

Praxisänderungen/Neuerungen Gerichtssentscheide Steuerstrafrechtsrevision

Lukas Habermacher
18. September 2013

- Praxisänderungen / Neuerungen

1. Liegenschaftsunterhaltsabzug bei gemischt genutzten Liegenschaften (LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 39 Nr. 2)

Bisher: Pauschalabzug nur zulässig, wenn geschäftliche Nutzung untergeordnet, d.h. max. 20% (Verhältnis Mietwert der Geschäftsräume zum Gesamtmietwert/-ertrag). Somit für Liegenschaften des Privatvermögens bei geschäftlicher Nutzung zwischen 21-50% nur tatsächlicher Unterhaltskostenabzug.

Neu: System Wechselfpauschale ohne Ausnahme für alle Liegenschaften des Privatvermögens

2. Familientarif bei getrennt lebenden Eltern mit volljährigem Kind in Ausbildung

Kind lebt bei einem Elternteil (i.d.R. Mutter) und der andere Elternteil zahlt Kinderalimente

Bisher: Beherbergender Elternteil erhielt i.d.R. nicht Familientarif, da er i.d.R. nicht zur Hauptsache für den Unterhalt aufkommt

Alimente zahlender Elternteil erhielt ebenfalls nicht den Familientarif, da Kind nicht bei ihm lebt.

Neu: Beherbergender Elternteil erhält Familientarif (Vermutung, dass er zur Hauptsache für den Unterhalt aufkommt)

Anpassung an ESTV-Kreisschreiben Nr. 30 Ziff. 14.10.3

Vgl. LU StB Bd. 1 Weisungen StG § 42 Nr. 3 Erläuterungen zu Ziff. 2e und 3e

3. Orientierungstool Familienbesteuerung

Entscheidungshilfe zum Ausfüllen der Steuererklärung betreffend Tarife, kinderspezifische Besteuerung und Abzüge

<http://interface2.lu.ch/steuerkalkulator/familienbesteuerung.aspx>

4. Zeitliche Umsetzung BGE 2C_11/2011 (BGE 138 II 32)

Thema: Besteuerung von Wertzuwachsgewinnen auf landwirtschaftlichen Grundstücken in der Bauzone mit der Einkommenssteuer

Rückblick: Steuerseminar 2012 (19.09.2012)

Referat von Renato Belchior "Dauerbrenner und News der Selbständigerwerbenden", Folie 20:

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 BGG*
- *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*

Entscheid Januar 2013: Die neue Bundesgerichtspraxis wird auf alle offenen Veranlagungen angewendet

- ➔ entspricht der Anweisung der ESTV
- ➔ entspricht der Praxis des Bundesgerichts, wonach eine Praxisänderung gestützt auf ein Gerichtsurteil unmittelbar auf alle offenen Verfahren Anwendung findet

<https://steuern.lu.ch/-/media/Steuern/Dokumente/Publikationen/praxisbgelw2c11201102122011.pdf>

5. Grundstückgewinnsteuer: neues Formular, Wegleitung

Diese Steuererklärung wurde überarbeitet und ist neu auf der Website der Dienststelle Steuern aufgeschaltet. Sie kann direkt am PC ausgefüllt, gespeichert und ausgedruckt werden.

Zudem steht neu eine Wegleitung zur Verfügung, die ebenfalls von der Website heruntergeladen werden kann.

https://steuern.lu.ch/steuererklaerung/steuererklaerung_grundstueckgewinnsteuer

6. Neuerungen beim Steuerbezug

- Zuständigkeit Bezug Staats- und Gemeindesteuern und direkte Bundessteuer ab 1.9.2013

natürliche Personen: Wohnsitzgemeinde für sämtliche Einkommens- und Vermögenssteuern, d.h. auch bei beschränkter Steuerpflicht in anderen Luzerner Gemeinden

juristische Personen: Sitzgemeinde für sämtliche Gewinn- und Kapitalsteuern, d.h. auch bei beschränkter Steuerpflicht in anderen Luzerner Gemeinden

- Anpassung Akontorechnung

natürliche Personen: zuständig ist die Wohnsitzgemeinde, auch für die Akontorechnungen betreffend luzernische Neben- bzw. Spezialsteuerdomizile

juristische Personen: zuständig ist die Dienststelle Steuern
faktorenjp.dst@lu.ch, Tel. 041 228 56 40

https://steuern.lu.ch/-/media/Steuern/Dokumente/Publicationen/Merbklatt_schwarz_Neuerungen_im_Bezug_NEU_2013_01_Seite_1.pdf

- Neue Gerichtssentscheide

1. BGE 2C_383/2012 vom 6.09.2012 (Abschreibungen direkte Bundessteuer bei landwirt. Ersatzbeschaffung)

Sachverhalt:

- Verkauf landwirtschaftliches Grundstücks für CHF 430'000
 - Buchwert CHF 20'000, Anlagewert CHF 30'000
 - Veräusserungsgewinn CHF 410'000
 - Ersatzbeschaffung: Bau neue Scheune (Anlagekosten CHF 510'000)
- ➔ Steueraufschub GGSt (Wertzuwachsgewinn 400'000)
- ➔ Steueraufschub Eink.st. (wiedereingebr. Abschr. 10'000)

- Steuererklärung: Abschreibungen auf Scheune in Folgeperiode:
 - Staats- und Gemeindesteuern: 10% auf CHF 100'000
 - Direkte Bundessteuer: 10% auf CHF 500'000
- Veranlagungsbehörde:
auch bei direkter Bundessteuer 10% nur auf CHF 100'000, d.h. Herabsetzung Gestehungskosten (Buchwert) um die wiedereingebrachten Abschreibungen sowie den aufgeschobenen Grundstücksgewinn

Erwägungen:

- Einkommenssteuer LU: Handelsrechtlich realisierter Wertzuwachsgegninn ist für die Einkommenssteuer mittels Abschreibung (Rückstellung) auf dem Ersatzobjekt zu neutralisieren. Dies führt zu einem um den Wertzuwachsgegninn reduzierten Einkommenssteuerwert des Ersatzobjekts, vorliegend also CHF 100'000 statt CHF 500'000

➔ Abschreibungen nur auf CHF 100'000 zulässig
- Direkte Bundessteuer: Die Steuerbefreiung des Wertzuwachsgegninns (DBG Art. 18 Abs. 4 e contrario) geht einer allfälligen Ersatzbeschaffung gemäss Art. 30 DBG vor.

Besteht aber gar keine Ersatzbeschaffungsproblematik, kann keine damit zusammenhängende Buchwertreduktion um den Wertzuwachsge Gewinn verlangt werden.

→ Konsequenz: unterschiedliche Steuerbilanzen für Kantons- und Bundessteuern

2. BGE 2C_91/2012 vom 17.08.2012 (Wechselpauschale)

Sachverhalt:

- Steuerpflichtiger hat Wohnsitz im Kanton LU und ein Mehrfamilienhaus im Kanton VD.
- Liegenschaftsertrag VD 2006: CHF 120'000
- effektive Lg.-Unterhaltskosten VD 2006: CHF 250'000
- Gewinnungskostenüberschuss VD 2006: CHF 100'000, Zuweisung in Ausscheidung VD an Kanton LU
- Steuerveranlagung LU: für Liegenschaft VD wurde nur Fixpauschale von CHF 40'000 (1/3 Ertrag) gewährt, Uebernahme Gewinnungskostenüberschuss abgewiesen.

Erwägungen:

- Nichtübernahme Gewinnungskostenüberschuss bewirkt Mehrbelastung, entspricht nicht Grundsatz der Besteuerung gemäss der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit
- Aber vorliegend keine Frage der interkantonalen Doppelbesteuerung, da jeder Kanton seine steuerbaren Gesamtfaktoren aufgrund seines kantonalen Steuerrechts ermitteln darf
- Prüfung der Vereinbarkeit der Luzerner Fixpauschale-Regelung (§ 10 Steuerverordnung/StV) mit dem höherrangigen Bundesrecht (Art. 7 und 9 StHG)

- Höhe der Fixpauschale führt zu einer Art Rückstellung für künftige Unterhaltskosten
- Pauschalabzug von 33 1/3% ist unhaltbar hoch, verletzt Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Grundsatz der Besteuerung des Reinvermögenszugangs in stossende Weise
- Ausgestaltung der Luzerner Fixpauschale (Höhe und 6-jährige Beobachtungsphase hinsichtlich Wechsel zu effektivem Abzug) verstösst gegen System der einjährigen Bemessungs-/Steuerperiode
- Zudem besteht keine Gewähr, dass der ganze effektive Unterhaltsaufwand abgezogen werden kann: verstösst gegen Prinzip der Besteuerung des Reinvermögenszugangs

- Folgen für den konkreten Fall:

Weil § 10 StV bundesrechtswidrig, ist StHG unmittelbar anwendbar, d.h. tatsächliche Unterhaltskosten abzugsfähig, womit Gewinnungskostenüberschuss VD von LU zu übernehmen war

- Konsequenzen des Urteils für die Luzerner Praxis:

- Anwendung Wechselpauschale für alle offenen Fälle
- Revision § 10 StV per 1.1.2013: Uebergang zu Wechsel-pauschale, Reduktion der Pauschalabzüge auf 10% (Gebäudealter bis 10 Jahre) bzw. 20% (Gebäudealter über 10 Jahre) des steuerbaren Mietertrags/Mietwerts

3. BGE 2C_337/2012 vom 19.12.2012

(Besteuerung aufgeschobener Grundstücksgewinn im interkantonalen Verhältnis)

Sachverhalt:

- 2001: Verkauf Wohnliegenschaft Hergiswil/NW
Ersatzbeschaffung Wohnliegenschaft Kriens/LU
Aufschub Grundstücksgewinn NW: CHF 300'000
- 2010: Verkauf Wohnliegenschaft Kriens/LU
Veranlagung Kriens: Gewinn Lg. LU CHF 100'000
+ aufgesch. Gewinn NW (§ 4 Abs. 2 GGStG) CHF 300'000
Total steuerbarer Grundstücksgewinn Kriens CHF 400'000

Veranlagung NW: Nachbesteuerung aufgeschobener Gewinn
Hergiswil CHF 300'000 (gemäss GGStG-NW)

- Zwischenfazit:
 - aktuelle interkantonale Doppelbesteuerung
 - keine gesetzliche Lösung im Bundesrecht (StHG)

Erwägungen:

- Grundsatz der objektmässigen Zuweisung der Wertzuwachs-gewinne an den Belegenheitskanton
- Einschränkung: Art. 12 StHG ermöglicht Steueraufschub bei Ersatzbeschaffung Wohnliegenschaft über Kantons-grenze hinweg und drängt so das Belegenheitsprinzip zurück.

- Kantone kennen 2 Methoden zur Besteuerung aufgeschobener Gewinne bei Veräusserung des Ersatzobjekts:
 - Einheitsmethode (z.B. LU, s. aber § 4 Abs. 4 GGStG)
 - Zerlegungsmethode (z.B. NW)
- Bundesgericht hat sich für Einheitsmethode entschieden, d.h. Zuzugskanton besteuert bei der steuerbegründenden Veräusserung des Ersatzobjekts auch den vom Wegzugskanton aufgeschobenen Gewinn
- Begründung: gleiche Regelung wie bei der interkantonalen Ersatzbeschaffung von Betriebsliegenschaften, harmonisierungsrechtlich geboten zwecks Erreichung eines "einheitlichen Steuerraums Schweiz"

- Fazit: Kantonale Nachbesteuerungsregelungen für über die Kantongrenze hinweg aufgeschobene Grundstückgewinne bei Ersatzbeschaffungen sind nicht mehr anwendbar.
- Was gilt bei reinvestitionsnaher Veräusserung des Ersatzobjekts?
 - Im BGE offen gelassen, jedoch Hinweis auf den Lösungsvorschlag der SSK sowie auf die Sperrfristen und relativen Verjährungsfristen im Steuerrecht (jeweils 5 Jahre)
 - Es ist demnach davon auszugehen, dass bei einer steuerbegründenden Veräusserung des Ersatzobjekts vor Ablauf von 5 Jahren der Wegzugskanton die Aufschubsverfügung aufheben und den aufgeschobenen Gewinn nachbesteuern kann (Zerlegungsmethode).Entspricht Praxis Kanton LU.

4. VGE A 12 110 vom 19.04.2012

(Nachbesteuerung aufgeschobener Grundstücksgewinn bei zeitnaher Aufgabe Selbstnutzung des Ersatzobjekts)

Sachverhalt:

- 2006: Verkauf Wohnliegenschaft in Weggis
Kauf Ersatzwohnung in Zürich
Aufschub Grundstücksgewinn Weggis: CHF 1'100'000
- 2009: Abmeldung Steuerpflichtiger von Zürich ins Ausland
Weggis hebt Aufschubsverfügung auf und besteuert nachträglich den aufgeschobenen Grundstücksgewinn

Erwägungen:

- Nachträgliche Aufhebung der rechtskräftigen Aufschubsverfügung und Besteuerung des aufgeschobenen Gewinns durch die Wegzugsgemeinde setzt einen gesetzlichen Nachsteuergrund gemäss § 38a GGStG voraus
- Insbesondere bedingt dies das Vorliegen einer neuen Tatsache, d.h. Fakten oder Beweismittel, welche der Steuerbehörde beim Erlass der Aufschubsverfügung nicht bekannt waren
- § 4 Abs. 1 Ziff. 7 GGStG verlangt als Voraussetzung für den Steueraufschub u.a. eine "dauernde" Selbstnutzung des Ersatzobjekts

- Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn das Ersatzobjekt sowohl mindestens 5 Jahre im Eigentum des Steuerpflichtigen verbleibt als auch mindestens 5 Jahre vom Steuerpflichtigen am Wohnsitz als Hauptwohnung selbst genutzt wird.
- Ein Unterbruch der Selbstnutzung ist nur dann unschädlich, wenn er vorübergehender Natur ist. Dabei ist ein längerer Unterbruch um so eher hinzunehmen, als er durch objektive, vom Steuerpflichtigen nicht beeinflussbare Umstände bedingt ist (z.B. befristete Versetzung ins Ausland durch Arbeitgeber).
- Vorliegend hat der Steuerpflichtige die Selbstnutzung bereits vor Ablauf der 5-jährigen Minimalfrist auf unbestimmte Zeit aufgegeben.

- Die Benutzung der Wohnung durch seine Kinder entspricht nicht der vom Gesetz geforderten Selbstnutzung durch den Steuerpflichtigen selbst. Der Steuerpflichtige vermochte zudem den von ihm behaupteten bloss vorübergehenden Charakter des Auslandsaufenthalts nicht nachzuweisen.
- Neue Tatsache, welche vorliegend zur Nachbesteuerung des aufgeschobenen Gewinns durch Weggis berechnete:
Aufgabe der Selbstnutzung nach 3 Jahren, fehlende Absicht der dauernden Selbstnutzung, welche für die Steuerbehörde im Zeitpunkt des Erlasses der Aufschubsverfügung nicht erkennbar war.

- Steuerstrafrecht: Revisionsvorschlag Bundesrat

1. Zweck der Revision

Neuordnung und Vereinheitlichung von Tatbeständen, Sanktionen, Verfahren und Untersuchungsmitteln

2. Bisheriges Steuerstrafrecht

Das in Kraft stehende Steuerstrafrecht wurde schon vor über 30 Jahren als "Gestrüpp" bezeichnet (W. Robert Pfund, Das Gestrüpp unseres Steuerstrafrechts, ASA 48 S. 1 ff.)

- Unterschiedliche Regelungen zeigen sich insbesondere, wenn ein Wirtschaftsvorgang zu mehreren Steuerstrafverfahren führt, z.B. Alleinaktionär steckt Verkaufserlöse der AG in eigene Tasche
 - ➔ Hinterziehung MWSt (AG), Gewinn-/Kapitalsteuern (AG), VSt (AG), Einkommens-/Vermögenssteuern (Aktionär)
- Unterschiedliche Strafdrohungen je nach Steuerart
- Unterschiedliche Konkurrenzen bei Zusammentreffen Uebertretungstatbestand (Steuerhinterziehung) und Steuervergehen (Steuerbetrug, Abgabebetrug):
 - indir. Steuern (MWSt, VSt, Stempel): unechte Konkurrenz
 - direkte Steuern (Einkommens-/Gewinnsteuer, Vermögens-/Kapitalsteuer): echte Konkurrenz

- Unterschiedliche Untersuchungsmittel:
 - Hinterziehung direkte Steuern: Kantone verfügen nur über Mittel des Veranlagungsverfahrens, keine strafprozessualen Zwangsmittel
 - schwere Steuerwiderhandlungen direkte Steuern, Hinterziehung und Abgabebetrug indirekte Steuern: Untersuchung durch ESTV, strafprozessuale Zwangsmittel inkl. Durchbrechung Bankgeheimnis
 - Steuerbetrug direkte Steuern: Untersuchung durch Strafbehörden (Staatsanwaltschaft) gemäss Bestimmungen der Strafprozessordnung (StPO)

- Unterschiedliche Rechtsmittelverfahren:
 - Bussen kantonaler Steuerbehörden: Verwaltungsrechtsweg
 - Strafen kantonaler Strafbehörden wegen Steuerbetrug: Rechtsweg Strafgerichte gemäss StPO
 - Bussen der ESTV: Rechtsmittelweg gemäss BG über das Verwaltungsstrafrecht

3. Wesentliche Inhalte der Revisionsvorlage

- Steuerhinterziehung: auch bei direkten Steuern als Grundtatbestand (Uebertretung) ausgestaltet, Steuerbetrug gilt als qualifizierte Steuerhinterziehung (Vergehen), somit unechte Konkurrenz, d.h. keine Strafkumulation mehr
- Steuerbetrug: nebst Urkundenmodell neu auch bei direkten Steuern zusätzlich Arglistmodell, d.h. Steuer-/Abgabebetrug kann sowohl durch Urkundenfälschung wie auch durch arglistiges Verhalten (ohne Verwendung einer Urkunde) begangen werden
- Qualifizierter Steuerbetrug (Verbrechen): Hinterzogenes Einkommen ab CHF 600'000

- Vereinheitlichung Verfahrensrecht
 - gleiche Untersuchungsmittel gemäss Verwaltungsstrafrecht wie heute schon für indirekte Steuern auch für Hinterziehungsverfahren direkte Steuern
 - Zugang zu Bankdaten für Hinterziehungsverfahren direkte Steuern mit Ermächtigung des Vorstehers der kantonalen Steuerverwaltung (Bankgeheimnis bleibt im Veranlagungsverfahren gewahrt)
 - Zuständigkeit: auch bei direkten Steuern Untersuchung der einfachen wie qualifizierten Steuerhinterziehung durch Steuerbehörde; Ueberweisung an Strafbehörde nur wenn Freiheitsstrafe droht.

- Juristische Personen: Aufhebung Strafbarkeit für Hinterzug Gewinn- und Kapitalsteuer, Angleichung an die geltende Regelung bei den indirekten Steuern
- Sanktionen: Verzicht auf Mindestbusse: auch bei direkten Steuern; Angleichung Sanktionen direkte und indirekte Steuern

Quelle:

<http://www.efd.admin.ch/dokumentation/medieninformationen/00467/index.html?lang=de&msg-id=03949>

- Einfluss der Volksinitiative "Ja zum Schutz der Privatsphäre"?

Gemäss Initiativtext kann Bankgeheimnis sowohl für direkte wie auch indirekte (!) Steuern nur aufgehoben werden

- im Rahmen eines Strafverfahrens und
- bei einem vom Gericht bejahten begründeten Verdacht auf Steuerbetrug gemäss Urkundenmodell oder auf vorsätzlichen und fortgesetzten Hinterzug eines grossen Steuerbetrags

<http://www.privatsphaere-schuetzen.ch/>