Thurgau

EXPERTsuisse
Sektion Ostschweiz

Michael Büchi
Abteilungsleiter Juristische Personen

Übersicht

STAF

- Übersicht kantonale Umsetzung
- Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust
- Zusatzabzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwand
- Patentbox (Fallbeispiel)
- Entlastungsbegrenzung / Verlustverrechnung
- Fallbeispiel Steuerausscheidung
- Gewinn- und Kapitalsteuersatzsenkung
- Massnahmen für natürliche Personen
- Weiteres Vorgehen

Praxisänderung Liegenschaftsunterhalt

Rechtsprechung

Übersicht kantonale Umsetzung

Massnahme	Änderung Steuergesetz (Abstimmung 09.02.2020)
Abschaffung besondere Steuerregimes	Abschaffung Holding-, Domizil- und gemischte Gesellschaften
Senkung Gewinnsteuersatz	Senkung von 4 % auf 2,5 % (einfache Steuer)
Patentbox	Einführung oblig. Patentbox (Ermässigung 40 %)
Entlastungsbegrenzung	50 % Mindestbesteuerung vor Verlustverrechnung und Ausklammerung Beteiligungsertrag
Abzug für Eigenfinanzierung	Nein, resp. nicht möglich
Kapitalsteuer	90 % Ermässigung bei IP, Konzerndarlehen und Beteiligungen; Senkung auf 0,15 Promille (mind. 200)
Erhöhter Abzug für F&E-Aufwand (Inputförderung)	Auf Antrag Abzug von 30 % auf pauschalierten F&E-Kosten

Übersicht kantonale Umsetzung

Massnahme	Änderung Steuergesetz (Abstimmung 09.02.2020)
Aufdeckung stiller Reserven	Gemäss bisheriger Praxis bei Statusverlust
Sondersatzlösung	Übergangsrechtliche Sondersatzlösung von 0,5 % bei Realisierung von stillen Reserven während 5 Jahren
Kapitaleinlageprinzip	Anpassung KEP bei börsenkotieren Unternehmen
Hinzurechnungsbesteuerung	Möglichkeit zur freiwilligen höheren Besteuerung
Transponierungstatbestand	Wegfall der 5 %-Grenze
Reduktion Teilbesteuerung	Keine Anpassung (wie bisher Teilbesteuerung 60 %, ausser im GV)
Natürliche Personen	Anpassung Versicherungs- und Kinderfremd-betreuungsabzug, Steuergutschrift(en) für minderjährige Kinder, Erhöhung Ausbildungszulage
Gemeinden	Pol. Gemeinden erhöhter Anteil Liegenschaftensteuer Kirchgemeinden erhöhter Anteil Grundstückgewinnst.

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Unterschiedliche Methoden zur Behandlung stiller Reserven, die unter der Statusbesteuerung entstanden sind:

1. Aufdeckungslösung (Step-up)

- Stille Reserven können (im Umfang der steuerfreien Quote) steuerneutral aufgewertet und anschliessend unter der ordentlichen Besteuerung steuerwirksam abgeschrieben werden.
- Stille Reserven einschliesslich selbst geschaffener Mehrwert (Goodwill).
- Bewertungsmethode?
- Steuerbares Eigenkapital: ja
- Steuerbilanz: ja

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

2. Sondersatzlösung

- Keine steuerliche Aufdeckung der stillen Reserven bei Statuswechsel
- Feststellung stille Reserven, einschliesslich selbst geschaffener Mehrwert in anfechtbarer Verfügung
- Besteuerung des effektiven Gewinns bei späterer Realisation, im Umfang der unter dem Steuerstatus bestehenden steuerfreien Quote zu Satz von 0,5 %
- Vorgesehen in STAF, für maximal 5 Jahre
- Kein steuerbares Eigenkapital
- Steuerbilanz: nein

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Grundsätze im Einzelnen:

- **Grundsatz:** Gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der stillen Reserven, welche zwischen Beginn und Ende des Status entstanden sind.
- **Holdinggesellschaften:**
  - Immobilien: Nein
  - Beteiligungen: siehe hinten
  - Übrige: Vollständig
- **Domizil- und gemischte Gesellschaften:**
  - Inlandsbezogene Aktiven und Immobilien: Nein
  - Auslandsbezogene Aktiven: im Umfang der steuerfreien Quote

In der letzten Steuerperiode vor Statusverlust:

Steuererklärung 2019

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Verkehrswert der Beteiligung höher als Gestehungskosten:

- Gewinnsteuerwert der Beteiligung kann gewinnsteuerneutral bis auf die Gestehungskosten erhöht werden
- Gestehungskosten bleiben unverändert

Verkehrswert der Beteiligung liegt unter den Gestehungskosten:

- Gewinnsteuerwert der Beteiligung kann gewinnsteuerneutral bis auf den Verkehrswert erhöht werden, sofern Buchwert tiefer ist.
- Gestehungskosten werden auf den Verkehrswert der Beteiligung reduziert (unterschiedliche Gestehungskosten Kanton/Bund)

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Fallbeispiel Holdinggesellschaft:

AKTIVEN		PASSIVEN	
Beteiligung A[1)]	1’500	Fremdkapital	2’500
Beteiligung B[2)]	2’000	Eigenkapital	1’000
	3’500		**3’500**

[1)] Gestehungskosten 2’000, Verkehrswert 2’500

[2)] Gestehungskosten 2’500, Verkehrswert 2’000

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Fallbeispiel Holdinggesellschaft:

Beteiligung A

Aufwertung der wiedereingebrachten Abschreibungen von 500 auf Stufe Kanton in der Steuerbilanz (§ 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG).

Beteiligung B

Auf Stufe Kanton werden die Gestehungskosten von 2’500 auf 2’000 reduziert. Die Gestehungskosten auf Stufe Bund betragen nach wie vor 2’500.

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Fallbeispiel vorzeitiger Step-up Verwaltungsgesellschaft

Annahmen - nur ausländische Erträge und Aufwendungen
- steuerbare Quote 15 %
- Vorjahresverluste Ausland total vor Step-up 1'000
- stille Reserven Ausland total 2'000

		Verlust und step-up nach Sparte	
	Status	steuerbar	steuerfrei
		15 %	85 %
Step-up			1'700
Vorjahresverlust		- 150	-850
Verlust nach Step-up		-150	0
(15 % Quote des Auslandverlustes)			
Vorjahresverlustvortrag *)		**-150**	
Total Vorjahresverlustvortrag *)	Ordentlich	-150	
Abschreibungspotential aus Step-up		-1'700	
Total künftige Abzüge		**-1'850**	

*) 7-jährige Verlustverrechnung, nicht aktivierbar

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Goodwill (Bewertungsfragen):

- Businessplan = unternehmerische Zielsetzung und nicht realistische Schätzung der künftigen Ergebnisse!
- Grundsätzlich alle *anerkannten* Bewertungsmethoden zulässig:
  DCF-Methode:
  - Finanzwirtschaftlicher Zusammenhang zwischen

    Bewertung Goodwill und effektivem Eintritt der Ergebnisse, welche der Bewertung zugrunde gelegt worden sind

- Plausibilitätschecks:

✓ Praktikermethode (KS 28 SSK)
✓ DCF-Methode mit Daten aus der Zeit der Statusbesteuerung
✓ Steuerbelastung mit Bezug auf Reingewinn nach OR mit/ohne Status

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Goodwill (Abschreibungsdauer):

Die Abschreibungsdauer richtet sich nach betriebswirtschaftlichen und handelsrechtlichen Grundsätzen.

➡ **in der Regel 5 bis maximal 10 Jahre**

Behandlung von stillen Reserven bei Statusverlust

Interkantonale Sitzverlegung

Sondersatzlösung

- Entscheid für Zuzugskanton bindend

Step-up-Lösung

- Entscheid Wegzugskanton für Zuzugskanton nicht bindend

Zusatzabzug für F&E-Aufwand

- Entlastung nur kantonal möglich sowohl für selbständig Erwerbende wie auch juristische Personen
- Nur F&E-Aufwand im Inland (selbst durchgeführte F&E sowie Auftragsforschung) soll mit einem zusätzlichen Abzug von **30 %** gefördert werden.
- Als F&E gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Art. 2 des BG über die Förderung der Forschung und Innovation (FIFG).
- Als Ausgangsgrösse zur Ermittlung der Ermässigung gilt der Personalaufwand zuzüglich eines Zuschlags von 35 % für die übrigen Kosten sowie 80 % der in Rechnung gestellten inländischen Auftragsforschung.
- Ist der Auftraggeber der F&E abzugsberechtigt, steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.

Zusatzabzug für F&E-Aufwand

Entwurf § 18a StV

[1]Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen zielen auf die Gewinnung neuer Erkenntnisse ab, beruhen auf schöpferischen Grundlagen oder Konzepten und erweisen sich bezüglich des Endergebnisses als ungewiss. Sie werden zudem in systematischer Weise durchgeführt. Die entsprechenden Tätigkeiten münden in übertragbare oder wiederholbare Ergebnisse.

[2]Das Vorliegen der Voraussetzungen gemäss Absatz 1 ist von der steuerpflichtigen Person bei erstmaliger Geltendmachung der steuerlichen Ermässigung in geeigneter Weise nachzuweisen.

[3]Zu den direkt zurechenbaren Personalaufwendungen für Forschung und Entwicklung gehören Tätigkeitsentgelte für wissenschaftliche und fachspezifische Arbeiten für ein F&E-Projekt, für die Planung und Leitung von F&E-Projekten und für projektspezifische Dienstleistungen (Recherche, Dokumentation, Finanzierung, Projektcontrolling etc.).

[4]Zu den Personalaufwendungen gehören die Jahreslöhne, arbeitgeberseitige Sozialversicherungsbeiträge, Nebenleistungen sowie die arbeitgeberseitig übernommenen Fortbildungskosten. Von den zur steuerlichen Ermässigungen qualifizierenden Personalaufwendungen sind Erwerbsersatzvergütungen (wie Mutterschaftsentschädigungen, Lohnfortzahlung bei längerer Krankheit etc.) ausgenommen.

Zusatzabzug für F&E-Aufwand

Entwurf § 18a StV

[5]Personalaufwendungen im Zusammenhang mit der Erbringung von indirekten Unterstützungs- und Hilfsdienstleistungen, wie Kantinen-, Wartungs-, Verwaltungs- und Sicherheitspersonalaufwendungen, fallen nicht in den Anwendungsbereich. Gleiches gilt für Personalaufwendungen im Zusammenhang mit nicht projektspezifischen und zentral erbrachten Hilfsleistungen (z.B. IT, Finanzen und Personal).

Patentbox - Besteuerung

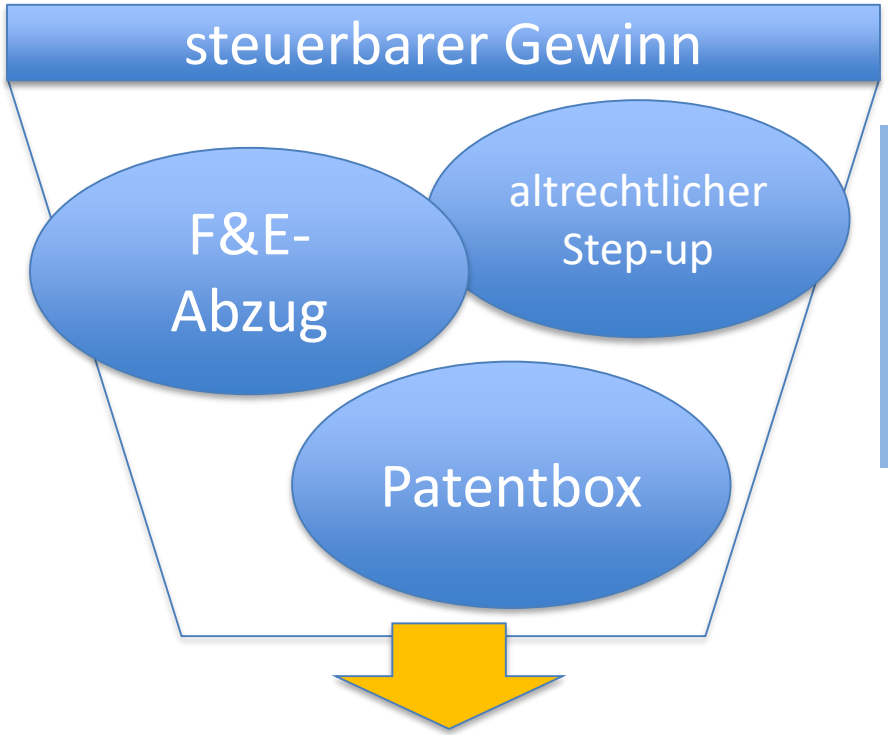
Beispiel

Sachverhalt 2 Produktions AG	Reinge-winn	Box				steuer-bar
Reingewinn	900	900				
Gewinn-/ Kapitalsteuern		100				
Finanzerfolg	-10	-10				10
übriger Ertrag (nicht auf Patente)	-90	-90				90
	800	900				100

Patentbox - Besteuerung

Sachverhalt Produktions AG	Box	Produkt Patent A	Produkt Patent B	Produkt Patent C	steuer-bar
Reingewinn je **Produkt**	900	400	400	100	
6 % der Kosten pro Produkt	-420	-180	-220	-20	420
Gewinn in Box	480	220	180	80	
Nexusquotient		80 %	60 %	20 %	
ermässigt besteuerter Gewinn	300	176	108	16	180
Gewinn-/Kapitalsteuern					-100
Ermässigung Box **40 %**	120				180
Total steuerbarer Gewinn					**780**

Entlastungsbegrenzung



Eckwerte

- obligatorisch für Kantone
- Sonderregelungen sollen nicht zu einer Nullbesteuerung führen

mind. 50 % vor Beteiligungsertrag und Ermässigung Patentbox und F&E sowie vor Step-up-Abschreibung steuerbar (§ 86b StG)

Verlustverrechnung

	ohne EB	mit EB (SSK)	mit EB (Variante)
Unternehmensgewinn vor Entlastung	2’100	2’100	2’100
- Nettobeteiligungsertrag	-100	-100	-100
= Berechnungsbasis für die Entlastungsbegrenzung	2’000	2’000	2’000
Verlustvortrag Vorjahre (Variante)			-550
Zwischentotal Berechnung Variante			1’450
- Ermässigung aufgrund Patentbox	-98	-98	-98
- Ermässigung aufgrund Inputförderung	-1’040	-1’040	-1’040
Unternehmensgewinn nach Entlastungen	862	1’000 (50 % v. 2’000)	1’000 (50 % v. 2’000)
+ Nettobeteiligungsertrag	+100	+100	+100
Zwischentotal	962	1’100	1’100
Verlustvortrag Vorjahre	-550	-550	
Steuerbarer Gewinn (vor Bet.abzug)	**412**	**550**	**1’100**

Fallbeispiel Steuerausscheidung

Die X AG ist ein Handelsunternehmen mit Sitz im Kanton A. Sie verfügt im Kanton B über eine Betriebsstätte und im Kanton C über eine Kapitalanlageliegenschaft. Die Gesellschaft erwirtschaftete im Jahre 2020 ein operatives Ergebnis von CHF 120’000. Die Kapitalanlage-liegenschaft weist ein positives Ergebnis von CHF 80’000 auf.

Die Ausscheidung erfolgt aufgrund Hilfsfaktoren (Umsatz) und unter Berücksichtigung eines Präcipuums von 20 % an den Sitzkanton.

Die qualifizierenden F&E-Aufwendungen betragen CHF 350’000. Alle drei Kantone kennen die maximale Inputförderung von 150 %. Ebenfalls beträgt die Entlastungsbegrenzung in allen drei Kantonen 50 %.

Steuerausscheidung

	Total	Kt. A	Kt. B	Kt. C
Quote aus Hilfsfaktoren (Umsatz)		30 %	70 %	
Ergebnis KAL	80’000			80’000
Operatives Ergebnis	120’000			
Präcipuum 20 %	(24’000)	24’000		
Aufteilung nach Umsatzfaktoren	(96’000)	28’800	67’200	
Zwischentotal	**200’000**	**52’800**	**67’200**	**80’000**
Quoten vor Inputförderung		44.0 %	56.0 %	
Maximale Inputförderung	-350’000 50 % -175’000	-77’000	-98’000	
Reduktion aufgrund Entlastungsbegrenzung (50 %)	75’000	33’000	42’000	
Kompensation der EB unter den Kantonen		17’600	22’400	-40’000
TOTAL	**100’000**	**26’400**	**33’600**	**40’000**

Gewinn- und Kapitalsteuersatzsenkung

Ziel: Gewinn-Gesamtsteuerbelastung Bund, Kanton, Gemeinden vor Steuern zwischen **13 – 15 %**

Gewinnsteuersatz 2,5 %	**Gesamtsteuerbelastung**	
(bisher 4 %)	**neu**	**bisher**
– Frauenfeld	**13,40 %**	16,43 %
– Bottighofen	**12,53 %**	15,12 %
– Arbon	**14,14 %**	17,53 %
– Kreuzlingen	**13,27 %**	16,23 %
Kapitalsteuersatz	**0,15 ‰**	0,3 ‰
einfache Steuer mindestens	**Fr. 200**	Fr. 100
Beteiligungen, IP, Konzerndarlehen	90 % Entlastung	

Gewinn- und Kapitalsteuersatzsenkung
Beispiel Holdinggesellschaft

Aktiven	Fr.	*privileg.*	Passiven	Fr.
Cash	200		FK	500
Konzerndarlehen	100	*10 %*		
Beteiligung	400	*40 %*		
Patente	300	*30 %*	EK	500*)
Bilanzsumme	1'000			1'000
Privilegiert		*80 %*		

Eigenkapital			500
davon privilegiert	80 %	= 400	
./. Ermässigung	90 %	v. 400	- 360
= steuerbares EK			**140****

*) mind. einbez. Grund- oder Stammkapital + KER steuerbar (§ 21 StV)
**) mind. CHF 200 einfache Steuer

Massnahmen für natürliche Personen

	neu	bisher
• Dividendenbesteuerung (PV)	60 %	60 %
• Kinderfremdbetreuungsabzug	Fr. 10’100	Fr. 4’000
• Versicherungsprämienabzug		
– Verheiratete	Fr. 7’000	Fr. 6’200
– Alleinstehende	Fr. 3’500	Fr. 3’100
– je abzugsfähiges Kind	Fr. 1’000	Fr. 800
• Steuergutschrift je minderjähriges Kind (an Steuerbetrag)	Fr. 100	---
• Erhöhung Ausbildungszulage	Fr. 280	Fr. 250

Weiteres Vorgehen

- Volksabstimmung am 9. Februar 2020
- vorgesehene integrale Inkraftsetzung auf 1. Januar 2020

  → Ausnahme: Ausbildungszulagenerhöhung (1. Januar 2021)
- Quellensteuer-Tarif: neue Abzüge berücksichtigt

  ACHTUNG: Steuergutschriften nicht enthalten

  Tarifkorrektur bis 31. März 2021

Praxisänderung Liegenschaftsunterhalt (BGE 2C_1166/2016)



Als abzugsfähige Unterhaltskosten gelten:

- Aufwendungen, die mit der Nutzung der Liegenschaft zusammenhängen
- Aufwendungen, die der Erhaltung der liegenschaftlichen Werte dienen.

Dazu gehören die Auslagen für die *Instandhaltung,* die *Instandstellung* und *Ersatzbeschaffungen*, soweit sie nicht wertvermehrende Aufwendungen darstellen, sowie die *Betriebskosten.*



Der gleichwertige Ersatz von Gebäudebestandteilen oder Gegenständen der baulichen Grundausstattung (Ersatzbeschaffungen), die verbraucht oder unbrauchbar geworden sind, stellt abzugsfähigen Unterhalt dar.

Wird der Nutzungswert des ersetzten Objekts nicht bloss erhalten, sondern *erhöht*, ist der wertvermehrende Anteil zu *aktivieren.*

Keine abzugsfähigen Unterhaltskosten sind wertvermehrende Aufwendungen wie etwa für bauliche Verbesserungen, die nicht nur zum Unterhalt des Grundstücks und dessen Nutzungsmöglichkeiten dienen sowie Baukreditzinsen. Solche Aufwendungen gelten als Anlage- bzw. Investitionskosten und sind in der Geschäftsbilanz zu aktivieren.





Für künftige Grossreparaturen können auf Liegenschaften im Sinne einer Pauschale jährlich Rückstellungen im Umfang von 1 % des am Ende des Geschäftsjahres gültigen Gebäudeversichungswertes gebildet werden (bis maximal 10 %).

Nur möglich, sofern keine Abschreibungen vorgenommen werden und worden sind.

Auf Liegenschaften im *Anlagevermögen* können neben den abzugsfähigen Unterhaltskosten zusätzlich pauschale Abschreibungen getätigt werden (Liegenschaften im Umlaufsvermögen keine Abschreibungen möglich).



Ohne besonderen Nachweis sind pauschale Abschreibungen bis zu den folgenden Endwerten (in % des Liegenschaftensteuerwertes) zulässig:

- Wohnhäuser von Immobiliengesellschaften und Personalwohnhäuser 80 % (bisher 75 %)
- Geschäftshäuser, Büro-, Bankgebäude und dergleichen 60 % (bisher 50 %)
- Gebäude des Gastwirtschaftsgewerbes und der Hotellerie, Warenhäuser, Kinos und dergleichen 50 % (wie bisher)
- Fabrik- und Lagergebäude, gewerbliche Liegenschaften 25 % (wie bisher)

Werden Wohnhäuser als Bürohäuser genutzt, gilt trotzdem der steuerliche Endwert von 80 %

Abschreibungen (bis maximal auf den Wert des Landes) unter diese Werte sind weiterhin möglich, sofern ein entsprechend tieferer Verkehrswert nachgewiesen wird.

Praxisänderung tritt per sofort in Kraft und ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Weitere Ausführungen siehe:

- Steuerpraxis 30 Nr. 6 (Abschreibungen)
- Steuerpraxis 34 Nr. 5 (Praxisfälle Liegenschaftsunterhalt)

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Sachverhalt:

Die X AG ist eine reine Immobiliengesellschaft mit Sitz im Kanton Aargau. In diversen anderen Kantonen (u.a. Kanton Thurgau) besitzt die X AG Kapitalanlageliegenschaften. Insgesamt wurde in der Steuerperiode ein steuerbarer Reingewinn von CHF 9.678 Mio. ausgewiesen, wobei in diversen Kantonen Verluste von insgesamt CHF 1,383 Mio. resultierten.

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Veranlagung Kanton Aargau

Total	Kanton AG	Kanton TG	Diverse	Diverse
Ergebnisse	2’200	1’141	7’720	-1’383
Verlustumlage	-356	-143	-884	1’383
stb. Reingewinn	**1’844**	**998**	**6’836**	**0**

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Veranlagung Kanton Thurgau

Total	Kanton AG	Kanton TG	Diverse	Diverse
Ergebnisse	2’200	1’141	7’720	-1’383
Verlustumlage	-1’383	0	0	1’383
stb. Reingewinn	**817**	**1’141**	**7’720**	**0**

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Erwägungen BGer:

- Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz (VGer TG) im Einklang mit Art. 127 Abs. 3 BV (Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung) zum Ergebnis gelangt, der bei proportionaler Verlustumlage (Methode AG) rechnerisch auf den Kanton Thurgau entfallende Anteil sei nicht von ihm, sondern vom Hauptsteuerdomizil zu übernehmen.

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Erwägungen BGer:

- Nach Auffassung des VGer TG sind die Verluste der weiteren Kantone in erster Linie mit dem Gewinn am Hauptsteuerdomizil zu verrechnen; eine Verrechnung mit dem Gewinn an Nebensteuerdomizilen würde nur dann in Frage kommen, wenn am Hauptsteuerdomizil (nach Verrechnung) ein Verlust resultiert. Dies gestützt auf die Thurgauer Steuerpraxis zur Besteuerung von Immobiliengesellschaften, auf Stimmen in der Literatur (Peter Locher, René Matteotti) und auf das Argument, es würde zu einem nicht wünschenswerten Methodenmix führen, wenn die Verlegung der Verluste quotal erfolgte, während der Gewinn in den einzelnen Kantonen objektmässig ermittelt wird.

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Erwägungen BGer:

- Das Steueramt Aargau stützt seine Praxis auf das KS Nr. 27 SSK, das auch für Immobiliengesellschaften anwendbar sei, auf andere Stimmen in der Literatur (Oertli/Zigerlig) sowie auf die Überlegung, dass ein Methodenmix ohnehin unvermeidlich sei, wenn ein Kanton Gewinnungskostenüberschüsse eines anderen Kantons übernehmen müsse.

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Erwägungen BGer:

- Die Praxen der Kantone bezüglich Anwendbarkeit des KS Nr. 27 SSK auf Immobiliengesellschaften sind offenbar uneinheitlich. Sowohl die Berechnungsweise der Thurgauer als auch jene der Aargauer Steuerbehörden führten dazu, würden sich alle Kantone auf die jeweilige Praxis einigen, dass das jeweilige Unternehmen insgesamt lediglich einen Gewinn in der Höhe des tatsächlichen Reingewinns zu versteuern hat.
- Keine der beiden Praxen verstösst somit per se gegen das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung.

BGE 2C_285/2018 vom 05. November 2019

Erwägungen BGer:

- Die Thurgauer Praxis bleibt näher am Grundsatz, wonach Liegenschaftsgewinne am *Ort der gelegenen Sache* zu versteuern sind. Zudem ist in der Tat ein Methodenmix so weit möglich zu vermeiden.
- Zwar trifft es zu, dass auch nach Thurgauer Praxis ein Methodenmix nicht in jedem Fall verhindert wird, dies aber nur in jenen Fällen, in denen die kumulierten Verluste aus den verschiedenen Kantonen höher sind, als der am Hauptsteuerdomizil ausgewiesene Gewinn.
- Bei einer Vorgehensweise modo legislatoris ist demnach dieser Praxis der Vorrang zu geben.

STRE.2018.171 (noch nicht rechtskräftig)

Sacherhalt

- Wohnbaugenossenschaft mit Sitz im Kanton Thurgau, welche ein Passivdarlehen von rund CHF 5.3 Mio. gegenüber ihrem Präsidenten auswies. Dieses Darlehen wurde per 31.12.2016 ausgebucht (Darlehen an Gewinn-/Verlustvortrag).
- Darlehen geht auf eine Hypothekarforderung (ca. CHF 12 Mio.) der UBS zurück, welche durch den Präsidenten für CHF 4,105 Mio. im Jahre 2001 erworben wurde.
- Zudem wurde ein Liegenschaftenverkauf an die Tochter des Präsidenten mit CHF 400‘000 beurkundet, aber lediglich mit CHF 320‘132 verbucht. Ebenfalls wurden die Grundbuchgebühren (CHF 2‘132) und die Handänderungssteuer (CHF 4‘000) zu Lasten der Genossenschaft verbucht und als geldwerte Leistung (CHF 86‘000) aufgerechnet.

STRE.2018.171

Sacherhalt

- Steuerverwaltung ging bei der Direkten Bundessteuer von einem echten Sanierungserfolg (CHF 4,105 Mio.) aus und rechnete die erwähnten CHF 86‘000 als geldwerte Leistung auf. Gegen die Aufrechnung wurde Beschwerde erhoben.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Handelsrechtswidrige Bilanzen sind mittels Bilanzberichtigungen zu korrigieren. Diese können bis zur rechtskräftigen Veranlagung immer vorgenommen werden und werden von den Steuerbehörden in der Steuerbilanz von Amtes wegen zu Gunsten oder zu Ungunsten der steuerpflichtigen Person berücksichtigt.
- Eine Pflicht der Steuerbehörde zur Korrektur einer handelsrechtswidrigen Buchhaltung gilt bei offensichtlichen, d.h. in die Augen springenden Verstössen gegen das Handelsrecht.
- Demgegenüber sind Bilanzänderungen (handelsrechtskonforme Abänderungen) nur bis zur Einreichung der Steuererklärung zulässig.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Im Veranlagungsverfahren ist eine Bilanzänderung durch die steuerpflichtige Person grundsätzlich nur noch zulässig, sofern sie gewisse Buchungen in einem entschuldbaren Irrtum über die steuerlichen Folgen vorgenommen hat. Hingegen sind Wertänderungen zum Ausgleich von Aufrechnungen durch die Steuerbehörde und zum Zwecke der Steuerersparnis in der Regel nicht rechtmässig.
- Die von der Beschwerdeführerin im Anschluss an die durchgeführte Einspracheverhandlung „korrigierte“ Jahresrechnung (Rückgängigmachung des Forderungsverzichts) ist nicht zu berücksichtigen. Vielmehr muss sie sich auf die erstmalig eingereichte behaften lassen.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Eine Sanierung im steuerrechtlichen Sinne kann nur bei einer *echten Unterbilanz* vorliegen, das heisst die zu sanierende Gesellschaft hat Verluste erwirtschaftet und verfügt über keine offenen und/oder stillen Reserven.
- Forderungsverzichte unabhängiger Dritter sind steuerlich immer erfolgswirksam und stellen echte Sanierungsgewinne dar und gelten bei Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen als steuerlich erfolgt.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Forderungsverzichte bei Anteilsinhabern bei Staats- und Gemeindesteuern immer unechte Sanierungsgewinne (StP 76 Nr. 6, Ziff. 2.1).
- Bei der direkten Bundessteuer grundsätzlich echte Sanierungsgewinne ausser wenn Darlehen als verdecktes Eigenkapital behandelt wurde oder Darlehen erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurde uUnd unter gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wäre.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Vorliegend wurde das Darlehen nicht als verdecktes Eigenkapital umqualifiziert. Zudem wurde das Darlehen ursprünglich von einer Bank gewährt und durch dessen Zession an den Präsidenten übertragen. Mithin hatte nur der Darlehensgläubiger gewechselt.
- Folglich hat der Präsident ein bereits existierendes Darlehen im vollen Umfang zu einem Preis erworben, der ca. einem Drittel der Darlehensforderung entsprach. Daher hat er es nicht erstmalig oder zusätzlich im Hinblick auf geschäftliche Schwierigkeiten gewährt, was eine unabhängige Drittperson nicht gemacht hätte. Zudem sei davon auszugehen, dass die Bank die Kredite zu einer Zeit gewährt hatte, als sich die Beschwerdeführerin nicht in einer Sanierungssituation befunden hat.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Folglich liegt keine Ausnahme vor, weshalb der Forderungsverzicht von CHF 4,105 Mio. einen echten Sanierungsgewinn darstellt, der stets erfolgswirksam ist.
- Die Handänderungssteuer ist eine indirekte Steuer, nämlich eine Rechtsverkehrssteuer. Bei der Handänderungssteuer des Kantons Thurgau ist die erwerbende Partei das Steuersubjekt (§ 141 Abs. 1 StG), wobei durch Parteiabrede eine andere Regel getroffen werden kann. Eine solche privatrechtliche Vereinbarung hat lediglich die Bedeutung einer privaten (internen) Schuldübernahme und schafft ein Regressrecht unter den Parteien. Das öffentlich-rechtliche Steuerrechtsverhältnis zwischen Kanton und Erwerber wird dadurch nicht berührt.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Die grundbuchamtlichen Gebühren und Auslagen sowie die Handänderungssteuer sind vollumfänglich und vereinbarungsgemäss von der Beschwerdeführerin getragen worden. Die Handänderungssteuer, die aber das Steuerrechtsverhältnis mit den erwerbenden Parteien nicht berührt, erfährt durch die Verbuchung zulasten der Beschwerdeführerin richtigerwiese eine steuerrechtliche Aufrechnung. Hingegen ist gegen die Kostentragung der grundbuchamtlichen Gebühren und Auslagen nichts einzuwenden.

STRE.2018.171

Erwägungen der StRK

- Eine ausserordentliche, zeitlich unbefristete Verlustverrechnung greift nach Art. 67Abs. 2 DBG, wenn noch nicht verrechnete Vorjahresverluste vorliegen, die Sanierungsleistungen keine Kapitaleinlagen nach Art. 60 lit. a DBG sind und echte Sanierungsleistungen zum Ausgleich einer echten Unterbilanz erbracht werden, was vorliegend er Fall ist.


Vielen Dank
für
Ihre Aufmerksamkeit