

Aktuelles/Praxis Kanton Solothurn

Aktualitäten aus dem Unternehmenssteuerrecht

Solothurner Steuertagung 2017
vom 5. September 2017

Oskar Ackermann

Leiter juristische Personen, Steueramt des Kantons Solothurn

Mitglied Arbeitsgruppe Unternehmenssteuern SSK (AGUN)

dipl. Steuerexperte

dipl. Wirtschaftsprüfer



Agenda

1. Übergang von der privilegierten in die ordentliche Besteuerung (Steuerstatuswechsel)
2. Autounkosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA SO
3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?



1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Praxis Kanton Solothurn – Steuerpraxis 2016/Nr. 3

➤ Grundsatz:

Stille Reserven inkl. Mehrwert aus der Zeit der Besteuerung unter einem besonderen kantonalen Steuerstatus (Holding-, Domizil-, Verwaltungs- und gemischte Gesellschaft nach §§ 99 und 100 StG SO) können bei Wegfall des kantonalen Steuerstatus grundsätzlich im Umfang der bisherigen Freistellung gewinnsteuerfrei, durch Bildung einer als Gewinn besteuert geltenden stillen Reserve (kantonalen Steuerbilanz), aufgedeckt und nach Einsetzung der ordentlichen Besteuerung steuerwirksam abgeschrieben werden.



1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Aufdeckung von stillen Reserven - Holdinggesellschaften

- ✓ Erfüllt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bisher als Holdinggesellschaft gemäss § 99 StG SO besteuert wurde,
 - ✓ die **Voraussetzungen nicht mehr** oder
 - ✓ will sie **freiwillig darauf verzichten**,wird sie neu ordentlich gemäss § 97 StG SO besteuert.

Stille Reserven (inkl. Mehrwert), welche während der Besteuerung nach § 99 StG SO entstanden sind, können im Zeitpunkt des Übergangs zur ordentlichen Besteuerung ohne Gewinnsteuerfolgen in der (kantonalen) Steuerbilanz offen gelegt werden.

Konsequenzen:

- versteuerte stille Reserven in der kantonalen Steuerbilanz
- aufgedeckte stille Reserven unterliegen der Kapitalsteuer, soweit in Vorjahren nicht gewinnsteuerwirksam abgeschrieben (aufgrund ordentlicher Besteuerung höheres Anrechnungspotential)
- planmässige steuerwirksame Abschreibung nach Einsetzen der ordentlichen Besteuerung



1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Aufdeckung von stillen Reserven – Domizil-/Verwaltungsgesellschaften

- ✓ analoge Praxis wie bei den Holdinggesellschaften
- ✓ im Umfang der bisherigen Freistellung ohne Auswirkung auf die Gewinnsteuer

Stille Reserven (inkl. Mehrwert), welche während der Besteuerung nach § 100 StG SO im Rahmen der steuerfreien Auslandquote entstanden sind, können im Zeitpunkt des Übergangs zur ordentlichen Besteuerung ohne Gewinnsteuerfolgen in der (kantonalen) Steuerbilanz offen gelegt werden.

Konsequenzen:

- versteuerte stille Reserven im Rahmen der steuerfreien Auslandquote in der kantonalen Steuerbilanz steuerneutral → höhere Aufwertungen ordentlich steuerbar
- aufgedeckte stille Reserven unterliegen der Kapitalsteuer, soweit in Vorjahren nicht gewinnsteuerwirksam abgeschrieben (aufgrund ordentlicher Besteuerung höheres Anrechnungspotential)
- planmässige steuerwirksame Abschreibung nach Einsetzen der ordentlichen Besteuerung
- Die aufgedeckten stillen Reserven sind innert zehn Jahren abzuschreiben.



1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Umfang der aufzudeckenden stillen Reserven – Gründung in der CH

Aus steuersystematischen Gründen können grundsätzlich nur jene stillen Reserven ganz oder teilweise steuerunwirksam aufgedeckt werden, die in der Zeit zwischen Eintritt in den kantonalen Steuerstatus und dessen Wegfallen im gewinnsteuerfreien Bereich entstanden sind.

Umfang der aufzudeckenden stillen Reserven – Gründung im Ausland

Gesellschaften, die aus dem Ausland in die Schweiz zugezogen sind und seit dem Zuzug mit einem kantonalen Steuerstatus besteuert wurden, können die gesamten auslandbezogenen stillen Reserven steuerunwirksam aufdecken.



1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Ermittlung der stillen Reserven

Stille Reserven bestehen aus der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert (Verkehrswert) und dem handelsrechtlichen Buchwert (bzw. massgebenden Gewinnsteuerwert) einer Bilanzposition.

Steuerneutrale Aufdeckung

Steuerlich aufgedeckt werden können grundsätzlich nur stille Reserven zwischen dem Verkehrswert und dem massgebenden Gewinnsteuerwert, die infolge Statuswechsel künftig einer anderen (d.h. höheren) Besteuerung unterliegen.

Die Aufdeckung ist sowohl für stille Reserven auf einzelnen Bilanzpositionen wie auch für stille Reserven in Form von **(originärem oder derivativem) Goodwill** zulässig.





1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Ermittlung der stillen Reserven

- nach einer anerkannten bzw. objektiv betriebswirtschaftlich nachvollziehbaren Bewertungsmethode
- die angewandte Methode muss das Geschäftsmodell der Gesellschaft angemessen berücksichtigen
- die Annahmen müssen realistisch und nachvollziehbar sein
- die verwendeten Bewertungsmethoden sind dabei konstant und stetig anzuwenden
- bei grösseren und komplexen (namentlich internationalen) Verhältnissen kann eine vertiefte Bewertung durch anerkannte Fachpersonen bzw. spezialisierte Unternehmung notwendig sein
- da es sich um (zukünftige) steuermindernde Tatsachen handelt, behält sich das KSTA SO vor, von der Unternehmung ein unabhängiges Bewertungsgutachten zu verlangen

Maximale Aufwertungsgrenze

- ✓ Handelsrechtliche Höchstbewertungsvorschriften sind auch in der Steuerbilanz einzuhalten (Art. 960 ff. OR).





1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste *Aufwertungen im Einzelnen - Holdinggesellschaften*

- Bei Wegfall des Holdingstatus können die stillen Reserven gewinnsteuerunwirksam aufgedeckt werden
 - *Der Verkehrswert von Immaterialgüterrechten kann entweder über eine Kapitalisierung der Erträge, über Markendatenbanken oder z.B. über einen Wertvergleich von «branded» vs. «unbranded» Gütern ermittelt werden.*
- *Ausgenommen sind jene auf Immobilien, da Holdinggesellschaften für Liegenschaften ordentlich besteuert werden (§ 99 Abs. 2 StG SO)*

Fortführung der bestehenden Praxis (bis Einführung BEPS):

- ✓ *Bei der Wertbestimmung kann sich die Frage stellen, inwieweit einer Holding bei blosser Kostentragung auch das wirtschaftliche Eigentum an den IP zuzurechnen ist.*
- ✓ *Der Kanton SO hat in der Vergangenheit diese Unterscheidung nicht explizit vorgenommen, weshalb im Rahmen der Aufdeckung der stillen Reserven keine Praxisänderung vollzogen werden soll. Mit der Einführung der BEPS-Grundsätze wird jedoch eine Praxisänderung i.S. des reinen zivilrechtlichen Eigentums und des wirtschaftlichen Nutzungsrechtes vollzogen werden müssen.*





1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Aufwertungen im Einzelnen – Domizil- und Verwaltungsgesellschaften

- ✓ Bei Wegfall des Domizil- oder Verwaltungsstatus können die stillen Reserven auf den auslandsbezogenen Aktiven im Umfang der bisherigen Freistellungsquote ohne Gewinnsteuerfolgen offengelegt werden



- *Ausgenommen sind jene auf Immobilien und*
- *inlandsbezogenen Aktiven*





1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Aufwertungen von Beteiligungen – privilegierter Steuerstatus

- Bei Wegfall des Holding-, Domizil- oder Verwaltungsstatus ist steuersystematisch nur die Differenz zwischen Gestehungskosten und dem tieferen Gewinnsteuerwert vom Statuswechsel betroffen.
 - nur dieser wäre bei einer Veräusserung, buchmässigen Aufwertung oder gestützt auf § 92^{bis} StG SO bei einer Werterholung als steuerbarer Reingewinn steuerbar
 - die Differenz zwischen Veräusserungserlös und Gestehungskosten bleibt über den Beteiligungsabzug auch nach Einsetzen der ordentlichen Besteuerung – wenn auch nur noch indirekt – gewinnsteuerfrei

- andererseits ist sicherzustellen, dass Abschreibungen auf Beteiligungen, die sich während der Zeit der Statusbesteuerung nicht auf die Gewinnsteuer ausgewirkt haben, bei deren «Wiedereinbringung» im Zusammenhang mit einer echten, buchmässigen oder steuersystematischen Realisation nicht zur Besteuerung gelangen.



1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Aufwertungen von Beteiligungen – privilegierter Steuerstatus – 2 Arten:

1. Verkehrswert der Beteiligung > als Gestehungskosten

- Der Gewinnsteuerwert der Beteiligung kann in der kantonalen Steuerbilanz gewinnsteuerunwirksam bis auf die Gestehungskosten erhöht werden
- Die Gestehungskosten bleiben unverändert

2. Verkehrswert der Beteiligung < als Gestehungskosten

- Der Gewinnsteuerwert der Beteiligung kann in der kantonalen Steuerbilanz gewinnsteuerunwirksam bis auf den Verkehrswert erhöht werden
- Die Gestehungskosten werden auf den Verkehrswert der Beteiligung reduziert!

Konsequenzen:

- Die kantonalen Gestehungskostenwerte können von denjenigen der direkten Bundessteuer (in Zukunft) abweichen!
- Eine konsequente Nachführung der Gestehungskostenwerte in den einzelnen Steuerbilanzen (Anhängen) ist deshalb unerlässlich!



1. Steuerstatuswechsel

Auswirkungen auf die stillen Reserven und die Vorjahresverluste

Steuerlich nicht verrechnete Vorjahresverluste

1. Ordentliche Verlustverrechnung bei juristischen Personen

- JP können vom Reingewinn der Steuerperiode Verluste aus sieben der Steuerperiode vorangegangenen Geschäftsjahre abziehen, soweit sei bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns dieser Jahre nicht berücksichtigt werden konnten (§ 96 Abs. 1 StG SO).

2. Verlustverrechnung bei Holdinggesellschaften

- Verluste, die während der Besteuerung als Holdinggesellschaft gemäss § 99 StG SO entstanden sind, können nach dem Statuswechsel (Übergang zur ordentlichen Besteuerung nach § 97 StG SO) nicht mehr zur Verrechnung gebracht werden (§ 43^{bis} Abs. 7 VV StG SO).

Konsequenzen:

- Nicht verrechnete Vorjahresverluste aus der Zeit der Besteuerung als Holdinggesellschaft können nicht verrechnet oder weiter vorgetragen werden (43^{bis} Abs. 7 VV StG SO).
- Bisherige Domizil- oder Verwaltungsgesellschaften können Verluste aus der Zeit der privilegierten Besteuerung nach § 100 StG SO nur im Umfang der steuerbaren Quote mit künftigen Gewinnen unter der ordentlichen Besteuerung (§ 97 StG SO) verrechnen!





2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Einführung / Umsetzung / Ziele

Grund der Anpassungen

- ✓ am 31. Mai 2016 publizierte die ESTV die überarbeitete MWST-Info 08 zur mehrwertsteuerlichen Behandlung von Privatanteilen
- ✓ bisherige ESTV-Praxis wird präzisiert und in wichtigen Teilen geändert
- ✓ einige Regelungen wurden von der ESTV schon länger praktiziert, zuvor aber nicht veröffentlicht
- ✓ die festgesetzte Praxisänderungen und -präzisierungen gelten bei der ESTV/MWST rückwirkend ab 1. Mai 2016

Umsetzung/Ziel der Solothurnischen Steuerbehörden

- Die MWST-Regelungen soweit als möglich auch für die direkten Steuern zu übernehmen
- Damit für alle Beteiligten der Verwaltungsaufwand möglichst gering gehalten werden kann
- D.f., dass auch bei den direkten Steuern Ergänzungen und Präzisierungen notwendig sind

- ✓ **Praxisanpassungen sollen bei den JP im Kanton Solothurn laufend; jedoch spätestens per 1. Januar 2018 einheitlich umgesetzt sein.**



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Gesetzliche Grundlagen

Einkommen von unselbständigerwerbenden Steuerpflichtigen

Gemäss § 22 Abs. 1 StG SO und Art. 17 Abs. 1 DBG sind **alle Einkünfte aus privatrechtlichem oder öffentlich-rechtlichem Arbeitsverhältnis mit Einschluss der Nebeneinkünfte** wie Entschädigungen für Sonderleistungen, Provisionen, Zulagen, Dienstalters- und Jubiläumsgeschenke, Gratifikationen, Trinkgelder, Tantiemen und **andere geldwerte Vorteile** als Einkommen steuerbar.

In welcher Form die Entschädigung ausbezahlt wird, ist grundsätzlich ohne Bedeutung. Zum steuerbaren Erwerbseinkommen von Unselbständigerwerbenden gehören daher als sog. **Naturaleinkommen auch geldwerte Vorteile**, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer etwa dadurch einräumt, dass er ihm ein **Geschäftsauto zu privatem Gebrauch** zur Verfügung stellt.

Nach § 26 Abs. 1 lit. b) StG SO und Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG sind aber **auch steuerbar**: Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und **geldwerte Vorteile aus Beteiligungen** aller Art. Sie sind im Umfang von 60 % (= Teileinkünfteverfahren) steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Gesetzliche Grundlagen / Fazit

Schlussfolgerungen aus den gesetzlichen Grundlagen

Bei nichtbeteiligten Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern liegt im Umfang des Privatverbrauchs jeweils ein **Naturaleinkommen** i.S. eines **Erwerbseinkommens aus unselbständiger Erwerbstätigkeit** vor. Mit der Einführung von FABI wird in Zukunft sogar ein Teil des Arbeitsweges (im Kanton Solothurn im Moment nur bei der direkten Bundessteuer), welchen der Arbeitgeber übernimmt, als Naturaleinkommen aufgerechnet, obwohl echte Gewinnungskosten vorliegen.

Bei einem **nichtmitarbeitenden Anteilsinhaber bzw. einer nichtmitarbeitenden Anteilsinhaberin** handelt es sich beim Privatverbrauch jeweils um eine **geldwerte Leistung** i.S. eines **steuerbaren Vermögensertrages aus Beteiligungen**. Bei nicht operativ aktiven Anteilsinhabern und Verwaltungsräten ist ein Geschäftsfahrzeug grundsätzlich nicht geschäftsmässig begründet. In diesen Fällen erfolgt eine 100 %ige Aufrechnung der gesamten Vollkosten. Wenn eine qualifizierte Beteiligung von mindestens 10 % gehalten wird, kann das sog. Teileinkünfteverfahren geltend gemacht werden.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Aufrechnung als Arbeitseinkommen oder Vermögensertrag?

Grundsatz

Wenn es sich um **mitarbeitende Anteilsinhaberinnen oder Anteilsinhaber** handelt, kann der Privatverbrauch **grundsätzlich Einkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit oder einen steuerbaren Vermögensertrag aus Beteiligungen** darstellen, je nachdem, ob das Arbeits- oder Beteiligungsverhältnis überwiegt.

Praktische Umsetzung

Im Sinne einer **Vereinfachung** und der **Verwaltungsökonomie** gehen wir bei **mitarbeitenden Anteilsinhaberinnen und –inhabern** jeweils von einer **geldwerten Leistung i.S. des Beteiligungsverhältnisses** aus (u.U. Gewährung des Teileinkünfteverfahrens, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind).



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Grundsätze / 2 Methoden

Effektive Methode

Bei dieser Berechnungsmethode wird der **effektive Anteil** der **privaten Nutzung** ermittelt. Dessen Nachweis kann mittels eines **Bordbuches** (Fahrtenkontrollheftes) erfolgen, in dem alle Fahrten detailliert (bezüglich Datum, Beginn und Ende der Fahrt, Abgangs-, Bestimmungsort, Zweck der Fahrt, Fahrzeuginsassen, etc.) notiert werden.

Die **Anzahl der gesamt privat zurückgelegten Kilometer** (ohne Arbeitsweg) werden dabei mit den vorgegebenen **Solothurnischen Referenzsätzen** **multipliziert** (z.B. 5'000 Privatkilometer x CHF 0.70 = CHF 3'500).

für die ersten	10'000 km	CHF 0.70/Kilometer
für die zweiten	10'000 km	CHF 0.55/Kilometer
für die dritten	10'000 km	CHF 0.45/Kilometer
für weitere km		CHF 0.35/Kilometer

Im interkantonalen Verhältnis, wenn nur eine sekundäre Steuerpflicht vorliegt, werden aber auch generell CHF 0.70/km bei Kilometerleistungen grösser 10'000 ohne steuerliche Korrektur – im Rahmen der interkantonalen Steueraus-scheidung - akzeptiert.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Grundsätze / 2 Methoden

Effektive Methode/Exkurs: Arbeitnehmer stellt Privatfahrzeug für geschäftliche Fahrten zur Verfügung

Wenn der **Arbeitnehmer für geschäftliche Fahrten sein Privatfahrzeug** zur Verfügung stellt bzw. stellen muss, ist ein **Bordbuch** zu führen, in welchem jede geschäftliche Fahrt im Detail festgehalten werden muss.

Den Steuerbehörden muss **jederzeit der Nachweis für die geschäftlichen Fahrten** bzw. den **geschäftsmässig begründeten Aufwand** erbracht werden können.

Die Abgeltung erfolgt grundsätzlich zum Referenzsatz von CHF 0.70/Kilometer bzw. ab einer gewissen Kilometerleistung degressiv nach Solothurnischem Modell. Höhere Kilometerentschädigungen müssen durch das Steuersubjekt im Detail nachgewiesen werden. Tiefere Kilometerkosten sind – unter Mitwirkung des Arbeitnehmers bzw. Arbeitgebers – durch das Kantonale Steueramt nachzuweisen.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Grundsätze / 2 Methoden

Pauschale Methode

Die **pauschale Methode** wird von vielen Unternehmen vorgezogen, da jene im Vergleich zur **effektiven Methode** als weniger aufwändig erscheint.

Die pauschale Methode ist gemäss Bundesgericht grundsätzlich nur dann anwendbar, wenn eine geschäftliche Nutzung von mindestens 50 Prozent vorliegt.

Der dem Arbeitnehmer zu belastende **Privatanteil** vom Geschäftsfahrzeug beträgt dabei grundsätzlich **pro Monat 0.8 % des Kaufpreises/ Anschaffungswertes (inklusive allfälliger Sonderausstattungen) des Fahrzeuges (exklusiv Mehrwertsteuer), mindestens jedoch CHF 150.00 pro Monat.**

Die **pauschale Ermittlung** ist nur für **Personenwagen** anwendbar.

Als Personenwagen gelten leichte Motorwagen mit einem zulässigen Gesamtgewicht bis 3'500 kg zur Beförderung von maximal 9 Personen einschliesslich Fahrer.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Grundsätze / 2 Methoden

Pauschale Methode – Berechnungsbasis bei Leasingfahrzeugen

Bei **Leasingfahrzeugen** tritt anstelle des Kaufpreises der im Leasingvertrag festgehaltene **Barkaufpreis** des Fahrzeuges **inklusive aller Sonderausstattungen (exkl. Mehrwertsteuer)**, eventuell der im Leasingvertrag angegebene Objektpreis (exkl. Mehrwertsteuer).

Bei einem **anfänglich geleasteten Fahrzeug**, das **anschliessend von der Firma gekauft** (und vom Arbeitnehmer weiter benutzt) wird, **bleibt** der im Leasingvertrag ursprünglich **festgehaltene Barkaufpreis massgebend**. Auf den (tieferen) Übernahmepreis beim Kauf des Geschäftswagens durch den Arbeitgeber kann nicht abgestellt werden.

Berechnungsbasis ist bei **Leasingfahrzeugen** anstelle des Kaufpreises der im Leasingvertrag festgehaltene **Wert (inklusive allfälliger Sonderausstattung) exklusive Mehrwertsteuer**.

Dieser **Wert** ist **auch massgebende Grundlage bei Fahrzeugübernahmen** nach Ablauf oder Auflösung des Vertrages für die pauschale Berechnung.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Praxis bei mehreren Geschäftsfahrzeugen

Einem Angestellten steht mehr als ein Geschäftsfz zur Verfügung

Ein Angestellter benötigt i.d.R. für seine berufliche Ausübung **nur ein Geschäftsfahrzeug** (z.B. für Kundenbesuche).

Stellt eine Unternehmung einem Mitarbeiter zwei oder mehrere Fahrzeuge für dessen geschäftliche Ausübung zur Verfügung, muss die Notwendigkeit, dass mehr als ein Fahrzeug für diese Tätigkeit des Mitarbeiters unabdingbar ist, durch die Unternehmung nachgewiesen werden. Dies kann mittels Bordbuch oder anderen aussagekräftigen Unterlagen erfolgen.

Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern wird i.d.R **nur ein Geschäftsfahrzeug** für geschäftliche und private Fahrten (nebst dem Arbeitsweg) zur Verfügung gestellt. Die Abrechnung eines entsprechenden Privatanteils ist in diesen Fällen sachgerecht.

Bei den **mitarbeitenden Anteilsinhabern und –inhaberinnen** stehen ab und zu **mehrere Geschäftsfahrzeuge** für den **geschäftlichen und privaten Gebrauch** zur Verfügung. Im Sinne des **Drittvergleichs bzw. der Bundesgerichtspraxis** wird in diesen Fällen grundsätzlich jedoch **höchstens ein Geschäftsfahrzeug** als geschäftsmässig begründeter Aufwand **akzeptiert**.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Praxis bei mehreren Geschäftsfahrzeugen

Einem Angestellten steht mehr als ein Geschäftsfz zur Verfügung

Falls bei einer juristischen Person **nur ein Fahrzeug (pro Person) geschäftsmässig begründet** ist, **aber mehrere Fahrzeuge (pro Person)** in der Geschäftsbuchhaltung geführt werden, ist somit für das **erste Fahrzeug** ein **angemessener Privatanteil** auszuscheiden, für **jedes weitere Fahrzeug** beträgt der **Privatanteil 100 Prozent** der in der Buchhaltung verbuchten Aufwendungen (variable und fixe Kosten).

Welches der Fahrzeuge der geschäftlichen Verwendung zugeordnet wird, hängt nicht von dessen Kaufpreis, sondern von dessen **Einsatzzweck** beziehungsweise von dessen **Funktionalität** ab.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Praxis bei Spezialfahrzeugen

Spezialfahrzeuge wie Werkstattwagen, Transporter, usw.

In Fällen, in denen die **private Nutzung** eines Geschäftsfahrzeuges **erheblich eingeschränkt** ist (z.B. durch fest installierte Vorrichtungen für den Transport von Werkzeugen), ist für die Nutzung des Geschäftsfahrzeuges **kein Privatanteil** abzurechnen.

Für die Verwendung eines solchen Spezialfahrzeuges zu privaten Zwecken steht dem Unternehmen grundsätzlich ein Entgelt zu.

Poolfahrzeuge

Verfügt ein **Arbeitgeber über Fahrzeuge in einem Pool** und stellt diese **seinen Angestellten** für die **private Nutzung zur Verfügung**, so muss diese Nutzung mit der **effektiven** oder **pauschalen Methode** abgerechnet werden.

Kann der Arbeitnehmer die Fahrzeuge **unentgeltlich nutzen**, so sind die **privat gefahrenen Kilometer** anhand eines **Bordbuches effektiv zu ermitteln** und mit einem **Ansatz von CHF 0.70/km** abzurechnen.

Aus Vereinfachungsgründen besteht **ebenfalls** die Möglichkeit, die durch die **Mitarbeiter privat gefahrenen** und allenfalls nicht in Rechnung gestellten Kilometer mit dem **pauschalen Ansatz von monatlich 0,8 % des Kaufpreises** **exklusive MWST**, mindestens jedoch CHF 150, abzurechnen.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Praxis bei Luxusfahrzeugen

Anschaffungskosten der Fahrzeuge - Luxusfahrzeuge

Das Steueramt des Kantons Solothurn, Juristische Personen, **kennt keine finanzielle Grenze bezüglich des zulässigen Anschaffungswertes** des jeweiligen Geschäftsfahrzeuges i.S. der geschäftsmässigen Begründetheit.

Der unternehmerische Entscheid wird vom Kantonalen Steueramt, Juristische Personen, akzeptiert.

Somit kann eine Unternehmung auch luxuriöse Geschäftsfahrzeuge anschaffen.

Der pauschale Privatanteil wird grundsätzlich vom Anschaffungswert inklusive aller Sonderausstattungen berechnet.

Wechselschilder

Der **Grundsatz**, dass **pro Person (grundsätzlich) nur ein Geschäftsfahrzeug** akzeptiert wird, muss **auch** bei den **Wechselnummern** eingehalten werden.

Welches der beiden Fahrzeuge der geschäftlichen Verwendung zugeordnet wird, hängt wiederum von dessen **Einsatzzweck** beziehungsweise dessen **Funktionalität** ab.

Bei zwei ebenbürtigen geschäftlichen Fahrzeugen akzeptieren wir jeweils dasjenige mit dem höheren Anschaffungswert.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Praxis bei Veteranenfahrzeugen

Veteranenfahrzeuge

Fahrzeuge, welche von den kantonalen Strassenverkehrsämtern als sog. **Veteranenfahrzeuge** zugelassen werden, dürfen aufgrund der **behördlichen Auflagen** nur für **private Zwecke** verwendet werden.

Namentlich **ausgeschlossen** sind Fahrten, mit welchen ein **wirtschaftlicher Erfolg erzielt** wird. Als Konsequenz daraus ergibt sich, dass solche, in den Geschäftsbüchern erfasste Fahrzeuge, immer als **faktisch „private Fahrzeuge“** gelten und ein Leistungsverhältnis zwischen dem Unternehmen und dem Anteilsinhaber bzw. der Anteilsinhaberin begründen.

Bei **juristischen Personen** kann **keine Ausbilanzierung** verlangt werden, weshalb die Vollkosten dem Anteilsinhaber bzw. der Anteilsinhaberin i.S. eines **100 prozentigen Privatanteils** zu belasten sind.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Praxis bei Motorrädern, E-Bikes, Quads, Booten, etc.

Motorfahrträder, E-Bikes, Quads, Boote, etc.

Wenn diese **Fahrzeuge mehrheitlich geschäftlich genutzt** werden, ist eine **pauschale Abrechnung** für die **private Nutzung** zulässig.

Der **Privatanteil** wird **analog der Geschäftsfahrzeuge mit 9,6 % (exkl. MWST) pro Jahr** festgelegt, wobei die Mindestgrenze von CHF 1'800 pro Jahr entfällt.

Bei **teilweiser geschäftlicher Nutzung** (< 50 %) muss ebenfalls ein **Bordbuch geführt** werden. Die private Nutzung ist effektiv der Unternehmung (auf Vollkostenbasis) zu vergüten.

Sollten diese Fahrzeuge jedoch ausschliesslich für private Zwecke genutzt werden, sind sämtliche Kosten als nicht geschäftsmässig begründet aufzurechnen.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP

Praxis bei adäquatem privaten Fahrzeug

Adäquates privates Fahrzeug – Auswirkungen auf Privatanteil bei Geschäftsfahrzeugen

Der **Besitz eines privaten Zweitwagens** bedeutet **nicht automatisch den Verzicht** auf die **Ausscheidung eines Privatanteils**.

Bereits die Verfügbarkeit eines Fahrzeuges stellt eine **private Leistung** dar.

Die Aussagen, dass man privat über ein gleichwertiges oder luxuriöseres Fahrzeug verfüge, sind nicht stichhaltig und massgebend bei der Bemessung des Privatanteils.

Sehr oft gibt es auch noch andere Familienmitglieder, welche diese geschäftlichen oder privaten Fahrzeuge mitbenutzen.

Auf einen Privatanteil kann nur dann verzichtet werden, wenn das Geschäftsfahrzeug jeweils beim Arbeitgeber stehen gelassen wird, und die Schlüssel nach Arbeitsende in der Unternehmung deponiert werden.



2. Autokosten / Privatanteil Auto / Praxis KSTA JP Deklaration im Lohnausweis

Auswirkungen auf den Lohnausweis

Ist dem Arbeitnehmer ein **Privatanteil** anzurechnen, so muss auf jeden Fall auf dem **Lohnausweis** ein Kreuz beim Feld F (unentgeltliche Beförderung zwischen Wohn- und Arbeitsort) gesetzt werden.

Wird der **Privatanteil** mittels der **pauschalen Methode** ermittelt, so ist der errechnete Betrag unter Ziffer 2.2 des **Lohnausweises** zu deklarieren.



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Sachverhalt

1990er Jahren

X. verheiratet,
Wohnsitz Kanton SZ

Partner



X & Partner

- realisierten eine Überbauung
- anschliessend Verkauf

Steuerliche Qualifikation

- Gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Sachverhalt

2000er Jahren

X. verheiratet,
Wohnsitz Kanton SZ

Partner 2

Partner 3



X, Partner 2 und 3

- einfache Gesellschaft
- Kauf Wohn- und Geschäftshaus Kt. SZ
- Renovation
- Jahren 2001 bis 2003 wurden einzelne Wohneinheiten veräussert

Steuerliche Qualifikation

- Erlös wurde als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Sachverhalt

Ende 2008

X. verheiratet,
Wohnsitz Kanton SZ

Partner 2

Partner 3



Gründungen:

- drei Gesellschafter zu je 1/3 an der «einfachen Gesellschaft Y.» beteiligt
- am 19. Februar 2009 liessen X und der Partner 2 sich als je 50 %-Teilhaber der Kollektivgesellschaft Z im HR Kt. SZ eintragen (mit ihren 2/3 an der «einfachen Gesellschaft Y.»)
- am 14. April 2009 wurde die Z. AG mit Sitz in B. im HR des Kt. SZ eingetragen. X und Partner 2 waren daran zu je 50 % beteiligt.



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Sachverhalt

Ende 2008

X. verheiratet,
Wohnsitz Kanton SZ

Partner 2

Partner 3

Partner 3

- verkaufte mittels Kaufvertrag vom 6. Mai 2009, der an der «einfachen Gesellschaft Y.» beteiligt war, seinen Anteil an die Z. AG

Vermögensübertragung

- rückwirkend per 1. Juli 2009 übertrug die Kollektivgesellschaft Z. gestützt auf den «Vermögensübertragungsvertrag» i.S. von Art. 69 ff. FusG sämtliche Aktiven und Passiven auf die Z. AG
- Übertragene Aktiven beinhalten:
 - 4 Wohnungen im Stockwerkeigentum
 - 4 Tiefgaragenplätze
 - 4 Aktien an der P. AG
 - 4 Aktien an der Q. AG





3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Sachverhalt

Ende 2008

X. verheiratet,
Wohnsitz Kanton SZ

Partner 2



Steuerverwaltung Kanton SZ

- Rechnet bei X. (und dessen Ehefrau) aufgrund der Vermögensübertragung für die Belange der direkten Bundessteuer Einkommen aus gewerbsmässigem Liegenschaftenhandel von CHF 238'477 auf und veranlagt ein steuerbares Einkommen von total CHF 401'500.
- X. ist damit nicht einverstanden.

Folgende steuerliche Fragen stellen sich:

- Stellt die Beteiligung an einer «einfachen Gesellschaft» jedenfalls eine selbständige Erwerbstätigkeit dar?
- Ist es zutreffend, dass die Kollektivgesellschaft Z. für die Belange der direkten Bundessteuer ihre Aktiven und Passiven nicht steuerneutral auf die Z. AG übertragen kann und somit bei X. eine Einkommensbesteuerung auslöst?



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Stellt die Beteiligung an einer «einfachen Gesellschaft» jedenfalls eine selbständige Erwerbstätigkeit dar?

Allgemeine Bemerkungen:

- Zivilrechtlich ist zu beurteilen, ob eine einfache Gesellschaft **ein nach kaufmännischer Art** geführtes Gewerbe betreibt. Ist dies der Fall und sind an ihr ausschliesslich natürliche Personen beteiligt, wird die **einfache Gesellschaft** in eine **Kollektivgesellschaft umqualifiziert**.
- Das Steuerrecht knüpft grundsätzlich an die **zivilrechtliche Abgrenzung** an und übernimmt diese.
- Eine **Kollektivgesellschaft** wird **steuerlich transparent behandelt**, d.h. die Art der Tätigkeit wird dem Gesellschafter zugerechnet und dort beurteilt.
- Betreibt die einfache Gesellschaft **kein nach kaufmännischer Art** geführtes Gewerbe, bildet sich auch steuerlich eine **einfache Gesellschaft**. Diese ist **ebenfalls transparent** zu behandeln. D.h. die Tätigkeit ist wiederum anteilig dem Gesellschafter zuzurechnen und die Art der Tätigkeit bei ihm zu beurteilen.
- Dabei finden dieselben Abgrenzungskriterien Anwendung wie bei einer unmittelbar vom Gesellschafter ohne Einschaltung einer einfachen Gesellschaft ausgeübten Tätigkeit.
- Zu prüfen ist, ob es sich um eine **private Tätigkeit** (private Vermögensverwaltung, Liebhaberei) oder um eine **selbständige Erwerbstätigkeit** handelt.
- **Selbständigerwerbend** sind **Teilhaber einfacher Gesellschaften** mit **gewerblichem** oder **geschäftlichen Betrieben** oder **Teilhaber von als Kollektivgesellschaften qualifizierte einfachen Gesellschaften**, nicht jedoch Teilhaber einfacher Gesellschaften mit einer «privaten Tätigkeit».



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Stellt die Beteiligung an einer «einfachen Gesellschaft» jedenfalls eine selbständige Erwerbstätigkeit dar?

Konkrete Beurteilung aufgrund des vorliegenden Falles:

- Vorliegend erwarb die «einfache Gesellschaft Y.» ein Wohn- und Geschäftshaus in Schwyz, renovierte dieses und veräusserte einzelne Wohneinheiten davon.
- Die **Tätigkeit der einfachen Gesellschaft** resp. **deren Teilhaber** wurde als **gewerbsmässige Liegenschaftenhändlertätigkeit** beurteilt.
- Diesfalls liegt **ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe vor**, womit die **einfache Gesellschaft als Kollektivgesellschaft zu behandeln** ist.
- *Laut den Ausführungen im Sachverhalt der Urteilsschrift der Vorinstanz, dem Verwaltungsgericht des Kantons Schwyz, machten die Pflichtigen in der Beschwerde ans Verwaltungsgericht auch eine Kollektivgesellschaft geltend.*



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Ist es zutreffend, dass die Kollektivgesellschaft Z. für die Belange der direkten Bundessteuer ihre Aktiven und Passiven nicht steuerneutral auf die Z. AG übertragen kann und somit bei X. eine Einkommensbesteuerung auslöst?

Allgemeine Bemerkungen:

- Gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG werden **stille Reserven einer Personenunternehmung** (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) bei der **Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person nicht besteuert**, soweit die **Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht** und die **bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen** werden.
- Das **Betriebserfordernis** dieser Normen **gewährleistet die objektive Verknüpfung der stillen Reserven im bisherigen betrieblichen Umfeld**. Es ist auf den Gedanken zurückzuführen, dass bei blosser Änderung der Rechtsform eines Unternehmens wirtschaftlich kein Gewinn realisiert wird, da die stillen Reserven ihre bisherige Funktion unverändert beibehalten und dem gleichen Zweck dienen.
- Das **Bundesgericht** hatte in seinem Urteil vom 24. Mai 2016 (2C_390/2015) **erstmalig zu klären, ob jede selbständige Erwerbstätigkeit das Betriebserfordernis nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt**. Das Bundesgericht verneint diese Frage:



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Ist es zutreffend, dass die Kollektivgesellschaft Z. für die Belange der direkten Bundessteuer ihre Aktiven und Passiven nicht steuerneutral auf die Z. AG übertragen kann und somit bei X. eine Einkommensbesteuerung auslöst?

Bundesrechtliche Auffassung:

Das Bundesgericht argumentiert im Wesentlichen wie folgt:

- Der ***Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit*** sei ***umfassender als*** der ***Begriff des Betriebs***. Dies zeige sich an Art. 18 Abs. 1 DBG, eine Bestimmung, die «nebst den Einkünften aus einem Betrieb (aus Handel, Industrie, Gewerbe, Land- oder Forstwirtschaft) und freien Berufen auch alle Einkünfte ‚aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit‘ für steuerbar erklärt»;
- Die Anknüpfung gewisser Tatbestände an einen Betrieb sei im Steuerrecht nicht fremd (z.B. Begründung einer beschränkten Steuerpflicht nach Art. 4 Abs. 1 lit. a DBG (Geschäftsbetrieb));
- Die ***Auslegung***, wie sie die ***Lehre sieht***, würde das ***Betriebserfordernis*** in Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG ***seines Sinngehalts weitgehend entleeren***. «Werden die wesentlichen objektiven Grundlagen ***jeder*** selbständigen Erwerbstätigkeit als Betrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG betrachtet, ***erfüllt letztlich alles Geschäftsvermögen das Betriebserfordernis***. Ein solches ***Resultat*** ist vom ***Gesetzgeber*** angesichts des insoweit klaren Wortlauts von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG und der Entstehungsgeschichte dieser Norm ***nicht gewollt.***»



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Ist es zutreffend, dass die Kollektivgesellschaft Z. für die Belange der direkten Bundessteuer ihre Aktiven und Passiven nicht steuerneutral auf die Z. AG übertragen kann und somit bei X. eine Einkommensbesteuerung auslöst?

Bundesrechtliche Auffassung:

Das Bundesgericht argumentiert im Wesentlichen wie folgt:

- Dass eine steuerneutrale Überführung von Personenunternehmen in juristische Personen nur bei Übertragung eines (Teil-)Betriebs möglich sei, «lässt sich schliesslich auch auf sachliche Gründe stützen, wie den Schutz von Arbeitsplätzen oder den Abbau steuerlicher Hindernisse für Unternehmen, die aktiv am Wirtschaftsgeschehen teilnehmen und ihren Kunden regelmässig Leistungen erbringen. Einem (Teil-)Betrieb kommt eine gewisse volkswirtschaftliche Bedeutung zu, weshalb die Möglichkeit zur steuerneutralen Umgründung insofern im öffentlichen Interesse liegt.»
- Erhöhte Anforderungen an die steuerneutrale Umstrukturierung von Personenunternehmen in juristische Personen rechtfertigen auch deshalb, weil regelmässig eine Überführung von Geschäfts- in Privatvermögen einhergeht.

Im nächsten Schritt untersuchte das Bundesgericht, welche Merkmale ein selbständig erwerbender Immobilien **verwalter** oder ein selbständiger Immobilien **händler** erfüllen müssen, um das Betriebserfordernis nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG zu erfüllen.



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Verwaltung eigener Immobilien – wann ein Betrieb i.S. des Umstrukturierungsrechts?

Bundesrechtliche Auffassung - Verwaltung eigener Immobilien:

- Die Verwaltung eigener Immobilien stelle nur ausnahmsweise einen Betrieb dar, wenn eine professionelle Immobilienbewirtschaftung vorliege.
- Das Bundesgericht bezieht sich dabei auf eines seiner Urteile zur Ersatzbeschaffung von betriebsnotwendigem Anlagevermögen.
- Es sei deshalb nicht ausgeschlossen, so das Bundesgericht im vorliegenden Urteil, dass eine Immobilienverwaltung, «die eine grosse Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung) betreut oder mit ihnen (im Sinne einer Mischform...) auch Handel betreibt.
- Von einem Betrieb kann jedoch nur gesprochen werden, wenn sich die Verwaltung nicht in dem erschöpft, was mit der blossen Kapitalanlage einer Unternehmung in Immobilien ohnehin verbunden ist (vgl. BGE 115 Ib 263 E. 2c S. 267)».



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Handel mit Immobilien – wann ein Betrieb i.S. des Umstrukturierungsrechts?

Bundesrechtliche Auffassung - Handel mit Immobilien:

- Das Bundesgericht stellt die beiden unterschiedlichen Auffassungen im Schrifttum dar, nämlich jene, die vertreten, dass bei gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlern in den meisten Fällen kein Betrieb vorliege und jenen, nach denen jede Liegenschaftenhändler-tätigkeit genügt, um das Betriebserfordernis zu erfüllen.
- Verwiesen wird auch auf jene Literaturstimmen, die auf widersprüchliches Verhalten hinweisen, wenn Gewinne eines gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlers einkommenssteuerrechtlich Geschäftsvermögen darstellen, weil er sich gewerbsmässig verhält, andererseits bei einer Umwandlung das Vorliegen eines Betriebs verneint.
- Da in casu der Zweck der Kollektivgesellschaft «Erwerb, Halten und Verwalten der Liegenschaft Q. an der R. strasse yy in V.» umfasst, und die letzte Veräusserung sechs Jahre früher, im Jahr 2003 erfolgte, verneint das Bundesgericht eine Handelstätigkeit.
- Dabei lässt das Bundesgericht ausdrücklich offen, wie dies die Eidg. Steuerverwaltung offenbar in der Vernehmlassung forderte, beim Immobilienhandel in jedem Fall auch die quantitativen Anforderungen, welche das KS ESTV Nr. 5 zur Immobilienverwaltung definiert, erfüllt sein müssten.
- **Das Bundesgericht erblickt in casu eine blossе Verwaltung von einigen wenigen Liegenschaften, die keinen Betrieb darstellt.**



3. Kollektivgesellschaft – Betrieb?

Steuerliche Beurteilung

Bezogen auf den konkreten Fall?

Bundesrechtliche Auffassung:

Zusammenfassend ist festzuhalten:

- Nach Auffassung des Bundesgerichts ist X. als Teilhaber der bisherigen Kollektivgesellschaft zwar selbständigerwerbender Liegenschaftenhändler, die Kollektivgesellschaft über eine blosser Verwaltung von einigen wenigen Liegenschaften aus, die keinen Betrieb darstelle.
- Deshalb sei das Betriebserfordernis nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG nicht erfüllt und könne eine Übertragung auf die neue Z. AG nicht steuerneutral erfolgen.

Kritik an der bundesgerichtlichen Überlegungen:

- *Nach Auffassung diverser Vertreter erfüllt jede selbständige Erwerbstätigkeit das Betriebserfordernis nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG und kann die vorliegende Übertragung auf die Z. AG steuerneutral erfolgen.*



Aktualitäten aus dem Unternehmenssteuerrecht

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

