

# *Praxisbezogene Fragen aus dem Bereich Natürliche Personen*

*Einkommen aus beweglichem Privatvermögen (Anpassung  
Kapitaleinlageprinzip, Indirekte Teilliquidation, Transponierung)  
und unbeweglichem Privatvermögen (Einkommen aus  
Photovoltaik)*

## **Schwaller Michael**

lic. iur., Rechtsanwalt und Notar, LL.M.  
Leiter Veranlagungsbehörde Dorneck-Thierstein

## **Stefano Cecconi**

lic. oec. publ., Steuerexperte SSK  
Leiter Veranlagungsbehörde Olten-Gösgen

# Inhaltsübersicht

## **Teil Einkommen aus beweglichem Privatvermögen**

- Anpassung Kapitaleinlageprinzip / Erhöhung Dividendenbesteuerung
- Indirekte Teilliquidation
- Transponierung

## **Teil Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen**

- Investitionen in erneuerbare Energien
- Steuerliche Behandlung der Erträge aus diesen Investitionen

# Lernziele

## **Teil Einkommen aus beweglichem Privatvermögen**

- Sie kennen die Anpassungen beim Kapitaleinlageprinzip und bei der Dividendenbesteuerung im Bereich NP
- Sie erkennen, wann die Gefahr einer indirekten Teilliquidation oder Transponierung besteht
- Sie wissen, was man im Zusammenhang mit einer indirekten Teilliquidation und Transponierung vorkehren kann

## **Teil Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen**

- Sie wissen, wie die Steuerfolgen von Erträgen aus Investitionen in erneuerbare Energien ermittelt werden.

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## **STAF: Regelung auf Gesetzesebene auf Stufe Natürliche Person**

- Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip
- Erhöhung der Dividendenbesteuerung
- Weitere Massnahmen bei Unternehmen (hier nicht Thema: Selbständigerwerbende)
- Anpassungen bei der Transponierung (Teil Transponierung)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- KEP «bisher»:

Unternehmenssteuerreform II / Volksabstimmung vom 24. Februar 2008, u.a. Annahme KEP, Inkrafttreten per 1. Januar 2011

Grundsätze:

Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital  
Gleiche Regelung für Verrechnungs- und Einkommenssteuer angestrebt

Bedingungen:

- in der Handelsbilanz
- auf einem gesonderten Konto ausgewiesen, und
- die Gesellschaft meldet jede Veränderung auf diesem Konto der ESTV

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Volksabstimmung zu STAF:

Annahme am 19. Mai 2019, Inkrafttreten per 1. Januar 2020, u.a. Anpassungen zum KEP

ESTV:

- Kreisschreiben Nr. 29b zum «Kapitaleinlageprinzip»

- Publikation 23.12.2019

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Grundsatz: Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> VStG

1<sup>bis</sup> wie bisher, Änderungen:

1<sup>bis</sup> Die Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Reserven aus Kapitaleinlagen von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft oder Genossenschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) meldet. Absatz 1<sup>ter</sup> bleibt vorbehalten.

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Grundsatz: Art. 5 Abs. 1<sup>bis</sup> VStG

### Massnahmen neu:

- Redaktionelle Änderungen, Vereinfachung
- Vorbehalt Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG

### Wirkung:

- Rückzahlung Reserven aus Kapitaleinlagen (KER) unverändert steuerfrei
- Vorbehalt Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Vorbehalt: Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG

Neu:

1<sup>ter</sup> Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die an einer schweizerischen Börse kotiert sind, haben bei der Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen nach Absatz 1<sup>bis</sup> mindestens im gleichen Umfang übrige Reserven auszuschütten. [...]

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Vorbehalt: Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG

### Massnahmen neu:

- Einführung Rückzahlungsregel
- Nur für an CH-Börsen kotierte Gesellschaften
- Ausschüttung KER = Ausschüttung übrige Reserven

### Wirkung:

- Bei Publikumsgesellschaften keine vollständige Substitution der Dividenden durch Rückzahlung von KER mehr möglich

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Vorbehalt: Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG

1<sup>ter</sup> [...] Ist diese Bedingung nicht erfüllt, so ist die Rückzahlung im Umfang der halben Differenz zwischen der Rückzahlung und der Ausschüttung der übrigen Reserven steuerbar, höchstens aber im Umfang der vorhandenen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven. Im gleichen Umfang sind handelsrechtlich ausschüttungsfähige übrige Reserven dem gesonderten Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen zuzuweisen.

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Vorbehalt: Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG

### Massnahmen neu:

- Konsequenz Verletzung Rückzahlungsregel
- Nur soweit ausschüttungsfähige übrige Reserven bestehen, muss die Ausschüttung im gleichen Ausmass aus diesen Reserven stammen
- Soweit Ausschüttung von KER steuerbar = Umbuchung übrige Reserven auf KER

### Wirkung:

- Steuerfreie Rückzahlung der gesamten KER bleibt bestehen, aber Verschiebung steuerfreie Rückzahlung auf der Zeitachse

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP) – Beispiel 1

- Sachverhalt
  - Die Getränke AG mit Sitz in Solothurn ist an der Schweizer Börse kotiert. Die Generalversammlung beschliesst im März 2021, aufgrund des Abschlusses 2020 eine Dividende von 10% aus KER auszuschütten
  - Steuerfolgen Einkommenssteuer (Verrechnungssteuer)?

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP) – Beispiel 1

Handelsbilanz / Eigenkapital	Bestand	Ausschüttung	Bestand
Aktienkapital	5'000		5'000
Kapitalreserven			
- <i>KER bestätigt</i>	4'000	- 500	3'500
- <i>übrige</i>	2'000		2'000
Gewinnreserven	20'000		20'000
Gewinn / Gewinnvortrag	4'000		4'000
Total Eigenkapital	35'000		34'500

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Beispiel 1: Steuerliche Korrekturen / Steuerfolgen:

Handelsbilanz / Eigenkapital	Bestand	Ausschüttung	Bestand	Korrekturen	Bestand
Aktienkapital	5'000		5'000		5'000
Kapitalreserven					
- KER bestätigt	4'000	- 500 <sup>1)</sup>	3'500	250 <sup>1)</sup>	3'750
- übrige	2'000		2'000		2'000
Gewinnreserven	20'000		20'000	-250 <sup>1)</sup>	19'750
Gewinn / Gewinnvortrag	4'000		4'000		4'000
Total Eigenkapital	35'000		34'500		34'500

<sup>1)</sup> Verletzung Rückzahlungsregel: steuerbare Ausschüttung von 250 (Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG; Art. 20 Abs. 4 DBG; § 26 Abs. 4 StG)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- «Ausnahme»: Art. 5 Abs. 1<sup>quater</sup> VStG

Neu:

1<sup>quater</sup> Absatz 1ter ist nicht anwendbar auf Reserven aus Kapitaleinlagen:

- a. die bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen durch Einbringen von Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechten an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe c DBG oder durch eine grenzüberschreitende Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe d DBG nach dem 24. Februar 2008 entstanden sind;
- b. die im Zeitpunkt einer grenzüberschreitenden Fusion oder Umstrukturierung nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b und Absatz 3 DBG oder der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung nach dem 24. Februar 2008 bereits in einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vorhanden waren;

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- «Ausnahme»: Art. 5 Abs. 1<sup>quater</sup> VStG

### Massnahmen neu:

- KER-Einlagen durch Zuzüge, grenzüberschreitende Zusammenschlüsse und Umstrukturierungen seit dem 24.02.2008 unterstehen nicht der Rückzahlungsregel

### Wirkung:

- Ausnahmeregelung für «Ausland-KER»

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- «Ausnahme»: Art. 5 Abs. 1<sup>quater</sup> VStG

1<sup>quater</sup> [...]

- c. die an in- und ausländische juristische Personen zurückgezahlt werden, die zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital der leistenden Gesellschaft beteiligt sind
- d. im Falle der Liquidation oder der Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ins Ausland

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- «Ausnahme»: Art. 5 Abs. 1<sup>quater</sup> VStG

### Massnahmen neu:

- KER-Rückzahlungen an juristische Personen mit Beteiligung  $\geq 10\%$  unterstehen nicht der Rückzahlungsregel
- Keine Einschränkung bei Liquidation und Verlegung ins Ausland

### Wirkung:

- Ausnahmeregelung für Konzernverhältnis

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- «Konto»: Art. 5 Abs. 1<sup>quinquies</sup> VStG

Neu:

1<sup>quinquies</sup> Die Gesellschaft hat die Reserven aus Kapitaleinlagen nach Absatz 1<sup>quater</sup> Buchstaben a und b auf einem gesonderten Konto auszuweisen und der ESTV jede Veränderung auf diesem Konto zu melden.

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- «Konto»: Art. 5 Abs. 1<sup>quinquies</sup> VStG

### Massnahmen neu:

- KER: Verbuchung handelsrechtlich auf einem – separaten (also zweiten) – gesonderten Konto

### Wirkung:

- Nachweis «Ausland-KER»

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP) – Beispiel 2A

- Sachverhalt (analog Beispiel 1)
  - Die Getränke AG mit Sitz in Solothurn ist an der Schweizer Börse kotiert. Die Generalversammlung beschliesst im März 2021, aufgrund des Abschlusses 2020 eine Dividende von 10% aus KER auszuschütten
  - Variante A: Die Getränke AG wird im Umfang von 20% des Grundkapitals durch die ausländische AU AG gehalten.
  - Steuerfolgen?

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP) – Beispiel 2A

- Steuerfolgen:
  - Verletzung Rückzahlungsregel, jedoch nicht in Bezug auf KER-Rückzahlungen an die AU AG von 100 (Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG und Art. 5 Abs. 1<sup>quarter</sup> lit. c VStG)
  - Steuerbare Ausschüttung von 200 (Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG, Art. 20 Abs. 4 DBG; § 26 Abs. 4 StG)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Beispiel 2A: Steuerliche Korrekturen / Steuerfolgen:

Handelsbilanz / Eigenkapital	Bestand	Ausschüttung	Bestand	Korrekturen	Bestand
Aktienkapital	5'000		5'000		5'000
Kapitalreserven					
- KER bestätigt	4'000	- 500 <sup>1)</sup>	3'500	100 <sup>1)</sup> ausl. Aktionär 200 <sup>2)</sup> 50%/50%-Regel	3'700
- übrige	2'000		2'000		2'000
Gewinnreserven	20'000		20'000	200 <sup>2)</sup> 50%/50%-Regel	19'800
Gewinn / Gewinnvortrag	4'000		4'000		4'000
Total Eigenkapital	35'000		34'500		34'500

<sup>1)</sup> Verletzung Rückzahlungsregel: steuerbare Ausschüttung von 200 (Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG; Art. 20 Abs. 4 DBG; § 26 Abs. 4 StG)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP) – Beispiel 2B

- Sachverhalt (analog Beispiel 1)
  - Die Getränke AG mit Sitz in Solothurn ist an der Schweizer Börse kotiert. Die Generalversammlung beschliesst im März 2021, aufgrund des Abschlusses 2020 eine Dividende von 10% aus KER auszuschütten
  - Variante B: Die bestätigte KER der Getränke AG qualifiziert als «Ausland-KER».
  - Steuerfolgen?

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP) – Beispiel 2B

- Steuerfolgen:
  - Keine Verletzung der Rückzahlungsregel; Rückzahlung von 500 bleibt steuerfrei (Art. 5 Abs. 1<sup>quater</sup> lit. a und b VStG; Art. 20 Abs. 5 lit. a und b DBG; § 26 Abs. 5 lit. a und b StG)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Beispiel 2B: Steuerliche Korrekturen / Steuerfolgen:

Handelsbilanz / Eigenkapital	Bestand	Ausschüttung	Bestand	Korrekturen	Bestand
Aktienkapital	5'000		5'000		5'000
Kapitalreserven					
- KER bestätigt	4'000	- 500 <sup>1)</sup>	3'500		3'500
- übrige	2'000		2'000		2'000
Gewinnreserven	20'000		20'000		20'000
Gewinn / Gewinnvortrag	4'000		4'000		4'000
Total Eigenkapital	35'000		34'500		34'500

1) Keine Verletzung der Rückzahlungsregel (Art. 5 Abs. 1<sup>ter</sup> VStG; Art. 20 Abs. 4 DBG; § 26 Abs. 4 StG): keine Korrektur

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Anpassung Kapitaleinlageprinzip (KEP)

- Weitere Änderungen im Bereich:
  - Gratisaktien: Art. 5 Abs. 1<sup>sexies</sup> VStG
  - Teilliquidation: Art. 4a Abs. 4 VStG

## STAF: Anpassung Transponierung

- Transponierung: Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG / § 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b StG<sup>1)</sup>

<sup>1)</sup> vgl. Beispiele zur Transponierung

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Erhöhung der Dividendenbesteuerung

- Direkte Bundessteuer – Geschäftsvermögen (Art. 18b DBG)

### Massnahmen neu ab 1.1.2020:

- Teilbesteuerung neu 70 Prozent (gleich wie im Privatvermögen)

### Wirkung:

- Keine Änderungen am System
- Die Entlastung fällt um 20 Prozent geringer aus

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Erhöhung der Dividendenbesteuerung

- Direkte Bundessteuer – Privatvermögen (Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG)

### Massnahmen neu ab 1.1.2020:

- Teilbesteuerung neu 70 Prozent (gleich wie im Geschäftsvermögen)

### Wirkung:

- Keine Änderungen am System
- Die Entlastung fällt um 10 Prozent geringer aus

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Erhöhung der Dividendenbesteuerung

- Staatssteuer – Geschäftsvermögen (§ 24<sup>bis</sup> StG)

### Massnahmen neu ab 1.1.2021:

- Teilbesteuerung neu 70 Prozent (gleich wie im Privatvermögen)

### Wirkung:

- Keine Änderungen am System
- Die Entlastung fällt um 20 Prozent geringer aus

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## STAF: Erhöhung der Dividendenbesteuerung

- Staatssteuer – Privatvermögen (§ 26 Abs. 1 lit. b StG)

### Massnahmen neu ab 1.1.2021:

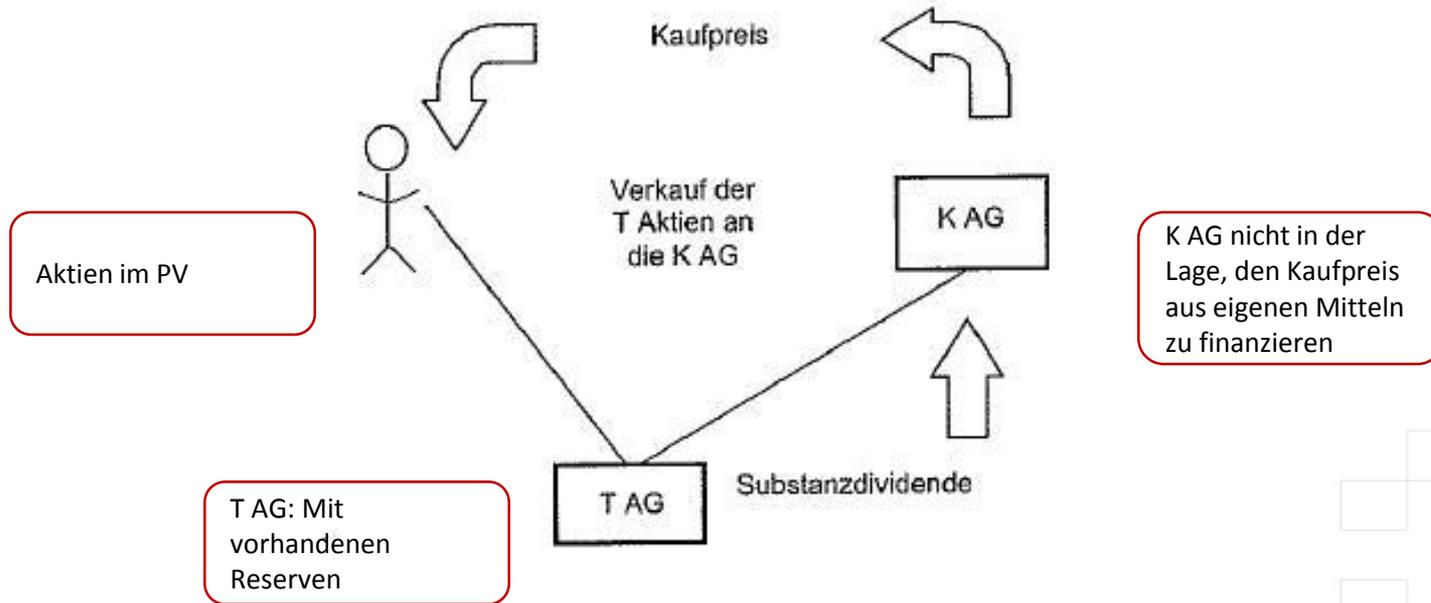
- Teilbesteuerung neu 70 Prozent (gleich wie im Geschäftsvermögen)

### Wirkung:

- Keine Änderungen am System
- Die Entlastung fällt um 10 Prozent geringer aus

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation



# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation

- Grundproblematik
  - Ausschüttung von Dividenden führt zu steuerbarem Einkommen. Soll ein Verkauf, ohne dass vorher etwas ausgeschüttet wird, steuerfrei möglich sein?
- Gesetzliche Regelung
  - Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG und § 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. a StG
  - Kreisschreiben der ESTV Nr. 14 vom 6. November 2007

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation

- Gesetz sieht (nur noch) Besteuerung vor, wenn 6 Punkte kumulativ erfüllt sind:
  1. Veräusserung
  2. Qualifizierte Beteiligung (mind. 20 %)
  3. Privat- ins Geschäftsvermögen (Wechsel NWP zum BWP)
  4. Ausschüttung innert 5 Jahren (Ausschüttungssperrfrist)
  5. Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven und nicht betriebsnotwendige Aktiven zum Verkaufszeitpunkt
  6. Zusammenwirken von Käufer und Verkäufer (aktive/passive Mitwirkung)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

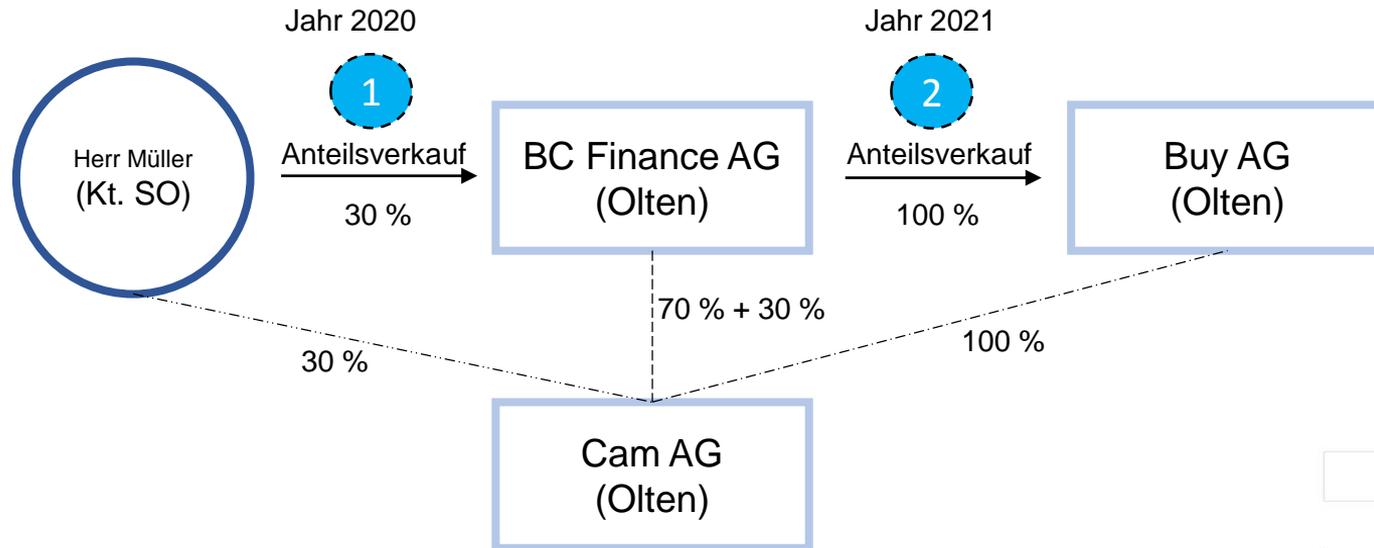
## Indirekte Teilliquidation

- Wichtig zum Merken
  - Keine Besteuerung bei
    - Verkauf an natürliche Person, falls nicht als Geschäftsvermögen optiert
    - Ohne Ausschüttung
    - Nach Ablauf von 5 Jahren
  - Bei der indirekten Teilliquidation wird immer die kleinste der vier folgenden Grössen in Ertrag aus beweglichem Vermögen umqualifiziert (vgl. Ziffer 5.1.1 KS Nr. 14 vom 6.11.2007):
    - Verkaufserlös, Ausschüttungsbetrag, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven, nichtbetriebsnotwendige Substanz
  - Besteuerung zum Zeitpunkt des Zuflusses (geg. Nachsteuerverfahren)
  - Neue Gewinne können ausgeschüttet werden
  - Finanzierung des Kaufobjekts ist unbedeutend

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1

- Sachverhalt



# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1

- Sachverhalt
  - Cam AG mit Sitz in Olten
  - Herr Müller (Wohnsitz Kanton Solothurn) hält im Verkaufszeitpunkt 30% an Cam AG, die restlichen 70% hält die BC Finance AG (BCF)
  - Herr Müller verkauft die 30% an Cam AG für CHF 6 Mio. an BCF
  - Im Verkaufszeitpunkt: Cam AG verfügt per 31. Dezember 2019 bis und mit Verkauf über CHF 4 Mio. nicht betriebsnotwendige und ausschüttungsfähige Reserven
  - Ein halbes Jahr nach dem Erwerb der 30% verkauft BCF ihre 100% Beteiligung an Cam AG an die Buy AG

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1 / Variante I

- Variante I – Fusion
  - Zwei Jahre nach dem Kauf fusionieren Cam AG und Buy AG
  - Steuerfolgen für Herrn Müller?

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1 / Variante I

- Grundsätzliches
  - Steuerfreier Kapitalgewinn für Herrn Müller, sofern Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation nicht erfüllt sind
  - Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation:
    - Übertragung der Beteiligung erfolgt durch Verkauf;  
-> *erfüllt (Verkauf im 2020)*
    - Qualifizierende Beteiligung (mind. 20%);  
-> *erfüllt (Beteiligung 30%)*

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1 / Variante I

- Grundsätzliches
  - Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation:
    - Wechsel zum Buchwertprinzip
      - > erfüllt (*Verkauf an BCF*)
    - Innert fünf Jahren nach dem Verkauf Ausschüttung von nicht betriebsnotwendiger Substanz, die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttbar war;
      - > erfüllt (*CHF 4 Mio. an Substanzausschüttung durch Absorptionsfusion; vgl. Ziffer 4.5 KS ESTV Nr. 14*)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1 / Variante I

- Mitwirkung gemäss Art. 20a Abs. 2 DBG / § 26<sup>bis</sup> Abs. 2 StG erfüllt?
- BGer vom 28. März 2019 (2C\_702/2018)
  - Schädliche Mitwirkung darf nicht bereits dann angenommen werden, wenn Gesellschaft über nicht betriebsnotwendige / ausschüttungsfähige Reserven verfügt
  - Mitwirkung: «Wenn der Verkäufer weiss oder wissen muss, dass der Gesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden»
  - Keine Mitwirkung, wenn Dividendenausschüttung auf Veranlassung der Mehrheitsaktionärin im Rahmen ihrer Fusion erfolgt
  - Blosser Behauptung der Mitwirkung genügt nicht

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1 / Variante I

- Mitwirkung gemäss Art. 20a Abs. 2 DBG / § 26<sup>bis</sup> Abs. 2 StG?
- Vorliegend:
  - Herr Müller war Minderheitsaktionär: Keinen Einfluss auf Dividendenpolitik von Cam AG oder auf Weiterveräusserung an Buy AG

*-> Mitwirkung nicht erfüllt (Voraussetzung der Mitwirkung deshalb ohne weitergehende Indizien nicht gegeben)*

- **Keine indirekte Teilliquidation**

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1 / Variante II

- Variante II – Darlehen
  - Herr Müller gewährt BCF im Verkaufszeitpunkt ein Darlehen von CHF 3 Mio.
  - Sicherheit: Aktien an Cam AG
  - Vor dem Verkauf der Cam AG an die Buy AG: BCF beschliesst eine Dividende von CHF 2 Mio.
  - Steuerfolgen Herrn Müller?

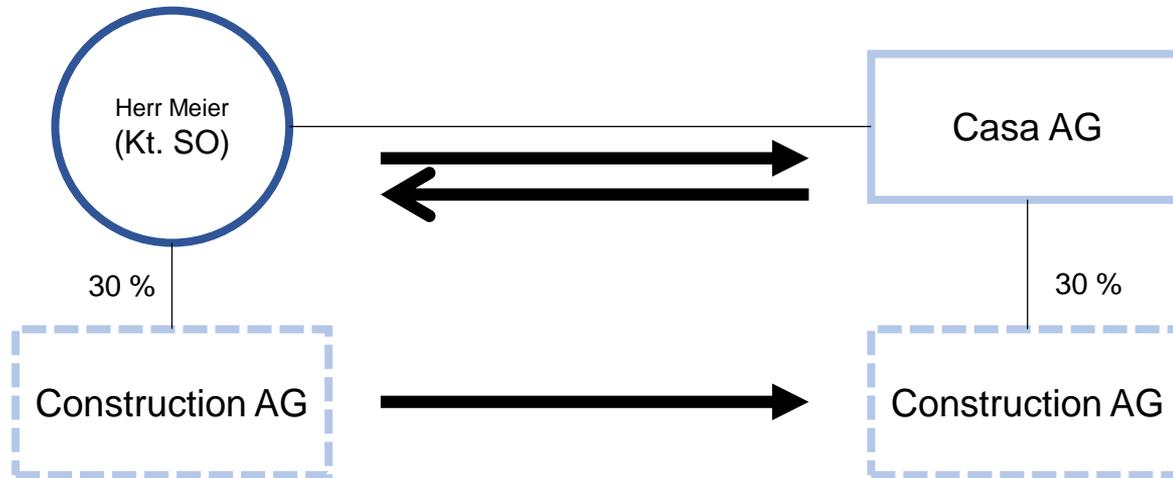
# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Indirekte Teilliquidation – Beispiel 1 / Variante II

- Variante II – Darlehen
  - Praxis ESTV: Annahme Mitwirkung, wenn
    - Verkäufer dem Erwerber ein Darlehen gewährt; oder
    - Veräusserte Beteiligungsrechte eine Sicherheit für Darlehen darstellen
  - In casu:
    - Gemäss Praxis ESTV liegt schädliche Mitwirkung vor
    - Dividendenausschüttung von CHF 2 Mio. vor Weiterveräusserung: Steuerbarer Vermögensertrag aus indirekter Teilliquidation bei Müller, sofern Dividende aus im Verkaufszeitpunkt bestehender Substanz ausgerichtet wird

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung



Steuerfreier Kapitalgewinn für Herrn Meier?

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung

- Grundproblematik
  - Die Übertragung von Gesellschaftsaktiven vom Privatvermögen in die eigene Gesellschaft ermöglicht die «Umwandlung» von der Steuerpflicht unterliegenden Reserven in steuerfrei rückzahlbares Kapital (Nennwert oder KER). Soll diese «Umwandlung» steuerfrei möglich sein?
- Gesetzliche Regelung
  - Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG
  - § 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b StG

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung

- Gesetz sieht nur Besteuerung vor, wenn 3 Punkte kumulativ erfüllt sind:
  1. Übertragung an ein selbstbeherrschtes Unternehmen (mind. 50%)
  2. Qualifizierte Beteiligung von mind. 5% (Gesetzesänderung: vgl. folgende Folien)
  3. Über dem Nennwert (zzgl. KER) liegendes Entgelt (sei dies als Darlehen oder Kaufpreis oder Aktien an selbstbeherrschter Gesellschaft)
    - > *Transponierung (ebenso wie indirekte Teilliquidation) setzt keine Steuerumgehung voraus*
    - > *Erfordert **keine effektive Substanzentnahme** im Rahmen der Übertragung der Beteiligungsrechte (wie bei der indirekten Teilliquidation)*

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung

- Volksabstimmung zu STAF, Inkrafttreten per 1. Januar 2020 (u.a. Anpassungen zum KEP und Transponierung)
- *Artikel 20a Abs. 1 lit. b DBG:*

wie bisher, Änderungen:

Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von Artikel 20 Abs. 1 Buchstabe c gilt auch:

b der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung ~~von mindestens 5 Prozent~~ am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50 Prozent am Kapital beteiligt ist, soweit die gesamte Gegenleistung die Summe aus dem Nennwert der übertragenden Beteiligung und den Reserven aus Kapitaleinlagen nach Artikel 20 Absätze 3-7 übersteigt; dies gilt sinngemäss auch, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung

- *Artikel 20a Abs. 1 lit. b DBG:*

### **Massnahmen neu:**

- Wegfall Freigrenze 5 Prozent
- Anpassung Umfang Besteuerung an KEP

### **Wirkung:**

- Vollständige systematische Besteuerung der Transponierung
- Nachvollzug der Praxis aufgrund des KEP im Gesetz

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung

- Volksabstimmung zu STAF, Inkrafttreten per 1. Januar 2020 (u.a. Anpassungen zum KEP und Transponierung)
- *Paragraf 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b StG:*

wie bisher, Änderungen:

Als Ertrag aus beweglichem Vermögen im Sinne von § 26 Absatz 1 Buchstabe b gilt auch:

b) der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung ~~von mindestens 5 Prozent~~ am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person, an welcher der Veräusserer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50% am Kapital beteiligt ist, soweit die gesamthaft erhaltene Gegenleistung die Summe aus dem Nennwert der übertragenden Beteiligung und den Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen nach § 26 Absatz 3 übersteigt; dies gilt sinngemäss auch, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen.

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung

- *Paragraf 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b StG:*

### **Massnahmen neu:**

- Wegfall Freigrenze 5 Prozent
- Anpassung Umfang Besteuerung an KEP

### **Wirkung:**

- Vollständige systematische Besteuerung der Transponierung
- Nachvollzug der Praxis aufgrund des KEP im Gesetz

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung – Beispiel 1

- Sachverhalt
  - Herr Käser ist Unternehmer und hält diverse Beteiligungen, A zu 100%, B zu 50% und C zu 20% (alles operative Gesellschaften), und möchte diese in eine neue, von ihm zu 100% gehaltene Holdinggesellschaft H übertragen
  - Die Bilanzen und Verkehrswerte (VW jeweils zu 100%) der Beteiligungen A, B und C sehen wie folgt aus:

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung – Beispiel 1

- Sachverhalt

100%

A			
UV/AV	250	80	FK
		100	AK
		20	KER
		50	RES
Total	250	250	
VW	1'000		

50%

B			
UV/AV	400	150	FK
		200	AK
		0	KER
		50	RES
Total	400	400	
VW	1'200		

20%

C			
UV/AV	800	200	FK
		200	AK
		100	KER
		300	RES
Total	800	800	
VW	2'000		

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung – Beispiel 1

- Frage
  - Können die Beteiligungen A, B und C auf die neue Holdinggesellschaft H steuerneutral übertragen werden? Wenn ja, unter welchen Voraussetzungen?

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung – Beispiel 1

- Einkommenssteuer
  - Keine Transponierung gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG / § 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b StG, sofern die Gegenleistung den unterliegenden Nennwert bzw. die Kapitaleinlagereserven der zu übertragenden Aktien nicht überschreitet
  - Gegenleistung max: 120 für A; 100 für B; 60 für C (insgesamt 280)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung – Beispiel 1

- Mögliche Eröffnungsbilanz von H:

100%

H			
A	120	0	FK
B	100	240	AK
C	60	40	KER RES
Total	280	280	

- 240 AK = Nennwerte von A mit 100 (100%), B mit 100 (50%) und C mit 40 (20%)
- 40 KER = KER von A mit 20 (100%) und C mit 20 (20%)

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung – Beispiel 1 / Variante I

- Sachverhalt
  - Herr Käser will auch sein Wertschriften-Portefeuille (Anteile von unter 5%) mit einem Verkehrswert von 100 auf die Holdinggesellschaft H übertragen
- Frage
  - Kann das Wertschriften-Portefeuille auf die neue Holdinggesellschaft H steuerneutral übertragen werden? Wenn ja, unter welchen Voraussetzungen?

# Einkommen aus beweglichem Privatvermögen

## Transponierung – Beispiel 1 / Variante I

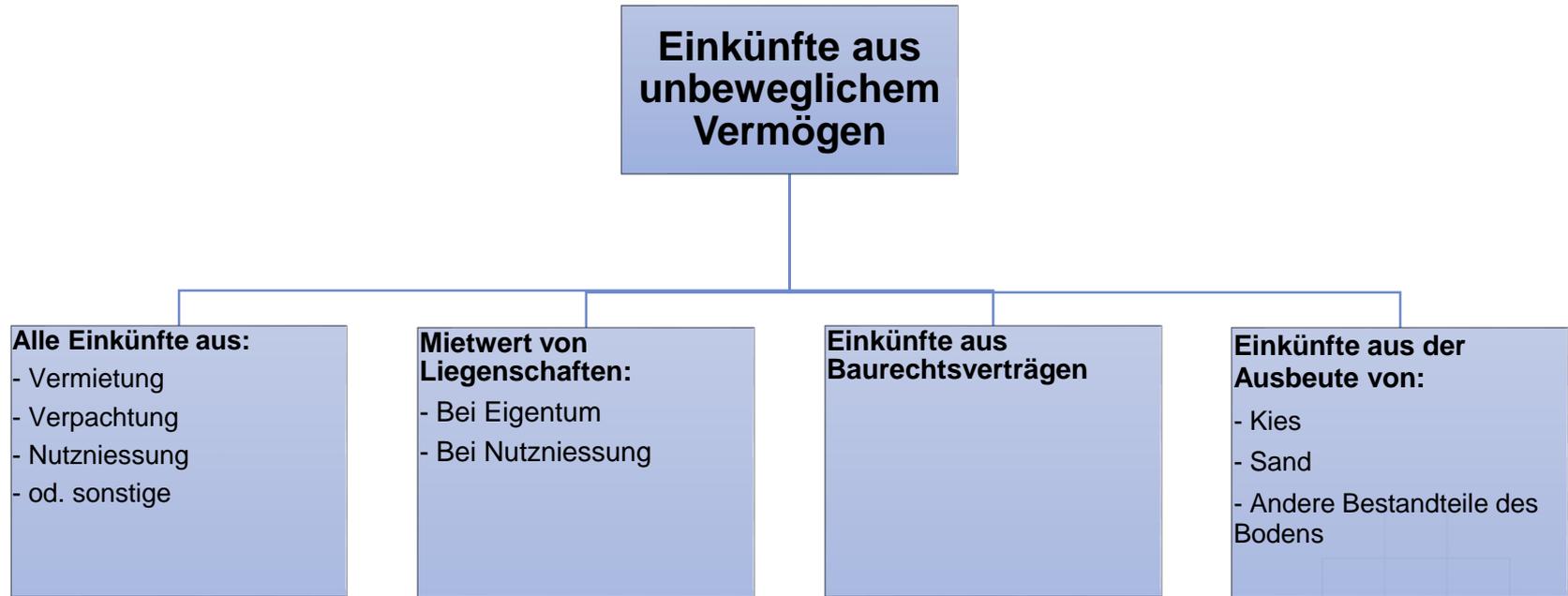
- Einkommenssteuer (bis 31.12.2019):
  - Keine Transponierung gemäss Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG / § 26<sup>bis</sup> Abs. 1 lit. b StG (keine Beteiligung von mindestens 5% am Grund- oder Stammkapital); Verkauf führt zu einem steuerfreien Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG / § 21 Abs. 3 StG
- Einkommenssteuer (ab 1.1.2020):
  - Aufhebung der 5%-Beteiligungsquote im Rahmen der STAF; keine Transponierung, sofern die Gegenleistung den unterliegenden Nennwert bzw. die Kapitaleinlagereserven der zu übertragenden Aktien nicht überschreitet

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## **Inhaltsübersicht Teil Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen**

- Übersicht Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen
- Investitionen in erneuerbare Energien
  - Steuerliche Behandlung der Vermögenswerte
  - Steuerliche Behandlung der Erträge aus diesen Investitionen

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen



# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## **PVA im Geschäftsvermögen**

- Bei Liegenschaften im Geschäftsvermögen stellt die PVA Geschäftsvermögen dar.
- Die Investition (Anlagekosten) sind im Bruttobetrag zu aktivieren (und in den Folgejahren abzuschreiben).

## **Photovoltaikanlage (PVA) im Privatvermögen**

- Investition = wertvermehrnde Aufwendung (Anlagekosten);
- Investition ist den Unterhaltskosten gleichgestellt;
- Abzug zulässig, sofern Ersatz von veralteten / erstmalige Anbringung von neuen Bauteilen oder Installationen in bestehenden Gebäuden.

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## Abzug auch bei Neubauten und wirtschaftlichem Neubau?

**§ 6 Abs. 1 Steuerverordnung Nr. 16:** Abzug nur für Massnahmen, die sich auf den Ersatz von veralteten und das erstmalige Anbringen von neuen Bauteilen oder Installationen an bestehenden Gebäuden beziehen.

**Praxis:** Grenze zwischen neuer und bestehender Baute liegt bei 5 Jahren (Urteil KSG KSGE 2013 Nr. 5; Erw. 3.1.2).

**Urteil KSG SGSTA.2020.37** vom 28.06.2021 stellt mit Hinweis auf Urteil BGer 2C\_242/2020 (= ASA 6/7 89 S. 463) fest, dass Qualifikation als wirtschaftlicher Neubau zur Folge hat, dass auch Massnahmen, die dem Energiesparen und Umweltschutz dienen, nicht abzugsfähig sind. **Ausnahme:** Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau (ab 01.01.2020)

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## **Spezialfall Stromspeichergeräte / Batteriespeicher**

Gängige Praxis Solothurn: Kosten für Installation Stromspeichergeräte gelten nicht als abzugsfähige Kosten für Energiespar- und Umweltschutzmassnahmen (vgl. Urteil KSG SGSTA.2018.17 vom 04.06.2018).

Urteil Verwaltungsgericht Kanton Aargau vom 20.05.2020 (WBE.2020.77) sieht Abzug für Batteriespeicher vor.

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## Auswirkungen der PVA auf den Eigenmietwert?

### Stromspeichergeräte / Batteriespeicher

- Bewertung zum Katasterwert und gesonderter Ausweis in der Katasterschätzung. Berücksichtigung in der Eigenmietwertberechnung.

### PVA

- In Katasterschätzung separat ausgewiesen, keine Berücksichtigung in der Eigenmietwertberechnung.
- Besteuerung der Vergütungen aus PVA.

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## Arten von Vergütungen

- Einmalvergütung für kleine Anlagen (KLEIV) für PVAs 2 kW bis 100 kW,
- Einmalvergütung für grosse Anlagen (GREIV) für PVAs 100 kW bis 50 MW.
- Einspeisevergütung (KEV) für Anlagen mit einer Leistung ab 100 kW.

## Einmalvergütung

- Direkter Abzug von Investition: Einkommensabzug nur für Nettoinvestition.
- Auseinanderfallen von Einmalvergütung und Investition (oder kein Abzug Investition): Einmalvergütung unterliegt der Einkommenssteuer (keine Besteuerung als Kapitalabfindung für wiederkehrende Leistungen).

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## Einspeisevergütung

- Ist kein Vermögensertrag (Urteil BGer 2C\_510/2017, Erw. 7.2).
- Nicht kommerzielle Stromerzeugung: Einspeisevergütungen sind mit der Einkommensgeneralklausel als übriges Einkommen zu besteuern.
- Kommerzielle Stromerzeugung: Vergütung stellt Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar (bei juristischen Personen Geschäftsertrag).

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## **Anlagen auf fremden Grundstücken**

Meistens Vermietung oder Verpachtung einer PVA durch Grundeigentümer.

## **Behandlung beim Pächter/Mieter**

- Selbständige Erwerbstätigkeit (allgemeine Kriterien prüfen).
- Ertrag aus selbständiger Erwerbstätigkeit
- Aktivierung PVA (und Abschreibung) sowie Abzug Aufwendungen für Betrieb, Versicherung und Unterhalt.

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## Anlagen auf fremden Grundstücken

### Behandlung beim Grundeigentümer

- PVA wird von Vermögensbesteuerung ausgenommen (Nachweis der Verpachtung).
- Kein Abzug Investitionskosten und Unterhaltskosten.
- Vereinnahmte Entschädigung für die Nutzungsüberlassung der PVA stellt Vermögensertrag dar.

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

## Unterhaltskosten bei PVA

- Kosten für den Unterhalt bestehender PVA (Reparatur, Renovation, Ersatz) = Liegenschaftsunterhaltskosten.
- Abschreibungen, mit denen der Entwertung der Anlage Rechnung getragen werden soll, im Privatvermögen ausgeschlossen.
- Keine vollständige Berücksichtigung der Kosten für Energie- und Umweltschutzmassnahmen im Rechnungsstellungsjahr: Verbleibende Kosten sind ab der Steuerperiode 2020 auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden übertragbar.

# Einkommen aus unbeweglichem Privatvermögen

Weitere Ausführungen siehe Solothurner Steuerbuch

[§ 27 Nr. 4, Betrieb einer Photovoltaikanlage](#) und

[§ 39 Nr. 2, Liegenschaftskosten](#)

(abrufbar unter [steuerbuch.so.ch](http://steuerbuch.so.ch)).

# Praxisbezogene Fragen aus dem Bereich Natürliche Personen

**Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit.**

