

# Aktuelles aus der Steuerverwaltung des Kantons Thurgau

## **Jakob Rüttsche**

dipl. Steuerexperte und Experte in Rechnungslegung/Controlling  
Vorsteher Steuerverwaltung Thurgau  
Präsident der Schweizerischen Steuerkonferenz



St. Gallen, 22. Oktober 2015



## **Inhaltsverzeichnis**

- A. Neues Rechnungslegungsrecht / steuerliche Aspekte**
- B. Internationaler Informationsaustausch**
- C. Begrenzung Fahrtkosten zur Arbeit**
- D. Aus- und Weiterbildungskosten**
- E. Rechtsprechung**

## Neues Rechnungslegungsrecht / steuerliche Aspekte

### Inhalt

- Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung
- Zeitliche und sachliche Abgrenzung
- Bewertung zu Veräusserungswerten
- Fremdwährung
- Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten
- Eigene Aktien
- Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen
- Schwankungsreserven
- Anhang und Geldflussrechnung

## Pflicht zur Buchführung

- Einzelunternehmen/Personengesellschaften
  - Nettoumsatz mind. Fr. 500'000
    - Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht nach Art. 957 ff. OR
    - gilt auch für freie Berufe
  - Nettoumsatz unter Fr. 500'000
    - vereinfachte Buchführung nach Art. 957 Abs. 2 und 3 OR (Einnahmen/Ausgaben)
    - Sicherstellung kontinuierliche Besteuerung bei schwankenden Ergebnissen (über/unter Fr. 500'000)
    - Gliederung Einnahmen/Ausgaben nach Arten

## Zeitliche und sachliche Abgrenzung

- Einzelunternehmen/Personengesellschaften
  - «Milchbüchlein-Rechnung» Art. 957 Abs. 2 und 3 OR
    - **keine** zeitliche Abgrenzung
      - » Debitoren
      - » angefangene Arbeiten
      - » Kreditoren
      - » Rechnungsabgrenzung (TA und TP)
    - sachliche Abgrenzung erforderlich
      - » Anlagegüter
  - Netto-Umsatz über Fr. 500'000
    - zeitliche und sachliche Abgrenzung zwingend

**keine  
Vermögens-  
besteuerung**

## Zeitliche und sachliche Abgrenzung

- juristische Personen (Art. 958b Abs. 2 OR)
  - **keine** zeitliche Abgrenzung, wenn
    - Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen unter Fr. 100'000, oder
    - Finanzerträge unter Fr. 100'000
  - sachliche Abgrenzung zwingend

## Zeitliche und sachliche Abgrenzung

### Fallbeispiel «angefangene Dienstleistungen»

Die Treuhand AG hat bis und mit 2014 keine angefangenen Dienstleistungen bilanziert. Im Abschluss 2015 wird erstmals das nRLG angewandt und dementsprechend angefangene Dienstleistungen von Fr. 300'000 bilanziert.

Fragen:

1. Sind Fragen des Steueramtes vorprogrammiert?
2. Über welche Folgen müsste diskutiert werden?

## Zeitliche und sachliche Abgrenzung

### Fallbeispiel «angefangene Dienstleistungen»

#### 1. Rechnungslegungsrecht

**alt 662a Abs.1 aOR**

ordnungsmässige Rechnungslegung, mit der die Vermögens- und Ertragslage zuverlässig ermittelt werden kann

**neu Art. 959 OR**

Bilanzierung aller Aktiven, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, Mittelzufluss wahrscheinlich ist und Wert verlässlich schätzbar ist



**angefangene DL aktivieren**

**angefangene DL aktivieren**

## Zeitliche und sachliche Abgrenzung

### Fallbeispiel «angefangene Dienstleistungen»

#### 2. Zu diskutierende Folgen

- Periodizitätsprinzip Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG
- Nachsteuerverfahren? Art. 151 DBG
  - » Reduktion auf Bewertungsfrage?
- Steuerhinterziehungsverfahren? Art. 175 ff. DBG
- Steuerbetrugsverfahren? Art. 186 ff. DBG
  - » Urkundenfälschung?

## Bewertung zu Veräusserungswerten

- Einstellung Tätigkeit oder Teile davon innert 12 Monaten (Art. 958a Abs. 2 OR)
  - Bewertung zu Veräusserungswerten
    - auch für Steuerzwecke (Massgeblichkeitsprinzip)
    - bei Unterlassung steuerliche Bilanzberichtigung

## Fremdwährung

- Art. 958d Abs. 3 OR neue gesetzliche Grundlage (bisher BGE 136 II 88 ff.)
- **steuerunwirksame** Behandlung Differenz aus Umrechnung von funktionaler Währung in Darstellungswährung
  - Umrechnung zu historischem Kurs: Grundkapital und KER
  - Umrechnung zum Bilanzstichtagskurs: restliche Steuerbemessungsgrundlage

## Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten

- Aktivierung nicht mehr zulässig (Art. 959 Abs. 2 OR)
- steuerlich geschäftsmässig begründeter Aufwand
- altrechtlich aktivierte Kosten bei Erstanwendung nRLG abschreiben (steuerlich abzugsfähig)

## Eigene Aktien

- eigene Aktien neu als Minusposten im Eigenkapital (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR)
- lediglich Darstellungsänderung, **keine** steuerliche Praxisänderung
- Widerspruch Aktien- zu Rechnungslegungsrecht (Art. 659a Abs. 2 OR zu Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR)
  - neues Rechnungslegungsrecht geht (altem) Aktienrecht vor (gesetzgeberisches Versehen)

## Eigene Aktien

- eigene Aktien zivil- und steuerrechtlich weiterhin als Vermögenswert vorhanden
  - unrealisierte Wertverluste (VW zu Anschaffungskosten) in Steuerbilanz **steuerwirksam** nachtragen (handelsrechtlich darf nicht mehr verbucht werden)
  - Werterholungen (VW zu Anschaffungskosten) **steuerbar**
  - realisierte Buchgewinne/-verluste **steuerwirksam** (unabhängig der handelsrechtlichen Verbuchung)
- Minusposten «eigene Kapitalanteile» reduziert steuerbares Eigenkapital **nicht**

## Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen

- Abschreibungen
  - nutzungs- und altersbedingter Wertverlust von abnutzbaren Wirtschaftsgütern
  - Prüfung im Zeitpunkt der Verbuchung, ob geschäftsmässig begründet (kein Zurückkommen)
  
- Wertberichtigungen
  - Wertkorrektur auf nicht nutzungs- und altersbedingten Anlagen (Beteiligungen, Wertschriften, Debitoren etc.)
  - Überprüfung in jeder Steuerperiode auf geschäftsmässige Begründung

## Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen

- Rückstellungen
  - für dauerndes Gedeihen des Unternehmens, z.B. Wiederbeschaffungsreserve (Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 und Abs. 4 OR)
    - steuerrechtlich **nicht geschäftsmässig begründet**
  
- nach Art. 960a Abs. 4 OR handelsrechtlich zulässige, zusätzliche Abschreibungen/Wertberichtigungen
  - steuerrechtlich **kein** geschäftsmässig begründeter Aufwand (Art. 58 ff. DBG)

## Schwankungsreserve

- Bilanzierung Aktiven zum Börsenkurs oder beobachtbaren Marktpreis
  - Schwankungsreserve um Kursschwankungen aufzufangen
  - Reserve darf Differenz Buchwert zu Anschaffungskosten nicht überschreiten
    - steuerliche Anerkennung
  - aktiver Markt, regelmässige Transaktionen, unabhängige Preisfestsetzung/Markt
  - Bewertung aller Aktiven der entsprechenden Position zum Börsenkurs oder Marktpreis → keine Rosinenpickerei
  - Schwankungsreserve in Bilanz (Wertberichtigung) oder im Anhang gesondert ausweisen
  - Bruttoprinzip in Erfolgsrechnung: Aufwertung und Bildung Schwankungsreserve separat ausweisen

## Schwankungsreserve

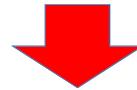
### Praxisfestlegung Kanton Thurgau

- Besteuerung Aufwertungen von Aktiven mit beobachtbarem Marktpreis, da
  - handelsrechtskonform
  - Verstoß gegen Imparitätsprinzip gesetzlich vorgesehen
- Schwankungsreserven steuerlich akzeptiert, sofern in handelsrechtskonformem Umfang
- keine Unterschreitung des Anschaffungswertes durch Schwankungsreserven → Prüfung im Veranlagungsverfahren
- Anerkennung effektiv nachgewiesener Schwankungsreserven → keine pauschale Schwankungsreserven

## Anhang und Geldflussrechnung

- Anhang (Art. 959c und Art. 961a OR)
- und
- Geldflussrechnung (Art. 961b OR)

Bestandteile der  
Jahresrechnung



**zusammen mit  
Steuererklärung dem  
Steueramt einreichen**

## B. Internationaler Informationsaustausch

### Themen

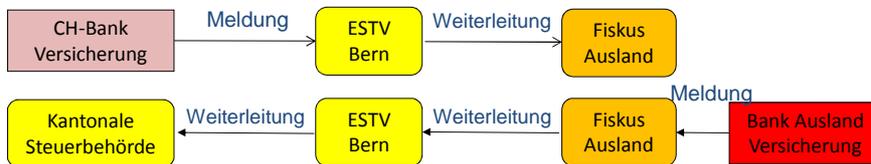
- automatischer Informationsaustausch
- Informationsaustausch auf Anfrage
- spontaner Informationsaustausch
- automatischer spontaner Informationsaustausch

## Automatischer Informationsaustausch

### E-BG über den internationalen automatischen Informationsaustausch in Steuersachen (AIA-Gesetz)

- Informationsaustausch zwischen teilnehmenden Ländern über Bankkonten und Wertschriftendepots
- internationaler Standard
- Inkrafttreten: voraussichtlich 1.1.2017
- Ziel → **Verhinderung der Steuerhinterziehung**

#### Funktionsweise



Aktuelles aus der Steuerverwaltung Thurgau  
Jakob Rüttsche, St. Gallen, 22. Oktober 2015

21

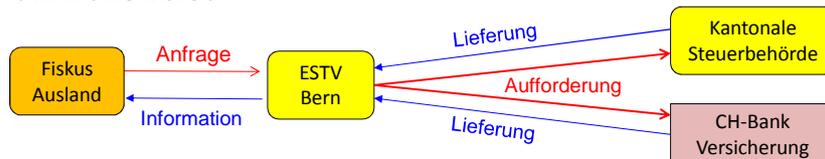
## Informationsaustausch auf Anfrage

### BG über die internationale Amtshilfe in Steuersachen (Steueramtshilfegesetz, StAhiG)

#### Austausch von Informationen

- zur Durchführung des jeweiligen DBA oder
- zur Anwendung oder Durchsetzung des Steuerrechts
- auf Anfrage des berechtigten Staates

#### Funktionsweise



Aktuelles aus der Steuerverwaltung Thurgau  
Jakob Rüttsche, St. Gallen, 22. Oktober 2015

22

## Spontaner Informationsaustausch

### E-Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

#### Art. 3 Bst. d StAhiG

«...unaufgeforderter Austausch von bei der ESTV oder den kantonalen Steuerverwaltungen vorhandenen Informationen, die für die zuständige ausländische Behörde voraussichtlich von Interesse sind.»

Spontaner Informationsaustausch nur bei Verdacht auf Steuerhinterziehung im Ausland!

## Spontaner Informationsaustausch

### E-Bundesbeschluss über die Genehmigung und die Umsetzung des Übereinkommens des Europarats und der OECD über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen

- Schweizer Steuerbehörden liefern spontan bei Verdacht auf Steuerhinterziehung im Ausland
  - Ruling
  - Verträge
  - Bankbelege etc.

#### Funktionsweise



## Automatischer spontaner Informationsaustausch

### BEPS-Action 5 «Schädlicher Steuerwettbewerb»

OECD fordert den automatischen Austausch **aller** Steuerrulings

#### Kategorien von Rulings

1. Rulings in Zusammenhang mit Regimes (OECD-Liste)
2. Unilaterale Verrechnungspreisrulings
3. Betriebsstättenrulings
4. .... weitere noch offen

## Automatischer spontaner Informationsaustausch

#### Adressaten

- Ansässigkeitsstaat der Konzernobergesellschaft
- Ansässigkeitsstaat der direkt übergeordneten Muttergesellschaft
- Ansässigkeitsstaaten aller verbundenen Unternehmen mit denen vom Ruling erfasste Transaktionen durchgeführt werden (mit Besonderheiten je nach Kategorie von Rulings)
- Beteiligungsschwelle: 25%

#### Anwendung

ab 2018 für das Steuerjahr 2018 (Art. 28 Abs. 6 MAC). Dort wo entsprechende Vereinbarungen vorliegen ab 2017 für das Steuerjahr 2017 (Abklärungen / Arbeiten auf internationaler Ebene sind im Gang)

→ *OECD respektiert die Schweizer Rechtsordnung (d.h. Anwendung erst bei Vorliegen einer CH-Rechtsgrundlage; keine Rückwirkung)*



## C. Begrenzung Fahrtkosten zur Arbeit

- Inkrafttreten 1.1.2016
- Begrenzung
  - direkte Bundessteuer Fr. 3'000
  - Staats- und Gemeindesteuern TG Fr. 6'000

### sämtliche Fahrtkosten bei einer Erwerbstätigkeit

- öffentliche Verkehrsmittel
  - Fahrrad, Motorfahrrad
  - Motorrad
  - Privatauto
  - inkl. Fahrtkosten Wochenaufenthalt
- ➔ *Total sämtlicher Fahrtkosten pro steuerpflichtige Person darf die Fahrtkostenbeschränkung nicht übersteigen*

## C. Begrenzung Fahrtkosten zur Arbeit

### Km-Ansätze für Privat-/Geschäftsauto

- TG: neue km-Ansätze ab 2016:
    - bis 3 000 km 60 Rp.
    - 3 001 bis 5 000 km 50 Rp.
    - über 5 000 km 40 Rp.
- Bei einem täglichen Arbeitsweg mit dem Privatauto von 2 x 29 km (x 225) greift kantonal Fahrkostenbeschränkung
- Bund einheitlich 70 Rp. pro Kilometer
- Bei einem täglichen Arbeitsweg mit dem Privatauto von 2 x 10 km (x 225) greift Fahrkostenbeschränkung beim Bund

## C. Begrenzung Fahrtkosten zur Arbeit

### Problematik «Geschäftsauto»

#### rechtgleiche Behandlung mit privatem PW-Pendler

Fahrt zur Arbeit täglich 60 km (hin und zurück)

225 Arbeitstage à 60 km = 13'500 km

Berechnung	Thurgau	Bund
bis 3 000 km 60 Rp. = Fr. 1'800		
3 001 bis 5 000 km 50 Rp. = Fr. 1'000		13'500 x Fr. -.70
über 5 000 km 40 Rp. = <u>Fr. 3'400</u>		
Total Fahrtkosten = Fr. 6'200		= Fr. 9'450
maximaler Abzug = <u>Fr. 6'000</u>		= <u>Fr. 3'000</u>
<b>Aufrechnung im Einkommen = Fr. 200</b>		<b>= Fr. 6'450</b>



**Sozialversicherung kein Lohnbestandteil!**

Aktuelles aus der Steuerverwaltung Thurgau  
Jakob Rüttsche, St. Gallen, 22. Oktober 2015

31

## D. Aus- und Weiterbildungskosten

### BG über die steuerliche Behandlung von berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

- Inkrafttreten 1.1.2016
- geschäftsmässig begründeter Aufwand
  - die Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, des eigenen Personals (Art. 27 Abs. 2 Bst. e und Art. 59 Abs. 1 Bst. e DBG)
- Bescheinigungspflicht des Arbeitgebers
  - Lohnausweis Ziffer 13.3
    - Vergütungen an Arbeitnehmer
    - Vergütungen für Rechnungen, die auf den Arbeitnehmer lauten
    - **nicht aber Vergütungen an Bildungsinstitute für Rechnung Unternehmung**

Aktuelles aus der Steuerverwaltung Thurgau  
Jakob Rüttsche, St. Gallen, 22. Oktober 2015

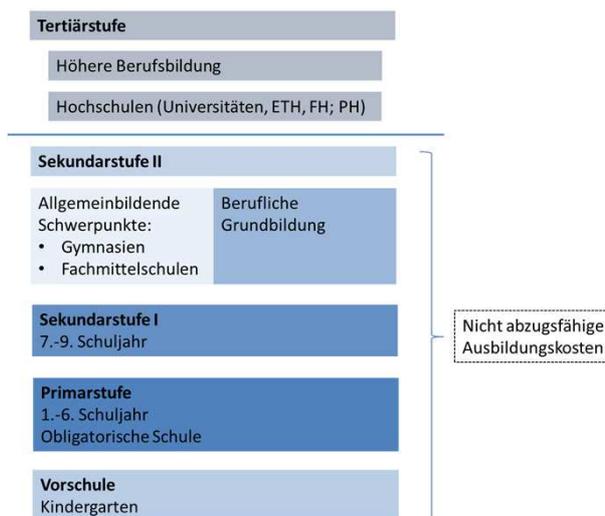
32

## D. Aus- und Weiterbildungskosten

### BG über die steuerliche Behandlung von berufsorientierten Aus- und Weiterbildungskosten

- allgemeiner Abzug **maximal Fr. 12'000**  
 Kosten der berufsorientierten Aus- und Weiterbildung, einschliesslich Umschulungskosten, sofern:
  - a. ein erster Abschluss auf der Sekundarstufe II vorliegt
  - oder**
  - b. das 20. Lebensjahr vollendet ist und es sich nicht um die Ausbildungskosten bis zum ersten Abschluss auf der Sekundarstufe II handelt.

## D. Aus- und Weiterbildungskosten



## D. Aus- und Weiterbildungskosten

- Elektroniker absolviert Lehrgang zum technischen Kaufmann  
*Kosten sind abzugsfähig, auch wenn Steuerpflichtiger nicht im Berufsfeld des technischen Kaufmannes arbeiten wird*
- Lehrgang zum Dive Master (Tauchlehrer)  
*Grundsätzlich nicht abzugsfähig, wenn Hobby-Charakter im Vordergrund steht*
- Kosten einer Studentin für Masterstudium (Werkstudentin)  
*Kosten sind abzugsfähig, da Ausbildung auf Sekundarstufe II*
- 20-Jähriger ohne Abschluss auf der Sekundarstufe II belegt einen Sprachkurs  
*Kosten sind abzugsfähig, da kein Abschluss auf Sekundarstufe II damit erreicht wird (sofern berufsorientiert)*

## E. Rechtsprechung

### Schulgeld als Alimenteneinkunft – StRE 75+76 / 2015

#### Sachverhalt

- X. ist von ihrem Ehemann Y. getrennt.
- Y. zahlte für das gemeinsame Kind, das bei X. lebt, einen Schulgeldbeitrag von CHF 19'820.-, der direkt an das Schulinstitut überwiesen worden ist.
- Y. machte diesbezüglich einen Abzug für Unterhaltsbeiträge geltend.
- X. wehrte sich gegen eine Aufrechnung als Alimenteneinkunft.

## E. Rechtsprechung

### Schulgeld als Alimenteneinkunft – StRE 75+76 / 2015

#### Erwägungen StRK

- Abzugsfähigkeit hängt davon ab, ob Leistung an einen Elternteil als Unterhaltsbeitrag für ein unter dessen Sorge stehendes Kind in Erfüllung familienrechtlicher Verpflichtungen zugeflossen ist.
- Korrespondenzprinzip
  - Abzug beim Leistenden
  - Besteuerung bei Empfangenden
- Schulgeldbeitrag gilt als Bestandteil der gesetzlichen Unterhaltungspflicht der Eltern. Schulgeldbeitrag für ein minderjähriges Kind qualifiziert daher beim leistenden Elternteil als abzugsfähige Alimente und beim empfangenden Elternteil als steuerbare Unterhaltseinkünfte.

## E. Rechtsprechung

### Aktivierungspflicht – VGE 2013.88/E

#### Sachverhalt

- selbständiger Landwirt ist Eigentümer von landwirtschaftlich genutzten Geschäftsliegenschaften
- ER wurden rund Fr. 98'000 als Landgutaufwand für das 2-Familienhaus belastet (Fassadenrenovation, neue Fenster, neue Bodenbeläge, Ersetzen der Innenisolation der Wände und Decken mit anschliessendem Gipsen sowie Sanierung Bad/WC und der sanitären Einrichtungen)
- Steuerverwaltung qualifizierte von diesem Aufwand Fr. 70'000 als aktivierungspflichtige Aufwendungen

## E. Rechtsprechung

### Aktivierungspflicht – VGE 2013.88/E

#### Erwägungen Vger

- Abzüge nach § 34 Abs. 1 Ziff. 1 StG lediglich für Liegenschaften im PV vorgesehen → im GV keine solchen Abzüge
- Berechnung bzw. Zulassung von Abschreibungen und anderen steuerlichen Abzügen unter Verweis auf Prinzipien nach § 76 StG
- Kosten für Anschaffung, Herstellung oder Wertvermehrung von Gegenständen des Anlagevermögens kein geschäftsmässig begründeter Aufwand (§ 76 StG)
- Kosten, die der Vermehrung oder dauernden Verbesserung von Wirtschaftsgütern dienen und der Unternehmung über den Bilanzstichtag hinaus einen Nutzen abwerfen, seien aktivierungsfähig

## E. Rechtsprechung

### Aktivierungspflicht – VGE 2013.88/E

#### Erwägungen Vger

- es sei offensichtlich, dass die von den Beschwerdeführern ausgeführten baulichen Arbeiten über den Bilanzstichtag hinaus einen Wert bzw. Nutzen behalten
- Abschreibungen seien im Steuerrecht dazu da, der Entwertung auf Wirtschaftsgütern Rechnung zu tragen. Bauten hätten in der Regel einen Nutzwert von 80 – 100 Jahren
- Ertragswert nach bäuerlichem Bodenrecht sei nicht als Referenzwert für die Handelsbilanz massgebend, sondern einzig der effektive Verkehrswert, der unter unabhängigen Dritten gelte
- steuerliche Aktivierung von Fr. 70'000 wurde geschützt

## E. Rechtsprechung

### Einbringung Liegenschaft in JP – StRE 103/2015

#### Sachverhalt

- Z verkauft unüberbaute Parzelle für Fr. 60'000 (= Anlagekosten) an seine eigene Z\_AG
- anschliessend verkauft Z-AG diese Parzelle für Fr. 200'000 an Dritte
- Steuerbehörde erachtet Fr. 200'000 als massgebenden Verkaufserlös und besteuert einen Grundstücksgewinn von Fr. 140'000

## E. Rechtsprechung

### Einbringung Liegenschaft in JP – StRE 103/2015

#### Erwägungen StRK

- als Veräusserungserlös gilt Verkaufspreis unter Einschluss aller weiteren Leistungen (§ 132 Abs. 1 StG)
- alles was Erwerber im wirtschaftlichen Sinne an den Veräusserer für Grundstücksübertragung leiste, bilde den grundstückgewinnsteuerlich massgebenden Erlös
- unterpreisiger Verkauf der Parzelle qualifiziere als verdeckte Kapitaleinlage (Differenz Verkaufspreis zum wirklichen Wert)
- Gegenleistung setze sich aus zwei Komponenten zusammen
  - vereinbarter Kaufpreis
  - Wertsteigerung der Beteiligungsrechte

## E. Rechtsprechung

### Einbringung Liegenschaft in JP – StRE 103/2015

#### Erwägungen StRK

- Wertsteigerung auf Beteiligungsrechte gelte als steuerbarer Erlösbestandteil
- Gewinnverlagerung vom Inhaber der Beteiligungsrechte auf Unternehmung steuerlich nicht zulässig
- Frage der Steuerumgehung könne offen bleiben

Besten Dank für  
Ihre Aufmerksamkeit