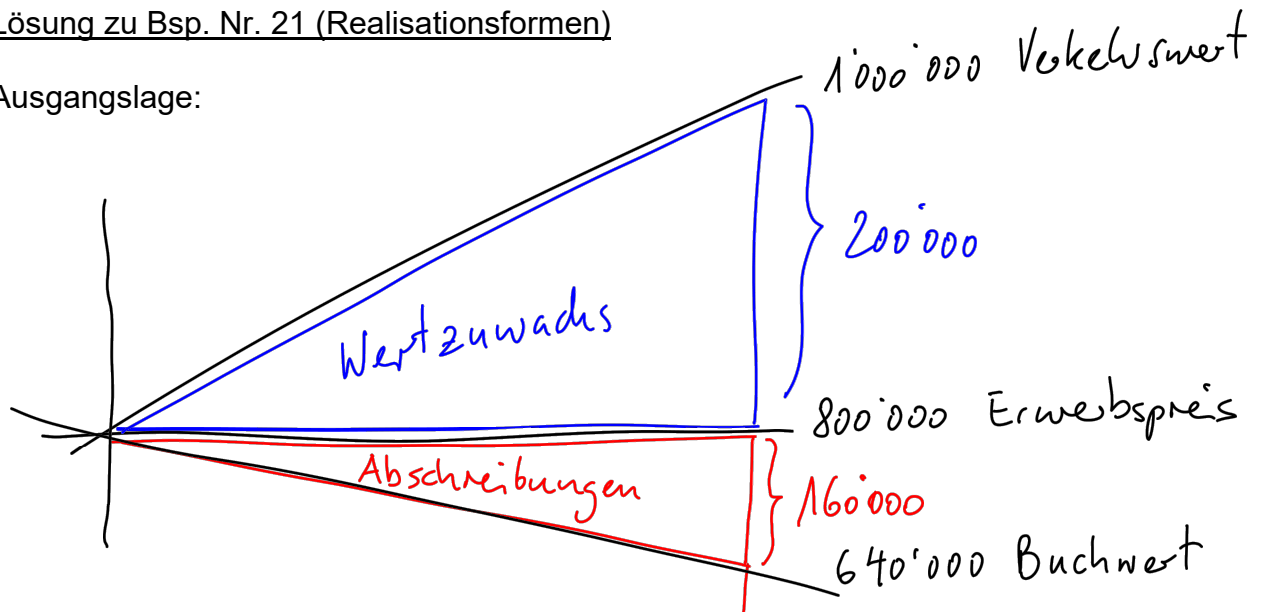


Lösung zu Bsp. Nr. 21 (Realisationsformen)

Ausgangslage:



a) Echte Realisierung (durch Verkauf)

DBG 18/2: Erlös – BW = 360'000 Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit

StG 137: Wertzuwachs (200'000) → GGSt (Realisierung infolge Verkauf)

StG 21/3: wieder eingeholte Abschreibungen (160'000) → Einkommenssteuer

b) Steuersystematische Realisierung (Privatentnahme, d.h. Überführung ins PV)

DBG: wie oben (Kapitalgewinn kann im PV später nicht mehr besteuert werden). Seit 2011: Steueraufschub gemäss DBG 18a (auf Antrag).

StG: Wertzuwachsbesteuerung (200'000) erfolgt kantonal nicht über das Einkommen, sondern über die GGSt; diese Steuer wird erst beim Verkauf erhoben (hier noch nicht).

StG 21/3: wieder eingeholte Abschreibungen werden sofort steuersystematisch realisiert und mit der kantonalen Einkommenssteuer erfasst (können später im PV nicht mehr besteuert werden). Seit 2011: Steueraufschub gemäss StG 21a (bei Verpachtung oder Erbteilung).

c) Buchmässige Realisierung (durch Aufwertungsbuchung)

(Nach OR 960 ist eine Aufwertung bis zum Verkehrswert zulässig)

DBG: wie oben (volle Besteuerung dieses Buchgewinns als Einkommen)

StG: Wertzuwachsbesteuerung (200'000) erfolgt kantonal nicht über das Einkommen, sondern die GGSt und diese wird erst beim Verkauf erhoben (hier noch nicht).

StG 21/3: Abschreibungen (160'000) werden durch die Aufwertung buchmässig realisiert und deshalb sofort als Einkommen besteuert.

Variante AG

a) Wie oben, jedoch Gewinnsteuer statt Einkommenssteuer.

b) Verkauf unter dem VW ist eine verdeckte Gewinnausschüttung, vgl. Fall 34

c) Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus ist i.d.R. unzulässig (OR 670, nur zulässig zur Beseitigung einer Unterbilanz); Aufwertung sollte daher nur bis 800'000 (Kaufpreis) anerkannt werden, somit dürfen nur 160'000 als Aufwertungsgewinn mit der Gewinnsteuer erfasst werden (Bund + Kanton, BE siehe StG 85/3).

Lösung zu Bsp. Nr. 22 (Wegzugsbesteuerung)

Merke: Die sog. «Wegzugsteuer» («exit tax») ist keine besondere Steuerart, sondern eine steuersystematische Realisierung stiller Reserven. Gesichert wird damit die Besteuerung eines Kapitalgewinns, die nach einem Wegzug nicht mehr möglich wäre.

Die Einzelfirma verlegt ihren Sitz in einen anderen Kanton (a) bzw. ins Ausland. Bern verliert damit die Besteuerungsbefugnis für dieses Unternehmen, d.h. die stillen Reserven können künftig nicht mehr in Bern besteuert werden (StG 7/1). Bern verliert damit Steuersubstrat, das durch eine sofortige Besteuerung verhindert werden könnte (steuersystematische Realisierung, hier in Form einer sog. „Wegzugsteuer“).

Konsequenzen dieser Verlegung

in den Kanton Aargau:

StG 21/2 sowie DBG 18/2, dito StHG 8/1

Eine Wegzugsteuer darf nur erhoben werden, bei „Verlegung in ausländische Betriebe od. Betriebsstätten“, vorliegend also nicht. Wenn diese „stille Reserven“ später im Kanton AG realisiert werden, darf nur AG diesen Ertrag besteuern (und nicht etwa Bern).

Innerhalb der Schweiz gibt es somit keine Wegzugsbesteuerung mehr. BE kann nicht besteuern, das Steuersubstrat „wandert definitiv in den Kanton Aargau“ ab.

Verlegung nach Deutschland

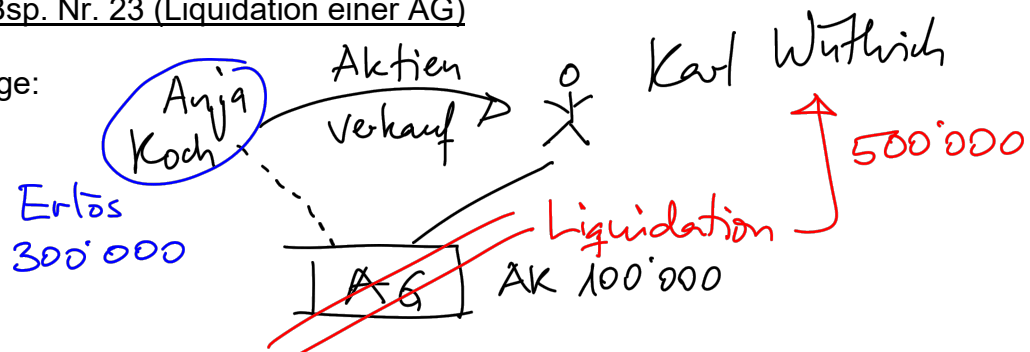
StG 21/2 sowie DBG 18/2, dito StGH 8/1

Hier erfolgt eine **Wegzugsbesteuerung**, durch Bund und Kanton: Alle stillen Reserven (so mit total CHF 1,23 Mio.) werden aus steuersystematischen Gründen sofort besteuert (weil eine spätere Besteuerung nicht mehr möglich wäre), sog. steuersystematische Realisierung.

Vgl. dazu auch BGer 2C_761/2007, wo das Bundesgericht bestätigt hat, dass beim Wegzug in einen anderen Kanton auch die Verlustvorträge vom Zuzugskanton anerkannt werden müssen.

Lösung zu Bsp. Nr. 23 (Liquidation einer AG)

Ausgangslage:



Hier geht es um die Abgrenzung zwischen Kapitalgewinn und Kapitalertrag.

Vorfrage:

DBG 16/3 bzw. StG 29/i

→ Anja erzielt einen Kapitalgewinn (KG); bei Aktien gilt das subj. Herkunftsprinzip, der Erlös stammt von einem Dritten (Karl), daher ist der Veräußerungsgewinn kein Ertrag. Der KG ist steuerfrei, wenn die Aktien im PV sind. Der KG beträgt vermutlich CHF 200'000.-- (Erlös von CHF 300'000.-- minus Aktienkapital von CHF 100'000.--, wenn wir annehmen, dass Anja die Gründerin war).

Deklaration Liquidationserlös

In Bund und Kanton (GV + PV) liegt hier ein Kapitalertrag vor, weil die Leistung (Liq.erlös) von der AG stammt (subj. Herkunftsprinzip). Damit ist der Liquidationserlös steuerbares Einkommen (DBG 20/1/c bzw. StG 24/1/c).

Bemessung:

a) Im PV gilt das Kapitaleinlageprinzip (steuerfrei sind die Rückzahlungen von Kapitaleinlagen, d.h. Nennwert plus Agioreserven und dergleichen, DBG 20/3 bzw. StG 24/3), steuerbar ist der Erlös minus Nennwert (Annahme: es gibt nur Gewinnreserven), = CHF 500'000.-- minus CHF 100'000.-- = CHF 400'000.-- steuerbarer Liquidationsüberschuss

- das führt hier für Karl zu einer Überbesteuerung (K.W. hat nicht nur CHF 100'000.--, sondern CHF 300'000.-- investiert und damit tatsächlich nur CHF 200'000.-- verdient). Er hat von Anja im Umfang von CHF 200'000.-- latente Steuern übernommen.
- Lehre daraus: *latente Steuern sollten vom Kaufpreis abgezogen werden* (vertraglich)!

b) Im GV gilt das Buchwertprinzip → Besteuerung knüpft betragsmässig an das Ergebnis der Buchhaltung an (DBG 18/3 und StG 21/5). Steuerbar ist der Erlös minus Buchwert = CHF 500'000.-- minus CHF 300'000.-- (Annahme: Kaufpreis = BW) = Ertrag von CHF 200'000.-- (sachgerecht)

Hinsichtlich Abgrenzung: wann gehören Aktien zum PV bzw. GV? Siehe Repetitorium zum Steuerrecht, Frage 167.

Lösung zu Bsp. Nr. 24 (Teilbesteuerung)

Die Teilbesteuerung von Dividenden bezweckt die Reduktion der wirtschaftlichen Doppelbelastung von Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften. Dividenden entstammen aus (von der AG) versteuertem Gewinn (Steuersatz rund 20-25%) und werden beim Aktionär noch einmal als Einkommen besteuert (ca. 30%-40%). Die Reduktion der Dividendenbesteuerung erfolgt auf Ebene Aktionär: im Bund wird schon seit Jahren das steuerbare Einkommen reduziert (DBG 18b bzw. 20/1^{bis}). Diese sog. **Teilbesteuerung** gilt im Kanton Bern seit 1.1.2020 (StG 24/1^a). Bis 2019 galt das sog. Teilsatzverfahren (damals Art. 43/3).

Voraussetzung für die Teilbesteuerung ist stets eine Mindestquote von 10% am Kapital.

Rechtsfolgen:

Im Bund und (neu) im Kanton wird das steuerbare Einkommen reduziert
Im Kanton werden stets 50% der Dividende als Einkommen besteuert (StG 24/1a);
Im Bund werden stets 70% der Dividende als Einkommen besteuert (DBG 20/1bis);
In Bund und Kanton erfolgt die Reduktion bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen «nach Abzug des zurechenbaren Aufwands», d.h. auf der Nettodividende (StG 21b, DBG 18b).
Abgezogen werden die anteilmässigen Finanzierungskosten sowie pauschal 5% für die Verwaltungskosten (siehe online auf TaxInfo).

Berechnungen beim Grundsachverhalt

Lohn	100'000
Dividende	25'000 (50% von 50'000)
Abzüge	<u>- 10'000</u>
Steuerbar	115'000

Berechnungen bei der Variante (Teilbesteuerung)

Lohn	80'000
Dividende	100'000 (50% von 200'000)
Abzüge	<u>- 180'000</u>
Steuerbar	0

Bis und mit Steuerjahr 2019 galt für die Kantons- und Gemeindesteuern noch das Teilsatzverfahren, siehe Merkblatt 11 „Besteuerung von Erträgen aus qualifizierenden Beteiligungen – Teilsatzverfahren“. Das führt zu folgender Berechnung:

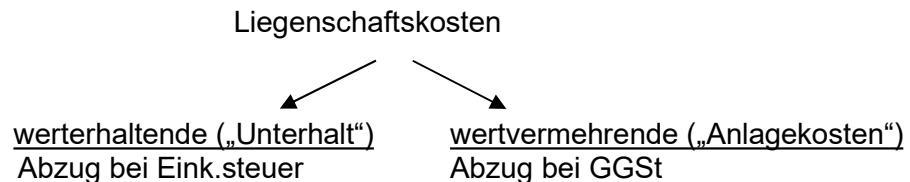
Berechnungen bei der Variante (gemäss Teilsatzbesteuerung)

Lohn	80'000
Dividende	200'000
Abzüge	<u>- 180'000</u>
Steuerbar	100'000 zum halben Steuersatz (teurer als Teilbesteuerung)

Lösung zu Bsp. Nr. 25 (Liegenschaftskosten)

1. Welche dieser Kosten sind steuerlich abziehbar?

Begriff **Unterhaltskosten** siehe StG 36 / DBG 32/2 sowie VUBV



Die Abgrenzung erfolgt grundsätzlich nach bautechnischen Kriterien, für Einzelheiten vgl. Merkblatt 5 (Grundstückskosten). Danach sind alle Reparaturen und Ersatz bisheriger Installationen reine Werterhaltung. Alles was neu ist und vorher nicht bestanden hat (Neubau, Anbauten, Ausbauten) gilt als Wertvermehrung. Ersatz mit Komfortverbesserung ist typischerweise zu 2/3 werterhaltend, 1/3 wertvermehrend. Die Kosten für Energiesparmassnahmen gelten aus steuerpolitischen Gründen ex lege zu 100% als Unterhalt, obschon es sich technisch bzw. wirtschaftlich meistens um eine Wertvermehrung handelt (Art. 1 lit. f VUBV, Art. 36 Abs. 1a StG).

Vorliegend gelten die **Dachsanierung** sowie der **Heizungersatz** als Energiesparmassnahmen und sind somit voll abziehbar. Die **Malerarbeiten** bzw. Ersatz aller **Bodenbeläge** gelten zu 100% als Unterhaltskosten. Der (neue) Wintergarten ist eine Wertvermehrung (somit nicht abziehbar).

2. In welchem Steuerjahr sind diese Kosten abziehbar?

Diese Frage ist nicht ausdrücklich gesetzlich geregelt. Nach bernischer Praxis ist die **Schlussrechnung** relevant. Akontorechnungen sind nicht abziehbar. Somit ist bei der Schlussrechnung der Gesamtbetrag abziehbar, nicht bloss die Restzahlung. In casu sind somit alle Kosten im Jahr 2022 abziehbar, d.h. CHF 160'000 Dachsanierung/PV-Anlage, CHF 120'000 Heizungersatz und CHF 150'000 Malerarbeiten/Bodenbeläge, total somit CHF 430'000.

3. Was passiert, wenn das steuerbare Einkommen negativ wird?

Herr Jendli verdient im Jahr 2022 CHF 120'000 und kann CHF 430'000 als Liegenschaftskosten abziehen. Das steuerbare Einkommen ist somit im Jahr 2022 «null» und es entsteht ein «Verlust» von CHF 310'000. **Kosten für Energiesparmassnahmen** (und Rückbaukosten) können **bis 2 Jahre vorgetragen** werden, nicht aber andere Unterhaltskosten (vgl. Art. 36 Abs. 1b StG). Somit ergibt sich folgende Berechnung: Die normalen Unterhaltskosten werden zuerst mit dem Einkommen verrechnet, sie sind also im Jahr 2022 voll abziehbar (der Überschuss von CHF 30'000 geht verloren). Die Energiesparmassnahmen (total CHF 280'000) werden ins Jahr 2023 übertragen. Im Jahr 2023 ist das steuerbare Einkommen wieder «null» (Einkommen CHF 120'000 minus «Verlustvortrag» von CHF 280'000), noch nicht verrechneter «Verlust» CHF 160'000. Im Jahr 2024 beträgt das steuerbare Einkommen «null» (Einkommen CHF 120'000 minus Restverlust von CHF 160'000). Der Restverlust von CHF 40'000 geht verloren.

4. Wie wird die Stromproduktion besteuert?

In Bern gilt bisher noch die «Bruttomethode», d.h. die Einspeisevergütung muss im vollen Umfang als Einkommen versteuert werden (CHF 3'000). Gemäss Steuergesetzrevision 2024 wird künftig nur noch der Nettobetrag besteuert (das wären in casu CHF 2'000). Das ergibt sich nicht direkt aus dem Wortlaut des Gesetzes, aber aus dem Vortrag zur Steuergesetzrevision 2024.