

Dauerbrenner und News der Selbständigerwerbenden





Themen

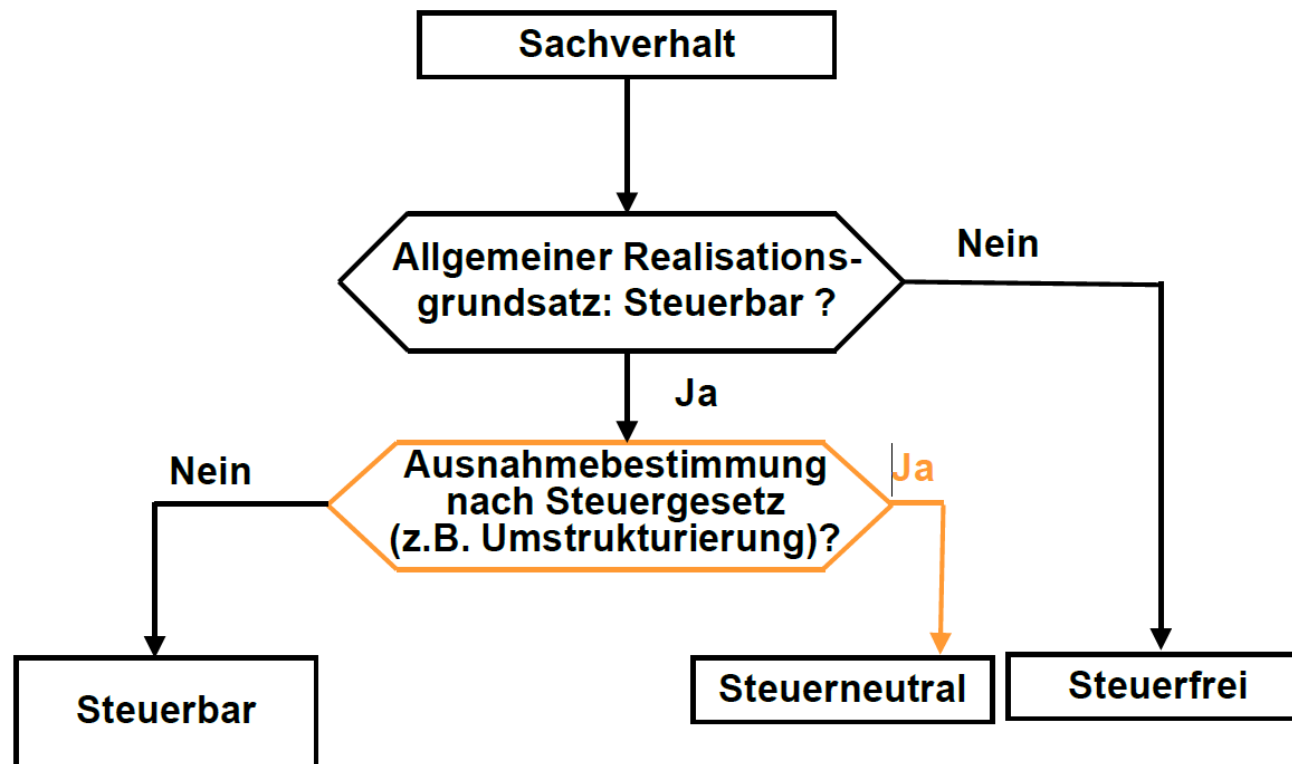
- Umstrukturierung Personengesellschaften
- Landwirtschaftliche Geschäfts-Grundstücke in der Bauzone – Umsetzung BGE 2C 11/2011 vom 02.12.2011
- Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel – neues Kreisschreiben ESTV Nr. 36

Ziele

- Umstrukturierungstatbestände kennen / auffrischen
- Voraussetzungen der Steuerneutralität kennen
- Steuerfolgen kennen, falls Neutralität nicht spielt
- BGE Bauland und geplante Umsetzung Luzern kennen
- Grundlagen und Neuerungen Wertschriftenhandel kennen



Übersicht steuerliche Realisation





Grundlagen der Steuerneutralität bei Umstrukturierungen von Personengesellschaften

- DBG 19 und StG 26
 - FusG
 - Kreisschreiben Nr. 5 ESTV vom 01.06.2004
-
- a. Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung
 - b. Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine juristische Person (mit Sperrfrist)
 - c. Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen bei Umstrukturierungen



Abgrenzung Steuergesetz zu Fusionsgesetz

- **Steuerrecht:**
wirtschaftliche Betrachtung des Resultats (steuerlich geht nichts „verloren“ und gleiche wirtschaftliche Eigentumsverhältnisse)
- **Fusionsgesetz:**
formelle Betrachtung, Querschnittserlass des Gesellschaftsrechts mit abschliessender Aufzählung der möglichen Transaktionsformen:
- Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung
- z.B. Umwandlung einer Einzelfirma auf eine juristische Person nach FusG **nicht** möglich
- zivilrechtliche Lösung: Sacheinlage bzw. Verkauf oder Vermögensübertragung (bei im Handelsregister eingetragenen Rechtsträgern)

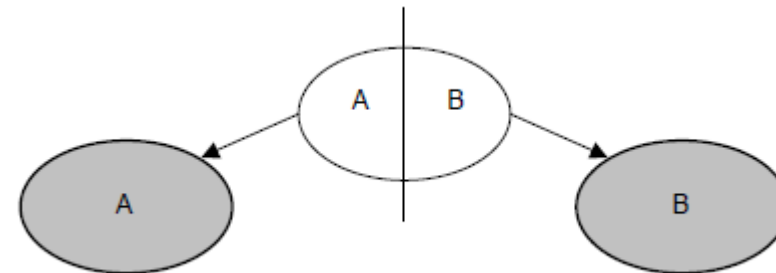


Übertragung von Vermögenswerten

- Zusammenschluss



- Spaltung



- Umwandlung





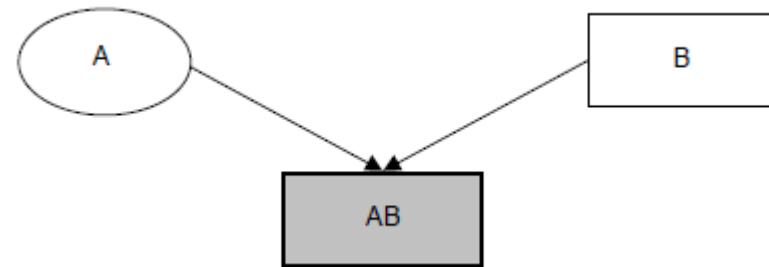
Steuerfolgen

- Steuerneutralität bei direkten Steuern bei:
 - Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz
 - Übernahme der massgeblichen Einkommenssteuerwerte
- Keine Handänderungssteuer nach FusG 103, falls Steuerneutralität bei direkten Steuern gegeben ist
- Achtung: Allenfalls Überführung ins Privatvermögen bei Spaltung oder Übertragung auf nichtkaufmännische KollG
- Achtung: Übertragung auf unabhängige Personenunternehmung ist keine steuerneutrale Umstrukturierung, sondern ein Realisationstatbestand
 - Beispiel: Geschäftsübergabe an Nachkomme zu Buchwerten
aber: ständige Praxis d.h. als „Billigkeitslösung“ möglich
- Ausgleichszahlungen sind steuerbare Einkünfte
- Vorjahresverluste können nicht übertragen werden

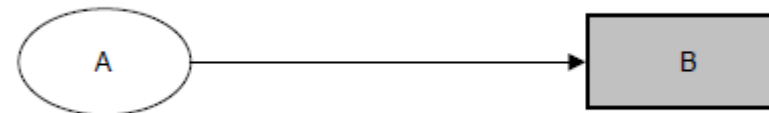


Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine juristische Person

Zusammenschluss



Umwandlung





Steuerfolgen

- Steuerneutralität bei direkten Steuern bei:
 - Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz
 - Übernahme der massgeblichen Einkommenssteuerwerte
 - Betriebserfordernis erfüllt
 - Veräusserungssperrfrist 5 Jahre (nur bei Privatvermögen)

- Keine Handänderungssteuer nach FusG 103, falls Steuerneutralität bei direkten Steuern gegeben ist



Betriebserfordernis im Grundsatz

- Definition:
Betrieb / Teilbetrieb: für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens d.h. autonome Wirtschaftseinheiten, die Produkte herstellen, verteilen oder Dienstleistungen erbringen
- Erfordernisse:
 - Leistungen erbringen am Markt oder an verbundene Unternehmen
 - Personal beschäftigen / Personalaufwand in sachgerechtem Verhältnis zum Ertrag



Betriebserfordernis Liegenschaftenhandel / Immobilien

1. Betrieb des Halten und Verwaltens
 - Definition gem. KS ESTV Nr. 5
 - Marktauftritt: Vermietung an Dritte oder im Konzern
 - Personal: eine administrative Vollzeitstelle
 - Volumen: mindestens 20-fache Mieterträge des Personalaufwandes
2. Betrieb des Liegenschaftenhandels
 - Aktivität muss nachgewiesen werden
 - Konkret: stetiger Handel durch Zu- und Verkäufe, Marktauftritt, Reinvestitionen der erwirtschafteten Mittel, nicht nur einmalige Projekte
 - Gewerbsmässigkeit (= Geschäftsvermögen und Erfassung mit Einkommenssteuer) bedeutet nicht in jedem Fall, dass das Betriebserfordernis erfüllt ist



Sperrfrist

- Massgebend ist das Datum der Anmeldung im HR
- rückwirkende Umwandlung ist bedeutungslos
- Folgen bei Verletzung:
 - Besteuerung der stillen Reserven im Umwandlungszeitpunkt im Nachsteuerverfahren
- Liquidationsgewinnbesteuerung (DBG 37b bzw. StG 59b) ist anwendbar
- Nachvollzug in der Steuerbilanz der juristischen Person als versteuerte stille Reserve
- Nachvollzug in der Handelsbilanz der juristischen Person als offene Reserve (keine Kapitaleinlage nach KS ESTV Nr. 29)



Praxisbeispiel

- Selbständigerwerbender im Alter 60
- Aktiven total TCHF 1'500
- Liegenschaft Buchwert TCHF 600 / Anlagewert TCHF 700 / Verkehrswert TCHF 900
- Nichtbetriebsnotwendige Aktiven (Wertschriften) Buchwert TCHF 200 / Verkehrswert TCHF 300
- Fremdkapital total TCHF 1'100
- Stille Reserven TCHF 500 (Liegenschaft TCHF 300, Warenlager TCHF 100 und Wertschriften TCHF 100)
- Verlustvortrag TCHF 150



Knackpunkte (1)

- Was passiert mit dem Aktivenüberschuss/Eigenkapital von TCHF 400?
 - - Liberierung des Aktienkapitals z.B. TCHF 100
 - Rest von TCHF 300:
 - Gutschrift als offene Reserve
 - Gutschrift als Kapitaleinlage
 - Gutschrift auf Kontokorrent

- Was passiert mit den nichtbetriebsnotwendigen Aktiven?
 - Mitgabe **mit Betrieb** steuerlich unschädlich
 - Betrieb darf nicht nur untergeordnete Bedeutung haben und muss weitergeführt werden



Knackpunkte (2)

- Was passiert mit dem Verlustvortrag?
 - Der Verlustvortrag von TCHF 150 ist mit dem Betrieb verhaftet und geht mit der Umwandlung auf die juristische Person über

- Welche Folgen hat ein Verkauf der Beteiligungsrechte (100%) nach zwei Jahren zum Preis von TCHF 700?
 - Abrechnung über die stillen Reserven im Zeitpunkt der Umwandlung
 - TCHF 500 unterliegen der Einkommenssteuer
 - Anwendung Liquidationsgewinnbesteuerung möglich
 - Nachvollzug in juristischer Person (keine Kapitaleinlage!)



Knackpunkte (3)

- Was passiert mit der Liegenschaft, falls sie nicht in die juristische Person eingebracht wird?
 - zurückbehaltene Vermögenswerte sind i.d.R. zum Verkehrswert ins Privatvermögen zu überführen
 - Abrechnung stille Reserven TCHF 300 als Liquidationsgewinn (fiktiver Einkauf prüfen)
 - Aufschub DBG 18a I für den Wertzuwachs möglich im Umfang TCHF 200 (latente Einkommenssteuerlast im Zeitpunkt des Verkaufes)



Landwirtschaftliche Geschäfts-Grundstücke in der Bauzone

- Ausgangslage:
 - StG-LU 25 IV und DBG 18 IV
- Gewinne auf land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sind im Umfang der Differenz zwischen Einkommenssteuerwert und den Anlagekosten steuerbar
- Nur wiedereingebrachte Abschreibungen werden mit der Einkommenssteuer erfasst
- Wertzuwachsgewinne werden nur kantonale mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst
- Vergleich übrige Selbständigerwerbende: Alles wird der Einkommenssteuer (inkl. AHV) unterworfen



Problematik

- Privileg wird in der Lehre stark kritisiert, da keine sachliche Begründung gegeben ist
- Bisherige Praxis Luzern: Art der Schätzung (Iw bzw. nlw) war ausschlaggebend für die Steuerfolgen
- Langjährige Praxis d.h. de facto „Gewohnheitsrecht“ in der Besteuerung der Landwirte



Entscheid BGE 2C_11/2011

- Kernaussagen:
 - begrenzte Anwendung der Ausnahmeregelung DBG 18 IV
 - nur Grundstücke, welche dem Schutzbereich des Bäuerlichen Bodenrechtes (BGBB) unterliegen sollen profitieren
 - Schutzbereich: Bekämpfung übersetzter Preis für landwirtschaftlichen Boden, Erhaltung des Bodens zu Gunsten landwirtschaftlicher Betriebe
 - Wertzuwachsgewinne ausserhalb BGBB unterliegen der Besteuerung durch die Einkommenssteuer in dualistischen Systemen (Bund und Luzern) und dadurch auch der AHV



geplante Umsetzung Kanton Luzern

- Umsetzung steht unter dem Vorbehalt einer möglichen Anpassung an die Analyse SSK/ESTV
- Begriffsbestimmung der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke für die Einkommenssteuer richtet sich neu nach dem BGGB
- Gesamtheitliche Beurteilung der Transaktionen d.h. die Preisgestaltung bei Realisation ist zu berücksichtigen (Verkauf von Land zu Baulandpreisen soll der Einkommenssteuer unterliegen)
- Anwendung auf Rechtsgeschäfte ab 01.01.2012
- Vermögenssteuer weiterhin auf Basis des Ertragswertes bei landwirtschaftlicher Nutzung (SchG 14)
- Hinweise:
 - Positionen sind sehr unterschiedlich (SSK/ESTV sowie Wirtschaftsverbände)
 - politische Vorstösse im Gange



Wertschriftenhandel

- KS ESTV Nr. 26 vom 27.07.2012
(alt: KS ESTV Nr. 8 vom 21.06.2005)
- KS grösstenteils deckungsgleich
- Rechtsprechung Bundesgericht bis 31.12.2011 verarbeitet



Anwendung KS ESTV Nr. 36

- Erster Schritt: **Vorprüfung** (kumulative Ausschlusskriterien)
 1. Haltedauer 6 Monate
 2. Transaktionsvolumen max. fünfmal Bestand zu Beginn des Jahres
 3. Einkommen dient nicht als Grundlage der Lebenshaltung (50%-Regel des Reineinkommens)
 4. Keine Fremdfinanzierung oder Erträge grösser als Schuldzinsen
 5. Einsatz von Derivaten nur auf eigene Wertschriftenpositionen



Anwendung KS ESTV Nr. 36

- Zweiter Schritt: **Prüfung**
Im Vordergrund stehende Kriterien sind:
 1. Transaktionsvolumen (Häufigkeit und Besitzdauer)
 2. Einsatz von Fremdmittel
- untergeordnete Kriterien sind:
 - systematisches und planmässiges Vorgehen (Gewinnerzielungsabsicht und Wiederanlage)
 - Nähe zu Beruf und Einsatz Fachkenntnisse
- Handlungen bevollmächtigter Dritter werden der steuerpflichtigen Person zugerechnet
- -> Diese Kriterien können die im Vordergrund stehenden Kriterien bestärken



Fazit

- Beurteilung erfolgt nach KS ESTV Nr. 36
- Es bleibt eine Einzelfallbetrachtung
- Gewerbsmässiger Wertschriftenhandel wird eher zurückhaltend angenommen
- vorgängige Rulings nur in eindeutigen Fällen möglich

**Danke
für Ihre Aufmerksamkeit!**

