



Hotspots Einkommens- und Vermögenssteuern

Billy Rohner
Hauptabteilungsleiter Natürliche Personen

Dr. Henk Fenners
Hauptabteilungsleiter Rechtsabteilung

Themenübersicht

Einzelfragen

Indirekte Teilliquidation und Transponierung

Änderung BG über die Verrechnungssteuer

DBA CH-FL

Entscheid zur Ersatzbeschaffung bei der GGST



Behandlung von Rückstellungen für Garantieverpflichtungen bei Aufgabe der selbständigen Erwerbstätigkeit



Schwierigkeit notwendige Rückstellung für
Garantieverpflichtungen zu beziffern und zu
beurteilen

Vorgehensweise zur Entschärfung der Problematik
für beide Seiten

Auflösung bestehender Rückstellung

Zusicherung, dass allfällig tatsächlich auftretende
Aufwendungen für Garantiearbeiten noch zum
Abzug zugelassen werden



Ausgleichszinsen



Grundsatz der Steuerbarkeit von Zinsen

Gutgeschriebene Ausgleichszinsen bei definitiven Veranlagungen bzw. Schlussrechnungen

Vergütungszins Bund



Beiträge an die REGA sowie Paraplegiker-Stiftung



2011: Praxisänderung auf Basis BGE i.S. MWSt;
keine Abzugsfähigkeit mehr für Zahlungen an REGA
sowie Paraplegiker-Stiftung

Praxis-Änderung zum alten Regime

Sitzkantone dieser Organisationen führen diese
nach wie vor auf der Liste der steuerbefreiten
Institutionen

Anpassung an andere Kantone



Steuerberechnung; Halbsatzverfahren bei Partizipationsscheinen



Widerspruch Steuerbuch-Weisung 50 Nr. 2 zu KS Nr.
22 der EStV

Lesart EStV erachten wir als richtig

Indirekte Teilliquidation und Transponierung (1)



neue Weisung StB 33bis Nr. 1



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (2)



Indirekte Teilliquidation liegt vor, wenn kumulativ:

- eine Beteiligung des Privatvermögens in das Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person verkauft wird (Systemwechsel)
- es sich um eine Beteiligung von wenigstens 20% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt (qualifizierte Beteiligung)
- eine Entnahme von Substanz innerhalb von 5 Jahren erfolgt (Ausschüttung)
- bei der es sich um im Verkaufszeitpunkt bereits vorhandene, handelsrechtlich ausschüttungsfähige und nichtbetriebsnotwendige Mittel handelt und
- diese Entnahme unter Mitwirkung des Verkäufers erfolgte



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (3)



Transponierung liegt vor, wenn kumulativ:

- eine Beteiligung des Privatvermögens in das Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person verkauft wird (Systemwechsel),
- es sich um eine Beteiligung von wenigstens 5% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt (qualifizierte Beteiligung),
- die übernehmende Personenunternehmung oder juristische Person zu mehr als 50% von der übertragenden Person beherrscht wird (Beherrschung)
- die Gegenleistung den Nennwert und die Reserven aus Kapitaleinlagen der übertragenen Beteiligung übersteigt



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (4)



Abgrenzung indirekte Teilliquidation von Transponierung:

1. Erwerber?

- bei der indirekten Teilliquidation trennt sich der Verkäufer zivilrechtlich und wirtschaftlich von seiner Beteiligung («Verkauf an einen Dritten»)
- bei der Transponierung handelt es demgegenüber wirtschaftlich betrachtet nur um eine Vermögensumschichtung («Verkauf an sich selbst»)

2. Substanzentnahme?

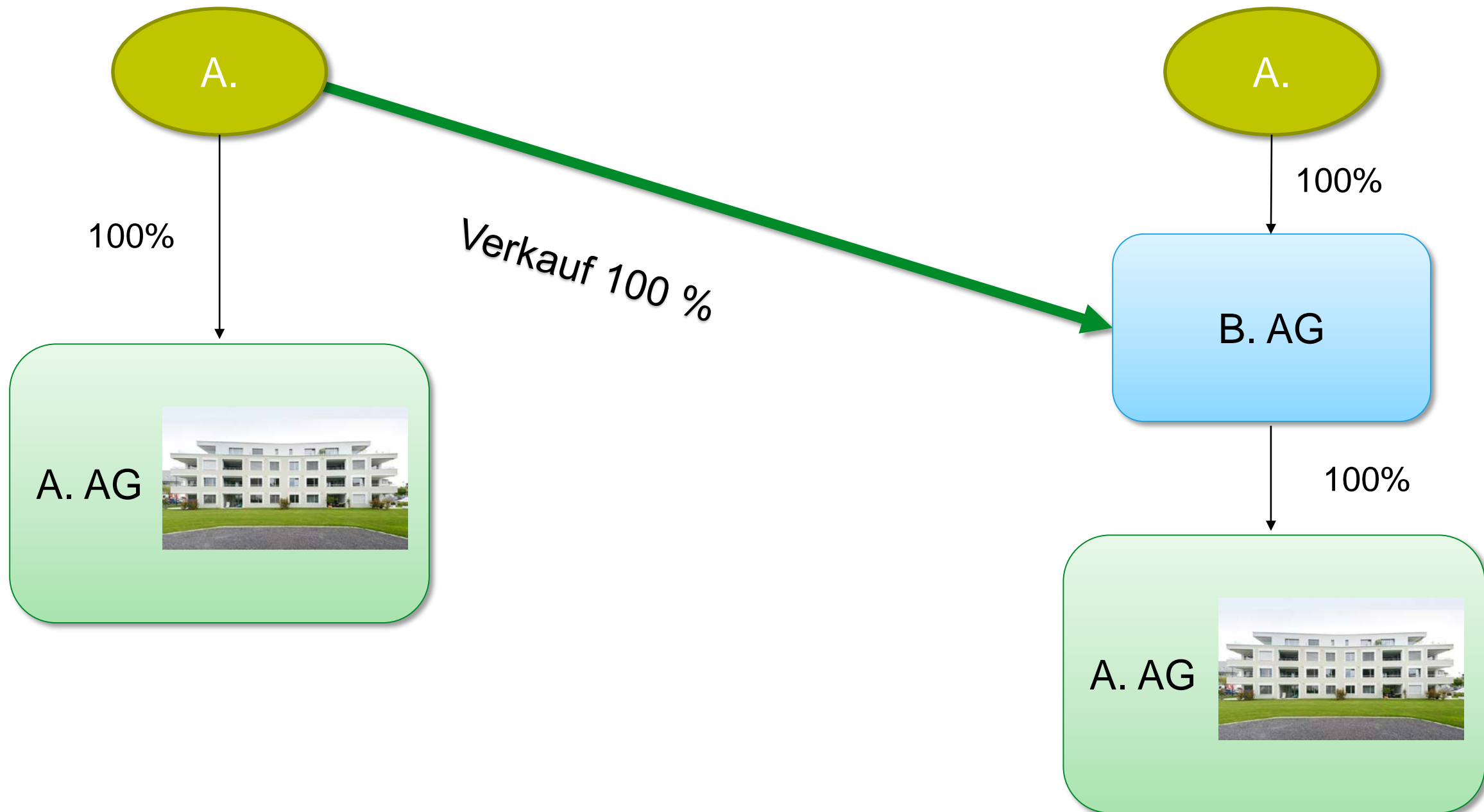
- indirekte Teilliquidation erfordert Substanzentnahme
- Transponierung erfordert keine Substanzentnahme (deshalb besteht hier keine 5-jährige Sperrfrist)



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (5)



Abgrenzung Transponierung von wirtschaftlicher Handänderung:



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (6)



Abgrenzung Transponierung von wirtschaftlicher Handänderung:

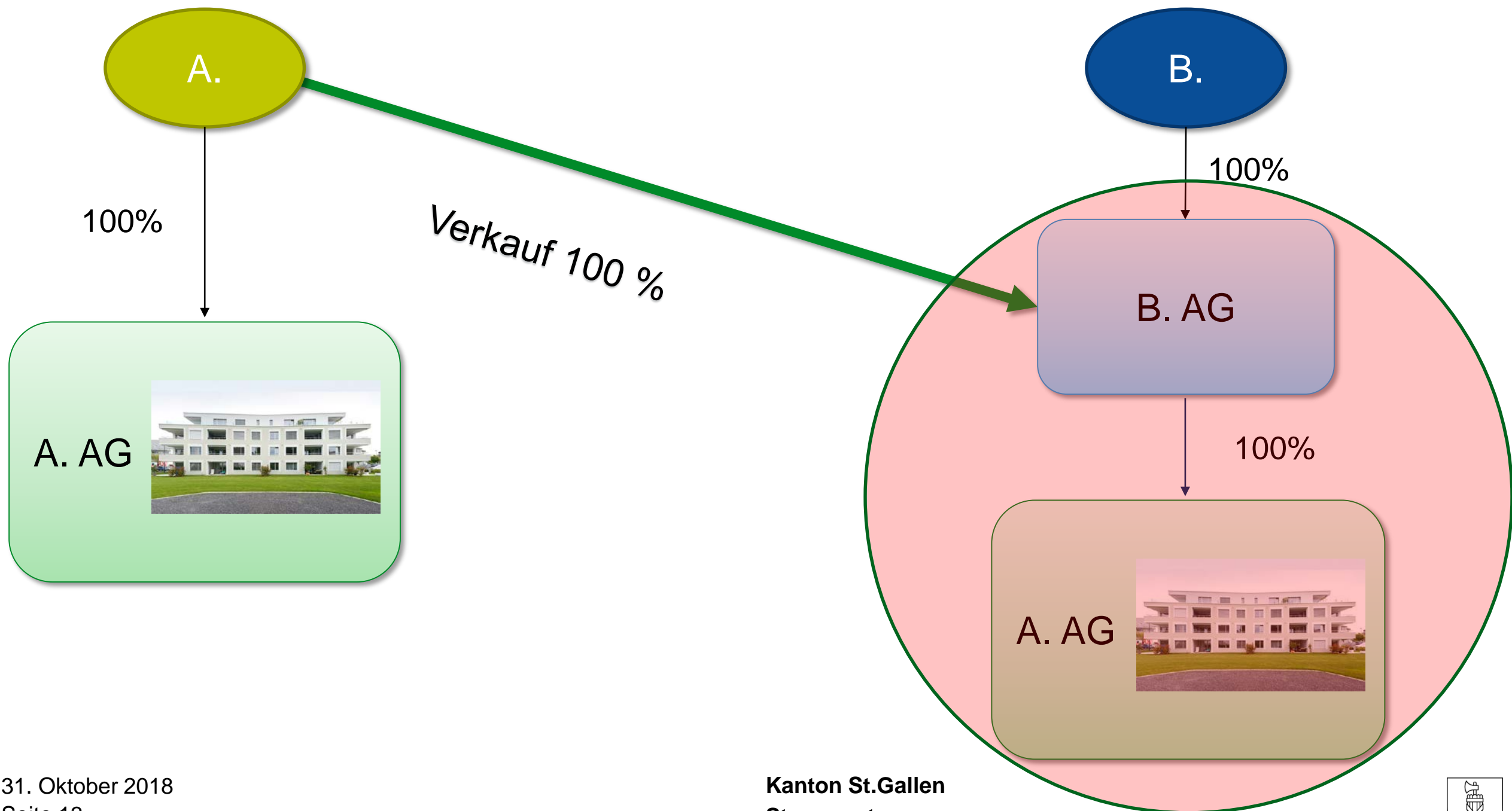
- Transponierung geht vor
- andernfalls Widerspruch
- nach St. Galler Praxis liegt bei einer Transponierung gar keine wirtschaftliche Handänderung vor
- Beurteilung erfolgt über die Struktur als Ganzes



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (7)



Abgrenzung indirekte Teilliquidation von wirtschaftlicher Handänderung:



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (8)



Abgrenzung indirekte Teilliquidation von wirtschaftlicher Handänderung:

Hängt ab von der zeitlicher Abfolge:

- Geht mit der indirekten Teilliquidation gleichzeitig eine wirtschaftliche Handänderung einher, so kommt ausschliesslich die Einkommenssteuer zum Tragen (nach dem Bundesgericht [2C_906/2010 vom 31, Mai 2012] hat die Einkommenssteuer den Vorrang)
- Wird hingegen zunächst eine Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft übertragen und erst dann (jedoch noch innerhalb der 5-jährigen Sperrfrist) eine schädliche Ausschüttung vorgenommen, wird ein Veräusserungsvorgang unterstellt und mit der GGSt abgerechnet



Indirekte Teilliquidation und Transponierung (9)



Einzelfragen bei der indirekten Teilliquidation

Bewertung der nichtbetriebsnotwendigen Substanz

Dokumentation der Höhe des Kaufpreises bei
Übertragung an Nachkommen

Massgebender Jahresabschluss

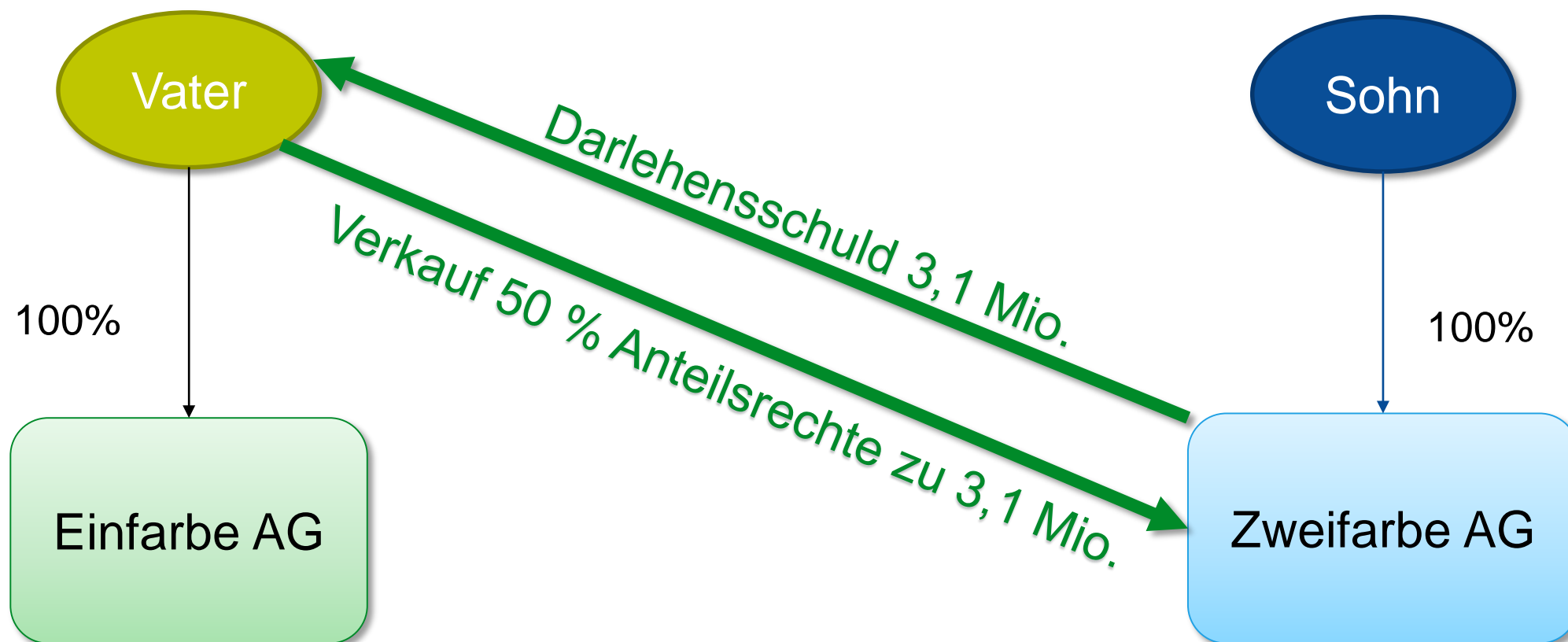
Behandlung von stillen Reserven

Ausschüttung des Gewinns im Verkaufsjahr

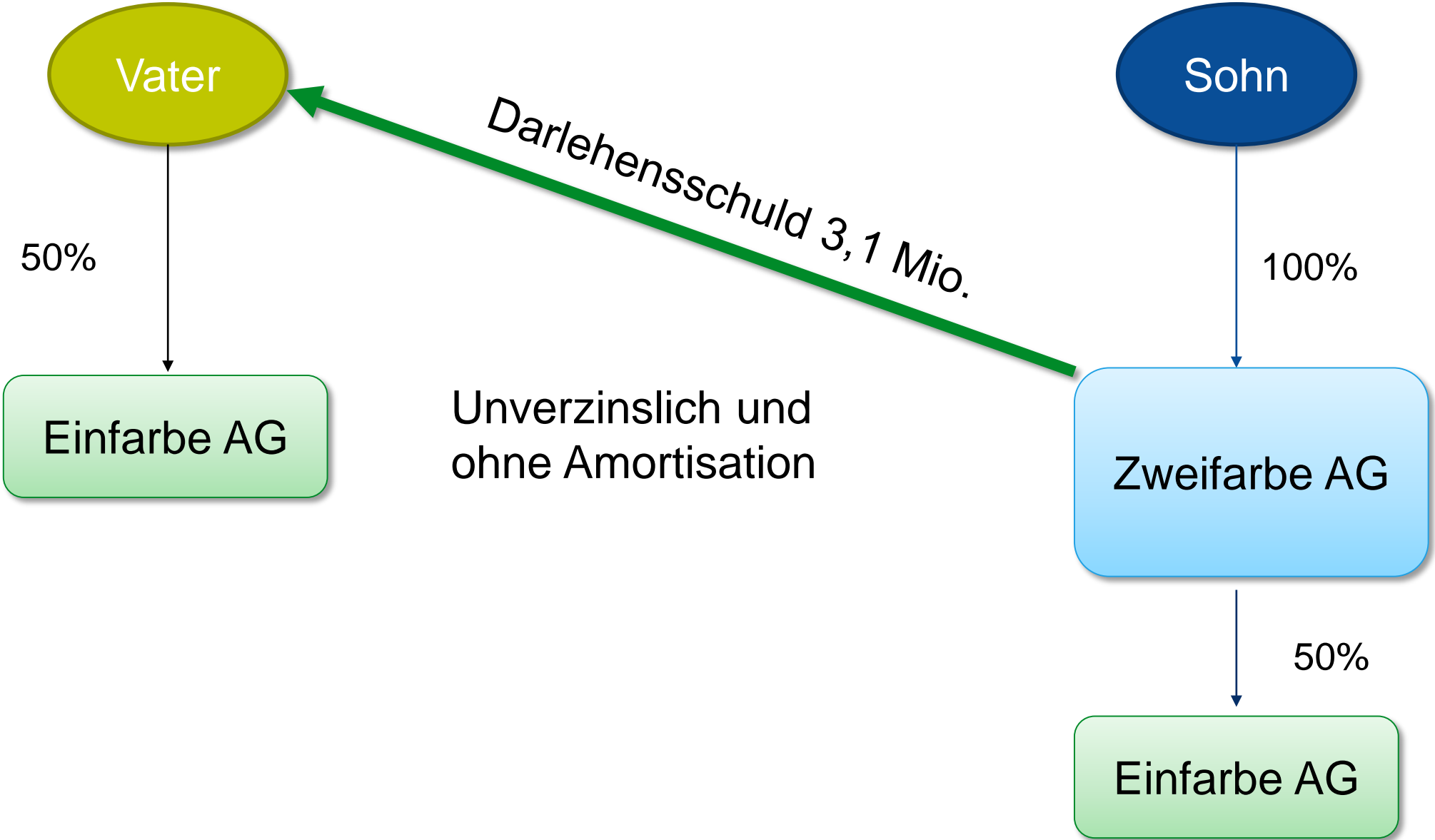
Zuständigkeit für Rulinganfragen



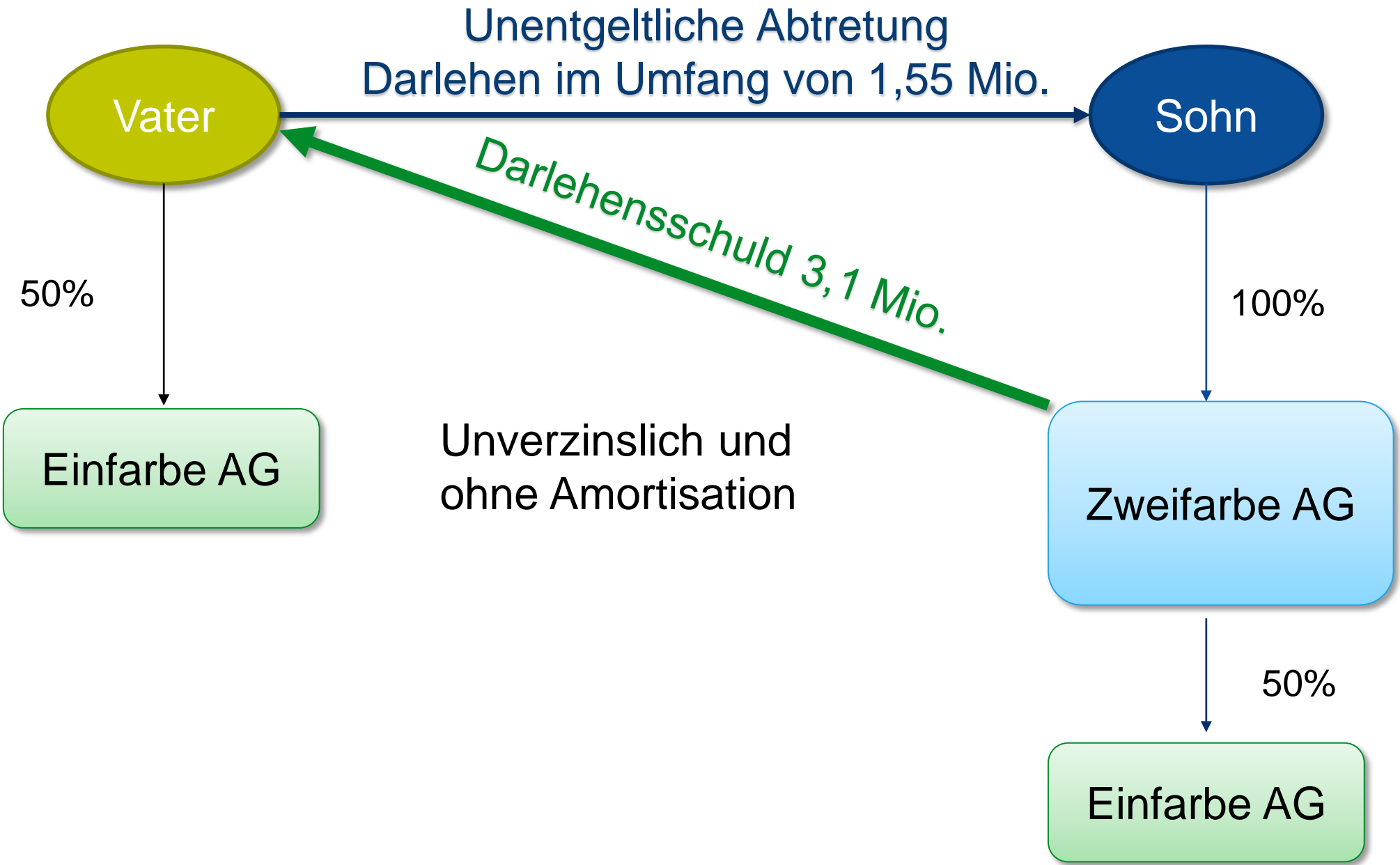
BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (1) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



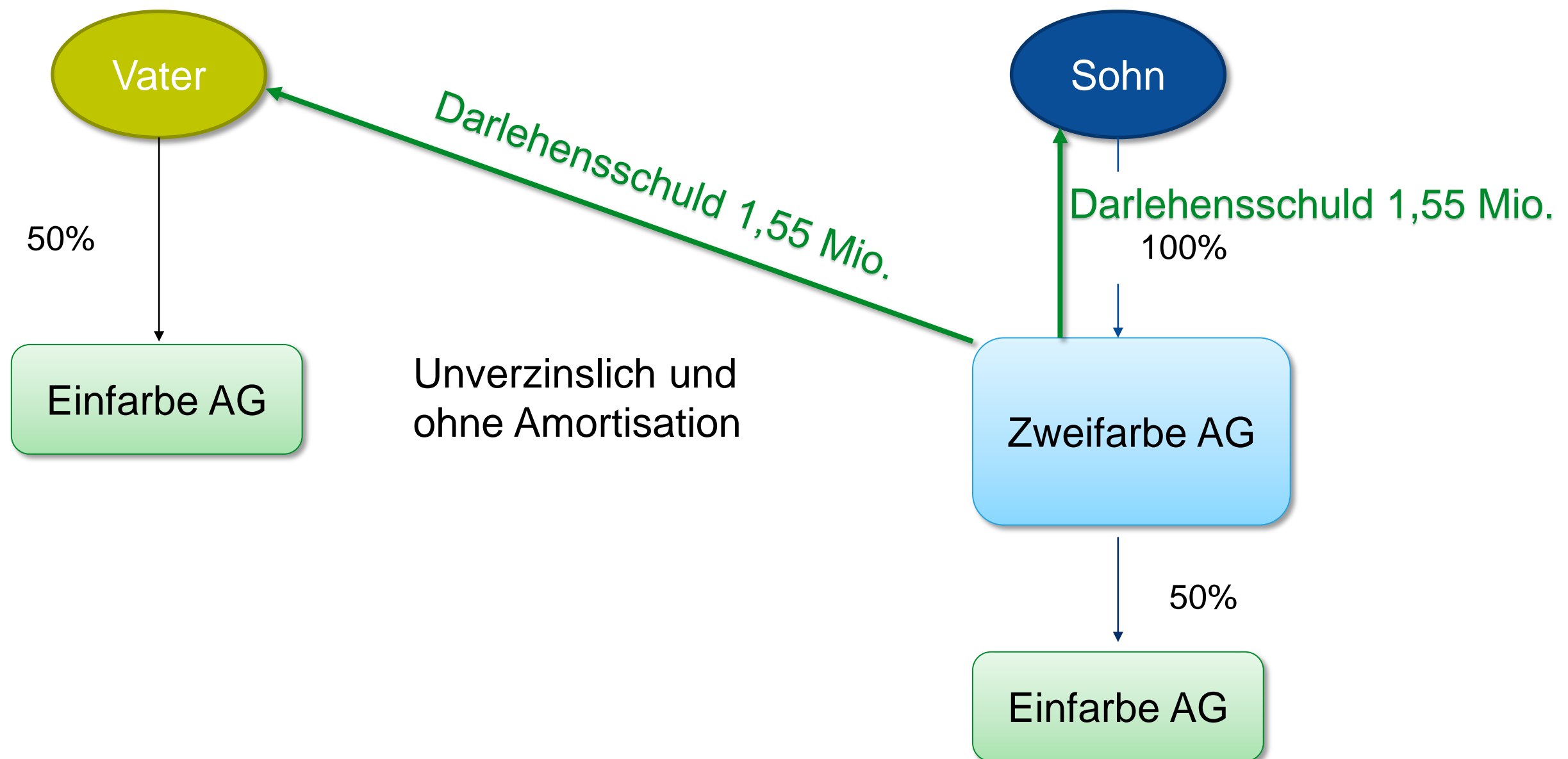
BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (2) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (3) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (4) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (5) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (1)

Gesetzliche Norm Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG versus Steuerumgehung



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (6) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (2)

Verkauf von Anteilsrechten mit nachträglicher Schenkung des Darlehen bringt dasselbe Resultat, wie wenn dem beherrschenden Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft die Anteilsrechte geschenkt werden und er diese anschliessend in die von ihm beherrschte Gesellschaft eingebracht hätte;

Lehre geht bei dieser Konstellation von einer Transponierung aus, die unter dem Aspekt der Steuerumgehung zu würdigen sei



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (8) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (3)

Beschwerdegegner (also Vater und Sohn) bringen vor, dass der Beteiligungskauf durch private Käufer mittels einer Akquisitionsgesellschaft in der Praxis durchaus den Regelfall bilde und somit weder unüblich noch absonderlich sei; die geltend gemachte Steuerumgehung entbehre jeder Grundlage



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (8) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (4)

BG räumt ein, dass der Erwerb einer Beteiligung über eine Akquisitionsgesellschaft durchaus Sinn macht, vorliegend besteht jedoch eine Besonderheit darin, dass der Vater den Sohn beschenken wollte.

Anstatt das direkt zu tun und der Sohn anschliessend nach seinen Vorstellungen umstrukturiert, fand hier eine Umkehr der Reihenfolge statt



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (9) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (5)

Beschwerdeführer (Steuerverwaltung) will Norm ergebnisorientiert aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auslegen:

Nehme man eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung aller erfolgten Transaktionen vor, so sei ersichtlich, dass gerade durch die kurz nach der Übertragung der Aktien erfolgte Schenkung des zuvor eingeräumten Darlehensguthaben vom Vater auf den Sohn erreicht werden sollte, dass der Sohn die Beteiligung zum Verkehrswert einbringen konnte



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (10) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (6)

Latente Steuerlast auf dem Beteiligungsübertrag sei im
Endeffekt aufgehoben

Nach teleologischer Auslegung sei der Fall unter die
Gesetzesnorm der Transponierung zu subsumieren



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (11) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (7)

BG folgt der Argumentation des Beschwerdeführers nicht, da der Erwerber der Forderung (Sohn) durch die gewählte Vorgehensweise nicht zum Veräusserer der Beteiligungsrechte mutiert



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (12) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (8)

Annahme einer Steuerumgehung wenn:

Eine von den Beteiligten gewählte Rechtsgestaltung als ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich, jedenfalls den wirtschaftlichen Gegebenheiten völlig unangemessen erscheint;

Gewählte Rechtsgestaltung missbräuchlich lediglich deshalb getroffen wurde, um Steuern einzusparen, die bei sachgemässer Ordnung der Verhältnisse geschuldet wären;

Zu tatsächliche Steuerersparnis führen würde, sofern es von den Steuerbehörden hingenommen würde



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (13) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (9)

Schaffung eines Dreiparteienverhältnisses, welche ein aktives und abgestimmtes Zusammenwirken der Akteure voraussetzt.

An sich unabhängige Vorgänge wurden in ungewöhnlicher Weise miteinander verquickt, nämlich die Schenkung des Vaters an den Sohn einerseits und die Umstrukturierung (Einbringung der Anteilsrechte in die vom Sohn beherrschte JP durch den Sohn) andererseits



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (14) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (10)

Dazu kommt, dass Vater den Kaufpreis als Darlehen stehen liess, ohne eine Verzinsung oder eine Amortisation zu verlangen → hält Drittvergleich nicht stand

Zeitablauf bestätige denn auch den Eindruck, dass der Vater von Anfang an keine Zuflüsse aus den veräusserten Anteilsrechten erwartete → Darlehens-verhältnis ist simuliert

Gewollt war vielmehr von Beginn weg die Begünstigung des Sohnes



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (15) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (11)

Anderere als steuerliche Gründe, welche geltend gemacht wurden, überzeugten nicht;

Mangelnde Einigkeit der Parteien für direkte Schenkung der Anteilsrechte (unklar und nicht dargelegt weshalb)

Anderes Ergebnis in erbrechtlichem Sinne ebenfalls unklar, wo Unterschied gegenüber der direkten Schenkung der Anteilsrechte liegen soll



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (16) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (12)

**Volksinitiative «Erbschaftssteuerreform»; Vermag
Zeitpunkt der Schenkung hinreichend erklären, nicht
aber die Vorgehensweise**



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (17) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (13)

Steuerersparnis – das VG Kt. SZ hat das noch in Frage gestellt – ist gegeben

Transponierung Besteuerung gesamter Erlös ./.. Nennwert, indirekte Teilliquidation lediglich Besteuerung der Substanzausschüttungen

Vermeidung der indirekten Teilliquidation durch Schenkung der Darlehensforderung gegeben, da Käufergesellschaft nicht mehr auf Substanzausschüttungen angewiesen ist



BGE 2C_168/2017 vom 26.10.2017; Transponierung (18) (Kt. SZ direkte Bundessteuer)



Ausführungen BG (14)

Gutheissung der Beschwerde; aber keine direkte Anwendung der Norm Transponierung, sondern Beurteilung über Steuerumgehung mit Abrechnung als Transponierung



Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer; Änderung vom 28.9.2018 (1)



Briefmitteilung der EStV vom 28.9.2018

Einführung Meldeverfahren für steuerbare Naturalleistungen aus Glücksspielen, Lotterien oder Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung

Rückerstattung der Verrechnungssteuer auf Kapitalerträgen (Art. 23 VStG)



Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer; Änderung vom 28.9.2018 (2)



Keine Verwirkung, wenn Einkünfte oder Vermögen in der Steuererklärung fahrlässig nicht angegeben wurde und in noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Veranlagungs-, Revisions- oder Nachsteuerverfahren:

- a) nachträglich angegeben werden, oder
- b) von der Steuerbehörde aus eigener Feststellung zu den Einkünften oder Vermögen hinzugerechnet werden



Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer; Änderung vom 28.9.2018 (3)



Keine Relevanz, ob eine Nachdeklaration oder eine Aufrechnung durch Steuerbehörde erfolgt

Frist für Antrag auf Rückerstattung unverändert 3 Jahre



Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer; Änderung vom 28.9.2018 (4)



Inkrafttreten / Übergangsrecht (Art. 70d VStG)

Offene Fälle – kein rechtskräftiger Entscheid – für Ansprüche, die seit dem 1.1.2014 entstanden sind

Referendumsfrist 31.1.2019

Rückwirkendes Inkrafttreten per 1.1.2019

KS 40 wird ersetzt (soll auf Anfang 2019 vorliegen)



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (1)



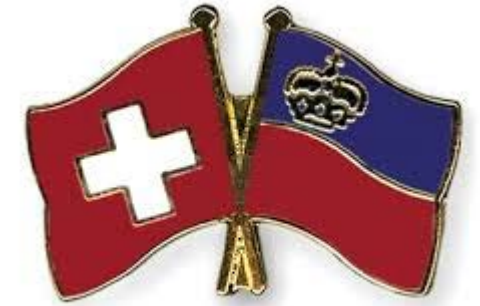
Neues DBA in Kraft seit 1.1.2017

Grundsatz der Besteuerung von Einkommen aus
unselbständiger Tätigkeit nach dem OECD-
Musterabkommen mit Besonderheit der Grenzgänger-
Regelung

Private Arbeitsverhältnisse versus öffentlich-rechtliche
Arbeitsverhältnisse



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (2)



Grenzgänger-Regelung differenzierter als bisher:

Grenzgänger mit täglicher Rückkehr an Wohnsitz:
Besteuerung im Ansässigkeitsstaat

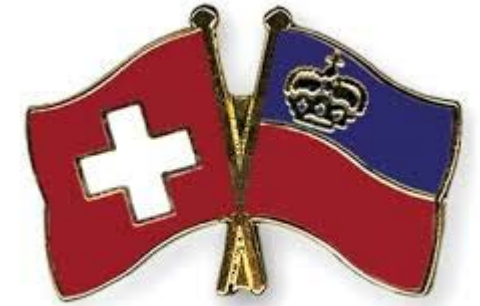
Wohnsitz = Hauptsteuerdomizil (unbeschränkte
Steuerpflicht)

Grenzgängereigenschaft entfällt bei mehr als 45
Nichtrückkehrtage an den Wohnsitz

Details in einer Verständigungsvereinbarung geregelt



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (3)



Nichtgrenzgänger Aufteilung des Besteuerungsrechts
nach OECD-MA

Unterschiedliche Auslegung CH/FL: CH rechnet mit
effektiven Arbeitstagen, FL stets mit 240 Tagen



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (6)



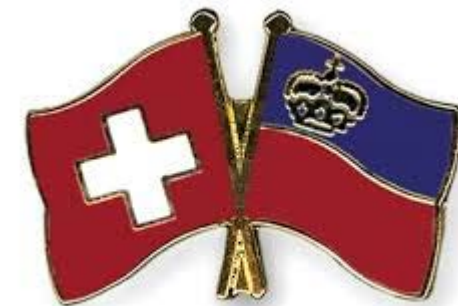
Aufsichtsrats- und VR-Vergütungen

Bisher: Keine Regelung im DBA; Milderung durch Anwendung der Nettobesteuerungsmethode

Neu: Besteuerung im Vertragsstaat, in dem die Gesellschaft ansässig ist



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (7)



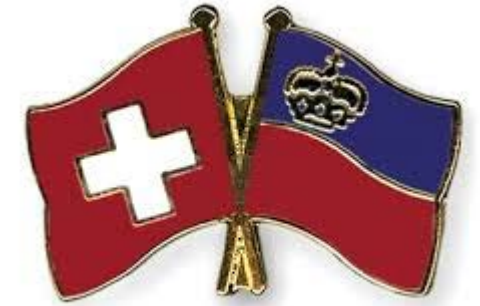
Übergangsregelung

Altes DBA: Anwendung für alle Fälle bis und mit
Steuerperiode 2016

Neues DBA: Anwendung für alle Fälle ab dem Steuerjahr
2017



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (8)



Fragestellung: Kann eine in der CH unbeschränkt steuerpflichtige Person, die im FL einer unselbständigen Erwerbstätigkeit nachgeht, den Säule 3a-Abzug machen?

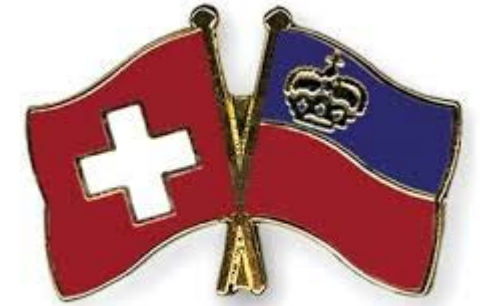
Antwort: StB 45 Nr. 9 schliesst dies aus

so hat auch das Bundesgericht im Urteil 2C_348/2013 vom 23. Juni 2014 entschieden:

- Anschluss an die Säule 3a setzt AHV-Pflicht voraus;
- Säule 3a bildet nicht Gegenstand des Systems der sozialen Sicherheit nach dem FZA



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (9)



aber: die vom Bundesgericht beurteilte Konstellation lässt sich mit der vorliegenden nicht vergleichen

- CH besteuert als Ansässigkeitsstaat das gesamte Erwerbseinkommen der im FL tätigen Personen
- Auszahlung wird vollständig in der CH besteuert, sofern die begünstigte Person im Zeitpunkt der Fälligkeit (immer noch) ihren Wohnsitz in der CH hat
- Bei der Aufwandbesteuerung gehen wir bei Personen, die im FL arbeiten, jedoch in der CH wohnen, von einer Erwerbstätigkeit im Inland aus
- in Bezug auf Freizügigkeitsleistungen (2. Säule) bilden CH und FL einen Wirtschaftsraum, d.h. es hat eine Überweisung an neue Vorsorgeeinrichtung zu erfolgen



DBA CH-FL / Unselbständige Erwerbstätigkeit (10)



Fazit: Säule 3a Beiträge von Personen mit Wohnsitz in der Schweiz und Arbeitgeber im FL werden zum Abzug zugelassen



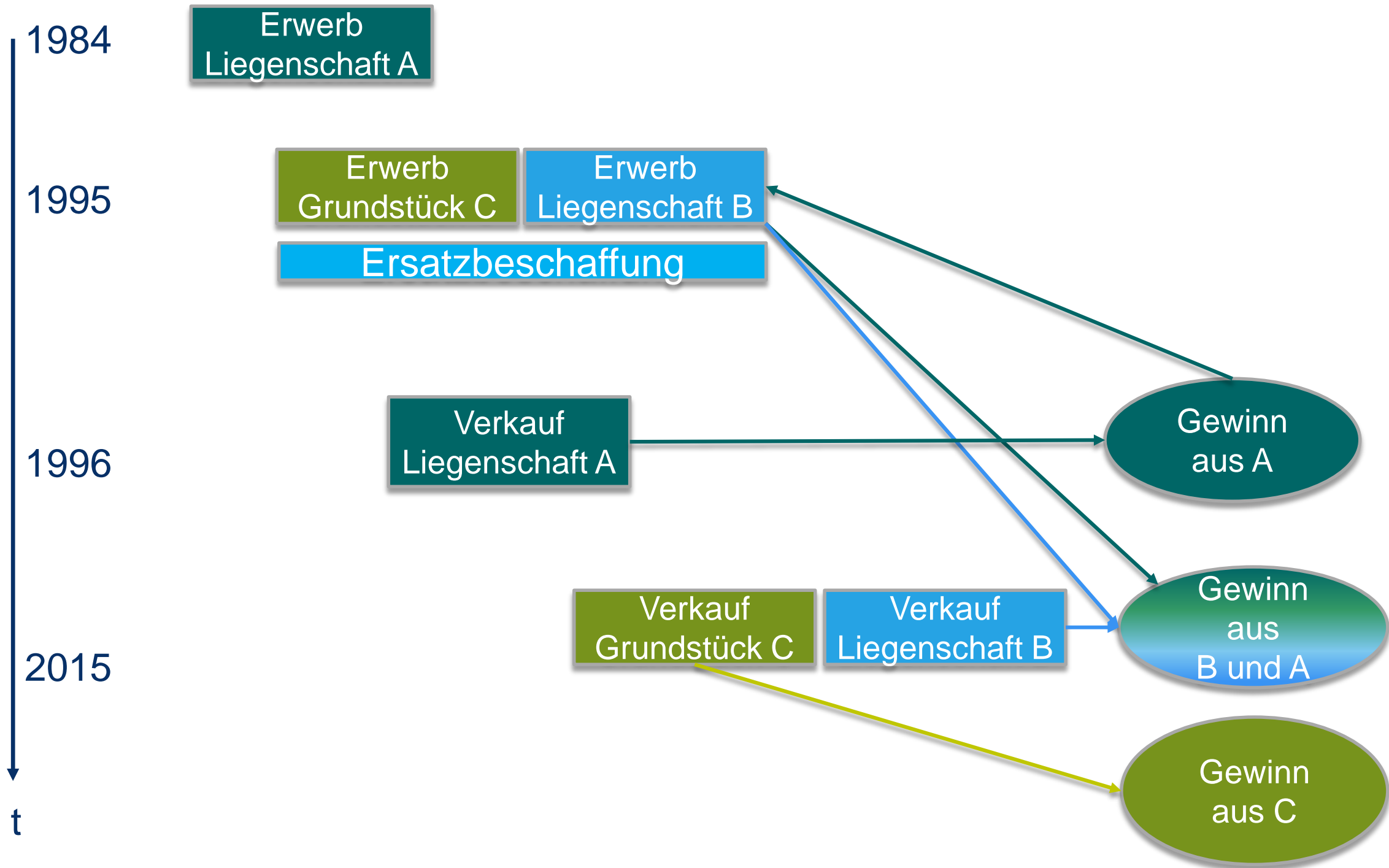
Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (1)



Entscheid der Verwaltungsrekurskommission vom 21. August 2018
(I/1-2017, 253 und 254)

- Sachverhalt:
- Erwerb Wohnliegenschaft A im Jahr 1984
 - Kauf Wohnliegenschaft B für CHF 540'000 und Grundstück C (Wiesland) für 360'000 im Jahr 1995
 - Verkauf Wohnliegenschaft A im Jahr 1996
 - Gewinn von CHF 137'000; Steueraufschub zufolge Ersatzbeschaffung; Gewinnübertrag auf Wohnliegenschaft B
 - Verkauf Wohnliegenschaft B für CHF 1'600'000 und Grundstück C (Wiesland) für CHF 600'000 im Jahr 2015
 - Gewinn aus Verkauf Wohnliegenschaft B: CHF 847'000
 - Gewinn aus Verkauf Grundstück C: CHF 232'000
 - keine weitere Ersatzbeschaffung





Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (3)



Fragen:

1. Was bildet Ersatzobjekt im Rahmen der Ersatzbeschaffung im Jahr 1995?
2. Welcher Haltedauerrabatt kommt zur Anwendung (gibt es eine aufgespaltene Gewinnberechnung)?



Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (4)



zu Frage 1:

- Grundstück C ist Wiesland
- Grundstück C ist kein Ersatzobjekt für Wohnliegenschaft A
- aufgeschobener Gewinn wurde zu Recht nur auf Wohnliegenschaft B übertragen
- massgebende Besitzdauer für Rabatt bei Grundstück C ist 20 Jahre (1995 bis 2015)



Ersatzbeschaffung von selbstgenutztem Wohneigentum (5)



zu Frage 2:

- vom Gesamtgewinn von CHF 847'000 aus Verkauf der Wohnliegenschaft B ist zwar:
 1. CHF 137'000 während einer Besitzdauer von 31 Jahren (1984 bis 2015) entstanden
 2. CHF 710'000 während einer Besitzdauer von 20 Jahren (1995 bis 2015) entstanden
- aber: Art. 141 Abs. 3 StG besagt Folgendes:
«Bei Erwerb eines Grundstücks aus steueraufschiebender Veräußerung ist für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die letzte steuerbegründende Veräußerung abzustellen».
- Vorbehalt für Ersatzbeschaffungen ist nicht vorgesehen
- massgebende Besitzdauer für Rabatt auf Gewinn aus der Wohnliegenschaft B ist insgesamt 31 Jahre (1984 bis 2015)

