

# Steuernews 2011

**G+S TREUHAND**

3074 Muri b. Bern

# TEAM

## PARTNER, STEUERBERATER

### **Peter Gurtner**

Prof. Dr. rer. pol.  
Steuerexperte VSB  
Gew. Lehrbeauftragter für  
Unternehmenssteuerrecht  
an der Universität Bern  
[peter.gurtner@gstreuhand.ch](mailto:peter.gurtner@gstreuhand.ch)

### **Heinz Schwab**

Lic. rer. pol.  
Dipl. Steuerexperte  
[heinz.schwab@gstreuhand.ch](mailto:heinz.schwab@gstreuhand.ch)

### **Ernst Giger**

Dr. iur., Fürsprecher  
Steuerexperte  
Lehrbeauftragter für Unternehmens-  
steuerrecht an der Universität Bern  
[ernst.giger@gstreuhand.ch](mailto:ernst.giger@gstreuhand.ch)

### **Christoph Widmer**

Fürsprecher, LL.M.  
Dipl. Steuerexperte  
[christoph.widmer@gstreuhand.ch](mailto:christoph.widmer@gstreuhand.ch)

### **Adriano Marantelli**

Dr. iur., Fürsprecher, LL.M.  
Dipl. Steuerexperte  
Dozent für Steuerrecht an der  
ZHAW Winterthur  
[adriano.marantelli@gstreuhand.ch](mailto:adriano.marantelli@gstreuhand.ch)

## STEUERBERATER

### **Daniel Dzamko-Locher**

Dr. iur., Fürsprecher  
Steuerexperte  
[daniel.dzamko@gstreuhand.ch](mailto:daniel.dzamko@gstreuhand.ch)

### **Paul Berchtold**

Treuhänder mit  
Eidg. Fachausweis  
[paul.berchtold@gstreuhand.ch](mailto:paul.berchtold@gstreuhand.ch)

### **Markus De Jeso**

Steuerexperte  
[markus.dejeso@gstreuhand.ch](mailto:markus.dejeso@gstreuhand.ch)

## SEKRETÄRINNEN

**Evelin Bartlome**  
**Isabelle Enkerli**  
**Beatrice Hofmann**

## Spezialgebiete

Unternehmenssteuerrecht  
Steuern Privatpersonen  
Steuerliche Expertisen

Unternehmenssteuerrecht  
Steuern Privatpersonen  
Mehrwertsteuer

Unternehmenssteuerrecht  
Steuern Privatpersonen  
Ausgewählte vertrags- und  
gesellschaftsrechtliche Fragen

Unternehmenssteuerrecht  
Internationales Steuerrecht  
Steuern Privatpersonen

Unternehmenssteuerrecht  
Internationales Steuerrecht  
Steuern Privatpersonen

Unternehmenssteuerrecht  
Steuern Privatpersonen  
Steuererklärungen

Steuern Privatpersonen  
Steuerliche Abschlussberatung  
Steuererklärungen

Steuern Privatpersonen  
Steuererklärungen

# 1. Bund: Unternehmenssteuerreform II

## 1.1. Allgemeines

Per 1.1.2011 traten die letzten Teile der Unternehmenssteuerreform II in Kraft. Auf einige ausgewählte Aspekte mit steuerplanerischer Relevanz soll an dieser Stelle hingewiesen werden.

## 1.2. Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

### 1.2.1. Kapitaleinlageprinzip

Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wurde per 1.1.2011 das sogenannte Kapitaleinlageprinzip eingeführt: Werden ab 2011 Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse, die von Inhabern der Beteiligungsrechte (z.B. Aktionären) nach dem 31.12.1996 geleistet worden sind, zurückgezahlt, so wird beim privaten Beteiligungsinhaber grundsätzlich weder die Einkommens- noch auf Stufe der Gesellschaft die Verrechnungssteuer ausgelöst. Nach bisherigem Recht löste eine Rückzahlung von Kapitaleinlagen sowohl die Einkommens- wie auch die Verrechnungssteuer aus.

Konkretisiert werden die neuen gesetzlichen Vorschriften namentlich mit dem Kreisschreiben Nr. 29 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 9.12.2010, welches sich eingehend mit den Voraussetzungen, Konsequenzen sowie den «technischen Aspekten» (Ausweis der Kapitaleinlagen im Jahresabschluss und Meldung von Veränderungen) befasst.

Entscheidend wird im Einzelfall sein, wie die konkrete Ausschüttung von Reserven steuerlich zu qualifizieren ist: (steuerneutrale) Ausschüttung von «Reserven aus Kapitaleinlagen» oder (steuerbare) Ausschüttung von «übrigen Reserven».

Soweit dies nicht bereits gemacht wurde, sind die ab dem 1.1.1997 erfolgten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse nun umgehend nachzuverfolgen und zu erfassen. Offene Kapitaleinlagen, die zwischen dem 1.1.1997 und dem Inkrafttreten des Kapitaleinlageprinzips am 1.1.2011 geleistet wurden, sind spätestens in der Handelsbilanz desjenigen Geschäftsjahres auszuweisen, welches im Kalenderjahr 2011 endet.

Betreffend Ausweis im Jahresabschluss und Meldung von Veränderungen wird gemäss ESTV-Kreisschreiben Nr. 29 vom 9.12.2010 im Übrigen verlangt:

- dass ein gesonderter Ausweis der Kapitaleinlagen *in der Handelsbilanz* erfolgt und die Gesellschaft jede Veränderung auf dem Konto Reserven aus Kapitaleinlagen der ESTV meldet (vgl. auch sogleich);

- dass der Bestand der Kapitaleinlagen *in der Steuererklärung* gesondert ausgewiesen wird und
- dass in den vorgesehenen Fällen eine *Meldung* an die ESTV für die Verrechnungssteuer erfolgt:

Zur *erstmaligen Erfassung* der Reserven aus Kapitaleinlagen, welche zwischen dem 1.1.1997 und dem 31.12.2010 gebildet wurden, ist der ESTV bis spätestens 30 Tage nach Genehmigung der Jahresrechnung 2011 bzw. 2010/2011 ein detaillierter Ausweis des handelsrechtlich massgebenden Eigenkapitals einzureichen (per E-Mail, mittels auf der ESTV-Website verfügbarer Excel-Datei «Kapitaleinlageprinzip»). Zusätzlich ist ein ausgefülltes und unterzeichnetes Formular 170 zur Meldung des Bestands des gesonderten Kontos per 1.1.2011 (inkl. erforderliche Beilagen) einzureichen. Bei gebrochenem Geschäftsjahr sind die Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen in der Zeit zwischen Jahresabschluss 2009/2010 und 31.12.2010 mittels Formular 170 des Jahresabschlusses 2010/2011 zu melden.

Beim *ordentlichen Verfahren* sind mehrere Konstellationen zu unterscheiden. Innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung ist stets der Geschäftsbericht oder die unterzeichnete Abschrift der Jahresrechnung unaufgefordert der ESTV einzureichen. Wurden *Kapitaleinlagen* (aber keine Rückzahlungen) getätigt, so sind diese mit dem neu geschaffenen Formular 170 nach dem gleichen Prozedere zu melden. Erfolgt hingegen *Rückzahlungen* von Reserven aus Kapitaleinlagen, sind diese innert 30 Tagen nach der Generalversammlung oder spätestens 30 Tagen nach der Rückzahlung mittels Formular 170 unaufgefordert zu melden (inkl. allenfalls erfolgte Kapitaleinlagen des laufenden Geschäftsjahres).

Bei *Rückzahlungen* von Reserven aus Kapitaleinlagen *zwischen 1.1.2011 und Erstmeldung* mit dem Jahresabschluss 2011 bzw. 2010/2011 gilt ein besonderes Meldeverfahren: sämtliche Veränderungen der Reserven aus Kapitaleinlagen zwischen 1.1.2011 bis zur Rückzahlung sind innert 30 Tagen nach dem Generalversammlungsbeschluss, spätestens 30 Tage nach der Rückzahlung mittels Formular 170 zu melden. Falls zu diesem Zeitpunkt noch nicht geschehen, ist zusätzlich die Excel-Datei «Kapitaleinlageprinzip» per E-Mail einzureichen.

Inhaltlich erweist sich die Praxisfestlegung durch die ESTV als eher restriktiv, namentlich indem als Kapitaleinlagen nur solche Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse qualifizieren, die direkt von den Beteiligungsinhabern geleistet sowie in der empfangenden Gesellschaft verbucht und offen ausgewiesen werden, ohne die Möglichkeit nachträglicher Umbuchungen. Als weiteres Beispiel kann die definitive Reduktion von Reserven aus Kapitaleinlagen bei Ausbuchung von Verlusten zulasten dieser Reserven dienen.

Verbindliche steuerbehördliche Beurteilungen (Steuerrulings) sind einzig durch die ESTV möglich.

### **1.2.2. Beteiligungsabzug**

Ab 2011 kommen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften in den Genuss eines erweiterten Beteiligungsabzugs. Vorausgesetzt wird namentlich

- für den Beteiligungsabzug auf Beteiligungserträgen: Mindestbeteiligung von 10% am Kapital (bisher 20%), Mindestbeteiligung von 10% an Gewinn und Reserven (bisher nicht vorgesehen) oder Beteiligungsverkehrswert von mindestens CHF 1 Mio. (bisher CHF 2 Mio.);
- für den Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen aus Verkauf von Beteiligungen: Mindestbeteiligung von 10% am Kapital (bisher 20%) oder Mindestbeteiligung von 10% an Gewinn und Reserven (und weiterhin: Haltedauer mind. 1 Jahr); fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10 Prozent, so kann bei nachfolgenden Veräusserungsgewinnen der Beteiligungsabzug dann beansprucht werden, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio. hatten.

Eingehend dargestellt wird die Praxis der Eidg. Steuerverwaltung in ihrem Kreisschreiben Nr. 27 vom 17.12.2009 betreffend Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Das Kreisschreiben trat zusammen mit den gesetzlichen Bestimmungen per 1.1.2011 in Kraft. Es ersetzt das Kreisschreiben Nr. 9 vom 9.7.1998.

## **1.3. Personenunternehmen**

### **1.3.1. Besteuerung von Liquidationsgewinnen**

Bei einer definitiven Aufgabe einer selbständigen Erwerbstätigkeit nach dem 55. Altersjahr sind die in den letzten zwei Geschäftsjahren realisierten stillen Reserven (Liquidationsgewinn) getrennt vom übrigen Einkommen zu privilegierten Sätzen zu besteuern.

Einkäufe des Selbständigerwerbenden in seine Pensionskasse zur Schliessung von Einkaufslücken (effektiver Einkauf) werden in erster Linie vom übrigen, nicht gesondert (privilegiert) besteuerten Einkommen abgezogen; kann dabei nicht der gesamte Einkaufsbetrag angerechnet werden (weil das übrige Einkommen nicht hoch genug ist), reduziert der Überhang den Liquidationsgewinn. Findet kein effektiver Einkauf statt, wird der Liquidationsgewinn im Umfang einer nach besonderen Verordnungsvorschriften berechneten, nachgewiesenen Einkaufslücke zum Vorsorgetarif (ein Fünftel des ordentlichen Tarifs) besteuert (sogenannter «fiktiver Einkauf»). Der «fiktive Einkauf» ist somit genau genommen gar kein Abzug, sondern eine besondere Tarifvorschrift für einen Teil des Liquidationsgewinns. Eine Berücksichtigung im Rahmen des

übrigen Einkommens ist somit ausgeschlossen. Entsprechend kann je nach den Verhältnissen im Einzelfall ein effektiver Einkauf steuerplanerisch vorteilhaft erscheinen.

Besondere Beachtung ist unter anderem dem Zeitfenster von zwei Jahren zu schenken. Fallen im Zuge der Liquidation realisierte stille Reserven aus diesem zeitlichen Rahmen heraus, etwa weil der Liquidationsprozess zu lange dauert, unterliegen sie nicht der Liquidationsbesteuerung.

Indem die neue Regelung auch noch Aspekte der beruflichen Vorsorge integriert, müssen auch die Vorsorgesituation möglichst frühzeitig geprüft und gegebenenfalls die zur Verfügung stehenden Optionen (effektiver / fiktiver Einkauf) abgewogen werden.

Die neue Sonderregelung gilt im Übrigen auch bei definitiver Geschäftsaufgabe wegen Invaldität und, mit gewissen Besonderheiten und Einschränkungen, wenn Erben und Vermächtnisnehmer des verstorbenen selbständig Erwerbenden (welcher selbst in den Genuss der Liquidationsbesteuerung käme) das Unternehmen nicht fortführen.

Die gesetzliche Regelung wurde inzwischen zweifach konkretisiert, nämlich durch die Verordnung über die Besteuerung der Liquidationsgewinne bei definitiver Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (LGBV) vom 17.2.2010 sowie durch das Kreisschreiben Nr. 28 der Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) vom 3.11.2010. Sowohl die LGBV wie auch das Kreisschreiben traten am 1.1.2011 in Kraft. Bemerkenswert ist, dass im Anhang des Kreisschreibens nebst der LGBV auch noch die diesbezüglichen Erläuterungen der Stabstelle Gesetzgebung der ESTV vom Januar 2010 enthalten sind. Ein weiterer Anhang enthält zudem eine tabellarische Übersicht über die zivil- und steuerrechtlichen Folgen beim Tod eines Teilhabers an einer Personengesellschaft. Alle diese Quellen sind inskünftig im Einzelfall zu beachten.

### **1.3.2. Steueraufschubstatbestände**

Verschiedene Vorgänge bei Personenunternehmen können neu unter gewissen Voraussetzungen von einem Steueraufschub profitieren, namentlich

- bei Überführung einer Liegenschaft des (geschäftlichen) Anlagevermögens aus dem Geschäftsvermögen ins Privatvermögen (Steueraufschub betreffend Wertzuwachsgegninn auf Gesuch der steuerpflichtigen Person hin; im Kanton Bern schon bisher im Rahmen der Grundstückgewinnsteuer kein steuerbarer Vorgang);
- Verpachtung eines Geschäftsbetriebs (gilt nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als steuerbare Überführung ins Privatvermögen; vgl. ausführlich ESTV-Kreisschreiben Nr. 31 vom 22.12.2010, Landwirtschaftliche Betriebe – Aufschubtatbestand bei Verpachtung, in Kraft ab 1.1.2011);

- Erbteilung mit nur teilweiser Fortführung des Geschäftsbetriebs durch einzelne Erben (Steueraufschub auf Gesuch der den Betrieb übernehmenden Erben hin).

Mit dem Kreisschreiben Nr. 26 vom 16.12.2009 hat die ESTV ihre Praxis zu den einzelnen Tatbeständen näher ausgeführt. Das Kreisschreiben trat am 1.1.2011 in Kraft.

#### **1.4. Ersatzbeschaffung**

Die Möglichkeiten der Ersatzbeschaffung werden für alle Rechtsformen von Unternehmen erweitert: Ab 2011 können stille Reserven beim Ersatz von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens auf andere betriebsnotwendige Anlagegüter in der Schweiz (Ersatzgüter) übertragen werden.

Damit wird insbesondere das bisherige Erfordernis der identischen Funktion des Ersatzgutes mit jener des veräusserten Aktivums bei der direkten Bundessteuer fallengelassen, so dass neu das «Reinvestitions-Konzept» gilt (wie schon bisher im Kanton Bern).

Keine steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist hingegen gemäss ausdrücklicher Regelung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens möglich.

Wie sich dem Kreisschreiben Nr. 26 der Eidg. Steuerverwaltung vom 16.12.2009 betreffend Selbständigerwerbende entnehmen lässt, muss die Ersatzbeschaffung in der Regel innerhalb von 2 Jahren seit Veräusserung des Wirtschaftsguts erfolgen, ansonsten über die stillen Reserven abgerechnet wird. Das Kreisschreiben trat am 1.1.2011 in Kraft.

## **2. Kanton Bern: Steuergesetzrevision 2011**

### **2.1. Allgemeines**

An seiner Sitzung vom 23.3.2010 hat der bernische Grosse Rat die Steuergesetzrevision 2011 verabschiedet. Nachdem das Referendum in der Folge nicht ergriffen wurde, traten die geänderten Bestimmungen grösstenteils am 1.1.2011 in Kraft. Auf ausgewählte Aspekte wird nachfolgend näher eingegangen.

## **2.2. Umsetzung von Bundesrecht (Auswahl)**

### **2.2.1. Unternehmenssteuerreform II**

Grundsätzlich kann für die ins kantonale Recht aufgenommenen Regelungen auf Ziff. 1. hievor verwiesen werden.

Erwähnt werden soll an dieser Stelle die vom Kanton Bern (wie z.B. auch von den Kantonen SO und AG) freiwillig eingeführte Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer (vgl. unten Ziff. 2.3).

Zudem sei darauf hingewiesen, dass bei der Umsetzung der neuen Regelung zur Besteuerung von Liquidationsgewinnen bei der definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit (vgl. oben Ziff. 1.3.1.) bis zur Höhe von CHF 260'000 in jedem Fall der Vorsorgetarif angewendet wird (nach bisherigem bernischem Recht CHF 250'000).

### **2.2.2. Verfahrensgarantien im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren**

Diverse Änderungen im Nachsteuer- und Steuerstrafverfahren sind auf Verfahrensgarantien zurückzuführen, welche sich aus der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) ergeben. Betroffen sind insbesondere das Recht auf Aussage- und Mitwirkungsverweigerung im Steuerhinterziehungsverfahren sowie die (eingeschränkte) Verwendung von Beweismitteln aus dem Nachsteuerverfahren in einem nachgelagerten Steuerhinterziehungsverfahren.

### **2.2.3. «Steueramnestie»**

Auch die «Steueramnestie» als zwingendes Bundesrecht wurde ins bernische Steuergesetz integriert. Dabei ist zu beachten, dass das Bundesgesetz über die Vereinfachung der Nachbesteuerung in Erbfällen und die Einführung der straflosen Selbstanzeige am 1.1.2010 in Kraft getreten ist und mithin im Kanton Bern bereits vor der Umsetzung ins kantonale Recht im Jahr 2010 (direkt) galt, auch für die Kantons- und Gemeindesteuern.

## **2.3. Anrechnung der Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer**

Ab dem 1.1.2011 wird im Rahmen der Kantons- und Gemeindesteuern die Gewinnsteuer an die Kapitalsteuer angerechnet (vgl. oben Ziff. 2.2.1.). Davon ausgenommen sind Holding- und Domizilgesellschaften.

Wird somit im Rahmen des handelsrechtlich und steuerlich Zulässigen ein steuerbarer Gewinn ausgewiesen, welcher zu einer Gewinnsteuer mindestens in der Höhe der Kapitalsteuer führt, so entfällt aufgrund der Anrechnung im Ergebnis die Kapitalsteuer.

Nicht angerechnet werden kann die direkte Bundessteuer. Zu berücksichtigen sind ferner die Konsequenzen, die sich ergeben, wenn im handelsrechtlich ausgewiesenen Gewinn Grundstücksgewinne enthalten sind, welche der Grundstücksgewinnsteuer unterliegen: Der steuerbare Gewinn bei der Gewinnsteuer reduziert sich um diese Gewinne. Zudem ist die Grundstücksgewinnsteuer nicht anrechenbar.

Diese Umstände sind inskünftig bei der steueroptimierten Abschlussgestaltung – namentlich kapitalintensiver Unternehmungen – zu berücksichtigen.

## **2.4. Vorzugsmiete**

Eine Vorzugsmiete liegt vor, wenn der effektiv vereinbarte Mietzins unter dem Marktpreis liegt. Vorzugsmieten sind häufig zwischen Verwandten anzutreffen, und die Mietzinse liegen öfters nicht nur unter dem Marktpreis, sondern auch unter dem (in aller Regel tieferen) Eigenmietwert.

Neu ist steuergesetzlich für die Kantons- und Gemeindesteuern vorgesehen, dass die Vermietung an eine nahestehende Person zu einem Mietzins unter dem Eigenmietwert als Eigengebrauch gilt. Dies hat zur Folge, dass bei Vorzugsmieten im Ergebnis immer mindestens im Umfang des Eigenmietwerts besteuert wird.

Was die direkte Bundessteuer anbelangt, so ist nach der einschlägigen bundesgerichtlichen Praxis die Besteuerung bis zur Höhe des Eigenmietwerts nur möglich, wenn es sich um einen bedeutenden Differenzbetrag handelt.

## **2.5. Bernisches Teilsatzverfahren: Anpassung an Bundesgerichtsentscheid**

Seit einer Bundesgerichtsentscheid vom 25.9.2009 galt die ab Steuerjahr 2008 eingeführte Regelung im bernischen Steuergesetz betreffend das Teilsatzverfahren für Einkünfte aus qualifizierten Beteiligungen nur noch teilweise.

Mit der Steuergesetzrevision 2011 wurde der Gesetzeswortlaut aus Gründen der Rechtssicherheit in Einklang mit dieser Rechtslage gebracht.

Konkret bedeutet dies:

- nach dem angepassten Gesetzeswortlaut und im Einklang mit der Bundesgerichtspraxis werden Einkünfte aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, sofern die Beteiligungsquote mindestens 10% beträgt, bloss zu 50% des Gesamtsteuersatzes der steuerpflichtigen Person besteuert;

- als bundesrechtswidrig aus dem bisherigen Gesetzeswortlaut gestrichen wurden somit die zur Beteiligungsquote hinzutretende (erweiternde) alternative Voraussetzung des Verkehrswertes von mindestens CHF 2 Mio. sowie die (einschränkende) Voraussetzung, wonach die Kapitalgesellschaften bzw. Genossenschaften den Sitz in der Schweiz aufweisen mussten;
- ebenfalls als bundesrechtswidrig gestrichen wurde die Ausdehnung des Teilsatzverfahrens auf die Vermögenssteuer.

Die Steuerverwaltung des Kantons Bern berücksichtigt gemäss eigener Mitteilung die mit dem erwähnten Bundesgerichtsentscheid geschaffene Rechtslage bereits bei allen hängigen Verfahren betreffend die Steuerperiode 2008, nicht jedoch bei bereits rechtskräftig veranlagten Fällen. Der mit der Steuergesetzrevision 2011 angepassten Regelung, welche am 1.1.2011 in Kraft trat, kommt in diesem Sinne nur klarstellende Wirkung zu.

### **3. Bund: Ausgewählte Entwicklungen**

#### **3.1. Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen**

Am 17.12.2010 haben National- und Ständerat das Bundesgesetz über die Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen angenommen, welches zu Änderungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer sowie im Steuerharmonisierungsgesetz führt.

Die neue Regelung unterscheidet grundlegend zwischen echten und unechten Mitarbeiterbeteiligungen.

Echte Mitarbeiterbeteiligungen umfassen einerseits Aktien, Genussscheine, Partizipationsscheine, Genossenschaftsanteile oder andersartige Beteiligungen, welche den Mitarbeitern zugeteilt werden, und andererseits Optionen auf den Erwerb solcher Beteiligungen. Dabei gelten im Wesentlichen die folgenden Regeln für die damit verbundenen geldwerten Vorteile:

- Bei echten Mitarbeiterbeteiligungen, ausgenommen bei gesperrten oder nicht börsenkotierten Optionen, wird im Zeitpunkt des Erwerbs besteuert, wobei die steuerbare Leistung dem um einen allfälligen Erwerbspreis verminderten Verkehrswert entspricht. Handelt es sich um gesperrte Mitarbeiteraktien, erfolgt ein Diskont von 6% pro Sperrjahr auf dem Verkehrswert, dies maximal für zehn Jahre.
- Bei gesperrten oder nicht börsenkotierten Mitarbeiteroptionen wird im Zeitpunkt der Ausübung besteuert. Die steuerbare Leistung entspricht dem Verkehrswert der Aktie bei Ausübung, vermindert um den Ausübungspreis.

Unechte Mitarbeiterbeteiligungen umfassen die Anwartschaften auf blosser Bargeldabfindungen. Die entsprechenden geldwerten Vorteile sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses steuerbar.

Nebst der eigentlichen Besteuerungsordnung für Mitarbeiterbeteiligungen sind ergänzende Regelungen im internationalen Verhältnis vorgesehen (subjektive Steuerpflicht, Quellenbesteuerung).

Das Bundesgesetz untersteht dem fakultativen Referendum, der Bundesrat bestimmt das Inkrafttreten.

### **3.2. Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Praxisfestlegung)**

Mit dem Kreisschreiben Nr. 32 vom 23.12.2010, Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, will die Eidg. Steuerverwaltung (ESTV) einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen verschiedener Sanierungsmassnahmen verschaffen. Dies namentlich vor dem Hintergrund des Unternehmenssteuerreformgesetzes II und insbesondere des Kapitaleinlageprinzips (vgl. oben Ziff. 1.2.1.). Das Kreisschreiben stellt die Auswirkungen bei der direkten Bundessteuer, bei der Verrechnungssteuer sowie bei der Emissionsabgabe dar.

Nachfolgend soll auf einige ausgewählte Aspekte hingewiesen werden:

- Wie bisher liegt eine steuerlich anerkannte Sanierungsbedürftigkeit bei einer «echten Unterbilanz» vor, d.h. wenn (bei einer Bewertung zu Verkehrswerten) ausgewiesene Verluste bestehen, welche nicht durch Reserven abgedeckt sind. Vorbehalten bleiben die besonderen Voraussetzungen im Rahmen der neuen Ausnahmen bei der Emissionsabgabe.
- Die Ausführungen zur steuerlichen Behandlung von definitiven Forderungsverzichten durch Gesellschafter, Schwester- oder Tochtergesellschaften sowie unabhängige Dritte bestätigen grundsätzlich die bisherige Praxis. Neuerungen ergeben sich namentlich aufgrund des Kapitaleinlageprinzips (z.B. Voraussetzungen, unter welchen der Forderungsverzicht durch den Gesellschafter als Reserve aus Kapitaleinlagen gilt; Bestätigung, dass nicht einem Drittvergleich standhaltende Forderungsverzichte von Schwester- oder Tochtergesellschaften nicht als Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren).
- Neu wird die Praxis der ESTV bei Forderungsverzichten gegen Ausgabe von Besserungs- und Sanierungsgenusssscheinen eingehend festgelegt. Dabei führt die unterschiedliche Natur der beiden Sanierungsmassnahmen – «Wiederaufleben» der Forderung beim Besserungsschein, Gewinnausschüttung beim Sanierungsgenusssschein – zu jeweils unterschiedlichen Steuerfolgen auf Stufe Unternehmung und Gläubiger.

- Schliesslich widmet sich das Kreisschreiben noch den Sanierungsfusionen und erläutert die ESTV-Praxis für die beiden Varianten «Absorption einer Tochtergesellschaft («Up-Stream Merger»）」 sowie «Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften».

Das Kreisschreiben ersetzte das Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV vom 1.7.1981 und trat weitestgehend sofort mit seiner Publikation in Kraft. Einzig die Ausführungen zum Kapitaleinlageprinzip traten eine Woche später in Kraft, nämlich am 1.1.2011.

### **3.3. Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung**

Am 23.6.2010 hat der Bundesrat der Volksinitiative «Sicheres Wohnen im Alter» einen indirekten Gegenvorschlag gegenübergestellt und die entsprechende Botschaft verabschiedet.

Zu den Eckwerten des aktuellen bundesrätlichen Gegenvorschlags betreffend selbstgenutzte Liegenschaften gehören insbesondere:

- generelle Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung;
- kein Abzug für Liegenschaftsunterhalt;
- kein Abzug für Schuldzinsen (Ausnahme: beschränkter Schuldzinsenabzug für Ersterwerber; allgemein Schuldzinsenabzug im Umfang von 80% der steuerbaren Vermögenserträge);
- Abzug für «besonders wirkungsvolle» Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen und denkmalpflegerische Arbeiten.

Auf eine Sondersteuer für selbstgenutzte Zweitliegenschaften soll hingegen – abweichend von der Vernehmlassungsvorlage – verzichtet werden.

Im November 2010 hat sich die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) grundsätzlich für einen Systemwechsel der Eigenmietwertbesteuerung, jedoch gegen den Vorschlag des Bundesrates entschieden. Die WAK-S beauftragte die Verwaltung, ihr einen neuen Vorschlag zu unterbreiten und wird die Beratungen Anfang 2011 fortsetzen.

### **3.4. Bausparen**

Ende Oktober 2010 informierte die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-S) über ihren indirekten Gegenentwurf zu den Volksinitiativen zum steuerlich begünstigten Bausparen («Bauspar-Initiative» und Initiative «Eigene vier Wände dank Bausparen»).

Die von der WAK-S verabschiedete Vorlage, zu welcher zwischenzeitlich eine Vernehmlassung durchgeführt wurde, betrifft Änderungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer sowie im Steuerharmonisierungsgesetz und sieht insbesondere vor:

- Steuerpflichtige können ein Bausparkonto äufnen;
- das angesparte Kapital kann später zum erstmaligen Erwerb einer dauernd selbstbewohnten Liegenschaft in der Schweiz verwendet werden;
- Einlagen auf das Bausparkonto von max. CHF 10'000 jährlich können vom steuerbaren Einkommen abgezogen werden;
- die Laufzeit eines Bausparvertrags beträgt max. 10 Jahre;
- wird das Sparkapital nicht innert fünf Jahren nach Ablauf des Bausparvertrags zweckgemäss verwendet, wird nachbesteuert.

In der Frühlingssession 2011 soll die Vorlage dem Ständerat unterbreitet werden.

### **3.5. «Bonussteuer»**

Nachdem der Ständerrat bereits am 14.12.2010 den indirekten Gegenvorschlag zur sogenannten «Abzocker-Initiative» einstimmig verabschiedet hatte, entschloss er sich am 16.12.2010 mit 25 zu 17 Stimmen, ergänzend eine «Bonussteuer» einzuführen.

Demnach soll jener Teil der Vergütungen, welcher drei Mio. CHF übersteigt, auf Stufe der Unternehmen nicht mehr als geschäftsmässig begründeter Aufwand gelten und somit nicht mehr steuerlich abzugsfähig sein. Zudem dürfen Boni über CHF 3 Mio. nur ausbezahlt werden, wenn ein Unternehmen Gewinn schreibt, und die Aktionäre sollen ein Mitspracherecht haben.

Das Geschäft geht nun an den Nationalrat.

### **3.6. Steuerlicher Abzug von Zuwendungen an politische Parteien**

Mitgliederbeiträge und Zuwendungen an politische Parteien sind nach dem am 12.6.2009 von den eidg. Räten verabschiedeten Bundesgesetz über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen an politische Parteien ab dem Steuerjahr 2011 abzugsfähig:

- direkte Bundessteuer: bis zum Gesamtbetrag von CHF 10'000;
- Kantons- und Gemeindesteuern: bis zu einem nach kantonalem Recht bestimmten Betrag, wobei den Kantonen zwei Jahre ab Inkrafttreten

des Bundesgesetzes zur Anpassung ihrer Gesetzgebung eingeräumt werden; nach ungenutztem Ablauf dieser Frist gilt der Betrag von CHF 10'000 direkt auch für die Kantone (vgl. auch unten Ziff. 4.1.).

### **3.7. «Steurgerechtigkeits»-Initiative**

Am 28.11.2010 kam die im Jahr 2008 von der SP Schweiz eingereichte «Steurgerechtigkeits»-Initiative zur Abstimmung. Mit der Initiative sollten den Kantonen Vorgaben für eine Mindestbesteuerung von «hohen» Einkommen und Vermögen gemacht werden. Volk und Stände folgten der Empfehlung von Bundesrat und Parlament und lehnten die Initiative ab.

## **4. Kanton Bern: Ausgewählte Entwicklungen**

### **4.1. Steuerlicher Abzug von Zuwendungen an politische Parteien**

Bereits nach bisherigem bernischen Recht war ein Abzug von Zuwendungen an politische Parteien vorgesehen. Per 1.1.2011 wurden die Anforderungen an die bundesrechtliche Regelung angepasst (vgl. auch oben Ziff. 3.6.).

Der Abzug bis zum Gesamtbetrag von max. CHF 5'200 setzt künftig voraus, dass sich die Parteien gemäss Bundesgesetz über die politischen Rechte ins Parteienregister haben eintragen lassen, in einem kantonalen Parlament vertreten sind oder in einem Kanton bei den letzten Parlamentswahlen mindestens 3% der Stimmen erreicht haben.

### **4.2. Vorauszahlungen an Ratenrechnungen mit Verzinsung möglich**

Ab 2011 können natürliche Personen die periodischen Kantons-, Gemeinde- und Kirchensteuern bereits vor Fälligkeit der Steuerrechnung begleichen, auch mit mehreren Überweisungen (z.B. Dauerauftrag mit Monatszahlungen).

Der Kanton Bern entrichtet darauf einen jährlich im Voraus festgesetzten Vorauszahlungszins, der sich an den Zinssätzen der Lohnsparkonti der Finanzinstitute orientieren wird. Übersteigen die Vorauszahlungen die zu erwartenden Steuern wesentlich, wird der Überschuss ohne Verzinsung zurückerstattet.

### **4.3. Vorverlegung der Termine für das Begleichen der drei Steuerraten**

Neu werden ab 2011 die drei Termine für die Ratenrechnungen der Einkommens- und Vermögenssteuern der natürlichen Personen um 20 Tage auf den 20.5., 20.8. und 20.11. vorverlegt.

### **4.4. Kapitalbezug nach Einkäufen in die zweite Säule (Praxisfestlegung)**

Aufgrund eines Bundesgerichtsentscheids vom 12.3.2010 (vgl. unten Ziff. 6.3.) passte der Kanton Bern seine Praxis an: Werden Einkäufe in die zweite Säule getätigt, dürfen innert einer Frist von drei Jahren (grundsätzlich) gar keine Kapitalleistungen mehr bezogen werden.

Abweichend von der im Bundesgerichtsentscheid bestätigten thurgauischen Steuerpraxis knüpft der Kanton Bern für die Folgen bei einer Sperrfristverletzung nicht bei den Einkäufen, sondern bei den Leistungen an:

- Einkäufe bleiben steuerlich anerkannt;
- Kapitalleistungen werden bis zur Höhe der Einkäufe der letzten drei Jahre mit dem übrigen Einkommen zum ordentlichen Tarif besteuert (somit nach dem Gedanken Last-In-First-Out [LIFO]). Soweit die Kapitalleistungen die Einkäufe der letzten drei Jahre übersteigen, werden sie als Kapitalleistungen aus Vorsorge besteuert (gesonderte Besteuerung zum Vorsorgetarif).

## **5. Internationales Steuerrecht**

Seit der Bundesrat am 13.3.2009 beschloss, den OECD-Standard bei der *Amtshilfe in Steuersachen* zu übernehmen, werden fortlaufend die bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen der Schweiz (DBA) angepasst.

Dabei werden mitunter auch *weitere Abkommensaspekte* neu geregelt; vgl. z.B. die Botschaft zur Anpassung des DBA mit Deutschland vom 3.12.2010 (Informationsaustausch, Schiedsklausel, Zinsen und Lizenzgebühren, Dividenden, Flugbesatzungsmitglieder).

Zudem steigt die Zahl der DBA, welche explizite Bestimmungen gegen den *Abkommensmissbrauch* enthalten. Dies veranlasste die Eidg. Steuerverwaltung, mit dem Kreisschreiben über Massnahmen gegen die ungerechtfertigte Inanspruchnahme von Doppelbesteuerungsabkommen des Bundes vom 1.8.2010 ihre Praxis anzupassen: Sofern DBA Missbrauchsbestimmungen

enthalten, haben diese Vorrang vor den Bestimmungen des einschlägigen Bundesratsbeschlusses aus dem Jahre 1962 und den diesbezüglichen Kreisschreiben von 1962 und 1999, das heisst die internrechtlichen Regelungen sind nicht mehr anwendbar. Das Kreisschreiben ist seit 1.8.2010 in Kraft.

Entsprechend ist bei der steuerlichen Beurteilung internationaler Sachverhalte besonderes Augenmerk auf die jüngste Rechtsentwicklung zu richten. Zudem sind die weiteren Entwicklungen zu verfolgen (z.B. im «EU-Steuerstreit», namentlich betreffend schweizerische Holdingbesteuerung, betreffend Rechtshilfe gegenüber den USA, die Verwendung von aus schweizerischer Sicht illegal beschafften Steuerdaten im Ausland etc.).

## **6. Vorsorge und Steuern**

### **6.1. Höchstabzüge für Beiträge an die Säule 3a**

Die maximale Abzugsberechtigung für Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) wurde für das Steuerjahr 2011 angepasst. Für Steuerpflichtige mit 2. Säule beläuft sich der Höchstabzug damit auf CHF 6'682.–, für solche ohne 2. Säule auf 20% des Erwerbseinkommens, max. CHF 33'408.–.

### **6.2. Neue Tarife für Kapitaleistungen aus Vorsorge**

Bei der direkten Bundessteuer werden Kapitaleistungen aus Vorsorge ab dem 1.1.2011 zu einem Fünftel der Tarife nach Art. 214 Abs. 1 und 2 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer berechnet («Postnumerando-Tarif»).

Vom neuen Bundesrecht unberührt bleiben die Tarife bei den kantonalen Steuern (Tarifhoheit der Kantone). Mit der bernischen Steuergesetzrevision 2011 wurden indes auch für die bernischen Kantons- und Gemeindesteuern die Tarife zur Besteuerung von Kapitaleistungen aus Vorsorge ab dem 1.1.2011 angepasst (Tarifreduktion auf max. 2 Prozent für die einfache Steuer).

### **6.3. Kapitalbezug nach Einkäufen in die zweite Säule (Bundesgerichtsentscheid)**

Im Rahmen der 1. BVG-Revision wurde im Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG) unter anderem eine Sperrfrist für Kapitalbezüge nach Einkäufen eingeführt: Wurden Einkäufe getätigt, so dürfen die daraus resultierenden Leistungen innerhalb der nächsten drei Jahre nicht in Kapitalform aus der Vorsorge zurückgezogen werden.

In einem Entscheid vom 12.3.2010 bestätigte das Bundesgericht die diesbezügliche thurgauische Steuerpraxis, wonach grundsätzlich jegliche Kapitalauszahlung in der Dreijahresfrist missbräuchlich ist und jede während der Sperrfrist erfolgte Einzahlung vom Einkommensabzug somit ausgeschlossen werden muss (vgl. aber oben Ziff. 4.4. zur bernischen Praxis).

## **7. Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe**

### **7.1. Erleichterungen für die konzerninterne Finanzierung**

Am 1.8.2010 traten die im Juni 2010 vom Bundesrat beschlossenen Verordnungsänderungen in Kraft, wonach zwischen Konzerngesellschaften bestehende Guthaben weder als Obligationen noch als Geldmarktpapiere bzw. Kundenguthaben qualifizieren und mithin der Verrechnungssteuer sowie der Emissionsabgabe nicht unterliegen.

Trotz entsprechender Kritik im Rahmen der erfolgten Vernehmlassung hält der Bundesrat fest:

- an der Definition der Konzerngesellschaften als Gesellschaften, deren Jahresrechnungen nach anerkannten Standards zur Rechnungslegung in einer Konzernrechnung vollkonsolidiert werden;
- an der Nichtanwendbarkeit der neuen Regelung, wenn eine inländische Konzerngesellschaft eine Obligation einer zum gleichen Konzern gehörenden ausländischen Gesellschaft garantiert.

## **8. Mehrwertsteuer**

### **8.1. Steuersatzerhöhung per 1.1.2011**

Für die Zusatzfinanzierung der Invalidenversicherung trat die auf sieben Jahre befristete Erhöhung der MWST-Sätze per 1.1.2011 in Kraft:

- |   |      |                |
|---|------|----------------|
| – Normalsatz:                             | 8,0% | (bisher 7,6%); |
| – Reduzierter Satz:                       | 2,5% | (bisher 2,4%); |
| – Sondersatz für Beherbergungsleistungen: | 3,8% | (bisher 3,6%). |

## 8.2. Diverse Praxisfestlegungen

Auf der Website der Eidg. Steuerverwaltung werden fortlaufend neue MWST-Infos zum neuen Mehrwertsteuergesetz (z.B. MWST-Info Nr. 04 – Steuerobjekt) und MWST-Branchen-Infos (z.B. MWST-Branchen-Info Nr. 25 – Forschung und Entwicklung) publiziert und aktualisiert, auf die hier nicht im Einzelnen eingegangen werden kann. Sämtliche im Laufe des Jahres 2010 aufgeschalteten Publikationen gelten rückwirkend per 1.1.2010.

## 8.3. Mehrwertsteuerreform

Die neue Ausgangslage nach der Annahme des totalrevidierten Mehrwertsteuergesetzes (sog. Teil A der MWST-Reform, in Kraft seit 1.1.2010) veranlasste den Bundesrat, eine Zusatzbotschaft zu den verbleibenden Reformpunkten (sog. Teil B der MWST-Reform) auszuarbeiten. In der Zusatzbotschaft vom 23.6.2010 wurden auch in der Zwischenzeit gewonnene Erkenntnisse sowie aktuelleres Zahlenmaterial berücksichtigt.

Kern der Vorlage bildet der neue Einheitssatz von 6,2% sowie die Aufhebung von 21 der heute 29 Steuerausnahmen.

Ausnahmen sollen aus verschiedenen Gründen in den folgenden Bereichen weiterbestehen:

- Finanz- und Versicherungsdienstleistungen;
- Wetten, Lotterien und sonstige Glücksspiele;
- Verkauf und Vermietung von Immobilien;
- Urproduktion (Landwirtschaft, Forstwirtschaft u.ä.);
- Leistungen innerhalb des gleichen Gemeinwesens.

Nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- oder Kulturvereine sowie gemeinnützige Institutionen sollen von der Steuerpflicht befreit sein, solange sie im Inland weniger als CHF 300'000 Umsatz aus steuerbaren Leistungen im Jahr erzielen.

In der Wintersession hat der Nationalrat am 15.12.2010 beschlossen, die Vorlage mit dem Auftrag an den Bundesrat zurückzuweisen, dem Parlament eine Vorlage für eine MWST-Revision nach dem «Zwei-Satz-Modell mit Ausnahmen» zu unterbreiten. Als zusätzliche Ausnahmen sollen gelten: Gesundheitswesen, Bildungswesen, Kultur, Leistungen/Veranstaltungen im Sportbereich, wohltätige Institutionen. Dem reduzierten Satz sollen die Nahrungsmittel, das Gastgewerbe und die Beherbergung unterstellt werden.

# DIENSTLEISTUNGEN

Die G+S Treuhand AG hat sich seit Jahren auf die steuerliche Beratung von Unternehmen und Privatpersonen spezialisiert. Parallel dazu bietet sie Beratungsleistungen in Bereichen an, die der Steuerberatung nahe stehen.

## STEUERBERATUNG

- Gründung (unter Einschluss von Privatisierungen), Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung und Liquidation von Unternehmen
- Umstrukturierung von Unternehmen (Umwandlungen, Fusionen, Spaltungen, Errichtung von Holdingstrukturen, Joint Ventures usw.)
- Steueroptimale Strukturierung von Unternehmensverkäufen und -käufen (unter Einschluss von Tax Due Diligence Audits)
- Abschlussberatung aus steuerlicher Sicht
- Sanierung von Unternehmen
- Nachfolgeplanung für Unternehmer (unter besonderer Berücksichtigung steuerlicher Aspekte)
- Steuerberatung und -planung für natürliche Personen
- Vertretung in Rechtsmittelverfahren
- Steuergutachten, Second Opinions
- Steuerliches Outsourcing
- Erstellen von Steuererklärungen

Unsere Beratung erstreckt sich auf sämtliche Steuern und Abgaben wie Einkommens- und Gewinnsteuern, Vermögens- und Kapitalsteuern, Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Mehrwertsteuer, Sozialabgaben, unter Einschluss des interkantonalen und internationalen Steuerrechts.

## WIRTSCHAFTSBERATUNG

- Bewertung von Unternehmen und Unternehmensanteilen
- Investitions-, Finanzierungs- und Liquiditätsfragen (inkl. Erstellen von Businessplänen)
- Rechtsberatung mit Schwergewicht in vertrags- und gesellschaftsrechtlichen Fragen

Nach Rücksprache mit dem Kunden erfolgt die Wirtschaftsberatung in Zusammenarbeit mit unserer Partnergesellschaft Dr. Röhli'sberger AG, die Rechtsberatung mit der Firma Häusermann + Partner in Bern.

## G+S TREUHAND

G+S Treuhand AG  
Wirtschafts- und Steuerberatung  
Kranichweg 6  
Postfach  
3074 Muri b. Bern  
Telefon: 031 958 99 99  
Telefax: 031 958 99 90

E-mail: [info@gstreuhand.ch](mailto:info@gstreuhand.ch)  
[www.gstreuhand.ch](http://www.gstreuhand.ch)

## RÖTHLISBERGER

Dr. Röthlisberger AG  
Wirtschaftsberatung und -prüfung  
Schönburgstrasse 41  
Postfach 512  
3000 Bern 25  
Telefon: 031 336 14 14  
Telefax: 031 336 14 15

E-mail: [info@roethlisbergerag.ch](mailto:info@roethlisbergerag.ch)  
[www.roethlisbergerag.ch](http://www.roethlisbergerag.ch)



Häusermann + Partner  
Notare · Rechtsanwälte  
Schwanengasse 5/7  
Postfach 6519  
3001 Bern  
Telefon: 031 326 51 51  
Telefax: 031 326 51 99

E-mail: [info@haeusermann.ch](mailto:info@haeusermann.ch)  
[www.haeusermann.ch](http://www.haeusermann.ch)