedarf für eine Wertberichtigung, da der Preis von CHF 2.00 pro m^2 unter dem Höchstwert nach BGBB liegt. Folglich muss der gesamte Betrag des Darlehens auf den Gebäuden abgeschrieben werden.

Landgut Aktiven	Verkehrswertanteile	Einmalabschreibung	Buchwert nach Einmalabschreibung
	CHF	CHF	CHF

Ökonomiegebäude	40'000	39'999	1
Boden	120'000	0	120'000
Total	**160'000**	**39'999**	**120'001**

Nicht abgeschriebener Anteil am Darlehen CHF 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		Berichti-gungskonto		Liegenschaft (Gebäude)		Erfolgs-rechnung	
Eingang		100	8		100			
Übergang zu Variante 3	100			8				92
Einmalabschreibung						92	92	

Werte in CHF 1'000

Die Einmalabschreibung ist zu den kumulierten Abschreibungen zu addieren.

3.1.5 Abzinsungsfaktoren bei 3,5%

Dauer in Jahren	Abzinsungsfaktoren
0	1.000000
1	0.966184
2	0.933511
3	0.901943
4	0.871442
5	0.841973
6	0.813501
7	0.785991
8	0.759412
9	0.733731
10	0.708919
11	0.684946
12	0.661783
13	0.639404
14	0.617782
15	0.596891
16	0.576706
17	0.557204
18	0.538361
19	0.520156
20	0.502566
21	0.485571
22	0.469151
23	0.453286
24	0.437957
25	0.423147

Quelle: Stauffer/Schaetzle/Weber, Barwerttafeln, 7. Auflage, Tafel Z5

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 Vertragsabschlusses 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

[1]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.

[2]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 CHF 7'000.-- bzw. 13'000.-- (ab 2005) werden gemäss § 22 Abs. 2 GGStG nicht besteuert.

3.4 Stilllegungsbeiträge
Grundsätzliches
Bei Stillegungen 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
(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)

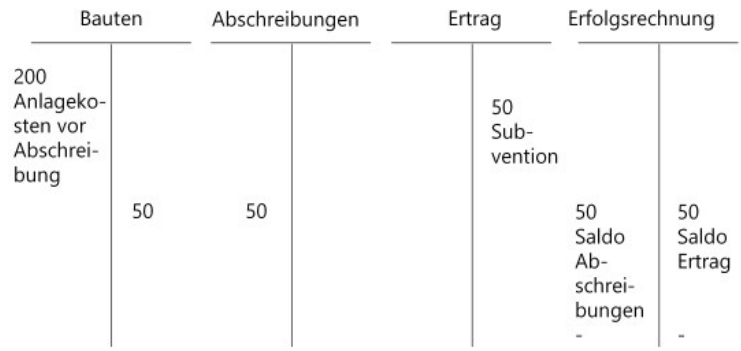
> Denkmalpflege

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:



(Werte in CHF 1'000)

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, Mobiliarversicherung)

> Lehrlingslager, Zivilschutz, Feuerwehr, Militär (keine Geldleistung)

> Zahlungen Schweizerischer Fonds für Hilfe bei nicht versicherbaren Elementarschäden

> Caritas, Kinder- und Bergbauernstiftungen, Coop-Patenschaften und dergleichen

Buchhalterische Behandlung
Die von der Gebäude- und Mobiliarversicherung 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 sind steuerfrei (§ 31 Unterabs. d StG), sofern die Voraussetzungen (Unterstützungsbedürftigkeit) erfüllt sind (> LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 31 Nr. 1 Ziff. 2). Solche Zahlungen ins Privatvermögen weisen regelmässig Schenkungscharakter auf.

Beträge ins Geschäftsvermögen für betriebliche Zwecke hingegen dienen regelmässig der Finanzierung von Anlagekosten, was einer Subvention gleichkommt. Es handelt sich deshalb um Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Betreffend

Verbuchung beachte Ziffer 3.8.1.

01.01.2024

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: 2001
Steuerperiode: 2001
AHV-Beitragsperiode: 2001

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.

01.01.2024

Entschädigung 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	Defizitbetrag CHF	Kostgeld CHF	Bruttoeinnahmen CHF
bei einem Pflegekind	2'120	900	2'780
bei zwei Pflegekindern je	2'000	900	2'660
bei drei Pflegekindern je	1'870	900	2'540
bei vier Pflegekindern je	1'740	900	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 CHF 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 : Anzahl Familienmitglieder (Eltern, eigene und Pflegekinder) + 1

Bei selbstgenutzten Liegenschaften

Mietwert 100% : 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 CHF 750 und für die Unterkunft inkl. Wäsche CHF 450 pro Monat.

Folgende Anteile dieser Pauschalentschädigung sind steuerbar:

- Unterkunft: Die Entschädigung ist steuerbar. Beim Eigenmietwert können die benötigten Raumeinheiten abgezogen werden.
- Essen: CHF 240 (CHF 750 abzüglich Naturallohnabzug von CHF 510 gemäss Wegleitung),

Die steuerbare Betreuungsentschädigung beträgt je nach Kategorie CHF 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):

Position	Ansatz	CHF
Logis	CHF 15 pro Tag	465
Kost	CHF 20 pro Tag	620
Betreuungsentschädigung	CHF 40 pro Tag	1'240
Taschengeld	CHF 7 pro Tag	217
Spesen	CHF 3 pro Tag	93
Freizeit und Verkehr gemäss effektivem Aufwand		0
Total Zahlung für 31 Tage		**2'635**

Besteuerung aufgrund der Abrechnung

Folgende Anteile dieser Pauschalentschädigung sind steuerbar:

› Logis: Die Entschädigung ist steuerbar. Beim Eigenmietwert können die benötigten Raumeinheiten abgezogen werden.

› Kost: CHF 110 (CHF 620 abzüglich Naturallohnabzug von CHF 510 gemäss Wegleitung)

Die Betreuungsentschädigung von CHF 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.

01.01.2024

Umstrukturierungen nach Inkrafttreten des Fusionsgesetzes

1. Grundlagen

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat das > Kreisschreiben Nr. 5a vom 1. Februar 2022A betreffend Umstrukturierungen erarbeitet. Die steuerliche Beurteilung von Umstrukturierungen richtet sich nach diesem Kreisschreiben.

2. Betriebsbegriff bei gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel

Gemäss Kreisschreiben Nr. 5a der Eidg. Steuerverwaltung vom 1. Februar 2022 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 Liegenschaftenhändler bzw. bei der gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlerin 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 Liegenschaftenhandel erfüllt, unabhängig der vorstehend aufgeführten Kriterien, stets das Betriebserfordernis. Die Annahme von gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel ist steuerlich an Indizien geknüpft, bei deren Vorliegen ohne weiteres ein Betrieb im steuerrechtlichen Sinne gegeben ist.

Der gewerbsmässige Liegenschaftenhandel erfüllt das Betriebserfordernis, solange dieser mit einer gewissen Intensität betrieben wird. Im Liegenschaftenhandelsbetrieb 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 Liegenschaftenhandelsbetrieb 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" Liegenschaftenhandel kann allenfalls eine Überführung in das Privatvermögen infolge Aufgabe des gewerbsmässigen Liegenschaftenhandels (Luzerner Steuerbuch, Band 2, Unternehmenssteuerrecht, § 25 Nr. 4 Ziff. 4.2) oder zwecks Vermögensanlage (Ziff. 4.6) erfolgen.

01.01.2024

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

Position	CHF
Geschäftskredit	250'000
Todesfallsumme	500'000
Erlebensfallsumme	100'000
Risikoprämie	2'000
Sparprämie	4'000
Gesamtprämie	6'000

Von der Gesamtprämie der gemischten Lebensversicherung, welche zur Deckung des Geschäftskredits hinterlegt wurde, kann 1/2 der Risikoprämie, d.h. CHF 1'000, als Geschäftsaufwand verbucht werden. Die restliche Risikoprämie von CHF 1'000 wird für die Sicherstellung des Geschäftskredits nicht benötigt und stellt deshalb privaten Lebensaufwand dar. Ohnehin zu den Privataufwendungen ist die Sparprämie von CHF 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 Selbstversorge, 7/4).

7. Tabellarische Übersicht

Versicherungsprämien der/des Selbständigerwerbenden	Geschäftsaufwand	Versicherungsabzug
Krankenkasse / Krankenpflegeversicherung		X
Betriebs-/Nichtbetriebsunfallversicherung (Heilungskosten)		
› soweit die Prämien der Angestellten übernommen werden	X	
› soweit die Prämien der Angestellten nicht übernommen werden		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

01.01.2025

Geschäftsmässig begründeter Aufwand

1. Bestechungsgelder / finanzielle Sanktionen

Die steuerliche Behandlung von Bestechungsgeldern und finanziellen Sanktionen richtet sich ab Steuerperiode 2022 nach dem Bundesgesetz über die steuerliche Behandlung finanzieller Sanktionen (vgl. AS 2020, 5121; § 34 Abs. 2 lit. f, Abs. 3 und Abs. 4 StG und § 73 Abs. 1 lit. a und e, Abs. 3 und Abs. 4 StG). Die Regelungen entsprechen inhaltlich dem Bundesrecht (Art. 27 Abs. 2 lit. f, Abs. 3 und Abs. 4 DBG und Art. 10 Abs. 1 lit. g, Abs. 1^{bis} und Abs. 1^{ter} StHG sowie Art. 59 Abs. 1 lit. a und f, Abs. 2 und Abs. 3 DBG und Art. 25 Abs. 1 lit. a und f, Abs. 1^{bis} und Abs. 1^{ter} StHG)

Bis Steuerperiode 2021 gehörten Zahlungen von Bestechungsgelder im Sinne des schweizerischen Strafrechts (vgl. Art. 322^{ter} und Art. $322^{septies}$ StGB) an schweizerische oder fremde Amtsträger nicht zum geschäftsmässig begründeten Aufwand. Bestechungsgelder an Private konnten dagegen bis Steuerperiode 2021 als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden. Analoges galt für die direkte Bundessteuer.

Ergibt sich im Rahmen der Veranlagungstätigkeit ein entsprechender Verdachtsfall, meldet ihn die Veranlagungsbehörde der Dienststelle Steuern, Team Nachsteuern + Steuerstrafen, zwecks Prüfung einer Strafanzeige.

2. Mehrwertabgabe / Auszonungsentschädigung

Die gesetzlichen Grundlagen zur Mehrwertabgabe werden in > LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 19 N 6 beschrieben. Nachfolgend werden die verschiedenen Ausprägungen der Mehrwertabgabe, insbesondere bei Vorliegen von Geschäftsvermögen, schematisch dargestellt.

Beispiel Nr.	Grundstück	Ereignis	Anlagewert / Buchwert	Verkehrswert vor der Einzonung / Auszonung	Verkehrswert nach der Einzonung / Auszonung	Mehrwertabgabe bei Veräusserung oder Überbauung / Entschädigung für Auszonung	Besteuerung
			CHF	CHF	CHF	CHF	
1	Privatvermögen	Einzonung	1'000	60'000	800'000	148'000 (20% von 740'000)	Abzug Kosten bei GGST, LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 19 N 6
2	Privatvermögen	Auszonung	1'000	800'000	60'000	740'000	Eigentumsbeschränkung, Besteuerung gemäss § 3 Abs. 1 Ziff. 5 GGStG
3	Geschäftsvermögen, nicht dem BGBB unterstellt	Einzonung	1'000	60'000	800'000	148'000 (20% von 740'000)	Einkommenssteuer / Aufwand in der Erfolgsrechnung
4	Geschäftsvermögen, nicht dem BGBB unterstellt	Auszonung	1'000	800'000	60'000	740'000	Einkommenssteuer / Ertrag in der Erfolgsrechnung
5	Geschäftsvermögen, dem BGBB unterstellt (gemischte Zone)	Einzonung	5'000	100'000	4'000'000	780'000 (20% von 3'900'000)	Zum Zeitpunkt der Verfügung ist noch nicht klar, welche Besteuerungsart zum Tragen kommt
6	Geschäftsvermögen, dem BGBB unterstellt (gemischte Zone)	Auszonung	5'000	4'000'000	100'000	3'900'000	Gleich wie Fall 2
7	Geschäftsvermögen, nicht dem BGBB unterstellt, mit Ersatzbeschaffung CHF 5'000'000 in 2 Jahren	Einzonung	5'000	100'000	4'000'000	780'000 (20% von 3'900'000)	Gleich wie Fall 3

Ausgangslage der Beispiele

Beispiele 1 bis 4:

Grundstück ohne Gebäude, 20 Aren = 2'000 m^2, vor der Einzonung Landwirtschaftsland, Verkehrswert CHF 30/m^2

Beispiel 5 und 6:

Grundstück ohne Gebäude, 1ha = 10'000 m^2, vor der Einzonung Landwirtschaftsland, Verkehrswert gemäss BGBB CHF 10/m^2

Verkehrswert bei allen Beispielen nach der Einzonung bzw. vor der Auszonung: CHF 400/m^2

Beispiel 7:

Jahr N

Geschäftsvorfall	Buchung	CHF
Veräusserungserlös	Bank/Ertrag	4'000'000
Auflösung Buchwert	Aufwand/Aktiven	5'000
Verfügung Mehrwertabgabe	Aufwand/Rückstellung	780'000
Ersatzbeschaffungsrückstellung	Aufwand/Rückstellung Ersatzbeschaffung (4'000'000 abw. 5'000 abz. 780'000)	3'215'000

Jahr N + 2 keine Zahlung Mehrwertabgabe, weil Ersatzbeschaffung

Geschäftsvorfall	Buchung	CHF
Investition Ersatzbeschaffung	Aktiven/Bank	5'000'000
Auflösung Rückstellung Mehrwertabgabe	Rückstellung/Ertrag	780'000
Auflösung Rückstellung Ersatzbeschaffung	Rückstellung Ersatzbeschaffung/Ertrag	3'215'000
Übertrag stille Reserven auf Ersatzobjekt	Abschreibung Ersatzbeschaffung/Aktiven	3'995'000

3. Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften

> Vgl. KS EStV Nr. 49 vom 13. Juli 2020A

4. Gewinnanteilsansprüche

Wie die Erfüllung eines gesetzlichen Gewinnanteilsanspruchs gilt diejenige eines vertraglichen Gewinnanteilsanspruchs unter Miterbinnen und Miterben als Tilgung einer privaten Schuld. Sie stellt deshalb keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Ebenso wenig kann die Tilgung privater Schulden als Schuldzins zum Abzug gebracht werden (BGE 2C_11/2020 vom 23.1.2020).

01.01.2024

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, bei vereinfachter Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 OR, 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.

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.

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 pauschalierte 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)

Position	Normalsätze
Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser	
- auf Gebäude allein 1)	2%
- auf Gebäude und Land zusammen 2)	1,5%
Geschäftshäuser, Büro- und Bankgebäude, Warenhäuser, Kinogebäude	
- auf Gebäude allein 1)	4%
- auf Gebäude und Land zusammen 2)	3%
Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie	
- auf Gebäude allein 1)	6%
- auf Gebäude und Land zusammen 2)	4%
Fabrikgebäude, Lagergebäude und gewerbliche Bauten (speziell Werkstatt- und Silogebäude)	
- auf Gebäude allein 1)	8%
- auf Gebäude und Land zusammen 2)	7%
Hochregallager und ähnliche Einrichtungen	15%

Farnisbauten auf fremdem Grund und Boden	20%
Geleiseanschlüsse	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%
Sicherheitseinrichtungen, elektronische Mess- und Prüfgeräte	40%
Werkzeuge, Werkgeschirr, Maschinenwerkzeuge, Geräte, Gebinde, Gerüstmaterial, Paletten usw.	45%
Hotel- und Gastwirtschaftsgeschirr sowie Hotel- und Gastwirtschaftwäsche	45%

Wird ein Gebäude für verschiedene geschäftliche Zwecke benötigt (z.B. Werkstatt und Büro), so sind die einzelnen Sätze angemessen zu berücksichtigen.

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.

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).

2.6 Abschreibungen im Liegenschaftshandel

Auf Liegenschaften, die Umlaufsvermögen des gewerbsmässigen 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.

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 Sätze (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

Position	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	5%	10%
Erschliessungen (Wege usw.), Rebmauern	3%	6%
Pflanzen Abschreibung ab Vollertrag, die bis zum Zeitpunkt des Vollertrages aktivierten Kosten bilden den Ausgangswert für die Berechnung der Abschreibung.		
Reben	6%	12%
Obstanlagen	10%	20%
Gebäude		
Wohnhäuser	1%	2%
Gesamtsatz für Gebäude und Bauernhäuser (Wohnteil und Stall)	2%	4%
Ökonomiegebäude	3%	6%
Leichtbauten, Schweineställe, Geflügelhallen usw.	5%	10%
Silos, Bewässerungen	5%	10%
Mechanische Einrichtungen fest mit den Gebäuden verbundene technische Anlagen, soweit nicht in den Gebäudewerten inbegriffen	12%	25%
Fahrzeuge, Maschinen	20%	40%
bei starker Beanspruchung	25%	50%

3.2 Berechnungsgrundlagen
Ausgangswert für die Berechnung der Abschreibung sind die Gestehungskosten. Diese ergeben sich aus dem Kaufpreis,

vermindert um allfällige Rabatte, Eintauschgutschriften usw. Wird eine Buchhaltung neu eröffnet, so sind die Anlagegüter mit den Gestehungskosten, 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 CHF	Variante 2 CHF	Variante 3 CHF
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 2022	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 hinausgehen) 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.

Für die einmalige Korrektur der Überabschreibung gelten die folgenden Aufrechnungssätze:

bei ordentlichen Abschreibungssätzen von	Aufrechnung der Überabschreibung
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 4'000'000. Die Sonderabschreibungen werden vorliegend ab Bezugsjahr geltend gemacht (maximal 5% p.a. = CHF 200'000).

Jahr	Ordentlicher Gewinn CHF	Sonderabschreibung CHF	Steuerpflichtiger Gewinn CHF
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 -300'000 1)	100'000	500'000
Jahr 4	1'500'000	0	1'500'000

1) Verlustverrechnung

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).

01.01.2024

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 Bd. 2 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.

01.01.2026

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 ernsthafte 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: CHF 1'160'000. Eine Forderung von CHF 250'000 ist wahrscheinlich nur zu 50% einbringlich. Das Delkredere ist demnach wie folgt zu ermitteln:

Position	CHF
Debitorenbestand	1'160'000
abzüglich Forderung mit erhöhtem Verlustrisiko	250'000
Forderungen mit normalem Verlustrisiko	910'000
5% Wertberichtigung auf CHF 910'000	45'000
50% Wertberichtigung auf CHF 250'000	125'000
Total Wertberichtigung	**170'000**

1.3 Guthaben gegenüber Gesellschafterinnen und Gesellschaftern oder ihnen nahestehenden Personen (u.a. Konzerngesellschaften)
Auf solchen Guthaben sind grundsätzlich keine Wertberichtungen 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 Generalunternehmungs-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, Unternehmungsbewertung 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

Aktuelle Praxis
Pauschale Rückstellungen für Grossreparaturen werden ab 1. Januar 2026 steuerlich nicht mehr zugelassen. Die per 1. Januar 2026 aus vorangehenden Steuerperioden noch bestehenden pauschalen Rückstellungen für Grossreparaturen sind steuerwirksam aufzulösen. Die vollumfängliche Auflösung muss bis spätestens am 31. Dezember 2030 erfolgt sein.

Praxis bis 31.12.2025
Rückstellungen für Grossreparaturen, die mit Gewissheit in grösseren Zeitabständen vorzunehmen sind, wie beispielsweise Fassadenrenovationen, Ersatz von Heizungs- und Liftanlagen, 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 CHF 50'000 pro Jahr ein Einschlag von 20% steuerlich zugelassen. Wird ein höherer Einschlag beansprucht oder werden WIR-Beträge von über CHF 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.

Der Steuererklärung ist jeweils ein Auszug des entsprechenden Arbeitgeberbeitragsreservekontos der Vorsorgeeinrichtung beizulegen.

01.01.2026

Einzelfallbeurteilungen von Rückstellungen / Wertberichtigungen

1. Arbeitsverhältnis

1.1 Ferien und Überzeit

Ferien- und Überzeitansprüche, die am Bilanzstichtag nicht bezogen wurden und noch bestehen, sind nach den handelsrechtlichen Vorgaben abzugrenzen (Verbindlichkeit, transitorische Passiven oder Rückstellungen).

Steuerlich werden solche Abgrenzungen anerkannt, wenn diese konkret nachgewiesen werden. Die Bemessung der Abgrenzung muss anhand sachgerechter Kriterien erfolgen (z. B. Personalkosten) und ist im Rahmen der Steuererklärung zu dokumentieren. Pauschale Abgrenzungen oder Pauschalrückstellungen werden steuerlich nicht akzeptiert (BGE 9C 192/2024).

1.2 Lohn und Erfolgsbeteiligung

Bei Arbeitnehmern werden die definitiven Jahresbezüge vielfach erst nach Abschluss des betreffenden Geschäftsjahres festgelegt. Die Jahresbezüge sind nach den handelsrechtlichen Vorgaben per Bilanzstichtag abzugrenzen (Verbindlichkeit, transitorische Passiven oder Rückstellungen).

Die Abgrenzung der Lohnbestandteile darf nicht willkürlich vorgenommen werden. Die zurückgestellten bzw. abgegrenzten Ansprüche sind konkret nachzuweisen. Im folgenden Geschäftsjahr sind sie den Anspruchsberechtigten auszuzahlen oder gutzuschreiben. Andernfalls ist die Rückstellung bzw. die Abgrenzung steuerlich aufzulösen.

2. Aktivdarlehen

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

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.

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 auszuscheiden 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).

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. 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. Blosse Drohungen der Gegenpartei bezüglich einer Klageerhebung rechtfertigen noch keine Rückstellung.

8. 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.

9. 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.

10. Umweltschutzmassnahmen

10.1 Aufgrund gesetzlicher Auflagen
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.).

10.2 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.

11. 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 Währungszerfall 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).

12. 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.

13. Schwankungsreserve auf Wertschriftenbestand

Um Kursschwankungen auszugleichen, besteht bei zum Börsenkurs oder zu einem anderen beobachtbaren Marktpreis bewerteten Aktiven die Möglichkeit der Bildung einer Schwankungsreserve. Die Bildung der Schwankungsreserve erfolgt durch eine Wertberichtigung zulasten der Erfolgsrechnung. Die handelsrechtlichen Vorgaben sind zu berücksichtigen.

Steuerlich werden solche Wertberichtigungen im Sinne von Schwankungsreserven im Umfang von 10% des Wertschriftenbestandes per Bilanzstichtag (d.h. des Börsenkurses oder eines anderen beobachtbaren Marktpreises) akzeptiert. Wertberichtigungen, die in diesem Umfang handelsrechtlich verbucht sind, werden ohne Nachweis steuerlich akzeptiert (Pauschalwertberichtigung). Sofern eine höhere Wertberichtigung als die Pauschale geltend gemacht wird, so sind die bestehenden Risiken und die effektive Berechnung des Rückstellungsbedarfs nachzuweisen und im Rahmen der Steuererklärung zu dokumentieren.

01.01.2024

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:	CHF 3'000
Verkaufspreis alte Anlage 29.11.2014:	CHF 4'600

Kaufpreis neue Anlage 15.2.2015: CHF 3'800

	Konto Produktionsanlagen		Ersatzbeschaffungs-konto	
	2014	**2015**	**2014**	**2015**
Eingangsbilanz	3000 S	0	0	- 1600 H
- Verkauf alte Anlage 2002	- 4600 H			
+ Ausbuchung Buchgewinn an Erstzbeschaffungskonto	1600 S		- 1600 H	
+ Kauf neue Anlage 2003		3800 S		
- Abschreibung auf ursprünglichen Buchwert, über Ersatz-beschaffungskonto		- 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 Anlagegüter 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.

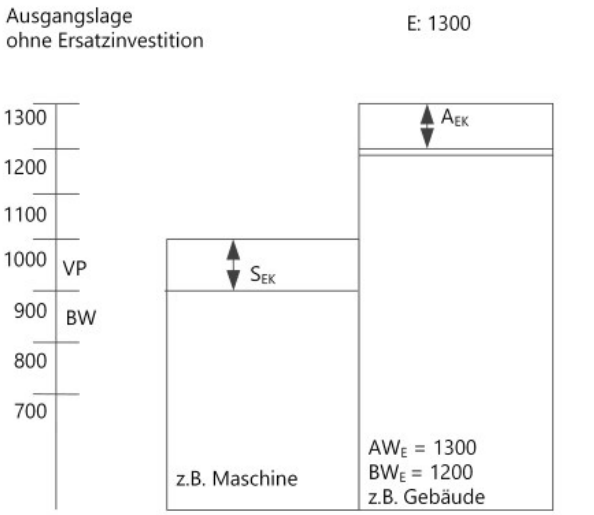
› Die Differenz von 100 zwischen dem Verkaufserlös (1000) und dem Buchwert (900) wird mit der Einkommenssteuer besteuert.

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 Grundstückgewinnen (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

Verkauf landwirtschaftliche Liegenschaft CHF 700'000. Buchwert CHF 300'000, kumulierte Abschreibungen CHF 200'000, Ersatzbeschaffung in neues Ökonomiegebäude, AK = CHF 550'000.

Übertrag auf neues Grundstück (betriebsnotwendiges Anlagevermögen)

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

Veranlagung GGSt

Position	CHF
Veräusserungserlös	700'000

./. Anlagewert	500'000
./. Ersatzbeschaffung GG	50'000
Steuerbar GGSt*	**150'000**

* Verbuchung über Kapitalkonto

Verbuchung Einkommenssteuer

Position	CHF
Neubau Ökonomiegebäude	550'000
./. Ersatzbeschaffung GG	50'000
Verbleibende Anlagekosten	500'000
./. Ersatzbeschaffung KG	200'000
Buchwert	**300'000**
Kumulierte Abschreibungen	200'000

Bilanz

Aktiven	1.1. CHF	Zugang CHF	Abgang CHF	31.12. CHF
Liegenschaft	500'000	50'000 150'000*	700'000	0
Kumulierte Abschreibungen	-200'000	200'000		0
Ökonomiegebäude neu		550'000	50'000	500'000
Kumulierte Abschreibungen			200'000	-200'000

* Der steuerbare Grundstückgewinn von CHF 150'000.-- wird über das Kapitalkonto aus der Erfolgsrechnung gebucht.

Erfolgsrechnung

Position	Aufwand CHF	Ertrag CHF
Kapitalgewinn		200'000
Abschreibung Ersatzbeschaffung	200'000	

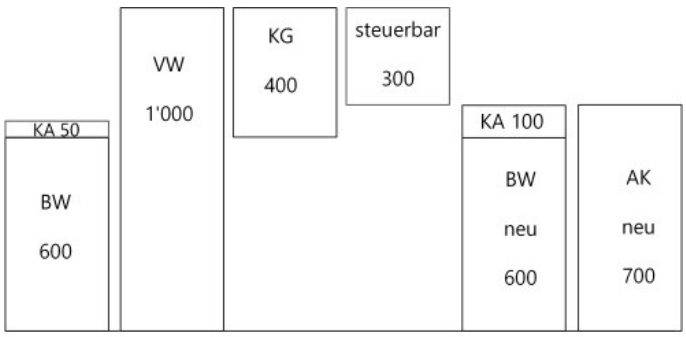
5.3 Reinvestition von Gewinnen aus der Veräusserung von Bauland (nicht mehr als landwirtschaftliches Grundstück qualifiziert) in andere landwirtschaftliche Betriebsgrundstücke

Bei der Ersatzbeschaffung von Kapitalgewinnen (Differenz Buchwert zum Veräusserungswert/Verkehrswert) aus der Veräusserung von Baulandgrundstücken wird der Buchwert des Ersatzobjektes sofort herabgesetzt. Die reinvestierten Wertzuwachsgewinne sind als Abschreibungen nachzuführen.

Beispiel

Landwirt X verkauft ein Baulandgrundstück für CHF 1'000'000 aus dem betriebsnotwendigen Anlagevermögen. Der Buchwert beträgt CHF 600'000 (inkl. Gebäude). Der Kapitalgewinn wird in einen Scheunenumbau investiert. Total Umbaukosten CHF 700'000. Landwirt X macht bei der Einkommenssteuerveranlagung die Ersatzbeschaffung geltend.

Übertrag Anteil Kapitalgewinn auf Ersatzobjekt



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

Die ursprünglichen kumulierten Abschreibungen von CHF 50'000 gehen unter bzw. werden besteuert als Anteil vom Kapitalgewinn. Bei der Ersatzbeschaffung beim Ersatzobjekt können lediglich CHF 100'000 als Sofortabschreibung verbucht werden bis auf den ursprünglichen Buchwert von CHF 600'000.

29.09.2025

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 vorausgegangenen 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). Den 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

Position	CHF
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

Position	CHF
Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit (letztes Geschäftsjahr 1.1. - 30.6.2004)	-50'000
Unselbständiger Lohneinkommen 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

Position	CHF
Gewinn aus selbständiger Erwerbstätigkeit (letztes Geschäftsjahr 1.1. - 31.12.2004)	120'000
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.

Position	Beispiel 4 CHF	Beispiel 5 CHF
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 CHF -50'000 Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit auf die Steuerperiode 2005 vorgetragen werden. Der negative Vermögensertrag von CHF -30'000 bleibt steuerlich nur soweit berücksichtigt, wie dieser innerhalb der Bemessungsperiode verrechnet werden kann. Vorliegend kann ein Anteil von CHF 20'000 mit dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit verrechnet werden. Die verbleibenden CHF -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 CHF -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

Position	CHF
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

Position	CHF
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

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

Der noch nicht verrechnete Verlust von CHF -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.

Position	Beispiel 9 CHF	Beispiel 10 CHF	Beispiel 11 CHF	Beispiel 12 CHF
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
Reineinkommen	**40'000**	**-75'000**	**0**	**-110'000**
Aufrechnung verrechenbare Geschäftsverluste Ziff. 290	60'000	65'000	30'000	60'000
massgebendes Einkommen vor Verlustrechnung	**100'000**	**-10'000**	**30'000**	**-50'000**
Anrechnung verrechenbare Geschäftsverluste Ziff. 290	-60'000	-65'000	-30'000	-60'000
massgebendes Einkommen nach Verlustrechnung	**40'000**	**-75'000**	**0**	**-110'000**
Sozialabzüge Ziff. 350 - 354	-10'000	0	0	0
Steuerbares Einkommen Ziff. 380	**30'000**	**0**	**0**	**0**
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 CHF -70'000) nicht die Höhe des massgebenden Nettoeinkommens nach Verlustverrechnung (CHF -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. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 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

Position	CHF
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

Position	CHF
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 2004A, 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

Position	CHF
Verlust aus selbständiger Erwerbstätigkeit	-180'000
Forderungsverzichte der Gläubiger im Rahmen eines Nachlassertrags 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

Position	CHF
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 auf selbständiger Erwerbstätigkeit (Eröffnung Sportgeschäft per 1.10.2005)	-20'000
Verlustvortrag aus 2003	-44'000
Steuerbares Einkommen 2005	-10'000

Verlustvortrag 2003 von CHF -44'000 lebt infolge erneuter Aufnahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit im Jahr 2005 wieder auf; Verlustüberschuss von CHF -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 Steuerausscheidung 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. 32aA betreffend Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

01.01.2025

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 Bd. 2 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. 779 Abs. 1 OR)
- Genossenschaft (Art. 838 Abs. 1 OR)

Errichtung der Statuten:

- Vereine (Art. 60 Abs. 1 ZGB)

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 Bd.2 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 Spaltungen

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. Spaltungsstichtag (Übernahmestichtag = Bilanzstichtag) und dem Tag der eintragungsfähigen Anmeldung beim Handelsregister bzw. bei nicht einzutragenden Rechtsgeschäften dem Vollzug der Umstrukturierung nicht mehr als 6 Monate liegen.

2.4 Wirtschaftliche Zugehörigkeit

Eine Steuerpflicht auf Grund wirtschaftlicher Zugehörigkeit im Kanton Luzern (sekundäre Steuerpflicht aufgrund einer Betriebsstätte oder Eigentum an Grundstücken) besteht für die gesamte Steuerperiode, auch wenn sie während der Steuerperiode begründet, verändert oder aufgehoben wird.

2.5 Mantelhandel

Steuerrechtlich wird der Mantelhandel einer wirtschaftlichen Neugründung gleichgestellt. Die Steuerpflicht endet und 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.

Für die Belange der Kapitalsteuer, bei welcher es sich um eine Jahressteuer handelt, wird die Dauer des Geschäftsjahres entsprechend berücksichtigt (§ 98 Abs. 2 StG).

4. Ende der Steuerpflicht

§ 68 Abs. 2 und 3 i.V.m. Art. 22 StHG
Die Steuerpflicht endet grundsätzlich mit dem Abschluss der Liquidation, mit der Verlegung des Sitzes und der tatsächlichen Verwaltung aus dem Kanton Luzern oder mit dem Wegfall der im Kanton steuerbaren Werte. Im interkantonalen Verhältnis (Sitzverlegung und Begründung / Wegfall einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit) ist die betroffene juristische Person in allen beteiligten Kantonen für die gesamte Steuerperiode steuerpflichtig. Der Gewinn und das Kapital werden zwischen den beteiligten Kantonen in sinngemässer Anwendung der Grundsätze des Bundesrechts über das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung ausgeschieden.

4.1 Abschluss der Liquidation

Massgebend ist der materielle Abschluss der Liquidation gemäss den handelsrechtlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften. Diese sind für

> Aktiengesellschaften Art. 736ff. OR

> GmbH Art. 826 i.V.m. Art. 737ff. OR

> Genossenschaften Art. 913 i.V.m. Art. 737ff. OR.

Die materielle Liquidation umfasst die wesentlichen Liquidationshandlungen wie den Abschluss der laufenden Geschäfte und die Erfüllung der Verpflichtungen, der Schuldenruf und die Verteilung (eines Grossteils) des Vermögens. Nach Beendigung der wesentlichen Liquidationshandlungen erfolgt die Anmeldung zur Löschung aus dem Handelsregister. Auf diesen Zeitpunkt ist eine Liquidationsschlussbilanz zu erstellen (§ 96 Abs. 3 StG). Die Steuerpflicht endet mit der Anmeldung der Löschung aus dem Handelsregister bzw. aus Praktikabilitätsgründen mit der Mitteilung des Löschungsantrags durch das Handelsregister an die Dienststelle Steuern. Die unbeschränkte Steuerpflicht endet daher in der Regel vor dem zivilrechtlichen Ende der juristischen Person (Löschung im Handelsregister).

Für die Steuerperiode(n) bis zur Anmeldung der Löschung aus dem Handelsregister ist eine Steuererklärung einzureichen und die Steuerschulden müssen als Teil der Liquidationshandlungen beglichen werden. Die Zustimmung der Dienststelle Steuern zur Löschung der juristischen Person aus dem Handelsregister erfolgt erst nach Bezahlung oder Sicherstellung sämtlicher kantonalen Steuerschulden (inkl. direkte Bundessteuer).

Eine graphische Darstellung des Liquidationsprozesses findet sich > hier.

4.2 Übrige juristische Personen

Für übrige juristische Personen (Vereine, Stiftungen, öffentlich-rechtliche Anstalten, kollektive Kapitalgesellschaften mit direktem Grundbesitz etc.) endet die Steuerpflicht mit der zivilrechtlichen Auflösung.

4.3 Umstrukturierungen

Bei Umstrukturierungen (z.B. Aufspaltung oder Fusion) endet die Steuerpflicht ohne Liquidation. Grundsätzlich ist für das Ende der Steuerpflicht auf den Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit der Umstrukturierung (Handelsregistereintrag, Vollzug) abzustellen. Eine Ausnahme bildet der Rechtsformwechsel zwischen juristischen Personen, bei welchem die Steuerpflicht nicht unterbrochen wird.

Bei einer steuerlich rückwirkenden Umstrukturierung endet die Steuerpflicht formell mit der tatsächlichen Löschung / Beendigung der Rechtspersönlichkeit, wobei für die Bemessungsgrundlage auf den Umstrukturierungsstichtag abzustellen ist. In der Praxis wird jedoch für die Beendigung der Steuerpflicht wie auch für die Bemessungsgrundlage auf den Umstrukturierungsstichtag abgestellt.

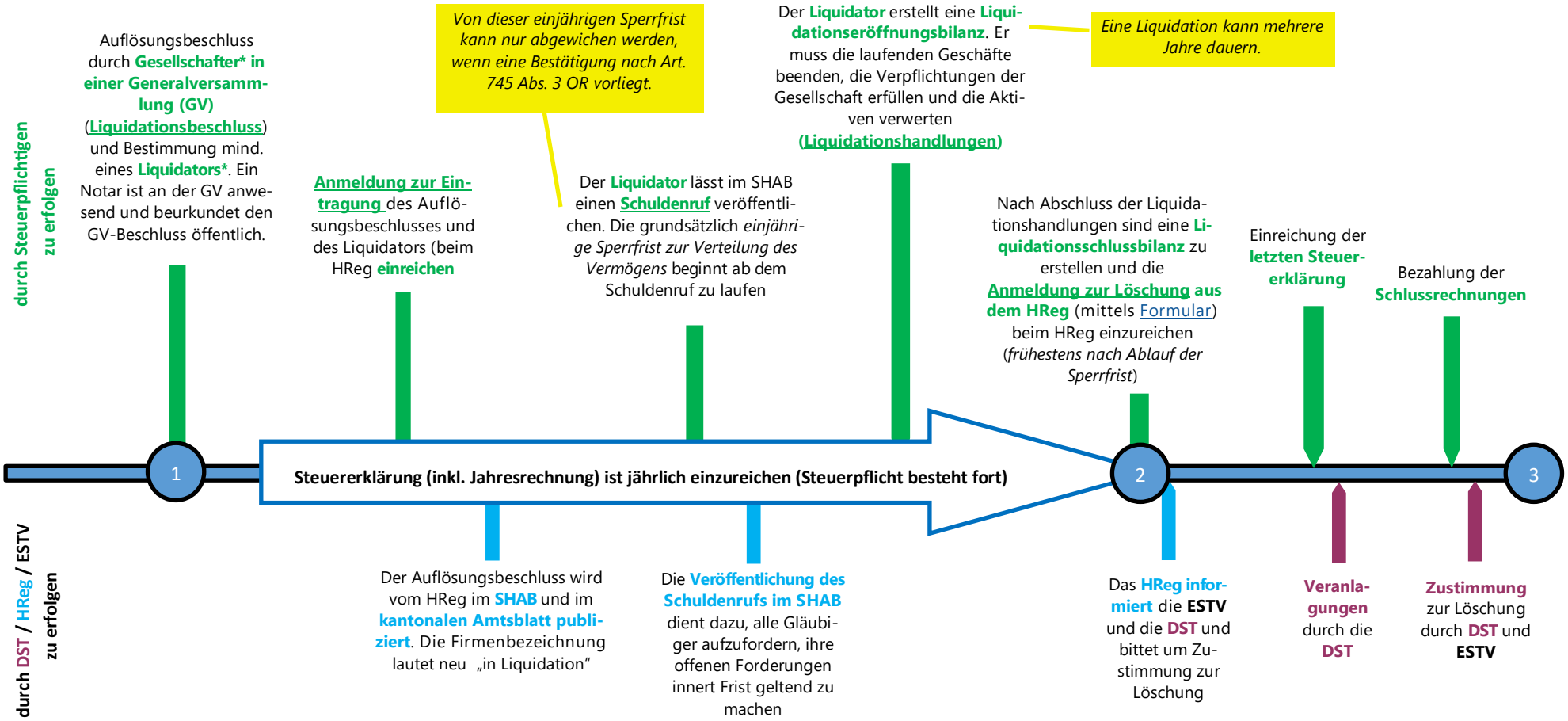
4.4 Mantelhandel

Steuerrechtlich wird der Mantelhandel einer wirtschaftlichen Neugründung gleichgestellt. Die Steuerpflicht endet und beginnt neu zum Zeitpunkt der Aktienveräusserung.

KANTON
LUZERN

Dienststelle Steuern

Liquidationsprozess bei einer Aktiengesellschaft (AG) oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)



1. Beginn der Phase der Liquidation (keine Geschäftstätigkeit mehr)
2. Ende der Steuerpflicht für Gewinn- und Kapitalsteuerzwecke
3. Löschung aus dem HReg, wenn alle Steuerbehörden (d.h. auch die ESTV) der Löschung zugestimmt haben

Behörden

HReg: Handelsregister; Tel. **041 228 58 16**
DST: Dienststelle Steuern Luzern/JP; Kontaktformular
ESTV: Eidgenössische Steuerverwaltung

* Aus Platzgründen wird nur die männliche Form verwendet.

01.01.2024

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 Dienststelle Steuern des Kantons, 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 Gewerbemonopolbetriebe 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 Schatzung entlassen. Die Abteilung Immobilienbewertung 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 Bd. 2 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).

Für die Ermittlung der Gewinn- und Kapitalfaktoren sowie die Berechnung der Steuern sind die Bestimmungen für übrige juristische Personen massgebend (§§ 87, 92 Abs. 2, 93 StG).

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 (> LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 100 Nr. 1).

Bei der direkten Bundessteuer unterliegen die Korporationsgemeinden als übrige juristische Personen der ordentlichen Steuerpflicht nach Art. 66 und 71 DBG (VGE vom 21.8.2000 i.S. K.S.). Somit unterliegt ein Gewinn ab einem Betrag von CHF 5'000 der Bundessteuer. Gemäss Gesetz über die Korporationen (SRL Nr. 170) besteht die Zwecksetzung einer Korporation in der Verwaltung und Nutzung des eigenen Korporationsvermögens. Dabei kann sich der Tätigkeitsbereich einer Korporationsgemeinde auf eine breite wirtschaftliche Zweckverfolgung erstrecken (Halten und Verwalten sowie Erwerb und Veräusserung von Liegenschaften / Wald- und Landwirtschaft / Kiesausbeutung / Wasserversorgung etc.). Die Korporationsgemeinde kann ihre Ertragsüberschüsse, nachdem sie angemessene Beiträge für öffentliche, gemeinnützige und kulturelle Zwecke geleistet hat, vollumfänglich zur Ausschüttung an die Korporationsbürger verwenden (§ 60 in Verbindung mit § 5 Abs. 2c Korporationsgesetz). In Bezug auf die Verteilung des Korporationsnutzens ist lediglich der Grundsatz der Gleichbehandlung zu beachten, womit die wirtschaftliche Lage der Bürger unbeachtlich bleibt. Der Tätigkeitsbereich einer Korporation erstreckt sich somit nicht zur Hauptsache auf eine idelle Zweckverfolgung, womit die Bestimmungen von Art. 66a DBG nicht zur Anwendung gelangen.

08.11.2024

Steuerbefreiung von Einrichtungen der beruflichen Vorsorge (2. Säule)

1. 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. 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

Weitere Empfehlungen, Übersichten und konkrete Anwendungsfälle zu Fragen der Besteuerung von Vorsorge und Versicherungen finden Sie auch im Loseblattwerk "Vorsorge und Steuern", welches von der Schweizerischen Steuerkonferenz herausgegeben wird. Dieses Werk wird laufend durch Nachträge aktualisiert und ist beim > Cosmos-VerlagA erhältlich.

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

……

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 Einkauftabelle: 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 Arbeitnehmern 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 geäufnet.
- 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]
……..	…… …… …… ……

01.01.2024

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 blosse statutarische Proklamation einer steuerbefreiten Tätigkeit genügt nicht. Die vorgegebene Zwecksetzung ist auch tatsächlich zu verwirklichen (§ 21 StV). Die blosse 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 Bd. 2 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 Selbsthilfezwecke 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 / Verfahren

Die juristische Person, die eine Steuerbefreiung beansprucht, hat ein entsprechendes Gesuch online 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 (> Online-Formular; steuern.lu.ch > Juristische Personen > Steuerbefreiung). 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.).

Beim Verfahren betreffend Prüfung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung handelt es sich um ein dem ordentlichen Veranlagungsverfahren vorgelagertes selbständiges Feststellungsverfahren. In diesem Verfahren sind die Verfahrensvorschriften des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege (VRG) massgebend. Die juristische Person muss im Rahmen dieses Verfahrens mitwirken, d.h. insbesondere die von der Steuerbehörde verlangten Unterlagen einreichen. Eine Busse wegen Verletzung der Mitwirkungspflichten kann gestützt auf § 51 Abs. 1d VRG ausgefällt werden. Das Feststellungsverfahren wird mit einem Entscheid abgeschlossen (Feststellung der (Nicht-) Steuerbefreiung für die betreffende Steuerperiode oder Nichteintretensentscheid bei ungenügender Mitwirkung im Verfahren). Der Feststellungsentscheid kann mittels Einsprache bei der Veranlagungsbehörde angefochten werden. Die Veranlagungsbehörde kann die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für jede Steuerperiode erneut prüfen. Praxisgemäss wird zu diesem Zweck für jede Steuerperiode die entsprechende Jahresrechnung (Bilanz und Erfolgsrechnung) der juristischen Person einverlangt. Die Steuererklärung muss im Feststellungsverfahren nicht ausgefüllt werden (KGE vom 28.10.2018 i.S. H.).

01.01.2024

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. Ebenso fällt die Überbauung eines eigenen Grundstücks mit anschliessendem Verkauf der erstellten Wohneinheiten unter die kantonale Steuerpflicht (BGE 2C_564/2016 vom 9.8.2017 i.S. K. L.). Diese betrieblichen Aktivitäten gehen über die blosse 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 Wertzuwachsgewinn grundstückgewinnsteuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 Ziff. 2 GGStG).
- Liegenschaften und KapitalanlagenLiegenschaften, 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 Wertzuwachsgewinn 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:
1,5% je Einheit berechnet auf dem steuerbaren Reingewinn. Ein Gewinn unter CHF 10'000 (bis 2017) bzw. bis CHF 20'000 (ab

2018) wird nicht besteuert.

Kapitalsteuer:
0,5‰ je Einheit auf dem steuerbaren Eigenkapital. Ein Kapital unter CHF 100'000 wird nicht besteuert.

01.01.2024

Steuerbefreiung der Stifte, Klöster und privater kirchlicher Institutionen

1. Gesetzliche Grundlagen

Für die Besteuerung der Stifte, Klöster und anderer privater kirchlicher Institutionen (z.B. Pfarrpfrundstiftungen) 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 Bd. 1 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 Textilkunsthandwerk

> Landwirtschaftsbetrieb

> Bäckerei

> Gärtnerei

> Forstwirtschaft

> Einkünfte aus Kiesausbeutung

> Betrieb eines Parkhauses

> Kerzenherstellung

Diese Aktivitäten gehen über die blosse 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 Wertzuwachsgewinne aus der Veräusserung solcher Liegenschaften fallen jedoch gemäss § 1 Abs. 1 GGStG unter die Grundstückgewinnsteuer.

Demgegenüber werden Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften des steuerpflichtigen Tätigkeitsbereichs mit der ordentlichen Gewinnsteuer abgerechnet (vgl. 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 Bd. 1 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 Bd. 1 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:
1,5% je Einheit berechnet auf dem steuerbaren Reingewinn. Ein Gewinn unter CHF 10'000 (bis 2017) bzw. bis CHF 20'000 (ab 2018) wird nicht besteuert (§ 87 StG).

Gewinnsteuer DBG:
4,25% berechnet auf dem steuerbaren Reingewinn. Ein Gewinn unter CHF 5'000 wird nicht besteuert (Art. 71 DBG).

Kapitalsteuer StG:
0,5‰ je Einheit auf dem steuerbaren Eigenkapital. Ein Kapital unter CHF 100'000 wird nicht besteuert (§ 93 StG).

01.01.2025

Bestimmungen gemäss Steuerreform STAF

1. Allgemeines zur Patentbox nach § 72a StG und zum zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach § 72f StG

Die Bestimmung von § 72a StG entspricht dem Wortlaut von Art. 24a StHG. Sie definiert abschliessend die Rechte, welche unter die reduzierte Patentboxbesteuerung fallen. Die Ausgestaltung der Patentboxbesteuerung orientiert sich an den zurzeit geltenden internationalen Standards. Das bedeutet, dass namentlich nicht patentgeschützte Erfindungen von KMU (u.a. Marken, Designs, Betriebsgeheimnisse) sowie urheberrechtlich geschützte Software nicht für die Patentbox qualifizieren (Software als solche kann in der Schweiz nicht patentiert werden).

Die Patentbox bietet somit die Möglichkeit, die Gewinne aus den qualifizierten Immaterialgüterrechten einer ermässigten Besteuerung zuzuführen. Dieses Privileg steht sowohl juristischen Personen als auch den Personengesellschaften und Selbständigerwerbenden zu. Während die Patentboxbesteuerung gemäss harmonisierungsrechtlicher Vorschrift per 1.1.2020 zwingend in die kantonale Gesetzgebung aufzunehmen ist, bleibt die diesbezügliche prozentuale Ermässigung der Gewinnbesteuerung den Kantonen überlassen (vgl. § 72b StG).

Per 1.1.2025 wurde in § 72f StG zudem die Grundlage für einen zusätzlichen Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand eingeführt, die auf der harmonisierungsrechtlichen Grundlage in Art. 25a StHG basiert.

Der Bund kennt weder eine Patentboxbesteuerung noch einen zusätzlichen Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand.

2. Besteuerung der Patentbox nach § 72b StG

Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten wird auf Antrag im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwandes zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht (Nexusquotient) mit einer Ermässigung von 90% in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen (§ 72b Abs. 1 StG).

Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in Produkten enthalten sind, ermittelt sich, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6% der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird (§ 72b Abs. 2 StG).

Bei der erstmaligen Anwendung der Patentboxbesteuerung ist der in der laufenden und den 10 vorangegangenen Steuerperioden berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand im Grundsatz vollumfänglich zum steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen. Nicht direkt den Patenten, vergleichbaren Rechten oder Produkten zurechenbarer Forschungs- und Entwicklungsaufwand, insbesondere Aufwand für die Grundlagenforschung, wird anteilsmässig verteilt (Art. 6 Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten; SR 642.142.1). Im Umfang des hinzugerechneten Betrages ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden.

Damit zufolge dieser einmaligen Aufrechnung keine gravierenden Steuerbelastungen resultieren, sieht Art. 24b Abs. 3 StHG eine diesbezügliche Ermässigung vor. Der Kanton Luzern wird somit die für die Patentbox qualifizierenden Erträge so lange ordentlich besteuern, bis der Betrag der wieder eingebrachten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen überschritten wird (indirekte Verrechnung). Falls der Boxengewinn der ersten 5 Jahre nicht den gesamten wieder eingebrachten Aufwendungen entspricht, muss die verbleibende Differenz letztlich im 5. Jahr vollumfänglich dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden.

Beim erstmaligen Antrag um die ermässigte Besteuerung sowie für die laufende Boxenbesteuerung hat die steuerpflichtige Person jeweils verschiedene Dokumentationspflichten nach Art. 7 bis 9 Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten zu erfüllen.

Weitere Ausführungen über die Ermittlung des ermässigten steuerbaren Reingewinns und die Berechnung des Nexusquotienten pro Patent, Produkt oder Produktegruppe und Steuerperiode finden sich teilweise in der Verordnung über die ermässigte Besteuerung von Gewinnen aus Patenten und vergleichbaren Rechten (Art. 2-5).

3. Zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand nach § 72f StG

Nach § 72f Abs. 1 StG wird Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, auf Antrag um höchstens 50 Prozent über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zugelassen. Der Regierungsrat legt den Prozentsatz durch Verordnung fest. Derzeit beträgt der Prozentsatz 0% (kein zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand).

Für die Definition der qualifizierenden Forschung- und Entwicklungstätigkeit verweist § 72f Abs. 2 StG auf Art. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Forschung und Innovation vom 14. Dezember 2012 (FIFG). Diese Definition umfasst:

- **wissenschaftliche Forschung (Grundlagenforschung und anwendungsorientierte Forschung), wobei folgende Kriterien kumulativ zu erfüllen sind:**
- Gewinnung von neuen Erkenntnissen (neuartig)
- Auf originären, nicht offensichtlichen Konzepten und Hypothesen beruhend (schöpferisch)
- Ungewissheit in Bezug auf das Endergebnis (ungewiss)
- Einem Plan folgend und budgetiert (systematisch)
- Zu Ergebnissen führend, die reproduzierbar sind (übertragbar und/oder reproduzierbar)
- **wissenschaftsbasierte Innovation**

Als massgeblicher Forschungs- und Entwicklungsaufwand gilt dabei nach § 72f Abs. 3 StG:

- der direkt zurechenbare Personalaufwand für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines Zuschlags von 35% dieses Personalaufwands (höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person)
- 80% des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung

Sofern der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung (Auftragserteilung) abzugsberechtigt ist, steht dem Auftragnehmer (Auftragsausführung) nach § 72f Abs. 4 StG dafür kein Abzug zu.

4. Entlastungsbegrenzung nach § 72c StG

Die steuerliche Ermässigung der Patentboxerträge nach § 72b Abs. 1 und 2 StG sowie § 72f StG darf nicht höher sein als 70% des steuerbaren Gewinns vor Verlustrechnung, unter Ausklammerung des Nettobeteiligungsertrags nach den §§ 82 und 83 StG und vor Abzug der vorgenannten Ermässigungen. Für diese Entlastungsbegrenzung ebenfalls zu berücksichtigen ist dabei die Abschreibung eines altrechtlichen Step-up nach § 259b Abs. 3 StG. Daraus folgt, dass jeweils 30% des steuerbaren Reingewinns vor Anwendung dieser Sonderregelungen steuerbar bleiben muss.

5. Aufdeckung stiller Reserven nach § 72d

Die Bestimmung von § 72d StG (übereinstimmend mit Art. 61a DBG und Art. 24c StHG) normiert eine teilweise bereits praktizierte Veranlagungspraxis. Demnach können die Unternehmen bei Neueintritt in die Steuerpflicht (z.B. bei Sitzverlegung vom Ausland in die Schweiz oder bei Wegfall einer bisherigen Steuerbefreiung nach § 70 StG) die stillen Reserven auf ihren Vermögenswerten und dem selbst geschaffenen Mehrwert (Goodwill) in der Steuerbilanz aufdecken, soweit diese unter der ausländischen Steuerhoheit oder im Rahmen der Steuerbefreiung entstanden sind. Durch diese Aufdeckung entstehen dem Unternehmen keine Gewinnsteuerfolgen.

Die stillen Reserven auf den Beteiligungen nach § 82 Abs. 1a und b StG dürfen nicht aufgedeckt werden, da diese bei der späteren Realisierung ohnehin im Rahmen des Beteiligungsabzuges freigestellt werden. Bei der Berechnung des Unternehmenswertes aufgrund eines Ertragswertes sind somit entsprechende Beteiligungserträge zu eliminieren.

Die aufgedeckten stillen Reserven, welche einzelnen Aktiven zugeordnet werden können, sind bei der steuerlichen Gewinnermittlung entsprechend der massgebenden Abschreibungssätze steuerlich abzuschreiben (ausserhalb der Handelsbilanz unter Verrechnung mit den aufgedeckten stillen Reserven). Der aufgedeckte selbst geschaffene Mehrwert (Goodwill) ist innert 10 Jahren abzuschreiben. In Bezug auf diese jährlichen Abschreibungen ist das geltende Niederstwertprinzip zu berücksichtigen. Somit sind auch bei allfälligen Verkäufen von Aktiven und/oder ganzen Geschäftsteilen, welche eine Verminderung des aufgedeckten Mehrwertes zu Folge haben, die steuerlich noch vorhandenen stillen Reserven entsprechend abzuschreiben (Reduktion des handelsrechtlichen Gewinns). Die in der Steuerbilanz ausgewiesenen stillen Reserven sind auch bei allfälligen steuerneutralen Umstrukturierungen nach § 75 StG den jeweiligen Aktiven bzw. Betriebsteilen sachgerecht zuzuweisen.

Diese Grundsätze sind auch wegleitend für die altrechtliche Aufdeckung von stillen Reserven beim Wechsel aus einem privilegierten Steuerstatus (z.B. Verwaltungsgesellschaft) in den ordentlichen Steuerbereich (Wegfall des Steuerprivilegs per 31.12.2019).

Bezüglich Abschreibung der aufgedeckten stillen Reserven ist die Mindestbesteuerung von 30% gemäss § 72c StG in Verbindung mit § 259b Abs. 3 StG zu beachten. Im Weiteren sind die aufgedeckten stillen Reserven im steuerbaren Kapital nachzuführen.

Demgegenüber regelt die übergangsrechtliche Bestimmung von § 259b StG unter den Absätzen 1 und 2 die Aufdeckung stiller Reserven nach neuem Recht, beim Statuswechsel per 1.1.2020 unter Einführung eines Sondersatzes (Zweisatzmodell), ohne dass eine versteuerte stille Reserve zu bilden ist. Weitere Ausführungen zum Step-up sind unter > LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 259b Nr. 1 zu finden.

6. Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht nach § 72e

Am Ende der Steuerpflicht ist über alle stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) steuerlich abzurechnen. Konnten im Zeitpunkt des Zuzugs oder des Eintritts in die Steuerpflicht die stillen Reserven nach § 72d steuerneutral aufgedeckt werden, ist bei Ende der Steuerpflicht für die Bewertung des Mehrwerts die gleiche Methode wie seinerzeit bei der Aufdeckung anzuwenden, sofern sich die Ausgangslage des jeweiligen Unternehmens wirtschaftlich nicht grundlegend verändert hat.

Gesetzlich ist nun präzisiert, dass steuerlich auch über einzelne Funktionen abzurechnen ist, wenn diese ins Ausland verlegt werden. Unter die steuerliche Funktionsverlagerung fällt beispielsweise die Übertragung einzelner Geschäftstätigkeiten im Bereich der Verkaufsaktivitäten, Materialbeschaffung, Produktion und Dienstleistungen. Eine steuerliche Abrechnung der stillen Reserven gilt auch bei Übertragung von Vermögenswerten, Betrieben und Teilbetrieben in ein ausländisches Steuerhoheitsgebiet oder die Übertragung solcher Werte in eine Steuerbefreiung nach § 70 Abs. 1 StG.

Die stillen Reserven auf Liegenschaften sind letztlich bei Liquidation der Gesellschaft steuerlich abzurechnen. Eine Sitzverlegung der Gesellschaft ins Ausland unter Beibehaltung der Grundstücke in der Schweiz und somit einer wirtschaftlichen Zugehörigkeit zur Schweiz, bedingt noch keine steuerliche Abrechnung der diesbezüglichen stillen Reserven.

26.03.2025

Rückstellungen von Wasserversorgungsträgern

1. Vorbemerkung

Im Wassernutzungs- und Wasserversorgungsgesetz (SRL Nr. 770; WNVG) 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 Kapitalgesellschaften 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 Selbsthilfezwecke, womit sich eine Steuerbefreiung nicht rechtfertigen lässt (vgl. M. Greter / A. Greter in: Zweifel / Beusch (Hrsg.) Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Auflage, Art. 23 StHG N 32c und 33 ff. sowie VGE vom 29.3.2006 i.S. Strassengenossenschaft N.).

Einwohnergemeinden, welche die Wasserversorgung nicht selber betreiben, können diese Aufgabe an eine Korporation, Genossenschaft oder Kapitalgesellschaft übertragen. Sind die Bedingungen unter Ziffer 3.2 erfüllt, übernimmt die Körperschaft im Wasserversorgungsbereich eine öffentliche Aufgabe, für welche die Steuerbefreiung zugestanden werden kann.

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 gegenüberstehen.

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 Unterhaltsmassnahmen 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 besonderen Vorschriften gemäss Gesetz über die Korporationen (SRL Nr. 170) zu richten haben.

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 Körperschaften mit eingeschränkter wirtschaftlicher Handlungsfreiheit

Sofern der Wasserversorgungsträger (Korporation, Genossenschaft oder Kapitalgesellschaft) die folgenden Bedingungen vollumfänglich erfüllt und sich den entsprechenden Auflagen unterzieht, kann für den Wasserversorgungsbereich eine Steuerbefreiung gewährt werden:

- 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 (keine übermässige Reservenbildung und keine Gewinnausschüttungen);
- Das Grundkapital (Anteilschein- oder Aktienkapital) darf höchstens im Rahmen des langfristigen Bundesobligationensatzes verzinst werden;

3.3 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

Position	Buchung	CHF	Raten
Rechnungsjahr 2020			
Anschlussgebühren 2020	Geld / Ertrag	600'000	
Rückstellungsbildung	Aufwand / Rückstellung (Bilanz)	540'000	(9/10)
Rechnungsjahr 2021			
Anschlussgebühren 2021	Geld / Ertrag	500'000	
Rückstellungsbildung	Aufwand / Rückstellung (Bilanz)	450'000	(9/10)
Rückstellungsauflösung aus 2020	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	60'000	(1/10)
Rechnungsjahr 2022			
Anschlussgebühren 2022	Geld / Ertrag	200'000	
Rückstellungsbildung	Aufwand / Rückstellung (Bilanz)	180'000	(9/10)
Rückstellungsauflösung aus 2020	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	60'000	(1/10)
Rückstellungsauflösung aus 2021	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	50'000	(1/10)
Rechnungsjahr 2023			
Anschlussgebühren 2023	keine		
Rückstellungsauflösung aus 2020	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	60'000	(1/10)
Rückstellungsauflösung aus 2021	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	50'000	(1/10)
Rückstellungsauflösung aus 2022	Rückstellung (Bilanz) / Ertrag	20'000	(1/10)

Im vorliegenden Beispiel wird somit die Rückstellung aus dem Jahre 2020 spätestens im Jahre 2029 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:

Position	Abschreibungssatz
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 > LU StB Bd. 2 Weisungen StG §§ 35/76 Nr. 1 verwiesen werden.

01.01.2024

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 20 Jahren mindestens zur Hälfte zweckentsprechend verwendet oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufgelöst werden. Eine stetige Rückstellungsdotierung über 20 Jahre hinaus ist 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:

- CHF 5'000 beim Bund
- CHF 20'000 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 1,5% 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 CHF 100'000 erreichen, während ein Kapital von CHF 99'999 und weniger nicht besteuert wird. Der ordentliche Kapitalsteuersatz je Einheit beträgt bis und mit 2024 0.5 Promille des steuerbaren Eigenkapitals und 0.25 Promille bis und mit 2027. Der gesamte Kapitalsteuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Kapitalsteuer mit dem in der massgebenden Gemeinde am Ende der Steuerperiode geltenden Steuerfuss. Ab 2028 beträgt die (feste) Kapitalsteuer 0.01 Promille des steuerbaren Eigenkapitals (§ 93 Abs. 1 StG und § 259g StG).

11.11.2024

Vereine / Stiftungen / 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 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 Vereinserträgen 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 CHF 17'000 erzielt. Die allgemeinen Vereinsunkosten (Notenmaterial, Instrumentenreparaturen und -Abschreibungen, Wettbewerbsstartgelder, Dirigentenlohn, Verwaltungskosten) beliefen sich gesamthaft auf CHF 25'000. Der Verein organisiert jährlich ein grosses Herbstfest, bei dem im vergangenen Vereinsjahr Einnahmen von CHF 82'000 erzielt wurden. Diese Einnahmen setzen sich aus Eintrittsgelder, Konsumationen, Tombola, etc. zusammen. Der entsprechende Aufwand beläuft sich auf CHF 60'000 bestehend aus Festzeltmieten, Unterhaltungsgagen, Materialkosten etc.

Aufgrund der Spartenrechnung resultiert der folgende steuerbare Gewinn:

Position	gem. Jahresrechnung CHF	Sparte 1 CHF	Sparte 2 CHF
Mitgliederbeiträge	17'000		
Allgemeine Vereinsaufwendungen	-25'000	-8'000	
Einnahmen Herbstfest	82'000		
Direkter Aufwand Herbstfest	-60'000		22'000
Reingewinn Jahresrechnung	14'000		
Verrechnung der Aufwendungen, welche die Mitgliederbeiträge übersteigen		8'000	-8'000
Steuerbarer Gewinn			**14'000**

Im vorliegenden Fall stimmt der grundsätzlich steuerbare Gewinn mit demjenigen der Jahresrechnung überein. Da die allgemeinen Vereinsaufwendungen die Mitgliederbeiträge übersteigen, entsteht kein steuerfreier Mitgliederbeitragsüberschuss.

Kantonalrechtlich werden Gewinne von Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen bis höchstens CHF 20'000 nicht besteuert (§ 87 Abs. 2 StG), unabhängig davon, ob die Institution ideelle oder nichtideelle Zwecke verfolgt.

Bei der direkten Bundessteuer werden Gewinne solcher Institutionen, die unterhalb von CHF 5'000 liegen, grundsätzlich nicht besteuert (Art. 71 Abs. 2 DBG). Sofern die Institution jedoch einen ideellen Zweck verfolgt, setzt die direkte Bundessteuer bei einem Gewinn grösser als CHF 20'000 an. Es handelt sich bei diesen Grenzbeträgen nicht um Freibeträge. Bei einer allfälligen Überschreitung dieser Betragslimiten ist jeweils der gesamte Gewinn steuerlich abzurechnen.

Vorliegend kann davon ausgegangen werden, dass der Musikverein die Merkmale einer ideellen Zweckverfolgung erfüllt, was bundessteuerlich relevant ist. Das jährliche Herbstfest findet im Rahmen der übergeordneten ideellen Vereinszwecks statt und fällt daher nicht in einen gewerblichen (nicht ideellen) Tätigkeitsbereich (> LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 87a / 93 Nr. 1). Ab Steuerperiode 2018 unterliegt somit der Gewinn von CHF 14'000 weder der Staats- und Gemeindesteuer noch der direkten Bundessteuer.

Berechnungsbeispiel 2
Gleiche Ausgangslage wie Beispiel 1, jedoch betragen nun die Mitgliederbeiträge CHF 29'000.

Position	gem. Jahresrechnung CHF	Sparte 1 CHF	Sparte 2 CHF
Mitgliederbeiträge	29'000		
Allgemeine Vereinsaufwendungen	-25'000	4'000	
Einnahmen Herbstfest	82'000		
Direkter Aufwand Herbstfest	-60'000		22'000
Reingewinn Jahresrechnung	26'000		
Beitragsüberschuss steuerfrei		4'000	
Steuerbarer Gewinn			**22'000**

Nur der Mitgliederbeitragsüberschuss (und nicht die gesamten Mitgliederbeiträge) ist steuerfrei, womit vorliegend der steuerbare Reingewinn unter demjenigen der Jahresrechnung liegt.

Obwohl vorliegend von einem ideellen Vereinszweck ausgegangen werden kann, unterliegt der Spartengewinn von CHF 22'000 vollumfänglich der Steuerpflicht gemäss § 87 Abs. 1 StG und Art. 71 Abs. 1 DBG (kein Freibetrag von CHF 20'000).

Berechnungsbeispiel 3
Gleiche Ausgangslage wie Beispiel 1, jedoch betragen nun die Mitgliederbeiträge CHF 29'000 und die Einnahmen aus dem Herbstfest belaufen sich auf 57'000 (Nettoverlust aus dem Herbstfest CHF 3'000)

Position	gem. Jahresrechnung CHF	Sparte 1 CHF	Sparte 2 CHF
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		4'000	
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.

Der vorliegende Verlust von CHF 3'000 ist im Folgejahr mit einem allfälligen Gewinn aus der Sparte 2 steuerlich zu verrechnen, auch wenn dieser Gewinn den Grenzbetrag von CHF 20'000 wie im Beispiel 1 (ideelle Zweckverfolgung) nicht überschreitet. Die Verlustverrechnung erfolgt somit jährlich und nicht erst bei einem späteren steuerbaren Gewinn von über CHF 20'000 gemäss Beispiel 2.

Berechnungsbeispiel 4
Gleiche Ausgangslage wie Beispiel 1, jedoch betragen nun die Mitgliederbeiträge CHF 20'000 und die Einnahmen aus dem Herbstfest belaufen sich auf 57'000 (Nettoverlust aus dem Herbstfest CHF 3'000)

Position	gem. Jahresrechnung CHF	Sparte 1 CHF	Sparte 2 CHF
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).

Der vorliegende Verlust von CHF 8'000 kann somit im Folgejahr mit einem allfälligen Gewinn aus der Sparte 2 verrechnet werden.

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 Betragslimiten übersteigen:

Position	bis Steuerperiode 2017 CHF	ab Steuerperiode 2018 CHF
Verein ohne ideelle Zweckverfolgung		
Bund	4'999	4'999
Staats- und Gemeindesteuern	9'999	20'000
Verein mit ideeller Zweckverfolgung		
Bund	4'999	20'000
Staats- und Gemeindesteuern	9'999	20'000

Die Unterscheidung in der Zweckverfolgung gilt ab Steuerperiode 2018, wobei in Bezug auf die Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen diese Unterscheidung nur bundessteuerrechtlich von Relevanz ist. Kantonalrechtlich wurden für diese Institutionen die Besteuerungslimiten generell auf den Betrag von CHF 20'000 erhöht (> LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 87a / 93 Nr. 1). Bei den vorliegenden Limiten handelt es sich nicht um abzugsfähige Freibeträge.

Die für eine Steuerperiode zu entrichtenden einfachen Staats- und Gemeindesteuern betragen 1,5% 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 kantonalrechtlich nur dann besteuert, wenn sie die Limite von CHF 100'000 erreichen. Während ein Reinvermögen von CHF 99'999 nicht besteuert wird, ist ein solches von CHF 100'000 und mehr vollumfänglich steuerbar. Es handelt sich somit nicht um einen abzugsfähigen Freibetrag.

Der ordentliche Kapitalsteuersatz je Einheit beträgt bis und mit 2024 0.5 Promille des steuerbaren Eigenkapitals und 0.25 Promille bis und mit 2027. Der gesamte Kapitalsteuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Kapitalsteuer mit dem in der massgebenden Gemeinde am Ende der Steuerperiode geltenden Steuerfuss. Ab 2028 beträgt die (feste) Kapitalsteuer 0.01 Promille des steuerbaren Eigenkapitals (§ 93 Abs. 1 StG und § 259g StG). Bei unter- oder überjährigen Geschäftsjahren ist die einfache Kapitalsteuer entsprechend der Dauer des Geschäftsjahres zeitlich zu reduzieren oder zu erhöhen.

Der Bund erhebt keine Kapitalsteuer.

26.03.2025

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 des erwähnten Kreisschreiben.

2. Buchgewinne infolge Aufwertungen nach Art. 725c OR

Die Aufwertung von Beteiligungen im Falle einer Sanierung nach Art. 725c 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. 725c 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. 725c OR stützen, stellen keinen Beteiligungsertrag dar und bleiben bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs unberücksichtigt (§ 82 Abs. 3 lit. b StG). Diese Aufwertungsgewinne werden somit vollumfänglich besteuert, erhöhen aber anderseits die Gestehungskosten der Beteiligung nicht.

3. Wiedereingebrachte Abschreibungen

Nur ausnahmsweise stellt eine wiedereingebrachte Abschreibung einen Kapitalgewinn dar, der im Rahmen des Beteiligungsabzugs freigestellt wird.

Gemäss § 82 Abs. 4 StG bewirken Abschreibungen als Folge einer Substanzdividende die Kürzung des entsprechenden Beteiligungsabzugs, 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 Wertzuwachsgewinn) 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. F. Duss/M. Buchmann in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, 4. Auflage, Art. 69 DBG N 12 ff.). Daraus folgt anderseits, 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 anteilige Eigenkapital, welches auf qualifizierte Beteiligungen, Immaterialgüterrechte sowie Konzernforderungen (netto nach Abzug der Konzernschulden) entfällt, unterliegt seit 2020 bis und mit 2027 dem reduzierten festen Kapitalsteuersatz von 0,01 Promille (§ 93 Abs. 4 StG). Der übrige Eigenkapitalanteil unterliegt bis und mit 2024 dem ordentlichen Kapitalsteuersatz von 0,5 Promille je Einheit (§ 93 Abs. 1 StG). Ab 2025 bis und mit 2027 beträgt der ordentliche Kapitalsteuersatz je Einheit 0,25 Promille für den übrigen Eigenkapitalanteil (§ 93 Abs. 1 StG in Verbindung mit § 259g Abs. 1 StG). Berechnungsbeispiel > vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 90 / 93 Nr. 1.

Ab 2028 findet nach § 93 Abs. 1 StG die feste Kapitalsteuer von 0,01 Promille Anwendung, d.h. es gibt ab 2028 keine Unterscheidung mehr zwischen einem reduzierten festen Kapitalsteuersatz und einem ordentlichen Kapitalsteuersatz.

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.

11.11.2024

Holdinggesellschaften (31.12.2019)

1. Allgemeines

Unter einer Holdinggesellschaft versteht das Gesetz eine Kapitalgesellschaft, deren statutarischer Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht. Gemäss § 85 aStG 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 Holdinggesellschaft die Einhaltung der Quote aufgrund der Verkehrswerte nachweisen. § 85 aStG erlaubt der Holdinggesellschaft zudem Grundeigentum zu halten, sofern im übrigen die restlichen Voraussetzungen für die Gewährung des Holdingprivilegs erfüllt sind.

2. Grundeigentum

Der Grundstückbesitz 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 (Umlaufsvermögen) 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 des Holdingprivilegs

Das Holdingprivileg wurde per Ende 2019 abgeschafft. Sämtliche bis und mit Steuerperiode 2019 als Holdinggesellschaften besteuerte Gesellschaften treten ab Steuerperiode 2020 in die ordentliche Steuerpflicht über.

5.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 Bd. 2 Weisungen StG § 95 Nr. 1).

11.11.2024

Verwaltungsgesellschaften (31.12.2019)

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 dazu erwirbt.

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 Einkünften 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 beantragt werden.

8. Statuswechsel

Vgl. dazu die Ausführungen unter > § 72a-e Nr. 1: Bestimmungen gemäss Steuerreform STAF.

9. Minimalsteuer

Die Minimalsteuer auf Grundstücken bzw. die Minimalsteuer für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wird an Stelle der ordentlichen Gewinn- und Kapitalsteuern erhoben, wenn der Minimalsteuerbetrag die Gesamtsteuer der Verwaltungsgesellschaft übersteigt (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 95 Nr. 1 und Nr. 2).

10. Spartenrechnung

Position	Total	Beteiligungen	Schweiz	Ausland
Ertrag aus Warenverkäufen und Dienstleistungen				
Anderer Ertrag:				
Dividenden / Zinsen				
Patent- und Lizenzeinnahmen / Kommissionen				
Kapital- und Aufwertungsgewinne				
Liegenschaftsertrag				
Übriger Ertrag				
Total der Einkünfte	A	B		C
B + C in Prozenten von A				%
Personalaufwand				
Verwaltungsaufwand				
Patent- und Lizenzaufwand				
Management-Fees				
Personal- und Verwaltungsaufwand Schweiz				D
D in Prozenten von C				%
Waren- und Dienstleistungsaufwand				
Personal- und Verwaltungsaufwand im Ausland				
Liegenschaftsaufwand				
Finanzierungsaufwand				
Übriger Aufwand				
Übriger Aufwand				
Ergebnis gemäss Jahresrechnung				

11. Berechnungsschema Steuerbelastung

(ab Steuerjahr 2011)

1	**Gewinnsteuer**	
1.1	**Gewinn aus Ertrag Schweiz (§ 86 Abs. 1b und Abs. 3 aStG)**	**Einfache Steuer**

	Geschäfts-/Steuerjahre 2012 ff Ordentliche Gewinnsteuer gemäss § 81 StG	1,5%
1.2	**Gewinn aus Ertrag Ausland (§ 86 Abs. 1c und Abs. 2 aStG)**	**Besteuerungsquote**
	Die übrigen Einkünfte aus dem Ausland werden nach der Bedeutung der Verwaltungs- bzw. der Geschäftstätigkeit in der Schweiz besteuert (in Prozenten der ordentlichen Gewinnsteuer)	10% - 30%
2	**Kapitalsteuer (§§ 93 und 94 aStG)**	**Feste/einfache Steuer**
	Personal- und Verwaltungsaufwand in der Schweiz weniger als CHF 750'000[1)] oder Auslandeinkünfte[3)] 80% und mehr der Gesamteinkünfte (§ 94 StG)	Feste Steuer: 0,001%[2)] mind. CHF 500
	Keines der beiden oben aufgeführten Kriterien wird erfüllt (§ 93 StG)	Einfache Steuer: 0,05%[2)]

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

11.11.2024

Juristische Personen mit ideellen Zwecken

1. Allgemeines

Gewinne von juristischen Personen mit ideellen Zwecken werden seit 2018 nicht besteuert, sofern sie höchstens CHF 20'000 betragen und ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind (§ 87a StG und Art. 66a DBG). Eigenkapital unter CHF 100'000 von juristischen Personen mit ideellen Zwecken wird seit 2018 ebenfalls nicht besteuert, sofern es ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.

Diese Steuerfreigrenzen zufolge ideeller Zwecksetzung gelten grundsätzlich für alle juristischen Personen. Von Gesetzes wegen ist somit nicht ausgeschlossen, dass auch Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften bei ausschliesslich und unwiderruflich ideeller Zweckverfolgung diese Freigrenzen in Anspruch nehmen können. Übersteigt der Gewinn oder das Eigenkapital die genannten Freigrenzen, ist der ganze Gewinn beziehungsweise das ganz Eigenkapital (ab CHF 1) steuerbar. Allfällige Vorjahresverluste können bei der Bemessung des massgeblichen Reingewinns gemäss den ordentlichen Verlustverrechnungsregeln berücksichtigt werden.

Ein allfälliger Antrag und der Nachweis der ideellen Zweckverfolgung sind mit der Steuererklärung unter Beilage der Statuten und weiterer sachdienlicher Unterlagen (Tätigkeitsberichte) einzureichen. Der Entscheid, ob eine juristische Person ideelle Zwecke verfolgt, ergeht im Rahmen des ordentlichen Veranlagungsverfahrens. Eine separate Feststellungsverfügung wird nicht erlassen.

2. Definition der ideellen Zwecke

Gemäss Botschaft des Bundesrates (Bundesblatt 2014 S. 5369 ff. insbesondere S. 5377) ist eine exakte und abschliessende Definition nicht möglich, weil der Begriff "ideell" im allgemeinen Sprachgebrauch sehr facettenreich eingesetzt wird. Daher wird im Gesetzestext auf eine Begriffsdefinition verzichtet, womit die Begriffsauslegung bewusst der Veranlagungspraxis und der Rechtsprechung überlassen wird. Die Botschaft erwähnt immerhin folgende Anhaltspunkte, welche für die Beurteilung einer allfälligen ideellen Zweckverfolgung massgeblich sein können:

- es handelt sich um politische, religiöse, wissenschaftliche, künstlerische, wohltätige, gesellige und andere nicht wirtschaftliche Aufgaben (mit Hinweis auf Art. 60 Abs. 1 ZGB);
- es besteht keine Absicht auf die Erzielung eines geldwerten Vorteils für sich selbst oder für Angehörige;
- es werden nur unter ganz bestimmten sachlichen Voraussetzungen geldwerte Leistungen an Personen ausgerichtet, welche sich in einer besonderen Bedarfssituation befinden;
- durch die Zweckverfolgung dürfen Mitgliedern oder nahestehenden Personen keine ökonomischen Vorteile verschafft werden (keine wirtschaftliche Zweckverfolgung).

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften erfüllen diese Merkpunkte in der Regel nicht, weil neben einer wirtschaftlichen Zweckverfolgung auch die Ausrichtung von Dividenden und Liquidationserlös zugunsten der Beteiligten statutarisch vorgesehen sind. Die ausschliessliche und unwiderrufliche Mittelverwendung für die ideelle Zweckverfolgung ist damit nicht einwandfrei gewährleistet.

Nach dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der steuerlichen Ordnung sind allen Konkurrenten auf dem Markt grundsätzlich die gleichen Bedingungen zu gewähren, womit eine wirtschaftliche Zweckverfolgung, unabhängig der vorliegenden Bestimmung, ordentlich zu besteuern ist. Dasselbe gilt auch für die Selbsthilfe im Bereich der wirtschaftlichen Interessen (Berufs-, Fach- und Interessenverbände). Somit bleibt den Organisationen, welche sich im Rahmen einer wirtschaftlichen Zweckverfolgung bzw. Selbsthilfe betätigen, das vorliegende Steuerprivileg verwehrt. Die Tätigkeit darf nicht aus erwerbswirtschaftlichen Motiven erfolgen. Liegt eine wirtschaftliche Tätigkeit vor und sind die Entgelte zum grössten Teil marktüblich, kann nicht mehr von einer ideellen Zweckverfolgung gesprochen werden.

Eine allfällige wirtschaftliche Tätigkeit ist mit der ideellen Zweckverfolgung vereinbar, sofern sich diese Tätigkeit in einem untergeordneten Rahmen bewegt und der übergeordneten ideellen Zweckverfolgung dient oder für die entsprechende Zielerreichung erforderlich ist (Mittel zum Zweck). In solchen Fällen fehlt vielfach auch ein echter, konkurrenzierender Marktauftritt.

Schliesslich wird verlangt, dass die gesamten Mittel der betreffenden Institution ausschliesslich und unwiderruflich der ideellen

Zweckverfolgung dienen, womit eine teilweise Privilegierung aufgrund einer Spartenrechnung ausgeschlossen bleibt. Die Mittel müssen tatsächlich für die ideelle Zwecksetzung verwendet und unwiderruflich diesem Zweck gewidmet bzw. zur Verfügung gestellt werden. Eine Ausschüttung oder ein Rückfall an die Mitglieder ist ausgeschlossen. Ein allfälliges Restvermögen oder ein Liquidationsergebnis ist bei Auflösung der Institution wiederum einer ideellen Zweckverfolgung zuzuweisen. Diese unwiderrufliche Zweckbindung der Mittel ist für den Fall der Auflösung statutarisch festzuhalten.

3. Praktische Auswirkung

Die Zweckumsetzung der typischen Sport-, Musik-, Gesangs-, Theater-, Kultur- und Schützenvereine etc. besteht in der aktiven Mitwirkung der einzelnen Mitglieder, welche darin eine sinnvolle Freizeitgestaltung, die Pflege der Kameradschaft und das gesellige Beisammensein erblicken. Diese Vereine können somit grundsätzlich als ideelle Organisationen im Sinne von § 87a bzw. § 93 Abs. 3 StG anerkannt werden.

Bei solchen Institutionen können die Gewinne aus den Lottos, Dorffesten, Festwirtschaften oder Verkaufsläden anlässlich von Sport-, Konzert- oder Kulturveranstaltungen als noch untergeordnete wirtschaftliche Tätigkeit dem ideellen Zweckverfolgungsbereich zugeordnet werden.

Anders wäre die Sache zu beurteilen, wenn beispielsweise ein Schützenverein in seiner Schützenstube regelmässig ein öffentliches Restaurant betreiben würde. Dieser systematische und konkurrenzierende Marktauftritt fällt in den Bereich der wirtschaftlichen Zweckverfolgung. Dasselbe gilt auch, wenn sich beispielsweise die Mitglieder eines Vereins einmal wöchentlich an ihrem Stammtisch zum geselligen Beisammensein treffen und als Hauptzweck ein öffentliches und gewinnträchtiges Sommerfest organisieren, wobei der Gewinn daraus für mehrtägige Vereinsreisen verwendet wird. Dieses Sommerfest kann in Anbetracht des bescheidenen Vereinszwecks des "wöchentlichen Beisammenseins" nicht mehr als untergeordnete wirtschaftliche Zweckverfolgung qualifiziert werden.

Die Bestimmung der ideellen Zweckverfolgung gilt nicht für Korporationen, Wasserversorgungs- und Strassengenossenschaften, da diese Körperschaften aufgrund besonderer statuierter oder gesetzlicher Normen teilweise öffentliche Aufgaben erfüllen und über andere steuerliche Erleichterungen verfügen.

4. Minimalsteuern

Die Minimalsteuern nach § 95 StG gelangen nur bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, nicht aber bei Vereinen, Stiftungen und übrigen juristischen Personen zur Anwendung.

Bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit ausschliesslich und unwiderruflich ideeller Zweckverfolgung wird die Minimalsteuer nach § 95 Absätze 3 und 4 StG nicht erhoben (CHF 500 bzw. CHF 200). Demgegenüber gelangt die Minimalsteuer gemäss § 95 Absatz 1 StG auf dem Steuerwert der Liegenschaften zur Anwendung, sofern der Minimalsteuerbetrag die ordentliche Gewinn- und Kapitalsteuer übersteigt. Werden die Grenzbeträge von CHF 20'000 beim Gewinn bzw. CHF 100'000 beim Kapital bei ideeller Zweckverfolgung nicht erreicht, resultiert eine ordentliche Gewinn- bzw. Kapitalsteuer von CHF 0, weshalb grundsätzlich die Minimalsteuer auf einem allfälligen Liegenschaftssteuerwert zur Anwendung gelangt, sofern die Liegenschaft nicht unmittelbar der ideellen Zweckverfolgung dient (Ausnahme gemäss § 95 Abs. 2b StG).

26.03.2025

Kapitalsteuer

1. Ordentliche Kapitalsteuer

Das steuerbare Eigenkapital besteht aus dem einbezahlten Aktien-, Grund- oder Stammkapital, dem Partizipationskapital, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven (§ 90 Abs. 1 StG). Steuerbar ist mindestens das einbezahlte Aktien-, Grund- oder Stammkapital, einschliesslich des einbezahlten Partizipationskapitals.

Der ordentliche Kapitalsteuersatz je Einheit beträgt bis und mit 2024 0.5 Promille des steuerbaren Eigenkapitals und 0.25 Promille bis und mit 2027. Ab 2028 beträgt die (feste) Kapitalsteuer 0.01 Promille des steuerbaren Eingenkapitals (§ 93 Abs. 1 StG und § 259g StG).

2. Gesellschaft mit privilegiertem Eigenkapitalanteil (bis und mit 2027)

Der Anteil des steuerbaren Eigenkapitals, der auf qualifizierte Beteiligungen, Immaterialgüterrechte sowie Konzernforderungen entfällt, unterliegt einer reduzierten festen Kapitalsteuer von 0.01 Promille. Massgebend für die Ermittlung dieses Anteils ist das Verhältnis der Beteiligungen nach § 82 Abs. 1, der Rechte nach § 72a sowie des Aktivenüberschusses von Konzernforderungen und Konzernschulden zu den um die verrechneten Konzernschulden verringerten Aktiven (§ 259g StG).

Bilanz mit privilegiertem Eigenkapitalanteil

Aktiven	TCHF	%	Passiven	TCHF	%
Diverse Aktiven	500	0.42	Diverse Passiven	11'000	9.17
Konzernforderungen	**23'000**	19.16	**Konzernschulden**	**10'000**	8.33
Patente	**500**	0.42	Eigenkapital	99'000	82.50
Beteiligungen	**96'000**	80.00			
Total Aktiven	120'000	100.00	Total Passiven	120'000	100.00

Bilanzbereinigung unter Verrechnung der Konzernforderungen/–Schulden und Berechnung der neuen Prozentanteile bezüglich der privilegierten Aktiven:

Bilanz mit privilegiertem Eigenkapitalanteil

Aktiven	TCHF	%	Passiven	TCHF	%
Diverse Aktiven	500	0.45	Diverse Passiven	11'000	10.00
Konzernforderungen	**13'000**	11.82	**Konzernschulden**	**0**	
Patente	**500**	0.45	Eigenkapital	99'000	90.0
Beteiligungen	**96'000**	87.28			
Total Aktiven	110'000	100.00	Total Passiven	110'000	100.00

Vom gesamten steuerbaren Eigenkapital TCHF 99'000 fällt somit ein Anteil von 99.55% bzw. ein Betrag von TCHF 98'555 unter die reduzierte feste Kapitalbesteuerung von 0.01 Promille. Der restliche Eigenkapitalanteil von 0.45% bzw. TCHF 445 unterliegt dem ordentlichen Kapitalsteuersatz von 0.5 Promille pro Einheit (bis und mit 2024) bzw. 0.25 Promille pro Einheit (2025 bis und mit 2027).

Die im Rahmen des altrechtlichen Step-up aufgedeckten stillen Reserven auf Immaterialgüterrechten, Goodwill und Marken qualifizieren für den reduzierten Kapitalsteuersatz (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 259b Nr. 1).

29.09.2025

Verdecktes Eigenkapital

1. Allgemeines

Für die Berechnung des verdeckten Eigenkapitals sowie der entsprechenden Zinsaufrechnung kann grundsätzlich auf das > KS EStV Nr. 6aA 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):

Position	Ansätze
Flüssige Mittel	100%
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	85%
Andere 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%
Andere 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. Anderseits gilt aber auch der Fremdkapitalanteil als verdecktes Eigenkapital, der von unabhängigen Dritten aufgrund einer Sicherstellung durch die Anteilsinhaber/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, das korrekte steuerbare Kapital zu ermitteln sowie 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 Anteilsinhabern und ihnen nahestehenden Personen in Abzug gebracht. Als Saldo resultiert das zulässige maximale Fremdkapital, welches im Rahmen des Drittvergleichs gegenüber den Anteilsinhabern 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.

11.11.2024

Minimalsteuer nach § 95 Abs. 1 und 2

1. Allgemeines

Die Kapitalgesellschaften und die Genossenschaften entrichten nach § 95 Abs. 1 StG anstelle der ordentlichen Steuern eine Minimalsteuer von 1 Promille des Steuerwerts der im Kanton Luzern gelegenen Grundstücke, wenn der Minimalsteuerbetrag die nach den §§ 72 - 93 ergebenden Steuern (Steuerbetrag nach Multiplikation mit den Staats- und Gemeindesteuereinheiten) übersteigt. Massgebend ist der Steuerwert am Ende der Steuerperiode. Auf dessen Grundlage wird die Minimalsteuer berechnet, welche für die gesamte Steuerperiode geschuldet ist (Stichtagsprinzip, keine Berücksichtigung von Wertveränderungen pro rata temporis). Der Betrag wird bei einer unter- oder überjährigen Steuerperiode 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 beherrrschenden Person abgewickelt wird. Wird der Betrieb durch die beherrschende Person geführt, so muss diese zudem mindestens einen Viertel des Steuerwertes des Grundstücks selber als Kapital eingelegt haben.

Damit die Ausnahmeregelung erfüllt wird, muss der Betrieb einerseits ein nach kaufmännischer Art geführtes Unternehmen sein und andererseits das Grundstück zu mindestens zwei Drittel betrieblich genutzt werden. Als Referenzwert wird in der Regel auf den Mietwert gemäss aktueller, offizieller Schatzungsanzeige abgestützt. Übrige Kapitalanlageliegenschaften, welche nicht unmittelbar dem Geschäftsbetrieb dienen, unterliegen mit ihrem vollen Steuerwert der Minimalsteuer.

So qualifizieren Grundstücke, die nur mittelbar dem Betrieb dienen, wie Kapitalanlageliegenschaften oder Grundstücke einer Handelstätigkeit, nicht als Liegenschaften, in welchen zur Hauptsache der Geschäftsbetrieb abgewickelt wird. Solche Grundstücke unterliegen der Minimalsteuer.

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 auf dem Grundstück führt, sondern der Betrieb von der beherrschenden Person geführt wird. Wenn die juristische Person, welche zugleich auch Eigentümerin der Liegenschaften ist, hauptsächlich einen Geschäftsbetrieb auf diesem Grundstück führt, ist sie unabhängig von der Finanzierung von der Minimalsteuer ausgenommen. Unter der Mindestkapitaleinlage ist das im Handelsregister eingetragene Grund- oder Stammkapital sowie die steuerpflichtigen Reserven zu verstehen. Ein allfällig vorhandenes «verdecktes Eigenkapital» wird für die

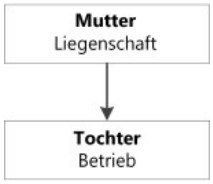
Berechnung nicht berücksichtigt. Genauso werden auch die stillen Reserven ausgeklammert.

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.

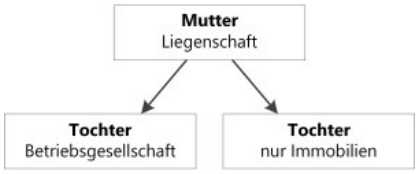
3. Praxisbeispiele zur Erhebung der Minimalsteuer

Die nachfolgenden Grafiken zeigen in vereinfachter Darstellung auf, in welchen Konstellationen die Minimalsteuer greift oder ob die Grundstücke von der Besteuerung der Minimalsteuer ausgenommen sind.

3.1 Erhebung der Minimalsteuer

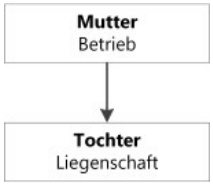


In der obigen Darstellung wird der Geschäftsbetrieb von der Liegenschaft getrennt geführt. Die Muttergesellschaft ist Eigentümerin der Liegenschaft und hält diese als Kapitalanlageliegenschaft, in welcher die Tochtergesellschaft ihren Geschäftsbetrieb führt. Die Liegenschaft unterliegt mit ihrem vollen Steuerwert der Minimalsteuerpflicht.



Die Liegenschaft wird nicht durch die Eigentümerin zu mindestens zwei Drittel betrieblich genutzt, sondern durch ihre Schwestergesellschaft. Auch hier unterliegt die Liegenschaft der Minimalsteuerpflicht.

3.2 Ausnahmefall der Minimalsteuer



Die Liegenschaft muss durch die Muttergesellschaft zu mindestens 2/3 betrieblich genutzt werden. Im Weiteren muss die Mindestkapitaleinlage von 25% des Steuerwertes der Liegenschaft erfüllt sein, da nicht die Liegenschaftseigentümerin einen Geschäftsbetrieb führt, sondern der Betrieb von der beherrschenden Person geführt wird. Sind diese beiden Voraussetzungen erfüllt, ist die Minimalsteuer nicht geschuldet.

3.3 Anwendung der Minimalsteuer in der Bauphase

Die Minimalsteuer wird auf der Basis des am Ende des Geschäftsjahres gültigen Steuerwertes erhoben (Stichtagsprinzip). Der Steuerwert entspricht in der Regel dem aktuellen Katasterwert. Bei Liegenschaften, die sich in der Bauphase befinden und bei denen noch keine offizielle, bzw. aktuelle Katasterschatzung vorliegt, werden gemäss § 48 Abs. 3 StG Investitionen mit ihrem vollen Wert berücksichtigt.

Beispiel massgebender Katasterwert für Minimalsteuer
Die Kapitalgesellschaft erwirbt ein Grundstück per 01.01.2023 (Übergang von Nutzen und Schaden) zum Preis von CHF 6'000'000. Seit dem Landkauf wurden Investitionen von insgesamt CHF 5'000'000 getätigt, die in der Jahresrechnung per 31.12.2023 aktiviert wurden. Die aktuelle Katasterschatzung des Baulandes beträgt CHF 3'000'000.

Gemäss § 48, Abs. 3 StG werden die getätigten Investitionen der aktuell vorliegenden Katasterschatzung hinzugerechnet. Im vorliegenden Fall setzt sich der massgebende Grundstückwert aus der Katasterschatzung von CHF 3'000'000 und der getätigten Investition von CHF 5'000'000 zusammen. Es wird somit 1 Promille von CHF 8'000'000, als Minimalsteuer erhoben.

3.4 Anwendung Minimalsteuer bei unter- oder überjähriger Steuerpflicht

Erwirbt die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine Immobilie mit Übergang von Nutzen und Schaden per 31.12.2023, ist die volle Minimalsteuer im Geschäftsjahr 2023 geschuldet, sofern das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Besteht infolge Zu- resp. Wegzugs, Neugründung, Umstrukturierung oder Liquidation eine unterjährige Steuerpflicht, wird die Minimalsteuer pro rata temporis berechnet. Auch bei einer überjährigen Steuerperiode, zum Beispiel beim ersten Geschäftsabschluss durch ein überlanges Geschäftsjahr, wird der Betrag entsprechend der Bezugs- resp. Steuerperiode anteilsmässig erhoben.

Beispiel Minimalsteuer bei überjähriger Steuerpflicht
Eine Gesellschaft wurde per 01.07.2022 neu gegründet. Der erste Geschäftsabschluss erfolgte per 31.12.2023. Die für die Minimalsteuer massgebende Steuerperiode beträgt somit 18 Monate. Die Berechnung der geschuldeten Minimalsteuer anhand des obigen Beispiels erfolgt folgendermassen: CHF 8'000'000 * 1 Promille / 360 * 540 = CHF 12'000.

01.01.2024

Minimalsteuer nach § 95 Abs. 3 und 4

Die Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit Sitz, Betriebsstätte oder Spezialsteuerdomizil im Kanton Luzern entrichten anstelle der ordentlichen Steuern eine periodenbezogene Minimalsteuer von CHF 500 bzw. CHF 200, wenn dieser Betrag die nach den §§ 72 - 95 Absätze 1 und 2 ergebenen Steuern (Steuerbetrag nach Multiplikation mit den Staats- und Gemeindesteuereinheiten) übersteigt. Der zu entrichtende Minimalsteuerbetrag wird nach den kommunalen Ausscheidungsnormen auf die jeweiligen Steuerhoheiten aufgeteilt.

Von den Vereinen, Stiftungen und den übrigen juristischen Personen wird keine Minimalsteuer erhoben.

Die Erhebung der Minimalsteuer nach § 95 Abs. 3 und 4 StG ist ab der Steuerperiode der Konkurseröffnung nicht zulässig (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 95 Nr. 1 § Ziff. 2.3.)

01.01.2024

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.

01.01.2025

Besteuerung stiller Reserven bei Wechsel zur ordentlichen Steuerpflicht

1. Allgemeines

Die Übergangsnorm von § 259b StG regelt die kantonalen Steuerfolgen für die bis 2019 privilegierten Statusgesellschaften (Holding-, Domizil- und Verwaltungsgesellschaften nach §§ 85 und 86 bisherigen Rechts), welche seit dem 1.1.2020 der ordentlichen Steuerpflicht unterstehen. Dabei gilt das Augenmerk den stillen Reserven, welche bisher unter dem privilegierten kantonalen Steuerstatus nicht steuerbar waren und zukünftig der ordentlichen Besteuerung unterliegen werden. Um den Übergang von der privilegierten zur ordentlichen Besteuerung sachgerecht zu lösen (keine Überbesteuerung bisheriger stiller Reserven), stehen zwei Möglichkeiten zur Verfügung, welche die steuerliche Aufdeckung der stillen Reserven inkl. der selbst geschaffenen Mehrwerte (Goodwill) sowie die spätere Besteuerung unter neuem Besteuerungsregime regeln.

Während § 259b Abs. 1 und 2 StG einen Sondersatz (Sondersatzlösung) vorsieht, richtet sich der altrechtliche Step-up (Aufdeckungslösung) nach der bisher bekannten Veranlagungspraxis. Die Norm von § 259b Abs. 3 mit der Entlastungsbegrenzung regelt somit die altrechtliche Aufdeckungsmöglichkeit (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 72a-e Nr. 1 Ziff. 4).

Die Aufdeckung der stillen Reserven wird generell nur auf Antrag gewährt, der im Normalfall mit der Steuererklärung 2019 zu stellen war bzw. auch im Rahmen eines vorgängigen Rulings beurteilt werden kann.

2. Neurechtlicher Step-up nach § 259b (Sondersatzlösung)

Diese kantonale Übergangsregelung ermöglicht während der 5 Jahre nach Aufgabe des Status (2020 bis 2024) die stillen Reserven (inkl. Goodwill), welche unter dem privilegierten Steuerstatus geschaffen wurden und bisher nicht steuerbar waren, zu einem Sondersatz von 0.4% pro Einheit steuerlich abzurechnen (getrennt vom übrigen Gewinn). Für Gewinne, welche auch früher ordentlich besteuert worden wären, gilt weiterhin der ordentliche Steuersatz von 1.5% pro Einheit. In Bezug auf den neurechtlichen Step-up ist keine Entlastungsbegrenzung zu beachten.

Das Total der bestehenden stillen Reserven und des selbst geschaffenen Mehrwerts (Goodwill) werden mit der bisherigen Auslandquote in einer anfechtbaren Verfügung festgesetzt. Dabei führt diese neurechtliche Aufdeckung nicht zu einer versteuerten stillen Reserve im steuerbaren Eigenkapital. Die Ermittlung der stillen Reserven hat nach einer anerkannten bzw. objektiv nachvollziehbaren Bewertungsmethode zu erfolgen. Es ist darauf zu achten, dass die angewandte Methode das Geschäftsmodell der Gesellschaft angemessen berücksichtigt und die Annahmen realistisch und nachvollziehbar sind. Relevante stille Reserven können insbesondere auf Immaterialgüterrechten bestehen. Hingegen sind stille Reserven auf Liegenschaften nicht zu berücksichtigen, da die Liegenschaftserträge bereits unter dem privilegierten Steuerstatus ordentlich zu besteuern waren.

Nicht Gegenstand der Besteuerung zum gesonderten Satz sind die Beteiligungserträge, welche weiterhin im Rahmen des Beteiligungsabzuges freigestellt sind (keine Aufdeckungsmöglichkeit der stillen Reserven auf qualifizierten Beteiligungen).

3. Altrechtlicher Step-up (Aufdeckungslösung)

Diese altrechtliche Praxislösung dient der steuerneutralen Aufdeckung der unter privilegierter Besteuerung gebildeten stillen Reserven bzw. des selbst geschaffenen Mehrwerts in der Steuerbilanz auf den Zeitpunkt der Statusaufgabe per 31.12.2019. Eine handelsrechtliche Verbuchung erfolgt nicht. Die aufgedeckten stillen Reserven können in der Regel innert 10 Jahren unter Beachtung der Entlastungsbegrenzung von 70% steuerwirksam abgeschrieben werden.

4. Überblick über die Aufdeckungsmöglichkeiten stiller Reserven

Das folgende Schema zeigt einen Überblick über die Grundsätze der möglichen steuerneutralen Aufdeckung stiller Reserven im kantonalen Übergangsrecht (alt- und neurechtlicher Step-up):

Step-up bei Holding	Ja	Nein
Immobilien		X
Wertschriften (ohne Beteiligungen) ≥ 10%	X	

Patente, übrige Aktiven	X	
Beteiligungen ≥ 10%: Verkehrswert > Gestehungskosten	Im Umfang der Differenz Gestehungskosten zum tieferen Gewinnsteuerwert (bundessteuerliche Abrechnung gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG)	Bei zukünftigen Veräusserungen unterliegt die Differenz zwischen Verkaufserlös und Gestehungskosten dem Beteiligungsabzug.
Beteiligungen ≥ 10%: Verkehrswert < Gestehungskosten	Herabsetzung der Gestehungskosten auf den tieferen Verkehrswert	
Verlustverrechnung		Keine Verrechnung on Vorjahresverlusten ab 2020

Step-up bei Verwaltungsgesellschaft	Ja	Nein
Auslandgeschäfte	Im Umfang der bisher steuerfreien Quote	
Inlandgeschäfte		X
Immobilien / Beteiligungen	vgl. Holding	vgl. Holding
Verlustverrechnung	Im Umfang der bisherigen steuerbaren Quote	

Ein Vergleich der möglichen Step-up-Varianten zeigt im Wesentlichen die folgenden Unterschiede:

Step-up altrechtlich	Step-up neurechtlich
Aufgedeckte stille Reserven werden in der Steuerbilanz offengelegt und fortgeführt.	Die stillen Reserven werden im Rahmen einer Verfügung durch die Dienststelle Steuern festgestellt.
Stille Reserven sind Bestandteil des steuerpflichtigen Eigenkapitals.	Stille Reserven sind nicht Bestanteil des steuerpflichtigen Kapitals.
Steuerwirksame Abschreibung in der Regel innert 10 Jahren	Während den folgenden 5 Jahren zum Sondersatz steuerbar (0.4% x Einheiten)
Mindestens 30% des steuerbaren Reingewinns vor Entlastungen ist ordentlich steuerpflichtig (Entlastungsbegrenzung).	Keine Entlastungsbegrenzung

Die Kombination von neu- und altrechtlichem Step-up wird zugelassen, womit sich die steuermindernde Wirkung auf 10 Jahre ausdehnt. Der konkrete Antrag mit der betraglichen Zuteilung der stillen Reserven auf die massgebenden zwei Zeiträume ist spätestens mit der Steuererklärung 2019 einzureichen. Ohne besondere Begründung ist von einer hälftigen Aufteilung auf die beiden Zeitperioden auszugehen. Dabei ist der altrechtliche Anteil dem steuerbaren Kapital zuzurechnen.

5. Beispiel einer Verwaltungsgesellschaft mit Step-up (alt-/neurechtlich)

Bilanz

Aktiven	Mio. CHF	Passiven	Mio.CHF
Diverse Aktiven	0.5	Diverse Passiven	11
Konzernforderungen	459	Konzernschulden	249
Patente	0.5	Eigenkapital	200
Goodwill	0		
Total Aktiven	460	Total Passiven	460

Berechnung der stillen Reserven	Mio. CHF
Verkehrswert Gesellschaft (Annahme; gemäss Bewertungsunterlagen)	10'200
Abzug steuerpflichtiges Eigenkapital	-200
Stille Reserven / Goodwill	10'000
Davon Quote Schweiz 10% (Inlandgeschäft gem. bisheriger Spartenrechnung)	1'000
Davon Quote Ausland 90% (Auslandgeschäft gem. bisheriger Spartenrechnung) privilegierte Besteuerungsquote unter bisherigem Verwaltungsstatus 15%, womit eine Aufdeckung der stillen Reserven von 85% zulässig ist	9'000 7'650
Die Aufdeckung der stillen Reserven wird auf diesen Betrag festgesetzt; altrechtlicher Step-up in der Steuerbilanz / neurechtlicher gemäss Verfügung	**7'650**

Ausgehend von diesen Zahlen, werden unter Annahme eines handelsrechtlichen Gewinns von Mio. 1'000 die konkreten Steuern für Bund und Kanton (3.7 Einheiten Stadt Luzern) pro 2020 nach altrechtlichem bzw. neurechtlichem Systematik wie folgt berechnet:

Altrechtlich pro 2020	Gewinn Mio. CHF	Steuersatz %	Steuern Mio. CHF
Gewinn gem. ER massgebend Bund	1'000	8.5	85

Goodwillabschreibung über 10 Jahre linear = CHF 765'Mio. maximal 70% (Entlastungsbegrenzung)	-700		
Steuerpflichtiger Gewinn Kanton	300	5.55	16.65
Total Steuern 2020			101.65

Die versteuerte stille Reserve wird per 31.12.2020 noch CHF 6'950 Mio. betragen (Nachführung im steuerbaren Kapital). Dieser Betrag ist innerhalb der nächsten 9 Jahre unter Beachtung der Entlastungsbegrenzung zu konsumieren. Andernfalls wird ein allfälliger Restbetrag dannzumal verfallen.

Neurechtlich pro 2020	Gewinn Mio. CHF	Steuersatz %	Steuern Mio. CHF
Gewinn gem. ER massgebend Bund	1'000	8.5	85
Gewinn Kanton in der Quote von 90% zum Sondersatz: 0.4% x 3.7 Einheiten	900	1.48	13.32
Gewinn Kanton in der Quote von 10% zum ordentlichen Satz: 1.5% x 3.7 Einheiten	100	5.55	5.55
Total Steuern 2020			103.87

Die restlichen stillen Reserven werden per 31.12.2020 noch 6'750 Mio. betragen (gemäss Verfügung von 7'650 Mio. abzüglich 900 Mio.). Die privilegierte Sondersatzbesteuerung gilt während 5 Jahren (§ 259b). Sofern dieser restliche Betrag von 6'750 in den nächsten 4 Jahren zufolge fehlender Gewinne nicht voll verrechnet werden kann, verfällt dieser Betrag und damit auch der Anspruch auf die Sondersatzbesteuerung.

Band 2
Weisungen StG: Quellensteuer

29.09.2025

1. Grundlagen Quellensteuern

1.1 Rechtliche Grundlage

Die Quellensteuer stützt sich auf die §§ 101 - 123 des Steuergesetzes vom 22.11.1999 (> SRL Nr. 620A) und die Verordnung über die Quellensteuer vom 30.6.2020 (QStV; > SRL Nr. 624A).

Bei der direkten Bundessteuer sind die Quellensteuern in Art. 83 – 101 (> SR 642.11A) sowie der Quellensteuerverordnung (> SR 642.118.2A) geregelt.

1.2 Kreisschreiben

Für den Vollzug der Quellensteuern im Kanton Luzern sind massgebend:

- > Kreisschreiben Nr. 45 der Eidg. Steuerverwaltung vom 12.6.2019A: Quellenbesteuerung des Erwerbseinkommens von Arbeitnehmern
- > Kreisschreiben Nr. 35 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 26.8.2020A: Verfahren bei interkantonalen Verhältnissen von quellensteuerpflichtigen Personen

1.3 Merkblätter, Formulare, Tarife

Merkblätter, Formulare und Tarife werden auf > steuern.lu.chA > Quellensteuer zur Verfügung gestellt.

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)
- > Merkblatt nachträglich ordentliche Veranlagung (NOV)

Formulare

- > Abrechnung über abgezogene Quellensteuern
- > Abrechnung über abgezogene Quellensteuern von Künstlern, Musikern, Sportlern und Referenten
- > Abrechnung über die Quellensteuern von Vorsorgeleistungen
- > Abrechnungsformular für direkt ausbezahlte Ersatzeinkünfte
- > 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

> Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV)

> NOV - Berechnungstabelle für Quasiansässige

> Gre Formulare für Bescheinigung von Nichtrückkehrtagen

Tarife

> A und B Tarif mit Kirchensteuer

> A und B Tarif ohne Kirchensteuer

> C Tarif mit Kirchensteuer

> C Tarif ohne Kirchensteuer

> G Tarif Ersatzeinkünfte

> H Tarif mit Kirchensteuer

> H Tarif ohne Kirchensteuer

> Kapitalleistungen Alleinstehende

> Kapitalleistungen Verheiratete

1.4 Auskünfte / Anschrift

Dienststelle Steuern
Quellensteuer
Buobenmatt 1, Postfach 3464
6002 Luzern
Telefon 041 228 57 33
> dst.qs@lu.ch

> steuern.lu.chA > Natürliche Personen > Quellensteuer

29.09.2025

2. Quellensteuer auf Erwerbs- und Ersatzeinkünften

2.1 Monatsmodell

Von den im Kreisschreiben Nr. 45 (> siehe Ziffer 1.2) vorgestellten Berechnungsmodellen ist im Kanton Luzern das Monatsmodell anzuwenden.

2.2 Im Tarif enthaltene Steuern und Abzüge

Im Quellensteuertarif sind die Steuern von Kanton, Einwohnergemeinden sowie die direkte Bundessteuer und die Personalsteuer sowie die Feuerwehrersatzabgabe enthalten. Die Tarife AY, BY, CY und HY enthalten zusätzlich die Kirchensteuer.

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. 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

> Evangelisch-Reformierte Kirche

> Christkatholische Kirchgemeinde (Altkatholisch)

Quellensteuerpflichtigen natürlichen Personen mit steuerrechtlichem Wohnsitz oder Aufenthalt im Kanton Luzern wird als Feuerwehrersatzabgabe an der Quelle eine Pauschale in der Höhe von 100 Franken pro Jahr abgezogen. Ist die Person mit dem vorgenommenen Abzug der Ersatzabgabe an der Quelle nicht einverstanden, kann sie unter Verwirkungsfolge bis Ende März des folgenden Kalenderjahres bei der Gemeinde eine ordentliche Veranlagung der Ersatzabgabe verlangen. Hat die Gemeinde Kenntnis von einer fehlenden Abgabepflicht, erstattet sie die an der Quelle erhobene Ersatzabgabe im folgenden Kalenderjahr von Amtes wegen zurück.

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 berechnet werden.

2.3 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 1.4) anzufragen.

2.4 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.

2.5 Besondere Berufsunkosten von Expatriates

Als Expatriates gelten leitende Angestellte, sowie Spezialistinnen und Spezialisten mit besonderer beruflicher Qualifikation, die von ihrem ausländischen Arbeitgeber vorübergehend in die Schweiz entsandt werden. Damit ein Pauschalabzug von CHF 1'500/Monat - gemäss Art. 4 ExpaV - vorgenommen werden kann, muss bei der Dienststelle Steuern vorgängig die Zustimmung zum Expatriates-Status eingeholt werden. Das Gesuch ist an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Natürliche Personen, Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern 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 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 Berufsunkosten vergütet werden (gegen Beleg oder mittels Monatspauschale).

01.01.2025

3. Weitere Quellensteuern

3.1 Künstler/innen, Musiker/innen, Sportler/innen, Referenten/Referentinnen

Im Ausland wohnhafte Künstlerinnen und Künstler, Artistinnen und Artisten, Sportlerinnen und Sportler, Musikerinnen und Musiker, Referentinnen und Referenten, die sich im Kanton Luzern für kurze Zeit zu Erwerbszwecken aufhalten, werden aufgrund ihrer Tageseinkünfte quellenbesteuert.

Näheres siehe Merkblatt über die Quellensteuer von Einkünften der Künstler/innen, Sportler/innen und Referenten/Referentinnen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (> siehe Ziffer 1.3)

3.2 Organe juristischer Personen (Verwaltungsräte/Verwaltungsrätinnen)

Im Ausland wohnhafte Organe (z.B. Verwaltungsratsmitglieder) juristischer Personen mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung im Kanton Luzern sowie von ausländischen Unternehmungen mit Betriebsstätten im Kanton Luzern unterliegen für die ihnen ausgerichteten Tantiemen, Sitzungsgelder, festen Entschädigungen und ähnlichen Vergütungen der Quellensteuer (25% der Bruttoeinkünfte).

Näheres siehe Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Entschädigungen an Verwaltungsräte/Verwaltungsrätinnen und ihnen gleichgestellte Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (> siehe Ziffer 1.3).

3.3 Kapitalleistungen aus Vorsorgeeinrichtungen

Empfänger/innen von Kapitalleistungen 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 1.4) oder www.steuern.lu.ch > Quellensteuer .

Weitere Ausführungen siehe separate Merkblätter über die Quellenbesteuerung von privat- bzw. öffentlichrechtlichen Vorsorgeleistungen an Personen ohne Wohnsitz oder Aufenthalt in der Schweiz (> siehe Ziffer 1.3).

3.4 Ersatzeinkünfte

Siehe Merkblatt über die Quellenbesteuerung von Ersatzeinkünften für ausländische Arbeitnehmer/innen (> siehe Ziffer 1.3)

3.5 Hypothekargläubiger/innen

> Siehe LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 10/110 Nr. 1.

3.6 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).

Siehe auch > was-luzern.chA > Vereinfachte Abrechnung

01.01.2025

4. Steuerabrechnung und Bezug

Über den Lohnstandard-CH (ELM Quellensteuer) können 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 (Schuldner der steuerbaren Leistung) sowie die Gefahr von Übertragungsfehlern stark reduziert. Details dazu können unter > steuern.lu.chA > Quellensteuer heruntergeladen werden.

4.1 Abrechnungsmodus

Die Quellensteuer verfällt mit dem Abzug (§ 121 Abs. 2 StG). Die Dienststelle Steuern (> siehe Ziffer 1.4) kann den SSL Monats- oder Quartalsabrechnungen gestatten. Abrechnungen, welche elektronisch, mittels ELM oder der von der Dienststelle Steuern zur Verfügung gestellten Weblösung eingereicht werden, sind monatlich einzureichen. 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).

4.2 Inhalt der Abrechnung

Für die Abrechnungen sind die Weblösung oder die von der Dienststelle Steuern abgegebenen Formulare sowie die 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, satzbestimmender Bruttolohn pro Monat, Quellensteuer, angewandte Tarife (inkl. Angabe mit/ohne Kirchensteuer), Anzahl zulagenberechtigte Kinder, Konfession und allfällige Ein- und Austritte während der Abrechnungsperiode einzusetzen (> Muster siehe Anhang). 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.

4.3 Steuerbetrag

Der Steuerbetrag ist immer in Landeswährung (CHF) geschuldet. Ausländische Währungen sind zum "Devisenkurs Ankauf" am Erstellungsdatum der Lohnabrechnung umzurechnen.

01.01.2025

5. Haftung und Straffolgen

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.

Wer zum Steuerabzug an der Quelle verpflichtet ist und vorsätzlich oder fahrlässig einen Steuerabzug nicht oder nicht vollständig vornimmt, hat gemäss § 211 Abs. 1b 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 bestraft (§ 226 StG).

KANTON
LUZERN

01.01.2024

Anhänge Abrechnungsformular und Antrag auf nachträglich ordentliche Veranlagung

Anhang 1: > Musterbeispiel Quellensteuer Abrechnung

Anhang 2:> Antrag auf nachträglich ordentliche Veranlagung

KANTON
LUZERN

Dienststelle Steuern

Musterbeispiel

Abrechnung über die Quellensteuern

für Lohn- und Ersatzeinkünfte

SSL-Nr.(wenn bekannt)	9999999
UID-Nr.	CH-999.999.999
Firma	Muster AG
Adresse	Beispielstrasse 7
PLZ / Ort / Kanton	6000 Luzern
Kontaktperson	Muster Hans
Telefon	041240XXSS
E-Mail	hans.muster@gmail.com

Abrechnungsperiode

vom 01.01.2023 bis 31.03.2023

SV-Nr. (AHVN13)	**Name und Vorname** der quellensteuer-pflichtigen Person	**Geburts-datum**	**Anspruchs-berechtigte Gemeinde**	**Kanton**	**MG**[1]	**Mutations-datum**	**Monat** (1-12)	**Bruttolohn pro Monat** (CHF)	**davon im Bruttolohn enthaltene aperiodische Leistungen**	**Satzbestim-mender Lohn** (CHF)	**Tarif** *2	**Kinder** *3	**Ki-St.** *4	**Quellensteuer** (CHF)
756.9999.9999.99	Bajic Avdi	01.08.1965	Kriens	LU			1	5'000.00	0.00	5'000.00	B	0	N	243.00
							2	5'000.00	0.00	5'000.00	B	0	N	243.00
					T	01.03.2023	3	5'980.00	0.00	5'980.00	B	1	N	259.00
756.9999.9999.99	Fritz Angelika	20.04.1974	Emmenbrücke	LU	E	15.01.2023	1	2'400.00	0.00	4'500.00	A	0	Y	201.60
							2	4'500.00	0.00	4'500.00	A	0	Y	376.00
							3	4'500.00	0.00	4'500.00	A	0	Y	376.00
756.9999.9999.99	Coppola Domenico	17.10.1962	Luzern	LU			1	4'740.00	0.00	4'740.00	C	2	Y	260.00
					A	28.02.2023	2	4'800.00	0.00	4'800.00	C	2	Y	267.00

Total oder Übertrag	2'225.60
abzüglich 1% Bezugsprovision	22.25
ablieferungspflichtiger Betrag	2'203.35

Erläuterungen:

[1] MG - Mutationsgrund:
E/A = Eintritt/Austritt BG = Änderung Beschäftigungsgrad
T = Tarifwechsel W = Wohnsitzwechsel

[2] Tarif = angewandten Tarifcode (A-Q) einsetzen

[3] Kinder = Anzahl Kinderabzüge einsetzen

[4] Ki-St. = "Y" mit Kirchensteuer oder "N" ohne Kirchensteuer einsetzen

Einzahlung erst auf Rechnung

Bemerkungen:

Die Richtigkeit und Vollständigkeit bescheinigt:

Ort und Datum Luzern, 15.04.2023

Stempel und Unterschrift

Kanton Luzern

Antrag auf nachträgliche ordentliche Veranlagung (NOV)

Für das Steuerjahr

Antragssteller/in	**Ehepartner/in oder eingetragene/r Partner/in**
Geschlecht ☐ männlich ☐ weiblich	Geschlecht ☐ männlich ☐ weiblich
SV-Nummer 756.	SV-Nummer 756.
Name	Name
Vorname	Vorname
Strasse / Nr.	Strasse / Nr.
PLZ / Ort / Land	PLZ / Ort / Land
Geburtsdatum	Geburtsdatum
E-Mail	E-Mail

Vertreteradresse in der Schweiz (zwingend, wenn Wohnadresse im Ausland)

Firma oder Name / Vorname	
Strasse / Nr.	PLZ / Ort

Zahlungsverbindung Post / Bank

Kontoinhaber	Konto-Nr.
Name Bank / Ort	IBAN

Begründung

☐ Ich bin in der Schweiz ansässig und verfüge über weitere, nicht der Quellensteuer unterliegende Einkünfte bzw. über Vermögen (Art. 89 DBG).

☐ ich bin in der Schweiz ansässig und möchte nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 89a DBG).

☐ Ich bin im Ausland ansässig, erfülle aber die Voraussetzungen der Quasi-Ansässigkeit und möchte nachträglich ordentlich veranlagt werden (Art. 99a DEG).

Einreichung der Steuererklärung

☐ Ich beabsichtige, die Steuererklärung elektronisch auszufüllen

☐ Ich beabsichtige, die Steuererklärung in Papierform einzureichen

Bemerkungen

Richtigkeit

Ich / wir bestätige/n, dass die Angaben vollständig und richtig sind:

Ort und Datum	Unterschrift Antragssteller/in
Ort und Datum	Unterschrift Ehepartner/in bzw. eingetragene/r Partnerin

Wichtige Hinweise

- Das Antragsformular muss bis **31. März des Folgejahres** eingereicht werden.
- **Das Formular ist vollständig und korrekt auszufüllen.**
- Der Antrag ist bei Ehepaaren und bei eingetragenen Partnerschaften von beiden Personen zu unterzeichnen.
- In der Schweiz ansässige Personen können nur einmal einen Antrag auf NOV stellen, danach wird bis zum Ende der Quellensteuerpflicht obligatorisch eine NOV durchgeführt.
- Im Ausland ansässige Personen müssen für jedes Jahr einen Antrag auf NOV einreichen.
- Im NOV-Verfahren wird die quellensteuerpflichtige Person aufgrund der effektiven Bundes-, Kantons- und Gemeindesteuersätze besteuert. Dies kann im Vergleich zur bisherigen Quellensteuerbelastung zu einer effektiv tieferen oder höheren Steuerbelastung führen.

Band 2
Weisungen StG: Verfahren

01.01.2024

Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten

Siehe > Kreisschreiben Nr. 21 der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 28. November 2001A

01.01.2024

Zuständige Steuerbehörden für Bescheinigungen

1. Rückerstattung ausländischer Quellensteuern

Nach den Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten können in der Schweiz wohnhafte Empfänger/innen zum Ausgleich der von anderen Vertragsstaaten erhobenen und nicht zu erstattenden Steuern auf Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren eine Entlastung von den schweizerischen Steuern verlangen. Für die Rückerstattung ausländischer Quellensteuern, insbesondere auf Kapitalerträgen (Zinsen und Dividenden) und vereinnahmten Lizenzgebühren, bestehen bereits vorgedruckte, von der Eidgenössischen Steuerverwaltung und den jeweiligen ausländischen Finanzbehörden genehmigte Antrags- und Bestätigungsformulare. Die offiziellen Formulare können bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung elektronisch bezogen werden (> estv.admin.chA). Die ausgefüllten Anträge mit den Bankabrechnungen sind an die Abteilung Wertschriften + Verrechnungssteuer, Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern, einzureichen.

Bei Ländern ohne offizielle Formulare kann die Entlastung bzw. Rückerstattung der ausländischen Quellensteuern mit einer Wohnsitzbescheinigung geltend gemacht werden.

Diese Bescheinigungen können bei der Dienststelle Steuern, Abteilung Wertschriften + Verrechnungssteuer, verlangt werden (Tel.: +41 41 228 57 02; E-Mail: > dst.vs@lu.ch).

2. Zinsbesteuerungsabkommen mit der EG

Das Zinsbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und der EG vom 1. Juli 2005 (ZBstA; SR 0.641.926.81) regelt unter anderem die Einführung eines Steuerrückbehalts auf Zinserträgen von EU-Steuerpflichtigen in der Schweiz und eine Quellensteuerbefreiung von Dividenden, Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen. Schweizerische Steuerpflichtige benötigen für ein Begehren um Steuerentlastung oder Rückerstattung von Quellensteuern eine Ansässigkeitsbescheinigung bzw. eine Bestätigung über die Steuerunterstellung ohne Befreiung im Sinne von Art. 15 Abs. 1 ZBstA.

Für eine Ansässigkeitsbescheinigung wird vorausgesetzt, dass eine Gesellschaft in der Schweiz auf Grund ihres statutarischen Sitzes oder des Orts der tatsächlichen Verwaltung unbeschränkt steuerpflichtig ist. Unter dieser Voraussetzung erhalten alle Gesellschaften ausser Unternehmen, die vom Bundesgesetz zu Gunsten wirtschaftlicher Erneuerungsgebiete (Lex Bonny; SR 951.93) steuerlich profitieren, die erforderliche Bescheinigung.

Formulare zu den Entlastungsverfahren nach Art. 15 ZBstA können bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung elektronisch bezogen werden (> estv.admin.ch).

Die ausgefüllten Bescheinigungen können der Dienststelle Steuern zur Unterzeichnung zugestellt werden (Dienststelle Steuern, Abteilung Wertschriften + Vermögen, Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern).

3. Unternehmensbestätigung / Ansässigkeitsbestätigung

Bei Geschäftsbeziehungen mit dem Ausland können die ausländischen Steuerbehörden vom Schweizer Unternehmen eine Unternehmens- oder Ansässigkeitsbestätigung einfordern. In dieser Bescheinigung werden der Name, der Sitz, die Steuernummer sowie der Hinweis festgehalten, dass das Unternehmen der ordentlichen Besteuerung durch den Kanton und den Bund unterliegt. Diese Bestätigung kann für juristische Personen bei der Dienststelle Steuern angefordert werden (> Online-Formular; steuern.lu.ch > Juristische Personen > Ansässigkeitsbestätigung).

4. Steuerbefreiung

Steuerbefreite Institutionen im Kanton Luzern erhalten von der Abteilung Juristische Personen jährlich eine Bestätigung über ihre Steuerbefreiung aufgrund Gemeinnützigkeit bzw. zufolge Verfolgung von Kultuszwecken. Bei Bedarf kann eine solche Bestätigung auch direkt bei der Dienststelle Steuern, Abteilung Juristische Personen angefordert werden (Telefon +41 41 228 56 56; E-Mail: > dst.pd@lu.ch).

5. Vom DBG vorgeschriebene Bescheinigungen

Von Gesetzes wegen hat die Steuerbehörde eine Reihe weiterer Bestätigungen abzugeben, so etwa zu Handen des Handelsregisteramtes im Falle der Löschung einer juristischen Person. Diese Bestätigungen erfolgen durch die Dienststelle Steuern, Juristische Personen (Telefon +41 41 228 57 10, E-Mail: > registerjp.dst@lu.ch).

Auch darf der Erwerber im Grundbuch nur mit schriftlicher Zustimmung der Steuerbehörde als Eigentümer eingetragen werden, wenn eine in der Schweiz ausschliesslich aufgrund von Grundbesitz steuerpflichtige natürliche oder juristische Person ein im Kanton gelegenes Grundstück veräussert (Art 172 DBG). Diese Bescheinigungen erfolgen sowohl für juristische Personen als auch für natürliche Personen durch die Dienststelle Steuern, Bezug (Telefon +41 41 228 57 23; E-Mail: > dst.bezug@lu.ch).

6. Ansässigkeits- und Nichtrückkehrbescheinigungen für Quellenbesteuerte

Ansässigkeitsbescheinigungen für Quellenbesteuerte, insbesondere auch Ansässigkeitsbescheinigungen für Grenzgänger/innen sowie Nichtrückkehrbescheinigungen, werden von der Dienststelle Steuern, Abteilung Natürliche Personen, Team Quellensteuer, unterzeichnet (Tel. +41 41 228 57 33; E-Mail: > dst.qs@lu.ch).

7. Beschaffungswesen (Submission)

Im öffentlichen Beschaffungswesen können Anbieter verpflichtet werden, den Nachweis zu erbringen, dass sie (u. a.) die Steuern bezahlt haben. Entsprechende Bescheinigungen erfolgen durch die jeweiligen Bezugsbehörden (in der Regel Einwohnergemeinden am Veranlagungsort (§ 189 StG); gilt auch für die direkte Bundessteuer).

8. Allgemeine Bestätigung des steuerrechtlichen Wohnsitzes

Allgemeine Bestätigungen des steuerrechtlichen Wohnsitzes (Bestätigungen der unbeschränkten Steuerpflicht) natürlicher Personen können bei der Dienststelle Steuern, Abteilung Wertschriften + Verrechnungssteuer, verlangt werden (Tel.: +41 41 228 57 02; E-Mail: > dst.vs@lu.ch).

9. Bescheinigung der Eigenschaft als Vorsorgeeinrichtung

Bescheinigungen der Eigenschaft als Vorsorgeeinrichtung nach Artikel 10 Absatz 2 Doppelbesteuerungsabkommen mit Schweden können bei der Dienststelle Steuern angefordert werden (Tel.: +41 41 228 56 56; E-Mail: > dst.jp@lu.ch).

01.01.2024

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. 314e Abs. 4 und Art. 448 Abs. 4 ZGB)
- den Sozialämtern zur Abklärung der Voraussetzungen für Sozialhilfen und deren Rückerstattung (inkl. Alimentenbevorschussung und Mutterschaftsbeihilfe) bzw. Unterstützungspflicht von Verwandten (§ 8 Sozialhilfegesetz SRL Nr. 892 bzw. generelle Ermächtigung)
- den Organen der einzelnen Sozialversicherungen (AHV/IV/ EL/ EO/ Krankenversicherung/ Unfallversicherung/ Militärversicherung/ Famillenzulagen/ Arbeitslosenversicherung/ Prämienverbilligung) und der beruflichen Vorsorge (Pensionskassen) 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), Art. 87 BVG (SR 831.40) 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) sowie bei Abklärungen im Zusammenhang mit Mängeln in der Organisation nach Art. 939 OR (SR 220; generelle Ermächtigung)
- 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)
- den zuständigen Polizei-, Verwaltungs- und Justizbehörden in Verfahren für die Erteilung, die Bearbeitung und den Entzug 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)
- dem Strassenverkehrsamt zwecks Abklärungen der Voraussetzungen für einen Steuererlass bzw. eine Steuerermässigung im Sinn von § 6 Gesetz über die Verkehrsabgaben und den Vollzug des eidgenössischen Strassenverkehrsrechtes (SRL 776; generelle Ermächtigung)
- der Eidgenössischen Spielbankenkommission (Art. 102 Abs. 1 Geldspielgesetz; SR 935.51)

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.

3.3.4 Durch internationalen Datenaustausch erhaltene Informationen
Vom Ausland erhaltene Informationen, die gestützt auf das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen (Amtshilfeübereinkommen; SR 0.652.1) oder ein anderes internationales Abkommen übermittelt werden, unterliegen der Vertraulichkeit und dem Spezialitätsprinzip (vgl. Art. 22 Amtshilfeübereinkommen).

Diese Informationen dürfen in jedem Fall nur den Personen oder Behörden (einschliesslich der Gerichte und Verwaltungs- oder Aufsichtsbehörden) zugänglich gemacht werden, die mit der Festsetzung, Erhebung, Vollstreckung oder Strafverfolgung oder der Entscheidung über Rechtsmittel hinsichtlich der Einkommens- und Vermögenssteuern, die von Bund, Kantonen und Gemeinden erhoben werden oder mit der Aufsicht darüber befasst sind.

Bei Anfragen betreffend diese Informationen gestützt auf das Bundesgesetz über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (BGÖ; SR 152.3) ist die ESTV ebenfalls umgehend zu informieren.

Bei Fragen zur erlaubten Verwendung der Informationen wenden Sie sich bitte an die ESTV (Team AIA): info-aia@estv.admin.ch.

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.

01.01.2024

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/Schärrer, 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, Aktenedition, 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 wertvermehrende 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.

29.09.2025

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 Steuerperiode 2021:

> Kantonsblatt Nr. 16 vom 23. April 2022

> Kantonsblatt Nr. 38 vom 24. September 2022

Für die Steuerperiode 2022:

> Kantonsblatt Nr. 16 vom 22. April 2023

> Kantonsblatt Nr. 38 vom 23. September 2023

Für die Steuerperiode 2023:

> Kantonsblatt Nr. 17 vom 27. April 2024

> Kantonsblatt Nr. 38 vom 21. September 2024

Für die Steuerperiode 2024:

> Kantonsblatt Nr. 17 vom 26. April 2025

> Kantonsblatt Nr. 38 vom 20. September 2025

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 rechtsgenüglich 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 widerrufene 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.

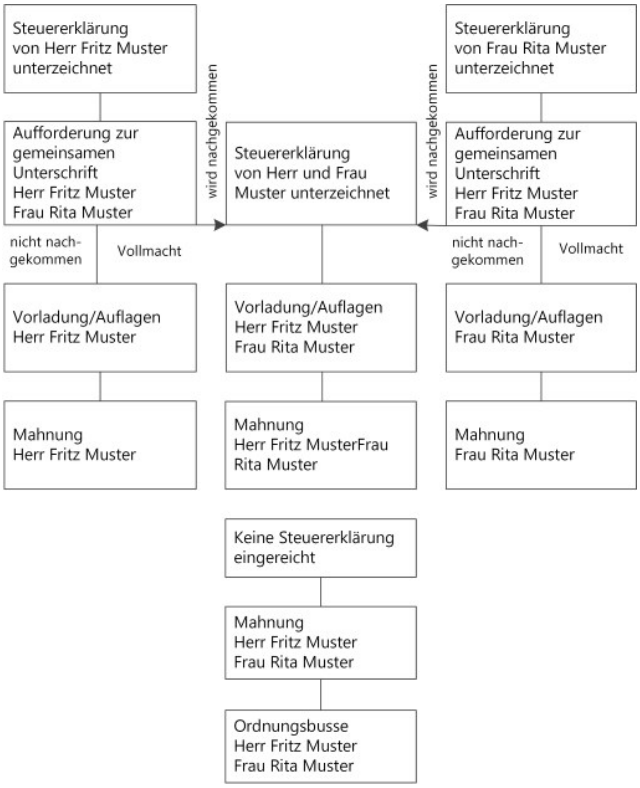
5. Einspracheverfahren

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


Steuererklärung von Herr Fritz Muster unterzeichnet
Steuererklärung von Frau Rita Muster unterzeichnet
wird nachgekommen
wird nachgekommen
Aufforderung zur gemeinsamen Unterschrift Herr Fritz Muster Frau Rita Muster
Steuererklärung von Herr und Frau Muster unterzeichnet
Aufforderung zur gemeinsamen Unterschrift Herr Fritz Muster Frau Rita Muster
nicht nach-gekommen
Vollmacht
nicht nach-gekommen
Vollmacht
Vorladung/Auflagen Herr Fritz Muster
Vorladung/Auflagen Herr Fritz Muster Frau Rita Muster
Vorladung/Auflagen Frau Rita Muster
Mahnung Herr Fritz Muster
Mahnung Herr Fritz MusterFrau Rita Muster
Mahnung Frau Rita Muster
Keine Steuererklärung eingereicht
Mahnung Herr Fritz Muster Frau Rita Muster
Ordnungsbusse Herr Fritz Muster Frau Rita Muster

01.01.2024

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 Beweischarakter 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 Editionspflicht. 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.

01.01.2024

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 veranlagen, 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.

01.01.2024

Bezugsverjährung

Die Ausführungen dazu befinden sich im > LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 143 Nr. 1.

01.01.2024

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). 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.

01.01.2024

Elektronische Einreichung der Steuererklärung von natürlichen Personen (eFiling)

1. eFiling

Ab Steuerjahr 2016 kann die Steuererklärung von natürlichen Personen im Kanton Luzern elektronisch eingereicht werden (eFiling). Für dieses Verfahren gelten die nachfolgenden Regelungen.

Diese gelten nicht für elektronisch ausgefüllte, aber per Postversand eingereichte Steuererklärungen.

2. Bedingungen

Steuerpflichtige Personen, die ihre Steuererklärung auf elektronischem Weg einreichen, müssen die Software "steuern.lu.20xx" verwenden, die von der Website der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern heruntergeladen werden kann.

Die Belege, die verlangt werden, müssen zusammen mit der Steuererklärung ebenfalls in elektronischer Form übermittelt werden. Das eFiling-Verfahren kann nur beansprucht werden, wenn sämtliche notwendigen Unterlagen elektronisch eingereicht werden können.

3. Identifizierung der steuerpflichtigen Person

Die steuerpflichtige Person bescheinigt ihre Identität mit ihrem persönlichen, auf dem Steuererklärungsformular angegebenen "Zugangscode eFiling".

Der "Zugangscode eFiling" ersetzt bei der elektronischen Einreichung der Steuererklärung die persönliche Unterschrift.

4. Übermittlungsquittung

Die steuerpflichtige Person erhält sofort eine Meldung, ob die Übermittlung erfolgreich war, und eine Übermittlungsquittung, die sie kontrollieren muss.

Ist die Übermittlung fehlgeschlagen, kann die steuerpflichtige Person weitere elektronische Übermittlungsversuche starten oder die Steuererklärung per Post abgeben.

5. Korrektur der Steuererklärung

Nach Erhalt der Übermittlungsquittung hat die steuerpflichtige Person fünf Tage (120 Stunden) Zeit, um ihre Steuererklärung zu korrigieren. Insgesamt kann die Steuererklärung drei Mal mit eFiling übermittelt werden.

Werden innert der fünftägigen Frist keine Korrekturen angebracht, wird die Steuererklärung an die Steuerbehörden zur Verarbeitung weitergeleitet.

6. Frist

Die Steuererklärung muss in der vorgegebenen Frist abgegeben werden. Sie gilt in dem Moment als eingereicht, in dem die steuerpflichtige Person die Übermittlungsquittung erhält. Die Korrektur der Steuererklärung nach Ziffer 5 bleibt vorbehalten.

7. Aufbewahrung der Belege und spätere Mitwirkungspflicht

Die Belege zu einem Steuerjahr sind - soweit keine anderen Vorschriften bestehen - auf jeden Fall bis zum Ende des Steuerveranlagungsverfahrens aufzubewahren. Auf Verlangen sind diese Belege den Steuerbehörden einzureichen.

8. Datenbearbeitung

Die von der steuerpflichtigen Person übermittelten Daten werden während jeweils 120 Stunden ab der letzten elektronischen Übermittlung (Korrekturfrist) auf einem Server bei der Dienststelle Informatik des Kantons (DIIN) aufbewahrt, ohne dass die Steuerbehörden Zugang auf diese Daten haben.

Nach Ablauf der Korrekturfrist werden die Daten an die LuTax-Infrastruktur weitergeleitet und den Steuerbehörden zugänglich gemacht.

01.01.2024

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 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 für die Fristgewährung geltenden Grundsätze sind im nachstehenden Schema zusammengefasst:

Position	Frist
Generelle Frist Keine schriftlichen Fristgesuche notwendig. Auf Fristgesuche, die nach dem 31. August eingereicht werden, kann formell nicht eingetreten werden.	31. August (NP und JP)
Fristerstreckungen im Internet erfassen Fristerstreckungen für Selbständigerwerbende und juristische Personen können bereits nach Erhalt der Steuerformulare im Internet unter › steuern.lu.ch / steuererklaerung / fristerstreckungen 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. 31. Dezember (NP und JP)
Erinnerungsschreiben (1. Mahnung) Nach Ablauf der generellen Frist erfolgt das Erinnerungsschreiben, mit welchem die zusätzlich gewährte Einreichungsfrist mitgeteilt wird.	Gewährung einer zusätzlichen Einreichungsfrist (20 Tage ab Erinnerung)
Fristerstreckungsgesuche nach Erhalt des Erinnerungsschreibens Fristerstreckungen für Selbständigerwerbende und juristische Personen können im Internet unter › steuern.lu.ch / steuererklaerung / fristerstreckungen 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. Auf Fristgesuche, die nach Verfall der zusätzlichen Einreichungsfrist eingereicht werden, kann formell nicht eingetreten werden.	max. 31. Dezember (NP und JP)
Mahnung (2. kostenpflichtige Mahnung) Nach Ablauf der gewährten Frist bzw. nach Ablauf der maximalen Frist bis 31. Dezember erfolgt die Mahnung.	Gewährung einer Nachfrist: (20 Tage ab Mahndatum)
Busse 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 31. Dezember können nur gewährt werden, wenn erhebliche Gründe wie Krankheit, Todesfall in der Familie, Landesabwesenheit, Militärdienst oder dergleichen vorliegen. 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. Auf verspätet (nach Ablauf der Frist) eingereichte Fristerstreckungsgesuche wird nicht eingetreten.

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.

Besteht keine Möglicheit, die Frist direkt im Internet zu erfassen, können Fristerstreckungsgesuche für juristische Personen, Personengesellschafter/innen sowie für Selbständigerwerbende auch per Post oder E-Mail eingereicht werden.

Fristerstreckungsgesuche für Selbständigerwerbende, juristische Personen und Personengesellschafter/innen sind, mit Angabe der vollständigen Referenz-Nummer, an die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern, Dienste, Buobenmatt 1, 6002 Luzern oder per E-Mail an > 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 Gemeindesteueramt 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 zusammenarbeiten.

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. In solchen Fällen bemisst sich die Höhe der Busse grundsätzlich nach dem satzbestimmenden Einkommen/Vermögen bzw. den Gesamtfaktoren von Gewinn und Kapital. Die gegebenenfalls am Wohnsitz bereits ausgesprochene Busse ist angemessen zu berücksichtigen.

01.01.2024

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.

01.01.2024

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 Bd. 2a 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.).

01.01.2024

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 Selbständigerwerbende) 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.). Werden die eingeforderten Unterlagen nicht eingereicht, ist die steuerpflichtige Person zu ermahnen. In der Mahnung ist darauf hinzuweisen, dass im Säumnisfall die Veranlagung nach pflichtgemässem Ermessen vorgenommen wird.

Zur ermessensweisen Schätzung kann grundsätzlich dann geschritten werden, wenn ausreichende Anhaltspunkte für einen steuerbegründenden/-erhöhenden oder steueraufschiebenden/-mindernden Grundsachverhalt bestehen, ohne dass betragsmässig eine eindeutige Abklärung möglich war (BGE 2C_795/2015 vom 3.5.2016 E. 2.4). Falls aber keine Steuererklärung oder gänzlich unbrauchbare Buchhaltungsunterlagen eingereicht werden, darf das gesamte Einkommen bzw. der gesamte Gewinn geschätzt werden (sog. Vollschätzung). Für die Veranlagung bei aussergewöhnlichem Vermögenszuwachs > vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 43 Nr. 1. Die gesetzlich vorgesehenen Abzüge sind auch im Rahmen einer Ermessensveranlagung zu gewähren, soweit deren Berechtigung nach Ermessen beurteilt werden kann. Die Höhe des Pauschalabzugs richtet sich nach der Höhe der ermessensweise festgesetzten Faktoren.

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 (BGE 2C_679/2016 vom 11.7.2017). 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 betreibungsrechtliche Existenzminimum (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG Steuererlass / Anhang 1) für steuerpflichtige Personen, welche sich in bescheidenen finanziellen Verhältnissen befinden, zu beachten. Ist der Arbeitgeber der steuerpflichtigen Person bekannt, so kann bei diesem nach erfolgloser Mahnung der steuerpflichtigen Person der Lohnausweis eingefordert werden. Der Lohnausweis bildet in der Regel die Grundlage für eine angemessene Ermessenseinschätzung.

Zeigt sich nachträglich, dass eine Ermessensveranlagung zu tief ausgefallen ist, wird eine Nachsteuer erhoben (> vgl. LU StB Bd. 2a Weisungen StG § 175 Nr. 1). Die steuerpflichtige Person ist wegen Steuerhinterziehung zu büssen, wenn sie die Ermessensveranlagung vorsätzlich oder fahrlässig verschuldet hat.

Für das Einspracherecht gegen die Ermessenseinschätzung > vgl. LU StB Band 2 Weisungen StG § 154 Nr. 1.

01.01.2024

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 § 112 Abs. 2 StG die an der Quelle abgezogene Steuer anzurechnen. Die Anrechnung erfolgt zinslos (§ 112 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.

01.01.2024

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.

Position	CHF
Schuldzinsen	6'000
Freiwillige Zuwendungen	2'500
oder auch:	
Ziffer X der Steuererklärung	6'000
Ziffer Y der Steuererklärung	2'500

Eine Veranlagung ohne Angabe der Abweichungen ist nicht nichtig 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.).

01.01.2024

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). Wird ein mit "A-Post Plus" versandter Entscheid am Samstag in den Briefkasten bzw. in das Postfach gelegt, beginnt die Frist am Sonntag zu laufen (BGE 2C_476/2018 vom 4.6.2018). 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 rechtsgenügliche 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 pflichtgemässem Ermessen wegen Verletzung von Mitwirkungspflichten (> vgl. LU StB Bd. 2 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. Blosse 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 Bd. 2 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 Rechtsverbeiständung (VGE vom 13.10.1997 i.S. T.).

Änderung rechtskräftiger Entscheide

1. Einsprache nach § 161 StG

Gemäss dem Wortlaut von § 161 Abs. 2 StG können die Einwohnergemeinde und die Dienststelle Steuern bis 60 Tage nach Eröffnung an die steuerpflichtige Person bei den zuständigen Veranlagungsbehörden Einsprache erheben.

Wird vor Ablauf der 30-tägigen Einsprachefrist der steuerpflichtigen Person ein Veranlagungsfehler festgestellt, ist die noch nicht rechtskräftige Veranlagung durch die zuständige Veranlagungsbehörde aufzuheben und eine neue korrigierte Veranlagung zu eröffnen.

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). Eine Berichtigung kann auch bei durch Programmierfehler verursachten fehlerhaften Veranlagungen vorgenommen werden (BGE 2C_331/2019 vom 7.4.2020).

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 Teams Gemeindebetreuung (für Fälle in der Zuständigkeit der 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.

Folgende Arten von Vorkommnissen können mittels Rektifikat korrigiert werden:

- Schreib- und Rechnungsfehler (vgl. 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 Bd. 2a Weisungen StG § 174 - 178 Nr. 1.

Band 2
Weisungen StG: Steuerausscheidung

01.01.2024

Steuerausscheidungen

Die Zusammenstellung der von der Schweizer Steuerkonferenz erlassenen Regeln zur Bewertung der Grundstücke dient als Grundlage für die Vornahme der interkantonalen und internationalen Steuerausscheidungen 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) x 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 Neuschatzung 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 anderen Kantonen

Die Schweizerische Steuerkonferenz (SSK) hat auf Grund von Erhebungen in den Kantonen für die Bewertung der Grundstücke bei der interkantonalen Steuerausscheidung Ansätze (Repartitionswerte) festgelegt (s. KS SSK 22 vom 22. März 2018, geändert 26. August 2020). 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 %
	ab 2020	ab 2019	2002 - 2018	ab 2002
AG	130	130	85	100
AI	110	110	110	100
AR	100	100	70	100
BE	125 e)	155	100	100
BL	385	385	260	100
BS	140	140	105	100
FR	155	155	110	100
GE	145	145	115	100
GL	115	115	75	100
GR	140	140	115	100
JU	130	130	90	100
LU	115	115	95	100
NE	135	135	80	100
NW	140	140	95	100
OW	195	195	125/100 a)	100
SG	100	100	80	100
SH	140	140	100	100
SO	335	335	225	100
SZ	125	125	140/80 b)	100
TG	120	120	70	100

TI	155	155	115	100
UR	110	110	90	80/100 [d)]
VD	110	110	80	100
VS	170	170	215/145 [c)]	100
ZG	115	115	110	100
ZH	115	115	90	100

[a)] Für den Kanton OW gilt bis und mit Steuerperiode 2005 der Repartitionsfaktor von 125%. Ab Steuerperiode 2006 beträgt er infolge Gesetzesrevision 100%.

[b)] Für den Kanton SZ gilt bis und mit Steuerperiode 2003 der Repartitionsfaktor von 140%. Ab Steuerperiode 2004 beträgt er infolge Gesetzesrevision 80%.

[c)] Für den Kanton VS gilt bis und mit Steuerperiode 2005 der Repartitionsfaktor von 215%. Ab Steuerperiode 2006 beträgt er infolge Gesetzesrevision 145%.

[d)] Für den Kanton UR gilt bei den landwirtschaftlichen Grundstücken bis und mit Steuerperiode 2018 der Repartitionsfaktor 80%. Ab Steuerperiode 2019 beträgt der Repartitionsfaktor für landwirtschaftliche Grundstücke 100%.

[e)] Für den Kanton BE gilt bis und mit Steuerperiode 2019 der Repartitionsfaktor von 155%. Ab Steuerperiode 2020 beträgt er 125%.

01.07.2024

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 CHF 30'000 nicht übersteigt (vgl. Ziff. 1 und 2).

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. 3) bzw. zwischen den Kantonen GL, LU, NW, OW, SZ, UR und ZG (vgl. Ziff. 4).

1. Vereinbarung zwischen der Dienststelle des Kantons Luzern und den Steuerverwaltungen der Kantone Aargau und Bern über die Steuerausscheidung für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften (bis 2023)

Die Steuerverwaltung des Kantons Luzern und die Steuerverwaltungen der Kantone Aargau und Bern vereinbaren folgendes:

1. Die Kantone Luzern, Aargau und Bern 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 CHF 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 Liegenschaften-, Grundstückgewinn-, Handänderungs-, Erbschafts- und Schenkungssteuern.

2. Vereinbarung zwischen der Dienststelle Steuern des Kantons Luzern und den Steuerverwaltungen der Kantone Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern und Solothurn über die Steuerausscheidung für landwirtschaftlich genutzte Liegenschaften (ab 2024)

Die Dienststelle Steuern des Kantons Luzern und die Steuerverwaltungen des Kantons Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern und Solothurn vereinbaren folgendes:

1. Die Nordwestschweizer Kantone 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 CHF 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 die steuerpflichtige Person mit dem Verzicht auf eine Ausscheidung nicht einverstanden erklärt, sondern eine Besteuerung in den betroffenen Kantonen verlangt. Das Recht des Liegenschaftskantons, in einem solchen Falle von der steuerpflichtigen Person 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 Liegenschaften-, Grundstückgewinn-, Handänderungs- oder Erbschafts- und Schenkungssteuern.
4. Die Vereinbarung gilt ab dem Steuerjahr 2024.

3. Vereinbarung betreffend Tätigkeitsentgelt bei Teilhabern von Personengesellschaften zwischen den Kantonen Aargau, Basel-Landschaft, Basel-Stadt, Bern, Luzern und Solothurn

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist das Entgelt für die persönliche Arbeit von Teilhabern an Personengesellschaften am Hauptsteuerdomizil zu versteuern (Urteil 2P.155/2000 vom 15. März 2001 mit zahlreichen Hinweisen, insb. auf BGE 107 Ia 41, E. 2 S. 43). Zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen einigen sich die Steuerbehörden der Nordwestschweizer Kantone, nämlich

- Steuerverwaltung des Kantons Bern
- Dienststelle Steuern des Kantons Luzern
- Steueramt des Kantons Solothurn
- Steuerverwaltung des Kantons Basel-Stadt
- Steuerverwaltung des Kantons Basel-Landschaft
- Steueramt des Kantons Aargau

auf die folgenden Richtlinien für die Ermittlung der Tätigkeitsentgelte bei Teilhabern von Personengesellschaften:

1. Die Festlegung der im Wohnsitzkanton steuerbaren Tätigkeitsentgelte zwischen den Kantonen erfolgt unter der Voraussetzung, dass die Teilhaber in der Gesellschaft aktiv mitarbeiten, nach dem untenstehenden Schema in Ziffer 6.

2. Die von den steuerpflichtigen Personen gewählte Rechtsform der Gesellschaften wird grundsätzlich anerkannt.

3. Das Schema ist auch auf Anwaltskanzleien und andere vergleichbare Praxisgemeinschaften freier Berufe anwendbar, wenn ihre Organisation jener einer Kollektivgesellschaft entspricht (Entscheid des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 19. September 2014; BStPra 5/2015, 247 - 256). Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts (Urteil vom 16. Mai 1997, StE 1997 A 24.32 Nr. 3) und u.a. des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich vom 2. September 1997 (StE 1999 B 11.4 Nr. 1) trifft dies zu, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der übereinstimmende Wille der Partner, die Kanzlei oder Praxisgemeinschaft in Form eines nach kaufmännischer Art geführten Unternehmens zu betreiben, geht aus dem Gesellschaftsvertrag hervor und schlägt sich in einer entsprechenden Organisation nieder.
- Die Gesellschaft tritt als solche nach aussen auf (Briefkopf) und stellt in ihrem Namen Rechnung.
- Der Gesellschaftsvertrag sieht eine Form von Gewinnpooling vor. Die Einnahmen dürfen somit nicht vollständig auf individuelle Gesellschafterkonti fliessen.
- Die Verteilung des Gewinns an die Gesellschafter geht aus dem Gesellschaftsvertrag hervor.
- Die Geschäftsbücher der Gesellschaft werden nach den Grundsätzen der ordentlichen Rechnungslegung und Buchführung geführt.

Massgebend ist mithin die tatsächliche Organisation und nicht allein der formelle Eintrag als Kollektivgesellschaft in das Handelsregister. Das Erwerbseinkommen von Partnern, die als Unkostengemeinschaft mit individueller Zurechnung der Einnahmen organisiert sind, wird weiterhin nach den für einfache Gesellschaften geltenden Grundsätzen ausgeschieden.

4. 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 Gesellschaftsstatut auch steuerlich Rechnung getragen.

5. Massgebend für die Ermittlung des Tätigkeitsentgeltes sind die gesamten Einkommensanteile aus der Personengesellschaft inkl. dem allenfalls verbuchten Zins auf dem investierten Eigenkapital jedoch 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 anteilsmässig auf die Steuerdomizile verlegt.

6. Bemessung des Tätigkeitsentgelts (in Franken):

Einkommen der Teilhaber aus Gesellschaftsverhältnis in CHF		Tätigkeitsentgelt am Hauptsteuerdomizil steuerbar in CHF
bis	29'999	100%
ab	30'000	30'000
ab	40'000	36'000

ab	50'000	40'000
ab	80'000	60'000
ab	100'000	75'000
ab	150'000	90'000
ab	200'000	108'000
ab	300'000	126'000
ab	400'000	153'000
ab	500'000 bis 1'000'000	35%

7. Das vorstehende Schema gilt grundsätzlich für alle zu bearbeitenden Fälle. Das Tätigkeitsentgelt wird jährlich festgelegt. Die Tätigkeitsentgelte werden innerhalb der Stufen nicht interpoliert.

8. 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.

9. Bei einem Wohnsitzwechsel innerhalb der Schweiz steht das gesamte Tätigkeitsentgelt demjenigen Kanton zur Besteuerung zu, in dem die steuerpflichtige Person am 31. Dezember ihren Wohnsitz hat (Zuzugskanton).

10. In ausserordentlichen Fällen, insbesondere bei Einkommen eines Teilhabers aus dem Gesellschaftsverhältnis von über CHF 1'000'000, treffen die beteiligten Kantone zusammen mit den Teilhabern durch gegenseitige Absprache eine Einzelfall-Lösung.

11. Die vorstehenden Regelungen werden ab Steuerperiode 2015 angewendet.

4. 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 Steuerausscheidung 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 Teilhaber aus Gesellschaftsverhältnis in CHF	Tätigkeitsentgelt *) am Hauptsteuerdomizil steuerbar in CHF
bis 29'999	100%
ab 30'000	30'000
ab 40'000	36'000
ab 50'000	40'000

ab	80'000	60'000
ab	100'000	75'000
ab	150'000	90'000
ab	200'000	108'000
ab	300'000	126'000
ab	400'000	180'000
ab	500'000 und mehr	180'000
* 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 Steuerausscheidungsfälle (Fragen von Betriebsstätten, anwendbare Ausscheidungsmethoden, Regelung von Domizilfragen) sowie Doppelbesteuerungsfragen aller Art sind im Bedarfsfall zur gemeinsamen Besprechung den Steuerverwaltungen vorzulegen.

01.01.2024

Kreisschreiben

Die Schweizerische Steuerkonferenz hat zur interkantonalen Steuerausscheidung verschiedene Kreisschreiben (einsehbar unter > steuerkonferenz.ch) erlassen, die auch im Kanton Luzern angewendet werden. Es sind dies namentlich:

Nr.	Inhalt
KS 03	Interkantonale Steuerausscheidung bei Immobilien-Leasinggesellschaften (18.03.1994)
KS 05	Steuerausscheidung bei den Banken (14.11.2018)
KS 10	Interkantonale Steuerausscheidung DIE POST (11.03.1999)
KS 12	Steuerpflicht der Krankenkassen nach dem Krankenversicherungsgesetz (21.03.2019)
KS 15	Koordination und Vereinfachung der Veranlagungsverfahren für die direkte Bundessteuer im interkantonalen Verhältnis (31.08.2001)
KS 16	Die Verordnung des Bundesrates vom 9. März 2001 über die Anwendung des Steuerharmonisierungsgesetzes im interkantonalen Verhältnis (31.08.2001)
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 Steuerausscheidung bei Telekommunikationsunternehmungen (fix und mobil) mit eigener Netzinfrastruktur - gültig ab 1.1.2008 (17.09.2009)
KS 21	Vorgehen bei Sonderfällen mit Auswirkungen auf mehrere Steuerhoheiten (28.11.2001)
KS 22	Regeln für die Bewertung der Grundstücke bei interkantonalen Steuerausscheidungen ab Steuerperiode 2002 (22.03.2018; geändert 26.08.2020; Repartitionsfaktoren resp. Repartitionswerte vgl. LU StB Weisungen StG § 179 Nr. 1)
KS 23	Steuerausscheidung von Versicherungsgesellschaften (21.11.2006)
KS 24	Verrechnung von Vorjahresverlusten in der interkantonalen Steuerausscheidung (17.12.2003)
KS 27	Die Vermeidung von Ausscheidungsverlusten (15.03.2007)
KS 31	Interkantonale Repartition der Pauschalen Steueranrechnung (02.06.2015; ersetzt alle früheren Fassungen)
KS 32	Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung und ihre Auswirkungen auf die interkantonale Steuerausscheidung (01.07.2009)
KS 33	Besteuerung der konzessionierten Verkehrs- und Infrastrukturunternehmen (06.09.2011)
KS 34	Interkantonale Steuerausscheidung von Gesellschaften, welche die in der STAF vorgesehenen Abzüge beanspruchen (15.01.2020)
KS 35	Verfahren bei interkantonalen Verhältnissen von quellensteuerpflichtigen Personen (26.08.2020)

01.01.2024

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 > 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 Bd. 1 Weisungen StG § 15 Nr. 1.

Zur unterjährigen Steuerpflicht > vgl. auch LU StB Bd. 1 Weisungen StG §§ 53 - 56 Nr. 2.

2.2 Wohnsitzwechsel und Heirat bzw. Trennung / Scheidung

Zur Veranlagung von Ehegatten > vgl. auch LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 16 Nr. 1 und > §§ 53 - 56 Nr. 4.

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 sowie interkommunal massgebend. Für den Kanton Luzern beträgt der Repartitionswert von 2002 bis 2018 einheitlich 95% des Steuerwertes und ab 2019 einheitlich 115% des Steuerwertes (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 179 Nr. 1).

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 1.4.2002 bzw. 2019).

2002

Vermögen am 31.12.2002	Total CHF	Kanton A CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
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%	285'000	71'250	285'000	
Korrektur zu Gunsten von A (285'000 / 360 x 90)			-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 (CHF 57'895).

Position	Total CHF	Kanton A CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
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 x 5 Korrektur zu Gunsten von A: 15'000 / 360 x 90	15'000	3'750	15'000 -3'750	
Kanton C: 1'100'000 / 95 x 5	57'895			57'895
Nettovermögen / Reinvermögen (vor Abzug des Steuerfreibetrages)	1'097'895	121'962	158'806	817'127

2019

Vermögen am 31.12.2019	Total CHF	Kanton A CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
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 115% Korrektur zu Gunsten von A (345'000 / 360 x 90)	345'000	86'250	345'000 -86'250	
Total der Vermögenswerte	**1'545'000**	**186'250**	**258'750**	**1'100'000**
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100%	12.05%	16.75%	71.20%

Da in Luzern der Repartitionswert 115% 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 mehr als 100% des Steuerwertes beträgt, führt die Korrektur zu einer Abrechnung (CHF 143'478).

Position	Total CHF	Kanton A CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
Vermögen	1'545'000	186'250	258'750	1'100'000
Schulden	460'000	55'430	77'050	327'520
Nettovermögen / Reinvermögen	1'085'000	130'820	181'700	772'480
Differenz auf den Liegenschaftssteuerwerten:				
Kanton LU: 345'000 / 115 x 15 Korrektur zu Lasten von A: 45'000 / 360 x 90	-45'000	-11'250	-45'000 11'250	
Kanton C: 1'100'000 / 115 x 15	-143'478			-143'478
Nettovermögen / Reinvermögen (vor Abzug des Steuerfreibetrages)	896'522	119'570	147'950	629'002

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 2002 bzw. 2019 eine im Kanton C gelegene Liegenschaft. Sie ist Eigentümerin einer Liegenschaft im Kanton Luzern (Steuerwert: CHF 500'000). Für den Kanton Luzern beträgt der Repartitionswert einheitlich 95% des Steuerwertes (2002 bis 2018) bzw. einheitlich 115% des Steuerwertes (ab 2019) (> vgl. LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 179 Nr. 1).

2002

Vermögen am 31.12.2002	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
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 (CHF 4'342).

Position	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
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 auf 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

2019

Vermögen am 31.12.2019	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
Wertschriften	600'000	600'000	
Liegenschaften:			
Kanton LU: Steuerwert 500'000 x 115%	575'000	575'000	
Kanton C: Steuerwert 300'000 x 110%* Korrektur zu Lasten des Kantons LU 330'000 / 360 x 270		-330'000 247'500	330'000 -247'500
Total der Vermögenswerte	**1'175'000**	**1'092'500**	**82'500**
Anwendbare Prozente für die Ausscheidung des Nettovermögens und der Schuldzinsen	100%	92.98%	7.02%
* Repartitionswert Kanton C: 110%			

Da in Luzern der Repartitionswert 115% 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 mehr als 100% des Steuerwertes beträgt, führt die Korrektur zu einer Abrechnung (CHF 10'761).

Position	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton C CHF
Vermögen	1'175'000	1'092'500	82'500
Schulden	300'000	278'940	21'060
Nettovermögen / Reinvermögen	875'000	813'560	61'440
Differenz auf den Liegenschaftssteuerwerten:			
Kanton LU: 575'000 / 115 x 15	-75'000	-75'000	
Kanton C: Korrektur zu Gunsten von LU: 82'500 / 115 x 15	-	10'761	-10'761
Nettovermögen / Reinvermögen (vor Abzug des Steuerfreibetrages)	800'000	749'321	50'679

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.

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 Bd. 1 Weisungen StG § 53 - 56 Nr. 3, 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 Bd. 1 Weisungen StG § 53 - 56 Nr. 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.

6. Berücksichtigung allgemeiner Abzüge bei internationalen Steuerausscheidungen

Praxisgemäss wird bei beschränkter Steuerpflicht aufgrund eines Grundstücks im Kanton Luzern das entsprechende Einkommen zum Maximalsatz besteuert (> LU StB Weisungen StG § 14 Nr. 1 - Besteuerung zu den Maximalsätzen).

Sollte im Einzelfall die steuerpflichtige Person ausnahmsweise eine Steuererklärung unter Angabe der weltweiten Einkünfte und Vermögen einreichen, ist gemäss den nachfolgenden Kriterien eine Verlegung der Abzüge vorzunehmen:

Kosten und Abzüge, die einer bestimmten Einkommenserziehung zugewiesen werden können, sind grundsätzlich direkt von der jeweiligen Einkommensquelle abzuziehen, d. h. objektmässig zu berücksichtigen.

Sozialabzüge sind von Gesetzes wegen anteilsmässig zu gewähren, d .h. im Verhältnis der der Schweiz und dem Ausland zugewiesenen Einkünfte zu verlegen (Art. 35 Abs. 3 DBG; § 42 Abs. 3 StG). Für die allgemeinen Abzüge, die in keinem direkten Zusammenhang mit einer bestimmten Einkommenserzielung stehen, besteht weder im DBG noch im StG eine ausdrückliche Regelung. Sie werden gleich wie die Sozialabzüge proportional verlegt. Dies gilt gemäss Veranlagungspraxis des Kantons Luzern für die direkte Bundessteuer sowie die Staats- und Gemeindesteuern.

Was dies bezogen auf die einzelnen Abzüge bedeutet, ist der > Tabelle zu entnehmen.

Internationale Steuerausscheidung

Abzüge				Beschränkte Steuerpflicht [6] **Wohnsitz Ausland**	Unbeschränkte Steuerpflicht **Wohnsitz Schweiz**
DBG					
Art. 33 Abs.	1a	Schuldzinsen	AA	Proportional [1]	Proportional [1]
	1b	Dauernde Lasten	AA	Proportional [2]	Proportional [2]
	1c	Unterhaltsbeiträge	AA	Proportional [3]	Proportional [3]
	1d	Einlagen/Prämien AHV*/BVG	AA	Objektmässig [4]	Objektmässig [4]
	1e	Einlagen/Prämien Säule 3a	AA	Objektmässig [5]	Objektmässig [5]
	1f	Prämien EO/ALV	AA	Objektmässig [4]	Objektmässig [4]
	1g	Versicherungsabzug	AA	Proportional [3]	Proportional [3]
	1h	Krankheits- u. Behindertenkosten	AA	Proportional [3]	Proportional [3]
	1i	Beiträge an Parteien	AA	Proportional [3]	Proportional [3]
Art. 33 Abs.	2	Zweitverdienerabzug	AA	Proportional [3]	Proportional [3]
	3	Drittbetreuung**	AA	Proportional [3]	Proportional [3]
Art. 33a		Freiwillige Zuwendungen	AA	Proportional [3]	Proportional [3]
Art. 35 Abs.	1a	Kinderabzug	SA	Proportional [3]	Proportional [3]
	1b	Unterstützungsabzug	SA	Proportional [3]	Proportional [3]
	1c	Abzug für Ehepaare	SA	Proportional [3]	Proportional [3]

AA: Allgemeiner Abzug mit direktem Zusammenhang mit einer Erwerbsart ist objektmässig umzulegen; nicht direkt zuordenbare AA proportional

SA: Sozialabzug ist stets proportional umzulegen

[1] nach Lage der Aktiven
[2] gemäss Praxis proportional; im Einzelfall ausnahmsweise objektmässig
[3] im Verhältnis des Nettoeinkommens (Zwischentotal)
[4] dem zu Grunde liegenden Einkommen folgend; falls nicht möglich proportional
[5] zweistufiges Vorgehen: nur objektmässig vom Erwerbseinkommen abzugsfähig, jedoch mit proportionaler Verlegung auf die verschiedenen Erwerbseinkommen
[6] bei beschränkter Steuerpflicht unter Vorbehalt von Art. 7 Abs. 2 DBG und § 14 Abs. 2 StG
* proportional im Verhältnis Nettoeinkommen für AHV-Beiträge Nichterwerbstätiger
** gilt analog für die im StG vorgesehene Eigenbetreuung (im StG als SA)

01.01.2024

Steuerausscheidung bei juristischen Personen / Personengesellschaften

1. Grundsätzliches

Für die Steuerausscheidung unter den Kantonen gelten grundsätzlich die Bestimmungen der Kreisschreiben (KS) der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK). Sie sind unter > steuerkonferenz.chA zu finden. Massgebend für die Veranlagung juristischer Personen und Personengesellschaften sind insbesondere die KS 17, 18, 24, 27 und 34.

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 anteilsmässig 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

01.07.2024

Selbständige 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 Bd. 2 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:

2020: 0,0%
2021: 0,0%
2022: 1,5%
2023: 2,0%
2024: 1,5%

3. Beispiele

3.1 Zuzug in den Kanton Luzern (Verlegung des Wohn- und Geschäftssitzes per 01.09.2022)

Vermögen am 31.12.2022	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton B CHF
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%	50%
Geschäftsschulden (verteilt nach Lage der Aktiven)	-67'000	-33'500	-33'500
Reinvermögen	**133'000**	**66'500**	**66'500**
Steuerfreier Betrag	-125'000	-62'500	-62'500
Steuerbares Vermögen	**8'000**	**4'000**	**4'000**

Einkommen 2022	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton B CHF
Wertschriftenertrag	1'600	1'600	
Eigenkaptialzins	1'245	415	830
Gesamter Vermögensertrag	2'845	2'015	830
Schuldzinsen (verteilt nach Lage der Aktien)	-1'400	-700	-700
Nettovermögensertrag	1'445	1'315	130
Lohneinkommen Ehefrau	50'000	50'000	
Selbständiges Einkommen Ehemann	80'800	26'933	53'867
Berufsauslagen	-3'745	-3'745	
Zweitverdienerabzug	-4'700	-2'725	-1'975
Reineinkommen	**123'800**	**71'778**	**52'022**

Sozialabzüge	-4'900	-2'841	-2'059
Steuerbares Einkommen	**118'900**	**68'900**	**50'000**

Eigenkapitalzins: Zinssatz 1,5%; 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 01.07.2022 aus dem Kanton Luzern mit Sitzverlegung unter Beibehaltung einer Betriebsstätte (Wohn- und Geschäftssitz Kanton A, Betriebsstätte Kanton LU)

Vermögen am 31.12.2022	Total CHF	Kanton A CHF	Kanton LU CHF
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%
Geschäftsschulden (verteilt nach Lage der Aktiven)	-160'000	-45'714	-114'286
Reinvermögen	**190'000**	**54'286**	**135'714**
Steuerfreier Betrag	-125'000	-35'712	-89'288
Steuerbares Vermögen	**65'000**	**19'000**	**46'000**

Einkommen 2022	Total CHF	Kanton A CHF	Kanton LU CHF
Wertschriftenertrag	1'000	1'000	
Eigenkapitalzins	2'100	350	1'750
Gesamter Vermögensertrag	3'100	1'350	1'750
Schuldzinsen (verteilt nach Lage der Aktiven)	-5'000	-1'428	-3'572
Nettovermögensertrag	-1'900	-78	-1'822
Lohneinkommen Ehefrau	50'000	50'000	
Selbständiges Einkommen Ehemann	102'100	25'933	76'167
Berufsauslagen	-3'900	-3'900	
Zweitverdienerabzug	-4'700	-2'311	-2'389
Reineinkommen	**141'600**	**69'644**	**71'956**
Sozialabzüge	-4'900	-2'410	-2'490
Steuerbares Einkommen	**136'700**	**67'200**	**69'500**

Eigenkapitalzins: Zinssatz 1,5%; 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 01.03.2022, Geschäftsjahr 01.07.2021 - 30.06.2022)

Vermögen am 31.12.2022	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton B CHF
Betriebsvermögen	800'000	800'000	
Wertschriftenvermögen	500'500	500'500	

Subtotal	1'300'500	1'300'500	
Korrektur infolge Betriebsverlegung (800'000/360*60)		-133'333	133'333
Total Aktiven	**1'300'500**	**1'167'167**	**133'333**
Steuerfreier Betrag	-62'500	-45'094	-6'406
Steuerbares Vermögen	**1'238'000**	**1'111'000**	**127'000**

Einkommen 2022	Total CHF	Kanton LU CHF	Kanton B CHF
Wertschriftenertrag	20'000	20'000	
Eigenkapitalzins	12'000	10'000	2'000
Gesamter Vermögensertrag	32'000	30'000	2'000
Selbständiges Einkommen Ehemann	92'000	76'666	15'334
Reineinkommen	**124'000**	**106'666**	**17'334**
Sozialabzüge	-2'500	-2'150	-350
Steuerbares Einkommen	**121'500**	**104'500**	**17'000**

Eigenkapitalzins: Zinssatz 1,5%; Berechnungsbasis: Eigenkapital laut Bilanz; Zuteilung: Nach Lage der Geschäftsaktiven nach erfolgter Korrektur infolge Betriebsverlegung.

Das selbständige Erwerbseinkommen wird nach der zeitlichen 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.