



Unternehmenssteuerrecht II

August 2020

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst 12 Seiten und 15 Aufgaben.

Hinweise zur Aufgabenlösung

- Hinweise zu Teil 1: siehe unten «Hinweise zu den Multiple-Choice-Aufgaben».
- Hinweise zu Teil 2: Prüfen Sie die Aussagen auf ihren Richtigkeitsgehalt. Ist die jeweilige Aussage völlig richtig, schreiben Sie auf ein separates Antwortblatt «richtig» ohne Begründung. In den übrigen Fällen schreiben Sie «falsch» und erläutern kurz, warum die betreffende Aussage unrichtig oder ungenau ist. Beschränken Sie sich bei Ihren Antworten auf maximal 30 Wörter. Das Überschreiten dieser Limite hat Punktabzüge zur Folge.
- Hinweise zu Teil 3:
 - Beachten Sie bei Ihrem **Zeitmanagement**, dass Teil 3 zwei Drittel der gesamten Prüfung ausmacht;
 - Die Lösungen sind auf ein separates Antwortblatt zu schreiben. Benutzen Sie für jede Aufgabe ein neues Blatt. Bei der Bewertung wird auf die saubere Gedankenführung und Argumentation grosses Gewicht gelegt. Geben Sie die einschlägigen Gesetzesbestimmungen an und nehmen Sie in Ihren Antworten nur auf die in der Aufgabenstellung erwähnten Steuerarten Bezug.

Hinweise zur Bewertung

- Bei der Bewertung kommt den Aufgaben unterschiedliches Gewicht zu. Die Punkte verteilen sich wie folgt auf die einzelnen Aufgaben:

Teil 1	18 Punkte	20.0% des Totals
Teil 2	12 Punkte	13.3% des Totals
Teil 3	60 Punkte	66.7% des Totals
	<hr/>	<hr/>
Total	90 Punkte	100%

Hinweise zu den Multiple-Choice-Aufgaben

- Für jede Multiple-Choice-Aufgabe stehen drei Antworten zur Verfügung. Geben Sie für jede Antwort an, ob diese «richtig» oder «falsch» ist. Es können keine, eine, mehrere oder alle Antworten richtig sein.



- Pro Aufgabe werden 0 bis 3 Punkte vergeben. Im Einzelnen gilt folgendes:
 - kreuzen Sie bei einer Aufgabe alle drei Antworten korrekt an, erhalten Sie drei Punkte;
 - kreuzen Sie bei einer Aufgabe zwei Antworten korrekt an, erhalten Sie einen Punkt;
 - kreuzen Sie bei einer Aufgabe eine oder keine Antwort korrekt an, erhalten Sie keine Punkte.

Hinweise zum Ausfüllen

- Wir empfehlen Ihnen, die Lösungen erst vor dem Ende der Prüfung auf das separate Lösungsblatt zu übertragen (siehe hinten). Dies ist deshalb ratsam, weil Ihnen möglicherweise die Lösung einer Aufgabe Anlass gibt, auf eine zuvor gelöste Aufgabe zurückzukommen und die betreffende Frage anders zu beantworten.

Hinweise zum Multiple-Choice-Lösungsblatt

- Die Antworten zu den Multiple-Choice-Aufgaben sind **zwingend auf dem Multiple-Choice-Lösungsblatt gemäss Vorgabe** anzubringen. Es wird ausschliesslich dieses Lösungsblatt korrigiert.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!



Teil 1: Multiple-Choice-Aufgaben (18 Punkte)

Die Multiple-Choice-Aufgaben können nach Absprache beim Lehrstuhl von Prof. René Matteotti eingesehen werden.

Lösungsschema

Aufgabe	Richtig	Falsch
1a		x
1b		x
1c		x
2a		x
2b		x
2c	x	
3a	x	
3b		x
3c		x
4a	x	
4b	x	
4c		x
5a		x
5b	x	
5c		x
6a		x
6b	x	
6c		x



Teil 2: Richtig-/Falsch-Aussagen (12 Punkte)

Aufgabe 7

Eine Schreinerei veräussert zwei Immobilien, die der Vermögensanlage dienen, und erwirbt mit dem vereinnahmten Erlös eine für den Betrieb dringend benötigte Lagerhalle. Die vorhandenen stillen Reserven können übertragen werden.

Falsch. Die veräusserten Immobilien dienen der Vermögensanlage und gelten nach Art. 30 Abs. 3 bzw. 64 Abs. 3 DBG nicht als betriebsnotwendig. Die vorhandenen stillen Reserven können weder nach Art. 30 noch Art. 64 DBG übertragen werden.

Aufgabe 8

Die rechtsformwechselnde Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kapitalgesellschaft ist nach Fusionsgesetz nicht vorgesehen.

Richtig.

Aufgabe 9

Geldwerte Leistungen, die Anteilsinhaber im Rahmen einer steuerneutralen Spaltung nach Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG realisieren, werden nicht als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen und unterliegen auf Stufe der Anteilsinhaber folglich auch nicht der Einkommenssteuer.

Richtig.

Aufgabe 10

Verzichten Gläubiger auf ihre Forderungen gegenüber dem sanierungsbedürftigen Unternehmen ganz oder teilweise, stellt der daraus resultierende Sanierungsgewinn einen echten Ertrag dar. Die in der Handelsbilanz bzw. in der handelsrechtlichen Erfolgsrechnung zulasten des echten Sanierungsgewinns verbuchten (Sanierungs-)Aufwendungen gelten steuerlich als noch nicht vorgenommen.

Falsch. Zwar stellt ein durch Gläubigerverzichte stammender Sanierungsgewinn einen echten Ertrag dar, doch gelten zulasten eines echten Sanierungsgewinns verbuchte (Sanierungs-)Aufwendungen als steuerlich bereits vorgenommen.



Aufgabe 11

Die Einbringung von Sacheinlagen unter dem Verkehrswert sind sowohl handels- als auch steuerrechtlich nicht zulässig.

Falsch. Die Einbringung von Sacheinlagen unter dem Verkehrswert ist handelsrechtlich (vgl. Art. 960a Abs. 1 OR) und steuerrechtlich zulässig.

Aufgabe 12

Die M AG ist Alleinaktionärin der T AG. Beide Gesellschaften führen einen Betrieb. Die T AG veräussert im Jahr n ein zum betrieblichen Anlagevermögen gehörendes Patent zum Buchwert von CHF 500'000 an die M AG (Verkehrswert im Zeitpunkt der Übertragung CHF 750'000). Im Jahr $n+2$ entschied sich die M AG dazu, die T AG zu verkaufen. Die Übertragung der stillen Reserven im Jahr n erfolgte steuerneutral; über sie wird auch nachträglich nicht steuerlich abgerechnet.

Falsch. Wird betriebliches Anlagevermögen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften unter einheitlicher Leitung zu Buchwerten übertragen und die einheitliche Leitung während der nachfolgenden fünf Jahre aufgegeben, werden die übertragenen stillen Reserven im Nachsteuerverfahren besteuert (Art. 61 Abs. 3 und 4 DBG).



Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (60 Punkte)

Aufgabe 13 (25 Punkte)

Grundsachverhalt

Die nicht an einer Börse kotierte X AG mit Sitz im Kanton Zug ist im Rohstoffhandel tätig und wird von der Familie Meier bereits in fünfter Generation geführt. Aktionäre der X AG sind die Geschwister X und Y mit je 40% sowie Z mit 20%. Sämtliche Kapitalanteilsrechte bestehen in der Form von vinkulierten Namenaktien nach Art. 685a ff. OR.

Die X AG hat ein Aktienkapital von CHF 2'000'000, Kapitaleinlagereserven von CHF 2'000'000, Gewinnreserven von CHF 3'000'000 (gesetzliche Gewinnreserven von CHF 1'000'000 und freiwillige Gewinnreserve von CHF 2'000'000; inkl. Gewinnvortrag) sowie stille Reserven von CHF 3'000'000 (nach Abzug der latenten Steuern).

Der Unternehmenswert der X AG beziffert sich auf CHF 10'000'000 (es wird angenommen, der Substanzwert entspreche dem Ertragswert).

Infolge eines heftigen Streits unter den Geschwistern sieht sich Z gezwungen, seine Kapitalanteile an der X AG zu veräussern. Da Z genau weiss, dass X und Y eine starke Abneigung gegenüber P hegen, bietet er seine Aktien P an. Um zu verhindern, dass P die ihm angebotenen Kapitalanteile erwerben kann, hat die X AG im Frühjahr 2020 die Aktien von Z zum inneren Wert von CHF 2'000'000 erworben.

Der Erwerb der eigenen Aktien erfolgte im Hinblick auf eine formelle Kapitalherabsetzung der X AG. Unmittelbar nach dem Erwerb setzte die X AG ihr Aktienkapital um CHF 400'000 durch 'Amortisation' der von Z erworbenen eigenen Aktien herab.

Variante

Die X AG hat die im Frühjahr 2020 erworbenen Aktien nicht zum Zwecke der formellen Kapitalherabsetzung erworben, sondern veräussert im Herbst 2021 die Hälfte der von Z erworbenen Aktien (entspricht 10% aller Kapitalanteilsrechte der X AG) an R für:

- a) CHF 1'000'000;
- b) CHF 1'200'000;
- c) CHF 800'000.

Die verbleibenden eigenen Aktien (entspricht 10% aller Kapitalanteilsrechte der X AG) befinden sich Ende 2026 immer noch im Besitz der X AG.

Aufgabenstellung

Zum Grundsachverhalt

1. Wie ist dieser Erwerb eigener Aktien aktienrechtlich zu beurteilen?

Werden eigene Aktien im Hinblick auf eine Kapitalherabsetzung erworben, d.h. wird der Verwaltungsrat per Generalversammlungsbeschluss beauftragt, eigene Aktien zum Zweck der Vernichtung zu erwerben, so ist der Verwaltungsrat nicht an Art. 659 OR gebunden. In diesem Fall wird das Aktienkapital im Betrag direkt reduziert; ein Minusposten im Eigenkapital nach Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR ist nicht zu bilden.

Da eine Kapitalherabsetzung mit einer Verringerung des Haftungssubstrats zu Ungunsten der Gläubiger einhergeht, ist zum Schutze der Gläubiger, das Verfahren nach Art. 732 ff. OR anzuwenden. Demnach bedarf eine Kapitalherabsetzung der Statutenänderung und eines öffentlich zu beurkundenden Beschlusses der Generalversammlung (Art. 732 Abs. 1 i.V.m. Art. 647 OR). Ein Beschluss zur Kapitalherabsetzung darf nur gefasst werden, wenn durch einen zugelassenen Revisionsexperten festgestellt wird, dass die Forderungen der Gläubiger trotz Herabsetzung des Aktienkapitals voll gedeckt sind (Art. 732 Abs. 2 OR).

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, setzte die X AG unmittelbar nach dem Erwerb ihr Aktienkapital um CHF 400'000 durch 'Amortisation' der von Z erworbenen eigenen Aktien herab. Entsprechend ist davon auszugehen, dass der Verwaltungsrat von der Generalversammlung beauftragt wurde, eigene Aktien zum Zweck der Vernichtung zu erwerben, weshalb die in Art. 659 OR normierten Einschränkungen des Erwerbs eigener Kapitalanteilsrechte vorliegend nicht zur Anwendung gelangen. Mangels Angaben im Sachverhalt darf zudem angenommen werden, dass die aktienrechtlichen Vorschriften i.S.v. Art. 732 und Art. 647 OR eingehalten wurden. Auf die Bildung eines Minuspostens im Eigenkapital kann verzichtet werden.

Alternativ: *Wird argumentiert, dass die beiden Vorgänge (Erwerb eigener Aktien und Kapitalherabsetzung) zeitlich derart gestaffelt sind, dass sie nicht als ein einheitlicher Vorgang zu betrachten sind bzw. der Beschluss der Generalversammlung zur Kapitalherabsetzung im Zeitpunkt des Rückkaufs der eigenen Aktien noch nicht rechtskräftig ist, gilt Folgendes:*

Eine Aktiengesellschaft darf eigene Aktien im Zusammenhang mit einer Übertragbarkeitsbeschränkung (Art. 685a ff. OR) nur dann erwerben, wenn frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist (Art. 659 Abs. 1 OR) und der gesamte Nennwert der Aktien 20% des Aktienkapitals nicht übersteigt, wobei die über 10% des Aktienkapitals hinaus erworbenen eigenen Aktien innerhalb von zwei Jahren wieder veräussert oder durch eine Kapitalherabsetzung vernichtet werden müssen (Art. 659 Abs. 2 OR). Im Umfang des Anschaffungswerts der eigenen Aktien ist in der Bilanz einen Minusposten zum Eigenkapital auszuweisen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e OR). Im Zeitpunkt der formellen Kapitalherabsetzung ist dieser Minusposten aufzulösen.

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, bestehen sämtliche Kapitalanteilsrechte der X AG in der Form vinkulierter Namenaktien nach Art. 685a ff. OR (Übertragbarkeitsbeschränkung), weshalb eigene Aktien bis zu einem Nennwert von 20% des Aktienkapitals zurückgekauft werden dürfen. Die eigenen Aktien werden zudem im Hinblick auf eine im Zeitpunkt des Rückkaufs der eigenen Aktien noch nicht beschlossene Kapitalherabsetzung (Art. 732 ff. OR) erworben. Die X AG verfügt über Kapitaleinlagereserven in der Höhe von CHF 2'000'000 und über freiwillige Gewinnreserven von CHF 2'000'000 (die gesetzlichen Reserven sind vorliegend nicht als 'frei verfügbare Mittel' zu betrachten, da sie die Hälfte des Aktienkapitals nicht übersteigen; vgl. Art. 671 Abs. 3 OR), weshalb i.S.v. Art. 659 Abs. 1 OR genügend frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der für den Rückkauf benötigten Mittel von CHF 2'000'000 vorhanden ist. Der gesamte Nennwert der zurückgekauften Aktien beträgt CHF 400'000 und entspricht 20% des Aktienkapitals der X AG. Unmittelbar nach dem Erwerb setzte die X AG ihr Aktienkapital um CHF 400'000 durch 'Amortisation' der von Z erworbenen eigenen Aktien herab, entsprechend ist der Aktienrückkauf i.S.v. Art. 659 Abs. 2 i.V.m. Art. 659 Abs. 1 OR als zulässig zu erachten.

Im Umfang des Anschaffungswerts von CHF 2'000'000 hat die X AG in der Bilanz einen Minusposten zum Eigenkapital zu erstellen und diesen im Zeitpunkt der formellen Kapitalherabsetzung (diese hat den Anforderungen nach Art. 732 ff. OR zu entsprechen; siehe dazu vorn), wieder aufzulösen. Ob die Vernichtung der eigenen Aktien gegen die Gewinn- oder Kapitaleinlagereserven erfolgt, ist gesetzlich nicht vorgeschrieben; in der Zuteilung ist man grundsätzlich frei.

2. Wie ist dieser Vorgang gewinnsteuerrechtlich zu beurteilen?

Der Erwerb eigener Aktien stellt eine blosse Vermögensumschichtung (Aktiventausch) und somit einen erfolgsneutralen Vorgang dar. Auch die Vernichtung (Kapitalherabsetzung) von eigenen Aktien stellt einen erfolgsneutralen Vorgang dar, der keine gewinnsteuerlichen Folgen nach sich zieht.

Der Rückkauf eigener Aktien zum Erwerbspreis von CHF 2'000'000 (innerer Wert) zum Zweck der Kapitalherabsetzung hat für die X AG keine gewinnsteuerlichen Folgen.

3. Wie ist dieser Vorgang in Bezug auf Z einkommenssteuerrechtlich zu beurteilen?

Stammt die Leistung an einen Aktienverkäufer für die im Privatvermögen gehaltenen veräusserten Kapitalanteilsrechte von der Aktiengesellschaft selbst (Erwerb eigener Aktien) und nicht von einer Drittperson, so handelt es sich nach dem subjektiven Herkunftsprinzip grundsätzlich um einen steuerbaren Beteiligungsertrag (Liquidationsdividende bzw. direkte Teilliquidation; Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i.V.m. Art. 4a Abs. 1 VStG) und nicht um einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG). Verwendet eine Aktiengesellschaft zur Abgeltung eigener Aktien Kapitaleinlagereserven, so ist das Kapitaleinlageprinzip zu beachten (vgl. Art. 20 Abs. 3 DBG). Das Massgeblichkeits- sowie das Nennwertprinzip gilt es ebenfalls zu berücksichtigen.

Mangels Angaben im Sachverhalt ist davon auszugehen, dass die veräusserten Aktien dem Privatvermögen von Z angehörten. Dem Sachverhalt kann überdies nicht entnommen werden, ob die X AG zur Abgeltung der von Z erworbenen eigenen Aktien Gewinn- und/oder Kapitaleinlagereserven verwendete. Soweit die X AG zur Abgeltung der eigenen Aktien Gewinnreserven verwendete, realisiert Z einen steuerbaren Beteiligungsertrag (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i.V.m. Art. 4a Abs. 1 VStG; steuerbare Liquidationsdividende bzw. direkte Teilliquidation) in der Höhe von CHF 1'600'000 (= CHF 2'000'000 abzüglich CHF 400'000 Nennwert). Da die von Z veräusserten Anteile 20% des Aktienkapitals der X AG ausmachten, ist die Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG anwendbar. Der steuerbare Ertrag aus beweglichem Vermögen gilt als im Jahr realisiert, in welchem die Verrechnungssteuerforderung entsteht (Art. 20 Abs. 1 lit. c Satz 2 DBG bzw. Art. 12 Abs. 1 i.V.m. Art. 4a Abs. 1 VStG).

Soweit die X AG für den Erwerb der eigenen Aktien von Z aber Kapitaleinlagereserven verwendete, hat dieser Vorgang aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips sowie des Nennwert- und Kapitaleinlageprinzips (vgl. Art. 20 Abs. 3 DBG) im Umfang der ausbezahlten Kapitaleinlagereserven keine einkommenssteuerlichen Folgen für Z.

4. Wie ist dieser Vorgang verrechnungssteuerrechtlich zu beurteilen?

Erwirbt eine Gesellschaft gestützt auf einen Beschluss über die Herabsetzung des Kapitals eigene Beteiligungsrechte, so unterliegt die Differenz zwischen dem Erwerbspreis und dem einbezahlten Nennwert dieser Beteiligungsrechte der Verrechnungssteuer (Art. 4a Abs. 1 VStG). Die Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven ist steuerfrei (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG).

Soweit die X AG zur Abgeltung von Z Gewinnreserven verwendete (vgl. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG), qualifizierte sich der Erwerb eigener Aktien durch die X AG zum Zweck der Kapitalherabsetzung für Z mit Bezug auf die direkte Bundessteuer als steuerbare Teilliquidationsdividende und nicht als steuerfreier Kapitalgewinn, weshalb dieser Vorgang der Verrechnungssteuer unterliegt (Art. 4a Abs. 1 VStG). Z ist vom Erwerbspreis von CHF 2'000'000 lediglich CHF 1'440'000 auszuführen (= CHF 400'000 Nennwert + 65% von CHF 1'600'000). Wurde Z jedoch bereits der volle Betrag von CHF 2'000'000 überwiesen, erfolgt aufgrund fehlender Überwälzung eine Aufrechnung ins Hundert.

Soweit die X AG für den Erwerb der eigenen Aktien von Z aber Kapitaleinlagereserven verwendete, hat dieser Vorgang im Umfang der ausbezahlten Kapitaleinlagereserven keine verrechnungssteuerrechtlichen Folgen (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG).



Zur Variante

5. Wie ist dieser Vorgang gewinnsteuerrechtlich zu beurteilen?

Wie aufgezeigt (siehe vorn) stellt der Erwerb eigener Aktien grundsätzlich eine blosse Vermögensschichtung (Aktivtausch) und somit einen erfolgsneutralen Vorgang dar, der für die Gesellschaft keine gewinnsteuerlichen Folgen nach sich zieht.

Vorliegend ist fraglich, wie die Weiterveräusserung bzw. das Halten eigener Aktien gewinnsteuerlich zu beurteilen ist:

Veräusserung der Hälfte der erworbenen eigenen Aktien im Herbst 2021 an R:

Grundsätzlich stellt die Veräusserung von eigenen Aktien einen erfolgswirksamen Tatbestand dar. In der Lehre wird aber auch die Meinung vertreten, dass im Rahmen der Weiterveräusserung eigener Kapitalanteilsrechte der Differenzbetrag zwischen Veräusserungspreis und Anschaffungskosten erfolgsneutral im Eigenkapital erfasst werden kann. Somit kann aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips je nach buchhalterischer Erfassung der Veräusserung der eigenen Aktien ein erfolgswirksamer oder aber auch erfolgsneutraler Tatbestand vorliegen.

- a) *Entspricht der Veräusserungspreis dem Erwerbspreis der eigenen Aktien (Veräusserung zum inneren Wert), so resultiert dadurch – unabhängig von der Verbuchung der Veräusserung der eigenen Aktien – weder ein Kapitalgewinn noch ein Kapitalverlust. Der Weiterverkauf der eigenen Aktien zum inneren Wert von CHF 1'000'000 an R hat für die X AG somit keine gewinnsteuerlichen Folgen.*
- b) *Da die X AG die eigenen Aktien zu einem den Erwerbspreis übersteigenden Betrag veräussert, liegt je nach Verbuchung entweder ein erfolgswirksamer und damit gewinnsteuerrechtlich beachtlicher Kapitalgewinn von CHF 200'000 oder ein erfolgsneutraler Vorgang vor, der im Eigenkapital erfasst wurde.*
- c) *Da die X AG die eigenen Aktien zu einem tieferen Betrag als den Erwerbspreis veräussert, liegt je nach Verbuchung entweder ein erfolgswirksamer und damit gewinnsteuerrechtlich beachtlicher Kapitalverlust von CHF 200'000 oder ein erfolgsneutraler Vorgang vor, der im Eigenkapital erfasst wurde.*

Verbleib der Hälfte der erworbenen eigenen Aktien in Eigenbesitz (bis mind. Ende 2026):

Der Erwerb eigener Aktien ohne diese weiterzuveräussern stellt eine blosse Vermögensschichtung (Aktivtausch) und somit einen erfolgsneutralen Vorgang dar. Folglich hat der blosse Erwerb eigener Aktien für die X AG keine gewinnsteuerrechtlichen Folgen.

6. Wie ist dieser Vorgang in Bezug auf Z einkommenssteuerrechtlich zu beurteilen?

Wie aufgezeigt (siehe vorn), handelt es sich nach dem subjektiven Herkunftsprinzip grundsätzlich um einen steuerbaren Beteiligungsertrag, falls ein Aktionär die im Privatvermögen gehaltenen Kapitalanteilsrechte an die Aktiengesellschaft selbst und nicht an einen Dritten veräussert.

Vorliegend ist fraglich, inwiefern die Weiterveräusserung bzw. das Halten eigener Aktien durch die Gesellschaft die einkommenssteuerrechtliche Situation des Aktionärs, der die Aktien an die Gesellschaft veräussert hat, beeinflusst:

Veräusserung der Hälfte der erworbenen eigenen Aktien im Herbst 2021 an R:

Vorliegend wird wiederum angenommen, dass die von Z veräusserten Aktien seinem Privatvermögen angehörten (siehe vorn).

Durch den Weiterverkauf der erworbenen eigenen Kapitalanteilsrechte innerhalb der Weiterveräusserungsfrist von zwei Jahren (vgl. Art. 659 Abs. 2 OR) liegt rückblickend ein steuerfreier privater Kapitalgewinn vor (subjektives Herkunftsprinzip; Art. 16 Abs. 3 DBG).

Der Verkauf der Hälfte der erworbenen eigenen Aktien an R hat zur Folge, dass Z im Rahmen sämtlicher Varianten a) – c) einen steuerfreien Kapitalgewinn von CHF 1'200'000 (= CHF 800'000 den Nennwert übersteigenden Betrag der weiterverkauften Aktien + CHF 400'000 Nennwert) realisiert.

Verbleib der Hälfte der erworbenen eigenen Aktien in Eigenbesitz (bis mind. Ende 2026):

Nach Ablauf der zweijährigen Weiterveräusserungsfrist (vgl. Art. 659 Abs. 2 OR) wird eine direkte Teilliquidation unterstellt (Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG i. V. m. Art. 4a Abs. 2 VStG). Das Teilbesteuerungsverfahren (Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG) sowie das Kapitaleinlageprinzip (Art. 20 Abs. 3 DBG) gilt es dabei zu beachten. Die Realisation erfolgt nach Ablauf der Weiterveräusserungsfrist von sechs Jahren (Art. 12 Abs. 1^{bis} VStG).

Soweit die X AG zur Abgeltung von Z Gewinnreserven verwendete (vgl. das Massgeblichkeitsprinzip sowie das Nennwert- und das Kapitaleinlageprinzip; Art. 20 Abs. 3 DBG), realisiert Z einen steuerbaren Beteiligungsertrag in Höhe von CHF 800'000 (= Erwerbspreis von CHF 2'000'000 abzüglich CHF 800'000 den Nennwert übersteigenden Betrag der weiterverkauften Aktien abzüglich CHF 400'000 Nennwert). Z kann das Teilbesteuerungsverfahren nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG anwenden, da die verbleibenden eigenen Aktien 10% des Aktienkapitals ausmachen.

Soweit die X AG für den Erwerb der eigenen Aktien von Z aber Kapitaleinlagereserven verwendete, hat dieser Vorgang aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips sowie des



Nennwert- und das Kapitaleinlageprinzips (vgl. Art. 20 Abs. 3 DBG) im Umfang der ausbezahlten Kapitaleinlagereserven keine einkommenssteuerlichen Folgen für Z.

7. Wie ist dieser Vorgang verrechnungssteuerrechtlich zu beurteilen?

Veräusserung der Hälfte der erworbenen eigenen Aktien im Herbst 2021 an R:

Werden erworbene eigene Aktien innerhalb der Weiterveräusserungsfrist von sechs Jahren verkauft, so zieht ein solches Vorgehen keine Verrechnungssteuerfolgen nach sich (Art. 4a Abs. 2 VStG). Die Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven ist zudem steuerfrei (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG).

Aufgrund der Weiterveräusserung der Hälfte der eigenen Aktien an R sowie Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG wird somit auf CHF 1'200'000 keine Verrechnungssteuer erhoben.

Verbleib der Hälfte der erworbenen eigenen Aktien in Eigenbesitz (bis mind. Ende 2026):

Werden erworbene eigene Aktien nicht innerhalb der Weiterveräusserungsfrist von sechs Jahren weiterveräussert, so ist darauf rückwirkend die Verrechnungssteuer geschuldet (Art. 4a Abs. 2 i.V.m. Art. 4a Abs. 1 VStG). Ausnahmen nach Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG sind zu beachten. Die Steuerforderung entsteht mit Ablauf der Weiterveräusserungsfrist (Art. 12 Abs. 1^{bis} VStG).

Ende 2026 befinden sich weiterhin eigene Aktien im Besitz der X AG. Soweit die X AG zur Abgeltung von Z Gewinnreserven verwendete, ist vorliegend die Verrechnungssteuer auf CHF 800'000 (siehe vorn) geschuldet. Die Erhebung der geschuldeten Verrechnungssteuer kann vorliegend entweder durch Einforderung bei Z oder durch Aufrechnung ins Hundert erfolgen.

Soweit die X AG für den Erwerb der eigenen Aktien von Z aber Kapitaleinlagereserven verwendete, hat dieser Vorgang im Umfang der ausbezahlten Kapitaleinlagereserven keine verrechnungssteuerrechtlichen Folgen (Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG).



Aufgabe 14 (15 Punkte)

X ist selbständiger Unternehmer und hat sich mit seiner Einzelfirma X sehr erfolgreich auf die Herstellung moderner Holzskier spezialisiert. Aufgrund des einzigartigen Herstellungsverfahrens sowie der hohen Qualität sind die Holzskier von X rund um den Globus sehr gefragt. Die Einzelfirma X betreibt eine Produktionsstätte in St. Moritz sowie Davos und ist im Handelsregister des Kantons Graubünden eingetragen.

Da X dieses Jahr bereits seinen sechzigsten Geburtstag feiert, beschloss er im Hinblick auf eine mögliche Nachfolgeregelung, die Einzelfirma X per 1. Januar 2020 in eine Aktiengesellschaft umzuwandeln.

Das Geschäftsjahr 2019 schloss die Einzelfirma X mit folgender Bilanz ab (in CHF):

Bilanz per 31. Dezember 2019*

Umlaufvermögen ¹⁾	3'000'000	3'500'000	Fremdkapital
Immobilien ²⁾	2'000'000	3'500'000	Kapitalkonto X
Übriges Anlagevermögen	2'000'000		
	7'000'000	7'000'000	

¹⁾ Goodwill von CHF 500'000.

¹⁾ Stille Reserven von CHF 1'000'000.

²⁾ Stille Reserven von CHF 1'500'000.

Die Gründungsbilanz der neu gegründeten X AG – ebenfalls mit Sitz in Davos – präsentiert sich wie folgt (in CHF):

Gründungsbilanz X AG per 1. Januar 2020**

Umlaufvermögen	3'000'000	3'500'000	Fremdkapital
Immobilien	2'000'000	3'500'000	Aktienkapital
Übriges Anlagevermögen	2'000'000		
	7'000'000	7'000'000	

**¹⁾ Stille Reserven inkl. Goodwill von CHF 3'000'000

Aufgabenstellung

1. Welche einkommenssteuerrechtlichen Folgen hat die Umwandlung für X:

1.1 Nach obigem Sachverhalt?

Wird ein Personenunternehmen in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt liegt grundsätzlich eine steuerbare Privatentnahme (Art. 18 Abs. 2 DBG) mit anschliessender Kapitaleinlage (Art. 60 lit. a DBG) vor: Zuerst überführt der Gesellschafter der Einzelfirma Geschäftsvermögen in sein Privatvermögen und legt anschliessend die Vermögenswerte in die Kapitalgesellschaft ein.

Jedoch werden stille Reserven einer Personenunternehmung bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Umwandlung, nicht besteuert, soweit nachfolgende vier Voraussetzungen gegeben sind: (1) Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (fiskalische Verknüpfung) (Art. 19 Abs. 1 DBG); (2) Übernahme der bisher massgeblichen Einkommenssteuerwerte (Art. 19 Abs. 1 DBG); (3) Übertragung eines Betriebs (organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten i.S. einer relativ unabhängigen organischen Einheit) bzw. Teilbetriebs (kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens) (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG); und (4) Einhaltung der Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren in Bezug auf die Beteiligungsrechte an der neu gegründeten Kapitalgesellschaft (Art. 19 Abs. 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG).

Vorliegend ist die neu gegründete X AG in Davos ansässig. Gemäss Bilanz per 31. Dezember 2019 der Einzelfirma X und der Gründungsbilanz per 1. Januar 2020 der X AG wurden die bisher massgeblichen Einkommenssteuerwerte übernommen. Ausser an der Rechtsform hat sich durch die Umwandlung der Einzelfirma X in die X AG nichts geändert; nach wie vor stellt X (nun in der Hülle der X AG anstatt der Einzelfirma X) Holzskier her und führt entsprechend seinen Betrieb, der sich durch einen hohen Grad an Unabhängigkeit auszeichnet und eine Organisation darstellt, die imstande ist, selbständig fortzubestehen, weiter. Mangels Angaben im Sachverhalt darf angenommen werden, dass die Kapitalanteilsrechte der X AG nicht während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden.

Die an sich steuerbare Privatentnahme erfolgt unter Einhaltung der Voraussetzungen von Art. 19 Abs. 1 lit. b und Abs. 2 DBG, weshalb die Umwandlung der Einzelfirma X in die X AG für X keine einkommenssteuerrechtlichen Folgen hat.

- 1.2 Wenn X die Aktien der X AG im Jahr 2022 für CHF 5'000'000 an Y verkauft?

Die übertragenen stillen Reserven werden bei einer Umstrukturierung nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG im Verfahren nach den Art. 151–153 DBG nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Kapitalanteilsrechte

zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden (Art. 19 Abs. 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG).

Vorliegend handelt es sich um eine Umstrukturierung nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG (siehe vorn). Das steuerlich massgebende Eigenkapital beträgt CHF 3'500'000. Veräussert X die Aktien der X AG im Jahr 2022 an Y für CHF 5'000'000 und somit zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital (CHF 3'500'000) liegenden Preis, so ist auf den gesamten übertragenen stillen Reserven von CHF 3'000'000 im Nachsteuerverfahren abzurechnen.

1.3 Wenn X unmittelbar nach erfolgter Gründung der X AG 25% der Aktien an seinen Sohn Z verschenkt?

Die unentgeltliche Veräusserung der Beteiligungsrechte (Schenkung) bewirkt mangels Entgeltlichkeit keine Verletzung der Veräusserungssperrfrist (Art. 19 Abs. 2 i.V.m. Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG).

Verschenkt X unmittelbar nach erfolgter Gründung der X AG 25% der Aktien an seinen Sohn Z, so kommt es nicht zu einer Abrechnung über die übertragenen stillen Reserven.

2. Wie ist die Umwandlung emissionsabgaberechtlich zu beurteilen?

Bei der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft ist die Emissionsabgabe geschuldet (Art. 5 Abs. 1 lit. a StG). Die Abgabe auf Kapitalanteilsrechten, die in Durchführung eines Beschlusses über die Umwandlung einer Einzelfirma begründet werden, ist aber bloss auf dem Nennwert zu erheben, sofern der bisherige (umgewandelte) Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestanden hatte (Art. 9 Abs. 1 lit. e StG). Massgebend für die Bemessung der Emissionsabgabe ist somit nicht der Verkehrswert (im Sinne des bei der Emissionsabgabe sonst geltenden Zuflussprinzips). Der Freibetrag von CHF 1'000'000 kann in Abzug gebracht werden (Art. 6 Abs. 1 lit. h StG). Der Abgabesatz beträgt 1% (Art. 8 Abs. 1 lit. a StG). Über den Mehrwert im Zeitpunkt der Umwandlung wird nachträglich abgerechnet, soweit während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren die Kapitalanteilsrechte veräussert werden (Art. 9 Abs. 1 lit. e StG).

Vorliegend wird die Einzelfirma X in die X AG umgewandelt. Weil mangels Angaben im Sachverhalt davon auszugehen ist, dass X seine Einzelfirma bereits seit mehr als fünf Jahren betreibt, ist die Emissionsabgabe bloss auf dem Nennwert zu erheben. Vom Aktienkapital in Höhe von CHF 3'500'000 ist wegen des gesetzlichen Freibetrags CHF 1'000'000 in Abzug zu bringen. Auf den verbleibenden CHF 2'500'000 ist eine Emissionsabgabe in der Höhe von CHF 25'000 zu erheben. Mangels Angaben im Sachverhalt ist nicht davon auszugehen, dass X seine Aktien an der X AG vor seinem 65. Geburtstag – also innerhalb der nächsten fünf Jahre – veräussert wird; eine nachträgliche Abrechnung i.S.v. Art. 9 Abs. 1 lit. e StG erübrigt sich damit.



3. Wie ist die Umwandlung verrechnungssteuerrechtlich zu beurteilen?

Die Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft führt zu einer Kapitaleinlage in die neu gegründete Gesellschaft, weshalb die Verrechnungssteuer grundsätzlich nicht geschuldet ist (vgl. Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG).

Die Umwandlung der Einzelfirma X (Personenunternehmen) in die X AG (Kapitalgesellschaft) zieht somit keine verrechnungssteuerlichen Folgen nach sich.



Aufgabe 15 (20 Punkte)

Die M AG ist im Bereich der Alternativmedizin tätig. Aus strategischen Gründen sollte die M AG so umstrukturiert werden, dass der Produktions- vom Handelsbereich getrennt wird. Es wurde beschlossen, per 1. Januar 2020 eine Tochtergesellschaft T AG zu gründen, die in Zukunft alleine für den Handelsbereich zuständig sein wird.

Die Bilanz der M AG präsentiert sich Ende 2019 wie folgt (in CHF):

Bilanz der M AG per 31. Dezember 2019*

Umlaufvermögen	2'000'000 ¹⁾	2'500'000 ³⁾	Fremdkapital
Anlagevermögen	2'500'000 ²⁾	500'000	Aktienkapital
		1'000'000	Gewinnreserven
		500'000	Kapitaleinlagereserven
	4'500'000	4'500'000	

¹⁾ Stille Reserven: CHF 1'000'000 (davon CHF 700'000 in den Aktiven des Produktionsbereichs; CHF 300'000 in den Aktiven des Handelsbereichs).

¹⁾ hiervon Handelsbereich: CHF 500'000.

²⁾ hiervon Handelsbereich: CHF 750'000.

³⁾ hiervon Handelsbereich: CHF 1'000'000.

Mit Wirkung per 1. Januar 2020 wurden die Aktiven und Verbindlichkeiten des Handelsbereichs zum Buchwert auf die neu gegründete T AG (Tochtergesellschaft) übertragen. In der M AG verbleibt der Produktionsbereich.

Aufgabenstellung

1. Wie erfolgt die Ausgliederung nach Fusionsgesetz?

Die Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens ist im FusG nicht geregelt. Lediglich die Auf- und Abspaltung sind im FusG (Art. 29 Abs. 1 FusG) geregelt. Bei einer Tochterausgliederung wird ein Teil der Aktiven und Verbindlichkeiten eines Unternehmens auf eine neue oder eine bereits bestehende Gesellschaft übertragen, an der ausschliesslich die übertragende Gesellschaft beteiligt ist. Die zivilrechtliche Übertragung erfolgt als Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung i.S.v. Art. 69 ff. FusG. Die zivilrechtliche Vorgehensweise bei der Ausgliederung spielt für die steuerrechtliche Beurteilung keine Rolle (Prinzip der wirtschaftlichen Betrachtungsweise).

2. Wie sieht die Bilanz der M AG und die Gründungsbilanz der T AG per 1. Januar 2020 aus?

Bilanz der M AG per 1. Januar 2020*

<i>Umlaufvermögen</i>	<i>1'500'000</i>	<i>1'500'000</i>	<i>Fremdkapital</i>
<i>Anlagevermögen</i>	<i>1'750'000</i>	<i>500'000</i>	<i>Aktienkapital</i>
<i>Beteiligung T AG</i>	<i>250'000</i>	<i>1'000'000</i>	<i>Gewinnreserven</i>
		<i>500'000</i>	<i>KER</i>
	<i>3'500'000</i>	<i>3'500'000</i>	

^{*)} *Stille Reserven: CHF 700'000*

Gründungsbilanz der T AG per 1. Januar 2020*

<i>Umlaufvermögen</i>	<i>500'000</i>	<i>1'000'000</i>	<i>Fremdkapital</i>
<i>Anlagevermögen</i>	<i>750'000</i>	<i>250'000</i>	<i>Aktienkapital</i>
	<i>1'250'000</i>	<i>1'250'000</i>	

^{*)} *Stille Reserven: CHF 300'000*

3. Welche gewinnsteuerrechtlichen und/oder einkommenssteuerrechtlichen Folgen ergeben sich für die M AG, deren Aktionäre und die T AG?

Gewinnsteuerrechtliche Folgen für die M AG:

Die Übertragung von Vermögenswerten von der Mutter- an eine Tochtergesellschaft zum Buchwert ist grundsätzlich als verdeckte Kapitaleinlage (im Umfang der übertragenen stillen Reserven) zu qualifizieren, die zu einer Besteuerung der auf die Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven und zu einer entsprechenden Erhöhung des Gewinnsteuerwerts und der Gestehungskosten der Beteiligung führt (Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG).

Jedoch kann eine Tochterausgliederung, sofern die Voraussetzungen nach Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG gegeben sind, steuerneutral vollzogen werden. Für eine steuerneutrale Ausgliederung bedarf es fünf Voraussetzungen: (1) Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft (die übertragende Gesellschaft muss zu mindestens 20% an der Tochtergesellschaft, die ihren Sitz in der Schweiz hat, beteiligt sein) (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG); (2) Fortbestand der Steuerpflicht der übernehmenden Tochtergesellschaft in der Schweiz (fiskalische Verknüpfung) (Art. 61 Abs. 1 DBG); (3) Übernahme der bisher masgeblichen Gewinnsteuerwerte durch die übernehmende Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 DBG); (4) Qualifikation der übertragenen Vermögenswerte als Betrieb (siehe vorn), Teilbetrieb (siehe vorn) oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens (Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen); dabei hat die übernehmende Tochtergesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb zu führen. (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG); und (5) Einhaltung der Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren in Bezug auf die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligungsrechte an der neu gegründeten Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 2 DBG).

Vorliegend wurde per 1. Januar 2020 die T AG gegründet. Die Aktiven und Verbindlichkeiten des Handelsbereichs der M AG wurden ebenfalls per 1. Januar 2020 zum Buchwert auf die neu gegründete T AG (Tochtergesellschaft) übertragen; der Produktionsbereich verbleibt in der M AG. Mangels Angaben im Sachverhalt wird davon auszugehen, dass die Kapitalanteilsrechte der T AG zu 100% von der M AG gehalten werden und die T AG ihren Sitz in der Schweiz hat. Die T AG führt den übertragenen Handelsbereich (Teilbetrieb) weiter und ist in der Schweiz subjektiv steuerpflichtig. Zudem ist mangels Angaben im Sachverhalt anzunehmen, dass die Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren in Bezug auf die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligungsrechte an der neu gegründeten Tochtergesellschaft eingehalten wird.

Da sämtliche Voraussetzungen i.S.v. Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG gegeben sind, werden die übertragenen stillen Reserven von CHF 300'000 bei der Übertragung der Aktiven und Verbindlichkeiten des Handelsbereichs der M AG auf die neu gegründete T AG nicht besteuert.



Einkommenssteuerrechtliche Folgen für die Aktionäre der M AG:

Die steuerneutrale Ausgliederung nach Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG (siehe vorn) zieht für die Kapitalanteilsberechtigten der übertragenden Kapitalgesellschaft keine Steuerfolgen nach sich.

Die vorliegende Ausgliederung hat für die Aktionäre der M AG daher keine einkommenssteuerlichen Folgen.

Gewinnsteuerrechtliche Folgen für die T AG:

Die steuerneutrale Ausgliederung nach Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG (siehe vorn) hat für eine neu gegründete oder bereits bestehende Tochtergesellschaft, auf die ein Teil der Aktiven und Verbindlichkeiten übertragen wird, keine (Gewinn-)Steuerfolgen.

Die vorliegende Ausgliederung hat für die T AG somit keinerlei gewinnsteuerliche Auswirkungen.