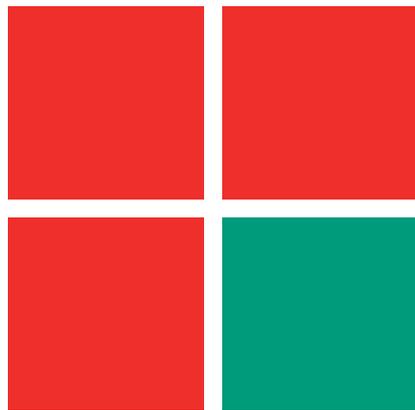


Vorbereitung eidgenössisches Diplom 2024 Experten in Rechnungslegung und Controlling

Direkte Bundessteuer / Verrechnungssteuer



ve**b.ch**

Daniel Messmer

dipl. Steuerexperte, Betriebsökonom FH

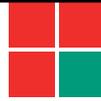
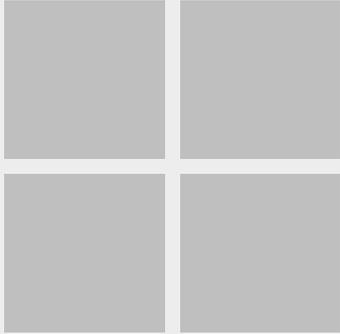
Teamleiter Juristische Personen

Kantonales Steueramt St.Gallen

daniel.messmer@sg.ch



Agenda



Einleitung

1. Sanierung
2. Fusion
3. Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag
4. Liquidation
5. Transponierung
6. indirekte Teilliquidation
7. Spaltung – doppeltes Betriebserfordernis
8. Geldwerte Leistungen / Dreieckstheorie
9. Globale Mindeststeuer



Einleitung

Prüfungsmodus

Auszug aus der Prüfungswegleitung 2023

Prüfungsteil	HKB	Prüfungsart	Dauer	Gewichtung
1 Rechnungslegung	A – B	Geleitete Fallarbeiten (schriftlich)	5 h	3-fach
2 Controlling	C – F, I	Geleitete Fallarbeiten (schriftlich)	5 h	3-fach
3 Corporate Finance	G	Geleitete Fallarbeit (schriftlich)	3 h	1-fach
4 Steuern	H	Geleitete Fallarbeit (schriftlich)	2 h	1-fach
5 Datenmanagement	J	Geleitete Fallarbeit (schriftlich)	1h 30 min	1-fach
6 Interdisziplinäre Fallstudie	A – K	Interdisziplinäre Fallstudie (schriftlich)	4 h	3-fach
7 Präsentation und Fachgespräch	A – K	Präsentation/Fachgespräch (mündlich)	1 h 40 min (inkl. 1h Vorbereitung)	1-fach

Prüfungsteil Steuern = 10 % der Gesamtgewichtung (exkl. Interdisziplinäre Fallstudie)

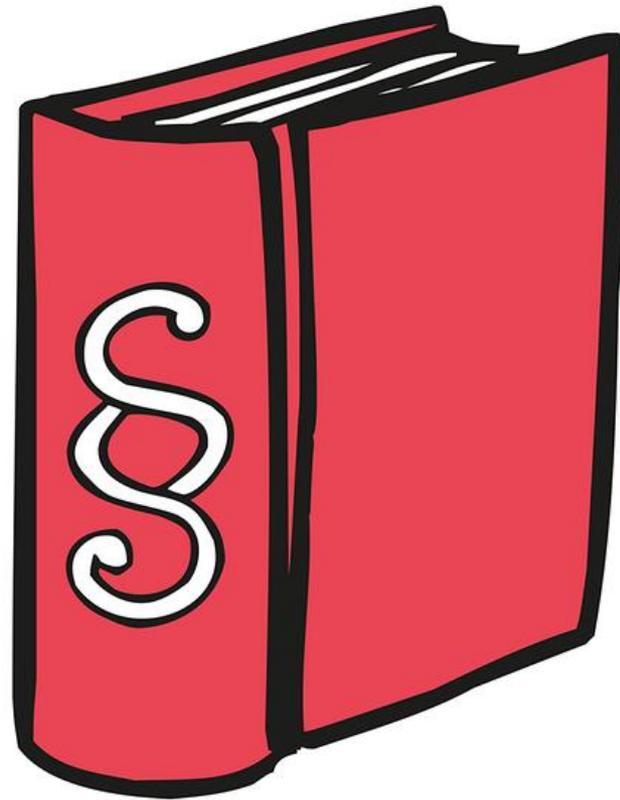
1h Direkte Steuern (50%)

1h Mehrwertsteuern (50%)



Einleitung

Prüfungstipp: Lies das Gesetz!





1 Sanierung

Zeitpunkt der Sanierungsbedürftigkeit

- Sanierungsbedürftigkeit bejaht, wenn eine echte Unterbilanz vorliegt (Ausnahme: Art. 6 Abs. 1 lit. j StG)
- Für steuerlich relevante Sanierung müssen echte Leistungen zufließen

Rechtliche Grundlagen

- Ordentliche siebenjährige Verlustverrechnung (Art. 67 Abs. 1 DBG / Art. 86 Abs. 1 StG-SG)
- Erweiterte Verlustverrechnung im Sanierungsfall (Art. 67 Abs. 2 DBG / Art. 86 Abs. 2 StG-SG)
- Kreisschreiben ESTV Nr. 32 Sanierungen

Steuerfolgen bei echter Sanierung

- Verlustverrechnung wird ausgedehnt
- Sanierungsmaßnahmen können steuerlich wirksam sein oder nicht
 - Unechte Sanierungsgewinne
 - Echte Sanierungsgewinne



1 Sanierung

Echte Sanierungsgewinne

- Unterliegen der ordentlichen Besteuerung (mit ausgedehnter Verlustverrechnung)
 - Forderungsverzicht von Dritten
 - Kapitalzuschüsse von Dritten
 - Forderungsverzichte von Aktionären (Grundsatz)
- Stellen aus Sicht der Gesellschaft keine Reserven aus Kapitaleinlage (KER) i.S. von Art. 20 Abs. 3 DBG dar

Unechte Sanierungsgewinne

- Stellen "steuerfreie" Gewinne dar
 - Kapitalherabsetzungen
 - À-Fonds-Perdu-Zuschüsse des Aktionärs (z.B. Einlagen, Aufgelder, Zuschüsse)
 - Forderungsverzichte von Aktionären (Ausnahme, siehe nächste Folie)
- Stellen aus Sicht der Gesellschaft Reserven aus Kapitaleinlage (KER) i.S. von Art. 20 Abs. 3 DBG dar, sofern die Leistung direkt vom Aktionär stammt und verbucht sind.



1 Sanierung

Forderungsverzichte von Beteiligten

- Es gilt weiterhin die Rechtsprechung des Bundesgerichtes (ASA, 59. Band, S. 551ff)
- Beurteilung der Qualifikation des Forderungsverzichtes im Zeitpunkt der Darlehensgewährung
- Grundsatz: Forderungsverzichte sind in der Regel echte Sanierungsgewinne und deswegen ertragswirksame Vermögenszugänge.
- Ausnahme: Forderungsverzichte von Beteiligten sind unecht, wenn:
 - Darlehen als verdecktes Eigenkapital betrachtet wird oder
 - dieses Darlehen erstmalig oder zusätzlich wegen schlechtem Geschäftsgang gewährt worden ist.
- Forderungsverzichte von Aktionären in Form von echten Sanierungsgewinnen stellen keine Kapitaleinlagereserven (KER) dar.



1 Sanierung

Verlustverrechnung – gesetzliche Grundlagen

- ordentliche siebenjährige Verlustverrechnung (Art. 67 Abs. 1 DBG)
- Erweiterte Verlustverrechnung im Sanierungsfall (Art. 67 Abs. 2 DBG)

Reihenfolge der Verlustverrechnung

1. Echte Sanierungsgewinne (=Geldzuflüsse) dienen primär zuerst zur Verrechnung der ältesten noch nicht mit Gewinnen verrechneten Verluste (erweiterte VV)
2. Sekundär werden die echten Sanierungsgewinne (inkl. Aufwertungsgewinne) im Rahmen der ordentlichen Verlustverrechnung mit "normalen" siebenjährigen Verlusten verrechnet.
3. Ein allfälliger Rest dient zur Verrechnung mit erfolgswirksam nachgeholten Abschreibungen und Wertberichtigungen.

Reihenfolge der Verlustverrechnung

- Reine Aufwertungsgewinne können Art. 67 Abs. 2 DBG nicht beanspruchen
- Eine Verlustnovation (=Neubeginn der Verlustverrechnungsperiode) auf den Sanierungszeitpunkt ist ausgeschlossen



1 Fallbeispiel 1: Sanierung

Sachverhalt

Die Gross AG besteht schon seit einigen Jahren, hat aber eine wirtschaftlich schwierige Zeit hinter sich. Nach einigen sehr guten Jahren haben sich die Verluste in letzter Zeit geöffnet. Die wirtschaftliche Situation präsentiert sich wie folgt:

Bilanz Gross AG per 31.12.2023 (vor Sanierung)

Liquide Mittel	500'000	Kreditoren	850'000
Debitoren	250'000	Darlehen Max Gross*	950'000
Liegenschaften	650'000	Hypotheken	900'000
Maschinen	400'000	Aktienkapital	100'000
Mobiliar	200'000		
Verlustvortrag	800'000		
	2'800'000		2'800'000

* Das Darlehen Max Gross wurde wegen schlechtem Geschäftsgang gewährt und wäre von einem unabhängigen Dritte so nicht gewährt worden.

Die Gross AG besitzt keine stillen Reserven. Vielmehr müssten aus handelsrechtlicher Sicht folgende Abschreibungen vorgenommen werden:

- Liegenschaft CHF 250'000
- Maschinen CHF 100'000
- Mobiliar CHF 150'000



1 Fallbeispiel 1: Sanierung

Die Steuerveranlagung hat folgende Verluste festgehalten, die noch nicht mit steuerbaren Gewinnen verrechnet werden konnten:

2023	CHF	150'000	2018	CHF	0
2022	CHF	110'000	2017	CHF	0
2021	CHF	60'000	2016	CHF	50'000
2020	CHF	130'000	2015	CHF	30'000
2019	CHF	80'000	2014	CHF	70'000

In Zusammenarbeit mit der Bank und dem Treuhänder werden folgende Sanierungsschritte in die Wege geleitet:

- Die Bank verzichtet auf die Hälfte ihrer Hypothek (CHF 450'000.-)
- Die Kreditoren verzichten gesamthaft auf einen Teil ihrer Guthaben (CHF 200'000.-)
- Max Gross verzichtet auf CHF 550'000.- seines Darlehens
- Das Kapital der Gross AG wird um CHF 100'000.- herabgesetzt
- Max Gross zeichnet neues Kapital im Umfang von CHF 200'000.

Fragestellung

Werten Sie diese Massnahmen aus steuerlicher Sicht gemäss den nachfolgenden Fragestellungen:



1 Fallbeispiel 1: Sanierung

Lösungsansätze

1.1 Direkte Steuern

Ordnen Sie die Sanierungsmassnahmen gemäss Sachverhalt wie folgt ein in echte und unechte Sanierungserfolge und bestimmen Sie die nach Sanierung steuerlich noch verrechenbaren Vorjahresverluste inkl. Angabe des Verfalljahres ebendieser.

Echte Sanierungserfolge (2 Punkte)	Als echte Sanierungsgewinne gelten: Bankenverzicht in der Höhe von CHF 450'000 Kreditorenverzicht in der Höhe von <u>CHF 200'000</u> Total echte Sanierungsgewinne CHF 650000
Unechte Sanierungserfolge (2 Punkte)	Als unechte Sanierungsgewinne gelten: Kapitalherabsetzung von CHF 100000 Darlehensverzicht Aktionär <u>CHF 550'000</u> Total unechte Sanierungsgewinne CHF 650'000



1 Fallbeispiel 1: Sanierung

Steuerlicher verrechenbare Vorjahresverluste nach Sanierung inkl. Angabe des Verfalljahres ebendieser (3 Punkte)	Mit den steuerbaren Sanierungsleistungen (Forderungsverzichte der Gläubiger) von total CHF 650'000.- können verrechnet werden:	
	Die mehr als sieben Jahre zurückliegenden Verluste	CHF 100'000
	Der Verlust aus dem 7. Vorjahr vor dem laufenden Jahr	CHF 50'000
	Verluste aus den letzten sechs Jahren	CHF 380'000
	Verlust des laufenden Jahres (Rest)	<u>CHF 120'000</u>
		CHF 650'000
	Noch nicht verrechnet sind somit:	
	Verlust des laufenden Jahres (Rest)	CHF 30'000
	Zusätzlich vorgenommene Abschreibungen	<u>CHF 500'000</u>
		CHF 530'000
Im Rahmen der zukünftigen Verlustverrechnung ist dieser Verlust im Jahre 2023 entstanden und ist im Rahmen der Verlustverrechnung gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG bis spätestens im Jahre 2030 verrechenbar.		

1.2 Verrechnungssteuer

Haben die Sanierungsmassnahmen gemäss Sachverhalt Verrechnungssteuerfolgen und wenn ja, welche?

Verrechnungssteuerfolgen (1 Punkt)	Sanierungsleistungen und Kapitaleinlagen im Besonderen stellen in Bezug auf die Verrechnungssteuer keinen steuerbaren Tatbestand dar (Einlage-Tatbestand).
------------------------------------	--



2 Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Begriff Umstrukturierung

- Ist im Steuerrecht ergebnisorientiert, d.h. aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, auszulegen.
- Z.B. Spaltung einer Tochtergesellschaft 1 durch Ausschüttung einer Naturaldividende in Form eines Betriebsteils an die Muttergesellschaft mit anschliessender Kapitaleinlage in die neuzugründende Tochtergesellschaft 2.
- Obwohl hier der Tatbestand einer echten Realisation gegeben ist: Unter bestimmten Voraussetzungen liegt eine steuerneutrale Umstrukturierung (sog. «altrechtliche Spaltung») vor.

Zivilrechtlich Wege, eine Umstrukturierung zu vollziehen

- OR: Für die bei Umstrukturierungen nötigen Transaktionen stellt das Zivilrecht die grundsätzlichen, (entgeltlichen) Geschäfte des Obligationenrechts zur Verfügung (Vermögensübernahme nach OR 181, Kauf, Tausch, Liquidation, Sacheinlage, Dividende etc.).
- FusG: Das Fusionsgesetz beinhaltet die Instrumente, mit welchen die für Umstrukturierungen nötigen Transaktionen teils direkt abgewickelt (Universalsukzession für Aktiven und Passiven, d.h. uno actu) werden können (Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung).



2 Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Überblick Umstrukturierungen gemäss Art. 61 DBG

Art. 61 Abs. 1 DBG Ingress

Keine Besteuerung stille Reserven

- Umstrukturierungen allgemein
- Fortbestand Steuerpflicht CH
- Übernahme Gewinnsteuerwerte

Bst. a

Umwandlung

in Personengesellschaft oder jP

Bst. b

Spaltungen

Betriebe oder Teilbetrieb bei beiden Unternehmungen

Zudem Übertragung gegen Eigenkapital

Keine Sperrfrist

Bst. c

Kapitalgewinn

Austausch von Beteiligungsrechten bei Umstrukturierungen o. fusionsähnlichen Zusammenschlüssen

Vorbehalt: Durch Beteiligungsabzug bedingte Realisationsstatbestände

Bst. d

Tochtergesellschaft

- Betriebe, TB
- betriebliches AV auf inl. TG ($\geq 20\%$)

Art. 61 Abs.2 DBG Nachsteuer:

Sperrfrist 5 Jahre: Nachsteuer (anteilmässig gem. Quote)

- bei Veräusserung übertragenes Aktivum
- bei Veräusserung Bet.Rechte an übernehmender Tochterges.



2 Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Überblick Umstrukturierungen gemäss Art. 61 DBG

Art. 61 Abs. 3 DBG Konzernübertragungen

- $\geq 20\%$ Beteiligungen¹
- Betriebe, Teilbetriebe
- Gegenstände des betrieblichen AV



Art. 61 Abs. 4 DBG Nachbesteuerung

Sperrfrist 5 Jahre für:

- Übertragene Vermögenswerte (**anteilmässig** gem. Verkaufsquote)
- Aufgabe einheitl. Leitung (**100 % Besteuerung**)

Art. 61 Abs. 5 DBG Fusionsverlust bei Tochterabsorption

- Buchverlust nicht abzugsfähig (nur echter Verlust, d.h. falls keine SR)²
- Buchgewinn steuerbar mit Beteili.Abzug

Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG Ersatzbeschaffung

Ersatz von Beteiligungen:

- $\geq 10\%$ Beteiligung³ oder $\geq 10\%$ des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft
- mind. 1 Jahr Besitzesdauer

¹ keine Anpassung Art. 61 Abs. 1 Bst. d sowie Abs. 3 DBG an 10 % im Rahmen der USR II: d.h. weiterhin 20 %

² Unechter Fusionsverlust = handelsrechtlich Goodwill, steuerlich = Negativreserve: d.h. keine Abschreibung

³ bis 31.12.2010: veräusserte Beteiligung = mindestens 20 % ab 1.1.2011 = 10 % (Anpassung Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG, analog Art. 69 und 70 DBG)



2 Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Verrechnungssteuern bei Umstrukturierungen

Verrechnungssteuer

```
graph TD; A[Verrechnungssteuer] --> B[Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG]; A --> C[Empfehlung]
```

Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG

Ausnahme bei Umstrukturierung nach 61 DBG bei

- Reserven- und Gewinnübertragung
- einer Kapitalgesellschaft
- auf Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

Empfehlung

Begriffe in den Vollzugsbestimmungen wie im Gewinnsteuerrecht



2 Fusion (DBG 61 I)

Voraussetzungen für steuerneutrale Fusionen

- Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz
- Übernahme der Buchwerte (Gewinnsteuerwerte)

Wirkung

- Steuersukzession (Steuernachfolge)
- Verlustvorträge der übernommenen Gesellschaft gehen auf die übernehmende über.
- Reserven aus Kapitaleinlagen der übernommenen Gesellschaft gehen als Reserven aus Kapitaleinlagen auf die übernehmende über.

Auf Stufe Beteiligte/Aktionäre gilt:

- steuerbaren Vermögensertrag, sofern zu Lasten übriger Reserven:
 - Ausgleichszahlungen
 - Nennwerterhöhungen
 - höhere Reserve aus Kapitaleinlagen oder
 - andere geldwerte Vorteile im Rahmen einer Fusion
- Verrechnung mit Nennwertverlusten auch anderer Gesellschafter möglich
- Ausgleichszahlungen und Nennwerterhöhungen bei Quasifusion steuerfreie Veräusserungserlöse, sofern keine zeitnahe Absorption.



2 Fusion (DBG 61 I)

Bedeutung von Art. 61 Abs. 5 DBG

⁵ Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven einer Kapitalgesellschaft oder einer Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehören, ein Buchverlust auf der Beteiligung, so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden; ein allfälliger Buchgewinn auf der Beteiligung wird besteuert.

Bei Tochterabsorption

- Fusionsgewinne steuerbar, Beteiligungsabzug nach DBG 69/70 (Ausschüttungs-Tatbestand)
- unechte Fusionsverluste nicht abzugsfähig (da stille Reserven vorhanden), echte Fusionsverluste abzugsfähig

Bei Mutterabsorption

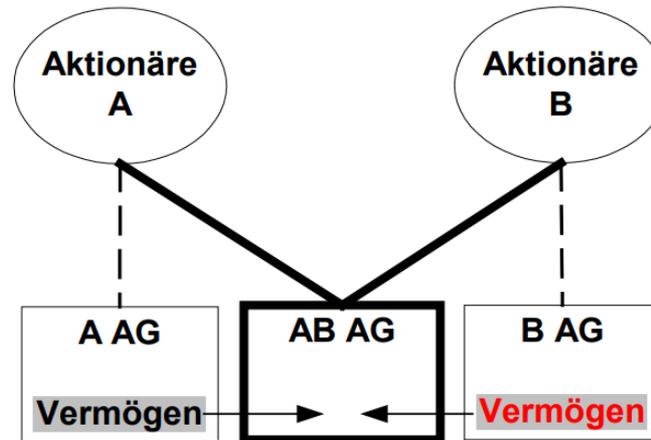
- Fusionsagio / Fusionsdisagio steuerneutral (Einlage-Tatbestand)



2 Fallbeispiel 2: Fusion

Sachverhalt

Die Beteiligungsrechte an der A AG und der B AG, welche nicht an der Börse kotiert sind, werden durch die voneinander unabhängigen Aktionärsgruppen A und B im Privatvermögen gehalten. Die A AG und die B AG – beide mit Bilanzstichtag am 31. Dezember – werden am 30. Mai 2020 (Handelsregistereintrag) rückwirkend per 1. Januar 2020 durch Kombinationsfusion in die AB AG überführt.



Das Aktienkapital der A AG besteht aus 1'000 Aktien zum Nennwert von CHF 100 zudem bestehen KER von CHF 200'000. Dasjenige der B AG besteht aus 1'000 Aktien zum Nennwert von je CHF 110, zudem bestehen KER von CHF 300'000. Das neue Kapital der AB AG soll aus 2'000 Aktien im Nennwert von je CHF 100 und KER von CHF 495'000 bestehen. Die Bewertung ergibt das Umtauschverhältnis von 1:1, das heisst für 1 A-Aktie sowie für 1 B-Aktie wird je 1 Aktie AB ausgegeben. Die Aktionäre erhalten für die A-Aktien 1'000 AB-Aktien sowie pro neue Aktie CHF 20 in bar, und für die B-Aktien ebenfalls 1'000 AB-Aktien.



2 Fallbeispiel 2: Fusion

Fragestellung

Welche Steuerfolgen ergeben sich bei folgenden Steuerarten (inkl. Angabe der Gesetzesartikel):

- 2.1 Direkte Bundessteuer – Gewinnsteuer
- 2.2 Direkte Bundessteuer – Einkommenssteuer
- 2.3 Verrechnungssteuer
- 2.4 Emissionsabgabe
- 2.5 Umsatzabgabe

Lösungsansätze

<p>2.1 Gewinnsteuerfolgen (4 Punkte)</p>	<p>Der Zusammenschluss hat weder für die A AG noch für die B AG Steuerfolgen, da (1 Punkt)</p> <ul style="list-style-type: none">• Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (1 Punkt)• Übernahme der für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte (1 Punkt) <p>Art. 61 Abs. 1 DBG (1 Punkt)</p> <p>Bei einer Fusion endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft grundsätzlich mit der Löschung im Handelsregister. Die Steuerpflicht einer aus einer Kombination hervorgehenden Gesellschaft beginnt grundsätzlich mit dem Eintrag ins Handelsregister.</p> <p>Wird die rückwirkende Fusion akzeptiert (Anmeldung der Fusion innerhalb von 6 Monaten nach dem vereinbarten Übernahmestichtag), werden die bisherigen Ergebnisse 2020 der A AG und der B AG unmittelbar der AB AG zugerechnet. Entsprechend endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaften A AG und B AG auf den Stichtag der Rückwirkung.</p>
--	---



2 Fallbeispiel 2: Fusion

2.2 Einkommenssteuerfolgen (7 Punkte)

Die Aktionäre erhalten für die A-Aktien eine Ausgleichsleistung von CHF 20 je Aktie. Diese Zahlung ist als Vermögensertrag steuerbar, ungeachtet der Tatsache, ob sie von der A AG oder von der AB AG stammt (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). (2 Punkte)

Andererseits erleiden die Aktionäre durch die Hingabe der B-Aktien einen Nennwertverlust von CHF 10 je B-Aktie.

Die Ausgleichszahlungen können indessen mit Nennwert- bzw. KER-Verlusten verrechnet werden.

Aus der Sicht der AB AG ergibt sich folgendes Bild (in CHF):

Aktienkapital der A AG	100'000
Aktienkapital der B AG	<u>110'000</u>
Total untergehendes Aktienkapital	210'000
Total neu geschaffenes Aktienkapital der AB AG	<u>- 200'000</u>
Aktienkapitalherabsetzung	<u><u>10'000</u></u>
KER A AG	200'000
KER B AG	<u>300'000</u>
Total untergehende KER	500'000
Total neu geschaffene KER	<u>- 495'000</u>
Abnahme KER	<u><u>5'000</u></u>
Zahlung an A Aktionäre	20'000
./. Aktienkapitalherabsetzung (2 Punkt)	- 10'000
./. Abnahme KER (2 Punkt)	<u>- 5'000</u>
Steuerbare Ausgleichszahlung (1 Punkt)	<u><u>5'000</u></u>

Bei den A Aktionären unterliegen somit CHF 5'000 der Einkommenssteuer.



2 Fallbeispiel 2: Fusion

<p>2.3 Verrechnungssteuer- folgen (2 Punkte)</p>	<p>Die Ausgleichszahlungen unterliegen der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Bei Fusionen werden Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen auch für die Verrechnungssteuer mit Nennwertverlusten und Abnahmen von KER verrechnet.</p> <p>Gleich wie für die direkte Bundessteuer unterliegen somit 5'000 der Verrechnungssteuer.</p> <p>Die übertragenen Reserven sind gemäss der Ausnahme von Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen, soweit sie infolge der Fusion in die Reserven der übernehmenden Gesellschaft übergehen. Als Voraussetzung muss das Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleiben.</p>
<p>2.4 Emissionsabgabefolgen (1 Punkt)</p>	<p>Die neuen Beteiligungsrechte an der AB AG werden in Durchführung der Fusionsbeschlüsse begründet und ausgegeben. Sie sind deshalb von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Die Ausnahme umfasst ebenfalls ein allfälliges Agio und die übertragenen stillen Reserven.</p>
<p>2.5 Umsatzabgabefolgen (1 Punkt)</p>	<p>Die mit der Fusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.</p>



3 Grundlagen Umstrukturierungen von Personenunternehmen (DBG)

Art. 19 Abs. 1 DBG: Ingress
Keine Besteuerung der stillen Reserven

- Umstrukturierungen allgemein
- Fortbestand Steuerpflicht CH
- Übernahme Einkommenssteuerwerte
- keine Überführung Aktiven ins PV

Bst. a - Übertragung
Übertragung von Vermögenswerten auf **andere Personenunternehmung**

i.O. Übertragung einzelne Vermögenswerte auf eine andere PU falls **gleicher** Gesellschafter

Bst. b - Umwandlung
Übertragung **Betrieb oder Teilbetrieb** auf jP

Art. 19 Abs. 2 DBG: Nachbesteuerung
Sperrfrist 5 Jahre: Nachbesteuerung bei Sperrfristverletzung nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG (nP: Nachsteuer: Art. 151 – 153 DBG
jP: evtl. Revisionsverfahren: Art. 147 – 149 DBG)

Bst. c - Kapitalgewinn
Austausch von Beteiligungsrechten bei Spaltungen, Fusionen und fusionsähnlichen Zusammenschlüssen



3 Grundlagen Umstrukturierungen von Personenunternehmen nach VStG

Verrechnungssteuer

- Nicht betroffen: natürliche Personen sind bei der VST nicht Steuersubjekt, ergo sind die transparent besteuerten Personenunternehmen nicht verrechnungssteuerpflichtig.
- auch bei einer Sperrfristverletzung wird keine VST erhoben, da die rückwirkende Besteuerung des Einkommens bei der übertragenden natürlichen Person erfolgt (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit).



3 Fallbeispiel 3: Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag

Sachverhalt

K plant, sein Einzelunternehmen K mit sämtlichen Vermögenswerten zu Buchwerten in zwei GmbHs umzuwandeln, die K-Betrieb GmbH und die K-Liegenschaft GmbH.

Das Einzelunternehmen K weist per 31.12. folgende Bilanz auf:

Einzelunternehmen K (TCHF)

Aktiven		Passiven	
Umlaufvermögen	500	Fremdkapital	400
Anlagevermögen ¹⁾	400	Hypotheken	800
Betriebsliegenschaft ²⁾	1'000	Kapital K	700
Total Aktiven	1'900	Total Passiven	1'900

1) unversteuerte stille Reserven: 100

2) unversteuerte stille Reserven: 400

Die K-Betrieb GmbH erbringt mit dem bisherigen Personal die bisherigen Leistungen auf dem Markt. Die K-Liegenschaft GmbH vermietet die Betriebsliegenschaft an die K-Betrieb GmbH.



3 Fallbeispiel 3: Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag

Die Gründungsbilanzen der beiden Gesellschaften präsentieren sich wie folgt:

K-Liegenschaft GmbH (TCHF)

Aktiven		Passiven	
Liegenschaft ²⁾	1'000	Hypothek	800
		Darlehen K	100
		Stammkapital	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

²⁾ unversteuerte stille Reserven: 400

K-Betrieb GmbH (TCHF)

Aktiven		Passiven	
Umlaufvermögen	500	Fremdkapital	400
Anlagevermögen ¹⁾	400	Darlehen K	400
		Stammkapital	100
Total Aktiven	900	Total Passiven	900

¹⁾ unversteuerte stille Reserven: 100



3 Fallbeispiel 3: Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag

Lösungsansätze

<p>3.1 Kriterien steuerneutrale Umwandlung PU in JP nach DBG inkl. Nennung Gesetzesgrundlage</p> <p>(3 Punkte)</p>	<p>Die Übertragung von Geschäftsvermögen einer Einzelunternehmung auf eine juristische Person ist gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b und Abs. 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;▪ die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen werden;▪ das übertragene Geschäftsvermögen einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt;▪ die Veräusserungssperrfrist während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren eingehalten ist.
<p>3.2 Steuerfolgen aus Umwandlung in die K-Betrieb GmbH</p> <p>(2.5 Punkte)</p>	<p>Ein Betrieb liegt vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ Die Unternehmung Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbringt; (0.5 Punkte)▪ Die Unternehmung über Personal verfügt; (0.5 Punkte)▪ Der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht. (0.5 Punkte) <p>Die Voraussetzungen einer steuerneutralen Vermögensübertragung sind beim Übertrag auf die <u>K-Betrieb GmbH erfüllt</u>. (1 Punkt)</p>



3 Fallbeispiel 3: Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag

3.3 Steuerfolgen aus
Umwandlung in die
K-Liegenschaft GmbH

(4.5 Punkte)

Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- Ein Marktauftritt oder eine Vermietung an nahestehende Unternehmen vorliegt; (0.5 Punkte)
- Beschäftigtes oder beauftragtes Personal für die Verwaltung der Immobilien (mind. 1 Vollzeitstelle); (0.5 Punkte)
- Die Mieterträge mind. das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung betragen. (0.5 Punkte)

Der Verkehrswert der auf die K-Liegenschaft GmbH übertragenen Liegenschaften beträgt TCHF 1'400. Das Betriebserfordernis ist nicht erfüllt. (1 Punkt)

Die übertragenen stillen Reserven im Betrag von TCHF 400 werden realisiert und stellen bei K steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. (1 Punkt)

Die übernehmende K-Liegenschaft GmbH kann die Liegenschaft mit dem Verkehrswert in ihrer Steuerbilanz erfassen (versteuerte stille Reserve TCHF 400). (1 Punkt)



3 Fallbeispiel 3: Umwandlung PU in JP mit Verlustvortrag

<p>3.4 Was ändert bei steuerlich verrechenbaren Verlustvorträgen von CHF 500'000 (1 Punkt)</p>	<p>Die steuerlich verrechenbaren Vorjahresverluste der Einzelunternehmung können mit den CHF 400'000 realisierten stillen Reserven aus der nicht einkommenssteuerneutralen Umwandlung der Einzelunternehmung verrechnet werden. Danach verbleibt ein steuerlich verrechenbarer Vorjahresverlust von CHF 100'000.</p>
<p>3.5 Übertragbarkeit noch nicht verrechneter Verluste von PU auf JP (1 Punkt)</p>	<p>Bei einer Übertragung nach Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG werden noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der übertragenden Personenunternehmung auf die übernehmende juristische Person übertragen und können bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinns in Abzug gebracht werden (Art. 67 Abs. 1 DBG). Vorliegend bestehen noch CHF 100'000 nicht verrechnete Vorjahresverluste, von denen anzunehmen ist, dass sie durch den Betrieb verursacht wurden. In der Folge können diese Vorjahresverluste auf die K-Betrieb GmbH übertragen werden.</p>



4 Liquidation einer Kapitalgesellschaft / Genossenschaft

Steuerfolgen für die liquidierte Gesellschaft

- Abrechnung über die stillen Reserven bei Liquidation (Liquidationsgewinn)
- Besteuerung zusammen mit dem letzten Gewinn aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit
- Verrechnungssteuer auf den übertragenen Reserven
- Evt. Meldeverfahren möglich (Art. 20 VStG / Art. 24 VStV)

Steuerfolgen für die Empfänger des Liquidationserlöses

- Privatvermögen einer natürlichen Person
 - Vermögensertrag im Umfang zwischen der Differenz zwischen Liquidationserlös und Nennwert / KER (= Nennwertprinzip)
- Geschäftsvermögen einer natürlichen Person
 - Geschäftseinkommen im Umfang zwischen der Differenz zwischen dem Liquidationserlös und dem Einkommenssteuerwert (= Buchwertprinzip)
 - Kein Beteiligungsabzug möglich
- Geschäftsvermögen einer juristischen Person
 - Beteiligungsertrag im Umfang zwischen der Differenz zwischen dem Liquidationserlös und den Gestehungskosten der Beteiligung
 - unterliegt der ordentlichen Besteuerung
 - Beteiligungsabzug gemäss Art. 69 f. DBG möglich, sofern die Voraussetzungen erfüllt sind



4 Fallbeispiel 4: Liquidation

Sachverhalt

Max Gross möchte die Gross AG verkaufen, findet aber trotz intensiver Suche eines Käufers niemandem, der gewillt ist, den von Max Gross anvisierten Preis zu bezahlen. Daher entschliesst sich Max Gross, die Gross AG zu liquidieren. Dabei überträgt Max Gross die Liegenschaften und die Wertschriften in sein Privatvermögen. Der Gewinnsteuersatz beträgt 25% auf dem Gewinn nach Steuern.

Das Bilanzbild der Gross AG zeigt sich vor der Liquidation wie folgt:

Bilanz Gross AG vor Liquidation

Liquide Mittel	500'000	Darlehen Max Gross	300'000
Liegenschaften	700'000	Aktienkapital	100'000
Wertschriften	400'000	Reserven	800'000
		Gewinnvortrag 2023	400'000
Aktiven	1'600'000	Passiven	1'600'000



4 Fallbeispiel 4: Liquidation

Als zugezogener Berater stellen Sie fest, dass auf den Aktiven der Gross AG noch folgende stille Reserven vorhanden sind:

- Liegenschaft CHF 300'000
- Wertschriften CHF 200'000

Fragestellung

Welche steuerlichen Folgen stellen sich für die Gross AG, aber auch für Max Gross?

Variante:

Was ändert sich an der Betrachtungsweise, wenn statt Max Gross die Klein AG Aktionär der Gross AG ist? Dabei hält die Klein AG das Aktienpaket der Gross AG mit CHF 1'000'000.- in den Büchern – die Gestehungskosten dieser Beteiligung belaufen sich auf CHF 1'200'000.-.



4 Fallbeispiel 4: Liquidation

Lösungsansätze

<p>Gewinnsteuerfolgen bei der Gross AG (3 Punkte)</p>	<p>Aufgrund von Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG werden die stillen Reserven zusammen mit dem ordentlichen Gewinn der letzten Steuerperiode besteuert.</p> <p>Dies führt zu folgender Gewinnermittlung in der letzten Steuerperiode:</p> <table data-bbox="691 568 1792 725"><tr><td>Gewinn der letzten Steuerperiode</td><td>CHF 400'000</td></tr><tr><td>Stille Reserven bei Liquidation</td><td>CHF 500'000</td></tr><tr><td>./. Steuern auf diesen stillen Reserven</td><td><u>CHF 100'000</u> (25%/125%)</td></tr><tr><td>Steuerbarer Gewinn bei Liquidation</td><td>CHF 800'000</td></tr></table>	Gewinn der letzten Steuerperiode	CHF 400'000	Stille Reserven bei Liquidation	CHF 500'000	./. Steuern auf diesen stillen Reserven	<u>CHF 100'000</u> (25%/125%)	Steuerbarer Gewinn bei Liquidation	CHF 800'000
Gewinn der letzten Steuerperiode	CHF 400'000								
Stille Reserven bei Liquidation	CHF 500'000								
./. Steuern auf diesen stillen Reserven	<u>CHF 100'000</u> (25%/125%)								
Steuerbarer Gewinn bei Liquidation	CHF 800'000								
<p>Einkommenssteuerfolgen bei Max Gross (3 Punkte)</p>	<p>Max Gross erzielt einen Liquidationserlös von gesamthaft CHF 1'700'000 (1 Punkt). Davon entfallen CHF 100'000 auf die Rückzahlung des Nennwertkapitals (1 Punkt), sodass er einen steuerbaren Liquidationserlös von CHF 1'600'000 erzielt, der gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG der ordentlichen Besteuerung unterliegt (1 Punkt).</p> <p>Hält Max Gross die Aktien der Gross AG allerdings im Geschäftsvermögen, unterliegt nur die Differenz zwischen dem Liquidationserlös und dem Einkommenssteuerwert der Beteiligung der ordentlichen Besteuerung. Es gilt das Buchwertprinzip. Bezüglich der Rückforderung der Verrechnungssteuer ändert sich aber nichts. Der Beteiligungsabzug kann nicht beantragt werden, weil wir uns hier im Bereich der natürlichen Personen befinden und nur Kapitalgesellschaften diesen beanspruchen können.</p>								



4 Fallbeispiel 4: Liquidation

Verrechnungssteuerfolgen (5 Punkte)	<p>Der Liquidationserlös beträgt total CHF 1'600'000. Dieser Betrag setzt sich wie folgt zusammen:</p>											
	<table><tr><td>Offene Reserven</td><td>CHF</td><td>800'000</td></tr><tr><td>Gewinnvortrag</td><td>CHF</td><td>400'000</td></tr><tr><td>Stille Reserven (netto nach Steuern)</td><td><u>CHF</u></td><td><u>400'000</u></td></tr><tr><td>Total</td><td>CHF</td><td>1'600'000 (2 Punkte)</td></tr></table>	Offene Reserven	CHF	800'000	Gewinnvortrag	CHF	400'000	Stille Reserven (netto nach Steuern)	<u>CHF</u>	<u>400'000</u>	Total	CHF
Offene Reserven	CHF	800'000										
Gewinnvortrag	CHF	400'000										
Stille Reserven (netto nach Steuern)	<u>CHF</u>	<u>400'000</u>										
Total	CHF	1'600'000 (2 Punkte)										
	<p>Dieser Betrag (nach Abzug des Nominalkapitals) unterliegt bei der Gross AG der Verrechnungssteuer von 35%. (1 Punkt) Dabei muss noch unterschieden werden, wie dieser Liquidationserlös auf Max Gross übertragen wird.</p>											
	<p>Da die Gross AG gesamthaft CHF 500'000.- an liquiden Mitteln besitzt, die auf Max Gross übertragen werden, ist auf diesen Betrag auf jeden Fall die Verrechnungssteuer abzurechnen.</p>											
	<p>Der restliche Liquidationserlös wird in Form von Sachwerten übertragen, sodass dem Meldeverfahren nach Art. 20 VStG und Art. 24 Abs. 1 Bst. c VStV eigentlich nichts im Wege steht.</p>											
	<p>Max Gross kann als begünstigter des Liquidationserlöses die Verrechnungssteuern zurückfordern, sofern er die entsprechenden Voraussetzungen gemäss Art. 22 ff. VStG erfüllt (ordentliche Deklaration, Wohnsitz im Inland, keine Steuerumgehung).(2 Punkte)</p>											



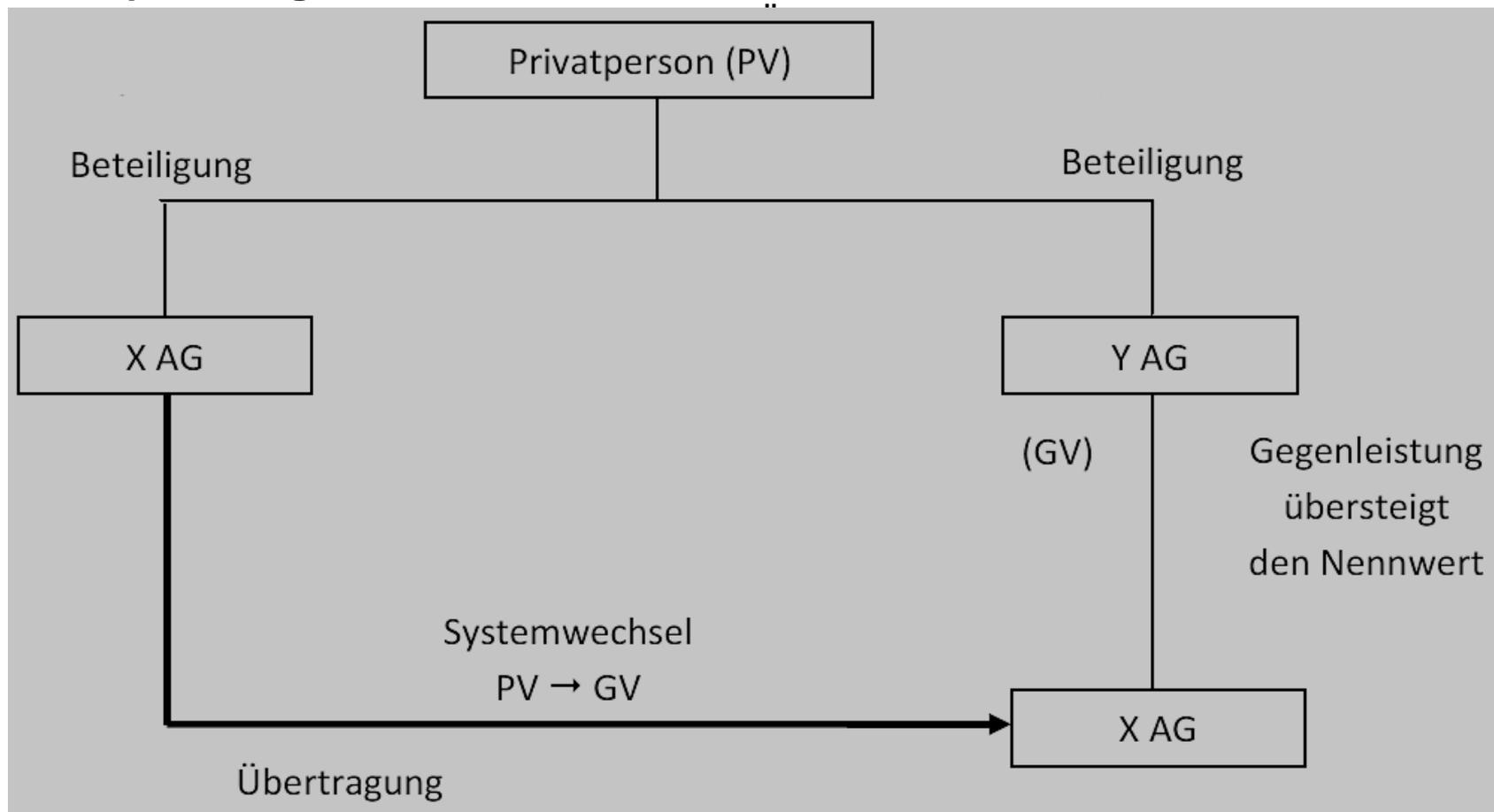
4 Fallbeispiel 4: Liquidation

Sachverhalts-Variante (3 Punkte)	<p>Hier befindet sich das Aktienpaket im Besitz der Klein AG und es gilt das Buchwertprinzip. Das bedeutet, dass die Differenz zwischen dem Liquidationserlös und dem Gewinnsteuerwert als Gewinn ausgewiesen werden muss. Allerdings kann die Klein AG auf der Differenz zwischen dem Liquidationserlös und den Gestehungskosten der Beteiligung den Beteiligungsabzug geltend machen.</p> <p>Dies führt zu folgender Berechnung:</p>	
	Liquidationserlös	CHF 1'700'000
	- Gewinnsteuerwert	<u>CHF 1'000'000</u>
		CHF 700'000 (1 Punkt)
	Gestehungskosten	CHF 1'200'000
	- Gewinnsteuerwert der Beteiligung	<u>CHF 1'000'000</u>
	= wiedereingebrachte Abschreibungen (ordentlich besteuert)	CHF 200'000 (1 Punkt)
	Bruttobeteiligungsertrag	CHF 1'700'000
	- Gestehungskosten	CHF 1'200'000
	- anteilige Finanzierungskosten	pro memoria
- anteilige Verwaltungskosten	<u>pro memoria</u>	
= Nettobeteiligungsertrag (Freistellung über den Beteiligungsabzug)	CHF 500'000 (1 Punkt)	



5 Transponierung (Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG)

Transponierung





5 Transponierung (Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG)

Definition

Überträgt ein Aktionär seine privat gehaltenen Beteiligungsrechte an eine von ihm beherrschte Gesellschaft, so führt dies zu steuerbarem Vermögensertrag nach Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG, sofern:

Voraussetzungen

- Anteile am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus dem Privatvermögen in das Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung oder einer juristischen Person übertragen werden;
- der Erlös aus der Übertragung einer Beteiligung den Nennwert zuzüglich Reserven aus Kapitaleinlagen der übertragenen Beteiligung übersteigt;
- der Veräußerer oder Einbringer nach der Übertragung zu mindestens 50% am Kapital der Personenunternehmung oder juristischen Person beteiligt ist, in welche die Beteiligung übertragen worden ist.
- Eine solche liegt auch dann vor, wenn mehrere Beteiligte die Übertragung gemeinsam vornehmen (Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG letzter Satz) und die Voraussetzungen nur gemeinsam erfüllen.

Vor 2020 war der Tatbestand der Transponierung nur erfüllt, wenn mindestens 5% am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übertragen worden sind.



5 Transponierung (Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG)

Steuerliche Würdigung

- Wirtschaftlich betrachtet gilt eine solche Übertragung ("an sich selbst" bzw. an eine selbst beherrschte Gesellschaft) nicht als Veräußerung, sondern als Vermögensumschichtung, weshalb man in diesem Zusammenhang von Transponierung spricht.
- Bei der Transponierung werden latent steuerbare Reserven in steuerfrei rückzahlbares Substrat umgewandelt.
- Sind die Voraussetzungen der Transponierung erfüllt entspricht der steuerbare Vermögensertrag dem Erlös aus der Übertragung abzüglich des Nennwerts und der anteiligen Kapitaleinlagenreserven der übertragenen Beteiligungen. Auf die Vermögenserträge aus Transponierungsvorgängen kann die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG Anwendung finden.

Agio-Lösung als "Heilung"

- Wird der übertragene Mehrwert dem übertragenden Anteilsinhaber auf einem Reservekonto der beherrschten Gesellschaft gutgeschrieben, das nicht als Kapitaleinlagereserve (Art. 5 Abs. 1bis VStG) qualifiziert, sodass die latente Steuerverhaftung bestehen bleibt, entfällt die Besteuerung eines Vermögensertrags.



5 Fallbeispiel 5: Transponierung

Sachverhalt

Max Gross hält sämtliche Aktien der Gross AG im Privatvermögen. Er beabsichtigt, die Gross AG im Jahr 20xx in die von ihm beherrschte Klein AG einzubringen. Beide Gesellschaften haben ihren Sitz in St.Gallen. Der Verkehrswert der Gross AG beträgt CHF 5 Mio.

Bilanz Gross AG 31.12.20xx (TCHF)

Liquide Mittel	300	Kreditoren	1'300
Wertschriften	700	KK Bank	1'500
Debitoren	1'000	Transitorische Passiven	100
Warenvorräte	1'900	Rückstellungen	400
Bewegliches Anlagevermögen	3'000	Kurzfristiges Fremdkapital	200
Mehrfamilienhäuser (MFH)	3'100	Hypotheken	3'500
		Aktienkapital	1'000
		Reserven aus Kapitaleinlagen ¹⁾	1'200
		Gewinnvortrag inkl. Jahresgewinn	800
	<hr/>		<hr/>
	10'000		10'000

¹⁾ Agio von 20XX-5



5 Fallbeispiel 5: Transponierung

Sachverhalt

Max Gross hält sämtliche Aktien der Gross AG im Privatvermögen. Er beabsichtigt, die Gross AG im Jahr 20xx in die von ihm beherrschte Klein AG einzubringen. Beide Gesellschaften haben ihren Sitz in St.Gallen. Der Verkehrswert der Gross AG beträgt CHF 5 Mio.

Bilanz Gross AG 31.12.20xx (TCHF)

Liquide Mittel	300	Kreditoren	1'300
Wertschriften	700	KK Bank	1'500
Debitoren	1'000	Transitorische Passiven	100
Warenvorräte	1'900	Rückstellungen	400
Bewegliches Anlagevermögen	3'000	Kurzfristiges Fremdkapital	200
Mehrfamilienhäuser (MFH)	3'100	Hypotheken	3'500
		Aktienkapital	1'000
		Reserven aus Kapitaleinlagen ¹⁾	1'200
		Gewinnvortrag inkl. Jahresgewinn	800
	<u>10'000</u>		<u>10'000</u>

¹⁾ Agio von 20XX-5

Erfolgsrechnung Gross AG 1.1. - 31.12.20xx (TCHF)

Warenaufwand	9'000	Warenertrag	16'500
Personalaufwand	4'700	Ertrag Immobilien (MFH)	400
Sonstiger Betriebsaufwand	2'000		
Abschreibungen	400		
Zinsen	500		
Jahresgewinn	300		
	<u>16'900</u>		<u>16'900</u>



5 Fallbeispiel 5: Transponierung

5.2 Was ändert an Ihrer Antwort zu Aufgabe 5.1, wenn Max Gross die Gross AG vor 4 Jahren für CHF 3'500'000 gekauft hat und die Gesellschaft zum Verkehrswert an die Klein AG gegen Gutschrift auf sein Kontokorrent verkauft? (1 Punkt)

Nichts ändert, gleiche Steuerfolgen wie bei 5.1. (1 Punkt)

Buchung bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross CHF 5'000'000

Einkommenssteuer

Wird die Beteiligung im Privatvermögen gehalten, ist der Anschaffungswert bei der Berechnung der Steuern unerheblich. Max Gross, als Verkäufer, erzielt ein steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen. Bemessungsgrundlage und Steuerfolgen wie bei Lösung zu Frage 5.1.

Verkaufserlös		CHF 5'000'000
Abzüglich Nominalkapital	CHF 1'000'000	
Abzüglich Reserven aus Kapitaleinlagen	<u>CHF 1'200'000</u>	
	CHF 2'200'000	<u>CHF -2'200'000</u>
Steuerbarer Ertrag aus beweglichem Vermögen		CHF 2'800'000
Steuerbar zu 70 % (Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG)		CHF 1'960'000

Verrechnungssteuer

Die Verrechnungssteuer kennt den Tatbestand 'Transponierung' nicht, da kein latentes Steuersubstrat 'verloren' geht. Die Reserven der Gross AG bleiben unverändert.



5 Fallbeispiel 5: Transponierung

- 5.3 Max Gross hat die Gross AG vor 10 Jahren mit einem AK von CHF 1'000'000 gegründet. Er bringt die Beteiligung wie folgt zum Verkehrswert in die Klein AG ein:
CHF 2'200'000 Gutschrift Kontokorrent Max Gross; CHF 2'800'000 Gewinnreserven.
Wie lauten die Steuerfolgen bei der Einkommensteuer und den Stempelabgaben? (3 Punkte)

Buchungen bei Klein AG

Beteiligung Gross AG	/	Kontokorrent M. Gross	CHF	2'200'000
Beteiligung Gross AG	/	Gewinnreserven	CHF	2'800'000

Einkommenssteuer

Bei diesem Vorgehen (sog. Agio-Lösung) bleiben die latenten Steuern auf den Gewinnreserven weiterhin erhalten. Die Einbringung der Beteiligung löst bei Max Gross keine Steuerfolgen aus. (1 Punkt)

Emissionsabgabe

Die Einlage in die Gewinnreserven von CHF 2.8 Mio. unterliegt nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG als Zuschuss der Emissionsabgabe von 1 %: CHF 28'000. (2 Punkte)



5 Fallbeispiel 5: Transponierung

5.4 Max Gross hat die Gross AG vor 10 Jahren mit einem AK von CHF 1'000'000 gegründet. Er verkauft die Gesellschaft zum Wert der Kapitaleinlagen von CHF 2'200'000 an die Klein AG gegen Gutschrift auf sein Kontokorrent. Wie lauten die Steuerfolgen bei der Einkommensteuer? (1 Punkt)

Buchungen bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross CHF 2'200'000

Einkommenssteuer

Bei diesem Vorgehen bleiben die latenten Steuern auf den Gewinnreserven der Gross AG weiterhin erhalten. Der Verkauf der Beteiligung löst bei Max Gross keine Steuerfolgen aus, da der Verkaufspreis die Summe aus Nominalkapital und Kapitaleinlagereserven nicht übersteigt. (1 Punkt)



5 Fallbeispiel 5: Transponierung

5.5 Max Gross hat die Gross AG vor 10 Jahren mit einem AK von CHF 1'000'000 gegründet. Er bringt die Beteiligung wie folgt zum Verkehrswert in die Klein AG ein:
CHF 1'000'000 Gutschrift Kontokorrent Max Gross; CHF 4'000'000 Reserven aus Kapitaleinlagen. Wie lauten die Steuerfolgen bei der Einkommens- und den Stempelsteuern? (4 Punkte)

Buchungen bei Klein AG

Beteiligung Gross AG / Kontokorrent M. Gross	CHF 1'000'000
Beteiligung Gross AG / Reserven aus Kapitaleinlagen	CHF 4'000'000

Einkommenssteuer

Erhöhung Reserven aus Kapitaleinlagen Klein AG durch Einbringung Beteiligung Gross AG	CHF 4'000'000 (1 Pt.)
./.. Reserven aus Kapitaleinlagen Gross AG vor Einbringung	<u>CHF -1'200'000</u> (1 Pt.)
Ertrag aus beweglichem Vermögen	CHF 2'800'000
Steuerbar zu 70 % (Art. 20 Abs. 1 ^{bis} DBG, Art. 7 Abs. 1 StHG)	CHF 1'960'000 (1 Pt.)

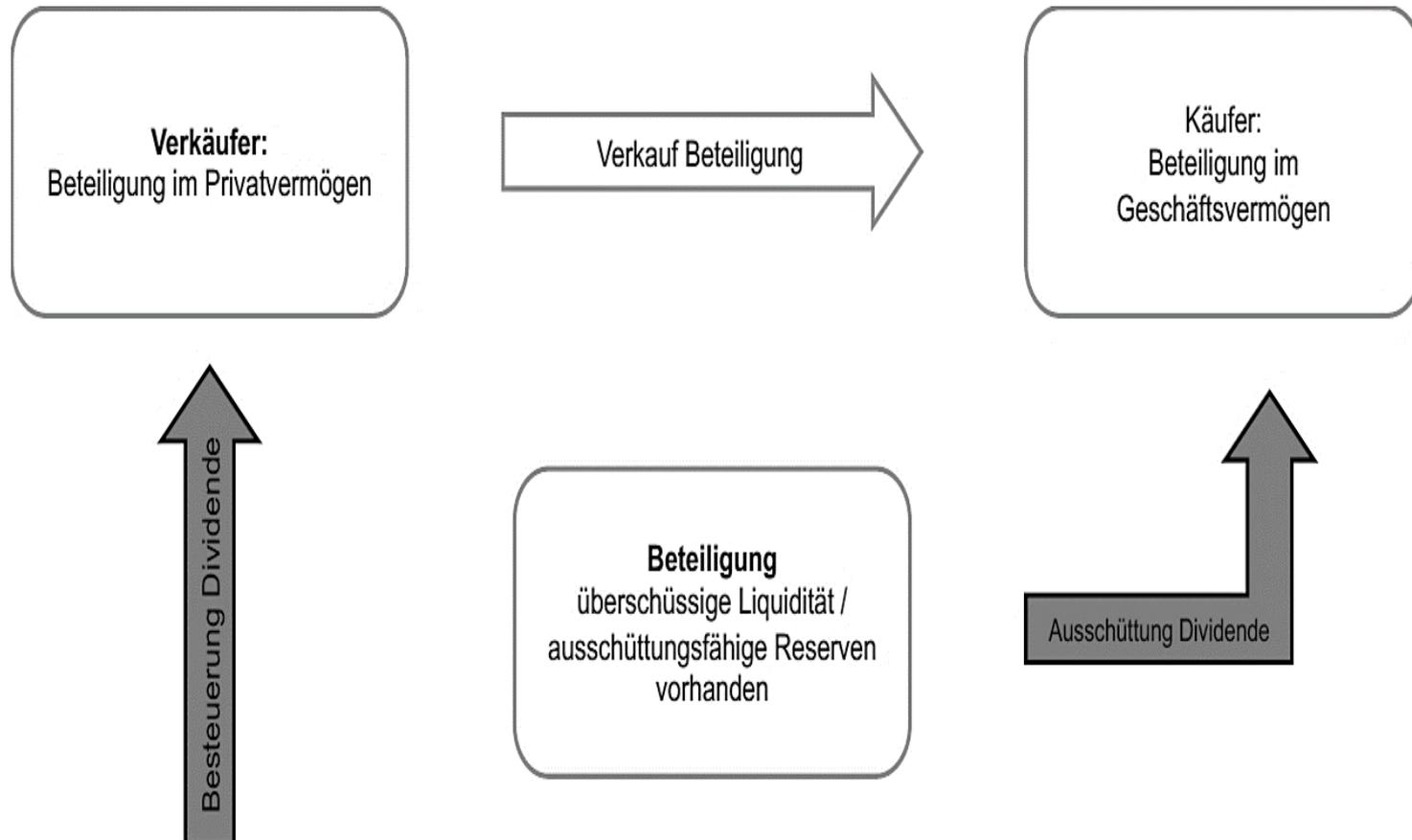
Emissionsabgabe

Die Kapitaleinlage von CHF 4 Mio. unterliegt nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG als Zuschuss der Emissionsabgabe von 1 %: CHF 40'000. (1 Punkt).



6 indirekte Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG)

Indirekte Teilliquidation





6 indirekte Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG)

Definition

Die indirekten Teilliquidation will den folgenden Sachverhalt steuerrechtlich regeln:

- Der bisherige Anteilsinhaber veräussert seine Beteiligungsrechte (mindestens eine Quote von 20%), welche er im PV gehalten hat, in das GV einer natürlichen oder juristischen Person (Käufergesellschaft).
- Wenn nun die Käufergesellschaft den Kaufpreis nicht aus eigenen, sondern aus nichtbetriebsnotwendigen "überschüssigen" Mitteln der gekauften Gesellschaft erbringt, wird diese Gesellschaft teilliquidiert.
- Anstatt dass der Verkäufer der Anteilsrechte vorher selbst die überschüssigen Mittel im Rahmen einer steuerbaren Dividende bezogen hätte (und damit der steuerfreie Verkaufspreis tiefer angesetzt worden wäre), fließt nun die Substanzausschüttung an die Käufergesellschaft.
- Hier wird dieser Beteiligungsertrag entweder aufgrund einer Beteiligungsabschreibung eliminiert (weil der innere Wert zufolge der Substanzausschüttung unter den Kaufpreis sinkt) oder die Ausschüttung wird im Rahmen des Beteiligungsabzuges steuerlich freigestellt.



6 indirekte Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG)

Steuerliche Würdigung

- Die aus der erworbenen Gesellschaft entnommenen Mittel bzw. die ausschüttungsfähigen Reserven, fließen somit quasi dem seinerzeitigen Verkäufer indirekt über die Käufergesellschaft in Form des Kaufpreises zu.
- Somit können allfällige Substanzausschüttungen, welche innerhalb von 5 Jahren nach Beteiligungsverkauf aus der veräusserten Gesellschaft bezogen werden, beim seinerzeitigen Anteilsinhaber nachträglich als steuerbarer Vermögensertrag erfasst werden.

Mit anderen Worten, wird der vermeintlich steuerfreie private Kapitalgewinn auf den Zeitpunkt des Beteiligungsverkaufs (nicht etwa auf den Zeitpunkt der Ausschüttung) teilweise oder vollumfänglich in einen steuerbaren Vermögensertrag umqualifiziert.



6 Fallbeispiel 6: Indirekte Teilliquidation

Sachverhalt

Max Gross ist einziger Aktionär der Gross AG. Er hält die Beteiligungsrechte in seinem Privatvermögen. Am 1.1.n verkauft er seine Beteiligung an der Gross AG an einen unabhängigen Dritten, die Holding B AG, wofür er mit CHF 1'800'000 entschädigt wird. Die Bilanz der Gross AG präsentiert sich per 31.12.n-1 wie folgt:

Bilanz Gross AG per 31.12.n-1 (TCHF)

Nichtbetriebliche Aktiven	1'000	Fremdkapital	800
Betriebsnotwendige Aktiven	4'000	Aktienkapital	1'500
		Gesetzliche Reserven	750
		Freie Reserven	1'950
	5'000		5'000

Im folgenden Geschäftsjahr beschliessen die Inhaber der Holding B AG eine Ausschüttung aus der Gross AG im Umfang von CHF 1'200'000. Der ordentliche Reingewinn der Gross AG beträgt im Jahr n CHF 200'000.

Fragestellung und Lösungsansatz

Sind die Tatbestandsmerkmale der indirekten Teilliquidation gemäss Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG erfüllt und falls ja, welche Einkommenssteuerfolgen resultieren? (6 Punkte)



6 Fallbeispiel 6: Indirekte Teilliquidation

Tatbestandsmerkmale der indirekten Teilliquidation nach Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG

Verkauf:	Ja
Qualifizierende Beteiligung (>=>20%):	Ja
Systemwechsel (PV => GV):	Ja
Ausschüttungsfrist (5 Jahren):	Ja
Substanzausschüttung:	Ja
Handelsrechtlich ausschüttungsfähige nichtbetriebsnotwendige Substanz:	Ja
Mitwirkung des Verkäufers (aktive od. passive Mitwirkung):	Ja

(je 0.5 Punkte)

Somit liegt eine indirekte Teilliquidation vor (1 Punkt). Der anlässlich des Verkaufs von Max Gross realisierte private Kapitalgewinn auf den Aktien der Gross AG, wird im Umfang von CHF 1'000'000 in Ertrag aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG umqualifiziert (2 Punkte). Die Teilbesteuerung (70 %) nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG ist anwendbar. (1 Punkt)

Anmerkung: Bei der indirekten Teilliquidation wird immer die kleinste der nachfolgenden vier Grössen in Ertrag aus beweglichem Vermögen umqualifiziert:

1. Verkaufserlös	CHF 1'800'000
2. Substanzausschüttung (CHF 1'200'000 – CHF 200'000)	CHF 1'000'000
3. Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven (OR 671 Abs. 3)	CHF 1'950'000
4. Nichtbetriebsnotwendige Substanz	CHF 1'000'000

Sofern Max Gross bereits rechtskräftig veranlagt ist:
Nachsteuerverfahren nach Art. 151 DBG.



7 Spaltung (DBG 61 I b)

Begriff

- Eine Gesellschaft kann sich spalten, indem sie (FusG 29):
 - Ihr ganzes Vermögen aufteilt und auf eine andere Gesellschaft überträgt (Aufspaltung)
 - Einen oder mehrere Teile ihres Vermögens auf andere Gesellschaft überträgt (Abspaltung).

Voraussetzungen für steuerneutrale Spaltungen

- Fortbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz
- Übernahme der Buchwerte (Gewinnsteuerwerte)
- Doppeltes Betriebserfordernis (Betrieb oder Teilbetrieb bei beiden Unternehmen)

Wirkung

- Keine Sperrfrist zu beachten.



7 Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Überblick Umstrukturierungen gemäss Art. 61 DBG

Art. 61 Abs. 1 DBG Ingress

Keine Besteuerung stille Reserven

- Umstrukturierungen allgemein
- Fortbestand Steuerpflicht CH
- Übernahme Gewinnsteuerwerte

Bst. a

Umwandlung

in Personengesellschaft oder jP

Bst. b

Spaltungen

Betriebe oder Teilbetrieb bei beiden Unternehmungen

Zudem Übertragung gegen Eigenkapital

Keine Sperrfrist

Bst. c

Kapitalgewinn

Austausch von Beteiligungsrechten bei Umstrukturierungen o. fusionsähnlichen Zusammenschlüssen

Vorbehalt: Durch Beteiligungsabzug bedingte Realisationsstatbestände

Bst. d

Tochtergesellschaft

- Betriebe, TB
- betriebliches AV auf inl. TG ($\geq 20\%$)

Art. 61 Abs. 2 DBG Nachsteuer:

Sperrfrist 5 Jahre: Nachsteuer (anteilmässig gem. Quote)

- bei Veräusserung übertragenes Aktivum
- bei Veräusserung Bet.Rechte an übernehmender Tochterges.



7 Spaltung (DBG 61 I b)

Definition Betrieb und Teilbetrieb

Nach geltender Praxis wird unter den Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ Folgendes verstanden:

- Betrieb: Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- Teilbetrieb: Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.

Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt nur dann vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- die Unternehmung verfügt über Personal;
- der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.

Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der Anlage von eigenem Vermögen dienen, stellt auch bei einem grossen Vermögen nie einen Betrieb dar.



7 Spaltung (DBG 61 I b)

Betriebsbegriff bei Holdinggesellschaften

Das Betriebserfordernis kann bei einer Spaltung einer Holdinggesellschaft entweder auf der Stufe Holdinggesellschaft (sogenannter Holdingbetrieb) oder auf der Stufe der aktiven Gesellschaft, an welcher die Holdinggesellschaft beteiligt ist (sogenannter operativer Betrieb), erfüllt werden.

Ein sogenannter **Holdingbetrieb** liegt vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- **Beteiligungen** (mind. 2) sind wertmässig überwiegend Beteiligungen an aktiven Gesellschaften;
- Beteiligungen machen mehrheitlich mind. 20 % des Grund- oder Stammkapitals aus
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften nehmen tatsächlich eine Holdingfunktion mit eigenem Personal oder über beauftragte Personen wahr (Koordination der Geschäftstätigkeit mehrerer Tochtergesellschaften; strategische Führung);
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften bestehen weiter.

Ein sogenannter **operativer Betrieb** liegt vor, wenn die Beteiligungsquote mehr als 50 % der Stimmen an einer aktiven Gesellschaft beträgt. In Anwendung des Transparenzprinzips erfüllt eine einzige derartige Beteiligung das Betriebserfordernis durch den von der aktiven Gesellschaft geführten Betrieb (Urteil BGer 2C_34/2018 vom 11.3.2019).



7 Spaltung (DBG 61 I b)

Betriebsbegriff «Halten und Verwalten einer Immobilie»

Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

In der Kommanditgesellschaft P & G beschäftigt sich eine Person mit dem Verwalten von Liegenschaften. Geht man für diese Stelle von einem Personalaufwand von CHF 100'000 aus, sind Mindestmieterträge von CHF 2'000'000 (20 x 100'000) notwendig, damit das Verwalten von Immobilien in der P & G einen Betrieb darstellt. Kapitalisiert mit einer Bruttorendite von 8% entspricht dies einem Liegenschaftswert von CHF 25 Mio. (2'000'000: 8%).



7 Fallbeispiel 7: Spaltung

Sachverhalt

Herr Spalter ist Alleinaktionär der SPALTER AG. Die SPALTER AG soll in zwei Aktiengesellschaften aufgeteilt werden. Dabei werden die Immobilien auf die neue IMMO-SPALT AG abgespalten (Art. 29 Bst. b FusG). Die Hälfte des ausgewiesenen Eigenkapitals der SPALTER AG wird auf die neue IMMO-SPALT AG übertragen, wobei die ausgewiesenen KER in der SPALTER AG verbleiben.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft Herr Spalter seine 100-prozentige Beteiligung an der IMMO-SPALT AG zu einem Preis von CHF 9'000.

Schlussbilanz der SPALTER AG vor Spaltung

Produktionsbetrieb ¹⁾	10'000	Fremdkapital Produktionsbetrieb	5'000
Immobilien ²⁾	10'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	1'000
		KER	2'000
		übrige offene Reserven	7'000
Total Aktiven	20'000	Total Passiven	20'000

1) unversteuerte stille Reserven: 2'000

2) unversteuerte stille Reserven: 3'000;
die Verwaltung der Immobilien stellt keinen Betrieb dar.



7 Fallbeispiel 7: Spaltung

7.1 Gewinnsteuerfolgen
(3 Punkte)

SPALTER AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG nicht erfüllt, da die übertragenen Vermögenswerte das Betriebserfordernis nicht erfüllen (1 Punkt). Die übertragende SPALTER AG erbringt ihrer Schwestergesellschaft, der IMMO-SPALT AG, somit eine verdeckte Vorteilszuwendung von 3'000, die zu ihrem ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG) (1 Punkt).

IMMO-SPALT AG

Die übernehmende und begünstigte IMMO-SPALT AG kann entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven von 3'000 geltend machen. (1 Punkt)

Steuerbilanz der IMMO-SPALT AG nach der Spaltung

Immobilien	13'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	500
		übrige offene Reserven	4'500
		Versteuerte stille Reserven	3'000
Total Aktiven	13'000	Total Passiven	13'000

7 Fallbeispiel 7: Spaltung



7.2 Einkommenssteuerfolgen (4 Punkte)

Herr Spalter

Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Es liegt somit für Herrn Spalter als Gesellschafter keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Die Abspaltung der Immobilien ist als gewöhnliche Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen zu qualifizieren. (1 Punkt)

Herr Spalter erhält aus der Übertragung der offenen und stillen Reserven ($4'500$ und $3'000 = 7'500$) grundsätzlich einen geldwerten Vorteil aus seiner Beteiligung an der SPALTER AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG i. V. m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG), den er in die IMMO-SPALT AG einlegt (Dreieckstheorie). (2 Punkte)

Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der begünstigten B AG nicht innert 5 Jahren veräussert werden. (1 Punkt)

Damit eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, hat der Aktionär einen entsprechenden Revers einzureichen.

Im vorliegenden Fall verkauft Herr Spalter seine Beteiligung an der IMMO-SPALT AG innert 5 Jahren nach der Spaltung zum Preis von 9'000. Dieser Verkauf löst die Besteuerung der übertragenen offenen und stillen Reserven ($4'500 + 3'000 = 7'500$) beim Aktionär (Einkünfte aus Beteiligungen) aus. Die Besteuerung erfolgt gestützt auf einen Revers im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG). Der restliche Teil des Verkaufserlöses ($1'500$) stellt einerseits einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn ($1'000$) und andererseits Erlös für das übertragene Aktienkapital (500) dar.



7 Fallbeispiel 7: Spaltung

<p>7.3 Verrechnungssteuer- folgen (3 Punkte)</p>	<p>Es liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung nach Art. 61 DBG vor. Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG findet deshalb keine Anwendung (1 Punkt). Die geldwerte Leistung von 7'500 (die übertragenen offenen und stillen Reserven) unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV). (1 Punkt) Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die IMMO-SPALT AG. (1 Punkt)</p>
<p>7.4 Emissionsabgabefolgen (1 Punkt)</p>	<p>Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG). Da keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vorliegt, gilt für die Emissionsabgabe die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Da die Vermögenswerte nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.</p>



8 Einleitung – verdeckte geldwerte Vorteile

Verdeckte geldwerte Vorteile

- Begriff
 - Leistungen, welche die Kapitalunternehmung den Anteilsinhabern oder diesen nahestehenden Personen zukommen lässt, ohne gleichwertige Gegenleistung bzw. ohne dabei ausgewiesenen Gewinn/Reserven zu beanspruchen
- Voraussetzungen für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung
 - Leistung ohne entsprechende Gegenleistung
 - Leistung an einen Anteilsinhaber oder eine diesem nahestehende Person
 - Erkennbarkeit für die Organe.
- Formen
 - Geldwerter Vorteil zu Lasten eines Aufwandkontos
 - Geldwerter Vorteil zu Lasten eines Ertragskontos
 - Geldwerter Vorteil durch Erwerb von Vermögenswerten zu einem übersetzten Preis
 - Geldwerter Vorteil durch Übertragung von Vermögenswerten der Gesellschaft unter dem Verkehrswert
- Nachsteuern und Steuerstrafrecht
 - bei rechtskräftigen Veranlagung → Steuererhebung im Nachsteuerverfahren
 - allenfalls steuerstrafrechtliche Folgen



8 Reine Dreieckstheorie

Definition

- Steuerfolgen werden an jeden gedanklichen Schritt der Begünstigung geknüpft (Perlenkettentheorie).
- Geldwerte Leistung an nahestehende Person fliesst immer über den Anteilsinhaber, d.h. die geldwerte Leistung wird in einzelne Schritte zerlegt.
 1. Aufrechnung geldwerte Leistung bei der leistenden Gesellschaft
 2. Erfassung/Besteuerung der geldwerten Leistung beim Anteilsinhaber
 3. Steuerliche Qualifikation bei der empfangenden nahestehende nat. oder jurs. Person (Schenkung oder Kapitaleinlage)

Anwendung in der Praxis

- Grundsatz: Anwendung bei der Einkommens- und Gewinnsteuer
 - Immer wenn Beteiligungsrechte im Privatvermögen nat. Person gehalten werden.
 - Einzige Ausnahme: nicht gewinnsteuerneutrale Spaltung (gemäss KS Nr. 5 Ziff. 4.3.3.2) → modifizierte Dreieckstheorie mit Revers
- Ausnahme: Anwendung ausnahmsweise bei der Verrechnungssteuer
 - Sanierungsleistungen zwischen verbundenen, vom gleichen Aktionärskreis beherrschten Gesellschaften
 - Geldwerte Leistungen zu Gunsten von nahestehenden Personen ausserhalb des Kreises verbundener Gesellschaften



8 Modifizierte Dreieckstheorie

Definition

Gedanklich wird ebenfalls das Dreieck angewendet, jedoch ergeben sich beim Anteilsinhaber keine Steuerfolgen in folgenden Fällen:

- Grundsatz: Anwendung im Geschäftsvermögen (Massgeblichkeitsprinzip), sofern
 - i. die Beteiligungsrechte durch eine Kapitalgesellschaft oder im Geschäftsvermögen einer nat. Personen gehalten werden und
 - ii. die nahestehende, begünstigte Person ebenfalls eine Kapitalgesellschaft ist
- Ausnahme: Anwendung im Privatvermögen, sofern
 - i. Auf Antrag (Gesuch muss eingereicht werden)
 - ii. Einmalige Transaktion
 - iii. Vollumfängliche Offenlegung bei den Steuerbehörden vor der Transaktion

Anwendung in der Praxis

- Relevant vorwiegend bei Zuwendungen unter Schwestergesellschaften.
- Immer wenn gemeinsames Aktionariat im Buchwertprinzip ist, d.h. wenn Beteiligungsrechte in einer Kapitalgesellschaft oder im Geschäftsvermögen nat. Person gehalten werden.



8 Direktbegünstigungstheorie

Definition

Die Steuerfolgen sind nur an die direkte Begünstigung geknüpft. D.h. die steuerliche Abrechnung erfolgt direkt bei der begünstigten, nahestehenden Person und wird nicht über das Dreieck bzw. den Anteilsinhaber nachvollzogen. Leistungsempfänger ist, wer nach aussen erkennbar in den Genuss der entsprechenden Leistung gelangt.

Anwendung in der Praxis

- Grundsatz: Anwendung bei der Verrechnungssteuer
- Anwendung bei der Einkommens- und Gewinnsteuer immer, wenn nichtbeteiligte begünstigte nat. Personen in geschäftlicher Beziehung mit der leistenden Gesellschaft steht.



8 Fallbeispiel 8: Geldwerte Leistungen

8.1 Einrichtung des privaten Wohnzimmers (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Die Gross AG übernimmt Aufwand von Max Gross. Dieser Aufwand wird zum im Zeitpunkt der Verbuchung zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet.	Diese CHF 25'000.- stellen bei Max Gross steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen dar. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Auf diesen CHF 25'000.- ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Das Meldeverfahren ist nicht möglich, da es sich um einen hinterziehungsähnlichen Tatbestand handelt.

8.2 Privatanteil Auto (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Die Gross AG übernimmt private Lebenshaltungskosten von Max Gross. In diesem Zusammenhang ist ein Privatanteil zur Benützung des Geschäftsautos von monatlich 0.9 % des Fahrzeugkaufpreises (exkl. MWST) dem Gewinn der Gross AG hinzuzurechnen. Dies entspricht CHF 540 / Monat bzw. CHF 6'480 / Jahr.	Dieser Betrag stellt bei Max Gross steuerbares Einkommen (Naturaldividende) aus beweglichem Vermögen dar. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) als Einkommen versteuern.	Auf diesem Privatanteil Auto ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Da es sich um eine Ermessens-, resp. Bewertungsfrage handelt, ist das Meldeverfahren möglich.



8 Fallbeispiel 8: Geldwerte Leistungen

8.3 Eigenmiete durch den Anteilsinhaber (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Die Überlassung der Wohnung zum Eigenmietwert wäre bei der direkten Bundessteuer zulässig. Somit muss Max Gross der Gross AG mind. den Eigenmietwert und die entsprechenden Nebenkosten vergüten. Die Differenz von CHF 5'000 zwischen dem Eigenmietwert plus Nebenkosten und der tatsächlich bezahlten Miete ist zum steuerbaren Gewinn der Gross AG zu rechnen.	Diese Differenz zwischen Eigenmietwert, den Nebenkosten und der effektiv bezahlten Miete stellt bei Max Gross steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen dar. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Die Verrechnungssteuer ist auf diesem Betrag geschuldet. Da es sich um eine Ermessens-, resp. Bewertungsfrage handelt, ist das Meldeverfahren möglich.



8 Fallbeispiel 8: Geldwerte Leistungen

8.4 Spesenentschädigungen (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
<p>Die Spesenentschädigungen gelten als geldwerte Leistungen. Da in diesem Fall die effektiven Spesen abgerechnet werden, erübrigen sich weitere pauschale Spesen. Somit müssten eigentlich die ganzen CHF 18'000 zum steuerbaren Gewinn der Gross AG gerechnet werden. In der Praxis hat sich aber die Anerkennung eines pauschalen Spesenbezugs eingebürgert, sodass nicht der ganze Betrag von CHF 18'000 zum steuerbaren Gewinn hinzugezählt wird.</p>	<p>Der Betrag, der nicht als pauschale Spesenentschädigung anerkannt wird, unterliegt bei Max Gross der Einkommenssteuer. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.</p>	<p>Die Verrechnungssteuer ist hier ebenfalls geschuldet, wobei in der Praxis auch das Meldeverfahren angewandt werden kann.</p>



8 Fallbeispiel 8: Geldwerte Leistungen

8.5 Geschenk an Patenkind (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Auch hier liegt eine geldwerte Leistung vor. Dieser Betrag muss dem Gewinn der Gesellschaft hinzugerechnet werden.	Dieser Betrag von CHF 2'000.- stellt ein steuerbares Einkommen dar. Aufgrund der Dreieckstheorie ist dieser Betrag nicht vom Patenkind, sondern von Max Gross zu versteuern. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Die Verrechnungssteuer wird fällig. Aufgrund der Dreieckstheorie ist Max Gross ruckerstattungsberechtigt.



8 Fallbeispiel 8: Geldwerte Leistungen

8.6 Übertragung der Liegenschaft (1.5 Punkte)

Direkte Bundessteuer		Verrechnungssteuer
Gross AG	Max Gross	
Es gilt die Höchstwertgrenze für Sacheinlagen. Somit liegt ein Non-Valeur im Umfang von CHF 500'000.- vor. Diese Differenz ist sofort als geldwerte Leistung bei der Gross AG zu erfassen. Abschreibungen auf diesem Non-Valeur sind steuerlich nicht zulässig und werden somit zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet.	Diese CHF 500'000 unterliegen im Zeitpunkt des Zufließens des Betrags der Besteuerung als Vermögensertrag. Er muss diesen Betrag unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung (Art. 20 Bst. 1 ^{bis} DBG) im Zeitpunkt der Verbuchung als Einkommen versteuern.	Das Meldeverfahren ist nicht zulässig, da Bargeld fließt (und keine "Naturalien"). Somit ist die Verrechnungssteuer geschuldet und kann von Max Gross zurückgefordert werden.



9 Fallbeispiel 9: Globale Mindeststeuer

<p><u>Frage 9.1</u> Auf welcher rechtlichen Grundlage wird die Ergänzungssteuer erhoben?</p>	<p>Aktuell wird die Ergänzungssteuer auf Grundlage Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) erhoben.</p> <p>Hintergrund: Die Stimmbevölkerung hat am 18. Juni 2023 mit 78,5 Prozent eine Verfassungsänderung angenommen, welche die rechtliche Grundlage für die Umsetzung der Mindestbesteuerung in der Schweiz schafft. Ziel des Verfassungsgebers war es unter anderem, dass die Einnahmen aus einer höheren Besteuerung in der Schweiz bleiben und nicht ins Ausland abfliessen.</p> <p>Eine Übergangsbestimmung in der Verfassung gibt dem Bundesrat Leitplanken vor, wie er die Mindestbesteuerung umzusetzen hat. Der Bundesrat hat dazu eine Verordnung erlassen. Diese gilt solange, bis sie von einem Bundesgesetz abgelöst wird. Der Bundesrat muss dem Parlament dieses Bundesgesetz spätestens nach sechs Jahren vorlegen.</p>
<p><u>Frage 9.2</u> Wann tritt die Ergänzungssteuer in Kraft?</p>	<p>Der Bundesrat hat am 22. Dezember 2023 das Inkrafttreten der OECD/G20-Mindestbesteuerung auf den 1. Januar 2024 beschlossen.</p>



9 Fallbeispiel 9: Globale Mindeststeuer

<p><u>Frage 9.3</u> Wer ist in der Schweiz ergänzungssteuerpflichtig?</p>	<p>Eine Ergänzungssteuerpflicht besteht für steuerlich der Schweiz zugehörige Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe, deren oberste Muttergesellschaft gemäss ihrer konsolidierten Jahresrechnung einen jährlichen Umsatz von EUR 750 Mio. erreicht (Art. 8 E-MindStV).</p>
<p><u>Frage 9.4</u> Welche Geschäftseinheit ist Steuersubjekt bei der Ergänzungssteuer?</p>	<p>Steuerpflichtig ist die oberste inländische Geschäftseinheit in ihrem Ansässigkeitskanton. Fehlt eine solche oberste inländische Geschäftseinheit, ist die wirtschaftlich bedeutendste inländische Geschäftseinheit steuerpflichtig.</p>
<p><u>Frage 9.5</u> Erklären Sie den sog. "One-Stop-Shop" im Kontext der globalen Mindeststeuer.</p>	<p>Für die Ermittlung der Ergänzungssteuer sind die Ergebnisse aller Geschäftseinheiten in der Schweiz zu aggregieren (sog. länderweises Blending). Das bedeutet, dass die Ergebnisse der einzelnen Geschäftseinheiten alleine nicht Aufschluss darüber geben, wie hoch die Ergänzungssteuer für die Schweiz ausfällt. Pro Unternehmensgruppe in der Schweiz ist eine Geschäftseinheit steuerpflichtig und ein Kanton nimmt die Veranlagung für die ganze Unternehmensgruppe vor.</p> <p>Dieser Kanton ist der sog. One-Stop-Shop. Er veranlagt resp. bezieht die Ergänzungssteuer und nimmt die Verteilung der Einnahmen auf den Bund und die anderen Kantone vor. Dies bringt auch aus Sicht der Unternehmensgruppe eine wesentliche administrative Erleichterung.</p>



9 Fallbeispiel 9: Globale Mindeststeuer

<p><u>Frage 9.6</u> Wie setzt sich der für die Ergänzungssteuer massgebende GloBE-Gewinn oder –verlust zusammen?</p>	<p>Ausgehend vom Reingewinn nach anerkanntem Standard (zumeist IFRS), wird der Jahresüberschuss oder –fehlbetrag einer Geschäftseinheit um die folgenden Posten angepasst, um zum GloBE-Gewinn oder -Verlust dieser Geschäftseinheit zu gelangen:</p> <p><u>Gemäss OECD-Mustervorschriften in MR 3.2.1</u></p> <ul style="list-style-type: none">a) Nettosteuer Aufwand;b) ausgenommene Dividenden;c) ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste;d) nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste;e) gemäss Artikel 6.3 ausgenommene Gewinne oder Verluste aus der Veräusserung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten;f) asymmetrische Wechselkursgewinne oder -verluste;g) grundsätzlich unzulässige Aufwendungen;h) Fehler aus der Vorperiode oder Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze;i) abgegrenzter Pensionsaufwand.
<p><u>Frage 9.7</u> Gibt es Ausnahmen für Erträge aus internationalem Seeverkehr (die Schweiz ist eine global bedeutende Seefahrernation)?</p>	<p>Für multinationale Unternehmensgruppen mit Erträgen aus dem internationalen Seeverkehr werden die Erträge und anerkannten Nebenerträge aus dem internationalen Seeverkehr jeder Geschäftseinheit von der Berechnung ihres GloBE-Gewinns oder -Verlusts für das Steuerhoheitsgebiet, in dem die betreffende Geschäftseinheit belegen ist, ausgenommen.</p>



9 Fallbeispiel 9: Globale Mindeststeuer

<p><u>Frage 9.8</u> Wer ist für die Veranlagung der Ergänzungssteuer zuständig?</p>	<p>Die Ergänzungssteuer ist eine Bundessteuer. Wie bei der direkten Bundessteuer wird sie von den Kantonen veranlagt.</p>
<p><u>Frage 9.9</u> Wem stehen die zusätzlichen Einnahmen aus der Ergänzungssteuer zu?</p>	<p>Die Verfassungsbestimmung sieht vor, dass zusätzliche Einnahmen aus der Ergänzungssteuer zu 75 Prozent den Kantonen und zu 25 Prozent dem Bund zukommen.</p> <p>Kantone, die heute weniger als 15% Steuern verlangen und relativ viele der von der Mindestbesteuerung betroffenen Unternehmensgruppen beheimaten, werden auch mehr Erträge aus der Ergänzungssteuer vereinnahmen als andere Kantone.</p> <p>Diese Kantone sind zugleich am stärksten von der zusätzlichen Steuerbelastung und der Einbusse an Standortattraktivität betroffen.</p>
<p><u>Frage 9.10</u> Sind Steuerbelastungen von weniger als 15% für von der Ergänzungssteuer betroffene Unternehmen weiterhin möglich?</p>	<p>Steuerbelastungen von weniger als 15% sind weiterhin möglich, wenn das Unternehmen über Substanz verfügt. Der Substanzabzug ermöglicht es, dass Gesellschaften, die über viel Substanz in Form von Sachanlagen sowie Personal verfügen, auf einen Teil des Gewinns weiterhin tiefer als mit 15% besteuert werden können. Im ersten Jahr beträgt der Substanzabzug 10% der Lohnsumme plus 8% der materiellen Sachanlagen. Nach der Übergangsperiode können Gewinne in der Höhe von 5% der Lohnsumme und der Sachanlagen vom Substanzabzug profitieren. Standorte, mit vielen substanzstarken Unternehmensgruppen sind demnach von der Mindestbesteuerung weniger betroffen als Standorte, in welchen viele substanzschwache Tätigkeiten erbracht werden.</p>



Keep in touch

veb.ch



+41 43 336 50 30



info@veb.ch



Talacker 34
8001 Zürich

