

## Unternehmenssteuerrecht I

16. Januar 2014

### Lösungsskizze

---

#### Aufgabe 1 (8 Punkte)

Die indirekte Teilliquidation ist seit 1. Januar 2007 in Art. 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG gesetzlich geregelt. Neben weiteren Kriterien ist für die Erfüllung des Tatbestands der indirekten Teilliquidation notwendig, dass im Zeitpunkt des Verkaufs der Aktien nicht betriebsnotwendige Substanz und handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven vorliegen.

#### Frage:

Wie beurteilen Sie diese beiden Kriterien aus gesetzgeberischer Sicht? Sind sie unter Berücksichtigung der Art. 20a Abs. 1 lit. a und Abs. 2 DBG innewohnenden Zwecksetzung sachgerecht?

*Der Tatbestand der indirekten Teilliquidation wurde als gesetzgeberische Reaktion auf eine immer extensivere Handhabung der indirekten Teilliquidation durch die Verwaltungspraxis und das Bundesgericht geschaffen. Insbesondere sollte die bundesgerichtliche Rechtsprechung, wonach auch nach dem Verkauf erwirtschaftete Gewinne unter die indirekte Teilliquidation fallen, korrigiert werden. Dieser Zielsetzung entspricht, dass die Kriterien der handelsrechtlichen Ausschüttungsfähigkeit und der nicht betriebsnotwendigen Substanz zum Veräußerungszeitpunkt erfüllt sein müssen.*

*Die indirekte Teilliquidation ist aus dem Steuerumgehungstatbestand entstanden. Mit der indirekten Teilliquidation soll maximal derjenige Teil des Veräußerungserlöses, den der Verkäufer bereits vor dem Verkauf der Aktien der Gesellschaft hätte entnehmen können, als steuerbarer Beteiligungsertrag erfasst werden (unter Berücksichtigung der weiteren Kriterien der indirekten Teilliquidation, die auch erfüllt sein müssen). In welchem Umfang vorhandene Reserven zulässigerweise entnommen werden können, ergibt sich aus dem Handelsrecht. Entsprechend dürfen handelsrechtlich nicht ausschüttbare Reserven oder erst nachträglich erwirtschafteter Gewinn nicht miteinbezogen werden. Zudem hätte der Verkäufer*

*dem Unternehmen, ohne dessen betriebliche Tätigkeit zu beeinträchtigen, nur die nicht betriebsnotwendige Substanz entnehmen können. Eine Entnahme der betriebsnotwendigen Substanz hätte hingegen zu einer Veränderung des Betriebs geführt, die über die indirekte Teilliquidation nicht unterstellt werden darf.*

## **Aufgabe 2 (6 Punkte)**

Hans Muster führt in der Rechtsform eines Einzelunternehmens ein Fabrikationsunternehmen. In der handelsrechtlichen Jahresrechnung per 31. Dezember 2012 sind die Warenvorräte mit ihren Anschaffungskosten von CHF 300'000.- bewertet. Der Marktwert der Warenvorräte beläuft sich zu diesem Zeitpunkt auf CHF 350'000.-. Im Veranlagungsverfahren für das Steuerjahr 2012 erhöhen die Steuerbehörden den Bilanzansatz für die steuerliche Gewinnermittlung deshalb von CHF 300'000.- auf CHF 350'000.-.

### **Frage:**

Ist dieses Vorgehen der Steuerbehörden zulässig?

*Nach dem Massgeblichkeitsprinzip, das sich auf Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG stützt, ist ein handelsrechtskonformer Jahresabschluss vorbehältlich steuerrechtlicher Korrektornormen auch für Steuerzwecke massgeblich. Es stellt sich somit zunächst die Frage, ob der eingereichte Abschluss handelsrechtskonform war. Nach Art. 960a OR dürfen Aktiven höchstens zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Für Warenvorräte gilt nach Art. 960c OR zudem das Niederstwertprinzip. Nach Art. 960b Abs. 1 OR dürfen Aktiven mit Börsenkurs oder einem anderen beobachtbaren Marktwert zwar auf den Marktwert aufgewertet werden, worunter auch Warenvorräte fallen können, einem Aufwertungszwang steht der Wortlaut der Norm aber klar entgegen. Eine steuerrechtliche Korrekturvorschrift, die eine Aufwertung von Warenvorräten auf ihren Marktwert verlangt, ist nicht vorhanden. Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften gelten deshalb auch für das Steuerrecht. Das Massgeblichkeitsprinzip entfaltet vorliegend eine Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen und das Vorgehen der Steuerbehörden ist nicht zulässig.*

### **Aufgabe 3 (8 Punkte)**

Die C. AG ist ein Handelsunternehmen und im Bereich der Maschinenwerkzeuge tätig. Sie hat Ende August 2012 mit dem Fabrikationsunternehmen X. AG einen Vertrag abgeschlossen, wonach ihr die X. AG am 15. April 2013 1'000 Einheiten des Produkts Rotco zum festen Einkaufspreis von CHF 5'000.- pro Stück liefern wird. Wegen der Wirtschaftskrise und fehlenden Absatzmärkten ist der Marktpreis für das Produkt Rotco am 31. Dezember 2012 auf CHF 4'500.- pro Stück gefallen.

#### **Frage:**

Sie sind mit der Erstellung der Jahresrechnung 2012 und der Steuerklärung 2012 der C. AG betraut. Berührt der geschilderte Kauf von 1'000 Einheiten des Produkts Rotco die Jahresrechnung und/oder Steuererklärung 2012 der C. AG in irgendeiner Weise?

*Aufgrund des Preiszerfalls ist bereits zum Bilanzstichtag absehbar, dass im Folgejahr aus dem Weiterverkauf des Produkts Rotco ein Verlust von (mindestens) CHF 500.- pro Einheit, d.h. gesamthaft CHF 500'000.- resultieren wird. Nach dem Imparitätsprinzip sind drohende Verbindlichkeiten und Mittelabflüsse bereits dann zu verbuchen, wenn sie erkennbar sind und das Unternehmen mit ihnen ernstlich rechnen muss.*

*In der handelsrechtlichen Jahresrechnung ist nach Art. 959 Abs. 5 OR eine Rückstellung zu bilden. Der Vertragsabschluss mit Fixpreis stellt ein vergangenes Ereignis dar, das insoweit einen wahrscheinlichen Mittelabfluss bewirkt, als das Produkt unter seinem Erwerbspreis weiterverkauft werden muss. Die Höhe des zu erwartenden Mittelabflusses kann aus der Differenz zwischen dem Einkaufspreis und dem Marktpreis zuverlässig geschätzt werden. Die handelsrechtliche Rückstellung ist infolge des Massgeblichkeitsprinzips auch für die steuerrechtliche Gewinnermittlung zu akzeptieren, sofern keine steuerrechtliche Korrekturvorschrift zur Anwendung kommt. Vorliegend kommt keine steuerrechtliche Korrekturvorschrift zur Anwendung. Im Gegenteil, Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG sieht ebenfalls vor, dass für drohende Verlustrisiken eine Rückstellung zu bilden ist.*

#### **Aufgabe 4 (10 Punkte)**

Gregor Meisel ist als Architekt bei der Meisel & Partner Architekten AG angestellt. Für seine Tätigkeit bezieht er ein jährliches Salär von CHF 100'000.- Daneben übt er seit Jahren eine selbstständige Erwerbstätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler aus. Im Jahr 2012 erlitt er aus dieser Tätigkeit einen Verlust von CHF 150'000.-. Der von Gregor Meisel beauftragte Treuhänder vergass allerdings, diesen Verlust in der Steuererklärung 2012 von Gregor Meisel geltend zu machen. Gregor Meisel ist inzwischen für das Jahr 2012 rechtskräftig veranlagt und bittet Sie abzuklären, welche Möglichkeiten bestehen, den Verlust (oder zumindest einen Teil davon) im Steuerjahr 2013 noch geltend machen zu können.

#### **Fragen:**

1. Welche Argumente, die gegen eine Berücksichtigung des Verlusts im Steuerjahr 2013 sprechen, könnte das Steueramt geltend machen?

*Art. 211 DBG legt fest, dass Vorjahresverluste nur zum Abzug zugelassen werden, wenn sie nicht bereits in früheren Steuerperioden berücksichtigt werden konnten. Aus der gesetzlichen Ordnung wird nach ständiger Verwaltungspraxis und Rechtsprechung der Schluss gezogen, dass Verluste stets im nächstmöglichen Zeitpunkt geltend gemacht werden müssen. Dies ist vorliegend nicht geschehen: Der Verlust aus dem Jahr 2012 wurde in der Steuererklärung 2012 nicht geltend gemacht. Nach der bislang vom Bundesgericht bei Ermessensveranlagungen geschützten Praxis wird zudem unumstösslich davon ausgegangen, dass beim Vorliegen einer rechtskräftigen positiven Veranlagung alle erlittenen Verluste geltend gemacht und verrechnet sind.*

2. Welche Argumente könnten zugunsten von Gregor Meisel für eine Berücksichtigung des Verlusts (oder zumindest eines Teils davon) sprechen?

*Gregor Meisel hätte bei korrektem Vorgehen maximal das von ihm im Jahre 2012 erzielte steuerbare Einkommen mit dem im Jahre 2012 erlittenen Verlust verrechnen können. Sofern davon ausgegangen wird, dass sich sein steuerbares Einkommen auf sein Salär von CHF 100'000.- beschränkt, wäre somit ein Verlust von CHF 50'000.- weiterhin unverrechnet geblieben. Aus der gesetzlichen Ordnung fliesst zwar, dass die Steuerpflichtigen nicht frei wählen können, wann sie einen Verlust zur Verrechnung bringen wollen; er ist mit dem nächstmöglichen Gewinn zu verrechnen. Es ergeben sich aus Art. 211 DBG aber keine Anhaltspunkte dafür, dass eine steuerpflichtige Person, die eine Verlustverrechnung nicht rechtzeitig geltend macht, schlechter gestellt werden soll als eine andere. Zudem widerspricht die Verweigerung des das steuerbare Einkommen 2012 übersteigenden Verlustes dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Diese Gründe rechtfertigen, den Verlust im das steuerbare Einkommen 2012 übersteigenden Umfang (angenommen: CHF 50'000.-) auch 2013 noch zur Verrechnung zuzulassen.*

## Aufgabe 5 (12 Punkte)

Johann Somm ist seit über 25 Jahren Mehrheitsaktionär, Geschäftsführer und Verwaltungsratspräsident der Jomm AG. Die Jomm AG hat ihren Sitz in Uster/ZH und produziert Spezialgeräte für die Pharmaindustrie. Vor 18 Jahren hat sie für Kapitalanlagezwecke zu einem Kaufpreis von CHF 5'000'000.- ein Mehrfamilienhaus an bevorzugter Lage in der Stadt Zürich erworben. Im Jahr 2006 wurde für CHF 300'000.- ein Lift eingebaut. Um die Jomm AG im Hinblick auf eine künftige Nachfolgeregelung „leichter“ zu machen, entschliesst sich Johann Somm im Mai 2013 dazu, das Mehrfamilienhaus von der Jomm AG zu erwerben. Das Mehrfamilienhaus weist zu diesem Zeitpunkt einen Buch- und Gewinnsteuerwert von CHF 3'500'000.- auf. Johann Somm vereinbart mit der Jomm AG einen Kaufpreis von CHF 5'000'000.-. Nach einer vor einem Jahr vorgenommenen Bewertung beläuft sich der Verkehrswert der Liegenschaft auf CHF 8'000'000.-.

### Frage:

Sie sind Steuerkommissionär/in beim kantonalen Steueramt Zürich. Wie beurteilen Sie die Steuerfolgen dieses Verkaufs für die beteiligten Personen, Johann Somm und die Jomm AG?

*Der unterpreisige Verkauf der Liegenschaft stellt eine geldwerte Leistung (verdeckte Gewinnausschüttung) an eine beteiligte Person dar: Die kürzlich vorgenommene Bewertung belegt ein Missverhältnis zwischen Leistung (Liegenschaft mit Verkehrswert CHF 8'000'000.-) und Gegenleistung (Kaufpreis CHF 5'000'000.-), sowie das Wissen der Jomm AG um die Disproportionalität. Zweifelsohne hätte die Jomm AG einem unbeteiligten Dritten die Liegenschaft nur zum Verkehrswert verkauft. Die geldwerte Leistung liegt somit im Beteiligungsverhältnis begründet. Die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind erfüllt.*

### Steuerfolgen auf Stufe Jomm AG:

#### Direkte Bundessteuer

*Auf Ebene der direkten Bundessteuer unterliegt die gesamte Differenz zwischen Verkehrswert und Buchwert der Gewinnsteuer. Die Differenz zwischen Verkehrswert und Kaufpreis wird der Jomm AG als Gewinn aufgerechnet (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG), d.h.*

|                 |   |
|-----------------|---|
| Verkehrswert    | CHF 8'000'000.-                             |
| <u>Buchwert</u> | <u>CHF 3'500'000.-</u>                      |
| Differenz       | CHF 4'500'000.- unterliegt der Gewinnsteuer |

### Kantonale Steuern

*Etwas anders verhält es sich mit den kantonalen Steuern: Da es sich beim veräusserten Gegenstand um ein Grundstück handelt und dieses im Kanton Zürich liegt, der das monistische System der Grundstückgewinnbesteuerung anwendet, unterliegt lediglich die Differenz zwischen Anlagekosten und Buchwert der Gewinnsteuer (§ 64 Abs. 3 StG-ZH). Die Differenz zwischen Verkehrswert und Anlagekosten unterliegt dagegen der Grundstückgewinnsteuer (§ 219 Abs. 1 StG-ZH). Zu den Anlagekosten sind dabei auch die Kosten für den Einbau des Lifts zu zählen, die wertvermehrender Natur sind.*

|                 |  |
|-----------------|--|
| Anlagekosten    | CHF 5'300'000.- (Erwerbspreis CHF 5'000'000.- + Aufwendungen Lifteinbau von CHF 300'000.-) |
| abzgl. Buchwert | <u>CHF 3'500'000.-</u>   |
| Differenz       | CHF 1'800'000.- unterliegt der Gewinnsteuer  |
| Verkehrswert    | CHF 8'000'000.-  |
| Anlagekosten    | <u>CHF 5'300'000.-</u>   |
| Differenz       | CHF 2'700'000.- unterliegt der Grundstückgewinnsteuer                                      |

### Verrechnungssteuer

*Ebenfalls hat die Jomm AG als Schuldnerin der steuerbaren Leistung die Verrechnungssteuer von 35% auf der Differenz zwischen Verkehrswert und Kaufpreis zu entrichten.*

|              |   |
|--------------|---|
| Verkehrswert | CHF 8'000'000.-                                   |
| Kaufpreis    | <u>CHF 5'000'000.-</u>                            |
| Differenz    | CHF 3'000'000.- unterliegt der Verrechnungssteuer |

*Hieraus resultiert eine Verrechnungssteuerforderung von CHF 1'050'000.- (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG), die zwingend überwältzt werden muss (Art. 14 VStG). Gegebenenfalls muss ins Hundert hochgerechnet werden.*

### Steuerfolgen für Johann Somm

*Für Johann Somm stellt die Differenz von CHF 3'000'000.- zwischen Verkehrswert und Kaufpreis steuerbaren Beteiligungsertrag im Sinne von Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dar. Hierbei kann er die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG beanspruchen. Gleiches gilt nach § 20 Abs. 1 lit. c StG-ZH und § 35 Abs. 4 StG-ZH auf kantonaler Ebene.*

## **Aufgabe 6 (10 Punkte)**

Die X-Investment Ltd. ist im Bereich der Vermögensverwaltung tätig und hat statutarischen Sitz in Nassau (Bahamas). Sie hat dort einen Büroraum gemietet und beschäftigt zwei Vollzeitangestellte. Deren Aufgabenbereich besteht darin, die korrekte Abwicklung der Finanztransaktionen zu überwachen sowie in der Pflege des E-Mail-Accounts und im Bearbeiten von Postsendungen. Die Entscheidungen über die Platzierung der Investments, insb. Kauf und Verkauf von Finanzprodukten, werden von Mitarbeitern der P-Finanz-AG mit Sitz in Zürich getroffen. Wilhelm Gut ist Mehrheitsaktionär und Verwaltungsratspräsident der P-Finanz-AG. Er ist auch Mitglied im Verwaltungsrat der X-Investment Ltd. Mehrheitsaktionär und Verwaltungspräsident der X-Investment Ltd. ist Richard Watson, der in London wohnt.

### **Frage:**

Die X-Investment Ltd. ist der Meinung, dass ihre Gewinne ausschliesslich in den Bahamas besteuert werden. Trifft diese Meinung zu? Welche Schwachpunkte sehen Sie in der gewählten Struktur?

*Es stellt sich die Frage, ob die X. Investment AG trotz ihres statutarischen Sitzes auf den Bahamas aufgrund tatsächlicher Verwaltung eine persönliche Zugehörigkeit zur Schweiz und zum Kanton Zürich begründet hat (Art. 50 DBG, § 55 StG-ZH). Die tatsächliche Verwaltung befindet sich nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts dort, wo die für die juristische Person wesentlichen Unternehmensentscheide gefällt werden, d.h. die laufende Geschäftsführung wahrgenommen wird. Formelle Merkmale wie der Ort, wo die Generalversammlungen stattfinden oder sich der Wohnsitz der Aktionäre befindet, sind allein hingegen nicht massgebend.*

*Vorliegend übernehmen die Angestellten auf den Bahamas lediglich administrative Tätigkeiten (Post bearbeiten, Mails beantworten). Die wesentlichen Unternehmensentscheide, wozu bei einem Vermögensverwaltungsunternehmen sicherlich die Entscheide über die Platzierung von Investments zählen, werden dagegen in Zürich getroffen. Unmassgeblich ist der Wohnsitz des Mehrheitsaktionärs Watson. Insgesamt deutet alles auf eine tatsächliche Verwaltung am Sitz der P-Finanz-AG bzw. auf eine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz hin.*

## Aufgabe 7 (10 Punkte)

Ulrich ist gelernter Elektroingenieur und hat im Januar 2012 ein eigenes Unternehmen, die U-Ing AG, gegründet. Zurzeit sind in der U-Ing AG nur Ulrich und mit einem Teilpensum von 50% seine Ehefrau beschäftigt. Um die U-Ing AG in der Gründungsphase finanziell nicht zu überfordern, haben Ulrich und seine Ehefrau für ihre Tätigkeit im Jahr 2012 nur ein Salär von CHF 60'000.- bzw. CHF 20'000.- bezogen. Das Geschäftsjahr 2012 der U-Ing AG lief aber viel besser als erwartet und die U-Ing AG konnte bereits einen stattlichen Gewinn von CHF 450'000.- ausweisen. In der Generalversammlung vom Mai 2013 beschliesst sie deshalb, von diesem Gewinn einen Betrag von CHF 350'000.- an ihren Alleinaktionär Ulrich auszuschütten.

### Frage:

Wie beurteilen Sie dieses Vorgehen von Ulrich und der U-Ing AG? Könnten sich die Steuerbehörden am gewählten Vorgehen stossen?

*Die ausbezahlten Saläre von CHF 60'000.- bzw. 20'000.- sind offensichtlich sehr tief, was auf eine Nutzungseinlage hindeutet. Eine solche kann unter Berücksichtigung sowohl der Steuern als auch der Sozialabgaben zu einer insgesamt geringeren Abgabenbelastung führen.*

*Ulrich kann als Alleinaktionär von der Dividendenteilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG (bzw. Art. 18b DBG, falls die Aktien Geschäftsvermögen darstellen) profitieren, während das Salär voll steuerbar ist und darauf zudem Sozialabgaben entfallen. Für den Aktionär ist die Ausschüttung von Dividenden i.d.R. deshalb vorteilhafter. Andererseits sind auf Stufe der U-Ing AG Salärzahlungen steuerlich abzugsfähig, wohingegen Dividenden nicht abzugsfähig sind. Für die Gesellschaft ist die Zahlung von Salär aus steuerlicher Sicht i.d.R. deshalb vorteilhafter.*

*Eine Nutzungseinlage ist im Privatvermögen grundsätzlich nicht steuerbar. Eine Korrektur ist hingegen denkbar, wenn eine Dividende anstelle und als Ersatz für ein zu niedriges Salär ausgeschüttet wird. Vorliegend sprechen allerdings die Umstände gesamthaft betrachtet eher gegen eine derartige Umqualifizierung: Zunächst wurde der hohe Gewinn nicht erwartet. Ebenfalls lag der Grund für die untersetzten Saläre nicht in der Absicht, Steuern bzw. Sozialabgaben zu sparen, sondern in der finanziellen Entlastung des Unternehmens. Sodann deutet nichts darauf hin, dass die Steuerpflichtigen systematisch ein untersetztes Salär beziehen und sich gleichzeitig eine hohe Dividende ausschütten möchten.*

*(Bemerkung: bei konsistenter Begründung wurde auch das gegenteilige Ergebnis akzeptiert.)*



### Aufgabe 8 (12 Punkte)

Peter Baumann hat sämtliche Aktien der Baumann AG vor rund 20 Jahren für CHF 550'000.- erworben. Die Baumann AG ist im Bereich der Immobilienbewertung und Immobilienverwaltung tätig. Peter Baumann kämpft schon seit einiger Zeit mit gesundheitlichen Problemen und reduziert seine Arbeitszeit und die Geschäftstätigkeit der Baumann AG zunehmend. Im Laufe des Jahres 2012 hat er schrittweise alle Immobilienverwaltungsaufträge abgegeben. Per 31. Dezember 2012 sieht die Bilanz der Baumann AG wie folgt aus:

|               |           |           |                               |
|---------------|-----------|-----------|-------------------------------|
| Kasse/Bank    | 500'000   | 400'000   | Aktienkapital                 |
| Wertschriften | 1'000'000 | 200'000   | gesetzl. Reserven             |
|               |           | 900'000   | offene Reserven <sup>1)</sup> |
|               | <hr/>     | <hr/>     |                               |
|               | 1'500'000 | 1'500'000 |                               |

- 1) Von den offenen Reserven entfallen 300'000.- auf Aufgelder früherer Kapitalerhöhungen.

Peter Baumann beauftragt seinen Treuhänder für die Baumann AG einen Käufer zu finden. Im April 2013 kommt ein Kaufvertrag zustande. Marcel Klar kauft sämtliche Aktien der Baumann AG für einen Kaufpreis von CHF 1'500'000.-. Marcel Klar ist dipl. Bankfachmann und will die Baumann AG für die Erbringung von Finanzdienstleistungen an vermögende Privatkunden verwenden. Er ändert dementsprechend den Zweck wie auch den Sitz der Gesellschaft und übernimmt neu die Funktion des Verwaltungsratspräsidenten.

#### Frage:

Welche Steuerfolgen löst der Verkauf der Aktien der Baumann AG für die beteiligten Parteien, Peter Baumann, Marcel Klar und die Baumann AG aus?

*Vorliegend findet ein Mantelhandel statt. Die Baumann AG hat ihre Geschäftstätigkeit eingestellt und besitzt nur noch flüssige Mittel und Wertschriften. Sofern die Wertschriften nicht für eine geschäftliche Tätigkeit, bspw. für eine Handelstätigkeit dienen, wofür sich aus der Sachverhaltsbeschreibung aber keine Anzeichen ergeben, befindet sie sich in einem in liquide Form gebrachten Zustand. Der Mantelhandel wird aus steuerrechtlicher Sicht einer Liquidation mit anschliessender Neugründung der Gesellschaft gleichgestellt.*

#### Steuerfolgen für Peter Baumann

*Peter Baumann erzielt einen steuerbaren Liquidationsüberschuss nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, wobei er als Alleinaktionär die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1<sup>bis</sup> DBG beanspruchen kann. Der Liquidationsüberschuss entspricht der Differenz zwischen dem Verkaufserlös und dem Nennwert der Aktien sowie der Kapitaleinlage, sofern diese auf einem gesonderten Reservekonto verbucht worden ist.*

|                            |  |
|----------------------------|--|
| Kaufpreis                  | CHF 1'500'000.-  |
| -Aktienkapital             | CHF 400'000.-  |
| -Aufgelder                 | <u>CHF 300'000.-</u> (sofern auf gesondertem Konto verbucht) |
| Steuerbarer Liq.überschuss | CHF 800'000.-  |

#### Steuerfolgen auf Stufe Baumann AG

Für die Baumann AG ergeben sich bei der Gewinnsteuer keine Steuerfolgen, sofern sie keine stillen Reserven mehr hat, was angesichts ihres in liquide Form gebrachten Zustandes anzunehmen ist.

Auf dem Liquidationsüberschuss ist aber die Verrechnungssteuer geschuldet (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG), die nach Art. 14 VStG zwingend auf Peter Baumann zu überwälzen ist. Gegebenenfalls muss ins Hundert hochgerechnet werden.

Weiter schuldet die Baumann AG aufgrund des Mantelhandels bzw. ihrer unterstellten Neugründung die Emissionsabgabe (Art. 10 Abs. 1 StG i.V.m. Art. 5 Abs. 2 lit. b StG). Hierbei kann sie die Freigrenze von Art. 6 Abs. 1 lit. h StG beanspruchen. Die Emissionsabgabe ist somit auf dem Betrag von CHF 500'000.- geschuldet.

#### Steuerfolgen für Marcel Klar

Für Marcel Klar ergeben sich keine Steuerfolgen.

### Aufgabe 9 (15 Punkte)

Xaver ist Alleinaktionär der Intérieur AG. Er entschliesst sich dazu, seine Kollegin Anna, dipl. Innendekorateurin, in sein Unternehmen aufzunehmen und sie an der Intérieur AG zu beteiligen. Zu diesem Zweck beschliesst die Intérieur AG ihr Aktienkapital von CHF 200'000.- auf CHF 300'000.- zu erhöhen. Die neu herausgegebenen Aktien, 100 Aktien à nominal CHF 1'000.-, werden von Anna gezeichnet, wobei sie neben der Liberierung des Aktienkapitals von CHF 100'000.- ein Aufgeld von CHF 150'000.- erbringt.

Das Aufgeld von CHF 150'000.- verbucht die Intérieur AG in ihrer handelsrechtlichen Jahresrechnung gemäss Art. 671 Abs. 2 Ziff. 1 OR erfolgsneutral wie folgt:

- Bezahlung der Kapitalerhöhungskosten (Beratungskosten u. Notariatsgebühren) CHF 5'000
- Einzahlung in die berufliche Vorsorgestiftung der Intérieur AG (2. Säule); die Einzahlung ist in dem zwischen der Intérieur AG und Anna vereinbarten Arbeitsvertrag vereinbart und umfasst den Arbeitgeberbeitrag an der Einkaufssumme von Anna CHF 50'000
- Zuweisung an die gesetzlichen Reserven CHF 95'000

Die Intérieur AG erzielt in diesem Geschäftsjahr gemäss handelsrechtlicher Erfolgsrechnung einen Gewinn von CHF 230'000.

#### Frage:

Sie sind mit der Erstellung der Steuererklärung für die Intérieur AG betraut. Ist der in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung ausgewiesene Gewinn von CHF 230'000.- unverändert in die Steuererklärung der Intérieur AG zu übernehmen oder sind aus steuerrechtlicher Sicht Korrekturen anzubringen?

*Nach Art. 60 lit. a DBG kann aus Kapitaleinlagen einschliesslich Aufgelder und Leistungen à fonds perdu kein Gewinn entstehen. Das von Anna entrichtete Aufgeld von CHF 150'000.- ist demnach steuerfrei. Vorliegend stellt sich die Frage, ob es richtig war, die Bezahlung der Kapitalerhöhungskosten und die Einzahlung in die berufliche Vorsorge der steuerfreien Kapitaleinlage zu belasten.*

*Kapitalerhöhungskosten hängen unmittelbar mit der Geschäftstätigkeit des Unternehmens zusammen und sind steuerlich abzugsfähige Aufwendungen. Auch die Einzahlung in die berufliche Vorsorgestiftung ist als Personalaufwand abzugsfähig, sofern die Einzahlung auch im Verhältnis zu einem nichtbeteiligten Dritten gewährt worden wäre, d.h. keine geldwerte Leistung an Anna darstellt.*

*Das von der Intérieur AG gewählte Vorgehen führt dazu, dass die Kapitalerhöhungskosten sowie die Einzahlung in die berufliche Vorsorge steuerlich nicht zum Abzug gebracht, sondern – wie die Kapitaleinlage – ebenfalls erfolgs- und damit*

*steuerneutral verbucht werden. Die Intérieur AG weist demnach einen um diese Aufwendungen, d.h. CHF 5'000 und CHF 50'000, total CHF 55'000 zu hohen Gewinn auf.*

*Es stellt sich die Frage, ob die Intérieur AG diese Aufwendungen – anders als in ihrer handelsrechtlichen Jahresrechnung – in ihrer Steuerbilanz zum Abzug bringen kann. Aus steuerrechtlicher Sicht führt die gewählte handelsrechtliche Verbuchung dazu, dass indirekt ein Teil der Kapitaleinlage, nämlich CHF 55'000.-, nicht steuerfrei behandelt wird. Art. 60 lit. a DBG ist eine Korrekturvorschrift, die zugunsten der Steuerpflichtigen wirkt und ein Abweichen von der handelsrechtlichen Jahresrechnung erlaubt. Gegen einen Abzug in der Steuerbilanz könnte zwar das aus dem Massgeblichkeitsprinzip fliessende Verbuchungsprinzip sprechen, das besagt, dass Aufwendungen in der handelsrechtlichen Jahresrechnung verbucht sein müssen, damit sie steuerlich anerkannt werden. Indessen ist der Grundsatz, dass aus Kapitaleinlagen kein steuerbarer Gewinn resultieren kann, höher zu gewichten.*

*(Bemerkung: bei konsistenter Begründung wurde auch das gegenteilige Ergebnis akzeptiert.)*

## Aufgabe 10 (15 Punkte)

Die Montres SA stellt Luxusuhren her. Sie hält eine 50%-Beteiligung an einem Zulieferer, der Bijoux SA, die sie am 1. Januar 2008 im Rahmen eines Joint Ventures mit der Chiffres SA für CHF 5'000'000.- erworben hatte. Die Beteiligung weist am Bilanzstichtag 31. Dezember 2012 einen Buch- und Gewinnsteuerwert von CHF 4'000'000.- auf. Die Montres SA benötigt dringend eine neue Produktionsmaschine, die CHF 8'000'000.- kostet. Ihr fehlen aber die dazu notwendigen liquiden Mittel. Aus diesem Grund verkauft sie die Beteiligung an der Bijoux SA am 1. Dezember 2013 für CHF 10'000'000.- an die Chiffres SA und erwirbt am 5. Januar 2014 die benötigte Produktionsmaschine.

### Fragen:

1. Welche Steuerfolgen löst der Verkauf der 50%-Beteiligung an der Bijoux SA aus?

*Grundsätzlich führt die Veräusserung der Beteiligung im Umfang der Differenz zwischen Verkaufspreis und Buchwert von CHF 6'000'000.- zu steuerbarem Gewinn (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG) des Steuerjahres 2013.*

*Es ist zu prüfen, ob die Montres SA auf diesem steuerbaren Gewinn die Beteiligungsermässigung nach Art. 69 f. DBG geltend machen kann. Die Kriterien gemäss Art. 70 Abs. 4 DBG sind grundsätzlich erfüllt (mind. 10% Beteiligung, 1 Jahr Haltedauer). Die Beteiligungsermässigung ist aber nur insoweit zulässig, als der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt. Die Gestehungskosten betragen vorliegend CHF 5'000'000.; die Beteiligungsermässigung ist demnach auf einem Kapitalgewinn von CHF 5'000'000.- zulässig. Im Umfang der wieder eingebrachten Abschreibungen von CHF 1'000'000.- (Differenz Gestehungskosten/Buchwert) ist die Beteiligungsermässigung hingegen nicht möglich.*

2. Was könnte die Montres SA geltend machen, um die Steuerfolgen zu reduzieren?

*Es stellt sich die Frage, ob die Montres SA auch eine Ersatzbeschaffung gemäss Art. 64 DBG geltend machen könnte. Entscheidend dafür ist vor allem, ob die verkaufte 50%-Beteiligung als betriebsnotwendig bezeichnet werden kann.*

*Die Bijoux SA ist ein Zulieferer der Montres SA und die Beteiligung wurde aus geschäftlichen Gründen im Rahmen eines Joint-Venture erworben. Diese Punkte sprechen für eine enge geschäftliche Verbindung und für eine Betriebsnotwendigkeit der verkauften 50%-Beteiligung. Die benötigte Produktionsmaschine als Ersatzobjekt ist unzweifelhaft als betriebsnotwendig zu qualifizieren. Weitere Anforderungen an das Ersatzobjekt bestehen nicht; mit der Unternehmenssteuerreform II wurde zur sogenannten Reinvestitionstheorie übergegangen. Da die Ersatzbeschaffung erst im folgenden Jahr 2014 stattfindet, kann die Bijoux SA zulasten der Erfolgsrechnung 2013 eine Ersatzbeschaffungsrückstellung bilden Art. 64 Abs. 3*

*DBG. Eine Ersatzbeschaffung ist aber nur im Umfang des reinvestierten Teils des Veräusserungserlöses möglich, d.h. in der Differenz zwischen dem reinvestierten Teil von CHF 8'000'000.- und dem Buchwert der verkauften Beteiligung von CHF 4'000'000. Unter dem Ersatzbeschaffungstatbestand sind die darüber hinausgehenden CHF 2'000'000 steuerbar.*

*Schliesslich stellt sich die Frage, ob sich die Bijoux SA für die Beteiligungsermässigung oder die Ersatzbeschaffung entscheiden muss oder ob beide nebeneinander angewandt werden können. Gegen letzteres ist nichts einzuwenden, wobei die Ersatzbeschaffung nur für denjenigen Teil des Gewinnes geltend zu machen ist, der nicht unter die Beteiligungsermässigung fällt. Dies sind die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 1'000'000, für die der Ersatzbeschaffungstatbestand zum Tragen kommt.*

### Aufgabe 11 (14 Punkte)

Die X. Holding AG mit Sitz im Kanton Zürich wird auf kantonaler Ebene als Holdinggesellschaft besteuert. Sie gehört zur Y. Gruppe. Im Rahmen einer Restrukturierung soll die X Holding AG ihren Geschäftszweck ändern und ab dem 1. Januar 2014 alle Konzernleitungsaufgaben der Y. Gruppe übernehmen sowie sämtliche konzerninternen Finanzdienstleistungen erbringen.

Am 1. Januar 2013 sieht die **Bilanz der X Holding. AG** wie folgt aus:

|                      |                    |                       |                    |
|----------------------|--------------------|-----------------------|--------------------|
| Flüssige Mittel      | CHF 1.0 Mio.       | Fremdkapital          | CHF 4.0 Mio.       |
| Beteiligungen        | CHF 9.0 Mio.       | Aktienkapital         | CHF 1.0 Mio.       |
|                      |                    | Reserven              | CHF 3.0 Mio.       |
|                      |                    | Bilanzgewinn          | CHF 2.0 Mio.       |
| <b>Total Aktiven</b> | <b>CHF 10 Mio.</b> | <b>Total Passiven</b> | <b>CHF 10 Mio.</b> |

Sämtliche Beteiligungen, welche die X. Holding AG hält, werden an der Börse gehandelt. Der Marktwert der Beteiligungen betrug am 31. Dezember 2013 CHF 15.0 Mio.

#### Frage:

1. Welche steuerlichen Konsequenzen hat die Restrukturierung für die X. Holding AG?

*Es stellt sich die Frage, ob die X. Holding AG mit der Änderung ihres Geschäftszwecks weiterhin die Voraussetzungen für die Besteuerung als Holdinggesellschaft gemäss § 73 Abs. 1 StG-ZH erfüllt. Zwar können Holdinggesellschaften neben dem Hauptzweck des Haltens von Beteiligungen auch andere Tätigkeiten ausüben, so werden namentlich Konzernleitungsaufgaben und konzerninterne Finanzierungen als zulässig Hilfstätigkeiten angesehen. Vorliegend steht aber eine eigentliche Änderung des Geschäftszwecks an, was darauf hindeutet, dass die Voraussetzungen für die Besteuerung als Holdinggesellschaft danach nicht mehr erfüllt sind. Sofern die X. Holding AG die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt, tritt sie in Bezug auf die Kantons- und Gemeindesteuern auf den 1. Januar 2014 in die Steuerpflicht ein.*

2. Welche Vorkehrungen sollte die X. Holding AG bis Ende 2013 in steuerlicher Hinsicht treffen?

*Der X. Holding AG ist zu empfehlen, ihre Beteiligungen in Bezug auf die Staats- und Gemeindesteuern rechtzeitig, d.h. vor Eintritt in die Steuerpflicht, aufzuwerten. Vor Eintritt in die Steuerpflicht unterliegen die realisierten stillen Reserven auf kantonaler und kommunaler Ebene keiner Besteuerung.*

*Eine solche Aufwertung ist aus handelsrechtlicher Sicht nach Art. 960b Abs. 1 OR zulässig, da sämtliche Beteiligungen an der Börse gehandelt werden. Aus steuerlicher Sicht stellt sich allerdings das Problem, dass eine Aufwertung der Beteiligungen in der Handelsbilanz dazu führt, dass die Aufwertung auch für die direkte Bundessteuer gilt und entsprechende Steuerfolgen auslöst. Es stellt sich deshalb die Anschlussfrage, ob eine Aufwertung der Beteiligungen auf den Verkehrswert bei Eintritt der X. Holding AG in die Steuerpflicht auch nur in der Steuerbilanz für die Staats- und Gemeindesteuern vorgenommen werden könnte. Diese Frage sollte bejaht werden, da der Eintritt in die Steuerpflicht eine ausschliesslich steuerlich, d.h. steuersystematische Problematik ist, die sich im Handelsrecht nicht stellt.*