



Unternehmenssteuerrecht I Lösungen

4. Januar 2018

Dauer: 120 Minuten

- Kontrollieren Sie bitte sowohl bei Erhalt als auch bei Abgabe der Prüfung die Anzahl der Aufgabenblätter. Die Prüfung umfasst 11 Seiten und 23 Aufgaben.

Hinweise zur Bewertung

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

Teil 1	30 Punkte	37.5% des Totals
Teil 2	20 Punkte	25.0% des Totals
Teil 3	30 Punkte	37.5% des Totals
<hr/>		
Total	80 Punkte	100%

Hinweise zur Aufgabenlösung

- Hinweise zu Teil 1: siehe unten „Hinweise zu den Multiple-Choice-Fragen“.
- 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 Sie kurz, inwiefern die betreffende Aussage unrichtig oder ungenau ist und warum. Beschränken Sie sich bei Ihren Antworten auf maximal 30 Wörter. Das Überschreiten dieser Limite hat Punktabzüge zur Folge.
- Hinweise zu Teil 3: 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 zu den Multiple-Choice-Fragen

- Für jede Multiple-Choice-Frage 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 Multiple-Choice-Lösungsblatt

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

Hinweise zum Ausfüllen

- Wir empfehlen Ihnen, die Lösungen erst vor dem Ende der Prüfung auf das Lösungsblatt zu übertragen (s.u.). 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.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!



Teil 1: Multiple-Choice-Aufgaben (30 Punkte)

Aufgabe	Richtig	Falsch	Aufgabe	Richtig	Falsch
1a	X		6a	X	
1b	X		6b	X	
1c		X	6c		X
2a	X		7a	X	
2b	X		7b		X
2c		X	7c	X	
3a	X	X	8a	X	
3b	X		8b	X	
3c		X	8c		X
4a		X	9a		X
4b	X		9b	X	
4c	X		9c	X	
5a		X	10a		X
5b	X		10b		X
5c	X		10c		X



Teil 2: Falsch-/Richtig-Aussagen (20 Punkte)

Aufgabe 11

Aktien können höchstens zu den Anschaffungskosten bilanziert werden.

Falsch, nach Art. 960b OR können börsenkotierte Aktien in der Folgebewertung zum Kurswert bilanziert werden.

Aufgabe 12

Verluste aus dem Betrieb einer Einzelfirma können nur mit Gewinnen aus dieser Einzelfirma verrechnet werden.

Falsch, diese Verluste können mit dem übrigen Einkommen der Einzelunternehmerin / des Einzelunternehmers verrechnet werden.

Aufgabe 13

Das Kapitaleinlageprinzip besagt, dass jedem Inhaber von Beteiligungsrechten jeweils die von ihm bezahlten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse wieder einkommenssteuerfrei zurückgezahlt werden können.

Falsch, die Inhaber partizipieren gemäss ihren Beteiligungsverhältnissen an den Kapitaleinlagereserven. Der Betrag, den ein Inhaber eingelegt hat, muss nicht identisch sein mit dem Betrag, der ihm steuerfrei zurückbezahlt werden kann.

Aufgabe 14

Für die Zuordnung eines Vermögenswerts zum Privat- oder Geschäftsvermögen wird auf das tatsächliche Dienen abgestellt. Bei Einzelfirmen stellt die Verbuchung eines Vermögensgegenstands ein Indiz für Geschäftsvermögen dar. Bei Kollektivgesellschaften ist die Verbuchung hingegen massgebend für die Zuordnung.

Falsch, auch bei Kollektivgesellschaften stellt die Verbuchung nur ein Indiz für die Zuordnung dar.

Aufgabe 15

Die eidgenössischen, kantonalen und kommunalen Steuern können sowohl von Selbständigerwerbenden wie auch von juristischen Personen als geschäftsmässig begründeter Aufwand geltend gemacht werden.

Falsch, nur bei juristischen Personen können die Steuern als Aufwand abgezogen werden.



Aufgabe 16

Eine Steuerbilanz wird aufgrund einer steuerrechtlichen Korrekturnorm erstellt oder falls die Handelsbilanz handelsrechtswidrig ist.

Richtig.

Aufgabe 17

Y ist Alleinaktionär der Alpha AG. Diese bezahlt der Bank Z, welche weder mit der Alpha AG noch mit Y irgendwie verbunden ist, Zinsen aufgrund eines Betriebskredits. Sollte der vereinbarte Zinssatz höher als der von der ESTV in ihrem Rundschreiben festgesetzte Maximalzinssatz sein, besteht das Risiko, dass bei Y im Umfang der Differenz Aktienenertrag aufgerechnet wird. Y könnte jedoch das Teileinkünfteverfahren anwenden.

Falsch, es erfolgt keine Aufrechnung bei Y. Der Grund für den überhöhten Zins liegt nicht im Beteiligungsverhältnis.

Aufgabe 18

Eine verdeckte Gewinnausschüttung stellt stets auch einen Steuerbetrug dar.

Falsch, für einen Steuerbetrug müssen gemäss Art. 186 Abs. 1 DBG gefälschte, verfälschte oder inhaltlich unwahre Urkunden zur Täuschung benutzt werden. Das muss bei einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht immer der Fall sein.

Aufgabe 19

Um im Konzern Mehrfachbelastungen zu vermeiden, wird der so genannte Beteiligungsabzug angewendet. Dabei werden Dividenden von Tochtergesellschaften indirekt über den Steuerbetrag freigestellt.

Richtig.

Aufgabe 20

Natürliche Personen, die einer selbständigen Erwerbstätigkeit nachgehen, können wählen, ob sie AHV-Beiträge einzahlen wollen oder nicht.

Falsch, die AHV-Beiträge sind bei einer selbständigen Erwerbstätigkeit geschuldet.



Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (30 Punkte)

Aufgabe 21 (14 Punkte)

Die X AG hat ein einbezahltes Aktienkapital von CHF 1'000'000, offene Reserven von CHF 300'000 und stille Reserven (inkl. Goodwill) von CHF 700'000. Alleinaktionär der X AG ist X. Die X AG erhöht ihr Aktienkapital um CHF 500'000.

Die neuen Aktien werden von einem aussenstehenden Privatmann (Y) gezeichnet und durch eine Sacheinlage liberiert. Die Sacheinlage besteht in einem Grundstück, das Y vor Jahren für CHF 650'000 gekauft hat und dem heute ein Verkehrswert von CHF 700'000 zukommt. Das Grundstück, das hypothekarisch nicht belastet ist, wird von der X AG mit CHF 1'000'000 bilanziert (entsprechend dem formellen Einbringungswert).

Fragen

1. Weshalb hat Y eine Kapitaleinlage von CHF 1'000'000 zu leisten?

Nach der Kapitalerhöhung wird Y zu einem Drittel an der X AG beteiligt sein. Deshalb muss er sich im selben Umfang auch in die Reserven der Gesellschaft einkaufen.

2. Wie ist die Kapitalerhöhung handelsrechtlich zu beurteilen?

Die handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften sehen vor, dass die Bewertung vorsichtig erfolgen muss (Art. 960 Absätze 2 und 3 OR). Im vorliegenden Sachverhalt bilanziert die Gesellschaft im Umfang von CHF 300'000 einen Nonvaleur. Das ist handelsrechtlich nicht zulässig.

Vorliegend wird die Erhöhung des Aktienkapitals im Umfang von CHF 500'000 vollständig liberiert. Es ist davon auszugehen, dass die Gesellschaft die übrigen CHF 500'000 auf das Konto Kapitaleinlagen bucht.

3. Welches sind die einkommens- und gewinnsteuerrechtlichen Folgen der Kapitalerhöhung:

- 3.1 für den neuen Aktionär Y?

Da die Gesellschaft im Umfang von CHF 300'000 ein Nonvaleur bilanziert, wird die Steuerbehörde in diesem Umfang eine Korrektur in Form einer Forderung gegenüber dem Aktionär einbuchen.

Nach einem Teil des Schrifttums, soll in diesem Umfang eine verdeckte Gewinnausschüttung an den neuen Aktionär Y bestehen. Folgt man dieser Auffassung, werden Y gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG CHF 300'000 zum steuerbaren Einkommen hinzugerechnet. Y kann darauf das Teileinkünfteverfahren nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG geltend machen.

Im Umfang von CHF 50'000 realisiert Y einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG.



Variante:

Da die Gesellschaft im Umfang von CHF 300'000 ein Nonvaleur bilanziert, wird die Steuerbehörde in diesem Umfang eine Minusreserve auf dem Grundstück und auf den Kapitaleinlagen verbuchen.

Der Vorgang hat bei dieser Betrachtungsweise keine unmittelbaren einkommenssteuerrechtlichen Folgen für Y. Eine Korrektur auf dem Konto Kapitaleinlagen hat bereits stattgefunden, so dass die Aktionäre zu einem späteren Zeitpunkt keine steuerfreie Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven im Umfang von diesen CHF 300'000 vornehmen können. Letztlich entspricht der innere Wert der Aktien somit dem von Y geleisteten Kaufpreis.

Im Umfang von CHF 50'000 realisiert Y einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG.

3.2 für die X AG (Annahme: Die X AG verkauft die Liegenschaft umgehend weiter)?

Da die Liegenschaft nur einen Verkehrswert von CHF 700'000 aufweist, wird die X AG mit dem Verkauf einen Verlust von CHF 300'000 erzielen. Steuerrechtlich wird dieser Verlust jedoch nicht anerkannt. Stattdessen wird die Forderung gegenüber dem Aktionär mit dem Verlust verrechnet.

Variante:

Da die Liegenschaft nur einen Verkehrswert von CHF 700'000 aufweist, wird die X AG mit dem Verkauf einen Verlust von CHF 300'000 erzielen. Steuerrechtlich wird dieser Verlust jedoch nicht anerkannt. Stattdessen wird die Minusreserve auf den Kapitaleinlagen mit dem Verlust verrechnet.

3.3 für den alten Aktionär X?

Der Vorgang hat keine einkommenssteuerrechtlichen Folgen für X.

4. Hat die Kapitalerhöhung emissionsabgaberechtliche Folgen?

Ja, das Aktienkapital beträgt bereits vor der Erhöhung CHF 1 Mio. Damit ist die Freigrenze in Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG bereits erreicht. Gemäss Art. 8 Abs. 3 StG werden Sachen zum Verkehrswert im Zeitpunkt der Einbringung bewertet. Vorliegend ist somit die Emissionsabgabe auf CHF 700'000 geschuldet. Sie beträgt 1 Prozent. Da es sich um eine Einlage über dem Nennwert handelt, können die Emissionskosten und die Emissionsabgabe selbst vom steuerbaren Betrag abgezogen werden.

5. Hat die Kapitalerhöhung verrechnungssteuerrechtliche Folgen?

Im Umfang von CHF 300'000 liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Auf dieser ist nach Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG die Verrechnungssteuer geschuldet. Vorliegend kann die Verrechnungssteuer entweder bei Y einverlangt werden oder es erfolgt eine Aufrechnung ins Hundert. Ein Meldeverfahren ist ausgeschlossen, da davon auszugehen ist, dass Y die CHF 300'000 in seiner Steuererklärung nicht deklariert hat und damit den Anspruch auf Rückerstattung verwirkt hat.



Variante:

Nein, es liegt keine geldwerte Leistung nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VSTV vor.



Aufgabe 22 (7 Punkte)

Die X AG ist auf dem Geld- und Kapitalmarkt sowie in damit verwandten Bereichen als Vermittlerin tätig. Ihr Aktienkapital beträgt CHF 1.5 Mio. (1'500 Namenaktien à je CHF 1'000). Es ist vollständig liberiert. Die Übertragbarkeit der Aktien ist nach Massgabe der Statuten beschränkt.

Die X AG besass am 31. Dezember 2012 50 eigene Aktien; im März 2013 erwarb sie weitere 275 hinzu, worauf sie in der Jahresrechnung per 31. Dezember 2013 325 eigene Papiere auswies (21,67% des Aktienkapitals). Im März 2014 veräusserte sie 125 Aktien, womit sie Ende 2014 noch deren 200 (13,33% des Aktienkapitals) besass.

Fragen

1. Wie ist dieses Vorgehen handelsrechtlich zu würdigen?

Nach Art. 659 Abs. 1 OR darf die Gesellschaft eigene Aktien nur dann erwerben, wenn frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist und der gesamte Nennwert dieser Aktien 10 Prozent des Aktienkapitals nicht übersteigt.

Werden im Zusammenhang mit einer Übertragbarkeitsbeschränkung Namenaktien erworben, so beträgt die Höchstgrenze 20 Prozent. Die über 10 Prozent des Aktienkapitals hinaus erworbenen eigenen Aktien sind innert zweier Jahre zu veräussern oder durch Kapitalherabsetzung zu vernichten (Art. 659 Abs. 2 OR).

Die Voraussetzungen für den Erwerb eigener Aktien sind somit frei verwendbares Eigenkapital sowie die Beachtung der Erwerbslimitationen.

Vorliegend ist die Übertragbarkeit der Aktien nach Massgabe der Statuten beschränkt, weshalb für die X AG Abs. 2 von Art. 659 OR gilt. Somit durfte die X AG im März 2013 eigene Aktien im Umfang von bis zu 20% des Aktienkapitals erwerben. Die X AG hat aber gesamthaft eigene Papiere im Umfang von 21.67% des Aktienkapitals erworben. Dies ist handelsrechtlich nicht zulässig.

Art. 659 Abs. 2 OR schreibt weiter vor, dass die über 10% des Aktienkapitals hinaus erworbenen eigenen Aktien innert zweier Jahre zu veräussern oder durch Kapitalherabsetzung zu vernichten sind. Am 31. Dezember 2012 besass die X AG noch keine eigenen Aktien, die über 10% des Aktienkapitals hinausgehen würden. Erst am 31. Dezember 2013 wies sie eigene Aktien im Umfang von mehr als 10% des Aktienkapitals aus. Ab diesem Zeitpunkt beginnt die Zweijahresfrist nach Art. 659 Abs. 2 OR zu laufen und endet somit am 31. Dezember 2015. Am 31. Dezember 2014 besass die X AG noch 13.33% des Aktienkapitals. Die X AG hat somit die eigenen Aktien im Umfang von 3.33% des Aktienkapitals im Jahre 2015 zu veräussern, damit sie handelsrechtlich Art. 659 OR einhält.

2. Welche gewinnsteuerlichen Folgen hat dieses Vorgehen für die X AG?

Der Erwerb eigener Aktien löst keine gewinnsteuerlichen Folgen für die X AG aus. Der Verkauf kann Gewinnsteuerfolgen auslösen, wenn der Verkaufspreis über dem Erwerbspreis liegt.



3. Welche verrechnungssteuerlichen Folgen hat dieses Vorgehen?

Art. 4a VStG umschreibt in Ergänzung von Art. 4 VStG den Gegenstand der Verrechnungssteuer. Sein Abs. 1 definiert den der Verrechnungssteuer unterliegenden Kapitalertrag ausdrücklich als die Differenz zwischen dem Erwerbspreis der eigenen Beteiligungsrechte und deren einbezahlten Nennwert. Dieser Ertragsbegriff gilt für alle in Art. 4a VStG umschriebenen Tatbestände.

Art. 4a VStG regelt die Teilliquidation für zwei Grundtatbestände. Gemäss seinem Abs. 1 ist jeder Erwerb eigener Beteiligungsrechte erstens im Zusammenhang mit einer Kapitalherabsetzung und zweitens über den Rahmen von Art. 659 OR hinaus unmittelbar und ausnahmslos als Teilliquidation zu qualifizieren, welche die Verrechnungssteuer auslöst. Art. 4a Abs. 2 VStG bestätigt den Grundsatz, dass jeder Erwerb eigener Beteiligungsrechte eine Teilliquidation darstellt. Er statuiert aber gestützt auf die beschränkte Erlaubnis des Erwerbs eigener Beteiligungsrechte von Art. 659 OR die Fiktion, dass die Teilliquidation erst eintritt, wenn die eigenen Beteiligungsrechte, deren Erwerb nach Art. 659 OR handelsrechtlich zulässig ist, länger als sechs Jahre ab Erwerbsdatum gehalten werden (vgl. zum Ganzen KS ESTV Nr. 5, Ziff. 2.1).

Dies bedeutet, dass die über 20% hinaus gehaltenen eigenen Aktien (also 1.67%) unmittelbar der Verrechnungssteuer unterliegen.

Der Erwerb der ersten 10% gehaltenen eigenen Aktien unterliegt der Regelung von Art. 4a Abs. 2 VStG. In diesem Umfang findet eine Besteuerung erst nach Ablauf der Sechsjahresfrist statt, welche vorliegend noch nicht abgelaufen ist.

Die zweiten 10% der gehaltenen eigenen Aktien gelangen erst nach Ablauf der zweijährigen Frist gemäss Art. 659 Abs. 2 OR zur Besteuerung. Die X AG besass Ende 2014 noch 13.33% des Aktienkapitals. Diese 3.33% unterliegen somit momentan noch nicht der Verrechnungssteuer, da die zweijährige Frist gemäss Art. 659 Abs. 2 OR noch nicht abgelaufen ist (vgl. Antwort zu Frage 1). Veräussert die X AG diese 3.33% nicht innert Frist, so unterliegen diese ebenfalls der Verrechnungssteuer.



Aufgabe 23 (9 Punkte)

X und Y sind zu je zu 50% Aktionäre der XY AG. Sie möchten Z als weiteren Aktionär in die XY AG aufnehmen. Die XY AG beschliesst zu diesem Zweck ihr Aktienkapital durch Ausgabe von 100 Namenaktien, die einen Nennwert von je CHF 1'000 aufweisen, von CHF 200'000 auf CHF 300'000 zu erhöhen. X und Y verzichten auf ihr Bezugsrecht. Z zeichnet die neu herausgegebenen Aktien und leistet der XY AG pro Aktie einen Liberierungsbetrag von CHF 1'500, d.h. total einen Liberierungsbetrag von CHF 150'000.

Fragen

1. Welche gewinnsteuerlichen Folgen hat die Kapitalerhöhung für die XY AG?

Keine. Bei einer Kapitalerhöhung erfolgen Kapitaleinlagen von Aktionären, welche nach Art. 60 lit. a DBG erfolgsneutrale Vorgänge und keinen steuerbaren Gewinn darstellen.

2. Welche gewinnsteuerlichen Folgen hat die Leistung des Liberierungsbetrags für die XY AG?

Ebenfalls keine. Der Liberierungsbetrag ist eine Kapitaleinlage nach Art. 60 lit. a DBG.

Die Kapitalerhöhung selbst beträgt lediglich CHF 100'000 (100 Namenaktien zu einem Nennwert von je CHF 1'000). Z hat aber einen Liberierungsbetrag von CHF 1'500, d.h. total von CHF 150'000 geleistet. Die Differenz von CHF 50'000 gilt als Aufgeld, welches nach Art. 60 lit. a DBG ebenfalls kein steuerbarer Gewinn darstellt.

3. Wie sollte die XY AG den Liberierungsbetrag verbuchen, um aus steuerplanerischer Sicht das bestmögliche Ergebnis für die Aktionäre X, Y und Z zu erzielen?

Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG lautet wie folgt: Die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind, wird gleich behandelt wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital, wenn die Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden und die Gesellschaft jede Veränderung auf diesem Konto der Eidgenössischen Steuerverwaltung meldet.

Demnach hat die XY AG den Liberierungsbetrag auf einem gesonderten Konto auszuweisen, damit die Rückzahlung desselben steuerfrei erfolgen kann.

4. Ist auf den Liberierungsbetrag die Emissionsabgabe geschuldet?

Grundsätzlich ist auf der Begründung und Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten in Form von Aktien die Emissionsabgabe geschuldet nach Art. 5 Abs. 1 lit. a StG.

Art. 6 Abs. 1 lit. h StG statuiert jedoch eine Ausnahme: Danach sind von der Emissionsabgabe ausgenommen die bei der Gründung oder Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft, einer Kommanditaktiengesellschaft oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung entgeltlich



ausgegebenen Beteiligungsrechte, soweit die Leistungen der Gesellschafter gesamthaft CHF 1 Mio. nicht übersteigen.

Vorliegend wurde das Aktienkapital von CHF 200'000 auf CHF 300'000 erhöht, zudem wurde ein Agio von CHF 50'000 geleistet. Somit ist die Freigrenze von CHF 1 Mio. nicht erreicht. Aus diesem Grund ist auf den Liberierungsbetrag i.c. keine Emissionsabgabe geschuldet.