Selbständige Erwerbstätigkeit

§ 23 Nr. 1
(Steuererklärung Ziff. 150/151)

Gesetzliche Grundlagen

§ 23 StG	*a) Grundsatz* [1] Steuerbar sind alle Einkünfte aus dem Betrieb eines Unternehmens wie Handel, Industrie, Gewerbe, Land- und Forstwirtschaft, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.
§ 8 VV StG	*Selbständige Erwerbstätigkeit* [1] Als selbständige Erwerbstätigkeit gilt insbesondere auch der gewerbsmässige Handel mit Liegenschaften und Wertschriften.
Art. 18 DBG	[1] Steuerbar sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Land- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit.

Weitere Grundlagen

- Kreisschreiben ESTV Nr. 31 vom 22.12.2010: Landwirtschaftliche Betriebe - Aufschubtatbestand bei Verpachtung;
- Kreisschreiben ESTV Nr. 26 vom 16.12.2009: Neuerungen bei der selbständigen Erwerbstätigkeit aufgrund der Unternehmenssteuerreform II;
- Merkblatt der ESTV (N1/2007) über die Bewertung der Naturalbezüge und der privaten Unkostenanteile von Geschäftsinhaberinnen und Geschäftsinhabern.

Inhalt

1. Allgemeines ... 2
2. Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ... 3
3. Abgrenzungsfragen ... 3
3.1. Abgrenzung von der unselbständigen Erwerbstätigkeit ... 3
3.2. Abgrenzung von der Liebhaberei (Hobby) ... 4
3.3. Abgrenzung von der gelegentlichen Beschäftigung ... 4
3.4. Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung ... 5
4. Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit ... 5
4.1. Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit ... 5
4.2. Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit ... 6
5. Die Besteuerung selbständigerwerbender Personen ... 7
5.1. Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit ... 7
5.2. Eigenleistungen ... 8
5.3. Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften ... 9
5.3.1. Die Rechtsformen der Personengesellschaften ... 9
5.3.2. Ermittlung der steuerbaren Einkünfte aus der Personengesellschaft ... 9
6. Direkte Bundessteuer ... 10

1. Allgemeines

Für die Ermittlung des steuerbaren Einkommens ist im Steuerrecht die Unterscheidung zwischen selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit von grosser Bedeutung. Selbständigerwerbende erwirtschaften das steuerbare Einkommen durch eine unternehmerische Tätigkeit auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko, während Unselbständigerwerbende ihrem Arbeitgeber verpflichtet sind und als Entgelt für ihren Arbeitseinsatz einen Lohn erhalten.

Voraussetzung für die selbständige Erwerbstätigkeit ist weder ein Handelsregistereintrag noch die Buchführungspflicht. Die selbständige Erwerbstätigkeit kann ausserdem haupt- oder nebenberuflich, dauernd oder auch nur vorübergehend ausgeübt werden. Die Gesellschafter und Gesellschafterinnen von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften sowie Teilhaber und Teilhaberinnen an einfachen Gesellschaften können zudem als selbständig Erwerbende steuerpflichtig sein (VON AH, Besteuerung Selbständigerwerbender, S. 1). Bei Selbständigerwerbenden wird beim Vermögen sodann zwischen Privat- und Geschäftsvermögen unterschieden. Das Geschäftsvermögen bildet die finanzielle Grundlage für die unternehmerische Tätigkeit und nur das Geschäftsvermögen unterliegt denn auch den unternehmenssteuerrechtlichen Grundsätzen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar DBG, Art. 18 N. 4).

Von grosser Relevanz ist der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit schliesslich im interkantonalen und internationalen Steuerrecht. Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird nach anderen Regeln dem Besteuerungsort zugeteilt als das übrige Einkommen. So wird das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit am Geschäftsort bzw. am Ort der Betriebsstätte besteuert (REICH, Steuerrecht, § 15 N. 6).

2. Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit umfasst laut § 23 Abs. 1 StG zum einen die Einkünfte aus Handel, Gewerbe, Industrie, Land- und Forstwirtschaft, zum andern aber auch jene aus den freien Berufen sowie aus „jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit." Das Gesetz definiert den Begriff der „selbständigen Erwerbstätigkeit" jedoch nicht weiter. Gemäss Lehre und Praxis wird unter dem steuerrechtlichen Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit letztlich jede Tätigkeit verstanden, bei der eine natürliche Person auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital, in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt (BGE 125 II 113, E. 5b; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 18 N. 6; REICH, a.a.O., § 15 N. 7). Die steuerrechtliche Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist nach den Umständen des Einzelfalles vorzunehmen. Dabei ist das Gesamtbild der Tätigkeit ausschlaggebend (REICH, a.a.O., § 15 N. 9 f.).

3. Abgrenzungsfragen

3.1. Abgrenzung von der unselbständigen Erwerbstätigkeit

Selbständigerwerbende handeln auf eigene Rechnung, während Unselbständigerwerbende ihrem Arbeitgeber verpflichtet sind. Selbständigerwerbende tragen das Verlustrisiko ihrer unternehmerischen Tätigkeit selber. Unselbständigerwerbende hingegen partizipieren nicht am Verlust oder Gewinn des Arbeitgebers, selbst wenn ihr Lohn erfolgsabhängig ausgestaltet ist. Von einer unselbständigen Erwerbstätigkeit ist grundsätzlich dann auszugehen, wenn die Arbeit auf bestimmte oder unbestimmte Zeit gegen Lohn in Abhängigkeit eines Arbeitgebers geleistet wird, an dessen Instruktionen die Arbeitnehmenden gebunden sind (BGE 121 I 259). Von einer selbständigen Erwerbstätigkeit ist auszugehen, wenn die Tätigkeit nach aussen in Erscheinung tritt, auf einer frei gewählten eigenen Organisation beruht und auf eigene Rechnung und Gefahr vorgenommen wird (KSG SGSTA.2010.47 i.S. M. vom 08.11.2010, E. 3.1). Zusammengefasst sprechen folgende Indizien bei der Abgrenzung zur unselbständigen Erwerbstätigkeit für eine selbständige Erwerbstätigkeit (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 18 N. 19):

- Vornahme erheblicher Investitionen;
- eigene Zuständigkeit für das Akquirieren von Kunden bzw. Auftraggebern;
- eigene Geschäftsräume;
- Beschäftigung von eigenem Personal;

- Unternehmerrisiko;
- Tragen der vollen Verantwortung nach aussen;
- je nach konkreter Auftragslage verschiedene und wechselnde Auftraggeber.

Die verschiedenen Indizien der selbständigen Erwerbstätigkeit können nicht abschliessend umschrieben werden. Für die Beurteilung, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit vorliegt, ist immer der Einzelfall unter Berücksichtigung der tatsächlichen Umstände zu prüfen. Die einzelnen Aspekte dürfen nicht isoliert betrachtet werden. Sie können zudem in unterschiedlicher Intensität auftreten (Urteil des BGer 2C_156/2015 vom 05.04.2016, E. 2.2.4, in: StE 2016 B 23.2 Nr. 51; KSG SGSTA.2010.47 i.S. K. M. vom 08.10.2010).

3.2. Abgrenzung von der Liebhaberei (Hobby)

Die selbständige Erwerbstätigkeit grenzt sich von der Liebhaberei dadurch ab, dass sie auf ein wirtschaftliches Ziel ausgerichtet ist, nämlich das Erzielen eines Gewinns. Gefordert ist also die Absicht, innert absehbarer Zeit einen Gewinn zu erzielen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 18 N. 48; KSG SGSTA.2013.71 i.S. F. vom 25.11.2013, E. 2.1 f.; KSG SGSTA.2005.86 i.S. P. vom 23.01.2006). Bei der Liebhaberei indes steht die Freude an der Tätigkeit im Vordergrund, nicht der wirtschaftliche Erfolg. Es ist dabei von vornherein klar, dass die Aktivität langfristig nur Aufwand verursacht und objektiv betrachtet keinen wirtschaftlichen Erfolg haben kann. Es fehlt bei der Liebhaberei typischerweise an einem *planmässigen Vorgehen*. Wer schliesslich eine Tätigkeit wirklich als Erwerbstätigkeit ausübt, wird sich in der Regel durch das dauernde Fehlen eines finanziellen Erfolgs von der Zwecklosigkeit seines Unterfangens überzeugen und die betreffende Tätigkeit aufgeben. Wird trotz Ausbleiben des finanziellen Erfolgs die Tätigkeit nicht eingestellt und unbeirrt daran festgehalten, ist davon auszugehen, dass nicht der wirtschaftliche Erfolg, sondern die Befriedigung von persönlichen Bedürfnissen und Neigungen die Motivation für die Aktivität ist (KSGE 1986 Nr. 10; KSG SGSTA.2009.86 i.S. K. vom 22.03.2010, E. 3). Die durch die Liebhaberei verursachten Aufwendungen bzw. Verluste können nicht mit dem übrigen steuerpflichtigen Einkommen verrechnet werden. Der steuerpflichtigen Person steht jedoch der Gegenbeweis offen, wonach sie ihren Betrieb professionell und bei entsprechendem Umsatz mit Gewinnerzielungsabsicht führt. Dabei ist aufzuzeigen, dass eine längere Periode von Anfangsverlusten auf die Art der Tätigkeit und die Marktsituation zurückzuführen ist. Auch sollte eine Tendenz zu einer zumindest ausgeglichenen Rechnung erkennbar sein (StE 2006 B 23.1 Nr. 59; KSG SGSTA.2004.9 i.S. H. vom 22.11.2004, E. 3).

3.3. Abgrenzung von der gelegentlichen Beschäftigung

Eine gelegentliche Beschäftigung auf nicht arbeitsvertraglicher Grundlage stellt auch dann keine selbständige Erwerbstätigkeit dar, wenn sie trotz Gewinnerzielungsabsicht eben nur gelegentlich und sporadisch ausgeübt wird. Es fehlt in diesen Fällen an der Planmässigkeit und der auf Dauer ausgerichteten Tätigkeit. Auch wenn die selbständige Erwerbstätigkeit verneint werden muss, fallen die Einkünfte unter die Einkommensgeneralklausel nach § 21 StG (REICH, a.a.O., § 15 N. 13 f.; KSG SGSTA.2012.57 i.S. A. vom 29.10.2012, E. 3.2; KSG SGSTA.2004.9 i.S. H. vom 22.11.2004, E. 3).

3.4. Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung

Das Verwalten des eigenen unbeweglichen oder beweglichen Vermögens stellt keine selbständige Erwerbstätigkeit dar. Daran ändert weder die Grösse des Vermögens noch die Professionalität der Verwaltung oder das Führen einer Buchhaltung etwas (VON AH, a.a.O., S. 10; KSG SGSTA.2008.147 i.S. F. vom 26.04.2010, E. 3.2). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung gehört die Vermietung eigener Liegenschaften zur üblichen Verwaltung privaten Vermögens. Grundeigentümer, die ihr Grundstück mit Wohn- oder Geschäftsbauten überbauen, um aus deren Vermietung einen Ertrag zu erzielen, verwalten grundsätzlich privates Vermögen (StE 2004 A 21.14. Nr. 15, E. 2.5).

Gemäss Rechtsprechung des Bundesgerichts weisen folgende Indizien auf eine Tätigkeit hin, die das blosse Verwalten des privaten Vermögens übersteigt, und bei der deshalb von einer selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen ist (StE 2002 B 23.1. Nr. 50; StE 2003 B 23.1 Nr. 51; BGer 10.08.2009, StR 64 [2009] 892 ff.):

1. Ein systematisches oder planmässiges Vorgehen;
2. eine kurze Besitzdauer verbunden mit einer gewissen Häufigkeit an Transaktionen sowie die Grösse des Transaktionsvolumens;
3. ein enger Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sowie der Einsatz spezieller Fachkenntnisse;
4. der Einsatz von erheblichen Fremdmitteln zur Finanzierung der Geschäfte;
5. die Verwendung der erzielten Gewinne als Wiederanlage in gleichartige Vermögensgegenstände.

Diese Indizien müssen nach der Auffassung des Bundesgerichts nicht kumulativ erfüllt sein, um das Vorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit anzunehmen. Sie sind im Einzelfall und den Umständen entsprechend allenfalls auch unterschiedlich zu gewichten (BGer 29.07.2011, StE 2011 B 23.1 Nr. 71, E. 2.3).

Für die spezifischen Abgrenzungsfragen betreffend den gewerbsmässigen Liegenschaftshandel und den gewerbsmässigen Wertschriftenhandel wird auf die entsprechenden Kapitel im Steuerbuch verwiesen: StB SO § 23 Nr. 6 bzw. StB SO § 23 Nr. 7.

4. Dauer der selbständigen Erwerbstätigkeit

4.1. Beginn der selbständigen Erwerbstätigkeit

Die selbständige Erwerbstätigkeit gilt grundsätzlich dann als begonnen, wenn Selbständigerwerbende am Wirtschaftsverkehr teilnehmen und dies von aussen auch wahrnehmbar ist. Das Ausbleiben eines Gewinnes kann für sich allein noch kein Hinweis auf das Nichtvorliegen einer selbständigen Erwerbstätigkeit sein. Je nach Art der Unternehmung und je nach Branche kann der Aufbau des Geschäfts längere Zeit dauern. Solange beim Aufbau des Geschäfts planmässig, unter Einsatz von Arbeit und Kapital und mit Gewinn-

erzielungsabsicht vorgegangen wird, kann von der Verfolgung einer selbständigen Erwerbstätigkeit ausgegangen werden. In dieser Aufbauzeit übertreffen typischerweise die Aufwendungen die Erträge und es kann noch kein Gewinn ausgewiesen werden. Die Entwicklung eines eigenen Produktes bis zur Marktreife nimmt dabei eine längere Aufbauzeit in Anspruch als beispielsweise der Handel mit Waren, die bei einem Dritten eingekauft werden, oder der Aufbau eines Dienstleistungsgeschäfts. Allerdings sollte eine Tendenz hin zur Gewinnerzielung bei entsprechender Entwicklung des Umsatzes erkennbar sein, weil ansonsten die natürliche Vermutung dafür spricht, dass der finanzielle Erfolg ganz ausbleiben wird. In diesem Fall kann wie unter Ziffer 3.2 oben dargelegt nicht von einer selbständigen Erwerbstätigkeit gesprochen werden mit der Konsequenz, dass die Verluste nicht mit dem übrigen Einkommen verrechnet werden können (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 18 N. 54; StE 2006 B 23.1 Nr. 59; KSG SGSTA.2004.9 i.S. H. vom 22.11.2004, E. 3).

4.2. Ende der selbständigen Erwerbstätigkeit

Die selbständige Erwerbstätigkeit endet mit der Aufgabe des Geschäfts und der Liquidation des Geschäftsvermögens bzw. der Übertragung der vormals betrieblich genutzten Vermögenswerte ins Privatvermögen (steuersystematische Realisation). Eine solche Übertragung findet statt, wenn die Vermögenswerte offensichtlich privat genutzt werden. Dies muss zeitlich nicht zwingend mit der Aufgabe des Betriebs zusammenfallen. Der Liquidationsgewinn wird nach § 47ter StG besteuert, wenn die steuerpflichtige Person die dort geregelten Voraussetzungen erfüllt (siehe hierzu StB SO § 24 Nr. 1). Werden aufgrund der Aufgabe des Geschäfts Liegenschaften des Anlagevermögens ins Privatvermögen überführt, kann die steuerpflichtige Person gestützt auf § 24 Abs. 3 lit. b StG beantragen, dass nur die zugelassenen Abschreibungen und Rückstellungen als Liquidationsgewinn besteuert werden. Die Anlagekosten gelten fortan als neuer Einkommenssteuerwert; die Besteuerung der stillen Reserven (Wertzuwachsgewinn) als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wird bis zu Veräusserung der Liegenschaft aufgeschoben (siehe hierzu StB SO § 24 Nr. 3; KS ESTV Nr. 26, Ziff. 2.1). Bei der Veräusserung eines *land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücks* gelten gemäss § 24 Abs. 3 lit. a StG grundsätzlich nur die zugelassenen Abschreibungen und Rückstellungen als Liquidationsgewinn.

Wird der Geschäftsbetrieb nach der Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit verpachtet, gilt gemäss § 24 Abs. 4 StG die Verpachtung nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person als Überführung in das Privatvermögen. Erfolgt kein derartiger Antrag, gilt der aus der Verpachtung fliessende Ertrag als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit. Dieses Einkommen wird der AHV-Behörde gemeldet.

Bei Personengesellschaften ist beim Vollzug der Liquidation der Gesellschaft von einer definitiven Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen. Der Beschluss, die Gesellschaft zu liquidieren, ist für sich alleine noch nicht mit der Geschäftsaufgabe gleichzusetzen. Wird die Personengesellschaft von den anderen Gesellschaftern und Gesellschafterinnen weitergeführt, beendet der austretende Gesellschafter bzw. die austretende Gesellschafterin die selbständige Erwerbstätigkeit zum vertraglich vereinbarten

Austrittszeitpunkt (teilweise Liquidation). Die selbständige Erwerbstätigkeit der Gesellschaftern und Gesellschafterinnen endet zudem, wenn die Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt wird.

Selbständigerwerbende, die einen freien Beruf ausüben (z.B. Ärzte und Ärztinnen, Rechtsanwälte und Rechtsanwältinnen, Architekten und Architektinnen usw.), beenden die selbständige Erwerbstätigkeit mit dem Inkasso der bestehenden Debitorenforderungen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 18 N. 59).

Mit dem Tod der selbständigerwerbenden Person endet zwar deren Steuerpflicht, das Geschäftsvermögen wird jedoch mit dem Tod nicht automatisch liquidiert. Die Erben und Erbinnen treten in die Stellung der verstorbenen selbständigerwerbenden Person ein und übernehmen infolge Universalsukzession deren Geschäftsvermögen, welches seine Geschäftsvermögensqualität behält. Es findet mit dem Tod weder eine echte noch eine steuersystematische Realisation statt. Die Erben und Erbinnen führen folglich selber eine selbständige Erwerbstätigkeit aus, bis sie den Willen äussern, diese aufzugeben und das Geschäftsvermögen zu liquidieren (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 18 N. 55 ff.). Scheiden nur einzelne Erben bzw. Erbinnen aus der selbständigen Erwerbstätigkeit aus, so realisieren diese bezüglich ihrer Anteile am Geschäftsvermögen einen steuerbaren Liquidationsgewinn. In diesem Fall können die weiterführenden Erben und Erbinnen den Erwerbspreis, der für die Anteile der ausgeschiedenen Erben bzw. Erbinnen entrichtet werden musste, aktivieren oder in einer Steuerbilanz geltend machen (KS ESTV Nr. 26, Ziff. 2.3). Die ausscheidenden Erben und Erbinnen können eine Besteuerung nach § 24 Abs. 3 StG oder § 47ter StG verlangen, sofern sie die dort geregelten Voraussetzungen erfüllen. Die Besteuerung eines Liquidationsgewinns bei den ausscheidenden Erben und Erbinnen können die weiterführenden Erben und Erbinnen jedoch auch verhindern, indem sie gestützt auf § 24 Abs. 4bis StG ein Gesuch um Aufschub der Besteuerung der stillen Reserven bis zur späteren Realisierung stellen. Voraussetzung dafür ist, dass die weiterführenden Erben und Erbinnen die für die Einkommenssteuer massgebenden Werte des Geschäftsvermögens übernehmen. Sie übernehmen dadurch zwar die latente Liquidationssteuerlast auf dem gesamten Geschäftsvermögen. Bei den ausscheidenden Erben bzw. Erbinnen ist dagegen auf deren Anteilen kein Liquidationsgewinn zu besteuern.

5. Die Besteuerung selbständigerwerbender Personen

5.1. Ermittlung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit

Die Einkünfte aus der selbständigen Erwerbstätigkeit unterliegen zusammen mit dem übrigen Einkommen der Einkommensbesteuerung bei der betreffenden Person. Da das Unternehmen kein eigenes Steuersubjekt ist, wird nur einmal auf der Ebene der natürlichen Person besteuert.

Das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit entspricht dem Vermögensstandgewinn. Dieser ergibt sich aus der Differenz zwischen dem Eigenkapital am Schluss des laufenden und jenem am Schluss des vorangegangenen Geschäftsjahres. Zu korrigieren ist dieser Wert noch um die im laufenden Geschäftsjahr erfolgten Privatentnahmen, deren

Wert hinzuzurechnen ist, und den erfolgten Privateinlagen, deren Wert abzuziehen ist. Die zu vergleichenden Eigenkapitalbestände sind nach den einkommenssteuerrechtlichen Regeln zu ermitteln (VON AH, a.a.O., S. 67).

Nach dem Grundsatz der einheitlichen Besteuerung des Unternehmensgewinns werden alle Einkünfte, die das Unternehmen erwirtschaftet, ohne Berücksichtigung ihrer Quellen und Entstehungsgründe, für die Bestimmung des Erfolgs herangezogen (ZWEIFEL/ATHANAS, DBG, Markus Reich, Art. 18 N. 17). Das Reineinkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit ergibt sich demnach aus sämtlichen Erträgen der ordentlichen und ausserordentlichen Geschäftstätigkeit, wozu auch die Kapitalgewinne gehören, vermindert um die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen (§ 34 Abs. 1 lit. a i.V.m. §§ 35 und 35^{bis} StG), die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (§ 34 Abs. 1 lit. b StG), die Zuwendungen an steuerbefreite Einrichtungen der beruflichen Vorsorge zugunsten des eigenen Personals (§ 34 Abs. 1 lit. c StG) und die Zinsen auf Geschäftsschulden sowie Zinsen, die auf Beteiligungen nach § 24 Abs. 5 StG entfallen (§ 34 Abs. 1 lit. d StG).

Die Erfolgsrechnung der Buchführenden sowie die Einkommensberechnung der Nichtbuchführenden enthalten nur unternehmerische Erträge und Aufwendungen. Privateinlagen und Privatentnahmen haben keinen Einfluss auf die Erfolgsrechnung, da sie weder Erträge noch Aufwendungen darstellen. Sie verändern jedoch das Eigenkapital und müssen deshalb dem Eigenkapitalkonto gutgeschrieben werden, wenn es sich um Privateinlagen handelt, oder belastet werden, wenn es sich um Privatentnahmen handelt (VON AH, a.a.O., S. 68).

Vom Unternehmensgewinn abzugrenzen sind ausserdem Schenkungen an die selbständigerwerbende Person nach § 32 Abs. 1 lit. a StG (Forderungsverzichte durch Nahestehende können Schenkungen darstellen, während Forderungsverzichte durch unabhängige Dritte steuerbar sind, vgl. Urteil des BGer 2C_224/2008 vom 01.04.2009, in: StE 2009 B 28 Nr. 8).

Selbständigerwerbende sind gemäss § 141 Abs. 2 StG verpflichtet, nebst der Steuererklärung die unterzeichneten Jahresrechnungen oder, wenn eine kaufmännische Buchhaltung fehlt, Aufstellungen über Aktiven und Passiven, Einnahmen und Ausgaben sowie Privatentnahmen und Privateinlagen beizulegen (Näheres zur Aufzeichnungspflicht, Buchführung und Rechnungslegung siehe StB SO § 23 Nr. 2).

5.2. Eigenleistungen

Eigenleistungen sind Leistungen, mit denen die selbständigerwerbende Person unter Verwendung eigener Ressourcen aus dem Betrieb (Material, Arbeit von Angestellten, Kapital, Energie usw.) einen dauerhaften Vermögenswert schafft, den sie nicht an Dritte abgibt, sondern selber nutzt (vgl. HEINRICH SCHWÄGLER, Die Besteuerung von Eigenleistungen im Geschäftsvermögen, St. Galler Diss. [iur.], Bern 1994, S. 6). Führen also z.B. selbständige Baufachleute an eigenen Grundstücken Berufsarbeiten aus, wird ein realisierbarer Sachwert geschaffen. Dass die Arbeiten in der Freizeit und nach Feierabend verrichtet werden, ist unerheblich. Der durch die Eigenarbeit geschaffene Mehrwert an Vermögenswerten,

die zum Eigengebrauch oder als Kapitalanlage bestimmt sind, stellt steuerbares Einkommen in demjenigen Jahr dar, in welchem der Mehrwert geschaffen wurde. Ist der Vermögenswert jedoch zum Verkauf bestimmt, wird das steuerbare Einkommen erst im Zeitpunkt der effektiven Veräusserung erzielt. Der Mehrwert entspricht grundsätzlich dem Betrag, der bei der Ausführung der Arbeiten durch fremde Arbeitskräfte hätte ausgelegt werden müssen.

5.3. Besteuerung von einfachen Gesellschaften, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

5.3.1. Die Rechtsformen der Personengesellschaften

Selbständigerwerbende führen ihr nach kaufmännischer Art betriebenes Gewerbe als Einzelunternehmen, wenn sie es alleine auf eigene Rechnung und auf eigenes Risiko führen (Betreiben eines kaufmännischen Gewerbes als alleiniger Inhaber bzw. als alleinige Inhaberin). Sind zwei oder mehr Personen an der Unternehmung beteiligt, handelt es sich um eine Personengesellschaft; es kommen die Rechtsformen der Kollektivgesellschaft (Art. 552 bis 593 OR) oder Kommanditgesellschaft (Art. 594 bis 619 OR) und allenfalls der einfachen Gesellschaft (Art. 530 bis 551 OR) in Frage.

Das Einkommen und Vermögen von einfachen Gesellschaften und Kollektivgesellschaften wird den einzelnen Teilhabern und Teilhaberinnen anteilsmässig zugerechnet. Die jeweiligen Anteile ergeben sich aus der vertraglichen Vereinbarung. Wenn eine Vereinbarung fehlt, sind die Anteile an Gewinn und Verlust für jeden Gesellschafter bzw. jede Gesellschafterin gemäss Gesetz gleich gross (Art. 533 Abs. 1 OR bzw. Art. 557 Abs. 2 i.V.m. Art. 533 Abs. 1 OR). Fehlt es bei einer Kommanditgesellschaft an einer Vereinbarung über die Beteiligung des beschränkt haftenden Kommanditärs bzw. der Kommanditärin an Gewinn und Verlust, haben die Richter bzw. die Richterinnen darüber zu befinden (Art. 601 Abs. 2 OR). Für die unbeschränkt haftenden Gesellschafter bzw. Gesellschafterinnen der Kommanditgesellschaft (sog. Komplementäre bzw. Komplementärinnen) sind die Anteile bei fehlender Vereinbarung gemäss gesetzlicher Regelung wie bei der einfachen Gesellschaft ebenfalls jeweils gleich gross (Art. 598 Abs. 2 i.V.m. Art. 557 Abs. 2 i.V.m. Art. 533 Abs. 1 OR).

Bei der Frage, ob eine selbständige Erwerbstätigkeit überhaupt vorliegt, ist jeweils die Tätigkeit der Personengesellschaft und nicht in erster Linie diejenige der Beteiligten zu beurteilen. Eine auf einen Erwerb ausgerichtete Tätigkeit der Personengesellschaft ist bereits dann zu vermuten, wenn wenigstens ein Teilhaber bzw. eine Teilhaberin ihre berufliche Tätigkeit über die Personengesellschaft ausüben und die Geschäftsführung besorgen (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, a.a.O., Art. 18 N. 15).

5.3.2. Ermittlung der steuerbaren Einkünfte aus der Personengesellschaft

Da die Personengesellschaft selber kein Steuersubjekt darstellt, ist der im Unternehmen erwirtschaftete Gewinn direkt bei den beteiligten Gesellschaftern und Gesellschafterinnen zu besteuern und nicht wie bei einer juristischen Person beim Unternehmen selber

(transparente Besteuerung). Das Einkommen, das die Beteiligten aus dem Unternehmen erhalten (Gehalt, Honorare, Gewinnanteile, Zins für das investierte Kapital usw.), stellt grundsätzlich Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach § 23 Abs. 1 StG dar. Eine Ausnahme besteht bei der Kommanditgesellschaft für den Kommanditär bzw. die Kommanditärin. Der Kommanditär bzw. die Kommanditärin sind je nach gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung zwar auch am Gewinn beteiligt, sie sind jedoch von der Geschäftsführung ausgeschlossen (Art. 599 OR). Arbeiten sie in der Gesellschaft mit und erhalten sie dafür ein Entgelt, so erhalten sie dieses als Mitarbeitende. Das Entgelt des Kommanditärs bzw. der Kommanditärin stellt für diese Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit dar (VON AH, a.a.O., S. 27).

Für die Ermittlung der Einkommens- und Vermögensanteile steht der Fragebogen für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften (Form. 1.81) zur Verfügung.

Zuerst ist das steuerbare Einkommen der gesamten Personengesellschaft zu ermitteln. Die nach den Buchführungsvorschriften erstellte Erfolgsrechnung dient als Grundlage für die Ermittlung des Gewinns. Hinzuzurechnen sind alle vor der Berechnung des Gewinn- bzw. Verlustsaldos ausgeschiedenen Teile des Geschäftsergebnisses, die nicht zur Deckung von geschäftsmässig begründetem Aufwand verwendet wurden (§ 23 Abs. 2 i.V.m. § 91 Abs. 1 StG). Private Unkostenanteile und Naturalbezüge der Gesellschafter und Gesellschafterinnen sind soweit anzugeben, als sie nicht bereits der Ertragsrechnung gutgeschrieben und den Privatkonten belastet worden sind. In Betracht kommen demnach die überhaupt nicht verbuchten Anteile und Bezüge oder, wenn der verbuchte Wert zu tief ist, die für die Berechnung des steuerbaren Einkommens noch zu berücksichtigenden Mehrbeträge. Die Naturalbezüge sind zum Marktwert anzurechnen, d.h. zu dem Betrag, den die Gesellschafter und Gesellschafterinnen ausserhalb ihres Geschäfts dafür hätten bezahlen müssen.

6. Direkte Bundessteuer

Die Regelung bei der direkten Bundessteuer ist identisch.