



RUPRECHT-KARLS-UNIVERSITÄT HEIDELBERG

Alfred-Weber-Institut für Wirtschaftswissenschaften

Forschungsstelle  
„Marktorientiertes Steuersystem“

Leiter: Prof. Dr. Manfred Rose

Heidelberg, Juli 2011



**Die Einfachsteuer**

---

**Post und Nachrichten** bitte z.Z. an:

Prof. Dr. Manfred Rose, Hagenstr. 4, 69502 Hemsbach

Tel. 06201 73975 ; Fax 06201 45780 ; e-mail: [Manfred.Rose@urz.uni-heidelberg.de](mailto:Manfred.Rose@urz.uni-heidelberg.de)

---

**Forschungsbericht zur Reform der direkten Steuern des Fürstentums Liechtenstein:**

**Teil C**

**Entwicklung, Darstellung und Erläuterung des Entwurfs für eine neue Erwerbsteuer nach dem Modell der Einfachsteuer**

## I n h a l t s ü b e r s i c h t

	<u>Seite</u>
I. Einleitung .....	4
II. Entstehung und Grundstruktur des Gesetzentwurfs für eine neue Erwerbssteuer.....	7
1. Entstehung des Entwurfs .....	7
2. Grundstruktur des Entwurfs .....	12
III. Kernelemente der neuen Einkommensteuer .....	24
1. Steuerpflichtige der Einkommensteuer .....	24
2. Grundlagen der Ermittlung und Zurechnung des zu versteuernden Einkommens der unbeschränkt Steuerpflichtigen .....	34
2.1 Grundlagen der Einkommensermittlung .....	34
2.2 Erwerb aus unselbständiger Erwerbstätigkeit .....	50
2.3 Erwerb aus selbständiger Erwerbstätigkeit .....	52
2.4 Erwerb aus Geschäftsbetrieb.....	61
2.5 Erwerb aus Vorsorge .....	82
2.6 Erwerb aus Vermögensverwaltung .....	87
2.7 Ausgaben für berufliche Bildung .....	91
2.8 Einkommensteuertarif .....	101
3. Die Besteuerung des Einkommens beschränkt Steuerpflichtiger.....	103
4. Erhebungsverfahren (Steuerabzüge, Steuervorauszahlungen, Steueranrech- nungen und Steuerveranlagung).....	104
IV. Kernelemente der neuen Körperschaftsteuer.....	111
1. Steuerpflichtige .....	111
2. Ermittlung des zu versteuernden Erwerbs (Reinertrags) aus Geschäftsbetrieben der unbeschränkt Steuerpflichtigen .....	114
2.1 Grundlagen der Erwerbsermittlung.....	114
2.2 Ermittlung des Erwerbs.....	115
2.3 Berechnung der Körperschaftsteuer .....	129
2.4 Erhebungsverfahren (Steuerabzüge, Steuervorauszahlungen, Steueran- rechnungen und Steuerveranlagung).....	130
3. Besteuerung des Erwerbs unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger ohne Geschäftsbetrieb .....	131

---

4. Besteuerung des Erwerbs der beschränkt Steuerpflichtigen .....	131
5. Besteuerung des Erwerbs verbundener Gesellschaften .....	132
V. Kernelemente des neuen kommunalen Steuersystems .....	139
1. Grundelemente eines kommunalen Steuersystems .....	139
2. Unternehmensgewinne als Besteuerungsgrundlage .....	142
3. Einkommen als Besteuerungsgrundlage .....	145
4. Grundstücke als Besteuerungsgrundlage.....	146
Literaturverzeichnis .....	149

---

## I. Einleitung

Der Übergang zu einer Besteuerung des persönlichen Einkommens und der Gewinne von Unternehmen nach dem Idealmodell der Heidelberger Einfachsteuer<sup>1</sup> ist für ein bestimmtes Land stets von der dortigen bestehenden Steuerrechtstradition sowie auch von der Bereitwilligkeit aller Beteiligten abhängig, die diesbezüglich notwendige Neugestaltung des Rechts direkter Steuer zu akzeptieren. Zu diesen Beteiligten gehören nicht nur die politischen Entscheidungsträger und die mit der Durchführung befassten Steuerverwaltungen, sondern vor allem auch die Steuerpflichtigen selbst und jene Organisationen, die ihre Interessen in Politik und Öffentlichkeit vertreten. Ist man als steuerreformpolitischer Berater selbst nicht Landesangehöriger oder dort zumindest für längere Zeiten wohnhaft und somit über zu bewahrende Traditionen nicht ausreichend informiert, ist es fast unmöglich, dem Akzeptanzproblem vollständig Rechnung zu tragen. Letztlich haben dann die zu einer Steuerreform nach dem Idealkonzept einer lebenszeitlichen Einmalbelastung des Einkommen bereiten politischen Entscheidungsträger die Aufgabe, einen Entwurf für die Änderung des diesbezüglichen Gesetzes den genannten Anforderungen entsprechend zu modifizieren. Diese Ausgangssituation und Erwartung waren auch mit meinem Vorhaben verknüpft, als ich etwa ab Ende 2002 mit meinen Arbeiten zu der Entwicklung eines Entwurfs für eine neue Erwerbssteuer in Liechtenstein begann, die die bisherigen direkten Steuern<sup>2</sup> ersetzen soll.

Die wesentlichen Rechtselemente des Entwurfs lagen Ende 2008 in einer Endfassung vor, die den Reformpolitikern in Liechtenstein als Informationsgrundlage übermittelt wurde. Aus heutiger Sicht, d. h. insbesondere nach der großen Steuerreform 2010/2011 erscheinen mir einige wenige Modifikationen sinnvoll. Unter Berücksichtigung des auch hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens revidierten Steuergesetzes und seiner Grundstruktur habe ich die Eingangsentwürfe neu geordnet sowie die ursprünglich ohnehin nur beispielhaft gefassten Artikel zum Veranlagungsverfahren weggelassen, zumal sich mein Reformvorschlag nicht auf eine Änderung der traditionell entwickelten Regelungen zur Steuerveranlagung erstreckt. Zwecks Erleichterung des Vergleichs mit den Regelungen zur Unternehmensbesteuerung in den Steuergesetzen anderer Länder wird die Erwerbssteuer der juristischen Personen nicht mehr als Ertragssteuer, sondern als Körperschaftliche Erwerbssteuer bzw. vereinfacht als Körperschaftsteuer bezeichnet. Weiterhin ist der

---

1 Siehe hierzu *M. Rose (fortlaufend)*.

2 Siehe zu diesen Steuern die Ausführungen im Abschnitt II von Teil B meines Forschungsberichts.

---

Tarifvorschlag zur persönlichen Erwerbssteuer – vereinfachend und ihrem Wesen entsprechend auch Einkommensteuer genannt – modifiziert worden. Hiernach wird ein Einkommensteil, der den Grundfreibetrag und andere bislang abzugsfähige persönliche Aufwendungen deckt, durch seine Freistellung und damit quasi als erste steuerfreie Tarifzone geregelt. Bezüglich des Grundfreibetrags zum Belastungsschutz eines Konsumexistenzminimums entspricht dies der im neuen Steuergesetz 2010<sup>3</sup> geregelten und wohl langfristig gesicherten neuen Tarifstruktur. Zur Umsetzung einer derzeit noch erforderlichen satzprogressiven Besteuerung werden zusätzliche Steuersätze auf Teile des auf Märkten erworbenen Einkommens (Markteinkommen) erhoben, die bestimmte Grenzbeträge überschreitet.

Weiterhin wird der vorherrschenden Praxis einer bilanzorientierten Ermittlung der Unternehmensgewinne von Körperschaften stärker Rechnung getragen. Somit ist die optionale Ermittlung des Gewinns von Unternehmen nach der kassenmäßig bestimmten Überschussrechnung nur noch für einkommensteuerpflichtige Unternehmer vorgesehen. Schließlich wurde die gemeindliche Grundsteuer als Flächwertsteuer neu gestaltet. Im Übrigen ist die Entwurfsfassung in einigen Regelungsbereichen auch unter redaktionellen Aspekten überarbeitet worden. Fortan wird auf die im Anhang E dargestellte Fassung des Entwurfs für eine neue Erwerbssteuer Bezug genommen.

Der Entwurf enthält keine quantitativen Angaben zu Steuersätzen, Freibeträgen und anderen in Frankenbeträge zu regelnden Sachverhalten. Ihre Festlegung im Jahr der Umsetzung der Steuerrechtsänderung ist der politischen Entscheidung vorbehalten, wobei vor allem die durch das fiskalische Ziel gesetzten Grenzen sowie Restriktionen bezüglich ihrer mehrheitlichen Akzeptanz seitens der Steuerpflichtigen maßgebend sein werden.

Der Hauptabschnitt II von Teil C des Forschungsberichts zur Steuerreform in Liechtenstein enthält eine Kurzdarstellung der Entwicklungshistorie des Entwurfs und eine Skizze seiner rechtlichen Grundstruktur. Im Abschnitt III werden die Kernelemente der neuen persönlichen Erwerbssteuer (Einkommensteuer) dargestellt, wobei die Erwerbe aus festverzinslichen Kapitalanlagen, Anteilen an Investmentfonds und Gewinnen persönlich geführter Unternehmen nach der Methode der Zinsbereinigung ermittelt werden. Bei einem Erwerb, der einer Einkommensvorsorge im Alter, bei Krankheit und Erwerbslosigkeit dient, findet die

---

3 Siehe hierzu Art. 19 im *Steuergesetz 2010*. Dieses Gesetz ist im Anhang D des Forschungsberichts enthalten.

---

Ermittlungsmethode der Sparbereinigung (nachgelagerten Besteuerung) Anwendung. Die Kernelemente der neuen körperschaftlichen Erwerbssteuer (Körperschaftsteuer) werden im Abschnitt IV des Berichts dargestellt und erläutert. Charakteristisch für die Besteuerung des Erwerbs von Kapitalgesellschaften und anderer Körperschaften ist, dass der Gewinn des Unternehmens unter Abzug standardisierter Eigenkapitalzinsen und damit vollständig zinsbereinigt ermittelt wird. In dem abschließenden Hauptabschnitt V finden sich eine Darstellung und Begründung der Kernelemente des gemeindlichen Steuersystems. Der bisherigen Tradition entsprechen die Anteile der Betriebsgemeinden an dem Aufkommen der Körperschaftsteuer sowie an der Bemessungsgrundlage der persönlichen Erwerbssteuer des Landes. Wie in dem ersten Entwurf für eine neue Erwerbssteuer wird die persönliche Erwerbssteuer der Gemeinden (Bürgersteuer genannt) nicht mit einem Zuschlag auf die persönliche Erwerbssteuer des Landes, sondern mit einem von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten einheitlichen Steuersatz auf das Markteinkommen nach Abzug der persönlichen Aufwendungen erhoben. Hierfür sprechen nicht nur Gründe einer effizienten und transparenten Besteuerung, sondern auch verteilungspolitische Orientierungen. Neu ist ebenfalls der Vorschlag, den Gemeinden das Recht auf Erhebung einer Grundsteuer zu geben. Diese wird ihrem Sinn und ihrer möglichst einfachen Erhebung entsprechend als Steuer auf den Flächenwert eines Grundstücks geregelt.

---

## II. Entstehung und Grundstruktur des Gesetzentwurfs für eine neue Erwerbssteuer

*Es ist viel schwieriger, eine vorgefasste Meinung zu zertrümmern als ein Atom.*

**Albert Einstein**  
Deutscher Physiker

*Ein Gesetz muss kurz sein, damit es von Unkundigen desto leichter behandelt werde.*

**Lucius Annaeus Seneca**  
Römischer Staatsmann und Philosoph

Ein zukunftsorientiertes System der Besteuerung des Einkommens der Bürger und der Gewinne von Unternehmen sollte nicht nur investitionsfreundlich und diskriminierungsfrei sein, sondern Bürgern und Unternehmen zugleich eine einfache Erfüllung ihrer Steuerpflichten bei einer Transparenz der effektiven Steuerbelastung ermöglichen. Die im Folgenden beschriebenen gesetzlichen Grundlagen einer ‚Neuen Erwerbssteuer‘ werden diesen Ansprüchen gerecht, weil sie nach den Prinzipien einer an der Einmalbelastung des Lebenseinkommens orientierten einfachen Besteuerung des jährlichen Einkommens orientiert sind. Sie garantieren deshalb zugleich eine faire (gerechte), die Effizienz der Marktwirtschaft schonende und die – für die Funktion der Demokratie erforderliche – Transparenz der Steuerbelastung.

### 1. Entstehung des Entwurfs

Den Vorschlag für eine neue Erwerbssteuer habe ich hinsichtlich ihrer ökonomischen und rechtlichen Grundlagen in den Jahren 2002 bis 2008 auf Anregung des Erbprinzen Alois von und zu Liechtenstein als Diskussionsgrundlage für an einer Modernisierung des Steuergesetzes interessierte Bürger, Politiker und Organisationen der Gesellschaft des Fürstentums Liechtenstein entwickelt.

Die wichtigsten Konsequenzen einer am Leitbild der lebenszeitlichen Einmalbelastung ausgerichteten Einkommens- und Gewinnbesteuerung wurden bereits in dem Ende 2003 vorgelegene Erstfassung eines Entwurfs zur Änderung des Steuergesetzes verdeutlicht. Dabei ging es mir bei dieser Rechtsgrundlage und den hierzu verfassten Erläuterungen sowie Begründungen hauptsächlich darum, eine Kommunikationsbasis zunächst für die Diskussion mit den Steuerrechtsexperten und anderen an einer Steuerreform interessierten Fachleuten aus Politik, Verwaltung sowie auch aus der Steuerpraxis der Unternehmen von Liechtenstein zu erstellen. Nach meinen bisherigen Erfahrungen aus steuerreformpolitischen Beratungen in anderen

Ländern Europas hat sich nämlich gezeigt, dass man mit der bloßen konzeptionellen Vorstellung und ökonomischen Begründung eines steuersystematischen Leitbildes für eine optimale Besteuerung von Einkommen und Unternehmensgewinnen in der Marktwirtschaft nicht alle Beteiligten eines reformpolitischen Entscheidungsprozess zu überzeugen vermag. Gerade den in die Reformdiskussion einbezogenen Steuerrechtlern und Steuerpraktikern muss man anhand konkreter Regelungen verdeutlichen, welche spezifischen Sachverhalte mit welcher Zielausrichtung es anders als derzeit steuerlich zu behandeln gilt. Mit diesem Erstentwurf konnte einer wichtigen Restriktion eines jeden neuen Steuerreformvorhabens nicht angemessen Rechnung getragen werden, nämlich der Bewahrung jenen bisherigen Bestandes an Begriffen, Rechtsinstituten und Rechtsstrukturen, die eine weitgehende Akzeptanz bei den Steuerpflichtigen gefunden haben. Ohnehin kann – wie schon in der Einleitung erwähnt – ein ‚Außenstehender‘ die hier angesprochenen Elemente der bisherigen Steuertradition, die es unbedingt zu bewahren gilt, nicht wie erforderlich identifizieren. Dies ist allein eine Aufgabe derjenigen, die als Experten in Politik, Verwaltung, Verbänden und Unternehmen in dieser Steuertradition gelebt haben und deshalb wohl am besten wissen, was davon im Interesse der ‚Steuerbürger‘ zu erhalten ist. Allerdings ist die Etablierung einer Reformbarriere durch Festhalten an bestimmten Elementen der Besteuerungstradition nicht ganz konfliktfrei. Sie kann nämlich dazu führen, dass sich dann die eigentlich notwendigen Reformmaßnahmen nicht bzw. nicht mit dem bestmöglichen Ansatz durchführen lassen.

Anfang 2004 begann sich auch die Regierung des Fürstentums Liechtenstein für meinen Reformvorschlag zu interessieren. So erhielt die Arbeitsgruppe ‚Internationale Entwicklung des Steuerrechts‘<sup>4</sup> von der damaligen Regierung den Auftrag, meinen Vorschlag für eine neue Systematisierung des Einkommens- und Gewinnsteuerrechts nach dem Leitbild einer lebenszeitlichen Einmalbelastung auf seine Eignung als Grundlage für eine Revision des Steuergesetzes zu überprüfen. Zur Gewinnung einer fachlichen Grundlage für die vorzunehmenden Bewertungen wurden die Schweizer Steuerexperten Dr. iur. Marco Duss, Prof. Dr. iur. Markus Reich und Dr. oec. Julia von Ah mit der Erstellung eines Rechtsgutachtens zu meinem Entwurf beauftragt. Mit ihrem im Frühjahr 2005 vorgelegten Abschlussbericht folgt die Arbeitsgruppe weitgehend den Analyseergebnissen der Schweizer Gutachter. Diese Ergebnisse implizierten auch eine Reihe akzeptierbarer Verbesserungsvorschläge mit dem Ziel einer besseren Abstimmung der neuen Rechtsgrundlagen mit den international anerkannten Steuer-

---

4 Die Arbeitsgruppe wurde von der Regierung im Juli 2001 mit dem Ziel ins Leben gerufen, die zukünftigen Entwicklung und Herausforderungen im Bereich des internationalen Steuerrechts zu beobachten und zu analysieren, um entsprechende Strategien und Lösungsvorschläge für Liechtenstein entwickeln zu können.



---

rechtsnormen sowie der Gewährleistung einer möglichst hohen Transparenz und Akzeptanz des revidierten Steuergesetzes seitens der Steuerpflichtigen. An dieser Stelle kann nicht auf alle Einzelaspekte und Fragen eingegangen werden, die in dem außerordentlich gründlichen Gutachten behandelt werden. Für die Weiterentwicklung meines Entwurfs waren vor allem die folgenden Ergebnisse der Gutachter von Bedeutung:

- 1) ihre grundsätzlich positive Würdigung der Zins- und Sparbereinigung nach dem Leitbild der lebenszeitlichen Einmalbelastung, insbesondere hinsichtlich seiner verfassungsmäßigen Konformität, internationalen Kompatibilität und hiermit erreichbaren Finanzierungs- und Investitionsneutralität bei gleichzeitig konsequenter Gewährleistung eines steuerfreien Existenzminimums und des Ausschlusses der Benachteiligung einzelner Gruppen von Steuerpflichtigen;
- 2) ihr Vorschlag, die mit einem erheblich reduzierten Satz<sup>5</sup> noch einbezogene Vermögenssteuer wegen ihrer Systemwidrigkeit durch eine andere Entsprechung des Verfassungserfordernisses einer Heranziehung höherer Vermögen oder Einkommen zu ersetzen;
- 3) ihre Bestätigung einer weitgehend rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung, jedoch auch ihre Bedenken hinsichtlich der besonderen Erhebungskosten und fiskalischen Effekte für die Gemeinden, die mit der transparenten Besteuerung der Gewinne persönlich geführter Kapitalgesellschaften nach dem Modell der US-amerikanischen S-Corporation verbunden sind;
- 4) ihr Vorschlag, den Unternehmen mehr Wahlmöglichkeiten bei der Ermittlung ihrer Gewinne zu geben, d. h. die mit der Zinsbereinigung vereinbare Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz zuzulassen;
- 5) ihr Vorschlag, das im Entwurf für nichtansässige Steuerpflichtige gewählte Konzept einer Beschränkung der Steuerbarkeit von Einkünften auf solche, deren jeweilige Orte im Inland liegen, durch die international üblichere Beschreibung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht im Rahmen eines besonderen Katalogs steuerbarer inländischer Einkünfte und Gewinne zu ersetzen;

---

5 Die der Steuertradition von Liechtenstein entsprechende Normierung von Sollerträgen des Vermögens musste im Entwurf 2003 aus verfassungsrechtlichen Gründen deshalb einbezogen werden, weil für den Einkommensteuertarif eine Flat-Rate vorgeschlagen wurde. Der Zinssatz der Sollertragssteuer lag mit einem Viertel des standardisierten Eigenkapitalzinssatzes deutlich unter dem bisherigen Ansatz von 5 %. Damit wäre die zeitliche Mehrfachbelastung marktüblicher Kapitaleinkommen aus der Vermögenssteuer zwar nicht beseitigt gewesen, jedoch maßgeblich reduziert worden. Siehe hierzu auch Tabelle 3 im Abschnitt III, 5 von Teil B des Forschungsberichts.

6) ihr Vorschlag, den im bisherigen Steuerrecht verwendeten Rechtsinstituten, Begriffen und Strukturen stärker Rechnung zu tragen, damit auch das neue Recht wesensmäßig auf Tradition und Fortbestand ausgerichtet ist.

Zu 1): Die positive Bewertung des Leitbildes und der hierfür zu implementierenden Grundmethoden der Einkommens- und Gewinnermittlung haben mich darin bestärkt, hiervon auf keinen Fall abzuweichen, sondern eher noch konsequenter deren Umsetzung in Liechtenstein zu empfehlen.

Zu 2): In meinem Entwurf 2008 habe ich dem Vorschlag der Gutachter auf Abschaffung der Vermögenssteuer und der aus verfassungsrechtlichen Gründen dann erforderlichen satzprogressiven Einkommensbesteuerung entsprochen, zumal die aus fiskalischen Erwägungen sicherlich noch eine gewisse Übergangszeit zu erhebende Vermögenssteuer nicht nur dem Leitbild der lebenszeitlichen Einmalbelastung widerspricht, sondern auch bei ihrer Erhebung hohe Kosten verursacht und wegen der großen Bewertungsprobleme zu unvermeidbaren ungleichen Belastungen führt. Wohl deswegen hat sich auch die frühere Regierung<sup>6</sup> für die langfristige Abschaffung der Vermögenssteuer ausgesprochen.

Zu 3): Es war und ist den Gutachtern zuzustimmen, dass die transparente Besteuerung der Gewinne persönlich geführter und nicht börsenkotierter Kapitalgesellschaften einen neuen Erhebungsaufwand beinhaltet. Diesem Nachteil stehen aber die Vorteile einer gleichmäßigeren Belastung von Einkommen natürlicher Personen aus Unternehmensgewinnen und damit zugleich einer Erweiterung des Bereichs rechtsformneutraler Unternehmensbesteuerung gegenüber. In dem Entwurf 2008 wurde die Option zur Gewährleistung der einkommensteuerlichen Belastung von Gewinnen persönlich geführter Kapitalgesellschaften durch ein Anrechnungsverfahren modifiziert. Hiernach wird – wie es früher bei der Anrechnung der von personenrechtlichen Gemeinschaften zu zahlenden Erwerbssteuer der Fall war – bei der Kapitalgesellschaft zunächst die Körperschaftsteuer erhoben, womit diese alle Vorteile aus ihren im Rahmen zukünftiger Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehenen Berechtigungen wahrnehmen kann. Der Anteilseigner kann dann beantragen, seinen Gewinnanteil der Einkommensteuer zu unterwerfen. Damit erwirbt er zugleich das Recht, die auf seinen Gewinnanteil entfallende Anteile an der Körperschaftsteuer auf seine Einkommensteuerschuld anrechnen.

---

6 Siehe hierzu *Regierung des Fürstentums Liechtenstein (2008)*.

Zu 4): Dem Vorschlag der Gutachter und auch den Wünschen der Steuerpraktiker entsprechend ist für bilanzierungspflichtige Unternehmen die Ermittlung des Jahresergebnisses auf der Grundlage der bisher schon anzuwendenden Ertrags-Aufwands-Rechnung nach den Grundsätzen der Vermögensrechnung vorzunehmen. Einkommensteuerpflichtige Unternehmen – auch wenn sie handelsrechtlich zu einer bilanzorientierten Erfolgsrechnung verpflichtet sind – haben jedoch die Option, die ihren Liquiditätserfordernissen besser Rechnung tragende und in vielen Fällen einfachere Überschussrechnung mit der kassenmäßig orientierten Erfolgsrechnung als Ausgangsbasis für die steuerliche Ermittlung des Jahresergebnisses zu wählen. Die Überschussrechnung ist damit insbesondere für Kleinunternehmen eine optimale Grundlage der Gewinnermittlung.

Zu 5): Im Entwurfs 2008 wurde weiterhin den Empfehlungen der Gutachter entsprechend das frühere Konzept der Ortsbestimmung eines Erwerbs durch eine Bestimmung des Umfangs der Steuerpflicht ansässiger und nicht ansässiger Personen, personenrechtlicher Gemeinschaften und Zweckvermögen ersetzt.

Zu 6): Der Aufforderung, tradierte Begriffe und andere sprachliche Fassungen von Regelungen, Rechtsinstitute und Rechtsstrukturen zu übernehmen, ist verständlich, kann jedoch letztlich nur von Steuerfachexperten aus Liechtenstein adäquat entsprochen werden. Hierbei werden auch sie zu prüfen haben, ob sich die alte Definition eines Begriffs – sofern vorhanden – für die gewählte Neuorientierung des Steuerrechts überhaupt eignet. Beispiele für die hiermit angesprochene Problemstellung sind z. B. die im alten Steuerrecht<sup>7</sup> höchst unsystematisch verwendeten Begriffe Unternehmer und Unternehmen.

So tauchte der Begriff Unternehmer nur bei den Vorschriften zur gemeindlichen Billetsteuer auf (Art. 133 bis 137 AStEG). Hiernach war Unternehmer, wer z. B. Theater-, Film- und Zirkusvorstellungen durchführt. Den Begriff Unternehmen konnte man demgegenüber im Steuergesetz 1961 mehrfach finden. So sind z. B. in Artikel 73 Bst. b AStEG Treuunternehmen und in Artikel 73 Bst. f AStEG Investmentunternehmen in der Rechtsform einer Anlagegesellschaft aufgeführt worden. Nach Art. 84 AStEG wurden juristische Personen, die in Liechtenstein nur ihren Sitz mit oder ohne Haltung eines Büros haben und hier keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit ausüben, als Sitzunternehmen bezeichnet. In Art. 45 Abs. 2 Bst. d AStEG wurde der Inhaber eines nach Art. 73 AStEG steuerpflichtigen Unternehmens angesprochen. Nach Art. 73 a AStEG konnten die steuerpflichtigen Körperschaften, Anstalten und Stiftungen entweder Gesellschaften oder Unternehmungen sein. Auch für eine Unternehmung – Unternehmen und Unternehmung wurden wohl begrifflich gleichbedeutend behandelt – erforderte die Steuerpflicht, dass sie im Lande ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betrieb. Also musste es

---

<sup>7</sup> Siehe hierzu die im Anhang C des Forschungsberichts enthaltenen Auszüge von Regelungen des bis Ende 2010 bestandenen *Steuergesetzes 1961*. Artikel des Gesetzes werden fortan mit AStEG gekennzeichnet.

Unternehmungen geben, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe außerhalb des Landes betreiben sowie auch solche, die kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, und zwar weder im Lande noch anderswo. Damit bleibt offen, was unter dem Begriff Unternehmungen (Unternehmen) nun eigentlich zu verstehen war. Artikel 45 Abs. 5 AStEG enthielt einen Bezug auf die gemäß Artikel 31 Abs. 1 Bst c und d AStEG steuerpflichtigen Unternehmen. In Artikel 31 Abs. 1 Bst. c AStEG wurden neben juristischen Personen auch Treuunternehmen aufgeführt.

Bei solchen Unklarheiten bezüglich zentraler Begriffe des Steuerrechts konnte der Aufforderung nach Übernahme in ein systemgeleitetes Steuerrecht wohl kaum entsprochen werden. Dies galt im Übrigen nicht nur für die Begriffe Unternehmer und Unternehmen, sondern auch für andere im früheren Steuerrecht verwendete Begriffe.

Der Bericht der Arbeitsgruppe „Internationale ,Entwicklungen des Steuerrechts“ zu meinem Entwurf 2003 enthielt leider keine hilfreichen Hinweise, welche tradierten Begriffe in dem geänderten Steuergesetz erhalten bleiben sollen. Dies galt auch für die zu erhaltenden Rechtsinstitute und Rechtsstrukturen. Ein solches Defizit hatte wohl die damalige Regierung des Fürstentums Liechtenstein selbst gesehen und im Jahre 2005 die Schweizer Gutachter damit beauftragt<sup>8</sup>, meinen Entwurf für eine Änderungen des Steuergesetzes dahingehend zu überprüfen, ob und inwieweit sich aus ihrer Sicht bezüglich einer stärkeren Einbindung tradierter Begriffe, Rechtsinstitute, Rechtsstrukturen und sprachlicher Formulierungen von Regelungen die von ihnen aufgezeigten Mängel beseitigen ließen. Die Gutachter haben dann in weitgehender Abstimmung mit mir eine Neufassung des das materielle Steuerrecht betreffenden Teils meines Entwurfs erstellt und der Regierung Ende Februar 2006 übergeben. Die von ihnen vorgeschlagenen Änderungen bewirken nicht nur mehr Transparenz für alle Steuerpflichtigen, sondern tragen auch dazu bei, dass die Besteuerung von Einkommen und Unternehmensgewinnen nach dem Leitbild der lebenszeitlichen Einmalbelastung noch besser als vorher rechtlich verankert werden konnte. Insofern ist es mir sehr leicht gefallen, viele dieser Änderungsvorschläge in den überarbeiteten Entwurf 2008 aufzunehmen.

## **2. Grundstruktur des Entwurfs**

Erreicht werden Einmalbelastung in lebenszeitlicher Sicht und Vereinfachung des Steuerrechts durch ein gesetzlich verankertes Erwerbssteuersystem, das aus einer Einkommensteuer natürlicher Personen und einer Körperschaftsteuer juristischer Personen besteht. Erfasst werden nur Einkünfte aus Erwerbstätigkeiten, womit der sogenannten Markteinkommenstheorie gefolgt wird. Damit werden Einkünfte mit Transfercharakter (Erbschaften, Schenkungen, So-

---

<sup>8</sup> Der genaue Wortlaut der Beauftragung liegt mir nicht vor.

zialhilfe, erhaltene Unterhaltsleistungen Geschiedener etc.) nicht der Erwerbsbesteuerung unterworfen.

### ⇒ **Integration des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts**

Um eine dem Leitbild der lebenszeitlichen Einmalbelastung vollständig entsprechende und zugleich transparente Rechtsgrundlage zu schaffen, ist es erforderlich, die für die Besteuerung von Einkommen und Gewinnen relevanten Vorschriften des Steuerschuldrechts und besonderen Verfahrensrechts in ein diesbezüglich vollständig integriertes Steuergesetz einzubetten. Diesen Ansprüchen genügt die frühere Struktur des Steuergesetzes mit der abschnittsweise geordneten, autonomen Fassung der Einkommensteuer (dort als Erwerbs- und Vermögenssteuer geregelt) einerseits und Körperschaftsteuer (dort als Ertragssteuer geregelt) andererseits nicht. Sollte diese Tradition fortgesetzt werden, wäre es unumgänglich, die erforderliche Integration durch neue Vorschriften zur Verknüpfung der beiden Rechtsbereiche zu erreichen, was den gesamten Regelungsumfang nicht unerheblich ausweiten dürfte. Unabdingbar wäre auf jeden Fall die Einführung eines allgemeinen, für beide Rechtsbereiche geltenden allgemeinen Teils. Hierin wären Vorschriften enthalten, die das Erwerbssteuersystem hinsichtlich des zentralen Belastungsziels, der grundlegenden Ermittlungsmethoden sowie auch der zentralen, übergreifenden Begriffe charakterisieren. Das Ergebnis wird sich jedoch aus der Sicht der Steuerpflichtigen nicht als besonders transparent erweisen. Weiterhin besteht die Gefahr, dass sich zukünftige Anforderungen an eine weitere Steuerreform isoliert auf die Besteuerung von Einkommen oder die Besteuerung der Gewinne rechtlich selbständiger Gesellschaften richten. Damit bleiben systemwidrige Steuerrechtsänderungen nicht ausgeschlossen. Eine bessere Absicherung gegen solche – sicherlich nicht primär beabsichtigten – Verwerfungen, einen geringeren Regelungsumfang wie auch eine für die Steuerpflichtigen transparentere Rechtsgrundlage wären erreichbar, wenn man sich von der bisherigen Tradition der Steuerrechtsgestaltung zu Gunsten einer modernen, neuen Integrationslösung verabschieden würde.

In diesem Sinne wird die neue ‚Erwerbssteuer des Landes‘ im Teil 2 des Entwurfs für ein revidiertes Steuergesetz in folgenden Hauptabschnitten geregelt:

- A. Grundlagen der Erwerbsbesteuerung
- B. Erwerbssteuerpflicht
- C. Objekte der Erwerbssteuer
- D. Allgemeine Bestimmungen zur Ermittlung und Zurechnung eines steuerbaren Erwerbs

- E. Ermittlung des Erwerbs im Einzelnen
- F. Steuerberechnungen
- G. Quellensteuern, Steuervorauszahlungen und Steueranrechnungen

Teil 3 des Entwurfs enthält Regelungen zum Anteil der Gemeinden an der Erwerbssteuer des Landes, insbesondere an dem Aufkommen der Körperschaftsteuer. Für die Gemeinden wird im Teil 4 des Entwurfs mit der Bürgersteuer der bisherigen Tradition der Erhebung einer kommunalen Einkommensteuer entsprochen. Die dort ebenfalls vorgeschlagene Grundsteuer als Flächenwertsteuer stellt aufkommensmäßig einen teilweisen Ersatz des Anteils der Gemeinden an der bisher erhobenen Vermögenssteuer auf Grundvermögen dar.

Die vorzuschlagende neue Struktur des Rechts direkter Steuern zeichnet sich dadurch aus, dass die Einkommensteuer der natürlichen Personen und die Körperschaftsteuer der juristischen Personen nur besondere Erhebungsformen der Erwerbssteuer darstellen. Hierbei ist es, wie in den nachfolgenden Ausführungen zu zeigen sein wird, durchaus möglich, zahlreiche bewährte Elemente der bisherigen Steuerrechtsgestaltung fortzuführen.

Auf Artikel des Steuergesetzes 1961 wird weiterhin mit der Zusatzbezeichnung ‚ASteG‘ verwiesen. Die neuen Artikel des im Anhang E beigefügten Entwurfs für eine Steuerrechtsänderung zur Etablierung der ‚Neuen Erwerbssteuer‘ erhalten in den folgenden Ausführungen die Zusatzbezeichnung ‚ESteG‘.

### ⇒ **Funktionen der Vorschriften**

Schon im bisherigen Steuerrecht bevorzugte der Gesetzgeber neben der bloßen allgemeinen Regelung der steuerlichen Sachverhalte im Sinne einer Anordnungsfunktion auch die Orientierung an einer Informationsfunktion, um dem Steuerpflichtigen mit einer in diesem Sinne geeigneten Abfassung von Vorschriften die Erkennung von Befolgungspflichten zu erleichtern. Als Beispiel hierfür sei auf die detaillierte Fassung der Bewertungsgrundsätze für die Ermittlung des steuerpflichtigen Vermögens nach dem Verkehrswert gemäß Artikel 44 ASteG verwiesen. Das moderne Steuerrecht folgt in Europa mehr und mehr einer solchen bürgernahe Informationsfunktion. In diesem Sinne wird mit dem Entwurf für eine neue Erwerbssteuer das Ziel verfolgt, zum einen der Tradition der Steuergesetzformulierung in Liechtenstein im Sinne einer weitmöglichen Begrenzung des Umfangs der Vorschriften und zum anderen der Informationsfunktion - etwas mehr als bisher - Rechnung zu tragen.

---

⇒ **Rechtliche Verankerung des steuersystematischen Leitbildes**

Die Anwendung des Steuerrechts wird maßgeblich auch dadurch gewährleistet, dass die wichtigsten Ausgestaltungsprinzipien in das Gesetz selbst aufgenommen werden. Hierfür gibt es allerdings im bisherigen Steuerrecht keine Tradition, aber auch keinen Widerspruch. Erschwerend ist, wenn Informationen über die Leitbilder der Gesetzesformulierung erst über die Interpretation der entsprechenden Vernehmlassungsberichte möglich sind, womit der normale Steuerpflichtige überfordert ist. Neben der Informations- und Abschirmfunktion hat die Verankerung des Leitbildes der lebenszeitlichen Einmalbelastung und der hierzu angewendeten grundlegenden Ermittlungsmethoden in den Artikeln 5 und 6 EStG – unter dem Abschnitt A ‚Grundlagen der Erwerbsbesteuerung‘ von Teil 2 des Entwurfs – auch eine selbständige normative Funktion. Es ist nämlich der Steuerverwaltung wie auch sachkundigen Steuerpflichtigen möglich, hieraus die Regelung besonderer Sachverhalte abzuleiten, die aus Gründen der Begrenzung des Regelungsumfangs im Gesetz dort nicht explizit aufgeführt werden. Außerdem führt die Entwicklung der Märkte immer wieder zu neuen Formen von Einkünften, deren Erfassung dann nicht mehr eine entsprechende Änderung des Steuergesetzes erfordert. Vielmehr lassen sich die systemlogischen Antworten zur Klärung der betreffenden Besteuerungsfragen aus den normierten Prinzipien des Leitbildes ableiten. Dadurch erhält das Steuergesetz eine außerordentliche Flexibilität bezüglich einer Änderung vor allem wirtschaftlicher Sachverhalte und Rahmenbedingungen.

⇒ **Etablierung einer eindeutigen Begriffssystematik**

Im gegenwärtigen Steuerrecht, unter Einschluss der zu verwendenden Formulare sowie der hierzu erlassenen Wegleitungen, werden – wie schon im Abschnitt 1 erläutert – bestimmte Begriffe nicht immer mit gleichen Inhalten verwendet. Teilweise fehlen bei bestimmten Begriffen auch die erforderlichen definatorischen Abgrenzungen. Da die begrifflichen Voraussetzungen für die rechtliche Umsetzung des neuen Steuersystems im alten Steuerrecht nicht vollständig gegeben waren, müssen sie insoweit geschaffen werden.

Es gibt nun grundsätzlich zwei Möglichkeiten, diese Aufgabe zu bewältigen. Eine erste Möglichkeit besteht darin, in der Vorschrift, die einen zentralen Begriff erstmalig verwendet, auch seine erforderliche Definition vorzunehmen. Diese Vorgehensweise wird immer dann geboten sein, wenn der Begriff bei dem zu regelnden Sachverhalt eine zentrale Bedeutung hat, indem er den Sachverhalt selbst umschreibt. Diese ist z. B. bei der Abgrenzung einzelner Objekte der Erwerbssteuer der Fall. Es gibt jedoch auch Begriffe von zentraler Bedeutung, die in vielen

Vorschriften zu verwenden sind, ohne dass sie selbst einen eigenständigen Grundsachverhalt darstellen. Diese wurden im Artikel 4 EStEG im Teil 1 ‚Allgemeine Bestimmungen‘ des Gesetzentwurfs für eine neue Erwerbssteuer definiert. Hier ist insbesondere auf die Definition des Begriffs ‚Geschäftsbetrieb‘ zu verweisen, da sich hieraus eine gegenüber der bisherigen Praxis leicht geänderte Systematik und Abgrenzung der Einkunftsarten ergibt. Im alten Steuergesetz von 1961 konnte ich z. B. keine Definition des Begriffs Geschäftsbetrieb finden. Verwendet wurden dort mit ähnlichem Inhalt Begriffe wie Betrieb, geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit u. Ä. sowie Unternehmen ohne erklärende Abgrenzungen. Mit der Begriffsdefinition für den Geschäftsbetrieb gemäß Artikel 2 Abs. 5 EStEG werden die früher in Artikel 45 Abs. 1 Bst. a bis c AStEG aufgeführten selbständigen Tätigkeiten in Land- und Forstwirtschaft, Gewerbe, Handel, Gewerbe sowie die Tätigkeiten freier Berufe erfasst. Auf dieser Grundlage erfolgt dann in Art. 2 Abs. 15 die Definition der Begriffe ‚Unternehmer‘ und ‚Unternehmen‘. Art. 2 EStEG enthält weiterhin auch Definitionen der für das Außensteuerrecht so wichtigen Begriffe ‚Betriebsstätte‘ (in Abs. 6) sowie ‚Wohnsitz‘ und ‚gewöhnlicher Aufenthalt‘ (in Abs. 17). Dies dürfte nicht nur den Anforderungen der Transparenz entsprechen, sondern auch den zukünftigen Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen Liechtensteins mit anderen Staaten erleichtern. Hierzu ist auch die Einfügung des Artikels 4 EStEG dienlich, wonach die – eigentlich selbstverständliche – Vorrangigkeit solcher Abkommen sowie anderer steuerlich relevanter Abkommen mit anderen Staaten oder Staatengemeinschaften bestimmt ist.

Als allgemeine Bestimmung ist auch die in Art. 3 EStEG vorgeschriebene ‚Wirtschaftliche Betrachtungsweise‘ von Bedeutung. Hiernach sind steuerrechtlich relevante Sachverhalte nach ihrem wirtschaftlichen Hintergrund und nicht nach ihrem äußeren Erscheinungsbild zu behandeln. Geregelt wird weiterhin, dass man sich auf das (formale) Steuerrecht nicht missbräuchlich berufen kann, d. h. relevant ist stets die bei einer den wirtschaftlichen Tatsachen und Verhältnissen sowie dem steuersystematischen Leitbild angemessene rechtlichen Gestaltung, auch wenn diese im Gesetz so nicht formal enthalten ist.

### ⇒ **Steuerpflicht von Personen, personenrechtlichen Gemeinschaften und Zweckvermögen**

Mit dem ersten Artikel 7 EStEG von Abschnitt B werden alle Personen, Gemeinschaften und Zweckvermögen als Steuerpflichtige erfasst, die auch nach den früheren Bestimmungen von Artikel 31 und 73 AStEG steuerpflichtig waren. Unterschieden werden in dem Entwurf die

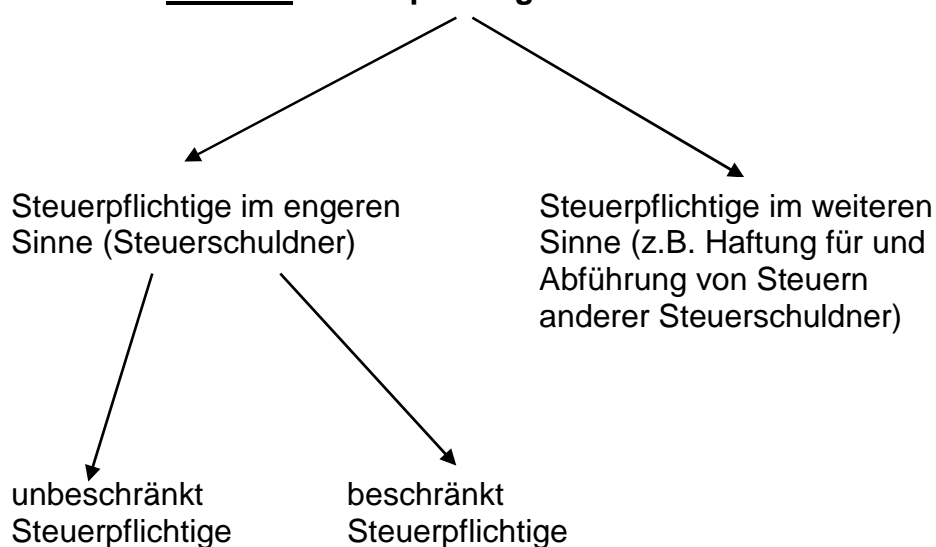


beiden großen Gruppen der *unbeschränkt und der beschränkt Steuerpflichtigen*, womit die eigentlichen *Schuldner der Erwerbssteuer* angesprochen werden. Man muss hier von *Steuerpflichtigen im engeren Sinne* sprechen, denn daneben gibt es noch eine weitere Gruppe von Steuerpflichtigen. Es handelt sich um die *Steuerpflichtigen im weiteren Sinne*. Dies sind Personen, die für die Erwerbssteuer von Steuerpflichtigen im engeren Sinne mit haften, die die Erwerbssteuer für den Steuerpflichtigen im engeren Sinne zu berechnen, einzubehalten und einzuzahlen, die eine Erwerbssteuererklärung abzugeben, eine Erwerbssteuerabrechnung durchzuführen, Geschäftsbücher zu führen oder andere durch das Steuergesetz vorgeschriebene Verpflichtungen zu erfüllen haben.

Wenn fortan nur von Steuerpflichtigen gesprochen wird, dann sind stets die Steuerpflichtigen im engeren Sinne gemeint.

Gegenüber dem bisher erfassten Kreis von Steuerpflichtigen wurde die unbeschränkte *Steuerpflicht* zusätzlich auf *nicht ansässige natürliche Personen* ausgedehnt, die eine steuerliche Behandlung wie ansässige natürliche Personen beantragen, weil die auf sie entfallenden Steueroobjekte im Wesentlichen im Inland gelegen sind. Hiermit wird der internationalen Entwicklung bezüglich der Steuerpflicht nicht ansässiger Personen Rechnung getragen. International üblich ist weiterhin, die transparente Besteuerung der Gewinne personenrechtlicher Gemeinschaften. Insofern entfällt die gemäß Artikel 31 Abs. 1 Bst. d AStEG früher vorgeschriebene Steuerpflicht von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften. Ansässige Personengesellschaften haben jedoch nach Artikel 18 Abs. 5 EStEG das Optionsrecht, sich mit ihrem Erwerb als Körperschaftsteuerpflichtige behandeln zu lassen.

### **Abb. II-1: Steuerpflichtige der Erwerbssteuer**



---

*Juristische Personen* können auch dann unbeschränkt steuerpflichtig sein, wenn sie ihren Sitz im Ausland haben, sich ihre Geschäftsleitung jedoch im Lande befindet. Dies entspricht einer international üblichen Praxis.

Die im Artikel 8 EStG geregelten *Ausnahmen von der Steuerpflicht* umfassen vollständig die früher in den Artikeln 32 und 74 AStG sowie in Artikel 1 der Verordnung über die steuerliche Behandlung von betrieblichen Personalvorsorgeeinrichtungen geregelten Ausnahmen.

Die in Artikel 9 EStG geregelte *zeitliche Begrenzung der Steuerpflicht* entspricht weitgehend den entsprechenden Regelungen in den Artikel 33 und 75 AStG.

Zur Gewährleistung einer informativen und zugleich eindeutigen Steuerpflicht von Personen, personenrechtlichen Gemeinschaften und Zweckvermögen, die ihren Wohnsitz oder ihren ständigen Aufenthalt bzw. ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung im Ausland haben, wurden die international üblichen Beschränkungen abschließend im Artikel 9 Abs. 2 EStG explizit aufgeführt. Im früheren Steuerrecht wurde zwar vor allem mit dem Artikel 31 Abs. 1 Bst. a Unterbst. bb und Bst. f AStG sowie mit dem Artikel 73 Bst. d und e AStG eine Steuerpflicht der nicht im Lande domizilierten natürlichen und juristischen Personen begründet, jedoch enthielten diese Vorschriften keinen expliziten Hinweis darauf, dass die betreffende Steuerpflicht jeweils auf den betreffenden Erwerb beschränkt ist. Solche Unklarheiten wie auch die allgemeine Steuerpflicht auf Grund der Ausübung von Erwerbstätigkeiten im Lande ohne nähere Abgrenzungen erschweren den Abschluss von Doppelbesteuerungsabkommen außerordentlich. Die explizite Regelung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht in Artikel 8 Abs. 2 EStG ist dem Abschluss neuer Doppelbesteuerung hingegen außerordentlich dienlich.

### ⇒ **Steuerobjekte der neuen Erwerbssteuer**

Die gesetzlichen Regelungen zum Erwerbssteuerschuldrecht wurden früher nach folgendem Stufenschema aufgebaut. Zunächst wurde der allgemeine Gegenstand der Erwerbssteuer in Artikel 45 AStG beschrieben. Abgehoben wurde hierbei auf erzielte Einkünfte. Bei ihrer Auflistung sind dann allerdings etwas begriffsverwirrend verschiedene Erwerbskategorien aufgeführt worden. Es kann wohl davon ausgegangen werden, dass mit Erwerb hier Erwerbseinkünfte gemeint waren. Auch unter dem Artikel 46 AStG zu dem steuerfreien Erwerb wurden Bezüge und andere Einkünfte aufgeführt. Anschließend regelte Artikel 47 AStG, welche jeweiligen Gewinnungskosten von einem in Artikel 45 AStG aufgeführten Erwerb

abgezogen werden durften. Auch hieraus geht hervor, dass der Erwerb in Artikel 45 AStEG im Sinne von Einkünften zu verstehen war, die traditionsgemäß und auch nach Schweizer Steuerrechts eine Bruttogröße, d. h. Einnahmen darstellen.<sup>10</sup>

In den Artikeln 11 bis 16 EStEG wird demgegenüber zunächst der Gegenstand der Erwerbsteuer über eine abschließende Auflistung und Abgrenzung der *steuerbaren Erwerbseinkünfte* beschrieben. Steuerbar sind nach dem grundlegenden Leitbild Einkünfte aus Marktbeteiligungen von Personen, personenrechtlichen Gemeinschaften und Zweckvermögen. Aus erhebungstechnischen Vereinfachungsgründen, aus sozialpolitischen Gründen einer Schonung des zur Finanzierung eines soziokulturellen Konsumexistenzminimums benötigten Einkommens oder gegebenenfalls auch aus wirtschaftspolitischen Gründen kann der Steuergesetzgeber bestimmte Einkünfte, Teile von Einkünften oder eines einzelnen Erwerbs und einen Teil eines Gesamterwerbs für *steuerfrei* erklären. Bereinigt man die jeweiligen steuerbaren Einzelerwerbe um ihre steuerfrei zu haltenden Komponenten, erhält man den betreffenden *steuerpflichtigen Erwerb*.

Die Abgrenzung der steuerbaren und jeweils steuerfreien Erwerbseinkünfte gemäß Art. 11 bis 16 EStEG ist definitiv. Eine der Gesetzlichkeit und Bestimmtheit der Besteuerung widersprechende ‚offene Tür‘ wie die gemäß Artikel 45 Abs. 2 Bst. h AStEG („alle aus einer anderen Tätigkeit sich ergebenden Gewinne“) gibt es nicht mehr. Von dem in Artikel 46 AStEG geregelten Katalog steuerfreier Einkünfte wurde der größte Teil in den Artikel 1 Abs. 2 EStEG übernommen, wenn es sich – wie bei Transfereinkünften – um nicht steuerbare Einkünfte handelt. Einige der bisherigen Befreiungen beziehen sich nur auf bestimmte Einkünfte und sind deshalb bei deren Abgrenzung geregelt. Die Freigrenze gemäß Artikel 46 Bst. i AStEG für einen Erwerb, der 24 000 Franken nicht übersteigt, erübrigt sich, da der Gesetzgeber mit der Freistellung eines Einkommens bis zu einem in Art. 17 Abs. 5 EStEG geregelten Pauschbetrag gewährleisten kann, dass erst jener Teil eines Einkommens zu versteuern ist, der das Mindestkonsumexistenzminimum von z.B. 24 000 Franken übersteigt. Eine inhaltliche Ergänzung zu den bisher steuerbaren Einkünften stellen die Einkünfte aus Vermögensverwaltung dar. Ihre Einbeziehung ist für das System der Lebenseinkommens-Besteuerung unabdingbar. Faktisch werden hier die nicht marktüblichen Einkünfte aus Finanzanlagen und Immobilien erfasst. Im Übrigen werden die auch steuerbaren Einkünfte in den einzelnen Artikeln in Hinblick auf Eindeutigkeit und Informationsgehalt für die Steuerpflichtigen detaillierter als

---

10 Demgegenüber versteht man im Steuerrecht Deutschlands und Österreichs unter Einkünften Nettogrößen, d. h. Einnahmen nach Abzug der Ausgaben zu ihrer Gewinnung.

früher abgegrenzt. Aus systematischen Gründen sind allerdings Einkünfte aus Lotterien- und Wettgewinne als nicht steuerbar und Kapitalgewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen als steuerfrei geregelt worden.

### ⇒ **Grundlagen der Ermittlung und Zurechnung eines steuerpflichtigen Erwerbs**

Artikel 47 AStEG regelte neben der Ermittlung eines einzelnen Erwerbs zugleich implizit die Bemessungsgrundlage der Erwerbssteuer. In dem Entwurf für eine neue Erwerbssteuer werden demgegenüber zunächst unter Abschnitt D gesondert die allgemeinen Grundlagen zur Bemessungsgrundlage und zum Ermittlungszeitraum geregelt, und zwar sowohl für die Einkommensteuer in Artikel 17 EStEG als auch für die Körperschaftsteuer in Artikel 18 EStEG. Weiterhin enthält Abschnitt D allgemeine Bestimmungen zum Abzug von Gewinnungskosten, zur Verrechnung von Verlusten und Zurechnung eines steuerpflichtigen Erwerbs. Mit diesen allgemeinen Grundlagen der Erwerbsbesteuerung wird ein wichtiger Beitrag zur Transparenz des neuen Steuerrechts geleistet. Darin enthaltene Regelungen zu einigen neuen steuerlichen Sachverhalten werden in den folgenden Kapiteln erläutert.

### ⇒ **Ermittlung des Erwerbs im Einzelnen**

Im Abschnitt E von Teil 2 des Entwurfs für ein neues Steuergesetz werden die nach dem objektiven Nettoprinzip zu ermittelnden Unterschiedsbeträge (Erwerbe) zwischen den im Abschnitt C abgegrenzten Einkünften und ihren Gewinnungskosten geregelt. In die Artikeln 24 bis 32 EStEG sind dabei wesentliche Inhalte der Artikel 47 Abs. 1 Bst. a bis c und 77 AStEG aufgenommen worden. Dem neuen Leitbild der lebenszeitlichen Einmalbelastung von Einkommen und Gewinnen entsprechend werden besondere Gewinnungskosten in Höhe einer standardisierten, marktüblichen Verzinsung des Spar- bzw. Eigenkapitals eingeführt. Einen hiermit vergleichbaren Abzug gab es früher nur für die Gewinne der Personenunternehmen nach Artikel 47 Abs. 1 Bst. b Unterbst. bb AStEG.

### ⇒ **Steuerberechnungen**

Die neue Berechnung der Einkommen- wie auch der Körperschaftsteuerschuld eines Steuerpflichtigen wird in den Artikeln 33 bis 36 EStEG des Abschnitts F geregelt. Ein Teil der früheren Grundlagen zur Berechnung der Erwerbs- und Ertragssteuer wurde übernommen. Dies betrifft hauptsächlich die Regelungen in den Artikeln 49 bis 55quinquies AStEG. Hervorzuheben ist, dass für den in Artikel 54 AStEG geregelten intransparenten Progressionstarif ge-

mäß Artikel 34 EStG ein überschaubarer Progressionstarif mit drei Stufen vorgeschlagen wird. Die Steuerermäßigungen aus dem früheren Abzug des Gesamtbetrags persönlichen Aufwendungen waren so geregelt, dass sie umso größer ausfielen je höher der Steuersatz gemäß Progressionstabelle war. In der neuen Erwerbssteuer erhalten alle Steuerpflichtigen den gleichen relativen Vorteil aus dem Ansatz persönlicher Aufwendungen, und zwar dadurch, dass von der tariflichen Einkommensteuer ein Betrag von Steuergutschriften abgezogen wird, der sich die Anwendung eines für alle einheitlichen Satzes auf den Gesamtbetrag der jeweiligen persönlichen Aufwendungen ergibt. Auf neue moderne Grundlagen wurde auch die Besteuerung des Einkommens von Ehegatten gestellt, wonach jeder Ehepartner gemäß Artikel 20 Abs. 5 EStG die Hälfte des Gesamteinkommens der Unterhaltsgemeinschaft nach dem gleichen Tarif zu versteuern hat. Damit ergibt sich für das Gesamteinkommen von Verheirateten – dem Prinzip der individuellen Leistungsfähigkeit entsprechend – implizit ein spezieller Einkommensteuertarif, der zu einer Ermäßigung ähnlich wie der Verheirateten-Abzug nach Artikel 55bis AStG führt.

Ein neuer Sachverhalt wird bei der Berechnung der Körperschaftsteuer durch die Erhebung einer Mindeststeuer eingeführt. Dies dient einer gleichmäßigen, fiskalisch angemessenen und international kompatiblen Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Belastung eines Erwerbs aus der Vermögensverwaltung juristischer Personen. Einzelheiten hierzu werden in dem Hauptabschnitt IV dieses Berichts erläutert.

⇒ **Erhebung der Erwerbssteuer (Quellensteuern, Steuervorauszahlungen, Steueranrechnungen, Steuerveranlagung)**

Die Verfahren zur Erhebung der Erwerbs- und Vermögenssteuer wurden früher bereits unmittelbar nach den Bestimmungen zur Steuerpflicht aufgeführt. Bei den anderen direkten Steuern wurde das besondere Recht zur Steuererhebung nach den Vorschriften zum besonderen Schuldrecht, also nach der Darstellung der Steuerobjekte, den Ermittlungsvorschriften und den Vorschriften zur Steuerberechnung aufgeführt. Allein dies erscheint im Sinne des Transparenzprinzips geboten, denn bevor sich der Bürger über seine Erklärungs- und Zahlungspflichten informiert, wird er wohl erst einmal wissen wollen, was und in welchem Umfang er zu versteuern hat. In diesem Sinne wurden die Vorschriften zur Erhebung der Erwerbssteuer des Landes in den nach dem Abschnitt F folgenden Abschnitten positioniert.

Dem bisherigen, gemäß Artikel 40 AStG geregelten Lohnsteuerabzug entsprechend sieht der Entwurf im ersten Artikel 37 EStG von Abschnitt G ebenfalls eine *Quellensteuer* auf ausge-

---

zahlte Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit vor. Da die Besteuerung der Einkünfte aus einer Vorsorge nach der Methode der Sparvereinigung (nachgelagerten Besteuerung) gegenüber dem bisherigen Recht erweitert wurde, ist eine Quellensteuer auch auf solche Auszahlungen gemäß Artikel 37 EStEG zu erheben. Der bisherige Anwendungsbereich auf Auszahlungen der Arbeitslosenversicherungskasse gemäß Artikel 40a AStEG wurde damit erweitert. Als Quellensteuer wurde weiterhin eine Steuer auf Prämieinnahmen ausländischer Versicherungen eingeführt, womit die Besteuerung nach der bisherigen, in Artikel 82 AStEG geregelten besonderen Gesellschaftssteuer fortgeführt werden kann. Weiterhin schafft Artikel 37 EStEG eine klare Rechtsgrundlage für die international übliche Besteuerung von Honoraren, die an nichtansässige natürliche Personen für ihre im Lande ausgeübte berufsmäßige Tätigkeit als Künstler, wie Bühnen-, Film-, Rundfunk- oder Fernsehkünstler, Musiker, Artist und Sportler, oder an nichtansässige Unternehmen, die Veranstaltungen mit solchen Personen im Lande durchführen, ausbezahlt werden. Einen Beitrag zur Transparenz und Gesetzlichkeit der Erhebung von Quellensteuern leisten auch Vorschriften zu ihrer Bemessung und Berechnung (Art. 38 EStEG), den Pflichten des Schuldners der einer Quellensteuer unterliegenden Einkünfte (Art. 39 EStEG) und den Pflichten des Steuerpflichtigen dieser Einkünfte (Art. 40 EStEG)

Der bisherigen Tradition folgend gibt es auch nach meinem Entwurf für ein revidiertes Steuergesetz keine Pflicht für einkommensteuerpflichtige Selbständige und Körperschaftsteuerpflichtige zur Vorauszahlung der Jahressteuer. Es besteht jedoch für jeden Steuerpflichtigen das Recht, Vorauszahlungen freiwillig zu leisten (Art. 41 EStEG).

Abgezogene nicht definitive Quellensteuern und freiwillig geleistete Vorauszahlungen werden nach Art. 42 Abs. 1 EStEG und im Ausland gezahlte Steuern gemäß Art. 42 Abs. 2 EStEG bei der Jahresabrechnung auf die Jahressteuerschuld angerechnet. Anrechenbar sind nach Art. 42 Abs. 1 EStEG weiterhin die nach Art. 21 Abs. 1 und 3 EStEG zugerechneten Anteile an der Körperschaftsteuer persönlich geführter Kapitalgesellschaften. Entfallen anrechenbare Steuervorauszahlungen auf zinsbereinigt ermittelte Unternehmensgewinne, können auch auf die gezahlten Steuerbeträge entfallende Zinsen angerechnet werden. Für die Anrechnung der Zinsen werden die vorausgezahlten Steuerbeträge vom Beginn des Monats, in dem die Vorauszahlung erfolgt, bis zum Ende des Steuerjahrs mit dem für den jeweiligen Teilzeitraum geltenden Eigenkapitalzins des jeweiligen Kalenderjahres indexiert (Art. 42 Abs. 1 EStEG).

Für die Regelung der Erwerbssteuerveranlagung enthält der Entwurf keinen neuen Vorschlag. Hier werden sicherlich die Experten der Steuerverwaltung von Liechtenstein am besten wis-

sen, wie das Jahresabschlußverfahren bei der Besteuerung des Erwerbs natürlicher und juristischer Personen der bisherigen Tradition und der notwendigen Modernisierung bisheriger Praxis entsprechend zu regeln ist.

### ⇒ **Einkommensteuer (Bürgersteuer) und Grundsteuer der Gemeinden**

Der bisherigen Tradition entsprechend sieht der Entwurf für die Gemeinden in den Artikel 45 und 46 EStG von Teil IV des Gesetzentwurfs die Erhebung einer Einkommensteuer mit einem einheitlichen Satz vor. Diese Kommunalsteuer wird ihrem eigentlichen Ziel und ihrer Betroffenheit besser Rechnung tragend ‚Bürgersteuer‘ genannt. Neu ist der Vorschlag, den Gemeinden das Recht zu geben, eine Grundsteuer zu erheben. Wie in Art. 46 Abs. 2 EStG geregelt ist die Grundsteuer als eine steuerähnliche Gebühr für die infrastrukturellen Leistungen der Gemeinden zu verstehen, die sie für die Eigentümer und Nießbrauchberechtigten von Grundstücken erbringen. Aus Gründen einer möglichst einfachen und gleichmäßigen Ausgestaltung der Grundsteuer ist der von der Gemeinde innerhalb bestimmter Grenzen festzusetzenden Steuersatz auf den Flächenwert von Grundstücken als Bemessungsgrundlage anzuwenden (siehe hierzu Art. 50 bis 52 EStG).

### ⇒ **Übergangsbestimmungen zur neuen Erwerbssteuer**

Jede fundamentale Steuerrechtsänderung erfordert stets eine Reihe von Bestimmungen zum Übergang von altem zu neuem Recht. Im Teil 5 des Entwurfs zu einem neuen Steuergesetz sind nur zwei wesentliche Gruppen von Übergangsbestimmungen enthalten. In Art- Ü1 EStG wird die Festsetzung des für den Abzug von Eigenkapitalzinsen berücksichtigungsfähigen Eigenkapitals für die Fälle geregelt, in denen die Buchhaltungen für die bisherige Steuerpraxis nicht auf die Erfassung einer solchen Bilanzgröße ausgerichtet waren oder eine entsprechende buchhalterische Dokumentation vollständig fehlte. Weiterhin wird im Art. Ü2 EStG das zeitliche Auslaufen der Ermäßigungen für Altersvorsorgeeinkünfte geregelt, soweit sie mit dem Konzept der Besteuerung von Vorsorgeeinkünften nach der Methode der Sparvereinbarung nicht vereinbar sind.

### III. Kernelemente der neuen Einkommensteuer

*Wenn wir uns bewusst bleiben, dass wir abstrakte Prinzipien für einen unendlich komplizierten Organismus aufzustellen haben und nicht für einen einfachen, gedachten Mechanismus, so werden die schließlich gefundenen Prinzipien nicht schroff, sondern dehnbar, aber dafür anwendbar sein, und es wird sich zeigen, dass aufgeklärte Praxis und wahre Theorie gar keine Gegensätze sind.*

**Adolf Held**  
Deutscher Nationalökonom

*Unter meinen Bekannten ist ein sehr wohlhabender Mann, der in einem wahren Palast wohnt, eine fürstliche Tafel führt, ungeheure Auslagen hat, jedoch überhaupt kein Einkommen, wie mir schon des Öfteren aufgefallen war. An diesen Mann wandte ich mich in meiner Not. Er nahm die Zurschaustellung meines großartigen Einkommens zur Hand, setzte die Brille auf, griff nach der Feder – und im Nu war ich bettelarm! Es war das geschickteste Zauberkunststück, das ich je gesehen. Er brachte es ganz einfach dadurch zustande, dass er aus der Rubrik ‚Abzüge‘ das Menschenmögliche herausholte ... „Wie ist das“? frage ich. „Verfahren Sie in Ihrem eigenen Fall mit den Abzügen immer auf diese Art?“ „Allerdings! Wenn nicht in der Rubrik ‚Abzüge‘ diese dreizehn Klauseln wären, würde mich dieser verhasste Raubstaat ja jedes Jahr bis aufs Hemd ausplündern.“*

**Mark Twain**  
Amerikanischer Schriftsteller

#### 1. Steuerpflichtige der Einkommensteuer

##### ⇒ Unbeschränkt Steuerpflichtige und Umfang ihrer Steuerpflicht

Nach Artikel 7 Abs. 1 und 2 und Artikel 10 Abs. 1 EStG in Verbindung mit Art. 17 EStG sind natürliche Personen Steuerpflichtige der Einkommensteuer für ihr weltweit erzieltetes Erwerbseinkommen, wenn sie ansässig sind. Nicht ansässige natürliche Personen haben gemäß Artikel 7 Abs. 3 und Artikel 10 Abs. 2 EStG in Verbindung mit Art. 17 EStG nur ihr im Inland erzieltetes Einkommen zu versteuern. Als Ausnahmeregelung gilt nach Artikel 7 Abs. 2 Bst. b EStG, dass die nicht im Inland ansässigen Landesangehörigen ebenfalls unbeschränkt steuerpflichtig sind, wenn sie zu einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen. Dies trifft z. B. für alle Landesangehörigen zu, die im Ausland für das Fürstentum diplomatische Dienste verrichten. Nach internationaler Praxis werden diese Personen im Ansässigkeitsstaat in der Regel als beschränkt



Steuerpflichtige behandelt. Weiterhin können nicht ansässige natürliche Personen gemäß Art. 7 Abs. 2 Bst. c EStG die Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtige beantragen, wenn sie ihren Erwerb im Wesentlichen im Lande erzielen.

Entscheidend für die unbeschränkte Steuerpflicht ist also in der Regel, dass die betreffende Person im Inland ansässig ist. Nach Artikel 7 Abs. 4 Bst. a EStG kann die Ansässigkeit nur durch den Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Lande begründet werden.

### ⇒ **Wohnsitz**

Einen steuerrechtlichen Wohnsitz hat eine natürliche Person gemäß Artikel 2 Abs. 17 Bst. a EStG dort, wo sie über eine Wohnung ununterbrochen verfügt oder aus den Umständen zu schließen ist, dass sie die Wohnung beibehalten und zukünftig benutzen wird. Eine Person kann wegen mehrerer Wohnungen auch mehrere Wohnsitze haben. Wohnsitz setzt also eine Wohnung voraus, wobei es sich – in weit auszulegendem Sinne – um Räumlichkeiten handelt, die zum Wohnen geeignet sind. Auch ein möbliertes Zimmer kann eine Wohnung darstellen, bei einem Dauermietverhältnis auch ein Hotelzimmer. Selbst ein feststehender Campingwagen, der ständig zu Wohnzwecken benutzt wird, kann eine Wohnung sein, nicht jedoch der Wohnwagen eines fahrenden Zirkusartisten. Der Wohnberechtigte muss über die Wohnung Verfügungsmacht besitzen. Das bedeutet nicht, dass er sie ständig zu benutzen hat. Obwohl es hauptsächlich darauf ankommt, dass die Wohnung dem Wohnberechtigten dauernd für seine Wohnzwecke zur Verfügung steht, muss doch eine gewisse Regelmäßigkeit ihrer Nutzung durch den Wohnberechtigten gegeben sein. Eine polizeiliche Anmeldung begründet noch keinen Wohnsitz.

#### **Fall III-1**

D ist unverheiratet und in Verbindung mit seiner selbständigen Tätigkeit als Handelsvertreter viel unterwegs. In Vaduz, Zürich und München hat er jeweils eine Wohnung gemietet. Zu klären ist, ob D eine unbeschränkte Steuerpflicht durch einen Wohnsitz begründet hat.

#### *Lösung:*

D hat einen Wohnsitz im Inland, wenn er die Wohnung in Vaduz mit einer gewissen Regelmäßigkeit zu Wohnzwecken benutzt. Gilt dies auch für die Wohnungen in München und Zürich, hat er gleichzeitig auch Wohnsitze in Deutschland und in der Schweiz. D ist also im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, sofern dies nicht durch eine Verständigungsregelung mit den Steuerbehörden Deutschlands und der Schweiz ausgeschlossen ist. Nach dem

Steuerrecht dieser Länder wäre er nämlich auch dort mit seinem Einkommen unbeschränkt steuerpflichtig.

### **Fall III-2**

Ausgangssituation wie in Fall III-1, jedoch hat D keine Wohnung in Vaduz gemietet. Vielmehr stehen ihm in dem Haus seiner Eltern in Vaduz zwei Zimmer zur Verfügung. Eine Miete muss er nicht zahlen. Während seiner oft wochenlangen Abwesenheit betreuen seine Eltern die beiden Räume.

#### *Lösung:*

D verfügt über eine Wohnung im Inland und hat dort auch seinen Wohnsitz, so dass er hier – unter gleichen Vorbehalten wie oben – unbeschränkt steuerpflichtig ist.

### **Fall III-3**

Der Österreicher U ist Unternehmer und hält sich wegen gemeinsamer Geschäfte mit einem liechtensteinischen Unternehmen sehr oft für längere Zeit im Fürstentum auf. Während seiner teils mehrwöchigen Aufenthalte schläft und arbeitet er immer in dem gleichen Zimmer eines bekannten Hotels in Liechtenstein. Mit der Reservierung dieses Hotelzimmers hat er bislang noch nie Probleme gehabt. Zu klären ist, ob U im Lande einen Wohnsitz hat.

#### *Lösung:*

U verfügt nicht über eine Wohnung im Inland und hat deshalb dort auch keinen Wohnsitz, womit er nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

### **Fall III-4**

A wohnt mit seiner Familie in einer Mietwohnung in der Gemeinde Gambrin und arbeitet für eine dortige Baufirma, die auch Auslandsaufträge erhält. Zum 1. Januar 2010 erhält sein Arbeitgeber den Auftrag für einen Großbau im Raum Düsseldorf. A und weitere Arbeiter gehen zur Abwicklung der Bauarbeiten zum 1. Januar nach Düsseldorf. Nahe der Baustelle hat der Arbeitgeber für seine Leute komfortable Wohnbaracken aus Fertigelementen erstellen lassen, so dass für jeden ein eigener Wohnraum zur Verfügung steht. Eine Miete verlangt der Arbeitgeber nicht. A lässt seine Familie in der Gemeinde Gambrin, da er nach Beendigung des Bauprojektes in Deutschland wieder dorthin zurück möchte. Er besucht seine Familie an Festtagen und während seines Jahresurlaubs. Die Bauarbeiten in Deutschland dauern unerwartet bis zum Februar 2011.

#### *Lösung:*

A hat 2010 und 2011 einen Wohnsitz im Inland und bis Februar 2011 auch in Deutschland. Nach dem EStEG von Liechtenstein ist A hier unbeschränkt

steuerpflichtig, nach dem deutschen Steuerrecht ist er wegen seines Wohnsitzes in Düsseldorf allerdings dort auch als unbeschränkt Steuerpflichtiger zu behandeln. In einem Abkommen zwischen Liechtenstein und Deutschland müsste geregelt sein, in welchem Land A unbeschränkt steuerpflichtig ist. Nach internationaler Praxis ist hierfür der Wohnsitz der Familie maßgebend, und der liegt in der Gemeinde Gambrin.

Hat ein Steuerpflichtiger mehrere Wohnsitze in verschiedenen Gemeinden des Fürstentums, so muss für die Frage, welche Gemeinde für die Bürgersteuer zuständig ist und damit auch die betreffenden Steuereinnahmen erhält, ein hierfür maßgebender Wohnsitz bestimmt werden. Nach Artikel 2 Abs. 1 Bst. a EStG ist in diesem Falle jener Ort maßgebend, in dem sich die Wohnung der Familie befindet, d. h. von der aus der Ehepartner zur Arbeit und die Kinder zur Schule gehen.

### **Fall III-5**

Der Schriftsteller S hat eine große Wohnung im Stadtzentrum von Vaduz und eine kleine Einzimmerwohnung in der Berggemeinde Triesenberg in ruhiger Lage nahe zum Wald, in die er sich immer dann zurückzieht, wenn er ungestört an einem neuen Buch arbeitet. Seine ebenfalls in der Vaduzer Wohnung lebenden Kinder werden während seiner Abwesenheit von seiner Ehefrau betreut. Zu klären ist, welche Gemeinde den Zuschlag auf die Einkommensteuer des Landes erheben darf.

#### *Lösung:*

S hat zwei Wohnungen in zwei verschiedenen Gemeinden des Fürstentums. Für steuerliche Zwecke maßgebend ist jedoch allein die Wohnung in Vaduz. Er hat deshalb seine Bürgersteuer nach dem von der Stadt Vaduz festgesetzten Zuschlag zu zahlen.

Ein Wohnsitz und damit die unbeschränkte Steuerpflicht werden aufgegeben durch Kündigung einer Mietwohnung oder Verkauf einer selbstgenutzten Eigentumswohnung, jeweils unter der Voraussetzung der Mitnahme des ganzen Hausrats. Ein Wohnsitz wird nicht aufgegeben durch Vermietung der Wohnung während eines kurzfristigen Auslandsaufenthaltes.

### ⇒ **Gewöhnlicher Aufenthalt**

Neben dem Wohnsitz kann die unbeschränkte Steuerpflicht auch durch einen gewöhnlichen Aufenthalt im Lande begründet sein. Einen gewöhnlichen Aufenthalt hat jemand dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort oder in diesem Gebiet nicht nur vorübergehend verweilt. Gemäß Art. 2 Abs. 17 Bst. b EStG ist als ständiger

Aufenthalt stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Zeitraum von mehr als 180 Tagen anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Die 180 Tage können sich auch über zwei Kalenderjahr erstrecken. Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist nicht anzunehmen, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kurzwecken oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert.

### **Fall III-6**

N ist englischer Schriftsteller mit Wohnsitz in Schottland. Er möchte über die historische Entwicklung des Fürstentums und das Leben seiner Bürger eine Abhandlung schreiben und hält sich deshalb 11 Monate in Liechtenstein auf. Hierzu hat er in einem Gasthaus in Planken ein Zimmer gemietet. Zum Zeitvertreib schreibt er auch Artikel für Reisebeilagen englischer Tageszeitungen. Zu klären ist die Steuerpflicht von N in Liechtenstein.

#### *Lösung:*

N hat durch die berufliche Betätigung seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Die Ausnahmeregelung des Artikel 2 Abs. 2 Bst. b Satz 3 EStG ist nicht anwendbar. Es handelt sich nicht um einen Aufenthalt zu Besuchszwecken oder ähnlichen privaten Zwecken. Damit ist N für die Zeit seines Aufenthalts im Inland unbeschränkt Steuerpflichtiger, natürlich vorbehaltlich einer anderen Verständigungsregelung mit den englischen Steuerbehörden.

### **Fall III-7**

Der in Frankfurt im Haus seiner Eltern ansässige B ist für zahlreiche liechtensteinische Firmen ständiger deutscher Berater im Fürstentum. Anlässlich seiner Aufenthalte vom 19.2. bis zum 30.6. und vom 26. 7. bis zum 15.10. wohnt er in liechtensteinischen Hotels. Seinen Aufenthalt im Fürstentum hat er vom 1.7. bis zum 25.7. wegen einer Ferienreise nach Italien unterbrochen.

#### *Lösung:*

B hält sich vom 19.2. bis zum 15.10. und damit länger als 180 Tage im Inland auf. Er ist unbeschränkt Steuerpflichtiger in Liechtenstein, vorbehaltlich einer anderen Verständigungsregelung mit den deutschen Steuerbehörden.

Anders als beim Wohnsitz ist der Steuerpflichtige bei einer durch gewöhnlichen Aufenthalt begründeten Steuerpflicht nicht an einen bestimmten, gleichbleibenden Aufenthaltsort gebunden. Es genügt, dass er sich im Inland in einem Zeitraum von mehr als 180 Tagen aufhält. Gewöhnlich bedeutet dauernd, erfordert jedoch keine ununterbrochene Anwesenheit. Kurzfristige Unterbrechungen (z.B. wegen Familienheimfahrten, Weihnachtsurlaub, Jahresurlaub

eines Gastarbeiters, Kur) haben keine Auswirkungen. Beständige Anwesenheit erfordert Übernachtungen im Inland. Grenzgänger, die über Jahre tagsüber im Inland arbeiten und abends zu ihren Familien nach Österreich oder in die Schweiz zurückkehren, haben keinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland. Fährt ein Grenzgänger nur zum Wochenende heim, begründet er allerdings einen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland.

Die Beendigung eines gewöhnlichen Aufenthalts im Lande und damit die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht sind anzunehmen, wenn sich der Steuerpflichtige über einen zusammenhängenden Zeitraum von mehr als 180 Tagen im Ausland aufhält.

### ⇒ **Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht**

Die Steuerpflicht beginnt, wenn einer natürlichen Personen gemäß Art. 9 Abs. 2 EStG ein Steuerobjekt zuzuordnen ist. Die Steuerpflicht kann also bereits mit der Geburt beginnen, wenn das Neugeborene z. B. als Erbe eines vermieteten Hauses Einkünfte aus Vermögensverwaltung erzielt. Grundvoraussetzung für die unbeschränkte Steuerpflicht sind zum einen die Ansässigkeit im Inland und zum anderen die Erzielung steuerbarer Einkünfte. Die unbeschränkte Steuerpflicht wird beendet durch Wegfall aller Steuerpflichten aus bislang zugeordneten Steuerobjekten sowie durch Aufgabe des Wohnsitzes bzw. Beendigung des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland. Die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht steht allerdings unter dem Vorbehalt der Erfüllung aller steuerlichen Pflichten für Einkommen aus Erwerbstätigkeiten im Ausland.

Im Falle des Ablebens eines Steuerpflichtigen darf seine von den Erben noch zu erfüllende Steuerpflicht nicht mit deren eigener Steuerpflicht vermengt werden. Erblasser und Erbe sind unabhängig voneinander Steuerpflichtige, jeweils mit ihrem eigenen Einkommen.

#### **Fall III-8**

Der Vater V, der in der Gemeinde Schaan wohnt und dort eine Arztpraxis betreibt, stirbt am 30. Juni des Jahres. Nach seinem Tode führt sein in der Gemeinde Schellenberg wohnender Sohn S, der bisher als Facharzt an einem Krankenhaus tätig ist, die Praxis fort. Zu klären ist, welche Steuerpflichtigen S hat?

#### *Lösung:*

Mit dem Tode des V am 30. Juni sind ihm keine neuen Steuerobjekte zuzuordnen. Seine Einkommensteuerpflicht erstreckt nicht auf das ganze Kalen-

derjahr, sondern nur auf den Zeitraum vom 1. Januar bis zum 30. Juni. Als Erbe nimmt sein Sohn die erforderliche Abrechnung der Steuer seines Vaters vor, wobei er für ihn auch die Bürgersteuer der Gemeinde Schaan entrichtet.

S wird nicht erst durch den Erbantritt zum Steuerpflichtigen, er war vielmehr schon ab 1. Januar unbeschränkt Steuerpflichtiger. Das Einkommen, das er ab 1. Juli mit der Praxis seines verstorbenen Vaters erzielt, gehört zu dem eigenen steuerpflichtigen Einkommen, das der Bürgersteuer der Gemeinde Schellenberg unterliegt.

### ⇒ **Beschränkt Steuerpflichtige und Umfang ihrer Steuerpflicht**

Hat eine natürliche Person weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Inland und sind weiterhin die Voraussetzungen gemäß Art. 7 Abs. 2 Bst. b und c EStEG nicht gegeben, ist sie gemäß Art. 7 Abs. 3 EStEG nur für ihren im Inland erzielten Erwerb steuerpflichtig. In diesen Fällen wird nach internationaler Praxis von beschränkt Steuerpflichtigen gesprochen. Entscheidend für die Frage, ob eine nicht ansässige Person im Inland mit diesem Einkommen und nur mit diesem steuerpflichtig wird, ist also der jeweilige Ort des jeweiligen steuerbaren Erwerbs. Weiterhin beschränkt Art. 10 Abs. 2 EStEG, der internationalen Praxis folgend, die Steuerpflicht auf einen Erwerb aus

- a) einer im Lande ausgeübten unselbständigen Erwerbstätigkeit;
- b) Geschäftsbetrieben, soweit dafür im Lande Betriebsstätten unterhalten<sup>11</sup> sowie Teile davon oder diese im Ganzen veräußert werden;
- c) der weisungsungebundenen Tätigkeit als Mitglied im Organ (Aufsichtsrat, Geschäftsführung u. Ä.) ansässiger Unternehmen oder als Mitglied im Organ eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens (Abgeordneter im Landtag, Mitglied eines Gemeinderates u. Ä.)
- d) Tätigkeiten von oder Veranstaltungen mit Künstlern, Musikern, Artisten und Sportlern im Lande;
- e) obligatorischen und freiwilligen Einzahlungen in die nach einer Regierungsverordnung des Fürstentums Liechtenstein steuerlich anerkannten Vorsorgeeinrichtungen (Versicherungen, Pensionskassen u. Ä.) vornehmen und Auszahlungen von diesen sowie Vorsorgeeinkünfte von einem früheren Arbeitgeber beziehen;

---

<sup>11</sup> Hierzu sei angemerkt, dass das Betreiben einer Land- oder Forstwirtschaft im Land einen Geschäftsbetrieb darstellt und die Anlagen dieser Betriebe gemäß Art. 2 Abs. 5 EStEG wie eine Betriebsstätte behandelt werden.

- f) der Vermietung, Verpachtung, Überlassung mit einem Nießbrauchrecht und Veräußerung im Lande gelegener Grundstücke sowie der Überlassung von Finanzkapital im Lande, das durch inländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert ist;
- g) dem Halten und der Veräußerung von Anteilen an personenrechtlichen Gemeinschaften, die im Lande Erwerbstätigkeiten gemäß Bst. b, d und f ausüben.

Die detaillierte Auflistung der für beschränkt Steuerpflichtige relevanten Arten von Einkünften dient der Klarheit des Rechts in diesem Bereich, der somit für das wirtschaftliche Engagement von im Ausland ansässigen Personen im Lande mehr Rechtssicherheit als früher bedeutet.

Gegenüber der Steuerpflicht ansässiger Personen entfällt für beschränkt Steuerpflichtige vor allem die Versteuerung eines *Erwerbs aus einem in Liechtenstein angelegten Finanzkapital*, soweit dieses nicht zu einer Betriebsstätte gehört oder nicht an ein Grundstück gebunden ist. Davon unabhängig ist der Quellensteuerabzug auf Zinsen, die an Angehörige von EU-Staaten von inländischen Zahlstellen ausgerichtet werden, und zwar auf Grund des Abkommens vom 7. Dezember 2004 zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die denen der Richtlinie 2003/48/EG des Rates über die Besteuerung von Zinserträgen gleichwertig sind.

Sind im Ausland wohnende Personen Gesellschafter einer – rechtlich nicht selbständigen – personenrechtlichen Gemeinschaft, die in Liechtenstein ansässig ist und dort einen Geschäftsbetrieb in Verbindung mit einer Betriebsstätte betreibt, so wird ihnen der Erwerb des betreffenden Unternehmens aus dieser Betriebsstätte anteilig zugerechnet (Art. 10 Abs. 2 Bst. b i.V.m. Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG). Entsprechend haben beschränkt Steuerpflichtige auch den Erwerb einer personenrechtlichen Gemeinschaft aus einer inländischen Vermögensverwaltung anteilig zu versteuern, soweit er z. B. aus der entgeltlichen Nutzungsüberlassung und Veräußerung im Lande gelegener Grundstücke resultiert (Art. 10 Abs. 2 Bst. i i.V.m. Art. 15 Abs. 1 EStG). Zu den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften gehören der internationalen Praxis folgend auch Einkünfte, die Künstler, Musiker, Artisten und Sportler – nachhaltig oder einmalig, - sowie die Mitglieder in Organen ansässiger Unternehmen und eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens von Liechtenstein im Lande erzielen.

**Fall III-9**

Ein italienischer Sänger P gibt ein Konzert in Liechtenstein und bekommt dafür ein Honorar von dem Veranstalter. Zu klären ist, ob P sein Honorar in Liechtenstein zu versteuern hat.

*Lösung:*

P übt mit seinem Gesangsauftritt in Liechtenstein eine selbständige erwerbswirtschaftliche Tätigkeit mit Einnahmenerzielungsabsicht aus, die – weil von einer Wiederholungsabsicht auszugehen ist – als nachhaltig und damit gemäß Art. 2 Abs. 15 EStG auch als betrieblich-geschäftlich (freiberuflich) anzunehmen ist, weil von einer Wiederholungsabsicht auszugehen ist. Als beschränkt Steuerpflichtiger hat er das Honorar gemäß Art. 10 Abs. 2 Bst. c EStG zu versteuern.

**⇒ Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht**

Die beschränkte Steuerpflicht beginnt, wenn die natürliche Person Erwerbstätigkeiten im Inland aufnimmt, die voraussichtlich zu einem Markteinkommen führen werden. Beendet wird die beschränkte Steuerpflicht im engeren Sinne durch den Tod des Steuerpflichtigen oder durch eine andere Beendigung seiner Erwerbstätigkeiten im Inland. Die Beendigung der Steuerpflicht steht unter dem Vorbehalt der Erfüllung aller steuerlichen Pflichten für alle abgeschlossenen Erwerbstätigkeiten im Inland. Entsprechendes gilt für die beschränkte Steuerpflicht im weiteren Sinne, d. h. z.B. für den ausländischen Arbeitgeber, der für den Lohn des Arbeitnehmers haftet, der auf einer Baustelle in Liechtenstein arbeitete.

**⇒ Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen**

Durch Doppelbesteuerungsabkommen, andere zwischenstaatliche Vereinbarungen oder Verträge mit internationalen Organisationen kann die beschränkte Steuerpflicht ausgeschlossen oder in ihrem Umfang eingeschränkt werden. Entsprechend sind derzeit die Beschränkungen und Ausschlüsse nach den Doppelbesteuerungsabkommen von Liechtenstein mit Österreich und der Schweiz zu beachten.

**Fall III-10**

Die in Sargans, Schweiz, wohnende Arbeitnehmerin R arbeitet täglich als Verkäuferin in dem in der Gemeinde Mauren gelegenen Supermarkt der liechtensteinischen Einzelhandels AG. Sie ist somit eine Grenzgängerin. Zu klären ist ihre diesbezügliche Einkommensteuerpflicht in Liechtenstein.



*Lösung:*

R hat Einnahmen aus einer unselbständiger Erwerbstätigkeit, die im Inland ausgeübt wird. Hiernach liegt der Ort dieser Erwerbseinnahmen im Inland. Allerdings schränkt Artikel 5 Abs. 2 des Abkommens zwischen dem Fürstentum Liechtenstein und der Schweizerischen Eidgenossenschaft über verschiedene Steuerfragen die Besteuerung des Lohns der R in Liechtenstein aus. Grenzgänger haben nämlich ihren Lohn nur in dem Staat – Liechtenstein bzw. Schweiz – zu versteuern, in dem sie ansässig sind. R hat also ihren Lohn aus der in Liechtenstein ausgeübten unselbständigen Erwerbstätigkeit nach dem für Sargans geltenden Steuerrecht der Schweiz zu versteuern.

**⇒ Wechsel der Steuerpflicht**

Während eines Kalenderjahres kann es wegen einer Wohnsitzverlegung vom Inland ins Ausland zu einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht kommen. Nach Artikel 17 Abs. 1 EStG gibt es bei einem solchem Steuerpflichtwechsel im Kalenderjahr zwei Ermittlungszeiträume. Für jeden Ermittlungszeitraum ist die Erwerbssteuer gesondert zu ermitteln, jedoch dürfte die Steuererklärung für beide Ermittlungszeiträume des Steuerabschnitts abgegeben werden können.

**Fall III-11**

Der junge, frisch verheiratete Bauingenieur A aus Liechtenstein ist hier bei einem Bauunternehmen in Vaduz angestellt. Zur Erweiterung seiner Kenntnisse im modernen Bau von Fabrikationshallen entschließt er sich, das auf 7 Monate beschränkte Anstellungsangebot eines deutschen Bauunternehmens anzunehmen. Da die beiden jungen Leute noch keine eigene Wohnung haben und auch nicht mehr bei ihren Eltern wohnen können, ziehen sie zum 1. April nach Deutschland. Sein Auto, das A einmal als Geschenk zum Abschluss seines Studiums von seinen Eltern bekommen hat, überlässt er einem in Liechtenstein ansässigen Freund F gegen ein kleines Entgelt pro Monat. Die Miete überweist F regelmäßig auf das Konto des A bei einer Bank in Liechtenstein. Am 1. November kehren die jungen Eheleute nach Liechtenstein zurück und beziehen in der Gemeinde Schellenberg eine inzwischen angemietete Wohnung.

*Lösung:*

A ist vom 1. Januar bis zum 31. März des Jahres unbeschränkt Steuerpflichtiger. Vom 1. April bis zum 30. Oktober hat A zwar Erwerbseinkünfte aus der Vermietung seines Autos in Liechtenstein, jedoch begründet dies keine beschränkte Steuerpflicht, da Einkünfte aus der Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter in dem Katalog der Erwerbseinkünfte beschränkt Steuer-

pflichtiger (Art. 10 Abs. 2 EStG) nicht explizit aufgeführt sind und wegen Fehlens einer Betriebsstätte auch kein steuerpflichtiger Geschäftsbetrieb vorliegt. Dem Steuergesetzgeber steht es jedoch frei, auch diese Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen. Am 30. Oktober/1. November wird A wieder zum unbeschränkt Steuerpflichtigen.

## 2. Grundlagen der Ermittlung und Zurechnung des zu versteuernden Einkommens der unbeschränkt Steuerpflichtigen

### 2.1 Grundlagen der Einkommensermittlung

Die Grundlagen der Ermittlung des von einer natürlichen Person zu versteuernden Einkommens werden im Art. 17 EStG geregelt. Grundlegend sind dabei zur einer natürlichen Person zu versteuernden Einkommenspflicht zu unterwerfen. Das Konto d19 EStG, die allgemeinen Grundregeln sind dabei zur ei20 EStG, die speziellen Vorschriften für die Berechnung von Anteilen am Erwerb transparenter Gesellschaften [Art. 21 EStG] sowie die Vorschriften zur Verrechnung von Verlusten gem [Art.23 EStG. FeGie die Vorsmensteuerpflichtige Person kteu zur Verrechnung von Verlusten gem [Art. ersteuernden Einkommens bei verbundenen Unternehmen gemnung von22 EStG relevant sein. Fnen Unternehmen ghalt sind die Ausfen Unternehmen gemnung von Verlusten gem [Art. ersthten.

#### ⇒ Ermittlungszeitraum (Jahressteuerprinzip)

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfordert eine Orientierung am Lebenseinkommen (= Einkommen im gesamten Leben eines Steuerpflichtigen), das die Basis der Kaufkraft für den individuellen Lebenskonsum (= Konsum im gesamten Leben eines Steuerpflichtigen) darstellt. Der Fiskus kann jedoch nicht auf seine Einnahmen bis zum Lebensende des Steuerpflichtigen warten. Deshalb legt er in rein technischem Sinne fest, dass die in wiederkehrenden Zeitabschnitten erzielten Beiträge zum Lebenseinkommen zu versteuern sind.

Die neue Einkommensteuer ist wie die bisherige Erwerbssteuer der natürlichen Personen eine periodische Steuer in Gestalt einer *Jahressteuer*. Der Ermittlungszeitraum ist für das Einkommen natürlicher Personen gemäß Art. 17 Abs. 1 EStG das Kalenderjahr. Er kann auch kleiner als das Kalenderjahr sein, und zwar 1) bei Beginn der Steuerpflicht durch Geburt oder

Aufnahme einer Erwerbstätigkeit, 2) bei Wegfall der Steuerpflicht durch Tod und Aufgabe einer Erwerbstätigkeit sowie 3) bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht und umgekehrt. Wird also ein unbeschränkt Steuerpflichtiger während des Jahres zu einem beschränkt Steuerpflichtigen oder umgekehrt, so liegen zwei gesonderte Ermittlungszeiträume vor.

Das Prinzip der Jahresbesteuerung hat weiterhin eine Bedeutung für das Recht auf die Freistellung persönlicher Aufwendungen gemäß Art. 17 Abs. 4 bis 6 und 8 EStG. Jahresbesteuerung bedeutet z. B., dass jedem Steuerpflichtigen der ganze Jahresfreibetrag zusteht, und zwar auch dann, wenn er seine Einkünfte in nur wenigen Monaten erwirtschaftet hat. Ist der Ermittlungsraum jedoch kleiner als das Kalenderjahr ist, kann der Steuerpflichtige auch nur den entsprechenden Teilbetrag für eine Freistellung geltend machen (Art. 17 Abs. 7 EStG). Dies ist z. B. der Fall bei Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegfall eines Wohnsitzes im Fürstentum Liechtenstein.

### **Fall III-12**

R, der von seinem steuerpflichtigen Vater V bis Ende Juni unterhalten wird, eröffnet nach seinem Studium der Rechte und Abschluss aller Examen am 1.7. eine Rechtsanwaltspraxis. Bis zum 31. 12. erzielt er aus dieser selbständigen Tätigkeit ein Einkommen von 60 000 CHF.

Zu bestimmen sind der Ermittlungszeitraum und die Rechte auf Freistellung persönlicher Aufwendungen.

#### *Lösung:*

R beginnt eine Erwerbstätigkeit erstmalig am 1. Juli und begründet damit seine Steuerpflicht. Die frankenmäßigen Freistellungsbeträge gemäß Art. 17 Abs. 4 EStG finden nur auf den Ermittlungszeitraum vom 1.7. bis 31.12. Anwendung.

## ⇒ **Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer**

Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zur Anwendung des Tarifs ist für jeden Ermittlungszeitraum gemäß Art. 17 Abs. 3 EStG nach dem in Tabelle III-1 dargestellten Schema zu ermitteln.

**Tab. III-1: Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen**

	Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit	Art. 24 EStEG
+	Erwerb aus selbständiger Tätigkeit	Art. 25 i.V.m. Art. 28-31 EStEG
+	Erwerb aus Vorsorge	Art. 26 EStEG
+	Erwerb aus Vermögensverwaltung	Art. 27 EStEG
-	Ausgaben für berufliche Bildung	Art. 19 Abs. 5 Bst. b EStEG
=	<b>Gesamterwerb</b> (Jahresbeitrag zum Lebenseinkommen)	Art. 17 Abs. 2 EStEG
-	Verlustvortrag	Art. 23 EStEG
=	<b>Markteinkommen</b> (Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Indikator der lebenszeitlich orientierten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit)	Art. 17 Abs. 32 EStEG

Der aus der Summe der Einzelerwerbe und den besonderen Gewinnungskosten gebildete Gesamterwerb entspricht dem im Steuerjahr vom Steuerpflichtigen erzielten Beitrag zu seinem Lebenseinkommen dar. Wird hiervon der Gesamtbetrag der in früheren Jahren erzielten und nicht verrechneten Verluste abgezogen, erhält man das steuerpflichtige Einkommen. Es stellt den steuerbaren Nettobeitrag zum Lebenseinkommen des Steuerpflichtigen dar und kann somit als Indikator der marktbestimmten Leistungsfähigkeit der natürlichen Person zu Steuerentrichtung interpretiert werden. Dieser Indikator wird auch marktbestimmtes Einkommen oder vereinfachend das Markteinkommen genannt.

**Fall III-13**

Der Eigentümer E eines mit eigenen Mitteln in Höhe von 1 Mio. CHF erworbenen Hauses erzielte im abgelaufenen Steuerjahr Mieteinnahmen in Höhe von 70 000 CHF. Aus der Vermietung sind ihm (abzugsfähige) Ausgaben in Höhe von 20 000 CHF entstanden. Der standardisierte Eigenkapitalzinssatz beträgt 4 %. Weiterhin hat E einen Erwerb aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit von 62 000 CHF bezogen. Zu ermitteln ist das steuerpflichtige Markteinkommen.

*Lösung:*

### **Ermittlung des Erwerbs aus Vermögensverwaltung**

Einkünfte	70.000 CHF
- Laufende Gewinnungskosten	20.000 CHF
- Eigenkapitalzinsen (4% von 1 Mio. CHF <sup>12</sup> )	40.000 CHF
<b>= Steuerpflichtiger Erwerb</b>	<b>10.000 CHF</b>

### **Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer**

Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit	62.000 CHF
+ Einkommen aus Vermögensverwaltung	10 000 CHF
<b>= Gesamterwerb</b>	<b>72 000 CHF</b>
(wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus Quellen des Steuerjahres)	
<b>= Markteinkommen</b>	<b>72 000 CHF</b>
(Bemessungsgrundlage zur Anwendung des Tarifs)	

Im Sinne des Prinzips der Beachtung einer humanen Leistungsfähigkeit ist von dem Markteinkommen nur jener Teil zu versteuern, der den Gesamtbetrag der persönlichen Aufwendungen [Art. 17 Abs. 4 bis 6 und 7 EStG] übersteigt. Wichtig ist hierbei, dass die Entlastung aus persönlichen Aufwendungen nicht durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage, sondern durch Freistellungsbeträge erfolgt. Die in Artikel 33 EStG geregelten Konsequenzen dieser Regelung für die Ermittlung der Einkommensteuerschuld bedeuten, dass von dem Steuerbetrag, der sich durch Anwendung des Tarifs auf die Bemessungsgrundlage ergibt (tarifliche Einkommensteuer), ein Betrag von Steuergutschriften abzugsfähig ist. Diesen erhält man durch Anwendung eines einheitlichen Vergütungssatzes auf den Gesamtbetrag der persönlichen Aufwendungen. Der zu zahlende Einkommensteuerbetrag ist also letztlich der Differenzbetrag zwischen Steuerbetrag nach Tarif und Betrag aller Steuergutschriften.

<sup>12</sup> Eine genauere Ermittlung der abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen wäre auf der Grundlage des Beilageblattes ‚Eigenkapitalzinsen‘ gemäß Tab. III-5 vorzunehmen.

---

⇒ **Objektives Nettoprinzip bei der Ermittlung eines einzelnen Erwerbs**

Jeder in das Markteinkommen einzubeziehende Erwerb ist im Sinne des objektiven Nettoprinzips der Saldo zwischen den betreffenden Erwerbseinkünften und ihren Gewinnungskosten (Art. 17 Abs. 3 EStG). Das Nettoprinzip folgt dem Prinzip einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Steuerbar ist nur das Nettoergebnis der auf Einkommenserzielung gerichteten wirtschaftlichen Aktivitäten des Steuerpflichtigen. Diese Aktivitäten beinhalten die Teilnahme an Märkten, d. h. die Teilnahme am allgemeinen Austausch von Gütern (inkl. Dienstleistungen). Das hierbei erzielte Markteinkommen ist immer ein Nettoeinkommen.

Einkünfte und davon abziehbare Ausgaben (Aufwendungen) müssen durch eine auf die Erzielung von Einkommen gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit veranlasst sein. Dies ist z.B. nicht bei Unterhaltsbezügen, Sozialhilfezahlungen, Erbschaften und Schenkungen der Fall. Hier handelt es sich um Einnahmen des Privatbereichs. Entsprechend sind Ausgaben zum Kauf von Konsumgütern rein privat veranlasst. Die Abgrenzung der steuerlich relevanten wirtschaftlichen von der privaten Sphäre des Steuerpflichtigen stellt bei der Durchführung eines jeden Einkommensteuerrechts ein schwieriges Problem dar. Hilfreich hierfür sind die Regelungen in Art. 19 Abs. 3 und 4 EStG.

Zur Vereinfachung der Besteuerung kommt das objektive Nettoprinzip auch durch Pauschalansätze beschränkt zur Anwendung. So ist z.B. als Erwerbsausgaben bei den Arbeitslöhnen nur ein Pauschalbetrag (Art. 24 Bst. a EStG) abzugsfähig. Der Vereinfachung dient auch die pauschale Festsetzung der Erwerbsausgaben von Betrieben in Prozent der Erwerbseinkünfte (Art. 58 Abs. 1 EStG). Der Steuerpflichtige kann jedoch auch die tatsächlichen Erwerbsausgaben nachweisen.

Es sollte beachtet werden, dass die Ausgaben für die berufliche Aus-, Fort- und Weiterbildung als Erwerbsausgaben im Sinne des objektiven Nettoprinzips zu sehen sind. Sie sind rechtlich in Art. 19 Abs. 5 Bst. b EStG nur deshalb ausgegliedert, weil diese Erwerbsausgaben oft nicht bestimmten (zukünftigen) Erwerbseinnahmen und damit auch nicht bestimmten Einkommen zugeordnet werden können.

⇒ **Anwendung des Kassenprinzips oder des Vermögensprinzips bei der Ermittlung eines einzelnen Erwerbs**

Für die Ermittlung der einzelnen Größen, aus denen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer gebildet wird, kommen sowohl das Kassenprinzip als auch das Vermögensprinzip zur Anwendung.

**Kassenprinzip (Zufluss-/Abflussprinzip)**

Dass Kassenprinzip ermöglicht dem Einkommensteuerpflichtigen eine einfache Ermittlung seines Einkommens, und zwar – mit wenigen Beschränkungen – bei jeder Art von Erwerb. Grundsätzlich werden Einkünfte und Kosten ihrer Gewinnung aus einkommenswirksamen Vorgängen bei einer Erwerbsermittlung nach dem Kassenprinzip schon bzw. erst bei Eingang oder Ausgang der dadurch verursachten Zahlungen erfasst. Dabei gilt: Güter (Geld, Sachen etc.) sind zugeflossen und damit Einkünfte, wenn der Steuerpflichtige wirtschaftlich über sie verfügen kann, wie z. B. bei Zahlung, Verrechnung oder Gutschrift. Entsprechendes gilt für den Ansatz von Gewinnungskosten aus dem Abfluss von Wirtschaftsgütern, die der Einkünfteerzielung dienen. Wenn einkommensbildende Vorgänge nicht mit (geldlichen) Zahlungen, sondern allein mit dem Zu- und Abgang von Sachgütern verbunden sind, müssen hier geldwerte Vorteile als Einkünfte und geldwerte Nachteile als Gewinnungskosten angesetzt werden. Erwerbseinkünfte sind also alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für die von ihm erbrachten Leistungen während des Kalenderjahres zugeflossen sind. Erwerbsausgaben (Gewinnungskosten) sind alle während des Kalenderjahres erfolgten Abflüsse an Gütern, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen zum Erwerb oder zur Sicherung seiner Erwerbseinkünfte dienen.

**Fälle III-14**

- a) Ein Arbeitnehmer bekommt von seinem Arbeitgeber für besondere Verdienste ein Flugticket nach New York geschenkt.
- b) Ein Arzt bekommt für die erfolgreiche Behandlung eines Patienten von diesem einen wertvollen Ring geschenkt.
- c) Ein Vermieter bekommt von seinem Mieter anstelle der Miete ein wertvolles Bild.

Sind in den Fällen a) bis c) Erwerbseinnahmen anzusetzen?

*Lösungen:*

In jedem dieser Fälle gehen dem Steuerpflichtigen Sachgüter aus seiner erwerbsbezogenen Tätigkeit zu, die als geldwerte Vorteile somit Erwerbseinkünfte darstellen.

In der Praxis kommt das Kassenprinzip nicht in Reinform, sondern in einer bezüglich langlebiger Wirtschaftsgüter modifizierten Form zu Anwendung. Diese modifizierte Kassenrechnung nennt man auch Überschussrechnung. Gemäß Art. 29 Abs. 1 EStG handelt es sich um folgende Ausnahmen vom reinen Kassenprinzip:

- Ausgaben für den Erwerb von Kapitalforderungen und zur Tilgung von Kapitalverbindlichkeiten sowie Einnahmen aus der Tilgung von Kapitalforderungen und dem Erwerb von Kapitalverbindlichkeiten sind nicht als Gewinnungskosten bzw. Einkünfte anzusetzen.
- Ausgaben zum Erwerb oder zur Herstellung abnutzbarer bzw. dem Substanzverzehr unterliegender Anlagegüter sind verteilt über den Zeitraum der Nutzbarkeit (durch Ansatz jährlicher Abschreibungsbeträge) abziehbar.
- Ausgaben zum Erwerb nicht gemäß Art. 16 Abs. 3 Bst. a EStG qualifizierter Beteiligungen sowie des nicht einem Substanzverzehr unterliegenden Bodenwerts von Grundstücken sind als Gewinnungskosten erst dann anzusetzen, wenn steuerbare Einkünfte aus ihrer Veräußerung bzw. Entnahme vorliegen.

**Fälle III-15**

- a) Unternehmer U1 liefert Waren an Unternehmer U2. U2 bezahlt U1 mit der Übergabe eines von ihm bislang betrieblich genutzten Pkw. U1 nutzt den Pkw ebenfalls ausschließlich betrieblich.
- b) Die Bank B gibt einem Unternehmer U ein Darlehen für ein Jahr in Höhe von 10 000 CHF zu einem Zinssatz von 8 %. B überweist den Darlehensbetrag zum Ende des Jahres 01. Am Ende des Jahres 02 tilgt U das Darlehen und überweist einschließlich Zinsen der Bank einen Betrag von 10 800 CHF.
- c) Der Wertschriftenhändler W kauft im November des Jahres 01 Aktien im Wert von 20 000 CHF. Im Januar des Jahres 02 verkauft er diese Aktien und erzielt einen Erlös von 22 000 CHF.

Welche steuerbaren Erwerbseinkünfte bzw. Gewinnungskosten (Erwerbsausgaben) sind nach der Überschussrechnung jeweils anzusetzen?

*Lösungen:*

- a) In dem Moment, in dem U1 über den Pkw verfügen kann, hat er einen



geldwerten Vorteil erlangt, d. h. es liegen bei ihm Erwerbseinkünfte in Höhe des Marktwertes des Pkw vor. Mit diesem Marktwert kann er den zu seinem Geschäftsvermögen gehörende Pkw (als abnutzbare Sachanlage) dann später pro-rata-temporis abschreiben.

U2 hat aus den ihm gelieferten Waren keine Einkünfte erzielt. Er kann allerdings aus dem Abgang des Pkw Gewinnungskosten in Höhe des Buchwertes des Pkw ansetzen.

- b) Aus dem Erwerb der Darlehensforderung kann B in 01 keine Gewinnungskosten ansetzen. Die im Jahr 02 erfolgende Darlehenstilgung des U führt bei B nicht zu entsprechenden Erwerbseinkünften. Im Jahr 02 erzielt B jedoch aus den erhaltenen Darlehenszinsen Erwerbseinkünfte in Höhe von 800 CHF, die als Nettoergebnis zu versteuern sind.

U hat aus dem Erhalt des Darlehensbetrages in 01 keine Erwerbseinkünfte und in 02 aus der Tilgung seiner Kapitalverbindlichkeit keine abzehbaren Gewinnungskosten. In 02 sind ihm jedoch aus den gezahlten Kreditzinsen abziehbare Gewinnungskosten in Höhe von 800 CHF entstanden, was letztlich zu einem Nettoergebnis von – 800 CHF führt.

- c) W darf die Ausgaben zum Kauf der Aktien – es handelt sich gemäß Art. 16 Abs. 3 Bst. a EStG um nicht qualifizierte Beteiligungen – in 01 nicht als Gewinnungskosten ansetzen. Im Jahr 02 hat er aus dem Verkauf der Aktien Erwerbseinkünfte in Höhe von 22 000 CHF erzielt. Den Buchwert der Aktien in Höhe von 20 000 CHF kann er jetzt als Gewinnungskosten ansetzen, was zu einem steuerpflichtigen Nettoergebnis von 2 000 CHF führt.

### **Vermögensprinzip (Ertrags-/Aufwandsrechnung)**

Eine Erwerbsermittlung nach dem Vermögensprinzip ist auf die Ermittlung des Erwerbs aus Geschäftsbetrieben bilanzierender Unternehmen beschränkt (Art. 28 Abs. 1 EStG). Hier spricht man dann nicht von Erwerbseinkünften und Erwerbsausgaben (Gewinnungskosten), sondern von (vermögenswirksamen) Erträgen und Aufwendungen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit eines Unternehmens. Erträge sind hiernach bereits dann anzusetzen, wenn Forderungen aus gelieferten Waren und erbrachten Dienstleistungen entstanden sind. Die kassenmäßige Begleichung dieser Forderungen führt dann nur zu einer Umbuchung zwischen Aktivkonten. Der Barkauf von Roh- und Hilfsstoffen bewirkt noch keinen Aufwand, sondern einem Vorratsbestand. Erst der produktionsbedingte Verbrauch dieser Vorräte führt zu einem Aufwand in der Erfolgsrechnung, der faktisch dann definitiv ist, wenn die mit diesen Vorräten erstellten Produkte verkauft sind. Die Tilgung von Verbindlichkeiten aus erworbenen Waren

und Dienstleistungen reduziert ohne Erfolgswirksamkeit ein Bankguthaben oder den Kassenbestand.

### Fälle III-16

Sachverhalte wie in den Fällen III-15.

Welche steuerbaren Erträge bzw. Aufwendungen sind jeweils nach der Vermögensrechnung anzusetzen?

*Lösungen:*

- a) In dem Moment, in dem U1 über den Pkw verfügen kann, hat er einen geldwerten Vorteil erlangt, d. h. es liegen bei ihm steuerpflichtige Erträge in Höhe des Marktwertes des Pkw vor. Mit diesem Marktwert als Aktivposten kann er den zu seinem Geschäftsvermögen gehörende Pkw (als abnutzbare Sachanlage) dann später pro-rata-temporis abschreiben. U2 hat aus den ihm gelieferten Waren keinen Ertrag erzielt. Die Waren sind zum Marktwert des Pkw zu aktivieren. Aus dem impliziten Verkauf des Pkw hat U2 einen Ertrag in Höhe des Marktwertes des Pkw erzielt. Gleichzeitig kann er einen Aufwand in Höhe des Buchwertes des Pkw ansetzen.
- b) Der Erwerb der Darlehensforderung führt bei B in 01 zu einem Tausch von Aktiva in Höhe von 10 000 CHF (Kapitalforderungen +, liquide Mittel -). Im Jahr 02 gibt es einen Tausch von Aktiva gleichen Betrages in umgekehrter Richtung (Kapitalforderungen -, liquide Mittel +). Außerdem erzielt B in Höhe von 800 CHF einen Ertrag. Als Nettoergebnis hat die Bank 800 CHF zu versteuern. U hat aus dem Erhalt des Darlehensbetrages in 01 keine Erwerbseinkünfte, sondern eine Zunahme liquider Mittel und von Kapitalverbindlichen in Höhe von 10 000 CHF. In 02 verkürzt sich seine Bilanz um den gleichen Betrag (Kapitalverbindlichkeiten -, liquide Mittel -). Gleichzeitig ist ihm in diesem Jahr aus den gezahlten Kreditzinsen ein Aufwand in Höhe von 800 CHF entstanden, was letztlich zu einem Nettoergebnis von - 800 CHF führt.
- c) Der Erwerb der Aktien führt bei W in 01 zu einem Tausch von Aktiva in Höhe von 20 000 CHF (Wertschriften +, liquide Mittel -). Im Jahr 02 gibt es einen Tausch von Aktiva gleichen Betrages in umgekehrter Richtung (Wertschriften -, liquide Mittel +). Weiterhin hat W im Jahr 02 einen Ertrag in Höhe von 2 000 CHF erzielt, was zu einem steuerpflichtigen Nettoergebnis gleicher Höhe führt.

Weitere Besonderheiten einer Erwerbsermittlung nach der Vermögensrechnung können der entsprechenden betriebswirtschaftlichen und steuerrechtlichen Standardliteratur entnommen

werden. Siehe weiterhin das Beispiel der Erwerbsermittlung nach der Vermögensrechnung im Abschnitt 2.2 des sechsten Kapitels.

⇒ **Lebenszeitliches Nettoprinzip bei der Ermittlung eines steuerpflichtigen Gesamterwerbs (Verlustverrechnung)**

Verlustverrechnung ist zur Sicherstellung der lebenszeitlichen Einmalbelastung eines Erwerbs im horizontalen Sinne bei der Bildung des Totals eines Erwerbs aus einer besonderen Art von Erwerbstätigkeiten, im vertikalen Sinne bei der Bildung des Gesamterwerbs aus den Einzelerwerben sowie auch im zeitlichen Sinne geboten.

Einschränkungen des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs sind nur dann gerechtfertigt, wenn der Steuerpflichtige hierdurch sachlich nicht begründbare Vorteile erlangt oder die Wahrnehmung der Verlustverrechnung zu hohe Erhebungskosten bewirkt. Einen nicht gerechtfertigten Vorteil könnte ein Unternehmer realisieren, wenn er Verluste aus einem Geschäftsbetrieb mit anderen Erwerben verrechnen dürfte, ohne dass für diese Verluste ein haftendes Erwerbsvermögen vorhanden ist. Deshalb ist die Verrechnung von Verlusten aus Geschäftsbetrieb und Vermögensverwaltung mit anderen Erwerben nach Art. 23 Abs. 1 EStG nur zulässig, soweit sie mittels eines entsprechend vorhandenen Erwerbsvermögens des Steuerpflichtigen aufgefangen werden. Bei der Zurechnung von Anteilen an Verlusten transparenter Gesellschaften ist die Haftung des Erwerbsvermögens in der Regel auf das in die Gesellschaft eingelegte anteilige Eigenkapital beschränkt. Nicht ausgeschlossen bleibt jedoch, dass eine Haftung für Verluste auch mit einem außerhalb des Geschäftsvermögens der transparenten Gesellschaft gehaltenen Erwerbsvermögens besteht. Die Verlustverrechnung setzt aber die Wirksamkeit der Haftung voraus, was letztlich die Einlage eines entsprechenden Kapitals zur Verlustabdeckung in die Gesellschaft erfordert.

Unter Berücksichtigung des Ziels einer Besteuerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch Besteuerung der Beiträge zum Lebenseinkommens aus wirtschaftlichen Tätigkeiten müssen verrechenbare Verluste eines Jahres auf spätere Ermittlungszeiträume im Sinne eines zeitlichen Verlustausgleichs vollständig übertragbar sein. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit soll das steuerbare Einkommen des Steuerpflichtigen erfassen, das dieser aus seinen wirtschaftlichen Aktivitäten während des gesamten Zeitraums seiner Steuerpflicht erzielt hat. In jedem Kalenderjahr wird nur ein sich als Einkommen zeigendes Teilergebnis dieser andau-

ernden wirtschaftlichen Aktivitäten besteuert. Ist dieses Teilergebnis negativ, d. h. hat sich ein Verlust ergeben, so muss er mit den weiteren Teilergebnissen der wirtschaftlichen Aktivitäten in den nächsten Kalenderjahren verrechnet werden. Darin liegt der eigentliche Sinn des Verlustvortrages und die Intention des Gesetzgebers, das Gesamtergebnis der wirtschaftlichen Aktivitäten der Steuerpflichtigen über den mehr als ein Kalenderjahr umfassenden gesamten Zeitraum der Steuerpflicht einmalig zu belasten. Damit ist zum Zwecke der Feststellung eines (vorläufigen) Gesamtergebnisses zunächst der positive Gesamterwerb eines Kalenderjahres mit (verzinst) vorgetragenen Verlusten früherer Kalenderjahre zu verrechnen.

### Fälle III-17

- a) K ist selbständig und leitet ein Obst- und Gemüsegeschäft in Schaan. Aufgrund von Umsatzeinbußen im Ermittlungszeitraum 01 erzielt er einen Verlust.
- b) L ist Friseurgesellin in einem Frisiersalon in Triesenberg. Sie ist im Ermittlungszeitraum 01 nicht erwerbstätig und absolviert eine Meisterausbildung, die beträchtliche Kosten verursacht.
- c) G ist Angestellter eines Autohauses in Vaduz. Nebenbei betreibt er zusammen mit seinem Freund F einen Gebrauchtwagenhandel. Da sie im Ermittlungszeitraum 01 nur wenig Fahrzeuge verkaufen, erzielen sie mit dem Gebrauchtwagenhandel einen Verlust.

Welche Art von Verlusten werden jeweils erzielt und wie sind sie zu behandeln?

#### Lösungen:

- a) K erzielt einen Verlust im Rahmen der Erzielung eines Erwerbs aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Besitzt er keine weiteren positiven Einkommen aus Erwerbstätigkeiten, die den Verlust aus seiner unternehmerischen Tätigkeit ausgleichen, ist sein Gesamterwerb negativ. Diesen Verlust kann K in den Ermittlungszeitraum 02 vortragen.
- b) Im Ermittlungszeitraum 01 bezieht L keine Einkünfte aus nichtselbständiger oder selbständiger Erwerbstätigkeit. Die Kosten der Meisterausbildung sind abziehbare Ausgaben für die berufliche Bildung, die sie in 01 nicht horizontal verrechnen kann. Insofern ergibt sich für L ein negativer Gesamterwerb, den sie als Verlust in den Ermittlungszeitraum 02 vortragen kann.
- c) G bezieht sowohl einen Erwerb aus nichtselbständiger als auch selbständiger Erwerbstätigkeit. Wie F ist G Anteilseigner einer personenrechtlichen Gemeinschaft (transparenten Gesellschaft). Der Verlust dieser Gesellschaft wird ihm anteilig zum Abzug bei seinen Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG) zugerechnet. Kann er diesen Verlust nicht mit ausreichend hohen positiven Einkommen aus anderen selbständigen Erwerbstätigkeiten oder seiner nichtselbständigen Erwerbstätigkeit horizontal

ausgleichen, ist sein Gesamterwerb insoweit im Ermittlungszeitraum 01 negativ. Den Verlust kann G in den nächsten Steuerabschnitt vortragen.

Nach Art. 23 Abs. 2 EStG können vorgetragene Verluste mit dem Eigenkapitalzins gemäß Art. 14 Abs. 2 EStG aufgezinst verrechnet werden. Im jeweils nächsten Ermittlungszeitraum wird also der Gesamterwerb bei natürlichen Personen um den vorgetragenen Verlust und die hierauf entfallenden Eigenkapitalzinsen gemindert. Durch den zusätzlichen Abzug der Eigenkapitalzinsen wird somit gewährleistet, dass in früheren Steuerabschnitten entstandene Verluste in einem zukünftigen Steuerabschnitt (bar)wertmäßig in voller Höhe und daher im Einklang mit der Lebenseinkommensbesteuerung steuerlich berücksichtigt werden. Siehe hierzu auch die Beispiele zum zeitlichen Verlustausgleich im Rahmen der Lebenseinkommens-Besteuerung im zweiten Abschnitt des Anhangs von Teil A des Forschungsberichts.

### Fall III-18

Der Steuerpflichtige E sei in dem Jahr, das dem Steuerjahr voranging, mit seinem Gewerbebetrieb in Konkurs gegangen. Einen Verlust von 25 000 CHF konnte er nicht ausgleichen. Der gesetzlich festgelegte Eigenkapitalzins beträgt 4 %. Im Übrigen entsprechen die Einkommensverhältnisse des E wie im Fall III-13. Zu ermitteln ist das steuerpflichtige Markteinkommen.

*Lösung:*

<b>Gesamterwerb</b>	<b>72 000 CHF</b>
(wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus Quellen des Steuerjahres)	
- Verlustvortrag (einschl. 4% von 25 000 CHF)	26 000 CHF
<hr/>	<hr/>
<b>= Markteinkommen</b>	<b>46 000 CHF</b>
(lebenszeitlich orientierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit)	

Eine Besonderheit stellt die Übertragung von Verlustvorträgen anlässlich von Umwandlungen gemäß Art. 23 Abs. 3 EStG dar. Hat sich nach einer Umwandlung von Geschäftspersonen durch Verschmelzung, Spaltung, Vermögensübertragung und Formwechsel die Art der Geschäftstätigkeit nicht wesentlich verändert und wurden nicht mehr als 20 Prozent der Anteile an neue Eigentümer übertragen, kann der übertragene Verlust vom Rechtsnachfolger genutzt werden, wenn er vor der Änderung der unternehmerischen Tätigkeit und vor Übertragung auf neue Eigentümer entstanden ist.

---

⇒ **Subjektives Nettoprinzip bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens**

Ausgaben der privaten Lebensführung sind keine Erwerbsausgaben bei den Einkommen aus selbständiger oder nichtselbständiger Erwerbstätigkeit oder anderen Einkünften natürlicher Personen. Denn anders als Erwerbsausgaben erfolgen diese Ausgaben nicht im Rahmen einer auf die Erzielung von Markteinkommen gerichteten Erwerbstätigkeit. Ausgaben der privaten Lebensführung sind daher nicht betrieblich/beruflich, sondern privat veranlasst. Als solche sind sie bei der Ermittlung des marktbestimmten Einkommens (Art. 19 Abs. 1 EStG) nicht in Abzug zu bringen. Diese Sichtweise entspricht der Ermittlung der Steuerbasis nach dem Grundsatz des objektiven Nettoprinzips, welches Einkommen als Saldo aus Erwerbseinkünften und Erwerbsausgaben (Gewinnungskosten) definiert und anhand dieser Größe die (objektive) wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen im Ermittlungszeitraum misst. Die alleinige Bestimmung der Steuerbasis nach dem objektiven Nettoprinzip stellt allerdings keinen geeigneten Indikator für eine sozial verträgliche und damit faire Einkommensbesteuerung dar. Dies wird klar, wenn man beispielsweise zwei Personen, A und B, mit gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit – gemessen über deren marktbestimmtes Einkommen – betrachtet: Person A ist ein verheirateter Familienvater mit zwei Kindern, Person B ist alleinstehend. Bei einer Einkommensbesteuerung, die sich ausschließlich am objektiven Nettoprinzip orientiert, müssten A und B die gleiche Steuerzahlung leisten. Eine Einkommensbesteuerung mit diesen Belastungswirkungen wird häufig mit der Begründung abgelehnt, dass die steuerliche Belastbarkeit eines Bürgers erst dann entsteht, wenn dessen Markteinkommen alle die von ihm getätigten Konsumausgaben für sich selbst und für die von ihm unterhaltenen Personen (bei Person A sind dies dessen (nichterwerbstätige) Ehefrau und die beiden Kinder) zur Führung eines menschenwürdigen Daseins in der Gesellschaft übersteigt. Konkret erfordert dies eine steuerliche Freistellung aller vom Steuerpflichtigen getätigten existenziellen Konsumausgaben. Dieser international anerkannte Besteuerungsgrundsatz der Berücksichtigung der Ausgaben zur Sicherung des Konsumexistenzminimums des Steuerpflichtigen und der von ihm unterhaltenen Personen wird auch als subjektives Nettoprinzip bezeichnet. Seine Anwendung erfordert bei einem einheitlichen Einkommensteuersatz, dass von der im Markteinkommen zum Ausdruck kommende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit die vom Steuerpflichtigen getätigten Ausgaben zur Sicherung seines eigenen und des Konsumexistenzminimums der von ihm unterhaltenen Personen abgezogen werden. Dadurch, dass persönliche Umstände des

---

Steuerpflichtigen – z. B. die Zahl der Kinder, deren existenzielle Konsumausgaben der Steuerpflichtige zu tätigen hat – bei der Ermittlung der Steuerbasis Berücksichtigung finden, kann man auch von einer Besteuerung nach der humanen Leistungsfähigkeit sprechen. Kommt ein progressiver Einkommensteuertarif zur Anwendung, dann erfordert das Gleichheitsprinzip, dass die steuerliche Entlastung aus persönlichen Aufwendungen zur Sicherung des Konsumexistenzminimums zu einem für alle Steuerpflichtigen gleichen Vergütungssatz zu erfolgreich hat. Dieser sollte zweckmäßiger Weise mit dem Basissteuersatz des stufenmäßig gestalteten Progressionstarifs festgesetzt sein, was gemäß Art. 34 Abs. 5 EStG gewährleistet ist.

Neben dem Grundbedarf für das Konsumexistenzminimum in Form von Freibeträgen gestattete der Gesetzgeber aus sozialpolitischen Gründen früher auch den Abzug weiterer Ausgaben der privaten Lebensführung. Im Rahmen der Abzüge persönlicher Aufwendungen waren deshalb in Art. 47 Abs. 2 Bst. a bis k AStG neben den Freibeträgen auch geleistete Beiträge zur obligatorischen Unfall- und Krankenversicherung unbegrenzt und Unterhaltsbeiträge, Beiträge zu einer freiwilligen Krankenversicherung, nicht durch Versicherungsleistungen gedeckte Krankheits-, Unfall- und Zahnarzkosten sowie Spenden an gemeinnützige Organisationen begrenzt steuerlich abzugsfähig. Diese Abzugsmöglichkeiten sind für unbeschränkt Steuerpflichtige zusammen mit Grundfreibeträgen im Wesentlichen als Freistellungen gemäß Art. 17 Abs. 4 EStG übernommen worden. Bei beschränkt Steuerpflichtigen wird gemäß Art. 17 Abs. 7 EStG jener Teile des Markteinkommens freigestellt, der dem Grundfreibetrag und dem Gesamtbetrag der ins liechtensteinische gesetzliche Sozialsystem geleisteten Pflichtbeiträge entspricht.

Da die Abzugsmöglichkeit der Ausgaben des Steuerpflichtigen für seine berufliche Bildung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Markteinkommens keiner Begrenzung unterliegt, wurde die frühere Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten für Kinder nicht übernommen.

Die Freistellung von Unterhaltszahlungen wurde gemäß Art. 17 Abs. 4 Bst. h EStG begrenzt auf die dem Unterhaltsempfänger zustehenden Grundfreibeträge für sich und die von ihm unterhaltenen Kinder. Folgerichtig darf der Unterhaltsempfänger selbst solche Grundfreibeträge gemäß Art. 17 Abs. 6 EStG nicht mehr in Anspruch nehmen, hat aber die erhaltenen Unterhaltsbeiträge dann auch nicht mehr zu versteuern. Es darf bei der steuerlichen Behandlung von Unterhaltszahlungen auch nicht darauf ankommen, ob der Steuerpflichtige sie obligato-

risch oder freiwillig leistet. Mit dieser Neuregelung wird erreicht, dass die Entlastung aus der steuerliche Anerkennung eines schutzbedürftigen Einkommens, das der Finanzierung des Konsumexistenzminimums des Ehepartners und der Kinder dient, unabhängig davon ist, ob eine Unterhaltsgemeinschaft zusammen mit Kindern besteht oder ob die Eheleute geschieden sind und die Kinder nicht zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehören.

Es ist aus zwei erhebungstechnischen Gründen zu empfehlen, die früheren Regelungen in Art. 52 Abs. 3 AStEG, wonach die frankenmäßig Begrenzungen bei den abzugsfähigen persönlichen Aufwendungen nur im Verhältnis des Inlandserwerbs zum Gesamterwerb einschließlich des steuerfreien Auslandserwerbs Anwendung finden, nicht fortzuführen. Zum einen erfordert eine solche Begrenzung, dass der steuerfreie Auslandserwerb zu deklarieren und von der Steuerverwaltung zu überprüfen wäre, womit für beide Seiten ein besonderer Erhebungsaufwand verbunden ist. Zum anderen ist nicht erkennbar, warum die subjektive (humane) Leistungsfähigkeit eines Bürgers nur dadurch niedriger zu bemessen ist, weil er neben seinem steuerpflichtigen Erwerb noch einen steuerbaren, aber steuerfreien Auslandserwerb erzielt hat. Konsequenz wäre dies allein, wenn man grundsätzlich alle steuerbaren, aber aus systematischen Gründen steuerfreien Einkünfte in diesem Sinne berücksichtigte. Hiermit wären aber enorme Steuererhebungskosten verbunden, was dem Kriterium einer unter administrativen Aspekten möglichst einfachen und effizienten Einkommensbesteuerung nicht entspräche.

### ⇒ **Grundprinzipien der persönliche Zurechnung von Einkünften, Gewinnungskosten und Einkommen**

Nach Art. 20 Abs. 1 und 2 EStEG gilt: Einkünfte (Erträge) sind demjenigen zuzurechnen, der sie erwirtschaftet hat. Erwirtschaftet werden Einkünfte von dem, der sie aufgrund seiner Betätigung, d. h. aufgrund seiner Arbeit und (oder) seines Vermögenseinsatzes unter Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erzielt. Nach Beendigung der Erwerbssteuerpflicht sind die Erwerbseinkünfte demjenigen zuzurechnen, der sie als Rechtsnachfolger oder sonst Berechtigter erhält. Erwerbsausgaben (Aufwendungen) sind demjenigen zuzurechnen, dem auch die Einkünfte aus einer Erwerbstätigkeit zuzurechnen sind, und zwar gleichgültig, von wem die Ausgabe geleistet worden ist.

Jeder natürlichen Person werden also nur die durch Einsatz ihrer eigenen Erwerbsquelle erzielten Einkünfte und nicht die von anderen Personen erzielten Einkünfte zugeordnet. Die



---

personelle Zuordnung von Einkommen ist allerdings nicht immer selbstverständlich wie die nachfolgenden Beispiele zeigen.

**Fall III-19**

Der Kleiderfabrikant F schenkt den Frauen seiner leitenden Angestellten zum Weihnachtsfest wertvolle Kleidungsstücke, um hierdurch die Leistungen dieser Mitarbeitergruppe besonders zu honorieren. Wem sind diese Sachzuwendungen zuzuordnen?

*Lösung:*

Die Sachzuwendungen sind nicht den Frauen der Angestellten, sondern diesen selbst zuzuordnen.

**Fall III-20**

Ein Arbeitnehmer hat das von seinem Arbeitgeber verbindlich zugesagte Weihnachtsgeld im Voraus an ein Autohaus abgetreten, dem er noch eine Ratenzahlung für den neu angeschafften Wagen schuldet. Wem ist das Weihnachtsgeld zuzuordnen?

*Lösung:*

Das Weihnachtsgeld ist nicht dem Autohaus, sondern dem Arbeitnehmer als Lohn zuzurechnen.

**Fall III-21**

Der Sohn S hat den Gewerbebetrieb seines Vaters V übernommen, der in den Ruhestand getreten ist. Auf Grund zu hoher Einkäufe von Waren und von Liquiditätsschwierigkeiten kann S die Rechnung eines Lieferanten in Höhe von 50 000 CHF nicht bezahlen. V möchte seinem Sohn helfen und bezahlt die Rechnung. Wer darf die Ausgaben als Gewinnungskosten absetzen?

*Lösung:*

Es handelt sich um Erwerbsausgaben, die dem Gewerbebetrieb und damit dem S zuzurechnen sind. Er kann sie also gewinnmindernd absetzen. Das gleiche Resultat würde sich einstellen, wenn V dem S eine Schenkung in Höhe von 50 000 CHF macht und S hiermit anschließend die Rechnung bezahlt.

Eine besondere Tradition hat in Liechtenstein die Zusammenrechnung der Einkommen von Verheirateten. Die Einkommen beider Eheleute werden damit quasi einem fiktiven Einzelsubjekt zugeordnet, das wir zur Klarstellung ‚Unterhaltsgemeinschaft‘ nennen wollen. Der Tatsache, dass hier eigentlich die Einkommen zweier Personen besteuert werden, trug der Ge-

setzgeber früher durch einen Verheirateten-Abzug vom Gesamtbefehnis aus Erwerbs- und Vermögenssteuer gemäß Art. 55bis AStEG Rechnung. Dieser Tradition wird in Art. 20 Abs. 5 EStEG mit einer Modifikation entsprochen, die dem international dominierenden Individualprinzip stärkere Beachtung schenkt. Beantragen Verheiratete eine Besteuerung als Unterhaltsgemeinschaft, werden ihre Bemessungsgrundlagen zusammengefasst. Sodann wird die Hälfte von der Summe beider Einkommen jedem Ehegatten zur Anwendung des Einkommensteuertarifs zugerechnet. Dies bedeutet u.a., dass auch ein negatives Markteinkommen als Verlust hälftig aufgeteilt wird. Im Falle einer nachfolgenden Scheidung können dann die Geschiedenen ihren mitgenommenen Verlustvortrag zur Verrechnung mit einem zukünftigen eigenen positiven Markteinkommen verwenden. Andererseits kann bei einer Eheschließung jeder Ehepartner seinen vormaligen Verlustvortrag nur mit dem ihm während der Ehe zugerechneten (hälftigen) Markteinkommen verrechnen [Art. 20 Abs. 6 EStEG]. Mit dem Halbteilungsprinzip wird faktisch eine Entlastung des Familieneinkommens erreicht, die der aus dem arbiträr erscheinenden Verheirateten-Abzug in vielen Fällen weitgehend entspricht.

Der bisherigen Tradition entsprechend werden der Gesamterwerb, ein Verlustvortrag sowie die Freistellung gemäß Art. 17 Abs. 4 bis 6 und 8 EStEG von minderjährigen Kindern, die in häuslicher Gemeinschaft mit beiden Eltern oder einem Elternteil leben, den Eltern einer Unterhaltsgemeinschaft bzw. dem alleinstehenden Elternteil zugerechnet.

## **2.2 Erwerb aus unselbständiger Erwerbstätigkeit**

Die Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit gemäß Art. 12 EStEG entsprechen in großem Umfang der steuerlichen Erfassung dieser Einkünften gemäß Art. 45 Abs. 1 Bst. d AStEG. Allerdings war die nach Art. 45 Abs. 1 Bst. d AStEG vorgeschriebene künstliche Festsetzung von Gehältern für Gesellschafter ertragssteuerpflichtiger Kapitalgesellschaften, die an dem Unternehmen maßgeblich beteiligt und in diesem tätig sind, unter steuersystematischen Aspekten nicht zu rechtfertigen. Sollte sich der Gesetzgeber allerdings dazu entschließen, den Steuersatz der Körperschaftsteuer deutlich unter dem Spitzensatz des Einkommensteuertarifs festzusetzen, und optiert der Gesellschafter nicht zu einer transparenten Nachversteuerung seines Gewinnanteils gemäß Art. 48 Abs. 3 EStEG, so wird die frühere ‚Aufstockung‘ bzw. ‚Festsetzung‘ von Geschäftsführergehältern bei beherrschenden Gesellschaftern unumgänglich sein. Der Gesetzgeber wäre also mit seiner Entscheidung für die tarifliche Begünstigung

der Kapitalgesellschaften gezwungen, mit solchen arbiträren Bestimmungen von Einkünften aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zugleich Anreize zur Umdeklaration von Geschäftsführergehältern in Unternehmensgewinne entgegenzuwirken.

Neu ist weiterhin die Einbeziehung der obligatorischen Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung des Arbeitnehmers. Insofern werden dessen bisher zu versteuernde Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit um diese Beiträge erhöht. Zu beachten ist hierbei, dass die Leistungen der Alters--, Hinterbliebenen- und Invalidenversicherung nach Art. 14 Abs. 3 Bst. a EStG zukünftig nicht mehr mit nur 30 % – wie nach Art. 47 Abs. 1 Bst. d AStG – besteuert werden, sondern gänzlich steuerfrei sind. Andere obligatorische Beiträge des Arbeitgebers zur Einkommensvorsorge seines Arbeitnehmers kann dieser belastungsneutral gemäß Art. 53 Abs. 2 Bst. a EStG als Kosten der Gewinnung zukünftiger Vorsorgeeinkünfte geltend machen.

Früher wurden – aus welchen Gründen auch immer – Nebeneinkünfte des Arbeitnehmers wie z. B. Vergütungen für journalistische, künstlerische, literarische, wissenschaftliche oder sportliche Tätigkeit, die Leitung von Vereinen, Hauswarttätigkeiten, Tätigkeiten im Bereich der Erwachsenenbildung und Feuerwehr als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit betrachtet. Tatsächlich handelt es jedoch hierbei nicht um Einkünfte aus einem weisungsgebundenen Dienstverhältnis, sondern um Einkünfte aus selbstständigen Erwerbstätigkeiten. Zur Abgrenzung der selbständigen von den unselbständigen Erwerbstätigkeiten siehe die Ausführungen im folgenden Abschnitt 2.3. Hiernach lässt sich auch die bisherige Behandlung der Verwaltungsrats-, Stiftungsrats-, Aufsichtsrats- und Repräsentationshonorare, Tantiemen, Tag- und Sitzungsgelder sowie Einkünfte aus nebenamtlicher Behörden-, Kommissions- und Gerichtstätigkeit als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit nicht mehr rechtfertigen.

Ein erhebungstechnisches Problem stellt immer die Erfassung von Naturalleistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer sowie von Trinkgeldern dar. Nach Artikel 12 Bst. c und d EStG sind deshalb hier Freigrenzen vorgesehen.

Artikel 24 EStG regelt die Ermittlung des Erwerbs aus unselbständigen Tätigkeiten. Von den steuerpflichtigen zugeflossenen Einkünften können abgezogen werden:

- a) eine bestimmter Betrag pro Kalenderjahr als pauschale Gewinnungskosten, soweit Entgelte für Arbeitsleistungen vorliegen. Bei unterjährigem Steuerjahr wird der Abzug an-

teilsmäßig gewährt;

- b) die besonderen Gewinnungskosten gemäß Art. 19 Abs. 5 Bst. a EStG.

Zu den besonderen Gewinnungskosten gehören im Wesentlichen die in Art. 2 der früheren Verordnung über die Bemessung der außerordentlichen Gewinnungskosten von Unselbständigerwerbenden aufgeführten Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort, eine auswärtigen Verpflegung sowie zusätzliche Kosten bei Schicht- und Nachtarbeit.

## 2.3 Erwerb aus selbständiger Erwerbstätigkeit

### ⇒ Arten und Grundmerkmale

Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind gemäß Art. 13 Abs. 1 EStG:

- a) Einkünfte aus Geschäftsbetrieben des vom Steuerpflichtigen geführten Unternehmens, wozu auch Einkünfte aus der Veräußerung von Geschäftsbetrieben oder Teilen davon gehören;
- b) Einkünfte aus der anteiligen Zurechnung von Gewinnen transparenter Gesellschaften und der Veräußerung von Anteilen an transparenten Gesellschaften, die einen Geschäftsbetrieb führen;
- c) Einkünfte aus der Tätigkeit als Mitglied im Organ (Aufsichtsrat, Geschäftsführung u. Ä.) von Unternehmen und als Mitglied im Organ eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens (Abgeordneter im Landtag, Mitglied eines Gemeinderates u. Ä.).
- d) Einkünfte aus gelegentlicher selbständiger Erwerbstätigkeit.

Allen diesen Einkünften ist gemeinsam, dass sie aus einer erwerbswirtschaftlichen Marktbeileiligung von Steuerpflichtigen entstehen und daher als marktbestimmte Erwerbseinkünfte steuerbar sind. Für eine selbständige Erwerbstätigkeit und damit gegen das Vorliegen eines weisungsgebundenen Arbeitsverhältnisses (und damit einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit) sprechen insbesondere folgende Merkmale:

- freie Gestaltung der Arbeitserledigung und freie Bestimmung von Arbeitszeit und Arbeitsort;
- Risiken (z. B. durch Einsatz eigenen Kapitals, Arbeit im eigenen Büro etc.),
- Tätigkeit für mehrere Auftraggeber,
- die Tätigkeit muss nicht in eigener Person erbracht werden, d. h. der Auftragnehmer kann die Tätigkeit einem anderen übertragen

und/oder die

– relativ kurze Dauer einer einzelnen Tätigkeit.

Diese Merkmale sind nicht alle gleichzeitig und im selben Maße erfüllt. Die Zuordnung von Einkünften aus erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten zu Einkünften aus selbständiger oder unselbständiger Erwerbstätigkeit erfolgt daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse, welches sich aus dem Abwägen einzelner oben aufgeführter Merkmale, die für die eine oder die andere Einkommensart sprechen, ergibt. Wesentlich für das Vorliegen von Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit ist das Kriterium der Selbständigkeit, die durch das Fehlen einer Weisungsgebundenheit zwischen in wirtschaftlicher Beziehung zueinander stehenden Personen gekennzeichnet ist.

Unternehmerische Tätigkeiten, d. h. Erwerbstätigkeiten in Verbindung mit Geschäftsbetrieben, die gemäß Art. 13 Abs. 1 Bst. a EStG zu steuerbaren Einkünften führen, sind neben dem Merkmal der Selbständigkeit insbesondere durch Nachhaltigkeit und Einnahmenerzielungsabsicht gekennzeichnet. Nachhaltigkeit bedeutet, dass die den Einkünften zugrunde liegenden Marktaktivitäten mit der Absicht der Wiederholung vorgenommen werden, um daraus eine ständige Erwerbsquelle zu begründen. Ein Widerspruch hierzu liegt nicht vor, wenn nur eine einmalige Marktaktivität unternommen wird, allerdings die Absicht der Wiederholung beim Steuerpflichtigen erkennbar ist. Gewinnerzielungsabsicht, d.h. einen Überschuss der Erwerbseinnahmen über die Erwerbsausgaben aus der Erwerbstätigkeit zu erzielen, ist gemäß Art. 2 Abs. 5 EStG keine notwendige Voraussetzung für unternehmerische Tätigkeiten. Ohne Gewinnerzielungsabsicht handelt derjenige, der Einnahmen erzielen möchte, um lediglich seine Selbstkosten zu decken. Jedoch können Absicht und Realität der Erwerbstätigkeit dabei dennoch zur Erzielung von Gewinnen führen, die dann natürlich der Erwerbssteuer unterliegen. Wenn allerdings eine Tätigkeit auf Märkten ständig zu Verlusten führt, ist eher eine Liebhaberei und keine Erwerbstätigkeit im Sinne von Art. 2 Abs. 3 EStG anzunehmen. Bei solchen Tätigkeiten ist die Voraussetzung eines Leistungsaustauschs nicht gegeben.

Zu den Einkünften aus selbstständiger Erwerbstätigkeit zählen gemäß Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG weiterhin Einkünfte aus dem Halten von Anteilen an transparenten Gesellschaften (Art. 48 EStG), die einen Geschäftsbetrieb führen sowie Gewinne aus der Veräußerung von Beteiligungen an personenrechtlichen Gemeinschaften mit Geschäftsbetrieben, die zur Gruppe der transparenten Gesellschaften gehören.

Aufgrund dessen, dass Abgeordnete in ihrer Erwerbstätigkeit keiner konkreten Weisungsgebundenheit unterliegen und daher selbständig tätig sind, gehören ihre Bezüge als Einkünfte aus der Tätigkeit als Mitglied in Organen eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens (Landtag, Gemeinderat) ebenfalls zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Abgeordnete mögen ein Büro haben und Mitarbeiter beschäftigen, sie bieten jedoch ihre Dienstleistungen nicht auf Märkten im Rahmen von Geschäftsbetrieben an. Dies gilt im Übrigen auch für selbständige Tätigkeiten in Organen (z.B. im Aufsichtsrat) von Unternehmen.

Auch Einkünfte aus einer gelegentlichen erwerbswirtschaftlichen Marktbeteiligung von Steuerpflichtigen – allein oder zusammen mit anderen Personen – werden selbständig erwirtschaftet. Allerdings fehlt diesen Tätigkeiten das Kriterium der Nachhaltigkeit, da sie typischerweise nicht auf Wiederholung angelegt sind. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber Einkünfte aus gelegentlichen erwerbswirtschaftlichen Marktbeteiligungen gegenüber Einkünften aus Tätigkeiten als Unternehmer und anderen nachhaltigen selbständigen Tätigkeiten abzugrenzen.

⇒ **Einkünfte aus Geschäftsbetrieben des selbständig geführten Unternehmens**

**(Art. 13 Abs. 1 Bst. a EStG)**

Das Unternehmen einer natürlichen Person umfasst gemäß Art. 2 Abs. 15 Bst. b EStG alle Geschäftsbetriebe, die von dieser Person geführt werden. Als Geschäftsbetrieb gilt gemäß Art. 2 Abs. 3 und 5 EStG jede nachhaltig auf die Erzielung von Einkünften aus Marktbeteiligungen – unter Hingabe tendenziell nicht weniger werter Wirtschaftsgüter – gerichtete selbständige Tätigkeit. Zu den unternehmerischen Tätigkeiten gehören, soweit nichts anderes bestimmt ist, die Ausübung gewerblicher, land- und forstwirtschaftlicher sowie freiberuflicher Tätigkeiten, die Fabrikation, der Handel und die Nutzbarmachung von Wasserkraften. Zu einem Geschäftsbetrieb gehört mindestens eine Betriebsstätte (Art. 18 EStG), wobei Anlagen (Gebäude, Grundstücke etc.) einer Land- und Forstwirtschaft steuerlich wie eine Betriebsstätte behandelt werden.

**Fälle III-22**

- a) Rentner R besitzt einen kleinen Acker, den er dem Landwirt L zum Anbau von Gemüse gegen Entgelt zur Verfügung stellt.

- b) Frau G spart von ihrer Rente monatlich 50 CHF für ihren Enkel und erhält hieraus jährlich Zinsen, die ihrem Sparkonto gutgeschrieben werden.
- c) Rechtsanwalt P betreibt eine kleine Anwaltskanzlei.
- d) Arzt A betreibt eine Arztpraxis.
- e) Handwerker H besitzt eine Schreinerei.
- f) S ist steuerrechtlich ausgebildeter Schriftsteller und schreibt in seiner Wohnung ein Schulungsbuch in seiner zur praktischen Umsetzung eines Steuerreformvorschlages, um damit Autorenhonorare zu beziehen.
- g) V verpachtet ein Grundstück gegen Zahlung eines Entgelts.
- h) K ist Eigentümer und Leiter eines Autohauses und betreibt an einem anderen Ort auch von dortigen Büroräumen aus ein PKW-Leasing.

Zu überprüfen ist, ob jeweils ein Geschäftsbetrieb vorliegt.

*Lösungen:*

- a) Da der R den Acker an L verpachtet, handelt es sich um eine entgeltliche Überlassung einer Sache, die zum Erwerbsvermögen einer Vermögensverwaltung gehört. Ein Geschäftsbetrieb liegt daher nicht vor.
- b) Sparen stellt als eine Überlassung von Kapital zum Bezug von Zinsen zwar eine nachhaltige selbständige Erwerbstätigkeit mit Marktbeteiligung dar, jedoch handelt es sich auch hierbei um eine Vermögensverwaltung im Sinne von Art. 2 Abs. 16 EStG. Frau G führt daher keinen Geschäftsbetrieb.
- c) Tätigkeiten eines Rechtsanwalts sind freiberufliche Tätigkeiten. Das Betreiben der Rechtsanwaltskanzlei durch P stellt also einen Geschäftsbetrieb des P dar. Das Büro des Rechtsanwalts ist die zu diesem Geschäftsbetrieb gehörende Betriebsstätte.
- d) Tätigkeiten eines Arztes sind ebenfalls freiberufliche Tätigkeiten. Die Räume der Arztpraxis umfassen die Betriebsstätte dieses Geschäftsbetriebs.
- e) Handwerker sind gewerblich tätig. Die Schreinerei ist eine Betriebsstätte, womit H einen Geschäftsbetrieb führt.
- f) Schriftstellerische Tätigkeiten sind freiberufliche Tätigkeiten. Die Anfertigung eines Schulungsbuches erfolgt in der Wohnung des S, die damit die Betriebsstätte des Geschäftsbetriebes darstellt.
- g) Die Überlassung eines Grundstücks gegen Zahlung von Pachtzinsen stellt zwar eine nachhaltige, selbständige und mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Erwerbstätigkeit mit Marktbeteiligung dar, jedoch handelt es sich hierbei um eine Vermögensverwaltung im Sinne von Art. 2 Abs. 16 EStG. V führt daher bezüglich der Grundstücksverpachtung keinen Geschäftsbetrieb.
- h) K hat ein Unternehmen mit zwei Geschäftsbetrieben (Autohaus und Pkw-Leasing), zu denen jeweils eine Betriebsstätte gehört.

---

Gemäß Art. 25 Abs. 1 EStG ist der steuerpflichtige Erwerb aus unternehmerischer Tätigkeit der gemäß Vermögensrechnung [Art. 28 EStG], Überschussrechnung [Art. 296 EStG] oder vereinfacht gemäß Art. 31 EStG ermittelte Erwerb von Geschäftsbetrieb. Zur Ermittlung dieses Erwerbs nach der Überschussrechnung siehe das Beispiel im nachfolgenden Abschnitt 2.4. Zur Ermittlung des Erwerbs von Geschäftsbetrieben nach der Vermögensrechnung siehe das Beispiel im Abschnitt 2.2 von Teil IV.

Zu beachten ist weiterhin die steuerliche Behandlung der Entnahmen aus dem Geschäftsvermögen des Unternehmens. Nach den Vorschriften für die Erwerbsermittlung nach Art. 28 oder 29 EStG kann mit der Entnahme von Wirtschaftsgütern eine Ergänzung des steuerpflichtigen Gewinns verbunden sein, die der Unternehmer nach Art. 13 Abs. 1 Bst. a EStG zu versteuern hat.

Der Gewinn eines Geschäftsbetriebs aus der Bewirtschaftung land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücke sowie aus einer anderen landwirtschaftlichen Produktion wird gemäß Art. 31 Abs. 2 EStG – wie früher – auf der Grundlage von Ertragseinheiten nach Maßgabe einer Regierungsverordnung ermittelt. Sofern ein Steuerpflichtiger regelmäßig eine nach den Grundsätzen ordentlicher Buchführung erstellte Betriebsrechnung führt, kann er verlangen, dass der gemäß Art. 28 oder 29 EStG ermittelte Gewinn der Besteuerung zugrunde zu legen ist.

Gemäß Art. 25 Abs. 4 in Verbindung mit Art. 19 Abs. 5 Bst. a EStG kann der Unternehmer die im Rahmen einer Regierungsverordnung näher geregelten Kosten der Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner Arbeitsstätte (Büro, Betriebsstätte) als besondere Gewinnungskosten absetzen.



---

⇒ **Einkünfte aus Anteilen an transparenten Gesellschaften**

**(Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG)**

Führen Gesellschaften ein Unternehmen und ist dessen Gewinn von den Gesellschaftern anteilig als Erwerb aus selbständiger Tätigkeit (Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG) zu versteuern, so handelt es sich gemäß Art. 21 EStG um transparente Gesellschaften. Hierzu gehören alle personenrechtlichen Gemeinschaften im Sinne des Personen- und Gesellschaftsrechts von Liechtenstein, die mindestens einen Geschäftsbetrieb führen. Zur Gruppe transparenter Gesellschaften können gemäß Art. 21 Abs. 3 EStG jedoch auch Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften mit ihren Unternehmen gehören, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- die Gesellschaft ist im Lande ansässig und damit unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig;
- mehr als die Hälfte der stimmberechtigten Anteile werden von natürlichen Personen gehalten;
- die Gesellschaftsanteile sind nicht börsenkotiert und werden auch nicht anderweitig regelmäßig gehandelt werden,;
- der Gesellschaft sind sämtliche Anteilseigner bekannt und
- mindestens ein Gesellschafter als natürliche Person optiert für die Einkommensteuerpflicht seines Anteils am Gewinn der Gesellschaft und Anrechnung der hierauf von der Gesellschaft entrichteten anteiligen Körperschaftsteuer.

**Fälle III-23**

- a) Die Freunde G und H betreiben gemeinsam (als Kollektivgesellschaften) einen Fahrradladen, an dem nur sie beide finanziell beteiligt sind.
- b) R und S haben erfolgreich eine Bankausbildung absolviert. Sie bieten nun im Rahmen der von ihnen gemeinsam gegründeten Firma, der R & S Finanzdienstleistungs-GmbH, Versicherungen und Kapitalanlagen an.
- c) A und B besitzen Anteile an der börsenkotierten PHARMACEUTICAL AG, die regelmäßig Dividenden an ihre Aktionäre ausschüttet.

Zu prüfen ist, ob eine selbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG vorliegt.

*Lösungen:*

- a) Das Führen eines Fahrradladens ist als gewerbliche Tätigkeit ein Geschäftsbetrieb der Kollektivgesellschaft. G und H besitzen als ihre Anteilseigner jeweils das Recht auf einen Anteil am Gewinn der Personengesellschaft, den sie nach Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG als Erwerb aus einer selbständigen Tätigkeit zu versteuern haben.
- b) In diesem Fall ist die Finanzdienstleistungs-GmbH als juristische Person Unternehmer. R und S sind Anteilseigner der GmbH. Beantragen sie eine Einkommensversteuerung ihre Anteils am Gewinn der GmbH, so liegt eine transparente Gesellschaft vor. Das Halten der Anteile an der GmbH stellt also eine Tätigkeit im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG dar.
- c) Das Halten von Aktien börsenkotierter Gesellschaften ist eine Vermögensverwaltung und keine selbständige Tätigkeit im Sinne von Art. 13 Abs. 1 Bst. a oder b EStG.

**Fälle III-24**

- a) Die Ehepartner A und B betreiben gemeinsam ein Straßencafe in Vaduz. Da sie zu gleichen Teilen Eigentümer des Cafes sind, teilen sie den Gewinn hälftig untereinander auf.
- b) Die Bauern F und G leiten gemeinsam eine im Inland ansässige Vermarktungs-GmbH, über die sie auch landwirtschaftliche Produkte einkaufen und anschließend zusammen mit den eingebrachten eigenen landwirtschaftlichen Produkten vermarkten. Gemäß Gesellschaftsvertrag und eingebrachtem Eigenkapital teilen sich F und G die Gewinne im Verhältnis  $\frac{3}{4}$  zu  $\frac{1}{4}$  auf. Weitere Anteilseigner an der GmbH gibt es nicht.
- c) In dem Fallbeispiel b entscheiden sich F und G auf ihrer Gesellschafterversammlung, dass von dem Gewinn der GmbH in jedem Jahr 20 % ausgeschüttet werden.

Zu charakterisieren sind die Arten von Tätigkeiten und zu analysieren sind die damit verbundenen Steuerpflichten.

*Lösungen:*

- a) Das Betreiben des Straßencafes durch zwei Personen begründet als gewerbliche Tätigkeit einen Geschäftsbetrieb der personenrechtlichen Gemeinschaft, die damit ein Unternehmen führt. Den Gesellschaftern A und B ist der Gewinn des Unternehmens zur Einkommensversteuerung anteilig als Erwerb aus Anteilen an einer transparenten Gesellschaft zuzurechnen.
- b) Der Handel mit landwirtschaftlichen Produkten ist eine unternehmerische Tätigkeit. Der Geschäftsbetrieb bzw. das Unternehmen wird von der Erzeuger-GmbH als Unternehmer geführt. Beantragen die beiden Gesellschafter eine Versteuerung ihres Gewinnanteils als einkommensteuerpflichtigen Erwerb, ist die Erzeuger-GmbH als transparente Gesellschaft zu behandeln. Ihre Körperschaftsteuerpflichten werden dadurch nicht berührt. F und G haben den

Gewinn der GmbH im Verhältnis  $\frac{3}{4}$  zu  $\frac{1}{4}$  als Erwerb aus einem Anteil an einer transparenten Gesellschaft zu versteuern.

- c) Ausschüttungen von Gewinnen transparenter Gesellschaften sind – zur Vermeidung einer der Besteuerung der Gewinnanteile nachfolgenden Doppelbesteuerung – von der Erwerbssteuerpflicht als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gemäß Art. 13 Abs. 3 EStG ausgenommen.

Entnahmen von Wirtschaftsgütern aus dem Geschäftsvermögen personenrechtlicher Gemeinschaften sowie auch verdeckte Gewinnausschüttungen bei Kapitalgesellschaften werden bereits bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Erwerbs von Geschäftsbetrieben nach Art. 28 bzw. 296 EStG berücksichtigt. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung entfällt damit nach Art. 13 Abs. 3 EStG eine gesonderte Erwerbssteuerpflicht von Entnahmen aus Unternehmen sowie von satzungsgemäßen und verdeckten Gewinnausschüttungen der transparenten Gesellschaften. Dies gilt auch für die von der Gesellschaft für ihre Gesellschafter aus dem Geschäftsvermögen geleisteten Einlagen an sowie Beiträge und Prämien für die obligatorische Vorsorge, Kranken- und Unfallversicherung sowie die anerkannten Vorsorge- bzw. Versicherungseinrichtungen der freiwilligen Vorsorge nach Art. 26 Abs. 2 Bst EStG.

Der Erwerb aus Anteilen an transparenten Gesellschaften entspricht dem zugerechneten Gewinnanteil (Art. 25 Abs. 2 EStG). Anders als bei der Veräußerung von Anteilen körperschaftsteuerpflichtiger Kapitalgesellschaften ist der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an personenrechtlichen Gemeinschaften als Erwerb aus selbständiger Tätigkeit gemäß Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG einkommensteuerpflichtig. Damit ist jedoch keine Doppelbesteuerung beim Erwerb von Anteilen an Personengesellschaften verbunden. Der Unterschied zwischen Erwerbspreis und Eigenkapitalanteil bei der Gesellschaft abzüglich etwaiger Veräußerungskosten stellt den vom Veräußerer zu versteuernden Gewinn dar. Für den Erwerber ist dieser Gewinn als so genannten (anteiliger) ‚Firmenwert‘ ein selbständig abschreibbares Wirtschaftsgut. Die Verrechnung der betreffenden Abschreibungsbeträge mit den Gewinnanteilen des Erwerbers wird in der Regel bereits auf der Ebene der Gesellschaft vorgenommen. Falls die ihm in späteren Jahren zugerechneten Gewinnanteile den jeweilig absetzbaren Abschreibungsbeträgen und damit insgesamt dem im Erwerbspreis mitgezahlten Firmenwert entsprechen, unterbleibt folgerichtig eine Besteuerung der periodischen Gewinnzurechnungen.

Für die Zurechnung von Verlusten transparenter Gesellschaften ist die Beschränkung auf das Vorhandensein eines Erwerbsvermögens zu beachten, mit dem der Verlust aufgefangen werden

---

kann. [Art. 23 Abs. 1 EStG]. Bei der anteiligen Verrechnung der Verluste einer Personen- oder Kapitalgesellschaft muss diese dann über ein Eigenkapital verfügen, das dem Anteilsrecht des betreffenden Gewinnbeteiligten entspricht.

⇒ **Einkünfte aus der Tätigkeit in Organen**

**(Art. 13 Abs. 1 Bst. c EStG)**

Wie bereits dargestellt, auch Einkünfte aus selbständigen Tätigkeiten in Organen von Unternehmen und eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens zählen zu dem Erwerb aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Zunächst sind die Einkünfte zu bestimmen. Diese umfassen alle Bezüge, Aufwandsentschädigungen und alle sonstigen Zuwendungen, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit der Tätigkeit in solchen Organen zugeflossen sind. Zur Ermittlung des Erwerbs sind dann gemäß Art. 25 Abs. 3 EStG von den Einkünften die dem Steuerpflichtigen in Zusammenhang mit der Ausübung der Tätigkeiten entstandenen Aufwendungen als Gewinnungskosten nach den Grundsätzen der Erwerbsermittlung gemäß Überschussrechnung (Art. 56 bzw. 58 EStG) abzuziehen. Zusätzlich sind gegebenenfalls auch die besonderen Gewinnungskosten (Wegekosten, zusätzlicher Verpflegungsaufwand) gemäß Art. 19 Abs. 5 Bst. a EStG abzugsfähig.

⇒ **Einkünfte aus einer gelegentlichen selbständigen Erwerbstätigkeit**

**(Art. 13 Abs. 1 Bst. d EStG)**

Beispiele für gelegentliche Erwerbstätigkeiten sind einmalige Vermittlungsgeschäfte oder die Veräußerung eines bislang selbst zu Wohnzwecken (z. B. in Häusern oder Eigentumswohnungen) oder anderen privaten Zwecken genutzten Grundstücks. Der mögliche Gewinn aus der Veräußerung anderer privater Gebrauchsgüter (Pkw, Möbel etc.) ist gemäß Art. 13 Abs. 2 EStG nicht steuerpflichtig. Als eine gelegentliche Erwerbstätigkeit sind auch der (entgeltliche Verzicht) auf die wirtschaftliche Verwertung eines Rechts oder die Ausübung einer (anderen) Erwerbstätigkeit sowie einmalige Erwerbstätigkeiten von Künstlern, Musikern, Artisten und Sportlern anzusehen.

Gemäß Art. 25 Abs. 2 EStG ist der Erwerb nach der Überschussrechnung (Art. 29 bzw. 31 Abs. 1 EStG) zu ermitteln.

## 2.4 Erwerb aus Geschäftsbetrieb

### ⇒ Steuerbare und steuerfreie Einkünfte

Artikel 16 EStG determiniert die Einkünfte aus Geschäftsbetrieb (d. h. eines Unternehmens) als Gesamtbetrag sämtlicher Einkünfte aus den laufenden Geschäftstätigkeiten, Liquidationen sowie zugerechneten Anteilen am Gewinn transparenter und abhängiger Gesellschaften, soweit diese Anteile zum Erwerbsvermögen des Unternehmens gehören.

Steuerfrei sind gemäß Art. 16 Abs. 3 Bst. a EStG Ausschüttungen und Entnahmen der Gewinne von Gesellschaften, an denen eine qualifizierte Beteiligung besteht, sowie Gewinne aus der Veräußerung oder einem anderen Abgang solcher Beteiligungen, soweit sie nicht an personenrechtlichen Gemeinschaften bestehen. Qualifiziert sind Beteiligungen an transparenten Gesellschaften, die eine anteilige Gewinnzurechnung gemäß Art. 21 EStG begründen, sowie andere Beteiligungen, die nicht zu ihrer kurzfristigen Verwertung erworben wurden, d. h. insbesondere nicht zum Handelsbestand von Banken und anderen Finanzdienstleistungsunternehmen gehören. Als nicht qualifiziert gelten auch Anteile an Investmentfonds.

Diese Befreiungen resultieren aus dem Leitbild der Einmalbelastung von Unternehmensgewinnen. Hierbei gilt als Grundannahme, dass erhaltene Dividenden aus Beteiligungen aus versteuerten Gewinnen ausgeschüttet werden. Gehören die Beteiligungen zum Anlagevermögen, korrespondiert die Steuerfreiheit der den Geschäftsbetrieben zugeflossenen Dividenden zur Steuerfreiheit der Dividenden bei den Einkünften aus Vermögensverwaltung. Gehören Beteiligungen zum Handelsbestand und damit auch zum Umlaufvermögen von Finanzdienstleistungsunternehmen, so ist davon auszugehen, dass sie zur kurzfristigen Verwertung erworben wurden. Wie bei gewerbsmäßigen Wertschriftenhändlern werden dann insbesondere mit ihrer Veräußerung originäre, nicht steuerlich vorbelastete und damit auch steuerbare ökonomische Gewinne erzielt. Aus systematischen Gründen sind dann die aus dem Halten solcher Beteiligungen bezogenen Dividenden ebenfalls zu versteuern. Wird der Erwerb der betreffenden Beteiligungen mit Eigenkapital finanziert, können bei der Ermittlung der Gewinne auch die standardisierten Eigenkapitalzinsen abgezogen werden (siehe Tabelle III-5 und Anhang dazu). Damit wird die Zusatzbelastung der Dividenden aus ihrer Versteuerung maßgeblich reduziert bzw. in den meisten Fällen sogar vollständig neutralisiert. Gewinne aus der Veräußerung von qualifizierten Beteiligungen an Kapitalgesellschaften sind nach dem Leitbild der Einmalbe-

lastung von Unternehmensgewinnen steuerfrei. Demgegenüber sind Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an personenrechtlichen Gemeinschaften – korrespondierend zu Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG – steuerpflichtig. Hieraus resultieren jedoch wegen der steuerlichen Abschreibung des Firmenwertes (siehe hierzu auch die Erläuterungen unter Abschnitt 2.3, Einkünfte aus Anteilen an transparenten Gesellschaften) keine Mehrfachbelastungen.

Die Liquidität schonend und vereinfachend zugleich ist, dass Gewinne aus der Übertragung von Wirtschaftsgütern und Schulden des Unternehmens gemäß Art. 16 Abs. 3 Bst. b EStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht zu versteuern sind, wenn die übernehmende Gesellschaft die Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter und Schulden und damit das bisherige Eigenkapital fortführt. Natürlich müssen die Gewinne dieser Gesellschaft der Erwerbssteuer unterliegen. Denkbar ist, dass der Steuergesetzgeber den Bereich steuerfreier Übertragungsgewinne über die in Art. 16 Abs. 3 Bst. b EStG Fälle hinaus ausdehnt. Grenzen sind einer solchen Ausdehnung dadurch gesetzt, dass die Steuerverwaltung die betreffende Buchwertfortführung zu kontrollieren hat.

Nach Art. 28 bis 29 EStG kann ein bilanzierungspflichtiger Unternehmer den Gewinn bzw. Verlust seines Unternehmens entweder nach den Prinzipien der Vermögensrechnung oder nach den Prinzipien der modifizierten Kassenrechnung (Überschußrechnung) ermitteln. Im Abschnitt 2.2 des folgenden Teil IV erfolgt anhand von Geschäftsvorfällen eine beispielhafte Gewinnermittlung nach der Vermögensrechnung für eine Kapitalgesellschaft, die sich auf eine entsprechende Ermittlung des Gewinns eines bilanzierenden Einzelunternehmens übertragen lässt.

Neben den beiden Grundmethoden zur Gewinnermittlung gemäß Art. 28 bis 30 EStG, bietet der Gesetzesentwurf mit Artikel 31 Abs. 1 EStG dem Unternehmer eine vereinfachte Methode zur Gewinnermittlung an, wenn diese nach der Überschussrechnung erfolgt. Die Vereinfachung besteht im Wesentlichen darin, dass der Steuerpflichtige in die Lage versetzt wird, bei seinen laufenden Einkünften aus Geschäftsbetrieb auch ohne Einzelnachweis Gewinnungskosten pauschal in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der Erwerbseinkünften geltend zu machen, sofern diese einen bestimmten Umfang nicht überschreiben. Zusätzlich abzugsfähig sind noch indirekte Steuern und andere öffentliche Abgaben. Von der Anwendung der Gewinnungskostenpauschale ausgenommen sind allerdings Liquidationsgewinne und zugerechnete Gewinne.

---

⇒ **Ermittlung des Erwerbs eines Einzelunternehmens nach der Überschussrechnung**

Zum Verständnis der für viele Unternehmer neuen Möglichkeit, den Unternehmensgewinn nach der Kassenrechnung gemäß Art. 29 EStG zu ermitteln, möge die nachfolgend erläuterte Behandlung verschiedener Sachverhalte und Geschäftsvorfälle diesen. Dies auch, um Ansätze nach der kassenmäßig orientierten Überschussrechnung von denen nach der – vielleicht bisher nur wählbaren – Vermögensrechnung abzugrenzen.

**Steuerbare Einnahmen (Einkünfte) und abziehbare Ausgaben (Gewinnungskosten) nach der Kassenrechnung**

- Das Entstehen oder die Fälligkeit einer Forderung aus verkauften Waren oder erbrachten Dienstleistungen führen noch nicht zu einer steuerbaren Einnahme, da der Forderungsbetrag dem Steuerpflichtigen noch nicht (kassenwirksam) zugeflossen ist. Erst mit dem Einzug der Forderung erhält der Steuerpflichtige die tatsächliche Verfügungsgewalt über Güter und erst dann realisiert er steuerpflichtige Einkünfte.
- Mit der Entgegennahme eines Schecks oder Verrechnungsschecks ist das eine steuerbare Einnahme begründende Gut zugeflossen, wenn die bezogene Bank im Falle der sofortigen Vorlage den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben würde. Wird durch Wechsel bezahlt, entsteht eine steuerbare Einnahme erst mit seiner Einlösung oder Diskontierung.
- Steuerbare Einnahmen sind auch erhaltene Vorauszahlungen für Leistungen, zu der sich der Steuerpflichtige verpflichtet hat, die er aber noch nicht erbracht hat (z. B.: ein Verlag zahlt einem Schriftsteller Honorar für 2010 bereits Ende 2009).
- Güter (Geld, Sachen etc.) sind abgeflossen und begründen somit abziehbare Ausgaben (Gewinnungskosten), wenn der Steuerpflichtige über sie wirtschaftlich nicht mehr verfügen kann. Bargeldleistungen sind stets mit der Geldübergabe abgeflossen.
- Überweist der Steuerpflichtige von seinem Bankkonto, entsteht die Ausgabe grundsätzlich im Zeitpunkt des Eingangs des Überweisungsauftrags bei der die Überweisung vornehmenden Bank. Bei Zahlung durch Scheck oder Verrechnungsscheck ist die Ausgabe grundsätzlich mit der Hingabe des Schecks entstanden.

- Abziehbare Ausgaben sind auch Vorauszahlungen des Steuerpflichtigen für noch nicht erhaltene Leistungen (z. B.: die bestellte Ware wird dem Steuerpflichtigen erst im nächsten Jahr geliefert).
- Der Kauf von Waren und Dienstleistungen auf Kredit führt nicht zu einer abziehbaren Ausgabe, sondern erst die definitive Bezahlung der Warenschulden.
- Werden dem Steuerpflichtigen im Rahmen eines Betriebs Verbindlichkeiten aus der Anschaffung von Anlagegüter und aufgenommenen Darlehen vom Gläubiger erlassen, so stellt der erlassene Schuldenbetrag eine besondere Erwerbseinnahme dar.

### **Fall III-25**

Die B-Bank gewährt dem Unternehmer A im Jahre 2009 ein Darlehen in Höhe von 10 000 CHF. Im Jahre 2010 verzichtet die B-Bank auf 1 000 CHF, da die Geschäfte des A nicht gut laufen und die B-Bank die Hoffnung hat, dass sich seine geschäftliche Situation durch die Verringerung der Schulden verbessert und hierdurch mit einer Bezahlung der restlichen Schuld gerechnet werden kann. Ist dieser Vorgang gewinnwirksam?

#### *Lösung:*

A hat durch den Schuldenerlass Erwerbseinkünfte von 1 000 CHF, die Teil seines zu versteuernden Gewinns des Jahres 2010 ist. Die B-Bank hat einen Aufwand gleicher Höhe.

- Erlässt ein Unternehmer Forderungen aus der Lieferung von Waren, Anlagegütern und Dienstleistungen aus privaten Gründen, so liegt eine steuerpflichtige Entnahme vor. Der Erlass wie auch die Uneinbringlichkeit solcher Forderungen aus geschäftlichen Gründen haben demgegenüber grundsätzlich keine Auswirkung auf die Ermittlung des Gewinns.

In Abweichung von dem Abflussprinzip dürfen die Ausgaben für Anlagegüter nicht im Jahr der Anschaffung oder Herstellung der Anlagegüter angesetzt werden. Wie aus Art. 29 Abs. 1 Bst. b EStG hervorgeht, sind Ausgaben für abnutzbare oder dem Substanzverzehr unterliegende Anlagegüter über die Nutzungsdauer im Wege der Abschreibung zu verteilen. Für diesen Nachteil wird der Steuerpflichtige durch den Abzug der Eigenkapitalzinsen kompensiert. Dies wird aus dem Fallbeispiel III-26 deutlich (siehe auch die Beispiele im Abschnitt 2.3 des Anhangs von Teil A des Forschungsberichts).



**Fall III-26**

Ein Unternehmer tätigt für den Kauf einer Maschine im Jahr 01 Ausgaben in Höhe von 100 000 CHF. Finanziert wird dieser Kauf mit eigenen Mitteln, die am Anfang von 01 als Bankguthaben verfügbar sind. Gesetzlich sei – beispielhaft – vorgeschrieben, dass die Anschaffungskosten über zwei Jahre 01 und 02 mit einem Satz von 50 Prozent des Buchwertes der Maschine abzuschreiben sind. Die abziehbaren Eigenkapitalzinsen betragen bei dem Eigenkapitalzinssatz von 4 Prozent im Jahre 01 4 000 CHF und im Jahre 02 2 000 CHF. Ermitteln Sie den Barwert (Gegenwartswert) aller Gewinnungskosten bei sofortigem Abzug der Anschaffungskosten sowie bei ihrer Verteilung über die Jahresabschreibungen. Bei den vorzunehmenden Abdiskontierungen ist der Eigenkapitalzinssatz anzuwenden.

*Lösung:*

Bei sofortigem Abzug der Anschaffungskosten können in 01 abgezogen werden: die Investitionsausgaben in Höhe von 100 000 CHF und Eigenkapitalzinsen in Höhe von 4 000 CHF.

Der auf den Jahresanfang 01 bezogene Barwert dieser Abzüge beträgt  $(100\,000 + 4\,000)/1,04 = 100\,000$  CHF.

Bei einer Abschreibung über zwei Jahre sind abzugsfähig:

Im Jahr 01

50 000 CHF als Abschreibungsbetrag und 4 000 CHF Eigenkapitalzinsen.

Im Jahr 02

50 000 CHF als Abschreibungsbetrag und Eigenkapitalzinsen von 2 000 CHF.

Der Barwert der Abzüge für den Zweijahreszeitraum beträgt:  
 $(50\,000 + 4\,000)/1,04 + (50\,000 + 2\,000)/1,04^2 = 100\,000$  CHF.

Der Eigenkapitalzinsabzug kompensiert also vollständig den Nachteil aus der zeitlichen Streckung des Abzugs der Investitionsausgaben über jährliche Abschreibungsbeträge.

Ein Beispiel für die Gewinnermittlung nach der Überschussrechnung mit mehreren Geschäftsvorfällen ist als Fall III-27 in Tabelle III-2 tabellarisch dargestellt. Hierbei wurde davon ausgegangen, dass für das Einzelunternehmen im vorangegangenen Kalenderjahr eine Abschlussbilanz aufgestellt wurde, die der Tabelle III-4 unternommen werden kann. Die nach Art. 29 EStG mögliche Ermittlung des zu versteuernden Gewinns wurde in Tabelle III-3 dargestellt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass in den an den Bruder des Steuerpflichtigen ausgezahlten Zinsen für ein erhaltenes Darlehen eine verdeckte Gewinnentnahme enthalten

ist. Der vereinbarte Darlehenszins beträgt 15 %, abzugsfähig sind jedoch nur 4 %, womit sich der steuerpflichtige Gewinn um  $(0,11 \times 25\,000 \text{ CHF} =) 2\,750 \text{ CHF}$  erhöht.

Für die neue Ermittlung der abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen kann der Unternehmer ein amtlich erstelltes Formular verwenden, wofür in Tabelle III-5 das Muster eines Beilageblattes ‚Eigenkapitalzinsen für Überschussrechner‘ entworfen und für den Fall III-27 angewendet wurde. Zur korrekten Eintragung der einzelnen Positionen dient die dem Beilageblatt nachfolgend dargestellte Wegleitung.

**Tab. III-2 (Fall III-27): Ermittlung des Erwerbs des Einzelunternehmens nach der Überschussrechnung**

			Veränderung von Bilanzpositionen		Geschäftsvorfälle	Erfolg nach Überschussrechnung		
			Soll	Haben		Ausgaben	Einnahmen	
1.	Bank	an Forderungen aus LuL	15.000,00	15.000,00	Debitor begleicht sämtliche Außenstände		15.000,00	
2.	Bank	an Eigenkapital	25.000,00	25.000,00	Kapitaleinlage (am 31.01.09)			
3.	Verbindlichkeiten	an Bank	7.000,00	7.000,00	50 % Sondertilgung Fremdkapital (am 01.01.09)			
4.	Bank	an Verbindlichkeiten	25.000,00	25.000,00	Aufnahme eines Darlehens (am 02.01.09) beim Bruder des Steuerpflichtigen			
5.	Bank	an Erlöse	30.000,00		Verkauf fertiger Erzeugnisse (Käufer überweist auf Bank)		30.000,00	
6.	Bank	an Erträge aus Beteiligungen	461,25		Dividende der xyz-AG (Ausschüttung am 10.07.09), Aktien gehören zum Anlagevermögen		461,25	
7.	Personalaufwand	an Bank		10.000,00	Löhne und Gehälter	10.000,00		
8.	Jahresgewinn	an Bank	920,00	920,00	Gewinnentnahme (am 30.06.09) für Einkommensteuerzahlung			
9.	Vorräte	an Bank	20.000,00	20.000,00	Anschaffung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen	20.000,00		
10.	Jahresgewinn	an Bank	30.000,00	30.000,00	Gewinnentnahme (am 30.07.09) für privaten Konsum			
11.	Bank	an Erträge aus Beteiligungen	5.500,00		Veräußerung von Anteilen an xyz-AG (am 30.10.09)		5.500,00	
12.	Aufwand	an Beteiligungen		5.000,00	Buchwertabgang der Anteile an xyz-AG	5.000,00		
13.	Eigenkapital	an Bank	10.000,00	10.000,00	Kapitalentnahme (am 30.11.09)			
14.	Forderungen aus LuL	an Erlöse	15.000,00		Verkauf fertiger Erzeugnisse (auf Ziel)			
15.	Zinsaufwand	an Bank		490,00	Zinszahlung auf Bankkredite (per 31.12.)	490,00		
16.	Zinsaufwand	an Bank		3.750,00	15 % Zinsen auf Darlehen (per 31.12.09) des Bruders	3.750,00		
17.	Bank	an Zinsertrag	2.546,00		Zinsen auf Bankguthaben		2.546,00	
18.	Aufwand aus BV	an Vorräte		10.000,00	Bestandsveränderung Vorratsvermögen (per 31.12.09)			
19.	Afa	an Maschinen (M1)		1.000,00	Abschreibung M1 (pro-rata-temporis per 31.12.09)	1.000,00		
20.	Afa	an Maschinen (M2)		2.000,00	Abschreibung M2 (pro-rata-temporis per 31.12.09)	1.250,00		
21.	Jahresgewinn	an Eigenkapital	8460,00	8.460,00	Gewinnverwendung als Eigenkapital (am 31.12.09)			
					<b>Erwerb nach Überschussrechnung</b>	<b>12.017,25</b>	<b>41.490,00</b>	<b>53.507,25</b>

**Tab. III-3: Ermittlung des nach der Überschussrechnung zu versteuernden Erwerbs (Art. 29 EStG)**

<b>Saldo aus Erwerbseinkünften und Gewinnungskosten (Erfolg gemäß Überschussrechnung)</b>	<b>12 017,25 CHF</b>
+ verdeckte Entnahme: der Unternehmer gewährte durch die Zahlungen von Darlehenszinsen, die 4% des Darlehens übersteigen, seinem Bruder eine geldwerte Leistung	2 750,00 CHF
- Eigenkapitalzinsen [gemäß Art. 30 Abs. 3 bis 5]	2 189,00 CHF
<b>= maßgebender Erwerb aus Geschäftsbetrieb</b>	<b>12 578,25</b>
- aufgrund von Steuerbefreiungen auszuscheidende Teile des Erwerbs	961,25
Dividende: 461,25	
Veräußerungsgewinn: <u>500,00</u>	
	<u>961,25</u>
<b>= steuerpflichtiger Erwerb</b>	<b>11 587,00</b>

Bei einem Steuersatz von z. B. 18 % ergibt sich eine Steuerschuld von genau 2 085,66 CHF.

Der Jahresgewinn nach Handelsrecht beträgt 21 267,25 CHF.

**Tab. III-4: Schlussbilanzen**

Aktiva	Schlussbilanz zum 31.12.2008		Passiva
Maschinen	17.000	Eigenkapital	75.000
Beteiligungen	50.000	Jahresgewinn	38.380
Forderungen aus LuL	15.000	Verbindlichkeiten gg. Banken	<u>14.000</u>
Vorräte	15.000		
Bank	<u>30.380</u>		
	<b><u>127.380</u></b>		<b><u>127.380</u></b>

Aktiva	Schlussbilanz zum 31.12.2009		Passiva
Maschinen	14.000	Eigenkapital	97.460
Beteiligungen	45.000	Jahresgewinn	21.268
Forderungen aus LuL	15.000	Verbindlichkeiten gg. Bruder	25.000
Vorräte	25.000	Verbindlichkeiten gg. Banken	7.000
Bank	<u>51.728</u>		
	<b><u>150.728</u></b>		<b><u>150.728</u></b>

<b>Tab. III-5</b>							<b>Überschussrechnung (Muster)</b>	
<b>Beilageblatt Eigenkapitalzinsen</b>								
							Geschäftsjahr/Steuerjahr .....	
							Firmenbezeichnung .....	
							vom Steuerpflichtigen auszufüllen	Bitte leer lassen
							CHF	CHF
<b>1</b>	<b>Maßgebendes Anlagevermögen</b>							
1.1	Immaterielle Anlagewerte						0	
1.2	Sachanlagen						17.750	
1.3	Finanzanlagen ohne qualifizierte Beteiligungen						0	
<b>2</b>	<b>Maßgebendes Umlaufvermögen</b>							
2.1	Wertpapiere ohne qualifizierte Beteiligungen						0	
2.2	Guthaben bei Banken, Postscheckguthaben, Schecks und Kassenbestand						30.380	
<b>3</b>	<b>Maßgebende Verbindlichkeiten</b>							
3.1	Anleihen						0	
3.2	Verbindlichkeiten gegenüber Banken und anderen Darlehensgebern						14.000	
3.3	Verbindlichkeiten aus der Lieferung und Leistung in Zusammenhang mit der Anschaffung von Gegenständen gemäß Ziffern 1.1, 1.2, 1.3 und 2.1						0	
<b>4</b>	<b>Maßgebendes Eigenkapital (Ziffern 1 und 2 abzüglich Ziffer 3)</b>						<b>34.130</b>	
<b>5</b>	<b>Berücksichtigungsfähiges Eigenkapital</b> (Ziffer 4 zuzüglich Ziffer 8.7 und abzüglich Ziffer 9.9)						40.724	
<b>6</b>	<b>Eigenkapitalzinssatz</b>							
6.1	Eigenkapitalzinssatz für ein ganzes Geschäftsjahr						0,04	
6.2	Zahl der Tage eines Rumpfgeschäftsjahres							
6.3	Eigenkapitalzinssatz für ein Rumpfgeschäftsjahr (Ziffer 6.1 gewichtet mit dem Verhältnis der Tage gemäß Ziff. 6.2 zu 360 Tagen)							
<b>7</b>	<b>Eigenkapitalzinsen</b> (Zinssatz gemäß Ziffer 6.1 bzw. 6.3 × Eigenkapital gemäß Ziffer 5)						<b>2.189</b>	

		vom Steuerpflichtigen auszufüllen	Bitte leer lassen
		CHF	CHF
<b>8</b>	<b>Zugänge zum Eigenkapital während des Ermittlungszeitraums</b>  (jeweils gewichtet mit dem Verhältnis der Anzahl der dem Zugangsmonat nachfolgenden Monate bis zum Ende des Ermittlungszeitraums zur Anzahl der Gesamtmonate des Ermittlungszeitraums)		
8.1	Kapitalerhöhungen (insoweit nicht aus Gesellschaftsmitteln)	0	
8.2	Erstattungen direkter Steuern (aus Erwerbssteuer des Landes, Grundsteuer der Gemeinden.)		
8.3	Andere Einlagen	22.917	
8.4	Bezogene Reinerträge aus qualifizierten Beteiligungen	276	
8.5	Abgänge qualifizierter Beteiligungen	833	
8.6	Abgänge anderer Positionen des nicht maßgebenden Geschäftsvermögens	0	
<b>8.7</b>	<b>Total Kapitalmehrungen (Ziffern 8.1 bis 8.6)</b>	<b>24.026</b>	
<b>9</b>	<b>Abgänge vom Eigenkapital während des Ermittlungszeitraums</b>  (jeweils gewichtet mit dem Verhältnis der um eins erhöhten Anzahl der dem Abgangsmontat nachfolgenden Monate bis zum Ende des Ermittlungszeitraums zur Anzahl der Gesamtmonate des Ermittlungszeitraums)		
9.1	Rückzahlung des einbezahlten Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapitals	1.667	
9.2	Offene Gewinnausschüttungen	15.000	
9.3	Zahlungen direkter Steuern		
9.4	Andere offene Entnahmen	536	
9.5	Verdeckte Gewinnausschüttungen	229	
9.6	Andere verdeckte Entnahmen	0	
9.7	Zugänge qualifizierter Beteiligungen	0	
9.8	Zugänge anderer Positionen des nicht maßgebenden Geschäftsvermögens	0	
<b>9.9</b>	<b>Total Kapitalminderungen (Ziffern 9.1 bis 9.8)</b>	<b>17.432</b>	

## Wegleitung zum Beilageblatt Eigenkapitalzinsen (Tab. III-5)

### – Überschussrechnung –

#### Vorbemerkungen

Die **Wegleitung zum Beilageblatt Eigenkapitalzinsen für Überschussrechner** richtet sich an Steuerpflichtige, die den Erwerb aus Geschäftsbetrieb nach der Überschussrechnung ermitteln. Ist ein Erwerb aus Vermögensverwaltung (Vermietung/Verpachtung von Grundstücken) unter Abzug von Eigenkapitalzinsen nach der Überschussrechnung zu ermitteln, sind die nachfolgenden Erläuterungen entsprechend anzuwenden.

Die Erwerbssteuer sieht bei der Ermittlung des Erwerbs aus Geschäftsbetrieb den Abzug **kalkulatorischer** Eigenkapitalzinsen, kurz **Eigenkapitalzinsen**, vor.

Die Eigenkapitalzinsen werden auf der Grundlage des **maßgebenden Eigenkapitals** berechnet. Das Beilageblatt dient der Ermittlung dieser Größe sowie der Berechnung der steuerlich abziehbaren Eigenkapitalzinsen.

Diese erhält man unter Anwendung des amtlich festgesetzten **Eigenkapitalzinses** auf das **berücksichtigungsfähige Eigenkapital**. Zur Ermittlung dieser Größe wird das maßgebende Eigenkapital um während des Ermittlungszeitraums zugegangenes neues Eigenkapital erhöht und um im gleichen Zeitraum abgegangene Eigenkapitalbestände vermindert. Unterjährige **Kapitalmehrungen** und **Kapitalminderungen** werden dabei jeweils vom Monat ihrer Wirksamkeit bis zum Ende des Ermittlungszeitraums berücksichtigt.

Ausgangspunkt für die Ermittlung des zu maßgebenden Eigenkapitals sind die auf den Anfang des **Geschäftsjahres** nach steuerrechtlichen Vorschriften **bewerteten** Positionen des **maßgebenden Geschäftsvermögens** und der **maßgebenden Verbindlichkeiten**, sofern nichts anderes erfragt.

Die **Ermittlung des maßgebenden Eigenkapitals** erfolgt indirekt über die Differenz aus dem maßgebenden Geschäftsvermögen und den maßgebenden Verbindlichkeiten.

---

Ist der Steuerpflichtige nicht zur Bilanzierung verpflichtet und führt er auch keine Bilanz, sind über die erfragten Posten **gesondert Aufzeichnungen** unter Anwendung **steuerrechtlicher Bewertungsvorschriften** zu führen.

Alle Werte sind **ohne Vorzeichen** einzutragen!

### Ziffern 1 und 2

#### **Maßgebendes Geschäftsvermögen**

Zum maßgebenden Geschäftsvermögen gehören **immaterielle Anlagen** (Ziffer 1.1), **Sachanlagen** (Ziffer 1.2), **Finanzanlagen** (Ziffer 1.3) und **Wertpapiere** (Ziffer 2.1), sofern es sich nicht um **qualifizierte Beteiligungen** handelt, **Guthaben bei Banken**, **Postcheckguthaben**, **Schecks** und **Kassenbestände** (Ziffer 2.2). Entstammen berücksichtigungsfähige Positionen des Geschäftsvermögens der Handelsbilanz, sind sie unter Hinzurechnung der stillen Reserven anzugeben.

**Stille Reserven** entstehen z. B., wenn aus steuerrechtlicher Sicht überhöhte Abschreibungen getätigt werden. Der Entstehung steht stets die Auflösung versteuerter stiller Reserven in einem der folgenden Jahre entgegen. Stille Reserven umfassen damit Größen, die steuerlich wie auch handelsrechtlich gewinnmindernd berücksichtigt werden, jedoch steuerlich zu einem späteren Zeitpunkt als nach Handelsrecht. Die hinzuzurechnenden stillen Reserven sind unter Berücksichtigung der im laufenden Geschäftsjahr entstandenen oder aufgelösten stillen Reserven zu berechnen.

**Qualifiziert sind** nach Art. 16 Abs. 3 Bst. a EStG **Beteiligungen** an transparenten Gesellschaften, die eine anteilige Gewinnzurechnung gemäß Art. 21 EStG begründen, sowie andere Beteiligungen, die nicht zu ihrer kurzfristigen Verwertung erworben wurden, d. h. insbesondere nicht zum Handelsbestand von Banken und anderen Finanzdienstleistungsunternehmen gehören. Als **nicht qualifiziert** gelten stets **Anteile an Investmentfonds**.

Der **Gewinn einer transparenten Gesellschaft**, beispielsweise einer Kollektivgesellschaft, wird zwar dem Gesellschafter anteilig zugerechnet und ist bei diesem steuerbar. Eigenkapitalzinsen werden jedoch bereits auf der Ebene der Personengesellschaft bei der Ermittlung des steuerbaren gewinnmindernd berücksichtigt. Der steuerliche Abzug von Eigenkapitalzinsen muss daher auch in diesem Fall versagt werden.



**Qualifizierte Beteiligungen** gehören also **nicht zum maßgebenden Eigenkapital**, werden deshalb unter Ziffer 1.3 und Ziffer 2.1 nicht erfasst.

Erfüllt eine **Beteiligung** nicht die oben genannten Kriterien, ist sie in diesem Sinne also **nicht qualifiziert**, so sind Erträge aus der Beteiligung sowie Gewinne aus ihrer Veräußerung steuerbar. Der Steuerbarkeit der Einnahmen steht gegenüber, dass solche Beteiligungen das maßgebende Eigenkapital erhöhen. Sie sind daher beim Anlagevermögen unter Ziffer 1.3 oder beim Umlaufvermögen unter Ziffer 2.1 zu erfassen.

Als **nicht qualifiziert** gelten stets **Anteile an Investmentfonds**.

### Ziffer 3

#### **Maßgebende Verbindlichkeiten**

Nicht zum maßgebenden Eigenkapital gehören maßgebende Verbindlichkeiten.

Diese können als **Anleihen** (Ziffer 3.1) und erhaltene Darlehen (Ziffer 3.2) vorliegen oder **aus dem Erwerb von Positionen des maßgebenden Geschäftsvermögens** (Ziffer 3.3) resultieren.

### Ziffer 4

#### **Maßgebendes Eigenkapital**

Das maßgebende Eigenkapital errechnet sich als Saldo aus dem Geschäftsvermögen gemäß Ziffern 1 bis 2 und den Verbindlichkeiten gemäß Ziffer 3. Es bildet den Ausgangspunkt für die unterjährigen Korrekturen durch Eigenkapitalmehrungen und -minderungen.

### Ziffer 5

#### **Berücksichtigungsfähiges Eigenkapital**

Das maßgebende Eigenkapital unterliegt unterjährigen Veränderungen. Deren tagesgenaue Erfassung, die theoretisch exakte Methode, würde nicht zu rechtfertigende Steuererhebungs- bzw. Steuerbefolgungskosten für Verwaltung bzw. Steuerpflichtigen bedeuten. Unterjährige Veränderungen des Eigenkapitals gänzlich unberücksichtigt zu lassen, muss dagegen aus systematischen Gründen abgelehnt werden. Um der administrativen Effizienz und der Konsistenz des Steuersystems gleichermaßen gerecht zu werden, werden Kapitalmehrungen und Kapitalminderungen nur für die Monate ihrer Wirksamkeit auf das maßgebende Eigenkapital berücksichtigt. Hierbei sind Kapitalmehrungen vom Monat an zu

berücksichtigen, der dem Monat des Kapitalzugangs folgt. Kapitalminderungen werden von dem Monat an berücksichtigt, der dem Monat des Kapitalabgangs vorangeht.

Die asymmetrische Behandlung von Kapitalmehrungen und -minderungen bezüglich des Zeitpunktes ihrer Wirkung beugt dabei falschen Anreizen vor, welche durch die nicht tagesgenaue Erfassung unterjähriger Korrekturen entstehen können. Beispielsweise würde die Einlage von Kapital kurz vor Ende des Ermittlungszeitraums und ihre Entnahme gleich nach Beginn des neuen Ermittlungszeitraums keine Wirkung auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital entfalten. Eigene Mittel würden sonst steuerlich abzugsfähige Eigenkapitalzinsen generieren und könnten gleichzeitig außerhalb des Unternehmens eine marktübliche Rendite steuerfrei erwirtschaften. Dies würde eine systematisch ungerechtfertigte Begünstigung darstellen.

Das **berücksichtigungsfähige Eigenkapital** ergibt sich aus dem maßgebenden Eigenkapital gemäß Ziffer 4 zuzüglich der Kapitalmehrungen gemäß Ziffer 8 und abzüglich der Kapitalminderungen gemäß Ziffer 9.

#### **Ziffer 6**

##### **Eigenkapitalzins**

Der Eigenkapitalzinssatz für ein ganzes Geschäftsjahr (Ziffer 6.1) wird auf Grundlage von Art. 14 Abs. 2 des Steuergesetzes (EStG) vor Beginn eines neuen Kalenderjahres von der Regierung für alle in diesem Jahr beginnenden Ermittlungszeiträume (Geschäftsjahre, Steuerjahr) veröffentlicht. Bei einem Rumpfgeschäftsjahr ist der Jahreszins mit dem Verhältnis der Tage des verkürzten Ermittlungszeitraums zu 360 Tagen zu gewichten (Ziffern 6.2 und 6.3).

#### **Ziffer 7**

##### **Eigenkapitalzinsen**

Die als besondere Gewinnungskosten abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen ergeben sich aus der Anwendung des Eigenkapitalzinses (Ziffer 6.1 bzw. 6.3) auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital gemäß Ziffer 5.

## Ziffer 8

### **Eigenkapitalzugänge während des Ermittlungszeitraums**

Zu den Kapitalmehrungen gehören bei Gesellschaften Kapitalerhöhungen, d. h. **Erhöhungen des** (satzungsgemäßen) **Grund-, Stamm- und Einlagekapitals** (Ziffer 8.1), soweit diese nicht aus bereits zum Betriebsvermögen gehörenden Mitteln getätigt wurden.

Qualifizierte Beteiligungen (siehe Ziffer 1 und 2 dieser Wegleitung) dürfen keine abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen generieren, da sie zu nicht steuerbaren Einnahmen führen. Sie werden bei der Ermittlung des maßgebenden Eigenkapitals (Ziffer 4) daher nicht erfasst. Eine unterjährige Minderung dieses Postens erhöht das berücksichtigungsfähige Eigenkapital. **Abgänge von qualifizierten Beteiligungen** sind daher wie Einlagen zu behandeln und den Kapitalmehrungen zuzuordnen (Ziffer 8.5). Ebenfalls wie Einlagen zu behandeln sind **bezogene Gewinne aus qualifizierten Beteiligungen** (Ziffer 8.4). Hierzu zählen Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, Gewinnentnahmen von transparenten Gesellschaften sowie der Gewinn aus der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung. Beispielsweise führt die Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung zu einem Beteiligungskapitalabgang in Höhe der Anschaffungskosten (bzw. des Buchwertes in der Bilanz, sofern vorhanden) und zu einem Gewinn aus Beteiligungen in Höhe des Saldos aus Veräußerungserlös und Anschaffungskosten (bzw. Buchwert in der Bilanz).

Erhalten Körperschaftsteuerpflichtige **Erstattungen direkter Steuern** (Körperschaftsteuer u. ä.), müssen diese gesondert als Einlage erfasst werden (Ziffer 8.2).

Als Eigenkapitalzugang sind auch **Abgänge anderer Positionen des nicht maßgebenden Geschäftsvermögens** anzugeben (Ziffer 8.6).

Bei **Einzelunternehmen** sind Einlagen von Wirtschaftsgütern jeglicher Art, die zum maßgebenden Geschäftsvermögen gehören, - begrifflich - hauptsächlich unter der Rubrik ‚**andere Einlagen**‘ (Ziffer 8.3) zu erfassen.

## Ziffer 9

### **Eigenkapitalabgänge während des Ermittlungszeitraums**

Zu den Kapitalminderungen gehören alle Formen von **Entnahmen**, d. h. bei Gesellschaften die **Rückzahlung des einbezahlten Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapitals** (Ziffer 9.1, analog zu Kapitalerhöhungen bei den Kapitalmehrungen) sowie offene und ver-

---

deckte **Gewinnausschüttungen** (Ziffern 9.2 und 9.5). Weiterhin sind **Zugänge qualifizierter Beteiligungen** (Ziffer 9.7, analog zu Abgängen qualifizierter Beteiligungen) und Zugänge anderer Positionen des gemäß Art. 30 Abs. 3 EStG nicht maßgebenden Geschäftsvermögens (Ziff. 9.8) als Kapitalmehrungen zu berücksichtigen.

Zu den Kapitalminderungen gehören bei Körperschaftsteuerpflichtigen auch **Zahlungen direkter Steuern** (Körperschaftsteuer u.ä.), und zwar unabhängig davon, ob es sich um noch ausstehende Beträge oder Steuervorauszahlungen handelt. Wird aus dem Betriebsvermögen einer personenrechtlichen Gemeinschaft oder eines Einzelunternehmens Erwerbsteuer gezahlt, handelt es sich dabei um eine Zahlung für den steuerpflichtigen Gesellschafter bzw. den Einzelunternehmer. Solche Zahlungen sind als **Entnahmen** zu erfassen.. Eine nochmalige Erfassung als Steuerzahlung darf in diesen Fällen nicht erfolgen.

Bei **Einzelunternehmen** sind Entnahmen von Wirtschaftsgütern, soweit sie zum maßgebenden Geschäftsvermögen gehören - begrifflich - hauptsächlich unter der Rubrik ‚andere Entnahmen‘ zu erfassen.

---

⇒ **Wechsel der Erwerbsermittlung von der Vermögensrechnung zur Überschussrechnung**

Wurde der Erwerb eines Unternehmens bislang nach den Prinzipien der Vermögensrechnung auf der Grundlage von Bilanzen ermittelt und soll er jetzt nach den Prinzipien der Überschussrechnung ermittelt werden, so besteht die Gefahr der Doppelerfassung bzw. Nichterfassung einzelner Geschäftsvorfälle. Um zu verhindern, dass nun einzelne Geschäftsvorfälle entweder gar nicht oder sogar doppelt erfolgswirksam werden, ist beim Übergang gemäß Art. 29 Abs. 11 EStG eine Korrektur durchzuführen, die zu einem zu versteuernden Übergangsgewinn oder einem verrechenbaren Übergangsverlust führen kann.

Grundsätzlich sind folgende Konstellationen möglich:

- 1) Ein Geschäftsvorfall führte während des Vermögensvergleichs bereits zu Aufwand, nicht aber zu einer Auszahlung. Dies minderte die Steuerbasis (z. B. Verbrauch noch nicht bezahlter Vorräte, antizipative passiver Rechnungsabgrenzungsposten). Zu einer kassenmäßigen Erwerbsausgabe kommt es erst während der Kassenrechnung, womit die Steuerbasis nochmals gemindert wird. Um diese doppelte Berücksichtigung zu verhindern, muss ein entsprechender Betrag den Übergangserfolg erhöhen.

**Fall III-28**

Der Steuerpflichtige kauft vor dem Methodenwechsel in 01 Waren für 10.000 CHF auf Ziel. Welche Auswirkungen ergeben sich für den Erwerb aus dem Übergang?

*Lösung:*

Der Kauf in 01 war bereits erfolgswirksam (= erfolgswirksamer Aufwand aus dem Verbrauch der Waren). Der Unternehmer begleicht die Verbindlichkeit aus Warenlieferungen in 02 und zahlt dem Gläubiger 10.000 CHF durch Banküberweisung (= erfolgswirksame Erwerbsausgabe). Der Übergangserfolg beträgt 10.000 CHF.

- 2) Ein Geschäftsvorfall führte während des Vermögensvergleichs bereits zu Ertrag, nicht aber zu einer Einzahlung. Dies erhöhte die Steuerbasis (z. B. Verkauf von Produkten auf Ziel, antizipative aktive Rechnungsabgrenzungsposten etc.). Zu einer erfolgswirksamen Erwerbseinnahme kommt es während der Kassenrechnung erneut und erhöht dann noch

---

einmal die Steuerbasis. Um diese doppelte Erfassung zu verhindern, muss ein entsprechender Betrag den Übergangserfolg reduzieren.

**Fall III-29**

Der Steuerpflichtige verkauft vor dem Methodenwechsel in 01 Waren für 5 000 CHF auf Ziel und bucht deshalb eine Forderung aus dem Verkauf von Waren.

*Lösung:*

Der Verkauf in 01 war bereits als Ertrag erfolgswirksam. Die Begleichung der Verbindlichkeit durch den Schuldner von 5.000 CHF erfolgt in 02 in bar (= nochmalige Erfolgswirksamkeit). Es ist deshalb ein Übergangsverlust in Höhe von 5 000 CHF anzusetzen.

- 3) Ein Geschäftsvorfall führte während des Vermögensvergleichs bereits zu einer Einzahlung, nicht aber zu einem Ertrag, so dass die Steuerbasis unverändert blieb (z. B. transitorische passive Rechnungsabgrenzungsposten, passivierte Anzahlungen auf Warenverkäufe, etc.). Zu einer kassenmäßigen Erwerbseinnahme kommt es aber auch während der Kassenrechnung nicht mehr, da die Zahlung bereits erfolgte. Um diese Nichterfassung zu verhindern, muss ein entsprechender Betrag den Übergangserfolg erhöhen.

**Fall III-30**

Der Steuerpflichtige erhält von einem Leasingnehmer vor dem Methodenwechsel in 01 bereits die Leasingrate (reine Miete) von 2.000 CHF für Januar 02 überwiesen.

*Lösung:*

Der Zahlungseingang in 01 war noch nicht erfolgswirksam (= noch kein Ertrag). Zu einer Erwerbseinnahme kommt es auch in 02 nicht, da kein Zahlungsvorgang mehr stattfindet. Der Übergangserfolg erhöht sich daher um 2.000 CHF.

- 4) Ein Geschäftsvorfall führte während des Vermögensvergleichs bereits zu einer Auszahlung, nicht aber zu einem Aufwand, so dass die Steuerbasis unverändert blieb (z. B. transitorische aktive Rechnungsabgrenzungsposten). Zu einer kassenmäßigen Erwerbsausgabe kommt es aber während der Kassenrechnung auch nicht mehr, da die Zahlung bereits erfolgte. Um diese Nichtberücksichtigung zu verhindern, muss ein entsprechender Betrag den Übergangserfolg mindern.

**Fall III-31**

Der Steuerpflichtige kauft vor dem Methodenwechsel in 01 Warenvorräte für 3.000 CHF.

*Lösung:*

Der Kauf in 01 war noch nicht erfolgswirksam (= noch kein Aufwand). Zu einem steuermindernden Aufwand kommt es in der Vermögensrechnung erst bei Verbrauch der Vorräte. Der Verbrauch der Vorräte erfolgt in 02 (= keine Erwerbseinnahme, da nicht kassenwirksam). Der Übergangserfolg reduziert sich daher um 3.000 CHF.

Wenn der Gewinn des Geschäftsbetriebs bislang nach den Prinzipien der Vermögensrechnung ermittelt wurde, ergibt sich damit anlässlich des Wechsels der zur Gewinnermittlung nach der Überschussrechnung der folgende Übergangserwerb:

**Tab. III-6: Ermittlung des Gewinns/Verlusts aus dem Wechsel von der Erwerbsermittlung nach der Vermögens- zur Überschussrechnung**

	Verbindlichkeiten aus dem Kauf von Waren- und Dienstleistungen
+	passivierte Anzahlungen auf den Verkauf von Waren- und Dienstleistungen
+	passive Rechnungsabgrenzungsposten
+	Rückstellungen
+	Verbindlichkeiten aus indirekten (abziehbaren) Steuern
-	Buchwert der Warenvorräte
-	aktivierte Anzahlungen auf den Kauf von Waren und Dienstleistungen
-	Forderungen aus dem Verkauf von Waren, Dienstleistungen und Anlagegütern
-	aktive Rechnungsabgrenzungsposten
-	Ansprüche auf Erstattung von indirekten Steuern
=	<b>Gewinn/Verlust aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsmethoden</b>

**Fall III-32**

Die einkommensteuerpflichtige Unternehmer U betreibt einen kleinen Textilgroßhandel. Bis zum Jahr 2009 hat er den Gewinn seiner Firma nach den Grundsätzen der Vermögensrechnung ermittelt. Für 2010 möchte er zu einer Gewinnermittlung nach der Überschussrechnung wechseln. Mit seiner Einkommensteuererklärung 2010 reicht er bei der Steuerverwaltung folgende Schlussbilanz seines Textilgroßhandels ein (alle Beträge in CHF):

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2009		Passiva
Grund und Boden	80.000	Eigenkapital	215.000
Gebäude	120.000	Lieferantenverbindlichkeiten	18.000
Büroeinrichtung	10.000	Anzahlungen von Kunden	8.000
Forderungen gegenüber Kunden	57.000	Umsatzsteuerschulden	6.000
Vorräte	28.000	Verbindlichkeiten gg. Banken	50.000
Bankkonto	5.000	Passive Rechnungsabgrenzung	3.000
	300.000		300.000

Welchen Übergangserfolg hat U seinem für 2010 nach der Überschussrechnung ermittelten Erwerb von 80 000 CHF hinzurechnen?

*Lösung:*

Verbindlichkeiten aus Waren- und Dienstleistungskäufen	18.000
+ passivierte Anzahlungen auf Waren- und Dienstleistungsverkäufe	8.000
+ passive Rechnungsabgrenzungsposten	3.000
+ Rückstellungen	-
+ Umsatzsteuerverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten aus vergleichbaren Steuern	6.000
- Vorräte	28.000



-	aktivierte Anzahlungen auf Vorratsvermögen und Dienstleistungskäufe	-
-	Forderungen aus Waren-, Dienstleistungs- und Anlagegüterverkäufen	57.000
-	aktive Rechnungsabgrenzungsposten	-
-	Ansprüche auf Erstattung von Umsatzsteuer	-
=	Übergangserfolg (-verlust)	- 50.000
+	Erwerb in 2010 nach der Überschussrechnung	80.000
=	steuerpflichtiges Marktinkommen im ersten Jahr nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsmethode	30.000

Die vorstehende Ermittlung des Übergangsverlustes ist wie folgt zu begründen:

#### Grund und Boden, Gebäude, Büroeinrichtung

Es sind keine Korrekturen erforderlich, da alle Anlagegüter im Rahmen der Kassenrechnung und des Vermögensvergleichs eine gleiche Behandlung erfahren. Die Abschreibung des Gebäudes und die Abschreibung der Büroeinrichtung werden fortgeführt.

#### Warenvorräte

Die in Höhe von 28.000 CHF bereits bezahlten, aber noch nicht verbrauchten Warenvorräte waren in 2009 noch nicht gewinnwirksam. Da es 2010 wegen der überführten Vorräte zu keiner Betriebsausgabe kommt, muss der Übergangserfolg um diesen Posten reduziert werden.

#### Kundenforderungen

Die Kundenforderungen in Höhe von 57.000 CHF waren bereits in 2009 erfolgswirksam. Ihre Bezahlung in 2010 führte zu einer Erwerbseinnahme. Um diese Wirkung zu neutralisieren, muss der Übergangserfolg um diesen Posten reduziert werden.

#### Lieferantenverbindlichkeiten; Umsatzsteuerschulden

Die Lieferantenverbindlichkeiten (18.000 CHF) und Umsatzsteuerschulden (6.000 CHF) waren bereits in 2009 gewinnwirksam. Ihre Bezahlung in 2010 führte zu einer Erwerbsausgabe. Um diese Wirkung zu neutralisieren, muss beim Übergangserfolg eine Hinzurechnung erfolgen.

#### Anzahlungen von Kunden

Die Anzahlungen der Kunden waren bereits in 2009 nicht erfolgswirksam. Mit der Auslieferung der betreffenden Waren in 2010 wären keine erfolgswirksamen Erwerbseinnahmen verbunden. Folglich muss sich der Übergangserfolg um 8 000 CHF erhöhen.

#### Verbindlichkeiten gegenüber Banken

Es sind keine Korrekturen erforderlich.

#### Passive Rechnungsabgrenzung

Bei diesem passiven Rechnungsabgrenzungsposten handelt es sich annahmegemäß um eine Mietzahlung für Jan. 2010 in Höhe von 3.000 CHF, die in 2009 eingegangen ist, aber beim Vermögensvergleich noch nicht gewinnwirksam wurde. In 2010 ergibt sich jedoch bei der Kassenrechnung keine Erwerbseinnahme. Aus diesem Grunde muss die Gewinnwirksamkeit durch eine Hinzurechnung beim Übergangserfolg hergestellt werden.

## **2.5 Erwerb aus Vorsorge**

Dem vorliegenden Entwurf einer Änderung des Steuergesetzes liegt folgendes Lebensin-kommens- und Sozialversicherungskonzept zugrunde:

Einkünfte aus und Einlagen/Beiträge/Prämien an Vorsorgeeinrichtungen für den Erwerb von »Anwartschaften auf Renten« vorbehaltlich die »Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenversicherung (AHV)« werden nach dem Konzept der »Sparbereinigung« besteuert, d. h. die Einlagen/Beiträge/Prämien sind abziehbar; besteuert werden die daraus zufließenden Einkünfte. Einlagen/Beiträge/Prämien an freiwillige Vorsorgeeinrichtungen für den Erwerb von »Anwartschaften auf Kapitalleistungen« und die entsprechenden Kapitalleistungen werden jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht nach dem Konzept der Sparbereinigung, sondern nach dem Konzept der Zinsbereinigung behandelt.

*Steuerbare Einkünfte aus Vorsorge* sind nach Art. 14 Abs. 1 EStG die Einkünfte aus Versicherungen und Kapitalanlagen, die der Einkommensversorgung der steuerpflichtigen natürlichen Personen im Alter, bei Invalidität, Arbeitslosigkeit, Krankheit oder Unfall oder deren Angehörigen im Todesfall dienen. Hierbei kann es sich um Einkünfte aus einer gesetzlichen und einer freiwilligen Vorsorge handeln (Art. 14 Abs. 1 Bst. a und b EStG). Die Leistungen von »obligatorischen Kranken- und Unfallversicherungen«, welche ausschließlich der Kostendeckung dienen, stellen gemäß Art. 14 Abs. 3 Bst. a EStG keine Einkünfte aus Vorsorge dar. Leistungen aus freiwilligen Kranken- und Unfallversicherungen, welche z. B. als Tage-

gelder über die Kostendeckung hinausgehen, stellen aber ebenfalls Einkünfte aus Vorsorge dar. Einkünfte wie Betriebsrenten, Pensionen, Witwen- und Waisengelder, die aufgrund einer früheren Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsvorgängers entrichtet werden gehören nach Art. 14 Abs. 1 Bst. c EStG ebenfalls zu den Vorsorgeeinkünften.

*Einkünfte aus der AHV* werden als Transfereinkünfte behandelt und sind deshalb steuerfrei. Auf dem Hintergrund ihrer derzeitigen Freistellung bis zu 70 % wäre der Übergang zu ihrer vollen Besteuerung nach dem Konzept der Sparbereinigung den betroffenen Rentnern wohl kaum vermittelbar. Mit der Steuerfreiheit der AHV-Renten wird faktisch dem Konzept der Zinsbereinigung gefolgt. Dies hat zur Folge, dass die Arbeitnehmerbeiträge und im Ergebnis auch die Arbeitgeberbeiträge nicht als Gewinnungskosten für die Vorsorge abgezogen werden dürfen (Art. 26 Abs. 2 Bst. a EStG). Beim Arbeitgeber selbst stellen die von ihm für die Arbeitnehmer entrichteten AHV-Beiträge geschäftsmäßig begründete und somit abziehbare Gewinnungskosten dar. Dies wird ausgeglichen, indem diese Beiträge beim Arbeitnehmer als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 12 Bst. b EStG) aufgerechnet werden.

Die *Einlagen, Beiträge und Prämien des Arbeitgebers in freiwillige Vorsorgeeinrichtungen* bilden für den »Arbeitnehmer« Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 12 Bst. b EStG), werden jedoch zusammen mit den Einlagen, Beiträgen und Prämien des Arbeitnehmers als Gewinnungskosten bei der Ermittlung des Erwerbs aus Vorsorge (Art. 26 Abs. 2 Bst. b EStG) zum Abzug zugelassen, allerdings nur soweit damit Anwartschaften auf Rentenzahlungen erworben werden. Einlagen, Prämien und Beiträge des Arbeitgebers und Arbeitnehmers in freiwillige Vorsorgeeinrichtungen für den Erwerb von Anwartschaften auf Kapitalleistungen werden beim Arbeitnehmer nicht zum Abzug zugelassen. Mit der Aufrechnung der Arbeitgeberleistung als Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit beim Arbeitnehmer wird die Behandlung als Gewinnungskosten beim Arbeitgeber ausgeglichen. Spätere Kapitalleistungen sind steuerfrei (Art. 14 Abs. 1 Bst. d EStG), darin enthaltene nicht-marktübliche Erträge werden jedoch bei dem jeweiligen Anlageinstitut auf der Grundlage einer Regierungsverordnung vorher zinsbereinigt besteuert.

Die innerhalb des Geschäftsbetriebs für den »Inhaber eines Geschäftsbetriebs« geleisteten *Einlagen, Beiträge und Prämien an Vorsorgeeinrichtungen* (Versicherungen u. a.) sind in

dem Gewinn des Geschäftsbetriebs und damit auch in den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 13 Abs. 1 Bst. a EStG) enthalten. Sie werden zusammen mit den sonst vom Selbständigen noch geleisteten Einlagen, Beiträgen und Prämien, vorbehaltlich die Beiträge und Prämien an die obligatorische Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenversicherung, als Gewinnungskosten bei der Ermittlung des Erwerbs aus Vorsorge (Art. 53 Abs. 2 Bst. a und b EStG) zum Abzug zugelassen, allerdings nur soweit damit Anwartschaften auf Rentenzahlungen erworben werden.

Für die *von transparenten Gesellschaften für ihre »Gewinnbeteiligten« geleisteten Einlagen, Beiträge und Prämien an Vorsorgeeinrichtungen* – sie sind in dem Gewinnanteil enthalten, der dem Steuerpflichtigen gemäß Art. 13 Abs. 1 Bst. b EStG zugerechnet wird – gilt die gleiche Regelung.

Bei *Einkünften aus ausländischen Vorsorgeeinrichtungen*, die vom Steuerpflichtigen im Rahmen einer Tätigkeit im Ausland begründet wurden, hätte dieser zu dokumentieren, dass er die Einlagen, Beiträge und Prämien nicht abziehen durfte. Nur dann darf eine Versteuerung der Auszahlungen unterbleiben. Anderenfalls wären die Leistungen aus diesen Einrichtungen voll als Vorsorgeeinkünfte zu versteuern.

Die bisher nach Art. 47 Abs. 1 Bst. d AStG möglichen Abschläge von Vorsorgeeinkünften sind mit dem Prinzip der Besteuerung des sparbereinigten Einkommens nicht vereinbar. Hintergrund dieser Vergünstigungen war wohl, dass die Einzahlungen in die betreffenden Vorsorgeeinrichtungen nicht vollständig abzugsfähig waren. Nach dem Entwurf ist der volle Abzug aller Beiträge, Prämien etc. jedoch gewährleistet, so dass die ausgezahlten Vorsorgeeinkünfte dann auch ohne Sonderabzug zu versteuern sind. Für die Umstellung auf das neue System der dem Lebenseinkommenskonzept entsprechenden nachgelagerten Besteuerung von Renten ist jedoch ein gleitender Übergang vorzusehen. Ein Vorschlag für eine entsprechende Übergangslösung bietet Art. Ü2 EStG am Ende des Entwurfs für eine Änderung des Steuergesetzes. Hierbei wurde auch berücksichtigt, dass die Begünstigten Vorsorgeempfänger die mit den Gesetzesänderungen verbundenen Erhöhungen der Grundfreibeträge in Anspruch nehmen können.

Die steuerlich unterschiedlich zu behandelnden Einzahlungen in Vorsorgeeinrichtungen und Aufwendungen der persönlichen Lebensführung sind bei der bisherigen gesetzlichen da-

---

durch nicht klar erkennbar, dass beide Abzugsrechte nacheinander in dem gleichen Absatz 2 von Artikel 47 AStEG geregelt wurden. In dem Entwurf zur Steuergesetzänderung wird demgegenüber auch regelungstechnisch auf die unterschiedliche Behandlung dieser beiden unterschiedlichen Sachverhalte abgehoben. Zum einen handelt es sich um Abzüge bei der Einkunftsart ‚Vorsorgeeinkünfte‘ und zum anderen betrifft es Freistellungen jenen Teils des Markteinkommens, der dem Gesamtbetrag der persönlichen Aufwendungen entspricht.

In Tabelle III-7 sind die steuerlichen Konsequenzen für Aufwendungen entsprechendemgegenüber auch regelungstechnisch auf die unterschiedliche Behandlung dieser te der steuerlichen Behandlung von Beiträgen zur obligatorischen Kranken- und Unfallversicherung nicht adäquat Rechnung getragen werden. Diese Beitragsaufwendungen entsprechen<sup>17</sup> Abs. 4 Bst. d EStEG als persst. d getragen werdenbetrachtet, was aus folgenden Gründen etwas arbiträr erscheinen mag. Wenn von den betreffenden obligatorischen Versicherungen Renten, Kapitalleistungen und Taggelder ausgezahlt werden, sind sie als Vorsorgeeinkünfte Renten, Kapitalien, womit die betreffenden Beitragen, sind sie als Vorsorgees Gewinnungskosten für Vorsorgeeinkommen die betreffenden Beitragen, sind sie als Vorsorgees Gewinnungskosten für Vorsorgeeinkommen die betreffenden Beitragen, sind sie als Vorsorgees Gewinnungskosten für Vorsorgestellen, Arzneimitteln und sonstigen durch die Krankheit und Behinderungen verursachten Kosten dient, ist aus verständlich Gründen nicht möglich.

**Tab. III-7 : Einkünfte aus und Einzahlungen in Einrichtungen der Einkommensvorsorge**  
- Artikel beziehen sich auf EStEG –

Art der Versicherung bzw. Vorsorgeeinrichtung	Art und Steuerpflicht der Einkünfte	Beiträge, Prämien, Einlagen und Ähnliches			Steuerliche Behandlung der Einkünfte	
		Steuerpflichtigen	Arbeitgebers		Einkünfte in Rentenform oder als Tag-gelder	Einkünfte in Kapitalform
			steuerliche Behandlung beim Arbeitgeber	steuerliche Behandlung beim Arbeitnehmer		
AHV/IV	nicht steuerbare Transfers	nicht abziehbar (Art. 26 Abs. 2 Bst a)	als geschäftlich bedingt abziehbar	Einkünfte aus unselbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 12 Bst. b)	steuerfrei (Art. 14 Abs. 3 Bst. a)	steuerfrei (Art. 14 Abs. 3 Bst. a)
Arbeitslosenversicherung	steuerpflichtige Vorsorgeeinkünfte	abziehbar (Art. 26 Abs. 2 Bst. a)			steuerpflichtig (Art. 14 Abs. 1 Bst. a)	gibt es wohl nicht
Krankenversicherung	steuerpflichtige Taggelder	abziehbar (Art. 26 Abs. 2 Bst. c)				
Unfallversicherung	steuerpflichtige Vorsorgeeinkünfte	abziehbar (Art. 26 Abs. 2 Bst. b und c)				
sonstige Vorsorgeabsicherungen in Rentenform	steuerpflichtige Vorsorgeeinkünfte	abziehbar (Art. 26 Abs. 2 Bst. a und b)			steuerpflichtig (Art. 14 Abs. 1 Bst. a bis c u. Abs. 2)	entfällt
sonstige Vorsorgeabsicherungen in Kapitalform	steuerpflichtige Einkünfte aus Vermögensverwaltung	nicht abziehbar			entfällt	Steuerpflicht nicht marktüblicher Kapitalerträge

## 2.6 Erwerb aus Vermögensverwaltung

Gemäß Art. 15 Abs. 1 EStG in Verbindung mit Art. 2 Abs. 16 EStG gehören zu den steuerbaren Einkünfte aus Vermögensverwaltung die Einkünfte aus der nicht nach kaufmännischer Art geführten:

- a) Verwaltung von Finanzkapitalanlagen,
- b) Überlassung von Wirtschaftsgütern zur Nutzung, d. h. der Vermietung, Verpachtung und dem Nießbrauch von beweglichen und unbewegliche Wirtschaftsgütern sowie der Überlassung von Erfahrungen und Rechten

sowie

- c) Verwaltung von Anteilen an transparenten Gesellschaften, soweit Erträge aus Erwerbstätigkeiten gemäß Bst. a und b anteilig zugerechnet werden.

Zu den steuerbaren Einkünften gehören auch Erlöse aus der Veräußerung der zu Tätigkeiten gemäß Bst. a bis c gehörenden Wirtschaftsgüter.

Steuerbare Einkünfte aus Finanzanlagen werden durch das Halten und die Veräußerung von Kapitalforderungen [Art. 2 Abs. 9 EStG] erzielt, sofern diese nicht Teil des Geschäftsvermögens eines Unternehmens sind, gemäß Art. 14 Abs. 1 Bst. a EStG zu einer Kapitalanlage für die Vorsorge gehören oder marktüblich sind. Das heißt, halten natürliche Personen verzinsliche Kapitalforderungen außerhalb von Geschäftsbetrieben und Kapitalanlagen, die der Zukunftsvorsorge dienen, so sind die Einkünfte aus diesen Finanzanlagen steuerpflichtig, wenn eine marktübliche Verzinsung des angelegten Kapitals überschritten wird. In diesem Sinne ist der in Art. 14 Abs. 1 Bst. c EStG geregelte steuerbefreiende Sachverhalt marktüblicher Zinssätze von besonderer Bedeutung. Dies sind effektive Zinssätze von Kapitalforderungen (festverzinsliche Wertpapiere, Bankeinlagen, Forderungen aus Darlehen etc.), die den repräsentativen marktüblichen Zinssatz (*Eigenkapitalzinssatz gemäß Art. 14 Abs. 2 EStG*) nicht überschreiten. Der wirtschaftlich betrachtet effektiv zur Anwendung gelangende Zinssatz umfasst die periodisch und/oder in einmaliger Form (Rückzahlungsagio oder Emissionsdisagio) zu leistenden Zinskomponenten. Ein einfaches Beispiel ist der Zerobond: Seine „Verzinsung“ besteht ausschließlich aus einem Emissionsdisagio oder einem Rückzahlungsagio. Die aus der Einmalverzinsung ermittelbare jährliche Rendite stellt den effektiven Zinssatz dar. Der »Eigenkapitalzinssatz« ist typisierend mit dem Jahresdurchschnittssatz des um bestimmte Prozentpunkte erhöhten Zinssatzes für 10-jährige Schweizer Bundesanleihen standardisiert

worden. Zur Gewährleistung der Einmalbelastung von Kapitaleinkünften wird in Art. 14 Abs. 1 Bst. c EStG geregelt, dass nur jene Zinsteile der Besteuerung unterworfen werden, die eben den betreffenden Eigenkapitalzinsbetrag übersteigen.

Unter theoretischen Aspekten müsste als Eigenkapitalzinssatz eines abgelaufenen Steuerjahres jener Zinssatz zur Anwendung kommen, der sich auf der Grundlage des in dem gleichen Zeitraum geltenden Zinssatzes für 10-jährige Schweizer Bundesanleihen ergibt. Art. 14 Abs. 2 EStG bestimmt demgegenüber jedoch, dass der Eigenkapitalzinssatz für ein Steuerjahr im Voraus auf der Grundlage des im vorangehenden Kalenderjahrs geltenden Marktzinssatzes anzuwenden ist. Diese Regelung erscheint zur Gewährleistung sicherer Planungsgrundlagen für die betroffenen Steuerpflichtigen vorzugswürdig, wozu auch Unternehmen gehören. In vielen Fällen wird die hiermit bewirkte Zeitverzögerung bezüglich der Zinsentwicklung nicht zum Tragen kommen, da der betreffende Wertpapierzinssatz erfahrungsgemäß nur Änderungen in relativ größeren Zeiträumen unterliegt.

Steuerpflichtig sind nach Artikel 14 Abs. 1 Bst. b EStG Einkünfte aus dem Halten und der Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds. Steuerfrei sind demgegenüber

- Einkünfte aus der Veräußerung anderer Finanzanlagen, soweit darin keine steuerpflichtigen Zinsteile enthalten sind;
- Einkünfte aus nichtmarktüblichen Finanzanlagen, soweit sie bei dem auszahlenden Unternehmen bereits dem steuerpflichtigem Gewinn (Reinertrag) zugerechnet wurden;
- Einkünfte aus dem Halten von Beteiligungen als Gewinnbeteiligter, d. h. erhaltene Dividenden u. ä. Gewinnausschüttungen von Unternehmen.
- Einkünfte aus der Veräußerung von Beteiligungen, die zur Vermögensverwaltung gehören.

Mit diesen Befreiungen wird wiederum dem Prinzip der Einmalbelastung von Beiträgen zum Lebensinkommen eines Steuerpflichtigen Rechnung getragen. Dividenden resultieren in der Regel aus bereits versteuerten Gewinnen, dürfen also auf keinen Fall beim Anteilseigner nochmals einer Besteuerung unterliegen. Veräußerungsgewinne sind durch Wertsteigerungen von Beteiligungen zwischen dem Zeitpunkt ihrer Anschaffung und Veräußerung begründet, die aus der Zuführung bereits versteuerter Gewinne zu den Reserven des Unternehmens oder der Zukunftserwartung höherer Gewinne resultieren, die ebenfalls wieder einer Besteuerung



beim Unternehmen selbst oder bei den Gewinnbeteiligten unterliegen. Rein spekulativ begründete Wertsteigerungen bzw. Wertminderungen von Beteiligungen könnten steuerpflichtig sein, wenn dies technisch möglich wäre. Es ist jedoch nicht möglich, die nicht steuerbaren fundierten von den steuerbaren spekulativen Wertänderungen zu trennen. Außerdem bringt die Versteuerung von Spekulationsgewinnen fiskalisch kaum ein fiskalisches Ergebnis, weil auch Spekulationsverluste steuerlich abzugsfähig sein müssten.

Dies ist auch der Grund, warum nach dem Entwurf auf die Versteuerung spekulativ begründeter Wertänderungen verzinslicher Finanzanlagen verzichtet wurde.

### **Fälle III-33**

- a) A hat Schuldverschreibungen erworben, die im Zeitpunkt der Emission einer breiten Öffentlichkeit zur Zeichnung angeboten wurden. Hieraus bezieht A Zinsen zu einem Satz von 4,01 Prozent.
- b) B hat an eine GmbH ein Darlehen vergeben, steht aber nicht in einer nahen Beziehung zu den Gesellschaftern der GmbH. Dem Darlehensvertrag entsprechend beträgt der vereinbarte jährliche Zinssatz 15 Prozent.

Der Eigenkapitalzinssatz des Ermittlungszeitraums ist mit 4 Prozent festgesetzt worden.

Hat A Einkünfte aus Vermögensverwaltung zu versteuern?

#### *Lösungen:*

- a) Da die Zinsen aus Schuldverschreibungen die standardisierten Eigenkapitalzinsen nicht wesentlich übersteigen, sind sie auch nicht zu versteuern.
- b) Bei einem Darlehenszinssatz von 15 % findet eine Steuerbefreiung gemäß Art. 15 Abs. 4 Bst. c EStG keine Anwendung. Damit hat B die erhaltenen Darlehenszinsen als Einkünfte aus Finanzanlagen zu versteuern.

Beachtenswert ist schließlich, dass Einkünfte aus Stiftungen, Anstalten, Treuhandvermögen sowie anderen Zweckvermögen – anders als bisher – nicht einkommensteuerpflichtig sind [Art. 15 Abs. 4 Bst. g EStG]. Die im lebenszeitlichen Sinne zu sichernde Einmalbelastung der Erträge dieser Vermögensverwaltungen erfolgt bereits durch die Körperschaftsteuer, soweit überhaupt steuerpflichtige Erträge vorliegen.

Nach Art. 27 Abs. 1 Bst. a EStG ist der steuerpflichtige Erwerb aus Finanzanlagen bei Bezug nichtmarktüblicher Zinsen gleich den zugeflossenen Einkünften abzüglich der Eigenkapitalzinsen. Diese ergeben sich durch Anwendung des Eigenkapitalzinssatzes [Art. 15 Abs. 5 EStG] auf die Anschaffungskosten des Finanzkapitals. Bei steuerpflichtigen Erlösen aus der

Veräußerung von Finanzanlagen sind die um bislang nicht ausgenutzte standardisierte Zinsen erhöhten Anschaffungskosten gemäß Art. 27 Abs. 1 Bst. b EStG als Gewinnungskosten abzugsfähig. Diese Ermittlungsvorschrift kommt vor allem bei der Veräußerung von Anteilen an Investmentfonds zur Anwendung. Wie in diesem Fall der Veräußerungsgewinn und auch die laufenden Ausschüttungen zu versteuern sind, wurde anhand von Beispielen bereits im Abschnitt 3.4 des dritten Kapitels erläutert.

Der Erwerb aus Vermietung, Verpachtung und Nießbrauch von Wirtschaftsgütern wird gemäß Art. 27 Abs. 1 Bst. c EStG nach den Vorschriften der Ermittlung eines Erwerbs nach der Überschussrechnung [Art. 28 bzw. 29 EStG] ermittelt. Damit können auch die Vermieter und Verpächter von Grundstücken die auf das in diesen Wirtschaftsgütern gebundene Eigenkapital entfallenden standardisierten Zinsen als besondere Gewinnungskosten abziehen. Verzichteten sie darauf wie auch auf den Nachweis ihrer aus der Verwaltung der Grundstücke entstandenen laufenden Aufwendungen, so können sie den Pauschalabzug von Gewinnungskosten gemäß Art. 31 Abs. 1 EStG in Anspruch nehmen. Für den Übergang von der bisherigen Steuerfreiheit der realisierten Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu ihrer Besteuerung sind weiterhin die Übergangsregelungen für die Festsetzung des Eigenkapitals gemäß Art. 11 EStG relevant. Bislang waren die Anschaffungskosten von Grundstücken und das auf dieser Grundlage unter Berücksichtigung von Schulden hierin gebundene Eigenkapital steuerlich nur dann relevant, wenn das Grundstück veräußert wurde. Insbesondere bei ererbten Grundstücken wird es deshalb im Falle der Veräußerung bereits in der Vergangenheit Probleme bei der Bestimmung der vom Veräußerungserlös abzugsfähigen Anlagekosten gegeben haben. Dies wird auch dadurch deutlich, dass gemäß Art. 45 AStG für Anlagekosten amtliche Steuerschätzwerte vorgesehen waren, die gemäß Art. 44 AStG ebenfalls der Vermögensbesteuerung zugrunde lagen. Da nun für den Abzug der standardisierten Eigenkapitalzinsen das mit einem vermieteten oder verpachteten Grundstück verhaftete Eigenkapital zu bestimmen ist, wird in Art. 11 EStG ein für die Steuerverwaltung leicht zu handhabendes Bewertungsverfahren vorgeschlagen. Fällt hiernach der Erwerb eines Grundstücks in die Zeit der Erhebung der Vermögenssteuer, sind seine Anschaffungskosten mit dem dort im Durchschnitt der letzten fünf Jahre angesetzten Werten zugrunde zu legen. Damit sind dem Steuerpflichtigen und der Steuerverwaltung alle Eigenkapitalbestände bekannt, bei denen in Verbindung mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken der Abzug standardisierter Eigenkapitalzinsen wahrgenommen wird. Da mit dieser

Übergangsregelung nicht auszuschließen ist, dass das Eigenkapital in Einzelfällen gegenüber seinem tatsächlichen Umfang zu hoch angesetzt ist, wurde in Art. 27 Abs. 3 EStG vorgesehen, dass der Abzug von Eigenkapitalzinsen nicht zu einem Verlust aus Vermögensverwaltung führen darf.

Zum Ausschluss von Bagatteleinkünften aus Vermietung und Verpachtung sieht Art. 27 Abs. 1 Bst. c EStG schließlich den Abzug von Gewinnungskosten in Höhe eines Mindestbetrages vor.

## 2.7 Ausgaben für berufliche Bildung<sup>13</sup>

Ausgaben beruflicher Bildung sind Ausgaben, die im Hinblick auf eine Einkommenserzielung unternommen werden. Insofern ist die Abzugsfähigkeit von Berufsbildungsausgaben erforderlich und gemäß Art. 19 Abs. 5 Bst. b EStG, um das objektive Nettoprinzip als Fundamentalprinzip der Einkommensbesteuerung umzusetzen. Daher mindern durch Belege nachgewiesene Kosten beruflicher Bildung das Einkommen eines Steuerpflichtigen, womit sie als Ausgaben für die berufliche Aus-, Fort- oder Weiterbildung bei der Ermittlung des Gesamterwerbs in Abzug gebracht werden können. Der Gesetzgeber sollte allerdings vorsehen, Berufsbildungsausgaben nur dann in Abzug zu bringen, sofern sie einen bestimmten Betrag – z. B. wie bisher nach einer Regierungsverordnung 500 Franken - im Kalenderjahr übersteigen. Sind die getätigten Berufsbildungsausgaben höher als 500 Franken, ist somit der gesamte Betrag abzugsfähig. Ausgaben, die kleiner als 500 Franken sind, sind bei der Ermittlung des Gesamterwerbs nicht abzuziehen, weil mindestens der Pauschbetrag angesetzt werden darf. Neben eigenen Berufsbildungsausgaben sind bei einem unbeschränkt Steuerpflichtigen auch Berufsbildungsausgaben der von ihm unterhaltenen Personen abzugsfähig (siehe hierzu Abschnitt 2.9).

Grundsätzlich hat die Herkunft der Mittel zur Bestreitung der Berufsbildungsausgaben keinerlei Relevanz im Hinblick auf ihre steuerliche Berücksichtigung. Die Eigenschaft, Gewinnungskosten (Erwerbsausgaben) zu sein, ist finanzierungsunabhängig. Ausgaben beruflicher Aus-, Fort- und Weiterbildung sind unter Anwendung der Kassenrechnung abzugsfähig. Das bedeutet, dass Berufsbildungsaufwendungen, sofern sie z. B. 500 Franken übersteigen, die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer im Kalenderjahr ihrer Verausgabung reduzieren.

---

13 Siehe zur finanzwissenschaftlichen Würdigung des Ansatzes von Ausgaben der beruflichen Bildung sowie zu den Problemen ihrer Abgrenzung und erhebungstechnischen Bestimmung *M. R. Rimpler (2005)*.

Bei der Finanzierung der für berufliche Berufsbildungsausgaben aufgebrauchten Mittel über von Banken oder von staatlichen Organisationen vergebene Kredite sollte dem Steuerpflichtigen eine Wahlmöglichkeit bezüglich des steuermindernden Ansatzes der Berufsbildungsausgaben eingeräumt werden. Zum einen könnte der Steuerpflichtige Berufsbildungsausgaben direkt – wie bei der Finanzierung aus eigenen Mitteln – in Abzug bringen. Alternativ könnte man ihm gestatten, statt dem sofortigen Abzug der Berufsbildungsausgaben bei der Ermittlung des Gesamterwerbs, die Kreditzins- und Tilgungszahlungen als Ausgaben beruflicher Bildung anzusetzen. Voraussetzung hierfür ist, dass einerseits die aufgenommenen Kredite der Finanzierung von Berufsbildungsausgaben dienen und andererseits die Erwerbsausgaben nicht bereits im Jahr ihrer Tätigkeit steuerlich als Ausgaben für die berufliche Bildung berücksichtigt wurden. Auch hier muss beachtet werden, dass sich Kreditzins- und Tilgungszahlungen erst dann – und zwar in voller Höhe – steuermindernd auswirken, wenn diese den Betrag von 500 Franken im Kalenderjahr übersteigen. Im Rahmen dieses speziellen Verfahrens der steuerlichen Behandlung fremdfinanzierter Berufsbildungsausgaben zur Umsetzung der Einmalbelastung von Markteinkommen wird die Kreditaufnahme quasi als Erwerbseinnahme behandelt und den Berufsbildungsausgaben als Gewinnungskosten entgegen gerechnet. Folge dessen ist, dass der Gesamterwerb im Kalenderjahr der Kreditaufnahme und der Zahlung der Berufsbildungsausgaben unter Anwendung des Kassenprinzips von den Bildungsmaßnahmen effektiv unberührt bleibt. Damit der Abzug der in Humankapital investiv getätigten Mittel im intertemporalen Sinne sichergestellt ist, werden dann Zins- und Tilgungszahlungen der zur beruflichen Bildung aufgenommenen Kredite in späteren Ermittlungszeiträumen als Gewinnungskosten behandelt<sup>14</sup>. Bei Fremdfinanzierung der Berufsbildungsausgaben ist es erforderlich, sowohl die Berufsbildungsausgaben als auch die Kreditausgaben (Zins- und Tilgungszahlungen) mit Belegen nachzuweisen.

### Fall III-34

Der Steuerpflichtige M nimmt zu Ende des Jahres 01 und des Jahres 02 bei der L-Bank einen Kredit in Höhe von jeweils 10.000 CHF zur Finanzierung der Studiengebühren eines zweijährigen Auslandsstudiums auf. Der Zinssatz beträgt 5 Prozent und sei marktüblich. Zum Ende des Kalenderjahres 03 zahlt er das Darlehen inklusive der aufgelaufenen Zinsen zurück. Die jährlichen Studiengebühren für das laufende Jahr seien jeweils zum Ende des Vorjahres zu zahlen. M verfügt über

---

<sup>14</sup> Klarstellend sollte darauf verwiesen werden, dass die Kreditausgaben lediglich bei der beruflichen Bildungsmaßnahmen tätigen Person als Gewinnungskosten anzusetzen sind.

Einkünfte aus der Vermietung eines ererbten Hauses zur Finanzierung seines Lebensunterhalts.

Welche Bildungsausgaben sind hier anzusetzen?

*Lösung:*

- a) M könnte in den Jahren 01 und 02 jeweils 10 000 CHF als Berufsbildungsausgaben ansetzen. Bei einem Steuersatz von 10 % würde der Gegenwartswert seiner Steuerersparnis  $0,10 \times [10\,000 + 10\,000/1,05]$  Franken betragen.
- b) M könnte sich auch für den Abzug der Kreditzins- und Tilgungszahlungen im Jahr 03 entscheiden. Daraus resultierte eine abdiskontierte Steuerersparnis in Höhe von  $0,10 \times [10\,000 \times 1,05 + 10\,000 \times 1,05^2] / 1,05^2 = 0,10 \times [10\,000 + 10\,000/1,05]$  Franken wie bei dem Ansatz gemäß a.

### **Fall III-35**

Der Arbeitnehmer G besucht auf Anweisung seines Arbeitgebers A einen Kurs zur Einführung in das neu angeschaffte EDV-Programm „Balance“. G zahlt zunächst die Rechnung, bekommt die Ausgaben dann allerdings von A erstattet. Welche Bildungsausgaben sind anzusetzen?

*Lösung:*

Die Erstattung von Kosten des Arbeitgebers begründet beim Arbeitnehmer keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer diese Ausgaben auf Veranlassung des Arbeitgebers im Rahmen des Arbeitsverhältnisses tätigt und die private Lebensführung des Arbeitnehmers nicht betroffen wird. Bei den Kursgebühren handelt es sich um geschäftlich begründete Aufwendungen des A. Die Erstattung der von G getätigten Ausgaben begründet keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn, Berufsbildungsausgaben des G liegen nicht vor.

### ⇒ **Charakteristische Merkmale der beruflichen Bildung**

Berufliche Bildung ist im Sinne von Art. 19 Abs. 5 Bst. b EStG der Erwerb von Fertigkeiten und Kenntnissen, der nach der allgemeinen Schulpflicht erfolgt und mit Einkommenserzielungsabsicht unternommen wird. Insofern wird berufliche Bildung von Allgemeinbildung und privaten Bildungsaktivitäten (z. B. Bildung im Rahmen von Freizeittätigkeiten), die ohne Absicht der Erzielung von Erwerbseinkünften erfolgen, abgegrenzt.

### **Fall III-36**

K ist als Ingenieur leitender Angestellter in der Maschinenbaubranche. Da er Gefallen an der digitalen Fotografie als Hobby gefunden hat, besucht er einen Kurs „Digital fotografieren leichtgemacht“, der ihn monatlich 100 CHF kostet. Um welche Art von Ausgaben handelt es sich hierbei?

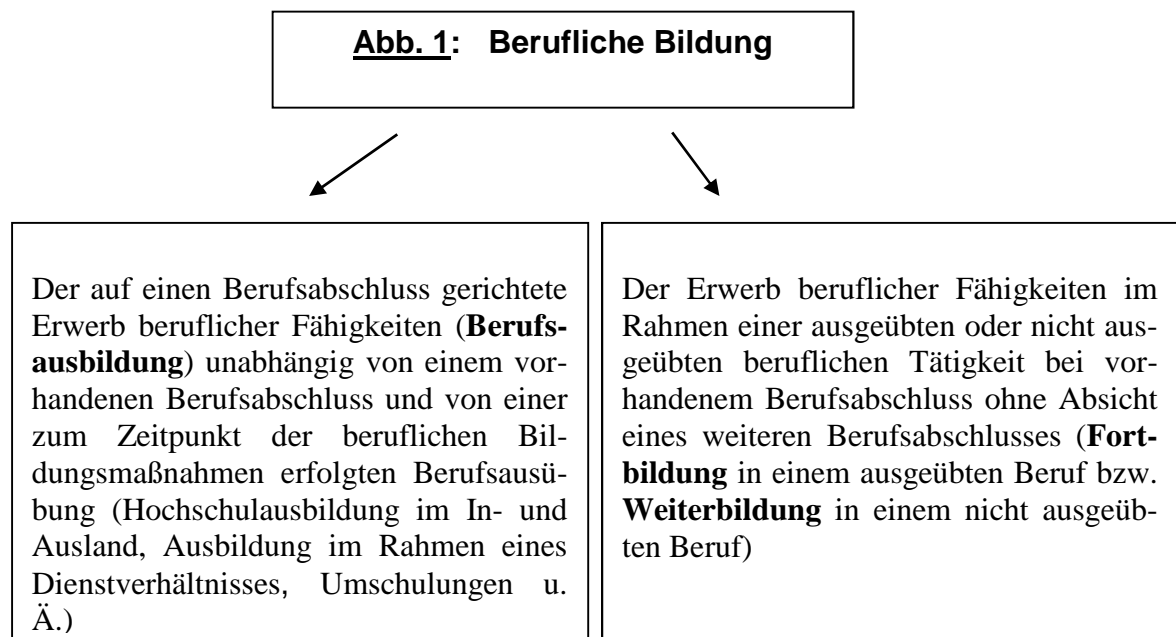
*Lösung:*

Da dem K die Einkommenserzielungsabsicht bezüglich des digitalen Fotografierens fehlt, handelt es sich bei diesen Bildungsmaßnahmen um Bildung im Rahmen von Freizeittätigkeiten, die steuersystematisch als Konsum einzustufen ist und daher die diesbezüglichen Ausgaben in Höhe von 100 CHF pro Monat aus versteuertem Einkommen bestritten werden müssen.

Berufliche Bildungsmaßnahmen können anhand der Zielsetzung eines Berufsabschlusses voneinander unterschieden werden.

⇒ **Berufsausbildung**

Berufliche Ausbildung ist der auf einen Berufsabschluss gerichtete Erwerb beruflicher Fertigkeiten und Kenntnisse. Ein vorhandener Berufsabschluss ist für das Vorliegen von Ausbildung genauso wenig relevant wie die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit zum Zeitpunkt der Vornahme beruflicher Bildungsmaßnahmen.



Entscheidend für die Zuordnung von Bildungsaktivitäten zur Ausbildung ist ein *angestrebter Berufsabschluss*. Ein Hochschulstudium im In- oder Ausland stellt eine Ausbildung dar, weil in diesen Fällen typischerweise von einer Einkommenserzielungsabsicht ausgegangen wird. Insofern zählt grundsätzlich auch ein Zweit- oder Drittstudium (bei bereits vorhandenem Berufsabschluss) zur Ausbildung. In Übereinstimmung mit dem Merkmal „angestrebter Berufsabschluss“

schluss“ werden auch private Lehrdienstverhältnisse und Ausbildungsverhältnisse im öffentlichen bzw. staatlichen Dienst der Ausbildung zugeordnet (Ausbildung im Rahmen eines Dienstverhältnisses). Dies gilt auch für *Umschulungen*, die bei vorhandenem Berufsabschluss einen Berufswechsel vorbereiten.

**Fall III-37**

Wegen einer dauerhaften Verletzung an ihrem rechten Handgelenk macht die 30-jährige S (Bürokauffrau) neben ihrer Tätigkeit als Sekretärin eine Ausbildung zur Logopädin. Im unmittelbaren Anschluss an die Ausbildung möchte S eine Praxis eröffnen und als Logopädin den neu erlernten Beruf ausüben. Welche Form der beruflichen Bildung liegt in diesem Fall vor?

*Lösung:*

Die S besitzt einen Berufsabschluss und macht eine Umschulung zur Logopädin. Da sie in Bezug auf die aufzunehmende Tätigkeit eine Einkommenszielungsabsicht besitzt (sie plant eine eigene Praxis zu eröffnen) und ein neuer Berufsabschluss angestrebt wird, handelt es sich um berufliche Ausbildung.

**Fall III-38**

Der Student F studiert an der Fachhochschule Informatik, um nach erfolgreichem Studienabschluss als Programmierer tätig zu werden. Welche Form der beruflichen Bildung liegt in diesem Fall vor?

*Lösung:*

Da der F plant, nach erfolgtem Berufsabschluss mit den im Studium erworbenen Kenntnissen als Programmierer zu arbeiten und daher eine Einkünfteerzielungsabsicht vorhanden ist, liegt berufliche Ausbildung vor.

**Fall III-39**

Dem vormals ein Gewerbe betreibenden und derzeit in einem erlernten Beruf unselbständig tätigen E sind aus der Teilnahme an Kursen zur Umschulung als Versicherungsvertreter Kosten in Höhe von 5 000 CHF entstanden. Zu ermitteln ist die Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer, d.h. das Markteinkommen.

*Lösung:*

	Einkommen aus nichtselbständiger Erwerbstätigkeit	62.000 CHF
+	Einkommen aus Vermögensverwaltung	10 000 CHF
-	Ausgaben für berufliche Bildung	5 000 CHF
=	<b>Gesamterwerb</b> (wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus Quellen des Steuerjahres)	67 000 CHF
-	Verlustvortrag (einschl. 4% von 25 000 CHF)	26 000 CHF
=	<b>Markteinkommen</b> (lebenszeitlich orientierte wirtschaftliche Leistungsfähigkeit)	41 000 CHF

### ⇒ **Berufliche Fort- und Weiterbildung**

Werden berufliche Bildungsmaßnahmen unternommen, die nicht das Ziel eines Berufsabschlusses verfolgen, handelt es sich um Fort- bzw. Weiterbildung. In Abgrenzung zur Ausbildung liegt bei Fort- und Weiterbildung notwendigerweise ein Berufsabschluss bereits vor. Ein weiterer Berufsabschluss wird nicht bezweckt, das Berufsbild durch unternommene und auf Einkommenserzielung gerichtete Bildungsaktivitäten grundsätzlich nicht verändert. Die Unterscheidung zwischen Fort- und Weiterbildung wird am Kriterium der Berufsausübung festgemacht. So zählen berufliche Bildungsmaßnahmen zur Fortbildung, wenn diese im Rahmen einer ausgeübten Tätigkeit vorgenommen werden und vorhandene Kenntnisse vertieft bzw. neue Kenntnisse gewonnen werden, um den Anforderungen des ausgeübten Berufs auch zukünftig entsprechen zu können.

#### **Fall III-40**

Der Buchhalter B besucht einen Kurs zur Bilanzbuchhalterprüfung. Welche Form der beruflichen Bildung liegt in diesem Fall vor?

*Lösung:*

Die beruflichen Bildungsmaßnahmen des B zählen zur Fortbildung, da sich B durch den Kurs zum Bilanzbuchhalter innerhalb desselben Berufsbilds (zusätzlich) qualifiziert.

Um Weiterbildung handelt es sich in Fällen, bei denen ein Berufsabschluss vorliegt<sup>15</sup> und der Steuerpflichtige im Zeitraum der Bildungsmaßnahmen seinem erlernten Beruf nicht nachgeht.

<sup>15</sup> Eine vorherige Berufsausübung ist nicht erforderlich.



**Fälle III-41**

- a) Die Fremdsprachenkorrespondentin F ist arbeitslos und besucht Aufbaukurse für Englisch und Französisch in einer Sprachenschule, um ihre Chancen auf dem Arbeitsmarkt zu verbessern und eine Anstellung zu erhalten.
- b) Da J ihren Sommerurlaub an der französischen Atlantikküste verbringen möchte, besucht Sie Französisch-Sprachkurse.
- c) K ist als Floristin selbständig. Um neue Kundschaft durch Binden hübscher Blumengestecke zu gewinnen, besucht sie einen Floristikkurs.

Liegt in den vorliegenden Fällen eine berufliche Bildung vor?

*Lösungen:*

- a) In diesem Fall liegt eine berufliche Weiterbildung vor, weil die F ihre Sprachkenntnisse in einem derzeit nicht ausgeübten Beruf auffrischt bzw. erweitert.
- b) Bei dem Sprachkurs der J handelt es sich weder um berufliche Fort- und Weiterbildung noch um Berufsausbildung, da sie nicht an den Kursen teilnimmt, um durch die vermittelten Sprachkenntnisse Erwerbseinnahmen zu erzielen. Der Kursbesuch stellt Bildung im Rahmen von Freizeittätigkeiten dar und ist deshalb privat veranlasst.
- c) Bei dem Floristikkurs der K liegt eine berufliche Fortbildung vor, da sie während der Ausübung ihres Berufes berufliche Bildungsaktivitäten im ausgeübten Beruf und dies ohne das Ziel eines Berufsabschlusses unternimmt.

**⇒ Berufsbildungsausgaben**

Wesentliches Merkmal von Berufsbildungsausgaben ist ihre *berufliche Veranlassung*. Die Veranlassung erfordert zum einen, dass ein objektiver Zusammenhang der aufgewendeten Mittel zur beruflichen Bildung besteht. Zum anderen sollte anhand äußerer Merkmale erkennbar sein, dass der Steuerpflichtige die Ausgaben zum Erwerb beruflicher Fähigkeiten tätigt, d. h. neben dem objektiven muss auch das subjektive Tatbestandsmerkmal erfüllt sein. Sind diese Eigenschaften bezüglich der vorgenommenen Bildungsmaßnahmen nicht gegeben und kann eine Einkünfteerzielungsabsicht nicht vermutet werden, liegt keine berufliche Veranlassung vor. Stattdessen sind solche Bildungsausgaben privat veranlasst. Zu den Berufsbildungsausgaben gehören regelmäßig:

- Studiengebühren privater und öffentlicher Hochschulen des In- und Auslands,
- Gebühren für Lehrgänge, Kurse, Vorträge und Seminare, Schulungen, Fachkongresse und Tagungen,

- Ausgaben für Fachbücher und Fachzeitschriften,
  - Vorbereitungs-, Zulassungs- und Abschlussprüfungskosten sowie Druckkosten schriftlicher Arbeiten zum Abschluss beruflicher Bildungsmaßnahmen
- und
- Zins- und Tilgungszahlungen bei Fremdfinanzierung beruflicher Bildungsmaßnahmen.

Gemeinsam ist all diesen Ausgaben, dass sie als beruflich veranlasst gelten, da sie vorwiegend im Kontext von Bildungsmaßnahmen mit Erwerbserzielungsabsicht auftreten. Da diesen Erwerbsausgaben häufig keine Erwerbseinnahmen (aus selbständiger oder nichtselbständiger Erwerbstätigkeit) im selben Ermittlungszeitraum gegenüberstehen, erscheint eine gesetzliche Regelung im Rahmen einer Regierungsverordnung sinnvoll, die die betreffenden besonderen Gewinnungskosten nicht einer speziellen Art von Einkünften zuordnet. Ausgaben für die berufliche Aus-, Fort- und Weiterbildung sind deshalb als besondere (grundsätzlich negative) Erwerbskategorie zu berücksichtigen.

#### **Fälle III-42**

- a) Der Zahntechniker Z abonniert die Fachzeitschrift „Zahntechnik heute“ und zahlt hierfür 300 CHF pro Jahr.
- b) Der Hochschulprofessor R besucht einen Fachkongress zum Thema „Public Finance in the 21st century“. Die von ihm getragenen Kongressgebühren betragen 250 CHF.

Handelt es sich in beiden Fällen um steuerlich abzugsfähige berufliche Bildungsausgaben?

#### *Lösungen:*

Sowohl die Ausgaben des Z als auch die des R stellen Berufsbildungsausgaben dar. In beiden Fällen sind die Ausgaben beruflich veranlasst, da sie im Rahmen einer auf Einkommenserzielung gerichteten Tätigkeit erfolgen.

#### **Fall III-43**

Der unbeschränkt Steuerpflichtige U studiert im Ausland Maschinenbau. Er möchte nach Abschluss des Studiums den Betrieb seines Vaters, die Werkzeugmaschinen AG, übernehmen. Im Kalenderjahr 03 betragen die Studiengebühren 15.000 CHF. Handelt es sich hierbei um steuerlich abzugsfähige berufliche Bildungsausgaben?

*Lösung:*

Die Ausgaben des U sind Berufsbildungsausgaben, da er die Studiengebühren im Hinblick auf eine spätere Einkommenserzielung entrichtet. Eine berufliche Veranlassung der Ausgaben ist daher gegeben.

Neben den oben angegebenen Berufsbildungsausgaben können nach Art. 19 Abs. 5 Bst. a EStG auch erwerbswirtschaftlich angemessene Reisekosten anlässlich von Lehrgängen, Fachkongressen und Tagungen etc. als Erwerbsausgaben angesetzt werden. Dies gilt auch für Studienreisen, sofern diese ausschließlich durch berufliche Aus-, Fort- oder Weiterbildung veranlasst sind (objektives Tatbestandsmerkmal) und subjektiv zum Erwerb beruflicher Fähigkeiten unternommen werden. Angemessene Reisekosten sind in diesen Fällen dann keine Berufsbildungsausgaben, wenn eine mögliche Befriedigung privater Interessen durch die Studienreise nach dem vorgegebenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nicht nahezu ausgeschlossen ist.

**⇒ Privat veranlasste Bildungsausgaben**

Der Erwerb von Allgemeinbildung und Bildung im Rahmen von Freizeittätigkeiten (Hobbys) ist nicht auf eine Einkommenserzielung gerichtet und insofern nicht beruflich, sondern privat veranlasst. Ausgaben privat veranlasster Bildungsmaßnahmen sind daher nicht als Gewinungskosten abzugsfähig, sondern sind steuersystematisch aus versteuertem Einkommen zu bestreiten. Typisierend sind in der Regel die folgenden Bildungsaktivitäten privat veranlasst:

- Besuch von Computergrundkurse,
  - allgemeine Sprachkurse,
  - Bastel-, Töpfer-, Mal- und Floristikkurse sowie andere handwerkliche Kurse,
  - Fotokurse,
  - Kurse, die der Entwicklung der Persönlichkeit dienen,
  - Kurse zur musikalischen Bildung,
  - Kurse zum Erwerb von Kfz-, Flug- und Motorbootführerscheinen
- sowie
- ähnliche Kurse.

Werden die hier genannten oder ähnlichen Bildungsaktivitäten gezielt im Hinblick auf eine Berufstätigkeit unternommen, handelt es sich um Berufsbildungsausgaben. Eine berufliche Veranlassung von Bildungsausgaben ist für jeden Einzelfall zu überprüfen.

#### **Fälle III-44**

- a) K ist ausgebildete Krankenschwester. Da K gerne kocht und Rezepte ausprobieren, besucht sie in ihrer Freizeit Kochkurse.
- b) M, die eine Ausbildung zur Köchin besitzt, plant ein Restaurant zu eröffnen. Sie besucht einen professionellen Kochkurs, der von einem Spitzenkoch betreut wird. In 02 bezahlt sie Kursgebühren in Höhe von 5.000 CHF.

Sind die jeweiligen Ausgaben privat oder beruflich veranlasst?

#### *Lösungen:*

- a) Die Ausgaben der K sind privat veranlasst, da eine Einkommenserzielungsabsicht fehlt. Es handelt sich daher um private Bildungsaktivitäten.
- b) Die Kursgebühr von 5.000 CHF stellt Berufsbildungsausgaben dar. Die Ausgaben sind beruflich veranlasst, da aufgrund der von M geplanten Restaurantöffnung eine Einkommenserzielungsabsicht vermutet werden kann.

Neben den oben erwähnten, im Allgemeinen privat veranlassten Ausgaben gehören auch Anschaffungskosten langlebiger Wirtschaftsgüter und Ausgaben für Gegenstände des Bürobedarfs dann nicht zu den Berufsbildungsausgaben, wenn diese Gegenstände der privaten Lebensführung des Steuerpflichtigen dienen. In diesem Sinne sind Ausgaben zum Erwerb folgender Gegenstände regelmäßig privat veranlasst:

- Schreibutensilien (Stifte, Papier, Ordner, u.s.w.),
- Taschenrechner,
- Gegenstände der Unterhaltungselektronik (Videorecorder, Fernsehgerät, u.s.w.),
- Computer und Computerzubehör,
- Lexika sowie Zeitschriften und Zeitungen allgemeinbildenden Inhalts,
- Einrichtungsgegenstände (Stühle, Schränke, Schreibtisch, Bilder, u.s.w.),
- Reiseausrüstungsgegenstände für Reisen zu Bildungsveranstaltungen und Studienreisen, sofern nicht ausschließlich eine berufliche Veranlassung vorliegt.

Auch in diesem Fall ist die Aufzählung nicht abschließend zu verstehen.

**Fälle III-45**

- a) Der Lehrer L kauft ein 20-bändiges Lexikon. Er verweist darauf, das Lexikon beruflich nutzen zu wollen.
- b) Der Student S kauft sich einen neuen Computer, den er ausschließlich im Rahmen des Studiums verwenden möchte.

Sind die betreffenden Käufe ausschließlich beruflich veranlasst?

*Lösungen:*

Sowohl in a) als auch in b) handelt es sich um privat veranlasste Ausgaben, da die angeschafften Gegenstände einer privaten Nutzung zugänglich sind bzw. dienen können und daher die Grundvermutung einer privaten Veranlassung seitens der Steuerverwaltung besteht. Der Hinweis des Steuerpflichtigen, oben genannte Gegenstände beruflich nutzen zu wollen, reicht zur Widerlegung der Vermutung einer privaten Veranlassung getätigter Ausgaben nicht aus.

Zur Geltendmachung der Anschaffungskosten obiger Gegenstände als Berufsbildungsausgaben hat der Steuerpflichtige ihre ausschließliche berufliche Nutzung nachzuweisen und die Grundvermutung der Steuerverwaltung einer privaten Veranlassung der getätigten Ausgaben zu widerlegen.

Die in diesem Abschnitte dargestellten Abgrenzungen abzugsfähiger Ausgaben der beruflichen Bildung sollten in einer entsprechenden Regierungsverordnung enthalten sein – natürlich in einer entsprechend gesetzesadäquaten verkürzten Form.

**2.8 Einkommensteuertarif**

Die erforderliche Ablösung des früheren komplexen Progressionstarifs durch einen transparenten Steuersatztarif mit wenigen Stufen hat nicht nur fiskalische Auswirkungen, sondern kann in bestimmten Fällen auch Minder- bzw. Mehrbelastungen für einzelne Steuerpflichtige zur Folge haben. Die Einhaltung des Kriteriums der Aufkommensneutralität, die erforderliche Erhöhung des Grundfreibetrags zur steuerlichen Entlastung des Konsumexistenzminimums sowie die Festlegung eines international attraktiven Körperschaftsteuersatzes begrenzen die Wahl eines geeigneten Einkommensteuertarifs. Geht man einmal davon aus, dass der Unternehmenssteuersatz 16 % nicht überschreiten sollte, so darf der Spitzensatz des Einkommensteuertarifs nicht wesentlich höher sein. Anderenfalls gäbe es bei persönlich geführten Kapitalgesellschaften für die beherrschenden und als Geschäftsführer tätigen Gesellschafter einen Anreiz, ihre Gehälter unangemessen niedrig zu bemessen, um über höhere Unternehmensgewinne dann Ersparnisse aus der Steuersatzdifferenz zu realisieren. Insofern dürfte der Spit-

---

zensusatz des Einkommensteuertarifs aus Landes- und Bürgersteuer nicht wesentlich mehr als 18 % betragen. Damit liegt er ein wenig über dem früheren Spitzensatz von 17,01 %, bei dem ein Gemeindegzuschlag auf die frühere Erwerbssteuer des Landes von 200 % angenommen wurde. Mit der erforderlichen Erhöhung des Grundfreibetrages und dem systembereinigenden Wegfall der Vermögenssteuer sind Aufkommensverluste für Land und Gemeinden verbunden, die es zu kompensieren gilt. Dies dürfte über die folgenden Wege möglich sein. Zum einen ist bei einem Unternehmenssteuersatz von 16 % und einer adäquaten Mindeststeuer damit zu rechnen, dass das Aufkommen der körperschaftlichen Erwerbssteuer das frühere Aufkommen aus den Gesellschaftssteuern (Ertragsteuer und besondere Gesellschaftssteuern) übertreffen wird. Damit dürften auch die Gemeinden hieraus Mehreinnahmen erzielen. Weiterhin erhalten die Gemeinden mit der Grundsteuer eine Einnahmenquelle, die einen Teil ihrer Mindereinnahmen aus dem Wegfall der Vermögenssteuer aufkommensmäßig zu kompensieren vermag. Zu beachten ist, dass die Minderung des Steueraufkommens durch den Wegfall der Vermögenssteuer teilweise durch die Besteuerung der zinsbereinigten Einkünfte ausgeglichen wird. Ein besonderer positiver Aufkommenseffekt dürfte daraus zu erwarten sein, dass der Gesamtbetrag der persönlichen Aufwendungen nicht mehr vom Markteinkommen abgezogen werden darf. Vielmehr soll die erforderliche Entlastung mit einem für alle Steuerpflichtigen gleichen Satz erfolgen. Dieser wäre dann mit dem Basissteuersatz des Landes festzulegen, z. B. 2 % betragen könnte. Faktisch würde dies bedeuten, dass der Basissteuersatz des Landes auf das Markteinkommen nach Abzug des Gesamtbetrages persönlicher Aufwendungen erhoben wird. Dies ist gemäß Art. 45 Abs. 1 EStG zugleich die Bemessungsgrundlage für Anwendung des Steuersatzes der kommunalen Bürgersteuer, d. h. der persönlichen Erwerbssteuer der Gemeinden. Würde eine Gemeinde den Steuersatz z. B. mit 8 % festsetzen, ergäbe sich ein Basissteuersatz von Land und Gemeinde zusammen von 10 %. Dies müsste dann bei der Festsetzung der Steuersätze für den Progressionsteil der Landstarifs zu beachten sein. Werden hier Sätze für zwei Stufen festgelegt, so könnten diese jeweils 4 % betragen, was zu Gesamtsteuersätzen auf das Markteinkommen der Bürger von 10 %, 14 % und 18 % führen würde. Erst aufgrund von Simulationsrechnungen mit Daten von Steuerpflichtigen könnte dann ermittelt werden, ab welchem Markteinkommen die Grenzsteuersätze des Progressionsteils des Landstarifs jeweils anzuwenden sind.

### 3. Die Besteuerung des Einkommens beschränkt Steuerpflichtiger

Die steuerbaren Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger wurden bereits im Abschnitt 1 aufgeführt. Hierbei ist zu beachten, dass Einkünfte aus der Führung eines Geschäftsbetriebs im Inland, nicht der Einkommen-, sondern der Körperschaftsteuer unterliegen [Art. 45 Abs. 8 EStG]. Damit wird erreicht, dass Gewinne aus unternehmerischen Tätigkeiten der beschränkt Steuerpflichtigen im Lande unabhängig davon steuerlich gleich belastet werden, ob sie als Einzelperson, personenrechtliche Gemeinschaft oder juristische Person ausgeübt werden. Gleiches gilt für Einkünfte aus dem Halten und der Veräußerung von Anteilen an personenrechtlichen Gemeinschaften, die Geschäftsbetriebe im Lande führen. Für die Bemessungsgrundlage der beschränkt Steuerpflichtigen ist weiterhin zu beachten, dass sie gemäß Art. 17 Abs. 7 nur wenige persönliche Aufwendungen ansetzen dürfen, jedoch etwaige Bezüge aus erhaltenen Unterhaltsleistungen nicht mehr wie bisher zu versteuern haben. Hierdurch wird jedoch der Gesamtbetrag von Freistellungen (Grundfreibetrag und geleistete Beiträge zur liechtensteinischen gesetzlichen Sozialversicherung) – wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – entsprechend gekürzt.

Eine weitere Änderung ergibt sich für beschränkt Steuerpflichtige bezüglich des Abzugs von Beiträgen, Prämien etc. an Vorsorgeeinrichtungen. Bislang konnten sie die Beiträge und Prämien an Pensionskassen und ähnliche Einrichtungen der beruflichen Vorsorge gemäß Art. 47 Abs. 2 AStG nur im Verhältnis ihres Inlands- zu ihrem Gesamterwerb (Art. 52 Abs. 3 AStG) absetzen. Diese Begrenzung entfällt, weil auch beschränkt Steuerpflichtige ihre im Rentenalter von den betreffenden Vorsorgeeinrichtungen ausgezahlten Einkünfte dem Konzept der Sparbereinigung entsprechend voll zu versteuern haben.

Nach diesen Grundlagen der Einkommensbesteuerung beschränkt Steuerpflichtiger ist deren Bemessungsgrundlage wie in Tabelle III-9 dargestellt zu ermitteln.

Der auf das Einkommen beschränkt Steuerpflichtiger anzuwendende Tarif muss nicht progressiv ausgestaltet sein. Aus diesem Grunde ist in Art. 34 Abs. 4 EStG ein Einheitssteuersatz vorgesehen, der z.B. 10 % betragen könnte. Weiterhin ließe sich die Steuererhebung auf den inländischen Erwerb beschränkt Steuerpflichtiger durch eine zu regelnde abgeltende Wirkung der vom Auszahler einbehaltenen Quellensteuern vereinfachen. Die Steuerpflichtigen müssten allerdings das Recht auf Abgabe einer Steuererklärung haben,

wenn sich auf der Grundlage der Jahresabrechnung für sie eine geringere Steuerschuld ergeben sollte. Die übermäßigen Quellensteuerbeträge würden ihnen dann zu erstatten sein.

**Tab. III-9:**

**Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eines beschränkt Steuerpflichtigen**

	Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit	Art. 24 i.V.m. Art. 10 Abs. 2 Bst. a EStEG
+	Erwerb aus selbständiger Tätigkeit	Art. 25 i.V.m. Art. 10 Abs. 2 Bst. c, d und h EStEG
+	Erwerb aus Vorsorge	Art. 26 i.V.m. Art. 10 Abs. 2 Bst. g EStEG
+	Erwerb aus Vermögensverwaltung	Art. 27 i.V.m. Art. 10 Abs. 2 Bst. h und i EStEG
=	<b>Gesamterwerb</b>	<b>Art. 17 Abs. 3 EStEG</b>
-	Vortrag von Verlusten aus Erwerbstätigkeiten gemäß Art. 10 Abs. 2 Bst. c und d EStEG	Art. 23 EStEG
=	<b>Markteinkommen</b> (Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer)	<b>Art. 17 Abs. 3 EStEG</b>
	<b>Persönliche Aufwendungen</b> (Bemessungsgrundlage für Steuervergütung)	<b>Art. 17 Abs. 7 EStEG</b>

Faktisch wird der einheitliche Steuersatz der beschränkt Steuerpflichtigen auf ihr Markteinkommen – ohne einen Erwerb aus Geschäftsbetrieb – nach Abzug ihrer persönlichen Aufwendungen angewendet.

**4. Erhebungsverfahren (Steuerabzüge, Steuervorauszahlungen, Steueranrechnungen und Steuerveranlagung)**

Die bisherige Tradition bei den Steuererhebungsverfahren kann auch nach dem neuen Leitbild der Lebens Einkommensbesteuerung mit einigen wenigen Änderungen fortgeführt werden. Bei diesen Änderungen sollte man den Empfehlungen der Steuerverwaltung folgen, die aus den bisherigen Anwendungen am besten weiß, wo eine Neuregelung unabhängig von der neuen Systemausrichtung des Steuerrechts erforderlich ist. Hier liegt es nahe, dass man Erhebungskosten dadurch vermeiden bzw. reduzieren kann, dass einige weitere Einkünfte dem Steuer-



abzug an der Quelle unterworfen werden. Des Weiteren sollte das Quellensteuerabzugsverfahren auf eine detaillierte Rechtsgrundlage basiert werden. In diesem Sinne sind die Regelungen zu den Quellensteuern in den Artikeln 37 bis 40 nur als Diskussionsgrundlage zu verstehen. Schon bisher war es wohl möglich, dass Unternehmen und selbständig Erwerbstätige freiwillig Steuervorauszahlungen leisten durften. Deshalb wäre es zu empfehlen, dieses Recht zukünftig im Gesetz – wie etwa in Art. 41 EStG – zu verankern.

Nach dem Konzept einer Besteuerung zinsbereinigter Unternehmensgewinne ist aber bei solchen Steuervorauszahlungen zukünftig zu gewährleisten, dass nicht nur die vorausgezahlten Beträge, sondern auch die auf den Zeitraum vom Vorauszahlungsmonat bis zum Ende des Steuerjahres entfallenden Zinsen bei der Ermittlung der Jahressteuerrestzahlung zu verrechnen sind.

### **Beispiel zur Verzinsung von Steuervorauszahlungen**

Ein Einzelunternehmer erwirtschaftete vom 1. Januar bis Ende Juni einen Gewinn von 75 000 Franken und im nächsten Halbjahr einen Gewinn von ebenfalls 75 000 Franken. Den Gewinn des ersten Halbjahres benötige er in dem betreffenden Jahr nicht für Finanzierungszwecke, so dass er das neu verfügbare Eigenkapital verzinslich zu 2 % bis zum Jahresende anlegen kann. Erst mit Beginn des nächsten Jahres benötigt er diese Mittel für weitere Investitionen. Auf den Gewinn des ersten Halbjahres möge er am 1. Juli freiwillig eine Vorauszahlung von 18 % leisten. Damit kann er nach Entrichtung einer Vorauszahlung von 13 500 Franken nur noch 61 500 Franken verzinslich anlegen. Am Jahresende erzielt er somit Zinsen in Höhe von 1 230 Franken. Diese Zinsen hat er in seinem Geschäftsbetrieb erwirtschaftet, so dass sein Gesamtgewinn brutto ( $75\,000 + 75\,000 + 1\,230 =$ ) 151 230 Franken beträgt.

Bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage mögen die standardisierten Zinsen auf das Eigenkapital am Jahresanfang bereits berücksichtigt worden sein. Noch nicht berücksichtigt wurde allerdings, dass die Vorauszahlung in Höhe von 13 500 Franken eine Entnahme von Eigenkapital darstellt. Bei dem Eigenkapitalzins von 4 % wären somit für ein halbes Jahr der Bemessungsgrundlage Zinsen für die unterjährige Kapitalminderung in Höhe von  $0,04 \times 13\,500 \times 6/12 = 270$  Franken hinzuzufügen. Damit hätte der Unternehmer einen Gewinn von  $(151\,230 + 270 =)$  151 500 Franken – annahmegemäß zu dem Spitzensatz von 18 % - zu versteuern. Die Jahressteuerschuld beträgt also  $(0,18 \times 151\,500 =)$  27 270 Franken. Auf diese Steuer werden nun die für den Halbjahreszeitraum aufgezinste Vorauszahlungen, d. h.  $(13\,500 + 0,04 \times 13\,500 \times 6/12 =)$  13 770 Franken angerechnet. Somit ergibt sich für den Steuerpflichtigen noch eine Restzahlung von

(27 270 – 13 770 =) 13 500 Franken. Das Eigenkapital des Unternehmens ist damit in dem betreffenden Jahr insgesamt um (151 230 – 13 500 – 13 500 =) 124 230 Franken angestiegen. Im Vergleich zum Gewinn ohne Einkommenssteuer von (1,02×75 000 + 75 000 =) 151 500 Franken folgt hieraus eine Gesamtbelastung von (151 500–124 230 =) 27 270 Franken, was einer Belastungsquote von exakt 18 % entspricht. Steuersatz und Steuerbelastung stimmen also mit 18 % überein.

Dieses Belastungsergebnis würde sich auch einstellen, wenn der Unternehmer nicht nur die Vorauszahlungen von 13 500 Franken, sondern auch den verbleibenden Gewinn des ersten Halbjahres seinem Unternehmen entnommen hätte. Würden er diesen auf dem Kapitalmarkt für das halbe Jahr zu 2 % angelegen, würden seine – außerhalb des Unternehmens – erzielten Einkünfte aus Finanzanlagen 1 230 Franken betragen. Aufgrund der Gewinnentnahme von 75 000 Franken würde sich die Bemessungsgrundlage für den Unternehmensgewinn um (0,02×75 000 =) 1 500 Franken erhöhen. Zu versteuern wären dann insgesamt (75 000 + 75 000 + 1 500=) 151 500 Franken. Die Einkünfte aus Finanzanlagen, sind steuerfrei, da der Zinssatz den Eigenkapitalzinssatz nicht übersteigt. Somit ergibt sich Jahressteuerschuld von (0,18×151 500 =) 27 270 Franken. Davon sind wiederum die aufgezinsten Vorauszahlungen, d. h. 13 770 Franken abzugsfähig, woraus eine Restzahlung – wie im vorgehenden Fall – von 13 500 Franken resultiert. Mit dem Nettogewinn von 123 000 Franken und den steuerfreien Zinsen von 1 230 Franken verfügt der Unternehmer am Jahresende über ein zusätzliches Vermögen von 124 230 Franken.

Auf diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob sich die bisherige Anrechnung von Zinsen auf die einbehaltene Lohnsteuer – vergleichbar mit der früheren Verzinsung gemäß Art. 55quater ASteG – ebenfalls wie die Anrechnung von Zinsen auf Steuervorauszahlungen fortzuführen ist. Das folgende Beispiel verdeutlicht, dass der Arbeitnehmer bei gleichem Einkommen wie der Unternehmer eine geringere Steuerlast zu tragen hätte.

### **Beispiel zur Verzinsung von einbehaltenen Lohnsteuerbeträgen**

Zu vergleichen ist das Belastungsergebnis aus einer Verzinsung von Lohnsteuerbeträgen mit dem des Unternehmers, der das gleiche Bruttoeinkommen erwirtschaftet hat und dem gleichen Grenzsteuersatz aus Erwerbssteuer des Landes und Bürgersteuer der Gemeinde – z. B. von 18 % unterliegt.

Wie das vorgehende Beispiel gezeigt hat, verfügt der Unternehmer bei allen Konstellationen stets über ein Nettoeinkommen von 124 230 Franken.

Zu vergleichen ist der Unternehmer mit einem Manager, der einen Bruttolohn von 150 000 Franken erzielt. Hierbei werden ihm zum Ende des Monats Juni 75 000 Franken nach Abzug der Lohnsteuer von 13 500 Franken netto ausgezahlt. Bei einem marktüblichen Zinssatz von 4 % beträgt der Wert der ausgezahlten Nettolöhne – ob tatsächlich angelegt oder konsumiert –  $(1,02 \times 61\,500 =)$  62 730 Franken. Weiterhin verbleiben dem Manager von seinem zum 31.12. ausgezahlten Restgehalt von 75 000 Franken nach Abzug der Lohnsteuer 61 500 Franken. Insgesamt hat der Manager damit ein vergleichbares Nettoeinkommen von 124 230 Franken erzielt. Würde seine Jahressteuer – fiktiv – am 1.1. des nächsten Jahres festgesetzt werden, ergäbe sich keine Begründung für eine Verzinsung der für ein halbes Jahr einbehaltenen Lohnsteuer von 13 500 Franken. Wären nach dem Gesetz Zinsen auf diesen Betrag anrechenbar, würde er von der Steuerverwaltung einen Betrag von 270 Franken erstattet bekommen und damit bei gleichem Bruttoeinkommen über ein höheres Nettoeinkommen als der Unternehmer verfügen.

Nun ist die Frage der Verzinsung gezahlter Erwerbssteuerbeträge auch auf dem Hintergrund zu überprüfen, dass die Jahressteuerabrechnung auf der Grundlage der Steuererklärung und damit in der Regel mehrere Monate nach Ablauf des Steuerjahres erfolgt. Geht man davon aus, dass die Jahressteuerschuld am Ende des Steuerjahres (Kalenderjahres) entsteht, hätte der Steuerpflichtige eigentlich Zinsen auf seine noch nicht beglichene Jahressteuerrestschuld zu zahlen. Der Zinszahlungszeitraum könnte dabei vom Beginn des dem Steuerjahr folgenden Monats bis zum Ende Monats festgelegt werden, der dem Monat der Abgabe der Steuererklärung vorausgeht. Wenn der Steuergesetzgeber jedoch wie bisher auf die Erhebung solcher Zinsen verzichten sollte, ergäbe sich für den Arbeitnehmer aus dem ‚frühen‘ Lohnsteuerabzug ein vergleichbarer Nachteil zu jenen Steuerpflichtigen, die ihre Einkommensteuer erst mit dem Veranlagungsbescheid entrichten. Würde in dem vorhergehenden Beispiel die jeweilige Steuererklärung z. B. zum 31. April abgegeben werden und eine Zahlung der Jahressteuer auf der Grundlage des Steuerbescheids der Steuerverwaltung erst Ende Mai erfolgen, könnte ein Unternehmer, der keine Steuervorauszahlungen freiwillig leistet, einen Zinsgewinn gegenüber einem Arbeitnehmer realisieren, der mit dem Lohnsteuerabzug bereits einen großen Teil seiner Jahressteuerschuld entrichtet hat.

---

**Beispiel zu der Entlastung aus der Zahlung der Einkommensteuer erst mehrere Monate nach Ablauf des Steuerjahres**

Angenommen sei, dass der Manager in dem vorhergehenden Beispiel mit dem Lohnsteuerabzug bereits seine ganze Jahressteuerschuld – auf das Jahresende bezogen – von 18 000 Franken entrichtet habe.

Ein Unternehmer habe die gleiche Jahressteuerschuld, entrichtet diese aber erst auf der Grundlage des Bescheids der Steuerverwaltung Ende Mai des folgenden Jahres. Bei einer mit 4 % verzinslichen Anlage von 18 000 Franken würde er damit einen Zinsgewinn von  $(0,04 \times 18\,000 \times 5/12 =)$  300 Franken realisieren.

Geht man davon aus, dass das gegenwärtige Verfahren der Steuererhebung auch in Zukunft fortgeführt wird, ließe sich der Zinsnachteil für den Arbeitnehmer aus dem Lohnsteuerabzug sowie auch für alle anderen Steuerabzüge und Steuervorauszahlungen – er bezieht sich wohl-gemerkt nur auf den Zeitraum vom Ende des Steuerjahres bis zum Tag der Zahlung der Einkommensteuer aufgrund des Steuerbescheids – durch einen besonderen prozentualen Abzug rechtfertigen, wie er gemäß Art. 55quater AStEG vorgesehen und in Art. 69 Abs. 4 EStEG übernommen wurde.

In Tabelle III-8 wird für die neue Einkommenssteuer auf der Basis eines Erklärungsformulars gezeigt, wie der Erwerb zukünftig zu deklarieren wäre.

**Tab. III-8: Erklärungsformular für unbeschränkt Steuerpflichtige (Entwurf)**

## Erwerb und persönliche Aufwendungen im Jahre ..... in CHF

Anzugeben sind alle für die Steuerpflicht gemäß Wegleitung relevanten Erwerbseinkünfte und persönlichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen und der im gleichen Haushalt lebenden minderjährigen Kinder, soweit letztere nicht bei dem anderen Steuerpflichtigen der Unterhaltsgemeinschaft erklärt werden

		Vom Steuerpflichtigen auszufüllen (nur ganze Frankenbeträge)	Bitte leer lassen
<b>11</b>	<b>Erwerb aus unselbständiger Tätigkeit</b> - Summe Ziffern 11.1 bis 11.4 abzüglich Ziff. 11.5 -		
11.1	Einkünfte aus Haupttätigkeit gemäß Lohnausweis, Bruttobetrag		
11.2	Einkünfte aus Nebenbeschäftigung gemäß Lohnausweis, Bruttobetrag		
11.3	Kapitalabfindungen aus Beendigung des Dienstverhältnisses, Bruttobetrag		
11.4	Nebeneinkünfte und Naturalbezüge, soweit sie in 11.1 bis 11.3 nicht enthalten sind		
11.5	Gewinnungskosten - Hertrag von Hilfsformular A		
<b>12</b>	<b>Erwerb aus selbständiger Tätigkeit</b> - Summe Ziffern 12.1 bis 12.6; Hertrag von Hilfsformular B einschl. Erfolgsrechnung, zugehöriger Beiblätter und beizufügender Aufstellungen		
12.1	Erwerb aus Handels-, Dienstleistungs-, Industrie- und Gewerbebetrieben, freien Berufen sowie der Nutzbarmachung von Wasserkraften (Haupttätigkeit)		
12.2	Erwerb aus Land- und Forstwirtschaft (Haupttätigkeit)		
12.3	Erwerb aus Nebenerwerbstätigkeiten Art der Tätigkeit:		
12.4	Erwerb aus Beteiligungen an transparenten Gesellschaften (Kollektiv-, Kommandit- oder einfachen Gesellschaften sowie transparenten Kapitalgesellschaften) gemäß Erfolgsrechnung und beigefügten Anteilsbescheinigungen		
12.5	Verwaltungsrats, Stiftungsrats-, Aufsichtsrats- und Repräsentationshonorare, Tantiemen, Tag- und Sitzungsgelder usw. aus der Mitgliedschaft in Organen von Unternehmen und eines öffentlich-rechtlichen Gemeinwesens sowie aus einer nebenamtlichen Behörden-, Kommissions- und Gerichtstätigkeit		
12.6	Erwerb aus gelegentlicher selbständiger Erwerbstätigkeit Art der Tätigkeit:		

<b>13</b>	<b>Erwerb aus Vorsorge</b> - Summe Ziffern 13.1 bis 13.5 abzüglich Summe Ziffern 13.6 bis 13.8; Hertrag der Bruttobeiträge aus Hilfsformular C -		
13.1	Renten aus obligatorischer beruflicher Vorsorge und Unfallversicherung		
13.2	Renten aus anerkannten Einrichtungen der freiwilligen Einkommensvorsorge sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anwartschaften auf solche Renten		
13.3	Ersatzeinkünfte wie Taggelder aus Arbeitslosen-, Kranken- und Unfallversicherungen		
13.4	Betriebsrenten, Pensionen, Witwen- und Waisengelder aufgrund einer früheren Erwerbstätigkeit für solche wiederkehrenden Leistungen		
13.5	Kapitalleistungen zur Einkommensvorsorge (insb. Leistungen der Pensionskassen sowie Auflösung von Freizügigkeitspolice und Sperrkonten) - Unterschied zu Einkünften aus Vermögensverwaltung gemäß Wegleitung beachten		
13.6	obligatorische Beiträge und Prämien zur Einkommensvorsorge		
13.7	freiwillige Beiträge und Prämien zur Einkommensvorsorge		
13.8	Abzüge von Vorsorgeeinkünften aufgrund einer Bestandserhaltung nach altem Steuerrecht - Hertrag von Hilfsformular E Seite 4		
<b>14</b>	<b>Erwerb aus Vermögensverwaltung</b> - Summe Ziffern 14.1 bis 14.4; Hertrag von Hilfsformular D einschl. Überschussrechnung		
14.1	Erwerb aus dem Halten und der Veräußerung von Finanzanlagen - Wegleitung beachten		
14.2	Erwerb aus dem Halten und der Veräußerung von Grundstücken		
14.3	Erwerb aus Lizenzen, Patenten, Urheberrechten, Autorenrechten, Erfahrungen und ähnlichen Rechten		
14.4	Erwerb aus Anteilen an transparenten Gesellschaften (siehe 12.4), die eine Vermögensverwaltung betreiben		
<b>15</b>	<b>Besondere Abzüge</b> - Summe Ziffern 15.1 und 15.2 -		
15.1	Ausgaben für die berufliche Aus-, Fort- und Weiterbildung - Hertrag von Hilfsformular E Seite 1		
15.2	Verlustvorträge - Hertrag von Hilfsformular E Seite 2		
<b>16</b>	<b>Nach dem Tarif zu versteuerndes Einkommen</b> (Ziffern 11 bis 14 abzüglich Ziffer 15)		
<b>17</b>	<b>Anrechnung im Ausland gezahlter Einkommensteuer</b> - Hertrag von Hilfsformular E Seite 3		
<b>18</b>	<b>Bemessungsgrundlage für Steuergutschriften</b> - Ziffer 18.1 abzüglich Ziffern 18.2 und 18.3 -		
18.1	Persönliche Aufwendungen - Hertrag von Hilfsformular D Seite 4		
18.2	Erhaltene Unterhaltsleistungen, die vom Leistenden als persönlicher Aufwand angesetzt wurde - Hertrag von Hilfsformular E Seite 5		
18.3	Von staatlichen Organisationen zur Deckung des Lebensgrundbedarfs erhaltene Zuwendungen - Hertrag von Hilfsformular E Seite 5		

## IV. Kernelemente der neuen Körperschaftsteuer

*It is not the purpose of the business tax to tax businesses. The idea of the business tax is to collect the tax that the owners of a business owe on the income produced by the business. Business taxes have to be collected at the destination, from the owners, if graduated rates are to be applied. Source taxation is only practical when a single rate is applied to all owners. Because source taxation is reliable and inexpensive, it is a powerful practical argument for using a single rate for all business income.*

**Robert E. Hall/Alvin Rbushka**  
US-amerikanische Finanzwissenschaftler

### 1. Steuerpflichtige

#### ⇒ **Unbeschränkt Steuerpflichtige und Umfang ihrer Steuerpflicht**

Nach Artikel 7 Abs. 1 und 2 und Artikel 10 Abs. 1 EStEG in Verbindung mit Art. 18 EStEG sind juristische Personen und Zweckvermögen Steuerpflichtige der Körperschaftsteuer, wenn sie ansässig sind und auf sie steuerbare Objekte gemäß Artikel 11 bis 16 EStEG entfallen. Bei Wahrnehmung des gemäß Art. 18 Abs. 5 EStEG vorgesehenen Optionsrechts können auch ansässige personenrechtliche Gemeinschaften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sein.

Entscheidend für die unbeschränkte Steuerpflicht ist also die Ansässigkeit. Nach Artikel 7 Abs. 4 Bst. b EStEG kann die Ansässigkeit bei juristische Personen, Zweckvermögen und personenrechtliche Gemeinschaften nur gegeben sein, wenn sie mit ihrem Sitz im Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtenstein eingetragen sind oder sich der Ort ihrer tatsächlichen Leitung im Inland befindet.

Nach Art. 10 Abs. 1 EStEG erstreckt sich die Steuerpflicht der juristischen Personen und Zweckvermögen auf ihren weltweit erzielten Erwerb. Davon ausgenommen ist jedoch – traditionsgemäß – der Erwerb aus im Ausland gelegenen Betriebsstätten und Grundstücken. Verluste der im Ausland gelegenen Betriebsstätten können jedoch gemäß Art. 23 Abs. 4 EStEG mit einem anderen steuerpflichtigen Erwerb verrechnet werden.

#### ⇒ **Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht**

Die Körperschaftsteuerpflicht beginnt nach Art. 9 Abs. 2 EStEG, wenn der juristische Personen eine Steuerobjekt zuzuordnen ist. Unbeschränkt steuerpflichtig wird eine juristische Person gemäß Art. 9 Abs. 3 EStEG, wenn sie im Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liech-

tenstein eingetragen ist. Sie entfällt mit Beendigung ihrer Liquidation sowie ihrer Umwandlung durch Verschmelzung, Spaltung oder Vermögensübertragung. Nach Art. 9 Abs. 4 EStG gilt die Verlegung der Leitung einer juristischen Person oder eines Zweckvermögens ins Inland ebenfalls als Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht, die Verlegung des Sitzes oder der Leitung ins Ausland als ihre Beendigung bzw. gegebenenfalls als Wechsel zur beschränkten Steuerpflicht.

### ⇒ **Beschränkt Steuerpflichtige und Umfang ihrer Steuerpflicht**

Nicht ansässige juristische Personen, personenrechtlichen Gemeinschaften und Zweckvermögen haben gemäß Artikel 7 Abs. 3 und Artikel 10 Abs. 2 EStG in Verbindung mit Art. 18 EStG nur ihren im Inland erzielten Erwerb zu versteuern. Entscheidend für die Frage, ob eine beschränkte Körperschaftssteuerpflicht vorliegt, ist also der Ort des jeweiligen steuerbaren Erwerbs. Weiterhin beschränkt Art. 10 Abs. 2 EStG, der internationalen Praxis folgend, die Steuerpflicht auf einen für nicht ansässige juristische Personen, Zweckvermögen und personenrechtliche Gemeinschaften relevanten inländischen Erwerb, soweit sie

- a) mit ihren Geschäftsbetrieben im Lande eine Betriebsstätte unterhalten, eine Land- und Forstwirtschaft betreiben sowie Teile davon oder diese im Ganzen veräußern;
- b) Veranstaltungen mit Künstlern, Musikern, Artisten und Sportlern im Lande durchführen;
- c) eine weisungsungebundene Tätigkeit als Mitglied im Organ (Aufsichtsrat, Geschäftsführung u. Ä.) ansässiger Unternehmen ausüben;
- d) im Lande gelegene Grundstücke vermieten, verpachten, mit einem Nießbrauch überlassen oder veräußern;
- e) Finanzkapital zur Nutzung im Lande überlassen oder ein solches veräußern, wenn es durch inländischen Grundbesitz unmittelbar oder mittelbar gesichert ist;
- f) Anteile an im Lande ansässige personenrechtliche Gemeinschaften halten und veräußern, die Erwerbstätigkeiten gemäß Bst. a, b, d und e ausüben.

Es mag vielleicht merkwürdig erscheinen, dass sich eine Körperschaftssteuerpflicht auch im Falle einer gelegentlich im Lande ausgeübten selbständigen Erwerbstätigkeit ergeben kann. Bei Kapitalgesellschaften muss grundsätzlich von einer nachhaltigen selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. Bei personenrechtlichen Gemeinschaften, die im Ausland ansässig sind, kann es jedoch durchaus auch zu einer steuerlich relevanten gelegentlichen selbständigen Erwerbstätigkeit im Inland kommen. Wenn z. B. die Erben eines vom Verstorbenen in Liechtenstein bewohnten Hauses ihre Wohnsitze im Ausland haben und das betreffende, im



Lande gelegene Grundstück veräußern, liegt eine gelegentlich selbständige Erwerbstätigkeit vor, die zu steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen führt.

Siehe im Übrigen auch die Ausführungen zur beschränkten Steuerpflicht im Unterabschnitt 3 des fünften Kapitels.

### ⇒ **Beginn und Ende der beschränkten Steuerpflicht**

Die beschränkte Steuerpflicht beginnt, wenn die juristische Person, das Zweckvermögen und die personenrechtliche Gemeinschaft zu Steuerobjekten führende Tätigkeiten im Inland aufnimmt, die voraussichtlich zu einem steuerpflichtigen Erwerbs führen werden. Beendet wird die beschränkte Steuerpflicht im engeren Sinne durch eine Beendigung seiner Erwerbstätigkeiten im Inland. Die Beendigung der Steuerpflicht steht unter dem Vorbehalt der Erfüllung aller steuerlichen Pflichten für alle abgeschlossenen Erwerbstätigkeiten im Inland. Entsprechendes gilt für die beschränkte Steuerpflicht im weiteren Sinne, d. h. z.B. für den ausländischen Arbeitgeber, der für den Lohn des Arbeitnehmers haftet, der auf einer Baustelle in Liechtenstein arbeitete.

### ⇒ **Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht aufgrund zwischenstaatlicher Vereinbarungen**

Durch Doppelbesteuerungsabkommen, andere zwischenstaatliche Vereinbarungen oder Verträge mit internationalen Organisationen kann die beschränkte Steuerpflicht ausgeschlossen oder in ihrem Umfang eingeschränkt werden. Entsprechend sind derzeit die Beschränkungen und Ausschlüsse nach den Doppelbesteuerungsabkommen von Liechtenstein mit Österreich und der Schweiz zu beachten.

### ⇒ **Wechsel der Steuerpflicht**

Während eines Kalenderjahres kann es wegen einer Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung vom Inland ins Ausland zu einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht kommen. Nach Artikel 18 Abs. 1 und 2 EStG gibt es bei einem solchem Steuerpflichtwechsel im Steuerjahr (Geschäftsjahr) zwei Ermittlungszeiträume. Für jeden Ermittlungszeitraum ist die Körperschaftsteuer gesondert zu ermitteln, jedoch sollte die Steuererklärung nach einer Vorschrift für die Veranlagung der Körperschaftsteuerpflichtigen für beide Ermittlungszeiträume des Steuerabschnitts abgegeben werden dürfen.

## **2. Ermittlung des zu versteuernden Erwerbs (Reinertrags) aus Geschäftsbetrieben der unbeschränkt Steuerpflichtigen**

### **2.1 Grundlagen der Erwerbsermittlung**

Die Grundlagen der Ermittlung des von einer juristischen Person, eines Zweckvermögens und einer personenrechtlichen Gemeinschaften zu versteuernden Ertrags werden im Art. 18 EStEG geregelt. Grundlegend sind dabei zusätzlich die Vorschriften zum Ansatz der Kosten einer Gewinnung von Einkünften als geschäftlich begründete Aufwendungen bzw. Ausgaben gemäß Art. 19 EStEG sowie die Vorschriften zur Verrechnung von Verlusten gemäß Art. 23 EStEG.

#### **⇒ Ermittlungszeitraum (Jahressteuerprinzip)**

Die neue Körperschaftsteuer ist wie die bisherige Ertragssteuer eine periodische Steuer in Gestalt einer Jahressteuer. Der Ermittlungszeitraum ist für Steuerpflichtige mit einem Erwerb aus Geschäftsbetrieben gemäß Art. 18 Abs. 2 EStEG das Geschäftsjahr. Für Steuerpflichtige mit einem anderen Erwerb (z.B. aus einer Vermögensverwaltung) ist gemäß Art. 18 Abs. 2 EStEG das Kalenderjahr als Ermittlungszeitraum vorgeschrieben. Der Ermittlungszeitraum kann in beiden Fällen auch kleiner als ein Kalenderjahr sein, und zwar 1) bei Beginn der Steuerpflicht, durch Eintragung ins Öffentlichkeitsregister des Fürstentums Liechtenstein oder Verlegung der Geschäftsleitung vom Ausland ins Inland unter Beibehaltung des Sitzes im Ausland, 2) bei Wegfall der Steuerpflicht durch Liquidation, Umwandlung, Verschmelzung oder Vermögensübertragung 3) bei einem Wechsel von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht und umgekehrt. Wird also ein unbeschränkt Steuerpflichtiger während des Geschäftsjahres zu einem beschränkt Steuerpflichtigen oder umgekehrt, so liegen zwei gesonderte Ermittlungszeiträume vor.

#### **⇒ Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer**

Die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer für Steuerpflichtige mit einem Erwerb aus Geschäftsbetrieben ist für jeden Ermittlungszeitraum gemäß Art. 18 Abs. 3 und 6 EStEG nach dem in Tabelle IV-1 dargestellten Schema zu ermitteln.

**Tab. IV-1: Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer eines unbeschränkt Steuerpflichtigen**

	Reinertrag	Art. 18 Abs. 3 und 4 EStG
-	Verlustvortrag	Art. 23 EStG
=	<b>Erwerb aus Geschäftsbetrieben</b>	
-	Spenden	Art. 17 Abs. 4 Bst. h EStG
	<b>Zu versteuender Erwerb</b>	
=	(Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer)	Art. 18 Abs. 1 EStG

Die für die Ermittlung des Reinertrags relevanten Grundsätze, wie vor allem das Vermögensprinzips und der Ansatz von Gewinnungskosten nach dem objektiven Nettoprinzip, sind den Ausführungen unter Abschnitt III. 2.1 entsprechend auch für Körperschaftsteuerpflichtige relevant. Dies muss bei dem gewählten Integrationsansatz auch so sein, anderenfalls würden Gewinne je nach Rechtsform des Unternehmens unterschiedlich ermittelt. Weiterhin sind auch die Erläuterungen zum Erwerb aus Geschäftsbetrieben und Anteilen an transparenten Gesellschaften mit Geschäftsbetrieben im Abschnitt III. 2.3 heranzuziehen. Der Erwerb von Körperschaftsteuerpflichtigen kann auf einen Erwerb aus Vermögensverwaltung beschränkt sein, so dass für sie die Ausführungen zu diesen Sachverhalten im Abschnitt III. 2.6 entsprechend gelten.

Die geschäftlich nicht begründbare Abzugsfähigkeit von Spenden sichert die Gleichbehandlung mit der entsprechenden Minderung des steuerpflichtigen Einkommens aus Geschäftsbetrieben von Unternehmen

## 2.2 Ermittlung des Erwerbs

Nach Art. 18 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 16 und Art. 28 EStG hat ein körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmer den Gewinn (Reinertrag) seines Unternehmens nach den Prinzipien der Vermögensrechnung zu ermitteln. Für die Abgrenzung der steuerbaren und steuerfreien Reinerträge gelten die Ausführungen unter Abschnitts III. 2.4 entsprechend.

Ein Beispiel für die Gewinnermittlung nach der Vermögensrechnung mit mehreren Geschäftsvorfällen ist als Fall IV-1 in Tabelle IV-2 tabellarisch dargestellt. Hierbei wurde davon ausgegangen, dass für die Kapitalgesellschaft im vorangegangenen Kalenderjahr eine Abschlussbi-

---

lanz wie in Tabelle IV-4 dargestellt vorliegt. Die nach dem Schema in Art. 28 EStG vorgeschriebene Ermittlung des zu versteuernden Gewinns wurde in Tabelle IV-3 dargestellt. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Abschreibung der zweiten Maschine nach steuerlichen Vorschriften nur in Höhe von 1 250 CHF vorgenommen werden darf. Dies bedeutet, dass dem Saldo der Erfolgsrechnung 750 CHF hinzuzufügen sind. In dem Ergebnis nach Handelsrecht haben sich auch Rückstellungen für noch zu zahlende Körperschaftsteuer in Höhe von 3 373,13 CHF mindernd ausgewirkt. Da es sich im steuerlichen Sinne nicht um einen geschäftlich begründeten Aufwand handelt, ist auch diesbezüglich eine Ergänzung des zu versteuernden Gewinns vorzunehmen. Weiterhin ist in den an einen Gesellschafter ausgezahlten Zinsen für ein erhaltenes Darlehen (Gesellschafterfremdfinanzierung) eine verdeckte Gewinnausschüttung enthalten. Der vereinbarte Darlehenszins beträgt 15 %, abzugsfähig sind jedoch nur 4 %, womit sich der steuerpflichtige Reinertrag um  $(0,11 \times 25\,000 \text{ CHF} =) 2\,750 \text{ CHF}$  erhöht.

Für die neue Ermittlung der abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen kann der Unternehmer ein amtlich erstelltes Formular verwenden, wofür in Tabelle IV-5 das Muster eines Beilageblattes ‚Eigenkapitalzinsen für Vermögensrechner‘ entworfen und für den Fall IV-1 verwendet wurde. Zur korrekten Eintragung der einzelnen Positionen dient die dem Beilageblatt nachfolgend dargestellte Wegleitung.

**Tab. IV-2 (Fall IV-1): Ermittlung des Reinertrags des Unternehmens einer Kapitalgesellschaft nach der Vermögensrechnung**

				Veränderung von Bilanzpositionen		Geschäftsvorfälle	Erfolgsrechnung nach PGR		
							Aufwand	Ertrag	
1.	Bank	an	Forderungen aus LuL	15.000,00	15.000,00	Debitor begleicht sämtliche Außenstände			
2.	Bank	an	Ausstehende Einlage	25.000,00	25.000,00	Gesellschafter leistet ausstehende Einlage (am 31.01.09)			
3.	Verbindlichkeiten	an	Bank	7.000,00	7.000,00	50 % Sondertilgung Fremdkapital (am 01.01.09)			
4.	Bank	an	Verbindlichkeiten	25.000,00	25.000,00	Gesellschafterfremdfinanzierung (am 02.01.09)			
5.	Bank	an	Erlöse	30.000,00		Verkauf fertiger Erzeugnisse		30.000,00	
6.	Bank	an	Erträge aus Beteiligungen	461,25		Dividende der xyz-AG (Ausschüttung am 10.07.09)		461,25	
7.	Personalaufwand	an	Bank		10.000,00	Löhne und Gehälter	10.000,00		
8.	Steuerrückstellungen	an	Verbindlichkeiten	5.420,00	5.420,00	Steuerbescheid 2008 über CHF 5.420			
9.	Verbindlichkeiten	an	Bank	5.420,00	5.420,00	Zahlung Körperschaftsteuer 2008 (am 30.06.09)			
10..	Vorräte	an	Bank	20.000,00	20.000,00	Anschaffung von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen			
11.	Gewinnvortrag	an	Bank	30.000,00	30.000,00	Offene Gewinnausschüttung (am 30.07.09)			
12.	Bank	an	Erträge aus Beteiligungen	5.500,00		Veräußerung von Anteilen an xyz-AG (am 30.10.09)		5.500,00	
13.	Aufwand	an	Beteiligungen		5.000,00	Buchwertabgang Finanzanlage (Anteile an xyz-AG)	5.000,00		
14.	Grundkapital	an	Bank	10.000,00	10.000,00	Ordentliche Kapitalherabsetzung ( am 30.11.09)			
15.	Forderungen aus LuL	an	Erlöse	15.000,00		Verkauf fertiger Erzeugnisse (auf Ziel)		15.000,00	
16.	Zinsaufwand	an	Bank		490,00	Zinszahlung auf Bankkredite (per 31.12.)	490,00		
17.	Zinsaufwand	an	Bank		3.750,00	15 % Zinsen auf Gesellschafterdarlehen (per 31.12.09)	3.750,00		
18.	Bank	an	Zinsertrag	2.546,00		Zinsen auf Bankguthaben		2.546,00	
19.	Aufwand aus BV	an	Vorräte		10.000,00	Bestandsveränderung Vorratsvermögen (per 31.12.09)	10.000,00		
20.	Afa	an	Maschinen (M1)		1.000,00	Abschreibung M1 (pro rata temporis per 31.12.09)	1.000,00		
21.	Afa	an	Maschinen (M2)		2.000,00	Abschreibung M2 (pro rata temporis per 31.12.09)	2.000,00		
22.	Gewinnvortrag	an	Gewinnrücklage	2.960,50	2.960,50	Gewinnverwendung (Einstellung in Reserve per 31.12.09)			
23.	Steuern vom Gewinn	an	Steuerrückstellungen	3.373,12	3.373,12	Körperschaftsteuer 16 % (BMG: CHF 21082)	3.373,12		
						<b>Jahresgewinn (nach PGR)</b>	<b>17.894,13</b>	<b>35.613,12</b>	<b>53.507,25</b>

**Tab. IV-3: Ermittlung des nach der Vermögensrechnung zu versteuernden Gewinns (Art. 55 EStEG)**

<b>Saldo der Gewinn- und Verlustrechnung nach Ausscheidung des Saldo vortrages aus dem Vorjahre</b>	<b>17.894,13 CHF</b>
+ alle vor Berechnung des Saldos der Gewinn- und Verlustrechnung ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung geschäftsmäßig begründetem Aufwand verwendet werden.	0 CHF
+ Wertminderungen von Wirtschaftsgütern, soweit sie nach Vorschriften in diesem Gesetz und nach Maßgabe von Regierungsverordnungen nicht ertragsmindernd vorgenommen werden dürfen.	750,00 CHF
+ Zuweisungen an den Reservefonds soweit sie geschäftsmäßig nicht begründet sind. Vorbehalten bleibt die Zuweisung an die in Art. 8 Bst. h EStEG bezeichneten Fonds.	0 CHF
+ gezahlte Körperschaftsteuer, soweit nicht in den Steuerrückstellungen für das betreffende Jahr enthalten, sowie Rückstellungen für noch zu zahlende Körperschaftsteuer.	3 373,12 CHF
+ verdeckte Entnahmen, mit denen den Gewinnbeteiligten oder ihnen nahestehenden Personen geldwerte Leistungen und Vorteile gewährt werden.	2 750,00 CHF
- Einlagen, mit denen Gewinnbeteiligte oder ihnen nahestehenden Personen dem Unternehmen geldwerte Leistungen und Vorteile gewährten, soweit sie in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht berücksichtigt wurden.	0 CHF
- Wertminderungen von Wirtschaftsgütern, die in früheren Jahren steuerlich nicht zulässig waren, und jetzt erfolgswirksam angesetzt werden dürfen	0 CHF
+/- andere steuerpflichtige Erträge und abziehbare Aufwendungen, soweit sie der Erfolgsrechnung nicht gutgeschrieben bzw. belastet wurden.	0 CHF
- Eigenkapitalzinsen [gemäß Art. 30 Abs. 1 bis 4];	2 724,00 CHF
<b>= maßgebender Reinertrag (Gewinn) aus Geschäftsbetrieb;</b>	<b>22 043,25 CHF</b>
- aufgrund von Steuerbefreiungen auszuscheidende Teile des Reinertrags gemäß Vermögensrechnung;	961,25 CHF
<b>= steuerpflichtiger Reinertrag (Gewinn).</b>	<b>21 082,00 CHF</b>

Bei einem Steuersatz von 16 % ergibt sich eine Steuerschuld von genau 3 373,12 CHF. Nach Handelsrecht ist in der Abschlussbilanz damit eine Steuerrückstellung gleicher Höhe zu bilden. Der bilanzielle Jahresgewinn beträgt nach Abzug dieser Rückstellung 17 894,13 CHF.

**Tab. IV-4: Schlussbilanzen**

Aktiva		Schlussbilanz zum 31.12.2008		Passiva	
Ausstehende Einlage auf das gezeichnete Kapital			Gezeichnetes Kapital		100.000
- davon eingefordert (TCHF 25)	25.000		Jahresgewinn		32.960
Maschinen	17.000		Steuerrückstellungen		5.420
Beteiligungen	50.000		Verbindlichkeiten gg. Banken		14.000
Forderungen aus LuL	15.000				
Vorräte	15.000				
Bank	30.380				
		<u>152.380</u>			<u>152.380</u>

Aktiva		Schlussbilanz zum 31.12.2009		Passiva	
Maschinen	14.000		Gezeichnetes Kapital		90.000
Beteiligungen	45.000		Gewinnreserven		2.960
Forderungen aus LuL	15.000		Jahresgewinn		17.894
Vorräte	25.000		Steuerrückstellungen		3.373
Bank	47.227		Verbindlichkeiten gg. Gesellschafter		25.000
		<u>146.227</u>	Verbindlichkeiten gg. Banken		7.000
					<u>146.227</u>

**Abb. IV-5:**  
**Beilageblatt Eigenkapitalzinsen**  
**Vermögensrechnung**  
(Entwurf)

**Liechtensteinische Steuerverwaltung**

Aktenzeichen .....  
Geschäftsjahr/Steuerjahr .....  
Firmenbezeichnung .....

		vom Steuerpflichtigen auszufüllen	Bitte leer lassen
		CHF	CHF
<b>1</b>	<b>Einbezahltes Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapital</b>	100.000	
<b>2</b>	<b>Offene Reserven</b>	0	
2.1	Kapitalreserven	0	
2.2	Gesetzliche Reserve	0	
2.3	Reserve für eigene Aktien oder Anteile	0	
2.4	Statutarische Reserven	0	
2.5	Sonstige Reserven	0	
2.6	Anderes Eigenkapital	0	
<b>3</b>	<b>Stille Reserven aus Vorjahren</b> (als Reinertrag versteuert)	0	
3.1	Abschreibungen	750	
3.2	Rückstellungen		
<b>4</b>	<b>Rückstellungen</b> (für nicht abziehbare Gewinnungskosten)		
4.1	Rückstellungen für direkte Steuern (Erwerbssteuer des Landes)	5.420	
4.2	Sonstige Rückstellungen mit Eigenkapitalcharakter		
<b>5</b>	<b>Gewinnvortrag</b>	32.960	
<b>6</b>	<b>Total der Eigenkapitalpositionen</b> (Ziffern 1 bis 5)	<b>139.130</b>	
<b>7</b>	<b>Nicht maßgebendes Geschäftsvermögen</b>		
7.1	Verlustvortrag		
7.2	Ausstehende Einlagen	25.000	
7.3	Eingeforderte Nachschüsse		
7.4	Summe der Buchwerte aller qualifizierten Beteiligungen	50.000	
7.5	Anderes nicht maßgebendes Geschäftsvermögen nach Art. 57 Abs. 3		
7.6	<b>Total nicht maßgebender Aktiva</b> (Ziffern 7.1 bis 7.5)	<b>75.000</b>	



			vom Steuerpflichtigen auszufüllen	Bitte leer lassen
<b>8</b>	<b>Maßgebendes Eigenkapital</b> (Ziffer 6 abzüglich Ziffer 7.6)		<b>64.130</b>	
<b>9</b>	<b>Berücksichtigungsfähiges Eigenkapital</b> (Ziffer 8 zuzüglich Ziffer 12.7 und abzüglich Ziffer 13.9)		<b>68.099</b>	
<b>10</b>	<b>Eigenkapitalzinssatz</b>			
10.1	Eigenkapitalzinssatz für ein ganzes Geschäftsjahr		0,04	
10.2	Zahl der Tage eines Rumpfgeschäftsjahres			
10.3	Eigenkapitalzinssatz für ein Rumpfgeschäftsjahr (Ziffer 6.1 gewichtet mit dem Verhältnis der Tage gemäß Ziff. 6.2 zu 360 Tagen)			
<b>11</b>	<b>Eigenkapitalzinsen</b> (Zinssatz gemäß Ziffer 11.1 bzw. $11.3 \times$ Eigenkapital gemäß Ziffer 10)		<b>2.724</b>	
<b>12.</b>	<b>Zugänge zum Eigenkapital während des Ermittlungszeitraums</b> (jeweils gewichtet mit dem Verhältnis der Anzahl der dem Zugangsmonat nachfolgenden Monate bis zum Ende des Ermittlungszeitraums zur Anzahl der Gesamtmonate des Ermittlungszeitraums)		0	
12.1	Kapitalerhöhungen (insoweit nicht aus Gesellschaftsmitteln)			
12.2	Erstattungen direkter Steuern (Erwerbssteuer des Landes)			
12.3	Andere Einlagen		22.917	
12.4	Bezogene Reinerträge aus qualifizierten Beteiligungen		276	
12.5	Abgänge qualifizierter Beteiligungen		833	
12.6	Abgänge anderer Positionen des nicht maßgebenden Geschäftsvermögens			
12.7	Total Kapitalmehrungen (Ziffern 12.1 bis 12.6)		<b>24.026</b>	
<b>13</b>	<b>Abgänge vom Eigenkapital während des Ermittlungszeitraums</b> (jeweils gewichtet mit dem Verhältnis der um eins erhöhten Anzahl der dem Abgangsmontat nachfolgenden Monate bis zum Ende des Ermittlungszeitraums zur Anzahl der Gesamtmonate des Ermittlungszeitraums)			
13.1	Rückzahlung des einbezahlten Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapitals		1.667	
13.2	Offene Gewinnausschüttungen		15.000	
13.3	Zahlungen direkter Steuern (Erwerbssteuer des Landes)		3.161	
13.4	Andere offene Entnahmen		0	
13.5	Verdeckte Gewinnausschüttungen		229	
13.6	Andere verdeckte Entnahmen		0	
13.7	Zugänge qualifizierter Beteiligungen		0	
13.8	Zugänge anderer Positionen des nicht maßgebenden Geschäftsvermögens			
13.9	Total Kapitalminderungen (Ziffern 13.1 bis 13.8)		<b>20.057</b>	

---

## Wegleitung zum Beilageblatt (Abb. IV-5) Eigenkapitalzinsen

### – Vermögensrechnung –

#### Vorbemerkungen

Die Wegleitung zum Beilageblatt Eigenkapitalzins für Vermögensrechner richtet sich an erwerbssteuerpflichtige Personen, Zweckvermögen und personenrechtliche Gemeinschaften, die ein Unternehmen führen und dafür eine Bilanz erstellen, sofern der Erwerb (Reinertrag) aus Geschäftsbetrieb nach der Vermögensrechnung ermittelt wird.

Die Erwerbssteuer sieht bei der Ermittlung des für die Erwerbssteuer maßgebenden Reinertrags aus Geschäftsbetrieb den Abzug **kalkulatorischer** Eigenkapitalzinsen, kurz **Eigenkapitalzinsen**, vor.

Die Eigenkapitalzinsen werden auf der Grundlage des **maßgebenden Eigenkapitals** berechnet. Das Beilageblatt dient der Ermittlung dieser Größe sowie der Berechnung der steuerlich abziehbaren Eigenkapitalzinsen. Diese erhält man unter Anwendung des amtlich festgesetzten Eigenkapitalzinses auf das **berücksichtigungsfähige Eigenkapital**. Zur Ermittlung dieser Größe wird das maßgebende Eigenkapital um während des Ermittlungszeitraums zugegangenes neues Eigenkapital erhöht und um im gleichen Zeitraum abgegangene Eigenkapitalbestände vermindert.

Unterjährige Kapitalmehrungen und Kapitalminderungen werden dabei jeweils vom Monat ihrer Wirksamkeit bis zum Ende des Ermittlungszeitraums (Geschäftsjahres, Rumpfgeschäftsjahres) berücksichtigt.

**Ausgangspunkt** für die Ermittlung des maßgebenden Eigenkapitals sind die auf den Anfang des Ermittlungszeitraums bewerteten **Positionen des Eigenkapitals gemäß Handelsbilanz** mit Ergänzungen von Sonderpositionen aus steuerlich vorgeschriebener Bildung stiller Reserven, sofern nichts anderes erfragt.

Alle Werte sind ohne Vorzeichen einzutragen!

---

**Ziffer 1****Einbezahltes Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapital**

Unter Ziffer 1 ist das von Gesellschaftern und Anteilseignern einbezahlte Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapital anzugeben. Als einbezahlt gilt das Kapital ab dem Zeitpunkt, in dem die Einzahlung durch das entsprechende Organ beschlossen wird, soweit es am Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres in einem Bilanzposten enthalten ist.

Zum einbezahlten Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapital gehört beispielsweise die ausstehende Einlage, auch wenn sie noch nicht eingefordert ist.

**Ziffer 2****Offene Reserven**

Bestandteil des maßgebenden Eigenkapitals sind auch offene Reserven. Dabei ist gemäß Gesellschaftsrecht nach Kapitalreserven, gesetzlichen Reserven, Reserven für eigene Aktien oder Anteile, statutarischen Reserven und sonstigen Reserven zu unterscheiden.

Die einzelnen Posten sind so auszuweisen, dass es zu keinen Doppeltzählungen kommt. Ist beispielsweise Bestandteil der Statuten, die Kapitalreserve zu füllen, ist dies entsprechend unter der Kapitalreserve auszuweisen, nicht aber unter der statutarischen Reserve.

Bei Einzelunternehmen werden zurückbehaltene Gewinne unter der Rubrik ‚Anderes Eigenkapital‘ (Ziffer 2.6) erfasst.

**Ziffer 3****Stille Reserven**

Zum maßgebenden Eigenkapital gehören auch die stillen Reserven, soweit diese in den Vorjahren als Erwerb bzw. Gewinn besteuert worden sind. Innerhalb der stillen Reserven ist nach Abschreibungen und nach Rückstellungen zu unterscheiden.

Überhöhte Abschreibungen bzw. steuerlich nicht zulässige Rückstellungen der vorhergehenden Geschäftsjahre gehören zum maßgebenden Eigenkapital zu Beginn des laufenden Geschäftsjahres.

Stille Reserven entstehen, insoweit aus steuerrechtlicher Sicht überhöhte Abschreibungen getätigt bzw. steuerlich nicht zulässige Rückstellungen gebildet werden. Der Entstehung steht stets die Auflösung versteuerter stiller Reserven in einem der folgenden Jahre entgegen, welche dann zu einer Absenkung des steuerbaren Erwerbs bzw. des steuerbaren Ge-

winns führt. Stille Reserven umfassen damit Größen, die steuerlich wie auch handelsrechtlich den Gewinn mindernd berücksichtigt werden, jedoch steuerlich zu einem späteren Zeitpunkt als nach Handelsrecht.

Nicht zu den stillen Reserven gehören die steuerlich nicht zulässigen Abschreibungen auf qualifizierte Beteiligungen im Sinne der Ziffer 7.4. Ihnen steht keine steuerliche Abziehbarkeit zu einem späteren Zeitpunkt gegenüber. Bezogene Reinerträge aus qualifizierten Beteiligungen (siehe Ziffer 13.4) sind nicht steuerbar, daher sind auf diese Beteiligungen entfallende Wertminderungen nicht als Gewinnungskosten abziehbar.

Nicht zu den stillen Reserven zählen auch solche steuerlich nicht zulässigen Rückstellungen, welche für spätere Aufwendungen gebildet werden, die dann ebenfalls nicht steuerlich abzugsfähig sind. Hierunter fallen insbesondere die Rückstellungen für Ertragssteuerschulden. Zu beachten sind die Ausführungen unter Ziffer 4.

#### **Ziffer 4**

##### **Rückstellungen für nicht abziehbare Gewinnungskosten**

Zum maßgebenden Eigenkapital gehören auch steuerlich nicht zulässige Rückstellungen, welche keine stillen Reserven darstellen. Hierbei handelt es sich um solche Rückstellungen, die für steuerlich nicht abzugsfähige Gewinnungskosten gebildet werden.

Anzugeben ist die entsprechende Größe aus der Bilanz zum Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres, gemindert um die Rückstellungen für nicht abziehbare Gewinnungskosten zum gleichen Bilanzstichtag.

Unter Ziffer 4.1 sind Rückstellungen für Erwerbssteuer (Körperschaftsteuer) und unter 4.2 sonstige Rückstellungen für nicht abziehbare Gewinnungskosten anzugeben. Auch hier sind die betreffenden Größen aus der Abschlussbilanz des Vorjahres zu entnehmen.

Ertragssteuerrückstellungen sind beispielsweise solange für die Ermittlung der Eigenkapitalzinsen zu berücksichtigen, bis die Steuerzahlung tatsächlich abfließt. Der Abfluss wird über die unterjährige Korrektur gemäß Ziffer 14.3 berücksichtigt.

#### **Ziffer 5**

##### **Gewinnvortrag und Vorjahresgewinn**

Bestandteil des maßgebenden Eigenkapitals ist auch der Gewinnvortrag und ein Jahresgewinn aus dem Vorjahr, welcher der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahres zu entnehmen ist.

---

**Ziffer 6****Maßgebendes Eigenkapital vor Ausscheidung**

Für einen ersten Ansatz zur Ermittlung des maßgebenden Eigenkapitals ist die Summe aus den Ziffern 1 bis 5 zu bilden.

**Ziffer 7****Nicht maßgebendes Geschäftsvermögen**

Nicht zum maßgebenden Eigenkapital gehören der **Verlustvortrag und ein Jahresverlust aus dem Vorjahr, ausstehende Einlagen sowie eingeforderte Nachschüsse**, jeweils bewertet zum Bilanzstichtag am Ende des vorhergehenden Geschäftsjahres.

Ausstehende Einlagen und eingeforderte Nachschüsse gehören handelsrechtlich zwar zum Eigenkapital des Unternehmens. Solange sie aber nicht einbezahlt sind, kann hiermit außerhalb des Unternehmens eine marktübliche Rendite steuerfrei erzielt werden. Ein zusätzlicher steuerlicher Abzug von kalkulatorischen Eigenkapitalzinsen muss hierauf versagt werden.

Nicht zum maßgebenden Eigenkapital gehören auch **qualifizierte Beteiligungen** (Ziffer 7.4). Qualifiziert sind nach Art. 16 Abs. 3 Bst. a EStG Beteiligungen an transparenten Gesellschaften, die eine anteilige Gewinnzurechnung gemäß Art. 21 EStG begründen, sowie andere Beteiligungen, die nicht zu ihrer kurzfristigen Verwertung erworben wurden, d. h. insbesondere nicht zum Handelsbestand von Banken und anderen Finanzdienstleistungsunternehmen gehören.

Der Gewinn einer transparenten Gesellschaft, beispielsweise einer Kollektivgesellschaft, wird zwar dem Gesellschafter anteilig zugerechnet und ist bei diesem steuerbar. Eigenkapitalzinsen werden jedoch bereits auf der Ebene der Personengesellschaft bei der Ermittlung des steuerbaren gewinnmindernd berücksichtigt. Der steuerliche Abzug von Eigenkapitalzinsen muss daher auch in diesem Fall versagt werden.

Als **nicht qualifiziert** gelten stets **Anteile an Investmentfonds**.

Unter ‚anderes nicht maßgebendes Geschäftsvermögen‘ (Ziffer 7.5) ist der Gesamtwert der gemäß Art. 30 Abs. 3 auszuscheidende Positionen anzugeben.

**Ziffer 8****Maßgebendes Eigenkapital**

Das maßgebende Eigenkapital ist das Saldo aus dem Total der Eigenkapitalpositionen gemäß Ziffer 6 und dem Total der Abzüge nicht maßgebender Aktiva gemäß Ziffer 7.6. Das maßgebende Eigenkapital bildet die Ausgangsgröße für die Korrekturen aus Eigenkapitalzu-

---

gängen und Eigenkapitalabgängen während des Ermittlungszeitraums, für den Eigenkapitalzinsen zu ermitteln sind.

### **Ziffer 9**

#### **Berücksichtigungsfähiges Eigenkapital**

Das maßgebende Eigenkapital unterliegt unterjährigen Veränderungen. Deren tagesgenaue Erfassung, die theoretisch exakte Methode, würde nicht zu rechtfertigende Steuererhebungs- bzw. Steuerbefolgungskosten für Verwaltung bzw. Steuerpflichtigen bedeuten. Unterjährige Veränderungen des Eigenkapitals gänzlich unberücksichtigt zu lassen, muss dagegen aus systematischen Gründen abgelehnt werden. Um der administrativen Effizienz und der Konsistenz des Steuersystems gleichermaßen zu entsprechen, werden Kapitalmehrungen und Kapitalminderungen nur für die Monate ihrer Wirksamkeit auf das maßgebende Eigenkapital berücksichtigt. Hierbei sind Kapitalmehrungen vom Monat an zu berücksichtigen, der dem Monat des Kapitalzugangs folgt. Kapitalminderungen werden von dem Monat an berücksichtigt, der dem Monat des Kapitalabgangs vorangeht.

Die asymmetrische Behandlung von Kapitalmehrungen und -minderungen bezüglich des Zeitpunktes ihrer Wirkung beugt dabei falschen Anreizen vor, welche durch die nicht tagesgenaue Erfassung unterjähriger Korrekturen entstehen können. Beispielsweise würde die Einlage von Kapital kurz vor Ende des Ermittlungszeitraums und ihre Entnahme gleich nach Beginn des neuen Ermittlungszeitraums keine Wirkung auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital entfalten. Eigene Mittel würden sonst steuerlich abzugsfähige Eigenkapitalzinsen generieren und könnten gleichzeitig außerhalb des Unternehmens eine marktübliche Rendite steuerfrei erwirtschaften. Dies würde eine systematisch ungerechtfertigte Begünstigung darstellen.

Das berücksichtigungsfähige Eigenkapital ergibt sich aus dem maßgebenden Eigenkapital gemäß Ziffer 8 zuzüglich des Totals der Kapitalmehrungen gemäß Ziffer 12.7 und abzüglich des Totals der Kapitalminderungen gemäß Ziffer 13.9.

### **Ziffer 10**

#### **Eigenkapitalzins**

Der Eigenkapitalzinssatz für ein ganzes Geschäftsjahr (Ziffer 10.1) wird auf Grundlage von Art. 15 Abs. 5 des Steuergesetzes (EStG) vor Beginn eines neuen Kalenderjahres von der Regierung für alle in diesem Jahr beginnenden Ermittlungszeiträume (Geschäftsjahre, Steuerjahr) veröffentlicht. Bei einem Rumpfgeschäftsjahr ist der Jahreszins mit dem Verhältnis der Tage des verkürzten Ermittlungszeitraums zu 360 Tagen zu gewichten (Ziffern 10.2 und 10.3).

---

**Ziffer 11****Eigenkapitalzinsen**

Die als besondere Gewinnungskosten abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen ergeben sich aus der Anwendung des Eigenkapitalzinses (Ziffer 10.1 bzw. 10.3) auf das berücksichtigungsfähige Eigenkapital gemäß Ziffer 9.

**Ziffer 12****Eigenkapitalzugänge während des Ermittlungszeitraums**

Zu den Kapitalmehrungen gehören bei Gesellschaften Kapitalerhöhungen, d. h. Erhöhungen des (satzungsgemäßen) Grund-, Stamm- und Einlagekapitals (Ziffer 12.1), soweit diese nicht aus bereits zum Betriebsvermögen gehörenden Mitteln getätigt wurden.

Qualifizierte Beteiligungen (siehe Ziffer 7 dieser Wegleitung) dürfen keine abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen generieren, da sie zu nicht steuerbaren Einnahmen führen. Sie werden bei der Ermittlung des maßgebenden Eigenkapitals (Ziffer 8) daher nicht erfasst. Eine unterjährige Minderung dieses Postens erhöht das berücksichtigungsfähige Eigenkapital. Abgänge von qualifizierten Beteiligungen sind daher wie Einlagen zu behandeln und den Kapitalmehrungen zuzuordnen (Ziffer 12.5). Ebenfalls wie Einlagen zu behandeln sind bezogene Gewinne aus qualifizierten Beteiligungen (Ziffer 12.4). Hierzu zählen Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften, Gewinnentnahmen von transparenten Gesellschaften sowie der Gewinn aus der Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung. Beispielsweise führt die Veräußerung einer qualifizierten Beteiligung zu einem Beteiligungskapitalabgang in Höhe der Anschaffungskosten (bzw. des Buchwertes in der Bilanz, sofern vorhanden) und zu einem Gewinn aus Beteiligungen in Höhe des Saldos aus Veräußerungserlös und Anschaffungskosten (bzw. Buchwert in der Bilanz).

Erhalten Körperschaftsteuerpflichtige Erstattungen direkter Steuern (Erwerbsteuern), müssen diese gesondert als Einlage erfasst werden (Ziffer 12.2).

Als Eigenkapitalzugang sind auch Abgänge anderer Positionen des nicht maßgebenden Geschäftsvermögens anzugeben (Ziffer 12.6).

Bei Einzelunternehmen sind Einlagen von Wirtschaftsgütern jeglicher Art, die zum maßgebenden Geschäftsvermögen gehören, - begrifflich - hauptsächlich unter der Rubrik ‚**andere Einlagen**‘ (Ziffer 12.3) zu erfassen.

---

**Ziffer 13****Eigenkapitalabgänge während des Ermittlungszeitraums**

Zu den Kapitalminderungen gehören alle Formen von Entnahmen, d. h. bei Gesellschaften die Rückzahlung des einbezahlten Grund-, Stamm-, Anteils- oder Einlagekapitals (Ziffer 13.1, analog zu Kapitalerhöhungen bei den Kapitalmehrungen) sowie offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (Ziffern 13.2 und 13.5). Weiterhin sind Zugänge qualifizierter Beteiligungen (Ziffer 13.7, analog zu Abgängen qualifizierter Beteiligungen) und Zugänge anderer Positionen des gemäß Art. 30 Abs. 3 EStG nicht maßgebenden Geschäftsvermögens als Kapitalmehrungen zu berücksichtigen.

Zu den Kapitalminderungen gehören bei Körperschaftsteuerpflichtigen auch Zahlungen direkter Steuern (Ziffer 13.3, Körperschaftsteuer), und zwar unabhängig davon, ob es sich um noch ausstehende Beträge oder Steuervorauszahlungen handelt. Wird aus dem Betriebsvermögen einer personenrechtlichen Gemeinschaft oder eines Einzelunternehmens Erwerbssteuer gezahlt, handelt es sich dabei um eine Zahlung für den steuerpflichtigen Gesellschafter bzw. den Einzelunternehmer. Solche Zahlungen sind als Entnahme zu erfassen. Das gleiche gilt für eine evtl. noch bestehende Nachlass-, Erbanfall- und Schenkungssteuer, für die der Gesellschafter oder Einzelunternehmer Steuerpflichtiger ist und die aus dem Betriebsvermögen gezahlt wird. Eine nochmalige Erfassung als Steuerzahlung darf in diesen Fällen nicht erfolgen.

Bei **Einzelunternehmen** sind Entnahmen von Wirtschaftsgütern, soweit sie zum maßgebenden Geschäftsvermögen gehören – begrifflich – hauptsächlich unter der Rubrik ‚andere Entnahmen‘ zu erfassen.



---

## 2.3 Berechnung der Körperschaftsteuer

Die Berechnung der regulären Körperschaftsteuer erfolgt nach Art. 35 Abs. 1 EStG durch Anwendung des einheitlichen Körperschaftsteuersatzes auf die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer.

Nach Art. 35 Abs. 2 bis 4 EStG darf die Körperschaftsteuer einen Mindestbetrag nicht unterschreiten. Eine solche Mindeststeuer gab es bisher nur bei den besonderen Gesellschaftssteuern. Will man diese Tradition fortsetzen, so ist zur Sicherstellung einer Gleichbehandlung dafür zu sorgen, dass alle Körperschaftsteuerpflichtigen einer solchen Mindestbesteuerung unterliegen.

Die Bemessung der Mindeststeuer sollte im Sinne der Gleichbehandlung und Finanzierungsneutralität auch nicht nach dem Eigenkapital erfolgen, sondern bei den Anschaffungskosten bzw. Buchwerten der vom Steuerpflichtigen für seine Erwerbstätigkeiten genutzten Wirtschaftsgüter, ob sie nun mit eigenen oder mit fremden Mitteln erworben wurden. Dieser Anforderung entspricht die Ermittlung der Mindeststeuer gemäß Art. 35 Abs. 2 EStG.

Weiterhin ist durch eine Betragsunter- wie auch durch eine Betragsobergrenze zu gewährleisten, dass die Zahlung der Mindeststeuer im Verlustfalle nicht zu einer zu großen Belastung für das Unternehmen wird. Dabei darf es nicht auf die zufällige Situation eines Geschäftsjahres ankommen. Wenn ein Unternehmen über einen längeren Zeitraum betrachtet erfolgreich ist, dann sollte es durch die Zufälligkeit eines Verlustes in einem bestimmten Jahr nicht durch die Extrazahlung der Mindeststeuer zusätzlich belastet werden. Dies wird zum einen dadurch verhindert, dass gemäß Art. 62 Abs. 2 EStG eine in einem bestimmten Geschäftsjahr anfallende Mindeststeuer dann nicht entrichtet werden muss, wenn aus Zahlungen der regulären Körperschaftsteuer in den zwei dem Ermittlungszeitraum vorangegangenen Geschäftsjahren ein entsprechendes Kompensationspotential vorliegt. Art. 35 Abs. 4 EStG regelt weiterhin, dass gezahlte Mindeststeuerbeträge mit dem Eigenkapitalzinssatz indexiert vorzutragen sind und in zukünftigen Ermittlungszeiträumen mit Körperschaftsteuerbeträgen verrechnet werden dürfen, soweit sie den in dem betreffenden Geschäftsjahr berechneten Mindeststeuerbetrag übersteigen.

**Fall IV-2**

Gemäß Art. 35 Abs. 1 EStG betrage der reguläre Körperschaftsteuersatz 16 %. Nach Art. 35 Abs. 2 EStG sei eine Mindeststeuer von  $0,5 \text{ ‰}$  des Vermögens vorgeschrieben, die 2 000 CHF nicht unterschreiten sowie 4 000 CHF nicht überschreiten darf. Der Eigenkapitalzinssatz gemäß Art. 15 Abs. 5 EStG liege gesetzlich mit 4 % fest.

Die A+B Software GmbH weist in ihrer Bilanz zum Anfang des Geschäftsjahres Aktiva mit einem Buchwert von insgesamt 200 000 CHF aus. In dem Geschäftsjahr 01 – es ist das Gründungsjahr der GmbH – erzielt sie nach steuerlichen Vorschriften einen Verlust von 25 500 CHF. In dem nachfolgenden Geschäftsjahr 02 sind in der Eröffnungsbilanz Wirtschaftsgüter mit einem Gesamtbuchwert von 185 000 CHF ausgewiesen. Der Gewinn in 02 beträgt nach steuerlichen Vorschriften ermittelt 40 000 CHF.

Zu ermitteln sind die zu entrichtenden Steuerbeträge.

*Lösung:*

Da die GmbH im Geschäftsjahr 01 einen Verlust ausweist, besteht für sie die Pflicht zur Zahlung der Mindeststeuer. Bei Anwendung des Steuersatzes von  $0,5 \text{ ‰}$  auf den Gesamtbuchwert der Aktiva in Höhe von 200 000 CHF ergibt sich ein Steuerbetrag von 100 CHF. Zu zahlen ist damit ein Mindeststeuerbetrag von 2 000 CHF.

Im Jahr 02 würde sich bei dem Vermögen von 185 000 CHF der gleiche Mindeststeuerbetrag wie im Vorjahr ergeben. Die reguläre Körperschaftsteuer ist in diesem Jahre mit  $(0,15 \times 40\,000 =)$  6 000 CHF um 4 000 CHF höher als der Mindeststeuerbetrag des gleichen Jahres. Damit liegt in dieser Höhe ein Potential zur Verrechnung vorgetragener Mindeststeuerbeträge vor. Aus dem Vorjahr konnte die GmbH die gezahlte Mindeststeuer mit 4 % aufgezinnt vortragen, was ihr eine Verrechnung von 2 080 CHF mit ihrer regulären Körperschaftsteuer ermöglicht. Die Körperschaftsteuerschuld des Jahres 02 beträgt also nur noch  $(6\,000 - 2\,080 \text{ CHF} =)$  3 920 CHF.

**2.4 Erhebungsverfahren (Steuerabzüge, Steuervorauszahlungen, Steueranrechnungen und Steuerveranlagung)**

Gegenüber dem bisherigen Verfahren der Steuererhebung enthält der Entwurf zu einer neuen Erwerbssteuer lediglich Änderungsvorschläge bezüglich der Quellensteuern sowie der Notwendigkeit einer Verzinsung freiwillig auf die Körperschaftsteuerschuld geleisteter Vorauszahlungen. Siehe die entsprechenden Ausführungen im Abschnitt III. 2.9.

### **3. Besteuerung des Erwerbs unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtiger ohne Geschäftsbetrieb**

Nach Art. 18 Abs. 4 EStG gibt es eine gesonderte Ermittlung des Erwerbs von Körperschaftsteuerpflichtigen, die keinen Geschäftsbetrieb führen und nur Einkünfte aus der Vermögensverwaltung [Art. 15 EStG] oder Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit gemäß Art. 13 Abs. 1 Bst. b und d EStG erzielen. Zu ermitteln sind der betreffende Erwerb nach Art. 27 bzw. Art. 25 Abs. 2 und 3 EStG so, wie auch natürliche Personen einen Erwerb aus diesen Quellen zu versteuern haben. Dabei folgen die betreffenden Ermittlungsvorschriften dem Leitbild der lebenszeitlichen Einmalbelastung eines Erwerbs. Damit ist aus nationaler Sicht wie auch aus internationaler, d. h. einer bezüglich steuerlicher Ausnahmen bewertenden Sicht gewährleistet, dass die insbesondere für Erträge von Stiftungen relevanten Ermittlungsvorschriften der inneren Logik des dem gesamten Steuersystem zugrundeliegenden Leitbildes folgen.

#### **Fall IV-3**

Die eingetragene Familienstiftung „Meier für Söhne“ weise in ihrer Vermögensaufstellung zum Anfang des Jahres Finanzanlagen und Kassenbestände mit einem Buchwert von insgesamt 800 000 CHF aus. Bei den Erträgen handelt es um Zinsen aus 3,5 prozentigen Staatsanleihen oder Dividenden aus auf Kapitalmärkten gehandelten Aktien.

Zu ermitteln ist der zu entrichtenden Körperschaftsteuerbetrag.

*Lösung:*

Die Zinsen sind marktübliche Einkünfte aus Finanzanlagen, die nach Art. 15 Abs. 4 Bst. c EStG steuerfrei sind. Die erhaltenen Dividenden sind nach Art. 15 Abs. 4 Bst. b EStG steuerfrei. Also hat die Stiftung keine reguläre Körperschaftsteuer, sondern nur eine Mindeststeuer zu zahlen. Bei Anwendung der Rechtsvorschriften aus Fall IV-2 wäre somit ein Steuerbetrag von 2 000 CHF zu entrichten.

### **4. Besteuerung des Erwerbs (Reinertrags) der beschränkt Steuerpflichtigen**

Die katalogmäßige Abgrenzung des von beschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen zu versteuerten Erwerbs wurde bereits im Abschnitte 1 dargestellt. Auf dieser Grundlage ist dann der zu versteuernde Erwerb wie in Tabelle IV-6 dargestellt zu ermitteln.

---

**Tab. IV-6: Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer eines beschränkt Steuerpflichtigen**

	Reinertrag	Art. 8 Abs. 3 und 4 EStG
-	Verlustvortrag	Art. 23 EStG
=	<b>Zu versteuernder Erwerb aus Geschäftsbetrieben</b> (Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer)	<b>Art. 18 Abs. 1 EStG</b>

Die Ermittlung des im Inland erzielten Reinertrags der beschränkt Ertragssteuerpflichtigen ist nach den gleichen Vorschriften wie die Ermittlung des Erwerbs der unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen vorzunehmen. Probleme ergeben hierbei allerdings aus dem Erfordernis, Erträge und Aufwendungen der inländischen Betriebsstätte einer nicht ansässigen Gesellschaft von denen der Betriebsstätten in ihrem Sitzland bzw. in anderen Ländern abzugrenzen. Dabei spielen auch die anwendbaren Verrechnungspreise eine entscheidende Rolle. Auf diese allgemeinen, nicht mit dem neuen Leitbild der Gewinnbesteuerung verbundenen Probleme der Bestimmung und Ausgrenzung von Betriebsstättengewinnen kann an dieser Stelle nicht eingegangen werden.

## 5. Besteuerung des Erwerbs verbundener Gesellschaften

Eine Konsolidierung des Erwerbs verbundener Gesellschaften bei einem Organträger ist nach Art. 22 Abs. 1 und 2 EStG unter folgenden Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft möglich:

- der Organträger (eine unbeschränkt erwerbssteuerpflichtige Person mit Sitz und Geschäftsleitung im Lande oder eine ansässige personenrechtliche Gemeinschaft) führt selbstständig ein Unternehmen und hält in seinem Geschäftsvermögen eine Beteiligung an der Organgesellschaft, die ihm unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 Prozent der Stimmrechte an dieser Gesellschaft gewährt<sup>16</sup>;
- die Organgesellschaft ist eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft, eine ansässige personenrechtliche Gemeinschaft oder eine mit inländischen Körperschaftsteuer-

---

<sup>16</sup> Hiernach kann auch ein einkommensteuerpflichtiger Unternehmer Organträger sein, wenn die Beteiligungen an den Organgesellschaften zu seinem Geschäftsvermögen gehören.

---

pflichtigen vergleichbare Verbandsperson mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland, die ein Unternehmen selbständig führt;

- die Beteiligung an der Organgesellschaft besteht unmittelbar oder mittelbar vom Beginn ihres Ermittlungszeitraums (Geschäftsjahr, Kalenderjahr) an ununterbrochen,
- die Konsolidierung der Reinerträge ist bei der Steuerverwaltung für das wirksam beantragt und von dieser auch genehmigt worden.

Das Erfordernis der Stimmenmehrheit gewährleistet, dass der Organträger seinen Einfluss auf die Organgesellschaft geltend machen kann. Es ist denkbar, dass das wirtschaftliche und das rechtliche Eigentum an der Organgesellschaft bei verschiedenen Personen liegen. Nach Art. 3 Abs. 4 EStG kommt es allein darauf an, ob der wirtschaftliche Eigentümer über die Mehrheit der Stimmrecht verfügt.

#### **Fall IV-4**

Die natürliche Person N hat der T-GmbH ihre Anteile und Stimmrechte an der O-GmbH in Höhe von 80 Prozent treuhänderisch übergeben.

Zu prüfen sind die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung.

*Lösung:*

Nach Art. 3 Abs. 4 EStG sind die maßgebenden Stimmrechte an der O-GmbH der Person N zuzurechnen. Rechtlich verfügt aber die T-GmbH über die Stimmrechte. Die Voraussetzungen für die Organschaft sind damit nicht gegeben.

Bei mittelbaren Beteiligungen kommt es darauf an, dass der Organträger über seine Beteiligungen an jeder vermittelnden Gesellschaft die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft besitzt.

#### **Fall IV-5**

Die Mutt-AG ist zu 80 % an der Toch1-AG und der Toch2-AG beteiligt. Die Toch1-AG ist zu 70 % an der Enk1-AG und zu 40 % an der Enk2-AG beteiligt. Die Toch2-AG ist zu 40 % an der Enk2-AG beteiligt.

Zu prüfen sind die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung.

*Lösung:*

Die Aktiengesellschaften Toch1 und Toch2 werden von der Mutt-AG stimmrechtsmäßig beherrscht (80 %). Die Enk1-AG ist unmittelbar in die Toch1-AG (70 %) und mittelbar in die Mutt-AG (56 %) finanziell eingliedert. Eine mittelbare finanzielle

Eingliederung in die Mutt-AG besteht auch für die Enk2-AG ( $0,8 \times 40 \% + 0,8 \times 40 \% = 64 \%$ ).

Die Konsolidierung der Reinerträge hat für die einbezogenen Personen und Gesellschaften folgende Konsequenzen:

- sämtliche Reinerträge der finanziell eingegliederten Organgesellschaften werden dem Organträger zur Versteuerung zugerechnet [Art. 22 Abs. 1 EStG]; im Falle von Verlusten muss nach Art. 22 Abs. 4 EStG i.V.m. Art. 23 Abs. 1 EStG bei dem Organträger ein Eigenkapital vorhanden sein, das den zugerechneten Verlust auffangen kann – ein hiernach für die Zurechnung gesperrter Verlustbetrag verbleibt bei der Organgesellschaft;
- die Erwerbszurechnung ist für fünf Ermittlungszeiträume bindend [Art. 22 Abs. 3 EStG]; im Falle von in früheren Jahren der Organschaft verrechneten Verlusten einer im Ausland ansässigen Organgesellschaft erstreckt sich die Organschaft gemäß Art. 22 Abs. 4 EStG i.V.m. Art. 23 Abs. 4 EStG auch auf jene Ermittlungszeiträume der Organgesellschaft, in denen diese Gewinne bis zur Höhe ihrer vormals verrechneten Verluste erzielt.

Sind Organgesellschaften im Lande ansässig, ist die Bildung einer Organschaft aus der Sicht des Organträgers dann von Vorteil, wenn er damit Verluste mit Gewinnen der Organgesellschaften verrechnen kann.

#### **Fall IV-6**

Die zu 80 % an der Toch-AG beteiligte Mutt-AG hat in ihrem Geschäftsjahr 02 ausschließlich Einkünfte aus Dividendenzahlungen ihrer Tochtergesellschaft erzielt. Ihre Beteiligungen sind in der Jahresanfangsbilanz mit Anschaffungskosten in Höhe von 20 Mio. CHF ausgewiesen. Weitere Aktiva (Bankguthaben, Büroeinrichtungen) sind in Höhe von 1 Mio. CHF vorhanden. Zur Finanzierung ihrer Beteiligungen hatte die Mutt-AG im Jahr 01 einen Bankkredit in Höhe von 15 Mio. CHF zu einem Zinssatz von 6 % aufgenommen. Die Verwaltungskosten (Personal- und Materialkosten, Abschreibungen von Büroeinrichtungen etc.) im Jahr 02 betragen 0,7 Mio. CHF. Weitere geschäftlich bedingte Aufwendungen gibt es nicht.

Die Toch-AG finanziert ihr Anlage- und Umlaufvermögen ausschließlich über das von der Mutt-AG erhaltene Eigenkapital von 20 Mio. CHF. Sie erzielt in dem Jahr 01 einen Gewinn in Höhe von 1,84 Mio. CHF.

Der gesetzlich bestimmte Eigenkapitalzinssatz beträgt 4 %. Auf die Bemessungsgrundlage des zinsbereinigten Gewinns ist ein Körperschaftsteuersatz von 16 % anzuwenden

Zu prüfen ist, ob sich die Bildung einer Organschaft lohnt.

*Lösung:*

### Steuerlast ohne Organschaft

*Körperschaftsteuerschuld der Mutt-AG:* Da die erhaltenen Dividenden steuerfrei sind, liegen keine steuerpflichtigen Erträge vor. Damit sind sowohl die gezahlten Kreditzinsen von 0,9 Mio. CHF als auch die Verwaltungskosten von 0,7 Mio. CHF nicht als geschäftlich bedingt abzugsfähig [Art. 19 Abs. 6 EStG].

*Körperschaftsteuerschuld der Toch-AG:* Der steuerpflichtige Reinertrag beträgt nach Abzug der Eigenkapitalzinsen (1,84 Mio CHF –  $0,04 \times 20$  Mio CHF =) 1,04 Mio CHF. Daraus folgt eine Steuerschuld von 166 400 CHF.

### Steuerlast bei Organschaft

*Körperschaftsteuerschuld der Mutt-AG:* Der steuerpflichtige Erwerb der Toch-AG in Höhe von 1,04 Mio CHF wird der Mutt-AG zugerechnet. Aufgrund dieser Zurechnung kommt das Abzugsverbot gemäß Art. 19 Abs. 6 EStG nicht zur Anwendung. Damit kann die Mutt-AG neben ihren Verwaltungskosten von 0,7 Mio. CHF noch folgende Finanzierungsaufwendungen absetzen:

Kreditzinsen:  $0,06 \times 15$  Mio. CHF = 0,9 Mio. CHF

Eigenkapitalzinsen:  $0,04 \times (\text{Eigenkapital von } 6 \text{ Mio CHF} - \text{Buchwert der qualifizierten Beteiligung von } 20 \text{ Mio CHF}) = - 0,56 \text{ Mio.}$

Damit hat die Mutt-AG einen konsolidierten Reinertrag von (1,04 Mio CHF – 0,9 Mio. CHF + 0,56 Mio CHF – 0,7 Mio. CHF =) 0 CHF zu versteuern. Es ist keine Körperschaftsteuer zu zahlen.

*Körperschaftsteuerschuld der Toch-AG:* Keine, wegen Zurechnung ihres Reinertrages zum Reinertrag der Mutt-AG.

### Fazit

Durch die Bildung der Organschaft kann die Steuerschuld von 166 000 CHF auf 0 CHF reduziert werden. Dies ist auch ökonomisch geboten, denn der Konzern hat keinen steuerbaren Reingewinn erwirtschaftet.

Zu prüfen bleibt, ob und inwieweit sich eine Organschaft mit im Ausland ansässigen Organgesellschaften lohnt. Grundsätzlich muss der Reinertrag auch dieser Gesellschaften nach den Vorschriften des Steuergesetzes von Liechtenstein ermittelt werden. Bei einer nach traditionellem Leitbild ausgestalteten Gewinnbesteuerung sowohl im Inland als auch im Ausland ergeben sich enorme Ermittlungsprobleme dadurch, dass die nach dem ausländischen Recht vorgeschriebenen Bewertungen der Wirtschaftsgüter und Schuld bezüglich des zugerechneten Reinertrags der ausländischen Gesellschaft nicht akzeptiert werden können. Dies ist nach dem Leitbild der lebenszeitlich orientierten Einmalbelastung von Unternehmensgewinnen und damit gemäß einer Besteuerung zinsbereinigter Unternehmensgewinne ganz anders. Da die Zinsbereinigung zu einer Neutralisierung des jeweils angewendeten steuerlichen Bewertungsrechts führt – jedenfalls auf

---

längere Sicht –, können die im Ausland anzuwendenden Bewertungsansätze übernommen werden. Die ausländische Gesellschaft hat dann für die Zurechnung nur noch die bei der Ermittlung ihres zuzurechnenden Reinertrags abziehbaren Eigenkapitalzinsen zu ermitteln.

Der inländische Organträger kann bei eigenen Verlusten aus der Verrechnung mit Gewinnen seiner ausländischen Tochtergesellschaft nichts gewinnen, da die im Ausland auf diese Gewinne gezahlte Steuer nicht verringerbar ist.

Im Falle einer Verrechnung von Gewinnen des inländischen Organträgers mit Verlusten der im Ausland ansässigen Organgesellschaften ergeben sich jedoch Steuerersparnisse. Handelt es sich hierbei um Verluste einer Gesellschaft, die vor ihrer Liquidation steht, also auch in späteren Geschäftsjahren keine Gewinne erzielen wird, so führt die Organschaft zu der größtmöglichen Reduzierung der inländischen Steuerschuld des Organträgers. Sollte die Organgesellschaft jedoch in späteren Geschäftsjahren Gewinne erzielen, so fällt die mit der Organschaft mögliche Steuerersparnis wesentlich geringer aus. Sind die Unternehmensgewinne im Sitzstaat der Organgesellschaft traditionell zu ermitteln, so wird bei der Versteuerung späterer Gewinn in der Regel nur der unverzinsten Verlustvortrag abzugsfähig sein. Weiterhin ist es in diesen Fällen der ausländischen Organgesellschaft auch nicht erlaubt, Eigenkapitalzinsen als geschäftlich bedingten Aufwand anzusetzen. Damit sind dem Organträger nur diesbezüglich reduzierte Gewinne seiner Organgesellschaften zur Nachversteuerung zuzurechnen. Ob dies jedoch zu einer Steuerersparnis führt, kann nur in Verbindung mit dem Umfang der Anrechnung der im Ausland von den Organgesellschaften gezahlten Körperschaftssteuern geklärt werden. In dem folgenden Fall IV-7 wird dieser Fragestellung nachgegangen.

#### **Fall IV-7**

Gegenüber der Kapital- und Ertragssituation im Fall IV-6 habe die Mutt-AG ein Eigenkapital von 20 Mio. CHF und neben Dividenden von ihrer im Ausland ansässigen Toch-AG noch einen operativen Reinertrag von 1,9 Mio. CHF in jedem der Jahre 02 und 03. Bei der Aufnahme des Kredits in 01 stand nicht allein die Finanzierung der Beteiligung an der Toch-AG im Vordergrund. Die Toch-AG erzielt im Jahr 02 einen Verlust von 0,6 Mio. CHF und im Jahr 03 einen Gewinn in Höhe von 3,6 Mio. CHF.

Im Sitzstaat der Toch-AG ist ein Körperschaftsteuersatz von 16 % auf eine traditionell ermittelte Bemessungsgrundlage anzuwenden.

Zu prüfen ist, ob sich die Bildung einer Organschaft lohnt.



*Lösung:*

Steuerlast ohne Organschaft

*Körperschaftsteuerschuld der Mutt-AG:* Es liegen in jedem der Jahre 02 und 03 steuerpflichtigen Reinerträge in Höhe von 1,9 Mio. aus operativen Geschäften vor. Die Kosten von 0,7 Mio. CHF für die Verwaltung der Beteiligung sind nicht als geschäftlich bedingt abzugsfähig [Art. 19 Abs. 6 EStG]. Anders verhält es sich jetzt jedoch bei den Kreditzinsen. Hier kommt das Abzugsverbot gemäß Art. 19 Abs. 6 EStG nicht zwingend zur Anwendung. Anzusetzen sind vielmehr jetzt folgende Finanzierungskosten:  $0,9 \text{ Mio. CHF} + 0,04 \times (20 \text{ Mio. CHF} - 20 \text{ Mio. CHF}) = 0,9 \text{ Mio. CHF}$ . Damit hat die Mutt-AG einen Reinertrag von  $(1,9 \text{ Mio. CHF} - 0,9 \text{ Mio. CHF} =) 1 \text{ Mio. CHF}$  zu versteuern, was eine Steuerschuld von 160 000 CHF in jedem der Jahre 02 und 03 ergibt.

*Körperschaftsteuerschuld der Toch-AG:* Im Jahre 02 ergibt sich ein vortragsfähiger Verlust von 0,6 Mio. CHF. Im Jahr 03 ist ein Ertrag von  $(3,6 \text{ Mio. CHF} - 0,6 \text{ Mio. CHF} =) 3 \text{ Mio. CHF}$  zu versteuern, was zu einer Steuerschuld von 480 000 CHF gegenüber dem Sitzstaat führt.

*Gesamtsteuerlast des Konzerns:* Bei Anwendung eines Aufzinsungsfaktors (02 auf 03) von 1,04 beträgt die Gesamtsteuerlast  $160\,000 \times 1,04 + 160\,000 + 480\,000 \text{ CHF} = 806\,400 \text{ CHF}$ .

Steuerlast bei Organschaft

*Körperschaftsteuerschuld der Mutt-A im Jahr 02:*

Der zuzurechnende steuerliche Verlust der Toch-AG setzt sich aus dem Geschäftsverlust von 0,6 Mio. CHF und den abzugsfähigen Eigenkapitalzinsen in Höhe von  $(0,04 \times 20 \text{ Mio. CHF} =) 0,8 \text{ Mio.}$  zusammen, d. h. er beträgt somit insgesamt 1,4 Mio. CHF. Daraus ergibt sich für die Mutt-AG unter Einbeziehung der jetzt abziehbaren Verwaltungskosten von 0,7 Mio. CHF im Jahre 02 eine konsolidierte Bemessungsgrundlage von  $(1,9 \text{ Mio. CHF} - 0,9 \text{ Mio. CHF} - 1,4 \text{ Mio. CHF} - 0,7 \text{ Mio. CHF} =) - 1,1 \text{ Mio. CHF}$ . Der konsolidierte Reinertrag stellt sich also als Verlust ein.

*Zurechenbarer Reinertrag der Toch-AG im Jahr 03:*

Der zurechenbare Reinertrag der Toch-AG beträgt nach inländischen Ermittlungsvorschriften  $(3,6 \text{ Mio. CHF} - 0,04 \times 20 \text{ Mio. CHF} =) 2,8 \text{ Mio. CHF}$ .

*Körperschaftsteuerschuld der Mutt-A im Jahr 03:*

Unter Einbeziehung eines mit 4 % aufgezinsten Verlustvortrages von  $(1,04 \times 1,1 \text{ Mio. CHF} =) 1,144 \text{ Mio. CHF}$  hat die Mutt-AG einen konsolidierten Reinertrag von  $(1,9 \text{ Mio. CHF} - 0,9 \text{ Mio. CHF} - 0,7 \text{ Mio. CHF} - 1,144 \text{ Mio. CHF} + 2,8 \text{ Mio. CHF} =) 1,956 \text{ Mio. CHF}$  zu versteuern. Daraus ergibt sich eine Steuerschuld gegenüber dem Fürstentum Liechtenstein von 312 960 CHF.

*Anrechnung der im Jahr 03 im Ausland gezahlten Körperschaftsteuer:*

Wäre die Toch-AG im Inland gelegen, so würde in 03 der von ihr selbständig zu versteuernde Gewinn (2,8 Mio. CHF -  $1,04 \times 1,4$  Mio. CHF  $\Rightarrow$ ) 1,344 Mio. betragen. CHF betragen. Damit entfällt von der inländischen Steuer ein Betrag von ( $1,344 \times 312\,960 / 1,956$  CHF  $\Rightarrow$ ) 215 040 CHF auf den Gewinn der Toch-AG. Nach Art. 42 Abs. 2 EStG ist dieser Betrag von der im Ausland gezahlten Steuer auf die inländische Steuerschuld anrechenbar. Die Mutt-AG hat damit nur noch eine Körperschaftsteuer von ( $312\,960 - 215\,040$  CHF  $\Rightarrow$ ) 97 920 CHF zu entrichten.

*Gesamtsteuerlast des Konzerns:* 97 920 CHF der Mutt-AG und 480 000 CHF der Toch-AG ergeben eine Gesamtsteuerlast von 577 920 CHF.

#### Fazit

Durch die Bildung der Organschaft kann die Steuerschuld um ( $806\,400 - 577\,920$  CHF  $\Rightarrow$ ) 228 480 CHF reduziert werden. Diese Steuerersparnis resultiert allein aus dem bei der Organschaft möglichen Abzug der auf die Verwaltung qualifizierter Beteiligungen entfallenden Kosten, denn es ergibt sich hier eine Ersparnis in Höhe von ( $0,16 \times 1,04 \times 0,7$  Mio. CHF +  $0,16 \times 0,7$  Mio. CHF  $\Rightarrow$ ) 228 480.

Wie aus dem Fallbeispiel IV-7 hervorgeht, führt die inländische Verrechnung von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften in Verbindung mit der zulässigen Anrechnung ausländischer Steuern dann zu keiner Steuerersparnis, wenn die Organgesellschaft in den Folgejahren wieder steuerpflichtige Gewinne ausweist.

Auf diesem Hintergrund ergibt sich eine ähnliche Antwort für die Frage, wann sich die heutige Verrechnung von Verlusten einer im Ausland gelegenen Betriebsstätte gemäß Art. 23 Abs. 4 EStG lohnt. Auf jeden Fall ist mit Steuerersparnissen dann zu rechnen, wenn die betreffende Betriebsstätte in der Zukunft keinen im Ausland steuerpflichtigen Gewinn erwirtschaften wird. Ist mit zukünftigen Gewinnen zu rechnen, so ergeben sich nur dadurch Steuerersparnisse, dass bislang auf die Betriebsstätte entfallende Aufwendungen dann zusammen mit den Verlusten der Betriebsstätte abzugsfähig sind, also das Abzugsverbot gemäß Art. 19 Abs. 6 EStG entfällt. Die Gewinnung zusätzlicher Selbstfinanzierungsmittel und die damit möglich Einsparung hoher Kosten der Fremdfinanzierung ist auch hier mit der Verlagerung von Steuerzahlungen in zukünftige Geschäftsjahre zu beachten.

## V. Kernelemente des neuen kommunalen Steuersystems

*Nicht wenige Menschen scheinen zu glauben, dass der Staat ... geben könne ohne zunehmen...Die, welche vom Staat alles, was sie wünschen und verlangen, erwarten und fordern, gleichen Gästen, welche zu einem Freimahl geladen zu sein glauben, aber am Ende des Mahles mit der Rechnung überrascht werden.*

**Karl S. Zachariä von Lindenthal**  
Deutscher Rechtswissenschaftler

### 1. Grundelemente eines kommunalen Steuersystems

Zur Entwicklung der für Gemeinden zweckmäßigsten steuerlichen Elemente ihres Finanzierungssystems sind eine Reihe von Anforderungen zu beachten. Zu gewährleisten sind – ohne hiermit eine Rangordnung zum Ausdruck zu bringen – :

1. Die Finanzierungsfunktion (Gewinnung ausreichender Einnahmen)
2. Das Äquivalenzprinzip sowie das Prinzip der fiskalischen Äquivalenz und des Interessenausgleichs
3. Die Finanzautonomie
4. Weitgehend Entscheidungsneutralität im marktwirtschaftlichen Sinne
5. Eine standortpolitische Attraktivität für unternehmerische Investitionen
6. Die administrative Effizienz, d.h. Praktikabilität und geringe Erhebungskosten

Zur Erläuterung dieser Grundorientierungen mögen die folgenden Auszüge aus der von D. Zöller und M. Th. Scholz verfassten Diskussionschrift Nr. 478, Department of Economics, University of Heidelberg: Gemeindesteuern der ZGS, Heidelberg, November 2008, S. 17-23,<sup>17</sup> dienen:

„Dem **Fiskalziel** wird entsprochen, wenn den Gemeinden ein dauerhaftes und stetiges Aufkommen gesichert ist. Zwei konkrete Ausprägungen dieser Forderung sind eine geringe Konjunkturreakibilität des Aufkommens und eine hohe Bemessungsgrundlagenelastizität der Gemeindesteuern. Letztere bedeutet, dass die Bemessungsgrundlage einer Steuer möglichst mit dem Wachstum des Sozialprodukts Schritt hält.“

„Das **Prinzip der fiskalischen Äquivalenz** (fiscal equivalence) besagt, dass sich in einem föderativen System der Kreis der Nutzer öffentlicher Güter mit dem Kostenträgerkreis und dem Entscheiderkreis möglichst decken sollte. Hintergrund der Forderung ist die Erkenntnis, dass zusätz-

---

<sup>17</sup> Diese Diskussionschrift ist unter [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de), Abschnitt Forschungsprojekt, Gemeindefinanzreform, verfügbar.

---

liche öffentliche Güter von den Nutzern immer erwünscht sind, wenn sie die Kosten dafür nicht zu tragen haben, und andererseits zusätzliche Staatseinnahmen aus Sicht der Steuerzahler immer unerwünscht sind, wenn ihnen daraus kein zusätzlicher Nutzen erwächst.“

„Durch das Abwägen von zusätzlichen Kosten und zusätzlichem Nutzen jeder weiteren öffentlichen Ausgabe führt die Erfüllung des Prinzips in der Tendenz zu einer effizienten Bereitstellung öffentlicher Güter. Es dient damit auch dem Erreichen des übergeordneten Allokationsziels eines Steuersystems.“

„Hiervon zu unterscheiden ist das **Äquivalenzprinzip** (benefit principle), das auch als Entgeltprinzip bezeichnet wird. Hierbei handelt es sich um ein Prinzip zur Ausgestaltung des Finanzierungsbeitrags der Bürger oder Unternehmen für öffentliche Leistungen. Abgaben werden nach dem Äquivalenzprinzip als Gegenleistung für Vorteile aus den empfangenen öffentlichen Leistungen erhoben. Auch die Höhe des Entgelts richtet sich nach dem Empfang der staatlichen Leistungen. Unter marktmarktmäßiger Äquivalenz versteht man dabei, dass die Entgelthöhe analog zu einem Preismechanismus auf privaten Märkten erfolgt. Kostenmäßige Äquivalenz liegt hingegen vor, wenn die Entgelthöhe an den Kosten für die staatliche Leistungserbringung festmacht. Insbesondere Gebühren und Beiträge stellen Abgaben im Sinne des Äquivalenzprinzips dar.“

„Trotz der Notwendigkeit einer begrifflichen Trennung existiert auf der kommunalen Ebene eine enge Beziehung der beiden (genannten) Prinzipien. Betrachtet man die Gemeinde als kleine Untereinheit des Gesamtstaates, können die von den Nutzern\ (Bürger und Unternehmen) einer Gemeinde zu entrichtenden Gemeindesteuern als gruppenbezogenes Entgelt für die öffentlichen Leistungen der Gemeinde interpretiert werden. Es liegt dann eine lokale gruppenmäßige Äquivalenz vor, das Entgelt wird als Äquivalenzsteuer entrichtet.“

„Die Steuerzahler einer Gemeinde zahlen für die Leistungen ihrer Gemeinde, jene einer anderen Gemeinde für deren öffentliche Leistungen. Somit entspricht der Nutzer- dem Kostenträgerkreis und es wird insofern dem Prinzip der fiskalischen Äquivalenz entsprochen.

Können die Leistungsempfänger darüber hinaus über die Höhe der von ihnen zu zahlenden Steuern (mit-)entscheiden, z. B. über kommunale Wahlen, wird dem Prinzip vollständig Rechnung getragen.“

---

„Wegen seiner höheren Trennschärfe sollte die Erfüllung des Äquivalenzprinzips (im engeren, nicht im gruppenbezogenen Sinne) stets Vorrang haben und durch Gebühren oder Beiträge umgesetzt werden. Können öffentliche Leistungen nicht einzelnen Nutzern zugerechnet werden, kommen Gemeindesteuern als Äquivalenzsteuern in Frage. Hier findet (auch) der **Grundsatz des Interessenausgleichs** Berücksichtigung, wonach innerhalb der Gemeinde potenzielle Empfänger und Finanziere kommunaler öffentlicher Leistungen als Mitglieder verschiedener Gruppen angesehen werden.“

„Typischerweise wird zwischen der Gruppe der Wohnbevölkerung einerseits und den Unternehmen andererseits differenziert. Da die unterschiedlichen Gruppen verschiedene Interessen verfolgen, geht man davon aus, dass sie kommunale Leistungen in Art und Umfang anders nutzen. Werden kommunale Leistungen nun vorrangig für eine der Gruppen erbracht, erfordert der interne Interessenausgleich, dass die Gruppen entsprechend differenziert zur Finanzierung beitragen, sprich steuerlich unterschiedlich belastet werden.“

„Um den Zusammenhang mit den oben beschriebenen Prinzipien herauszustellen, kann der Grundsatz des Interessenausgleichs auch als Forderung nach einer lokalen gruppenmäßigen Äquivalenz bezeichnet werden, die innerhalb der Gemeinde noch nach Gruppen differenziert.

Bezüglich der wählenden Wohnbevölkerung wird somit auch der Forderung nach fiskalischer Äquivalenz entsprochen. Da Unternehmen selbst kein Stimmrecht besitzen, bleibt ihnen i. d. R. nur der mit Kosten verbundene Wechsel der Betriebsstättengemeinde. Die Notwendigkeit der kommunalen Wirtschaft als gemeindliche Finanzierungsquelle besteht (vor allem auch) darin, den Gemeinden einen Anreiz zur Ansiedlung von Unternehmen und zur Standortpflege zu geben. Fehlt ein solcher, besteht der Anreiz sich zu einer reinen Wohngemeinde zu entwickeln und die mit der Unternehmensansiedlung meist verbundene Beeinträchtigungen der Wohnbevölkerung zu umgehen.“

„Neben der Deckung des kommunalen Finanzbedarfs, den die Erfüllung ihrer Aufgaben mit sich bringt, umfasst die Forderung nach **Finanzautonomie** auch den unmittelbaren Einfluss auf die Höhe der Einnahmen (vor allem durch eigene Steuersätze oder Zuschläge auf Steuern der höheren Gebietskörperschaft). Die ökonomische Rechtfertigung dieser Forderung liegt in gegebenenfalls örtlich unterschiedlichen Präferenzen, die eine unterschiedlich hohe Nachfrage an öffentlichen Gütern mit sich bringen. Kosten für ein höheres Angebot öffentlicher Güter können durch

---

höhere gemeindliche Steuereinnahmen infolge höherer Hebesätze finanziert werden. Umgekehrt kann der Steuerpflichtige durch Wahrnehmung seines (aktiven oder passiven) Wahlrechts auf kommunaler Ebene oder im Zweifel durch Wegzug seinen Präferenzen Ausdruck verleihen.“

„Finanzautonomie verhilft auch die Forderung nach fiskalischer Äquivalenz zu erfüllen. Stimmen Kostenträger- und Nutzerkreis mit dem der politischen Entscheider (Wähler) überein, kann Finanzautonomie zudem die Transparenz politischer Entscheidungsprozesse erhöhen. Der Politiker sieht sich zwangsläufig einem höheren Interesse an der von ihm verfolgten Ausgabenpolitik gegenüber, wenn es der Wähler ist, der erhöhte Ausgaben in Form steigender Steuerzahlungen zu spüren bekommt. Eng verbunden mit der Finanzautonomie ist daher auch die Forderung nach der Fühlbarkeit kommunaler Steuerpolitik.“

„Außer der Kopfsteuer, die wegen ihrer regressiven Verteilungswirkung als politisch nicht durchsetzbar gilt, ist vermutlich keine Steuer in ihrer tatsächlichen Wirkung vollkommen neutral. Dennoch sollte ein rationales Steuersystem die **durch Entscheidungsverzerrungen hervorgerufenen Wohlfahrtsverluste so gering wie möglich halten**. Die kommunale Besteuerungsebene muss darauf ebenso Rücksicht nehmen wie die föderale.“

„Die steuerliche Belastung beeinflusst auch die Standortwahl interregional und international mobiler Unternehmen. In die effektive steuerliche Belastung des Unternehmensgewinns geht die kommunale Besteuerungsebene mit ein. Sie sollte daher auch **unter standortpolitischen Aspekten bewertet** werden.“

„Schließlich sollten die Gemeindesteuern auch unter einem vertretbaren **administrativen Aufwand** entrichtet und erhoben werden können. Ein Anknüpfen an das föderale Steuersystem erscheint als Ausgangspunkt für eine praktische Umsetzbarkeit sinnvoll, insbesondere im Hinblick auf Bemessungsgrundlagen. Kommunalspezifische Modifikationen können dann innerhalb des kommunalen Steuersystems als Subsystem des föderalen umgesetzt werden.“

## **2. Unternehmensgewinne als Besteuerungsgrundlage**

„Eine **kommunale Gewinnsteuer** könnte für die Gruppe der ansässigen Unternehmen als Äquivalenzsteuer fungieren, wenn zwischen dem Unternehmensgewinn und den gemeindlichen Leistungen eine positive Beziehung bestünde. Versteht man die gemeindlichen Leistungen für Unter-

---

nehmen als kostenlosen Produktionsfaktor, so erbringt dessen kostenlose Nutzung in den betreffenden Betriebsstätten eine Rente für das Unternehmen, d. h. eine Erhöhung des Unternehmensgewinns. Diese Rente ist in dem Gewinnanteil enthalten, der die Zinskosten aus der Nutzung von Eigen- und Fremdkapital übersteigt. Somit ist auch nach der aus dem Äquivalenzprinzip ableitbaren Anforderung eines gemeindespezifischen Indikators zwingend erforderlich, dass die Bemessungsgrundlage der kommunalen Gewinnsteuer um alle gezahlten Kreditzinsen und um die standardisierte Verzinsung des Eigenkapitals bereinigt sein muss.

Es gibt allerdings neben den gemeindlichen Vorleistungen noch viele weitere Ursachen für Unternehmensgewinne, die eine marktübliche Verzinsung des Kapitaleinsatzes übersteigen. Hierzu gehören u. a. Patente, günstige Verkehrsanbindungen vom Gemeindegebiet aus, Präferenzen der Nachfrager nach den Produkten der betreffenden Firmen sowie andere Nachfragefaktoren, die auch dazu führen können, dass Unternehmen in bestimmten Zeiten nicht Gewinne, sondern Verluste erzielen. Letztere werden ohne die gemeindlichen Vorleistungen in der Regel höher ausfallen, jedoch lässt sich eine solche Ertragskomponente nicht quantitativ identifizieren. Insofern können mit einer kommunalen Gewinnsteuer nicht die ‚richtigen‘ Steuerpreise‘ in dem Sinne verlangt werden, dass die Rente aus den gemeindlichen Vorleistungen durch eine kommunale Gewinnsteuer exakt abgeschöpft wird. Trotz dieser Unschärfe erhält eine kommunale Gewinnsteuer durch die Miterfassung von Renten aus gemeindlichen Infrastrukturleistungen als Instrument zur Entsprechung der Anforderung eines gruppenmäßigen Entgelts eine äquivalenztheoretisch gesicherte Berechtigung.“<sup>18</sup>

Wenn die kommunale Gewinnsteuer auf den Gewinn aus Geschäftsbetrieben nach dem Konzept der neuen Erwerbssteuer erhoben werden würde, wären nicht nur die Anforderungen aus dem fiskalischen Ziel und der Finanzautonomie, sondern auch das Kriterium der Entscheidungsneutralität erfüllt. Weiterhin könnte die kommunale Gewinnsteuer zusammen mit der Erwerbssteuer auf Unternehmensgewinne erhoben werden und somit keine besonderen Erhebungskosten verursachen. Also wäre auch das Kriterium der administrativen Effizienz erfüllt. Weiterhin könnten die Gemeinden im Sinne der Standortattraktivität durch entsprechend niedrigere Steuersätze für die Wahl ihres Gebietes als Ort der Betriebsstätten ausländischer Unternehmen werben. Andererseits würde allerdings ein einheitlicher Steuersatz auf Unternehmensgewinne für auslän-

---

18 M. Rose (2010), S.643-644.

---

dische Investoren eine langfristig stabilere Rahmenbedingung für Investitionen in Liechtenstein bieten. Die Sätze der kommunalen Gewinnsteuer könnten sich demgegenüber von Jahr zu Jahr schnell ändern. Ein weiteres Problem ist mit einer solchen Gemeindesteuer durch die Erhebung einer – wie unter Abschnitt drei erläutert – kommunalen Einkommensteuer verbunden. Beide Steuern treffen das gleiche Objekt, verfolgen im Sinne des Äquivalenzprinzips jedoch unterschiedliche Ziele. Insgesamt darf dies nicht dazu führen, dass die Gewinne persönlich geführter Unternehmen höher als die Gewinne der Publikumsgesellschaften belastet werden. Unter diesen Aspekten erscheint eine Beteiligung der Betriebsstättengemeinden an dem Aufkommen der Steuern auf Unternehmensgewinne – der bisherigen Praxis in Liechtenstein entsprechend – eine durchaus akzeptable Kompromisslösung. So bestimmt Art. 43 EStG, dass die Betriebsstättengemeinden von den Einnahmen aus der körperschaftlichen Erwerbssteuer des Landes einen bestimmten Anteil erhalten. Würde der bisherige Anteil von 40 Prozent auch weiterhin gelten, und würde der Körperschaftsteuersatz 16 Prozent betragen, so käme faktisch ein einheitlicher kommunaler Körperschaftsteuersatz von  $[0,40 \times 16\% = ]$  6,4 Prozent zur Anwendung. Nicht in die Neuregelung der Aufteilung des Aufkommens aus der Körperschaftsteuer übernommen wurde die bisherige Begrenzung des Anteils der Betriebsstättengemeinden. Hiernach wurde der Anteil einer Gemeinde gekürzt, wenn dieser mehr als die Summe der Anteile aller Gemeinden übertraf. Dem Grundkonzept einer kommunalen Gewinnsteuer widerspräche es nämlich, wenn der einer Betriebsstättengemeinde zustehende Anteil davon abhinge, wie groß der Anteil aller Gemeinden zusammen am Aufkommen der Körperschaftsteuer wäre. In Anlehnung an die bisherige Regelung der Aufteilung des kommunalen Zuschlags auf die Erwerbssteuer des Landes auf Wohnsitz- und Betriebsstättengemeinden erhalten letztere gemäß Art. 49 Abs. 1 Bst. b EStG einen bestimmten Anteil an dem Erwerb der auf ihrem Gebiet gelegenen Betriebsstätten zur Anwendung des Satzes ihrer Bürgersteuer zugerechnet. Das Problem dieser hybriden Lösung ist, dass der jeweilige hieraus entstehende Anteil einer Gemeinde an dem Aufkommen aus der Besteuerung der Gewinne von Einzelunternehmen nicht mit dem betreffenden Anteil an dem Aufkommen der Besteuerung der Gewinne der auf ihrem Gebiet gelegenen Betriebsstätten körperschaftsteuerpflichtiger Unternehmen übereinstimmt. Weiterhin kann eine auf den Wohnsitz des Steuerpflichtigen abhebende Wahl des Steuersatzes der Bürgersteuer der äquivalenztheoretisch erforderlichen Belastung der Betriebsstättengewinne zuwider laufen.



Diese Mängel könnte der Gesetzgeber heilen, wenn er die Besteuerung der Gewinne aller Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform im Rahmen einer einheitlichen Gewinnsteuer Regeln würde. Auf die besonderen Gestaltungen einer solchen Steuer kann an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden.<sup>19</sup>

### **3. Einkommen als Besteuerungsgrundlage**

Eine gemeindliche Steuer auf das Einkommen der in der Gemeinde wohnenden Bürger ermöglicht eine differenzierte Steuerbelastung sowohl hinsichtlich des von Gemeinde zu Gemeinde unterschiedlichen Niveaus an lokalen öffentlichen Gütern als auch bezüglich der wirtschaftlichen bzw. humanen Leistungsfähigkeit der Bürger zur Steuerzahlung. Eine kommunale Einkommenssteuer belastet nur diejenigen, die über das Angebot öffentlicher Güter ihrer Gemeinde anlässlich von Kommunalwahlen mittelbar abstimmen können. Damit wird der Forderung nach fiskalischer Äquivalenz entsprochen. Zugleich erhöht sich die Finanzautonomie der Gemeinden.

Die Frage stellt sich, wie ein Tarif der kommunalen Einkommensteuer unter Effizienzgesichtspunkten auszugestalten wäre. Unter theoretisch-empirischen Aspekten ist – in Abhängigkeit von der Einkommenselastizität der Nachfrage nach den kommunalen öffentlichen Gütern – eine progressive Ausgestaltung des Tarifs der kommunalen Einkommensteuer zu empfehlen.<sup>20</sup> Eine erste Alternative bestünde dann – der bisherigen Ausgestaltung entsprechend – in dem Recht der Gemeinden, auf die progressiv ausgestaltete Einkommensteuer des Landes einen Zuschlag zu erheben. Nach einer zweiten Alternative könnten die Gemeinden auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer des Landes nach Abzug des Gesamtbetrags der persönlichen Aufwendungen einen individuellen Steuersatz anwenden.

Scholz und Zöller kommen nach ihren Analysen der Vor- und Nachteile beider Alternativen zu folgendem Ergebnis, dem ich mich anschließe: Die kommunale Einkommensteuer mit der ‚flat-rate‘ „, bringt administrativ den geringsten Zusatzaufwand mit sich und zeichnet sich bezüglich der Steuerlast durch die höchste Transparenz aus. Gleichzeitig erfüllt sie für alle Einkommen über dem Grundfreibetrag eine Einkommenselastizität der Steuerschuld von mehr als eins, wobei die Steuerkraftverteilung (zwischen den Gemeinden) gleichmäßiger und der Anreiz zum Wegzug

---

19 Siehe hierzu *M. Rose (2010)*, *M. Rose, M. Th. Scholz, D. Zöller, (2006)*, *R. Kambeck, M. Rose (2006)* und *Heidelberger Steuerkreise (2006)* sowie die Materialien zur Zinsbereinigten Gewinnsteuer unter [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de).

20 Siehe hierzu *M. Th. Scholz, D. Zöller (2008)*, S. 26 bis 29.

---

reicher Gemeindebürger geringer als bei der ersten Alternative ausfällt.“<sup>21</sup> Weiterhin sprechen auch verteilungspolitische Argumente für einen einheitlichen gemeindlichen Steuersatz, der im Sinne einer tariflichen Gesamtbetrachtung den Basissteuersatz des Landestarifs ergänzt. Ein gemeindlicher Zuschlag auf die persönliche Erwerbssteuer des Landes hat demgegenüber zur Folge, dass die zum progressiven Teil des Landestarifs gehörenden Steuersätze um entsprechende Sätze des progressiven Teils des Gemeindetarifs ergänzt werden. Damit kommt es zu einer erhöhten Belastung der von der Steuerprogression erfassten oberen Einkommen, die einen höheren Beitrag zur Einkommensumverteilung leisten. Die mit der Satzprogression des Einkommensteuertarifs bezweckte Einkommensumverteilung ist jedoch ausschließlich eine Aufgabe des Landes und nicht der Gemeinden. Dem Gerechtigkeitsprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird dadurch entsprochen, dass der zu zahlende Steuerbetrag mit der Höhe des steuerpflichtigen Einkommens steigt. Dies ist bei Anwendung eines einheitlichen Einkommensteuersatzes gewährleistet. Beträgt dieser insgesamt z. B. 10 %, so könnte die Anhebung des Pauschbetrages für Aufwendungen der eigenen existentiellen Lebensführung gemäß Art. 17 Abs. 5 EStG auf 24 000 CHF nicht nur den verfassungsmäßig zu gewährleistenden Schutz des Konsumexistenzminimums bewirken, sondern zugleich auch zu einer Absenkung der Durchschnittsbelastung unterer Einkommen beitragen.

#### **4. Grundstücke als Besteuerungsgrundlage**

Im Rahmen der bisherigen Ausgestaltung der persönlichen Erwerbssteuer werden Eigentümer bzw. Nutznießer von Grundstücken durch die Besteuerung des Sollertrages belastet. Mit dem Übergang zu einer Besteuerung des zinsbereinigten Erwerbs aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken werden Eigentümer von Eigentumswohnungen und zu Wohnzwecken genutzter Häuser von einer grundstücksbezogenen Steuer vollständig befreit. Damit haben sowohl Land als auch Gemeinden geringere Einnahmen aus dieser Quelle. Nicht nur aus fiskalischen Gründen, sondern auch im Sinne einer Besteuerung nach dem Prinzip der Äquivalenz ist dann eine gemeindliche Grundsteuer – wie in vielen Staaten der Welt erhoben wird – angezeigt. „Die Äquivalenz wird bei der ... Grundsteuer ... über den räumlichen Bezug des Grundstücks erstellt. Hier besteht also die Annahme, dass die Besitzer aller in der Gemeinde gelegenen

---

21 *M. Th. Scholz, D. Zöllner (2008), S. 33.*

Grundstücke generell von den lokalen öffentlichen Gütern profitieren. Es schließt sich die Frage an, in wie weit dieser abstrakte Nutzen im Rahmen einer Steuerbemessungsgrundlage abgebildet werden kann. Naheliegender ist, einen Zusammenhang mit der Grundstücksgröße zu vermuten, dass also der Nutzen für einen Steuerzahler umso höher ist, je mehr Grund er in einer Gemeinde besitzt.<sup>22</sup> Völlig verfehlt wäre jedoch die Vorstellung, dass die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer in Hinblick auf die Erfassung der Verkehrswerte von Grundstücken bestimmt sein sollte. Damit wäre die Grundsteuer faktisch eine Sollertragssteuer, die in einem System der Besteuerung des zinsbereinigten Erwerbs aus der Verwaltung von Grundstücken einen Fremdkörper darstellen würde. „Wesentlich einfacher, sachgerechter und weniger streitanfällig ist es dagegen, die Grundsteuer nach flächenbezogenen Merkmalen der Grundstücke und der aufstehenden Gebäude zu erheben. Die Fläche des Grundstücks und des aufstehenden Gebäudes sind die wesentlichen Charakteristika eines Grundstücks und damit zulässiger und folgerichtiger Belastungsmaßstab für die Grundsteuer. Ziel ist es zudem, die Steuer nach transparenten und für den Bürger nachvollziehbaren Kriterien zu ermitteln. Deshalb sollte sich die Belastungsschlüssigkeit möglichst bereits aus der Bemessungsgrundlage ergeben. Ein weiteres Ziel ist es, den für eine gerechte Steueranlastung geringst möglichen Bürokratieaufwand zu erreichen.“<sup>23</sup> In diesem Sinne ist zu empfehlen, die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer nach dem Flächenwert eines Grundstücks auszurichten. Dabei sollte der von dem Verkehrswert des Grundstücks unabhängige und pauschaliert bestimmte Flächenwert eine langfristig stabile Bemessungsgrundlage ergeben. Einer Differenzierung der Flächenwerte nach unbebauten Flächen und Flächen mit aufstehenden Gebäuden ist sicherlich zwingend (Art. 51 Abs. 2 EStG). Dabei kann die Erfassung land- und forstwirtschaftlich genutzter Flächen außer Ansatz bleiben. Hier ist nämlich der Nutzen aus öffentlichen Leistungen der Gemeinde für die Eigentümer bzw. Nutzungsberechtigten so gering, dass sich eine Besteuerung nach dem Äquivalenzprinzip kaum begründen lässt. Bei bebauten Teilen eines Grundstücks kann zur Festlegung von Werten je Quadratmeter zwischen Wohn- und anderen Gebäuden unterschieden werden. Zu den anderen Gebäuden gehören u.a. auch die Flächen des Hofes und der Betriebsgebäude der Land- und Forstwirtschaft. Bei Bauwerken auf einem Grundstück ist die Summe aus den Grundflächen aller seiner Grundrissebenen maßgebend. Da die Zahl der Nutzer gemeindlicher Leistungen in Wohngebäuden in der Regel größer ist als in

---

22 *Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2011), S. 13.*

23 *Reform der Grundsteuer (2011), S. 6.*

---

an anderen Gebäuden, wird der Pauschalwert je Quadratmeter hier höher anzusetzen sein. Auch wäre es sachgerecht, für bebaute Flächen einen höheren Pauschalwert als für unbebaute Flächen anzusetzen. Für die Festlegung der Pauschalwerte ist weiterhin maßgebend, dass sich hieraus eine Bemessungsgrundlage ergibt, die bei Anwendung des gemeindlichen Steuersatzes (Art. 52 EStG) zu einer moderaten Belastung der Eigentümer bzw. Nutzungsberechtigten von Grundstücken führt. Eine Erhöhung der Pauschalwert ist in gewissen längeren Zeitabständen dann gegeben, wenn sich die gemeindlichen Ausgaben für öffentliche Leistungen erhöht haben sollten. Die Pauschalwerte je Quadratmeter werden von der Steuerverwaltung auf der Grundlage einer Durchführungsverordnung (Art. 51 Abs. 4 EStG) festgesetzt.

## Literaturverzeichnis

- Heidelberger Steuerkreis / Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung (Hrsg.) (2006)*, Zinsbereinigte Gewinnsteuer – Ein Vorschlag zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, Heidelberg, Essen.
- Kambeck, R. / Rose, M. (2006.)*, Zinsbereinigte Gewinnsteuer – Ein Vorschlag zur Reform der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, *Orientierungen zur Wirtschafts- und Gesellschaftspolitik* 108.
- Karl-Bräuer-Institut des Bundes der Steuerzahler (2011) (Hrsg.)*, O. Schulemann, Reform der Grundsteuer. Handlungsbedarf und Reformoptionen, Heft. 109, Berlin.
- Reform der Grundsteuer (2011)*, Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell Thüringen, [http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht\\_grst\\_th\\_jan\\_2011.pdf](http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf).
- Regierung des Fürstentums Liechtenstein (2008)*, Eckpunkte für eine liechtensteinische Steuerreform, Fundstelle im Internet: [www.liechtenstein.li/pdf-fl-staat-regierung-pm-tax-eckpunkte.pdf](http://www.liechtenstein.li/pdf-fl-staat-regierung-pm-tax-eckpunkte.pdf).
- Rimmler, M. R. (2005)*, *Die steuerliche Behandlung von Humankapitalinvestitionen im Rahmen der Einkommensteuer*, Frankfurt am Main u.a.O.
- Rose, M. / Scholz, M. Th. / Zöller, D. (2006)*, Forschungsstelle Marktorientiertes Steuersystem des Alfred Weber-Instituts für Wirtschaftswissenschaften der Universität Heidelberg, Zweiter Entwurf eines Gesetzes zur Besteuerung zinsbereinigter Unternehmensgewinne (Zinsbereinigte Gewinnsteuergesetz – ZGStG, Heidelberg 13. Sept. 2006. Fundstelle im Internet: [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de), Abschnitt ‚Die Einfachsteuer / Rechtsgrundlagen / Erste Rechtsgrundlagen zum Übergangsmodell ZGS / Entwurf eines Gesetzes zur Zinsbereinigten Gewinnsteuer‘.
- Rose, M. (2010)*, Zur steuerlichen Gleichbehandlung der Gewinne von Unternehmen unabhängig von deren Rechtsform, in: K. Tipke u.a. (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Festschrift für Joachim Lang, Köln, S. 641-651.
- Rose, M. (2011)*, *Entwurf eines Einkommensteuergesetzes*, Forschungsstelle Marktorientiertes Steuersystem des Alfred Weber-Instituts für Wirtschaftswissenschaften der Universität Heidelberg, Fundstelle im Internet: [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de), Abschnitt ‚Die Einfachsteuer / Rechtsgrundlagen / Teil III des Forschungsberichts zur Einfachsteuer‘.
- Rose, M. (fortlaufend)*, Materialien zur Einfachsteuer unter [www.einfachsteuer.de](http://www.einfachsteuer.de).
- Scholz, M. Th., Zöller, D. (2008)*, *Gemeindesteuern der ZGS*, Diskussionschrift Nr. 478, Department of Economics, University of Heidelberg
- Steuergesetz 1961*, „Gesetz vom 30. Januar 1961 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz), Liechtensteinisches Landesgesetzblatt, Jahrgang 1961, Nr. 7, in der geltenden Fassung, (LR 640.0)“.
- Steuergesetz 2010*, „Gesetz vom 23. September 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuergesetz; SteG), Liechtensteinisches Landesgesetzblatt, Jahrgang 2010, Nr. 340, ausgegeben am 18. November 2010.“

*Reform der Grundsteuer (2011)*, Gebäudewertunabhängiges Kombinationsmodell Thüringen,  
[http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht\\_grst\\_th\\_jan\\_2011.pdf](http://www.thueringen.de/imperia/md/content/tfm/bericht_grst_th_jan_2011.pdf).