

# Steuernews 2023



**G+S TREUHAND**

Bern

# TEAM

## PARTNERIN / PARTNER

**Heinz Schwab**

Lic. rer. pol., dipl. Steuerexperte

**Hannes Teuscher**

Dr. iur., Fürsprecher, LL.M. (Tax),  
dipl. Steuerexperte  
Lehrbeauftragter für Steuerrecht  
an der Universität Bern

**Christoph Widmer**

Fürsprecher, LL.M., dipl. Steuerexperte

**Gian Andrea Rusca**

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

**Adrian Schurter**

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

**Claudia Büchi**

Rechtsanwältin, dipl. Steuerexpertin

## Spezialgebiete

Unternehmenssteuerrecht, Steuern  
Privatpersonen, Mehrwertsteuer

Unternehmenssteuerrecht, Internationales  
Steuerrecht, Steuern Privatpersonen

Unternehmenssteuerrecht, Internationales  
Steuerrecht, Steuern Privatpersonen

Unternehmenssteuerrecht, Internationales  
Steuerrecht, Steuern Privatpersonen,  
Mehrwertsteuer

Unternehmenssteuerrecht, Internationales  
Steuerrecht, Steuern Privatpersonen

Unternehmenssteuerrecht, Internationales  
Steuerrecht, Steuern Privatpersonen

## STEUERKONSULENTEN

**Peter Gurtner**

Prof. Dr. rer. pol., Steuerexperte VSB  
Gew. Lehrbeauftragter für Unternehmens-  
steuerrecht an der Universität Bern

Unternehmenssteuerrecht, Steuern  
Privatpersonen, Steuerliche Expertisen

**Alfred Meier**

Fürsprecher, dipl. Steuerexperte

Unternehmenssteuerrecht, Steuerstrafrecht,  
Steuerverfahrensrecht, Steuern Privatpersonen

**Ernst Giger**

Dr. iur., Fürsprecher, Steuerexperte  
ehem. Titularprofessor für Unternehmens-  
steuerrecht an der Universität Bern

Unternehmenssteuerrecht, Steuern  
Privatpersonen, ausgewählte vertrags- und  
gesellschaftsrechtliche Fragen

## STEUERBERATERINNEN

**Claudia Meile**

MLaw

Unternehmenssteuerrecht, Steuern  
Privatpersonen, Steuererklärungen

**Erika Brand**

Treuhänderin mit eidg. Fachausweis

Steuern Privatpersonen, steuerliche  
Abschlussberatung, Steuererklärungen

**Miriam Kunz**

Treuhänderin mit eidg. Fachausweis

Steuern Privatpersonen, steuerliche  
Abschlussberatung, Steuererklärungen

## SEKRETÄRINNEN

Evelin Bartlome, Isabelle Enkerli, Céline Défago

# 1. Bund: Ausgewählte Entwicklungen

## 1.1 OECD-Mindeststeuer

Die OECD und die G20-Staaten haben sich im Jahr 2021 auf die Einführung einer globalen Mindeststeuer von 15 Prozent für international tätige Unternehmen mit Umsätzen über EUR 750 Mio. pro Jahr geeinigt. Der Bundesrat hat vor einem Jahr bekannt gegeben, die Mindeststeuer auch in der Schweiz einführen zu wollen, um zu verhindern, dass Schweizer Unternehmen im Ausland zusätzlich besteuert werden.

Das Regelwerk der globalen Mindeststeuer sind die sog. Global Anti-Base Erosion Model Rules (GloBE-Regeln). Diese wiederum sind Teil des Steuerprojekts BEPS 2.0 der OECD und werden auch «Pillar 2» genannt. Die GloBE-Regeln gelten für international tätige Konzerne, welche einen jährlichen Mindestumsatz von EUR 750 Mio. erwirtschaften. Unter die GloBE-Regeln werden schätzungsweise ca. 200 Gesellschaften mit schweizerischem Konzernsitz sowie eine Vielzahl von in der Schweiz angesiedelten Tochtergesellschaften ausländischer Konzerne fallen. Für rein national tätige Unternehmensgruppen und für KMU mit einem Jahresumsatz unter der Schwelle von EUR 750 Mio. ändert sich nichts. Verfügt eine Schweizer Unternehmensgruppe (mit Jahresumsatz von mind. EUR 750 Mio.) jedoch über eine Betriebsstätte im Ausland, finden die GloBE-Regeln Anwendung. Von der hier beschriebenen Mindestbesteuerung (Pillar 2) zu unterscheiden sind die Bestrebungen der OECD und der G20-Staaten betreffend die neue Gewinnzuteilung bei multinationalen Konzernen mit einem Umsatz von mind. EUR 20 Mrd. (Pillar 1).

Die Mindestbesteuerung von 15 Prozent muss jeweils pro Staat erreicht werden. In der Schweiz beträgt der effektive Gewinnsteuersatz für ordentlich besteuerte Gesellschaften bezogen auf den Gewinn vor Steuern je nach Kanton zwischen 12 bis 21 Prozent. Diese Steuersätze verstehen sich auf der Bemessungsbasis nach dem sog. Massgeblichkeitsprinzip, d. h. auf Basis des Saldos der Jahresrechnung nach OR unter Berücksichtigung steuerlicher Korrekturen. Die globale Mindestbesteuerung bemisst sich dagegen auf einer von der OECD definierten, international vereinheitlichten Bemessungsbasis (sog. GloBE Income). Es ist davon auszugehen, dass die Bemessungsbasis nach GloBE Income breiter ausfällt als die in der Schweiz massgebende Steuerbasis. Werden die Schweizer Steuern ins Verhältnis zur höheren Be-

messungsbasis nach GloBE Income gesetzt, resultiert damit ein noch etwas tieferer effektiver Steuersatz, der für den Vergleich mit dem Mindeststeuersatz von 15 Prozent relevant ist. Unter die massgebenden Steuern fallen die Gewinnsteuern von Bund und Kanton sowie die kantonale Kapitalsteuer.

Konkret sehen die GloBE-Regeln Folgendes vor:

Wird die Mindestbesteuerung von 15 Prozent in einem Staat nicht erreicht, so kann die Differenz zwischen der effektiven Steuerbelastung und der geforderten Mindestbesteuerung in dem Staat nachbesteuert werden, in dem sich die oberste Muttergesellschaft des betreffenden Unternehmens befindet (sog. Income Inclusion Rule). Sollte dieser Staat – und auch die Staaten allfälliger Zwischengesellschaften – die Income Inclusion Rule nicht eingeführt haben, kann die Besteuerung subsidiär in den Staaten mit Tochtergesellschaften des betreffenden Unternehmens sichergestellt werden. Dies geschieht mittels Verweigerung von Abzügen oder gleichwertigen Anpassungen (sog. Undertaxed Payments Rule). Falls ein in der Schweiz tätiges Unternehmen die Steuerrate von 15 Prozent nicht erreicht, kann somit der ausländische Staat, in dem die Muttergesellschaft oder eine Tochtergesellschaft Sitz haben, ein Steuerverfahren eröffnen und die Differenz erheben.

Um die Mindestbesteuerung der betroffenen Unternehmensgruppen und Geschäftseinheiten auf schweizerischem Gebiet sicherzustellen, wird in der Schweiz eine sog. Ergänzungssteuer (Top-Up Tax) eingeführt. Bei dieser Ergänzungssteuer handelt es sich um eine direkte Bundessteuer, die von den Kantonen vollzogen wird. Die Income Inclusion Rule und die Undertaxed Payments Rule sollen in der Schweiz ebenfalls eingeführt werden und zwar in Übereinstimmung mit den Mustervorschriften der OECD/G20.

Aufgrund des ambitionierten Fahrplanes der OECD muss die Schweiz die entsprechenden Regeln beschleunigt umsetzen. In einem ersten Schritt soll eine neue Verfassungsnorm dem Bund die Kompetenz geben, das OECD/G20-Projekt umzusetzen. Eine Übergangsbestimmung in der Verfassung wird den Bundesrat ermächtigen, die Mindestbesteuerung vorübergehend auf dem Verordnungsweg zu regeln. Dies erlaubt eine Inkraftsetzung auf den 1. Januar 2024. Über die Verfassungsänderung wird im Rahmen des obligatorischen Referendums am 28. Juni 2023 abgestimmt. Nach Einführung der Mindeststeuer über den Verordnungsweg werden die gesetzlichen Grundlagen für das Regelwerk im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen.

## 1.2 Homeoffice bei grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen

Üben Arbeitnehmende ihre unselbständige Tätigkeit ausserhalb des Wohnsitzstaates aus und unterwerfen sowohl der Wohnsitzstaat als auch der Tätigkeitsstaat nach ihrer nationalen Gesetzgebung das Erwerbseinkommen der Einkommens- bzw. Quellensteuer, ist nach dem entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen, welchem Staat das Recht zur Besteuerung des Erwerbseinkommens zukommt. Dabei ist u. a. entscheidend, in welchem Staat die Arbeit physisch ausgeübt wird und – mit Bezug auf Grenzgängerinnen und Grenzgänger – ob die Arbeitnehmenden täglich zwischen Wohnsitzstaat und Tätigkeitsstaat pendeln.

Aufgrund des im Zuge der Pandemie von staatlicher Stelle angeordneten Homeoffice hätte sich bei den meisten grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen der Tätigkeitsort in den Wohnsitzstaat verlagert, was nach den Kriterien der Doppelbesteuerungsabkommen Änderungen beim Besteuerungsrecht nach sich gezogen hätte. Um dies zu verhindern, schloss die Schweiz mit mehreren Staaten sog. Verständigungsvereinbarungen ab, die vorsahen, dass Homeoffice vorübergehend keine Auswirkungen auf das Besteuerungsrecht hat. Diese Vereinbarungen (mit Frankreich, Deutschland und Italien) sind ausgelaufen bzw. laufen demnächst aus.

Die Schweiz und Frankreich haben sich nun auf eine permanente Regelung für die Besteuerung des Einkommens bei Homeoffice geeinigt: Seit dem 1. Januar 2023 dürfen pro Jahr bis zu 40 Prozent der Arbeitszeit im Homeoffice geleistet werden, ohne dass dies Auswirkungen auf das Recht zur Besteuerung des Einkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit hat. Diese Regelung gilt insbesondere für Grenzgängerinnen und Grenzgänger. In Bezug auf Arbeitnehmende, die unter die Vereinbarung fallen, die 1983 zwischen dem im Namen der Kantone Bern, Solothurn, Basel-Stadt, Basellandschaft, Waadt, Wallis, Neuenburg und Jura handelnden Schweizerischen Bundesrat und der Regierung der Französischen Republik getroffen wurde, ist die neue (unbefristete) Verständigungsregelung am 1. Januar 2023 in Kraft getreten. Für die anderen Arbeitnehmenden wird die nachhaltige Regelung in Form eines Nachtrags zur Änderung des Doppelbesteuerungsabkommens umgesetzt. Die Unterzeichnung und Ratifizierung dieses Nachtrags ist zwar noch ausstehend; in der Zwischenzeit gilt die Regelung jedoch bereits als befristete Verständigungsvereinbarung.

Auch im Bereich der Sozialversicherung wurden seit Beginn der Pandemie Verständigungsvereinbarungen für die Unterstellungsregeln im Verhältnis der EU/EFTA abgeschlossen. Die Sonderregelung, wonach Arbeitnehmende auch dann den Rechtsvorschriften über soziale Sicherheit des Tätigkeitsstaates unterliegen, wenn sie im Wohnsitzstaat im Homeoffice arbeiten, bleibt vorerst bis am 30. Juni 2023 in Kraft. Für die Zeit danach zeichnet sich ebenfalls eine permanente Regelung für Homeoffice ab, deren konkrete Ausgestaltung jedoch noch nicht feststeht.

### **1.3 Individualbesteuerung**

Im Dezember 2022 hat der Bundesrat den Entwurf des Bundesgesetzes über die Individualbesteuerung in die Vernehmlassung geschickt. Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass alle Personen eine eigene Steuererklärung ausfüllen, auch wenn sie verheiratet sind. Die Individualbesteuerung verfolgt das Ziel, möglichst hohe Arbeitsanreize für Zweitverdienende zu setzen und die sog. «Heiratsstrafe», d. h. die steuerliche Schlechterstellung von Doppelverdiener-Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren bei der direkten Bundessteuer, abzuschaffen. Damit die Besteuerung für Eltern, Alleinstehende und Alleinerziehende und Ehepaare mit nur einem Einkommen ausgewogen ist, enthält der Gesetzesentwurf verschiedene Begleitmassnahmen.

Die Vorlage dient als indirekter Gegenvorschlag zur Steuergerechtigkeits-Initiative, die im Herbst 2022 zustande gekommen ist und fordert, dass alle Personen unabhängig von ihrem Zivilstand besteuert werden. Zwei weitere Initiativen der Mitte-Partei fordern die Abschaffung der «Heiratsstrafe» unter Beibehaltung der Ehegattenbesteuerung sowie Anpassungen bei der AHV-Ehepaarrente.

### **1.4 Erhöhung Abzug für familienexterne Kinderbetreuung**

Der Abzug für effektiv angefallene Kosten für die Drittbetreuung von Kindern wurde bei der direkten Bundessteuer per 1. Januar 2023 von CHF 10'100 auf CHF 25'000 pro Kind und Jahr erhöht. Der Abzug wirkt sich erstmals im Steuerjahr 2023 aus. An den Voraussetzungen des Kinderdrittbetreuungsabzugs hat sich nichts geändert, d. h. der Abzug wird nach wie vor nur dann gewährt, wenn die Kosten in direktem kausalem Zusammenhang mit der Erwerbstätig-

keit, Ausbildung oder Erwerbsunfähigkeit der steuerpflichtigen Person oder Personen stehen.

## **1.5 Anpassungen der Abzüge und Tarife infolge Teuerung**

Bei der direkten Bundessteuer wurde der allgemeine Kinderabzug per 1. Januar 2023 von CHF 6'500 auf CHF 6'600 erhöht. Der Fahrkostenabzug wurde von CHF 3'000 auf CHF 3'200 erhöht. Der Mindestbetrag bei der Aufwandsteuer wurde von CHF 400'000 auf CHF 421'000 angehoben. Bei den bernischen Kantons- und Gemeindesteuern ist für das Steuerjahr 2023 noch kein Ausgleich erfolgt.

## **1.6 Reform der Leibrentenbesteuerung**

Rentenzahlungen aus Leibrenten bestehen aus zwei Komponenten: Aus der Rückzahlung des eingelegten Kapitals sowie aus (Zins-)Erträgen auf dem eingelegten Kapital. Bei der Auszahlung von Leibrenten wird aktuell ein Anteil von 40 Prozent als pauschaler (Zins-)Ertrag besteuert. Der Rest (d. h. 60 Prozent) bleibt als Kapitalrückzahlung steuerfrei. Die 40 Prozent sind im heutigen Zinsumfeld zu hoch.

Das Parlament hat im Juni 2022 das Bundesgesetz über die Besteuerung von Leibrenten und ähnlichen Vorsorgeformen erlassen. Nach dem Gesetz wird der steuerbare Ertragsanteil von Leibrenten nach den jeweiligen Anlagebedingungen flexibilisiert mittels einer mathematischen Formel ermittelt. Wann das Gesetz in Kraft treten wird, steht noch nicht fest.

## **1.7 Aktienrechtsrevision**

Die Aktienrechtsrevision, die mehrere Jahre hängig war, ist am 1. Januar 2023 in Kraft getreten. Die Revision bringt Neuregelungen in fast allen Bereichen des Aktien- sowie des GmbH- und Genossenschaftsrechts mit sich. Sie umfasst u. a. Änderungen im Bereich des Aktienkapitals, der Mitwirkungs- und Kontrollrechte der Aktionäre, der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit sowie des Sanierungsrechts. Für eine Übersicht der Änderungen sowie ausgewählte Auswirkungen auf die Rechnungslegung der Gesellschaften verweisen wir

auf die Folien von Prof. Dr. Marco Passardi, die unter [www.gstreuhand.ch](http://www.gstreuhand.ch), Rubriken «Aktuelles» und «Downloads» abrufbar sind. Nachfolgend werden einige Änderungen mit steuerrechtlichen Auswirkungen dargestellt:

- *Grundkapital in Fremdwährung*: Das Aktienkapital kann künftig auch in der für die Geschäftstätigkeit wesentlichen Währung, der sog. «funktionalen Währung» festgelegt werden, sofern der Gegenwert im Zeitpunkt der Schaffung bzw. Umwandlung mindestens CHF 100'000 beträgt und die Buchführung und Rechnungslegung in derselben Währung erfolgen. Aufgrund dieser Änderung wurde das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) und das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (Steuerharmonisierungsgesetz, StHG) dahin angepasst, dass bei einem Geschäftsabschluss in Fremdwährung der steuerbare Reingewinn mit dem massgebenden durchschnittlichen Devisenkurs für die Steuerperiode in Schweizer Franken umzurechnen ist. Für die Umrechnung des steuerbaren Kapitals für die Kapitalsteuer wird der Jahresendkurs herangezogen.
- *Kapitalband*: Die Generalversammlung von Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften kann den Verwaltungsrat in den Statuten neu ermächtigen, das Aktienkapital um bis zu 50 Prozent zu erhöhen oder herabzusetzen. Die Statuten können auch nur eine Erhöhung oder eine Herabsetzung vorsehen. Die statutarische Ermächtigung ist längstens fünf Jahre gültig, kann aber durch die Generalversammlung jederzeit verlängert, abgeändert resp. wiederholt werden. Die Ermächtigung zur Kapitalherabsetzung ist nur dann zulässig, wenn die Gesellschaft kein Opting-out erklärt hat, also wenigstens der eingeschränkten Revision untersteht. Daneben bleiben die ordentlichen Verfahren zur Kapitalerhöhung oder zur Kapitalherabsetzung unverändert bestehen.

Erwirbt eine Gesellschaft eigene Aktien gestützt auf einen Beschluss des Verwaltungsrates zur Kapitalherabsetzung im Rahmen eines Kapitalbandes, so befindet sich die Gesellschaft im System «Kapitalband» und nicht im System «Rückkauf eigener Aktien» nach Art. 659 OR. Die Abgrenzung zwischen diesen beiden Rechtsinstituten erfolgt danach, ob der Rückkauf von Aktien auf einem Beschluss des Verwaltungsrates zwecks Halten (und Weiterveräußern) oder zwecks Kapitalherabsetzung im Rahmen eines Kapitalbandes beruht.



Erwirbt eine Gesellschaft eigene Aktien zwecks Kapitalherabsetzung liegt eine direkte Teilliquidation vor und die Differenz zwischen dem Rückkaufspreis und dem Nennwert dieser Beteiligungsrechte (sowie allfälliger Rückzahlungen von Kapitaleinlagereserven [KER]) unterliegt der Verrechnungssteuer. Im gleichen Umfang wird der (Teil-)Liquidationsüberschuss bei den verkaufenden Aktionärinnen und Aktionären von der Einkommenssteuer erfasst. Erwirbt die Gesellschaft eigene Aktien zwecks Halten (und Weiterveräußern) unter Beachtung der zulässigen Haltequote und Haltedauer, erzielen die veräussernden Privataktionäre zunächst einen steuerfreien Kapitalgewinn. Überschreitet die Gesellschaft die Haltefrist von sechs bzw. zwei Jahren, wird der Kapitalgewinn rückwirkend in einen steuerbaren Vermögensertrag umqualifiziert.

Mit Blick auf die Veränderung der KER im Zuge von Kapitalerhöhungen und -herabsetzungen im Rahmen des Kapitalbandes gilt die sog. Nettobetrachtung: Die KER werden durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) erst am Ende des Kapitalbandes bestätigt und das Kapitaleinlageprinzip findet nur auf den Überhang der Kapitaleinlagen über die Rückzahlungen von Reserven Anwendung. Die Nettobetrachtung soll möglichen Missbrauch durch steuersystematisch ungerechtfertigte Schaffung und Ausschüttung von KER bei börsenkotierten Gesellschaften verhindern. Das neue Kreisschreiben Nr. 29c «Kapitaleinlageprinzip» der ESTV vom 23. Dezember 2022 enthält im Anhang 4 Beispiele, wie sich die Nettobetrachtung bei der Rückzahlung von KER und Reserven und der Wiedereinzahlung von KER innerhalb eines Kapitalbandes auswirkt. Damit es bei nicht börsenkotierten Gesellschaften – bei denen die Missbrauchsgefahr im Grundsatz nicht besteht – zu einer sachgerechten Behandlung der KER kommt, sehen die Beispiele im Anhang 4 eine differenzierte Umsetzung und Anwendung der Nettobetrachtung vor, in dem Sinne, dass effektiv von den Aktionärinnen und Aktionären geleistete Kapitaleinlagen auch einkommens- und verrechnungssteuerfrei zurückbezahlt werden können.

- *Zwischendividenden*: Bis anhin fehlte eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage, um aus dem Gewinn des laufenden Geschäftsjahrs eine Dividende auszurichten. Solche Zwischen- bzw. Interimsdividenden wurden in der Lehre teilweise als unzulässig betrachtet. Mit der Aktienrechtsrevision wird die Generalversammlung neu gestützt auf das OR Zwischendividenden beschliessen können, sofern ein Zwischenabschluss erstellt wird. Dieser muss durch die Revisionsstelle geprüft werden, wenn die Gesellschaft der

ordentlichen oder eingeschränkten Revision unterstellt ist. Auf die Prüfung kann verzichtet werden, wenn sämtliche Aktionärinnen und Aktionäre der Ausrichtung der Zwischendividende zustimmen und die Forderungen der Gläubiger nicht gefährdet werden. Aus steuerrechtlicher Optik stellt sich die Frage, ob eine Zwischendividende im Einzelfall als Alternative für eine sog. phasenkongruente Dividende nach der Praxis der ESTV in Frage kommt.

## **1.8 Eigenmietwert – Systemwechsel bei der Wohneigentumsbesteuerung**

Die im Jahr 2017 von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats (WAK-S) lancierte Initiative zur Abschaffung der Eigenmietwertbesteuerung wurde in der Herbstsession 2022 durch den Nationalrat (als Zweitrat) an die vorbehandelnde Kommission zurückgewiesen. Diese hat nun den Auftrag, die Vorlage zu überarbeiten. Über mögliche Änderungen werden wir zu gegebener Zeit informieren, sobald sich eine konkrete Regelung abzeichnet.

## **1.9 Aktuelle Rechtsprechung im Zusammenhang mit Grundstücken**

In der Praxis kommt es immer wieder zu Abgrenzungsschwierigkeiten zwischen werterhaltenden Unterhaltskosten an Liegenschaften, die vom Einkommen in Abzug gebracht werden können, und wertvermehrenden Kosten, die als Anlagekosten gelten und lediglich bei der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer zum Tragen kommen. Das Bundesgericht hat mit einem Entscheid vom 23. Juni 2022 seine ständige Rechtsprechung bestätigt, wonach eine Totalsanierung, die praktisch einem Neubau gleichkommt, aus steuerrechtlicher Sicht eine Herstellung darstellt. Die damit verbundenen Kosten gelten mithin als Anlagekosten und sind einkommenssteuerrechtlich nicht zum Abzug zugelassen.

Das Bundesgericht hielt im erwähnten Entscheid fest, ein völliger Um- oder Ausbau eines Gebäudes komme wirtschaftlich einem Neubau gleich. Werde ein Gebäude umgebaut und neuen Zwecken zugeführt, liege eine Herstellung vor, wenn die als «Renovation» bezeichneten Arbeiten umfangmässig einem Neubau gleichkämen. Dies sei insbesondere bei Aushöhlung der Baute oder von Gebäudeteilen mit anschliessender Neugestaltung der Innenraumeinteilung der Fall. Steuerlich als (Teil-)Neubau betrachtet werde auch ein Ausbau,

der in erster Linie eine Wohnraumerweiterung bezwecke. Aber auch wenn keine eigentliche Wohnraumerweiterung oder Nutzungsänderung vorgenommen werde, könnten bauliche Massnahmen zu einer massgeblichen Steigerung des Nutzungswerts der Liegenschaft führen. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Arbeiten alle entscheidenden Bereiche der Liegenschaft betreffen.

Auch das Verwaltungsgericht des Kantons Bern musste sich kürzlich mit der Abgrenzung von abzugsfähigen Unterhaltskosten von nicht abzugsfähigen Anlagekosten befassen. Es kam mit Urteil vom 15. August 2022 zum Schluss, dass bei einem Dachstockausbau mit gleichzeitiger Erhöhung des Dachstocks und Sanierung des Dachs nicht zwingend sämtliche Arbeiten wertvermehrenden Charakter haben müssten. Vielmehr müsse eine Einzelbetrachtung vorgenommen werden. Dabei sei die Dachsanierung losgelöst vom Ausbau zu beurteilen, da das Dach eine bautechnisch separate Installation sei. Die auf die Dachsanierung entfallenen Kosten könnten somit als Liegenschaftsunterhaltskosten einkommensmindern geltend gemacht werden, während die Kosten des Dachausbaus sowie der Erhöhung des Dachstocks als wertvermehrende Aufwendungen (dereinst) als Anlagekosten bei der Grundstückgewinnsteuer zu berücksichtigen seien.

Betreffend die steuerliche Behandlung des Entgelts für die Einräumung einer Grunddienstbarkeit hat das Bundesgericht am 19. Mai 2022 einen interessanten Entscheid gefällt, der zur Publikation in der amtlichen Sammlung des Bundesgerichts vorgesehen ist. Konkret ging es um die Steuerfolgen einer Entschädigung für die Belastung eines Grundstücks mit einer Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung.

Wird für die Einräumung einer Dienstbarkeit an einem Grundstück ein Entgelt geleistet, unterliegt dieses entweder der Einkommenssteuer als Ertrag aus unbeweglichem Vermögen oder der Grundstückgewinnsteuer als Veräusserung bzw. veräusserungsähnlicher Vorgang. Ein veräusserungsähnlicher Vorgang liegt nach gesetzlicher Regelung vor, wenn ein Grundstück mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung belastet wird, welche die unbeschränkte Bewirtschaftung oder den Veräusserungswert des Grundstücks dauernd und wesentlich beeinträchtigt.

Das Bundesgericht führte aus, es habe bisher keine Veranlassung gehabt, in allgemeingültiger Weise zu klären, was unter einer «wesentlichen Beeinträchtigung der unbeschränkten Bewirtschaftung eines Grundstücks» zu verstehen sei. Angesichts der Vielzahl der möglichen Inhalte von Dienstbarkeiten wäre es auch schwer, eine klare Linie zwischen wesentlichen und unwesentlichen Beeinträchtigungen zu ziehen. Jedenfalls stellten vollständige Bau- oder andere Nutzungsverbote eine wesentliche Beeinträchtigung dar. Die strittige Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung werde in der Literatur mehrheitlich als unwesentlich betrachtet, wobei die Ansichten zum Teil nuanciert ausfielen. Auch zur Frage, wie gross die erlittene Werteinbusse sein müsse, damit der Veräusserungswert als wesentlich beeinträchtigt erscheine, habe sich noch keine eigentliche Praxis herausgebildet.

Ein starkes Indiz dafür, dass die Werteinbusse – und die Beeinträchtigung überhaupt – nicht wesentlich sei, sei eine geringe Höhe der Entschädigung für die Einräumung der Dienstbarkeit. So sei die Einräumung eines Wegrechts gegen eine Entschädigung im Umfang von 5 Prozent des Erwerbspreises des Grundstücks durch das Bundesgericht in einem früheren Entscheid als nicht wesentliche Beeinträchtigung beurteilt worden. Es sei nicht ausgeschlossen, dass sich eine Bauhöhenbeschränkung im Einzelfall wie ein Bauverbot auswirken und darin eine wesentliche Beeinträchtigung seiner Bewirtschaftung liegen könne, falls dadurch wesentliche Teile des Grundstücks faktisch unüberbaubar würden. Aufgrund der geringen Höhe der Entschädigung von weniger als 2 Prozent des Verkehrswerts des Grundstücks kam das Bundesgericht zum Schluss, dass durch die Errichtung der strittigen Pflanzen- und Bauhöhenbeschränkung (welche immerhin einen Drittel der Baulandfläche belastete) die unbeschränkte Bewirtschaftung des Grundstücks nicht wesentlich beeinträchtigt werde. Das Bundesgericht ging bei dieser Begründung davon aus, dass die Parteien bei der Festsetzung der Entschädigung die Höhe grundsätzlich von der Schwere der Beeinträchtigung der Nutzung und des Werts des Grundstücks abhängig machten.

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

### **2.1 Allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte**

Eigentümerinnen und Eigentümer von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken und Wasserkräften im Kanton Bern haben diese bei der Vermögensteuer mit dem Amtlichen Wert zu versteuern. Mit Wirkung per 31. Dezember 2020 wurden die rund 730'000 nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte neu bewertet. Die meisten Neubewertungen wurden mittels Verfügung eröffnet; rund 26'000 Neubewertungen waren Stand September 2022 noch ausstehend. Gegen die neuen amtlichen Werte wurden über 12'000 Einsprachen erhoben. Davon sind derzeit knapp 4'700 bearbeitet. Natürliche Personen, die gegen einen neuen amtlichen Wert Einsprache erhoben haben, können bis zur Rechtskraft des Entscheids über die Neubewertung für die Steuerperioden ab 2020 nicht veranlagt werden.

Das Bundesgericht hat mit Urteil vom 21. Dezember 2021 eine Beschwerde gegen den im Dekret über die allgemeine Neubewertung der nichtlandwirtschaftlichen Grundstücke und Wasserkräfte festgelegten Ziel-Medianwert von 70 Prozent gutgeheissen. Der Ziel-Medianwert von 70 Prozent bedeutet in etwa, dass die Amtlichen Werte von nichtlandwirtschaftlichen Grundstücken im Kanton Bern im Schnitt 70 Prozent des Verkehrswertes betragen sollen. Nach Ansicht des Bundesgerichts verstösst es gegen das Steuerharmonisierungsgesetz, einen Ziel-Medianwert festzulegen, der deutlich vom Verkehrswert abweicht. Die Steuerverwaltung hat im Mai 2022 kommuniziert, die Amtliche Neubewertung 2020 (inkl. den Einspracheverfahren) ohne Rücksicht auf das Urteil des Bundesgerichts gemäss den Schätzungsnormen der Amtlichen Neubewertung 2020 abzuschliessen. Die Erwägungen des Bundesgerichts würden bei der nächsten Allgemeinen Neubewertung berücksichtigt. Ein konkreter Vorschlag für eine neue Amtliche Bewertung wird noch in diesem Jahr erwartet; die nötige Gesetzesänderung könnte wohl frühestens im Jahr 2027 in Kraft treten.

## 2.2 Praxis für Energieerzeugung und E-Mobilität

Im Zusammenhang mit der privaten Energieerzeugung und Elektrofahrzeugen ergeben sich mehr und mehr steuerliche Fragen. Nachfolgend wird für verschiedene Bereiche die durch die Steuerverwaltung des Kantons Bern publizierte Praxis dargestellt.

- *Batteriespeicher*: Der Einbau eines Batteriespeichers zum Speichern der Energie aus einer Photovoltaikanlage ist als Energiesparmassnahme als Liegenschaftsunterhalt abzugsfähig.
- *Ladestation*: Die Installation einer Ladestation für Elektrofahrzeuge (sog. Wallbox) ist steuerlich grundsätzlich nicht als Liegenschaftsunterhalt abzugsfähig. Verfügt die Liegenschaft jedoch über eine eigene Photovoltaikanlage, so ist die Installation einer Ladestation als Energiesparmassnahme abzugsfähig.
- *Kilometerpauschale*: Bei den Betriebskosten von Elektrofahrzeugen rechnet die Steuerverwaltung gleich wie bei Fahrzeugen, die mit Benzin oder Diesel angetrieben werden, mit 70 Rappen pro Kilometer.
- *Privatanteil Geschäftsfahrzeug*: Bei Geschäftsfahrzeugen gilt der Privatanteil von 0,9 Prozent vom Kaufpreis pro Monat bei allen Fahrzeugen, unabhängig davon, wie sie angetrieben werden.
- *Vergütung Installation Ladestation*: Sind Arbeitnehmerinnen oder Arbeitnehmer mit Elektro-Geschäftsfahrzeug verpflichtet, ihr Fahrzeug zu Hause zu laden, wird ein (einmaliger) Spesenersatz von bis zu CHF 3'000 für den Einbau einer Ladestation steuerlich akzeptiert. Tritt die Person in den nächsten fünf Jahren aus dem Unternehmen aus, muss die Arbeitgeberin den Restwert als Lohnbestandteil aufrechnen oder einfordern. Installieren die Arbeitnehmenden die Ladestation auf eigene Rechnung und werden ihnen die Kosten ratenweise vergütet, werden steuerlich Monatspauschalen von CHF 62.50 während max. 48 Monaten ( $48 \times 62.50 = 3'000$ ) oder bis zum früheren Austritt der Person aus dem Unternehmen als Spesenpauschale akzeptiert. Hat das Unternehmen seinen Sitz ausserhalb des Kantons Bern, muss die Praxis im jeweiligen Sitzkanton abgeklärt werden.

- *Vergütung Stromkosten*: Als Entschädigung für die privaten Stromkosten für das Laden des Elektro-Geschäftsfahrzeugs zu Hause kann den Arbeitnehmenden bei Vorliegen eines genehmigten Spesenreglements eine monatliche Pauschalentschädigung von max. CHF 60 vergütet werden.

Bei pauschalen Leistungen und Kostenvergütungen an die Arbeitnehmenden ist stets daran zu denken, diese im Lohnausweis unter der entsprechenden Ziffer und wo nötig mit einem Vermerk auszuweisen.

### **2.3 Praxis für Homeoffice**

Das Homeoffice bleibt weiter aktuell. Aus steuerlicher Optik ist festzustellen, dass Kostenbeteiligungen der Arbeitgeberin an einen auswärtigen Arbeitsplatz übrige – steuerfrei auszahlbare – Spesen darstellen können. Der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises kann entnommen werden, wie bei der Deklaration auf dem Lohnausweis vorzugehen ist (Rz. 57 und 60).

Die Mustervorlage «Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen» der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) sieht in der aktuellen Fassung unter dem Titel Private Infrastruktur / Homeoffice zudem folgende optionale Regelung vor: «Mitarbeitenden, welche ihre private Infrastruktur – wie insbesondere Notebook, PC, Tablet, Mobiltelefon, Internetanschluss, Software, Büromaterial etc. – auch geschäftlich verwenden müssen, kann eine monatliche Pauschalentschädigung von CHF 50 ausbezahlt werden. Mit dieser Entschädigung sind sämtliche Kosten für die geschäftliche Verwendung privater Infrastruktur abgegolten.» Die Regelung kann uneingeschränkt beansprucht werden, wenn das Spesenreglement von der zuständigen Stelle der Steuerverwaltung genehmigt wurde.

### **2.4 Steuergesetzrevision 2024**

Die nächste Revision des bernischen Steuergesetzes steht für das Jahr 2024 an. Es handelt sich um eine «schlanke» Revision, mit der im Wesentlichen zwingendes Bundesrecht umgesetzt wird. Mit Blick auf Energiesparmassnahmen erfolgt eine Vereinheitlichung bei der Besteuerung.

Derzeit werden sog. Photovoltaik-Aufdachanlagen nicht im amtlichen Wert der Grundstücke berücksichtigt, während Photovoltaik-Indachanlagen als

Gebäudebestandteil gelten und den amtlichen Wert eines Grundstückes erhöhen. Mit der Revision werden sämtliche Photovoltaik- und Solarthermieanlagen von der amtlichen Bewertung ausgenommen und als bewegliches Vermögen erfasst, unter Berücksichtigung der jährlichen Wertminderung.

Investitionskosten für Photovoltaikanlagen und Solarthermieanlagen sollen künftig in jedem Fall vom Einkommen abgezogen werden können, auch wenn sie auf Neubauten erstellt werden. Nach heutiger Rechtslage wird für die Abzugsfähigkeit danach unterschieden, ob die Anlage an einem bestehenden Gebäude oder einem Neubau erstellt wird.

Beim Verkauf von selbst produziertem Strom unterliegt nach heutiger Rechtslage die gesamte Einspeisevergütung («brutto») der Einkommenssteuer, auch wenn der Netzbetreiber die Einspeisevergütung um die Kosten für den Bezug der eigenen Energie kürzt. Neu gilt das «Nettoprinzip», d. h. als steuerbares Einkommen gilt nur die Nettozahlung an die steuerpflichtige Person.

Die Steuergesetzrevision kommt diesen Frühling in die zweite Lesung und wird frühestens am 1. Januar 2024 in Kraft treten.

### **3. Verrechnungssteuer**

#### **3.1 Meldeverfahren für Beteiligungserträge im Konzern**

Bei Dividenden im Konzernverhältnis kann die Verrechnungssteuerpflicht durch Meldung anstatt Steuerentrichtung erfüllt werden, wenn die Gesellschaft, welche die Dividende empfängt, an der ausschüttenden Gesellschaft mit einer Mindestquote beteiligt ist. Die erforderliche Beteiligungsquote betrug bis anhin 20 Prozent und wurde per 1. Januar 2023 auf 10 Prozent gesenkt. Im internationalen Verhältnis wurde zudem die Gültigkeitsdauer der vorgängig einzuholenden (Grund-)Bewilligung für die Anwendung des Meldeverfahrens von drei auf fünf Jahre ausgedehnt.

Die neue Regelung gilt für alle Gesuche, die ab dem 1. Januar 2023 eingereicht werden. Für Gesuche, die bis und mit 31. Dezember 2022 eingereicht wurden, kommt noch das bisherige Recht zur Anwendung. Massgebend ist das Datum des Poststempels.



## **4. Mehrwertsteuer**

### **4.1 Umsatzgrenze Steuerbefreiung gemeinnützige Institutionen**

Nicht gewinnstrebige, ehrenamtlich geführte Sport- oder Kulturvereine und gemeinnützige Institutionen sind von der Steuerpflicht befreit, wenn sie eine bestimmte Umsatzgrenze unterschreiten. Diese betrug bisher CHF 150'000 und wurde per 1. Januar 2023 auf CHF 250'000 angehoben. Umsätze aus Leistungen, die von der MWST ausgenommen sind, fallen weiterhin nicht unter die Umsatzgrenze.

### **4.2 Erhöhung Steuersätze per 1. Januar 2024**

Im September 2022 hat das Stimmvolk die Änderung des AHV-Gesetzes und des Bundesbeschlusses über die Zusatzfinanzierung der AHV angenommen. Gegenstand der Zusatzfinanzierung ist u. a. die Erhöhung der Mehrwertsteuersätze.

Ab dem 1. Januar 2024 betragen die Mehrwertsteuersätze in der Schweiz 8,1 Prozent (Normalsatz), 2,6 Prozent (Reduzierter Satz) und 3,8 Prozent (Sondersatz für Beherbergung). Es empfiehlt sich, die Systeme rechtzeitig auf die neuen Mehrwertsteuersätze umzustellen, um eine korrekte Rechnungsstellung zu gewährleisten. Nach Möglichkeit ist zudem darauf zu achten, aufgelaufene Leistungen per 31. Dezember 2023 in Rechnung zu stellen.

## **5. Sozialversicherungen**

### **5.1 Vorsorge und Steuern – Höchstabzüge Säule 3a**

Die maximale Abzugsberechtigung für Beiträge an die gebundene Selbstvorsorge (Säule 3a) erhöht sich für das Steuerjahr 2023 im Vergleich zum Vorjahr geringfügig. Für Steuerpflichtige mit einer 2. Säule beläuft sich der Höchstabzug neu auf CHF 7'056, für solche ohne 2. Säule auf 20 Prozent des Erwerbseinkommens, bzw. max. CHF 35'280.

## 6. Revision Erbrecht

Per 1. Januar 2023 ist das revidierte Erbrecht in Kraft getreten. Erblasserinnen und Erblasser können neu über einen grösseren Teil ihres Nachlasses frei verfügen. Kindern steht als Pflichtteil anstatt drei Viertel des gesetzlichen Erbteils nur noch die Hälfte zu. Der Pflichtteil der Eltern ist mit der Revision ganz entfallen. Der Pflichtteil von Ehe- und eingetragenen Partnerinnen und Partnern beträgt unverändert die Hälfte des gesetzlichen Erbteils. Personen, die ihre Erbinnen und Erben im Testament auf den Pflichtteil gesetzt haben unter Angabe der Quote, sollten das Testament erneuern, um zu vermeiden, dass es dereinst zu Auslegungsschwierigkeiten kommt.

Der Bundesrat will zusätzlich die familieninterne Unternehmensnachfolge im Erbrecht erleichtern. Im Juni 2022 hat er die Botschaft zu einer entsprechenden Änderung des ZGB verabschiedet. Nach dem Gesetzesentwurf kann eine Erbin oder ein Erbe das Unternehmen der verstorbenen Person übernehmen, auch wenn die verstorbene Person diesbezüglich keine Anordnung getroffen hat. Auf Antrag sollen Gerichte künftig einer Erbin oder einem Erben unter gewissen Voraussetzungen das gesamte Unternehmen zuweisen. Damit will der Bundesrat die Zerstückelung oder Schliessung von kleinen und mittleren Unternehmen verhindern. Falls die Person, die das Unternehmen übernimmt und weiterführt, die anderen Erbinnen und Erben nicht sofort auszahlen kann, soll sie einen Zahlungsaufschub erhalten. Für die Ermittlung des Anrechnungswerts des Unternehmens in der Erbteilung legt der Entwurf spezifische Regeln fest. Dabei wird berücksichtigt, ob einzelne Vermögensteile betriebsnotwendig oder nicht betriebsnotwendig sind und sich aus dem Unternehmen herauslösen lassen. Der Gesetzesentwurf wird dieses Jahr voraussichtlich durch die Kommissionen für Rechtsfragen von National- und Ständerat beraten.

# STEUERBERATUNG

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

Die Dienstleistungspalette umfasst u.a.

- Umstrukturierung von Unternehmen (Umwandlungen, Fusionen, Spaltungen, Errichtung von Holdingstrukturen, Joint Ventures usw.)
- Steueroptimale Strukturierung von Unternehmensverkäufen und -käufen (unter Einschluss von Tax-Due-Diligence-Prüfungen)
- Steuerberatung im Zusammenhang mit Immobilien
- Abschlussberatung aus steuerlicher Sicht
- Sanierung von Unternehmen
- Nachfolgeplanung für Unternehmer inkl. Management-Buy-outs
- Begleitung bei Nachfolgeregelungen
- Mitarbeiterbeteiligungspläne
- Tax Compliance
- Steuerberatung und -planung für natürliche Personen
- Vertretung in Rechtsmittelverfahren
- Steuergutachten, Second Opinions
- Erstellen von Steuererklärungen (auf Wunsch mit Steuervertretung)

Als Steuer-Boutique kennen wir uns auch in den verwandten Fachgebieten Wirtschafts- und Rechtsberatung aus. Wir unterstützen unsere Kundinnen und Kunden beispielsweise bei Unternehmensverkäufen oder -käufen, Bewertung von Unternehmen, Investitions-, Finanzierungs- oder Liquiditätsfragen oder in vertrags- oder gesellschaftsrechtlichen Fragen. Bei komplexen Themen aus den Bereichen Wirtschafts- oder Rechtsberatung, welche vertieftes Expertenwissen erfordern, arbeiten wir eng mit den Vertrauenspartnern unserer Kundinnen und Kunden zusammen oder ziehen nach Rücksprache unsere Partnergesellschaft Dr. Röthlisberger AG bei.

## **G + S TREUHAND**

G + S Treuhand AG

Steuerberatung

Schwanengasse 11

Postfach

3001 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 561

3000 Bern 22

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)

[www.rag.ch](http://www.rag.ch)