



Unternehmenssteuerrecht II

20. Juni 2018

Musterlösung

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 15 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	18 Punkte	20.0 % des Totals
Teil 2	12 Punkte	13.3 % des Totals
Teil 3	60 Punkte	66.7 % des Totals
Total	90 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:
 - 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 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 (18 Punkte)

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	x
5b		x
5c	x	x
6a	x	
6b		x
6c	x	



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

Aufgabe 7

Gehören die eingebrachten Vermögensgegenstände zum Privatvermögen des Sacheinlegers, stellt die Differenz zwischen dem Einbringungswert und dem für den Einbringer niedrigeren Anschaffungswert einen Kapitalgewinn dar, welcher gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei ist.

Richtig.

Aufgabe 8

Ein Personenunternehmen wird vollständig veräussert. Da der Goodwill nicht aktiviert werden konnte, ist er bei der Veräusserung nicht steuerbar.

Falsch, der Goodwill ist im Kaufpreis inbegriffen. Gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG werden Kapitalgewinne im Geschäftsvermögen besteuert. Dazu zählt auch ein allfälliger Veräusserungserlös inkl. Goodwill.

Aufgabe 9

Bei der rechtsformwechselnden Umwandlung werden die Rechtsverhältnisse und damit auch die Aktiven und Verbindlichkeiten von einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft übertragen.

Falsch, die bisherige Gesellschaft bleibt bestehen. Sie ändert lediglich ihre Rechtsform.

Aufgabe 10

Wird eine Einzelfirma in eine Aktiengesellschaft umgewandelt und besteht ein Aktivenüberschuss, ist dieser inkl. der stillen Reserven zu versteuern.

Falsch, eine solche Umwandlung erfolgt mittels Übertragung. Gemäss Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG ist eine solche Übertragung steuerfrei möglich, wenn die entsprechenden Voraussetzungen gemäss Art. 19 DBG eingehalten werden.

Aufgabe 11

Werden einzelne Kapitalanteilsberechtigten einer übernommenen Kapitalgesellschaft bei einer Fusion nicht mit Kapitalanteilsrechten der übernehmenden Gesellschaft, sondern in bar abgefunden, hat dieser Vorgang eine Entreicherung der übernehmenden oder übernommenen Kapitalgesellschaft zur Folge. Die Barabfindung stellt für die Empfänger deshalb Kapitalgewinn dar.

Falsch, wenn eine solche Barabfindung von der übernommenen Gesellschaft stammt, stellt sie Vermögensertrag dar und ist gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG steuerbar, soweit die Barleistung den Nennwert resp. die Reserven aus Kapitaleinlagen übersteigt. Stammt sie



hingegen von der übernehmenden Gesellschaft, stellt sie einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn dar.

Aufgabe 12

Anlässlich der Liquidation einer Kapitalgesellschaft erzielt ein Kapitalanteilsberechtigter, der die Aktien bisher im Geschäftsvermögen hielt, einen ausserordentlichen steuerbaren Ertrag. Das dem Kapitalanteilsberechtigten zufließende Liquidationsbetreffnis ist für die Berechnung des steuerbaren Ertrags um die Abschreibung der Kapitalanteilsrechte zu kürzen.

Richtig.



Teil 3: Schriftlich zu beantwortende Aufgaben (60 Punkte)

Aufgabe 13 (16 Punkte)

Grundsachverhalt

Die Z AG betreibt eine Schreinerei. Infolge schlechten Geschäftsgangs stellte die Z AG im Geschäftsjahr 2015 ihren Betrieb ein und veräusserte die dazugehörige Liegenschaft für CHF 5'000'000 (Buchwert CHF 1'000'000).

Im Geschäftsjahr 2017 kauft die Z AG ein neues Grundstück mitsamt Lager- und Fabrikgebäude für CHF 6'000'000. Gleichzeitig stellt sie ihren Betrieb auf die Produktion von Textilien um.

Die Z AG ist zudem seit drei Jahren mit 40% an der A AG beteiligt. Der Buchwert der Beteiligung beträgt CHF 500'000 (Gestehungskosten CHF 1'000'000). Ende 2017 veräussert die Z AG die Beteiligung an der A AG für CHF 1'500'000. Mit dem Erlös aus dem Verkauf der Beteiligung erwirbt die Z AG im Geschäftsjahr 2018 für jeweils CHF 500'000 eine Beteiligung in Höhe von 35% an der B AG, eine Beteiligung in Höhe von 5% an der C AG und eine neue Spinnmaschine für ihre Textilproduktion.

Variante

Das Grundstück, welches die Z AG im Geschäftsjahr 2017 für CHF 6'000'000 erworben hat, befindet sich nicht in der Schweiz, sondern in Italien.

Aufgabenstellung

Zum Grundsachverhalt

1. Wie ist der Sachverhalt handelsrechtlich zu beurteilen?

Liegenschaft

Im Geschäftsjahr 2015 erzielt die Z AG aus dem Verkauf der Liegenschaft einen Ertrag von CHF 4 Mio. Dies entspricht der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Buchwert der Liegenschaft. Dieser Ertrag ist entsprechend zu verbuchen. Allerdings ist davon auszugehen, dass die Z AG ihre Tätigkeit nicht definitiv einstellen will, sondern sich nach einem neuen Geschäftsfeld umsieht, wofür wiederum eine neue Liegenschaft benötigt wird. Diesfalls ist es handelsrechtlich zulässig, eine entsprechende Rückstellung zu bilden (siehe dazu Art. 960e OR, wonach gemäss Abs. 3 Ziff. 4 auch Rückstellungen zur Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens gebildet werden können). Vorliegend kann somit im Umfang von CHF 4 Mio. eine Rückstellung gebildet und damit der Ertrag aus dem Verkauf der Liegenschaft neutralisiert werden.

Beim Kauf der neuen Liegenschaft im Geschäftsjahr 2017 muss die Rückstellung erfolgswirksam aufgelöst werden. Sie kann allerdings mittels einer Abschreibung auf der neuen Liegenschaft neutralisiert werden (Art. 960a Abs. 4 OR)



Beteiligung

Bei der Beteiligung gilt dasselbe wie bei der Liegenschaft. Die Z AG erzielt im Geschäftsjahr 2017 einen Ertrag von CHF 1 Mio. aus dem Verkauf der Beteiligung an der A AG. Im selben Umfang kann die Z AG eine entsprechende Rückstellung bilden, so dass auch diesfalls der Ertrag neutralisiert wird.

Im Geschäftsjahr 2018 wird die Rückstellung aufgelöst und auf den neuen Vermögensgegenständen eine entsprechende Abschreibung vorgenommen.

2. Wie ist der Sachverhalt gewinnsteuerrechtlich zu beurteilen?

Gewinnsteuerrechtlich stellt sich die Frage, ob die stillen Reserven steuerneutral auf das Ersatzobjekt übertragen werden können. Im Vordergrund steht dabei der Tatbestand der Ersatzbeschaffung gemäss Art. 64 DBG.

Liegenschaft

Damit im Sinne der Ersatzbeschaffung nach Art. 64 Abs. 1 DBG die stillen Reserven steuerneutral übertragen werden können, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- 1. Es müssen Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt werden.*
- 2. Das Ersatzobjekt muss ebenfalls betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellen.*
- 3. Das Ersatzobjekt muss sich in der Schweiz befinden.*

Gemäss Sachverhalt ist davon auszugehen, dass in der verkauften Liegenschaft die Schreinerei betrieben wurde. Somit handelt es sich um eine Betriebsliegenschaft und damit um betriebsnotwendiges Anlagevermögen.

Dasselbe gilt für die im Jahr 2017 neu erworbene Liegenschaft (Lager- und Fabrikationsgebäude). Mangels gegenteiliger Hinweise im Sachverhalt kann zudem davon ausgegangen werden, dass sich die Liegenschaft in der Schweiz befindet.

Wird die Ersatzbeschaffung nicht im selben Geschäftsjahr vorgenommen, kann gemäss Art. 64 Abs. 2 DBG im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden, die innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen ist. In der Praxis gilt eine Frist von zwei Jahren als angemessen.

Vorliegend sind somit die Voraussetzungen einer gewinnsteuerneutralen Ersatzbeschaffung erfüllt. Die Z AG kann im Geschäftsjahr 2015 eine Rückstellung im Umfang von CHF 4 Mio. bilden. Im Geschäftsjahr 2017 kann diese Rückstellung zur Abschreibung auf der neuen Liegenschaft verwendet werden. Der Buchwert der neuen Liegenschaft beträgt somit CHF 2 Mio. Es ergeben sich keine Gewinnsteuerfolgen für die Z AG.



Beteiligung

Für den Ersatz von Beteiligungen ist Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG einschlägig. Folgende Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein:

1. Die veräusserte Beteiligung muss mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals oder mindestens 10% des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmachen.
2. Die veräusserte Beteiligung muss während mindestens einem Jahr gehalten worden sein.
3. Die stillen Reserven müssen auf eine andere Beteiligung übertragen werden.

Vorliegend hat die Z AG die 40%-ige Beteiligung an der A AG während drei Jahren gehalten. Damit sind die ersten beiden Voraussetzungen erfüllt.

Auch hier wird die Ersatzbeschaffung nicht im selben Jahr vorgenommen, so dass gemäss Art. 64 Abs. 2 DBG eine Rückstellung gebildet werden kann. Bei Beteiligungen ist zudem Art. 62 Abs. 4 DBG zu beachten. Wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertberichtigungen auf den Gestehungskosten der veräusserten Beteiligungen berechtigen in Anwendung von Art. 62 Abs. 4 DBG nicht zur Ersatzbeschaffung.

Vorliegend betragen die Gestehungskosten CHF 1 Mio., der Buchwert CHF 500'000 und der Veräusserungserlös CHF 1.5 Mio. In der Differenz zwischen Gestehungskosten und Buchwert (CHF 500'000) handelt es sich um wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertberichtigungen. Diese CHF 500'000 unterliegen im Jahr 2017 der Gewinnsteuer. Im Umfang der restlichen CHF 500'000 kann demgegenüber gemäss dem Ersatzbeschaffungstatbestand eine Reserve gebildet werden.

Im Geschäftsjahr 2018 kauft die Z AG Beteiligungen an der B AG und der C AG sowie eine Spinnmaschine. Soweit es sich um die Beteiligungen an der B AG und C AG handelt, ist auch die dritte Voraussetzung von Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG erfüllt. Die Rückstellung von CHF 500'000 aus dem Geschäftsjahr 2017 kann somit zur Abschreibung auf diesen Beteiligungen verwendet werden. Da der Verkehrswert dieser beiden Beteiligungen die Rückstellung übersteigt, spielt es keine Rolle, dass bei der Spinnmaschine die Voraussetzungen einer steuerneutralen Ersatzbeschaffung nach Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG nicht erfüllt sind.

Fazit: CHF 500'000 (wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertberichtigungen) unterliegen im Geschäftsjahr 2017 der Gewinnsteuer. Die weiteren CHF 500'000 aus dem Verkauf der Beteiligung an der A AG können steuerneutral auf die Beteiligungen an der B AG und C AG übertragen werden.

Zur Variante

3. Wie ist der Sachverhalt gewinnsteuerrechtlich zu beurteilen?

Es liegt keine Ersatzbeschaffung im Sinne von Art. 64 Abs. 1 DBG vor, da sich die neu erworbene Liegenschaft nicht in der Schweiz befindet. Mit dem Kauf der Liegenschaft sind die Ersatzbeschaffungsrückstellungen von CHF 4'000'000 nicht mehr begründet, so dass sie dem steuerbaren Gewinn im Geschäftsjahr 2017 zugerechnet werden.



Aufgabe 14 (22 Punkte)

Die X AG ist Alleinaktionärin der Y AG. Infolge von Umstrukturierungsmassnahmen absorbiert die X AG die Y AG per 1. Januar 2018.

Die Bilanzen der X AG und der Y AG per 31. Dezember 2017 lauten wie folgt (in CHF):

X AG per 31.12.2017			
	1'200'000	600'000	
Beteiligung Y. AG	1'600'000	1'200'000	Schulden
übrige Aktiven		1'000'000	Aktienkapital Reserven
	2'800'000	2'800'000	

Stille Reserven nur auf der Beteiligung an der Y AG

Y AG per 31.12.2017			
	1'000'000	600'000	
Liegenschaft	1'400'000	1'000'000	Schulden
übrige Aktiven		800'000	Aktienkapital Reserven
	2'400'000	2'400'000	

Stille Reserven (auf der Liegenschaft): CHF 800'000; kein Goodwill

Aufgabenstellung

1. Wie ist die Fusion handelsrechtlich zu beurteilen?

Die Kapitalanteilsrechte der Tochtergesellschaft unter den Aktiven der Muttergesellschaft werden vernichtet und an deren Stelle erscheinen die Aktiven und Verbindlichkeiten der Tochtergesellschaft in der Bilanz der Muttergesellschaft.

Bilanz der X AG (nach Fusion)			
	1'000'000	1'200'000	Schulden
Liegenschaft *	3'000'000	1'200'000	Aktienkapital
übrige Aktiven		1'600'000	Reserven
	4'000'000	4'000'000	

*) Stille Reserven (in Liegenschaft): 800'000



2. Wie sind die gewinnsteuerrechtlichen Folgen der Fusion für die beteiligten Gesellschaften zu beurteilen?

Y AG

Gemäss Art. 61 Abs. 1 DBG müssen für eine steuerneutrale Fusion folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- 1. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (fiskalische Verknüpfung)*
- 2. Übernahme der bisher massgeblichen Gewinnsteuerwerte (Übernahme der Aktiven und Verbindlichkeiten zum Buchwert)*

Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte im Sachverhalt kann angenommen werden, dass beide Voraussetzungen vorliegend erfüllt sind. Für die Y AG resultieren somit keine Gewinnsteuerfolgen.

X AG – Fusionsgewinn

Ein Fusionsgewinn entsteht, wenn der Buchwert der übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten höher ist als der Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft.

Im vorliegenden Sachverhalt beträgt der Buchwert der übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten CHF 1.8 Mio. Der Buchwert der Beteiligung beträgt CHF 1.2 Mio. Daraus ergibt sich ein Fusionsgewinn von CHF 600'000.

Gemäss Art. 61 Abs. 5 DBG unterliegt ein solcher Fusionsgewinn der Gewinnsteuer. Die X AG kann auf diesem Gewinn den Beteiligungsabzug nach Art. 69 und 70 DBG geltend machen.

3. Wie wären die gewinnsteuerrechtlichen Folgen für die X AG zu beurteilen, wenn sie die Beteiligung für CHF 2'600'000 erworben und per 31.12.2017 zu diesem Wert bilanziert hätte?

X AG – Fusionsverlust

Gemäss dieser Variante beträgt das Eigenkapital CHF 1.8 Mio. Der Buchwert der Beteiligung beträgt CHF 2.6 Mio. Daraus ergibt sich ein Fusionsverlust von CHF 800'000. Allerdings verfügt die Y AG über stille Reserven auf der Liegenschaft von CHF 800'000. Der Fusionsverlust ist rein buchhalterisch bedingt und hat keinen effektiven Vermögensabgang (Verlust) zur Folge, weil er durch die stillen Reserven auf der Liegenschaft der übernommenen Tochtergesellschaft abgedeckt wird. Somit kann dieser unechte Fusionsverlust gemäss Art. 61 Abs. 5 DBG nicht steuerlich abgezogen werden.

4. Wie wären die gewinnsteuerrechtlichen Folgen für die X AG zu beurteilen, wenn sie die Beteiligung für CHF 2'800'000 erworben und per 31.12.2017 zu diesem Wert bilanziert hätte?

Im Unterschied zu Frage 3 ergibt sich in dieser Variante zusätzlich zum unechten Fusionsverlust von CHF 800'000 ein echter Fusionsverlust im Umfang von CHF 200'000.



Dieser Fusionsverlust ergibt sich aus der Überbewertung der Beteiligung an der Y AG. Da die X AG schon vor der Fusion eine steuerwirksame Wertberichtigung hätte vornehmen müssen, ist dieser echte Fusionsverlust ebenfalls steuerwirksam und kann steuerlich abgezogen werden.

5. Wie wären die gewinnsteuerrechtlichen Folgen für die X AG zu beurteilen, wenn die Beteiligung mit einem Buchwert von CHF 1'200'000 bilanziert wäre und sich deren Gestehungskosten auf CHF 1'500'000 beliefen?

Auch in dieser Variante ergibt sich in einem ersten Schritt ein Fusionsgewinn von CHF 600'000, welcher der Gewinnsteuer unterliegt.

Im Unterschied zu Frage 3 handelt es sich jedoch im Umfang von CHF 300'000 um wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertberichtigungen. Auf diesen CHF 300'000 kann gemäss Art. 62 Abs. 4 i.V.m. Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG kein Beteiligungsabzug geltend gemacht werden.

6. Hat die Fusion einkommenssteuerrechtliche Folgen für die Aktionäre der X AG?

Aufgrund der Fusion ergeben sich keine nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG steuerbaren Beteiligungserträge. Die Fusion hat somit keine einkommenssteuerrechtlichen Folgen für die Aktionäre der X AG.

7. Hat die Fusion verrechnungssteuerrechtliche Folgen?

Es handelt sich vorliegend um eine steuerneutrale Umstrukturierung nach Art. 61 DBG. Gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG ist dieser Tatbestand von der Verrechnungssteuer ausgenommen. Die offenen und stillen Gewinnreserven der übernommenen Kapitalgesellschaft bleiben bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft latent erhalten.



Aufgabe 15 (22 Punkte)

Die Auto-Mechanik-Werkstatt AG (Auto AG) ist sanierungsbedürftig und weist folgende Bilanz (zugleich Steuerbilanz) vor Sanierung per 31.12.2016 auf:

Auto AG vor Sanierung per 31.12.2016
(zugleich Steuerbilanz)

Flüssige Mittel	100'000	1'400'000	Schulden
Debitoren	300'000	300'000	Aktionärsdarlehen
Vorräte	600'000		
Liegenschaft	600'000	1'500'000	Aktienkapital
Einrichtungen	200'000	300'000	Reserven (Gewinnres.)
Maschinen	400'000		
Verlustvortrag	1'000'000		
Verlust 2016	300'000		
	3'500'000	3'500'000	

Die Auto AG hat folgenden Sanierungsbedarf:

• Wertberichtigung Debitoren	100'000
• Abschreibung Maschinen	100'000
• Verlustausbuchung	
- Verlustvortrag	1'000'000
- Verlust 2016	300'000
• Sanierungsreserve	200'000
Total	1'700'000



Die Sanierungsbilanz (Statusbilanz) gestaltet sich demnach wie folgt:

Sanierungsbilanz (Statusbilanz)			
Flüssige Mittel	100'000	1'400'000	Schulden
Debitoren	200'000	300'000	Aktionärsdarlehen
Vorräte	600'000		
Liegenschaft	600'000	1'500'000	Aktienkapital
Einrichtungen	200'000	300'000	Reserven (Gewinnres.)
Maschinen	300'000	200'000	Sanierungsreserve
Sanierungsbedarf	1'700'000		
	3'700'000	3'700'000	

Aufgabenstellung

1. Die Auto AG einigte sich mit den Aktionären und den Gläubigern auf folgende Sanierungsmassnahmen:
 - CHF 800'000 Gläubigerverzicht
 - CHF 150'000 Verzicht der Aktionäre auf ihre Darlehen
 - CHF 500'000 Kapitalherabsetzung
 - CHF 250'000 Auflösung Reserven

Erstellen Sie die Handels- und Steuerbilanz der Auto AG per 1.1.2017 nach der Sanierung.

<i>Handelsbilanz per 1.1.2017</i>			
<i>Flüssige Mittel</i>	<i>100'000</i>	<i>600'000</i>	<i>Schulden</i>
<i>Debitoren</i>	<i>200'000</i>	<i>150'000</i>	<i>Aktionärsdarlehen</i>
<i>Vorräte</i>	<i>600'000</i>		
<i>Liegenschaft</i>	<i>600'000</i>	<i>1'000'000</i>	<i>Aktienkapital</i>
<i>Einrichtungen</i>	<i>200'000</i>	<i>50'000</i>	<i>Reserven (Gewinnres.)</i>
<i>Maschinen</i>	<i>300'000</i>	<i>200'000</i>	<i>Sanierungsreserve</i>
	<i>2'000'000</i>	<i>2'000'000</i>	



Steuerbilanz per 1.1.2017

Flüssige Mittel	100'000	600'000	Schulden
Debitoren	200'000	150'000	Aktionärsdarlehen
Vorräte	600'000		
Liegenschaft	600'000	1'000'000	Aktienkapital
Einrichtungen	200'000	50'000	Reserven (Gewinnres.)
Maschinen	300'000	200'000	Sanierungsreserve
Verlustvortrag	750'000	750'000	Steuerausgleichskonto
	2'550'000	2'550'000	

2. Welches sind die gewinnsteuerrechtlichen Folgen der beschriebenen Sanierungsmassnahmen für die Auto AG?

Gläubigerverzicht und Verzicht der Aktionäre auf ihre Darlehen

- *Durch den Forderungsverzicht eines Gläubigers fällt für die Auto AG eine Schuld weg, weshalb ein erfolgswirksamer Buchgewinn entsteht (Reinvermögenszugang).*
- *Es liegt ein echter Ertrag vor.*
- *D.h. die handelsrechtlich zulasten des echten Sanierungsgewinns verbuchten Sanierungsaufwendungen gelten gewinnsteuerrechtlich als abgerechnet und können in den Folgejahren nicht mehr zum Abzug gebracht werden.*
- *Verlustvorträge können zeitlich unbeschränkt mit echten Sanierungsgewinnen verrechnet werden (Art. 67 Abs. 2 DBG).*
- *Ist der Gläubiger gleichzeitig auch Kapitalanteilsberechtigter, so ist gemäss Bundesgericht der Forderungsverzicht grundsätzlich gleich zu behandeln wie ein Forderungsverzicht eines Dritten. Ausnahme: Darlehen wurde vor der Sanierung steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt → hierzu gibt es keinerlei Anhaltspunkte im Sachverhalt, weshalb der Verzicht der Aktionäre auf ihre Darlehen gleich zu behandeln ist wie der Gläubigerverzicht eines Dritten.*

Kapitalherabsetzung und Auflösung Reserven

- *Der Sanierungsgewinn von 500'000 aus Kapitalherabsetzung und von 250'000 aus Auflösung der Gewinnreserven stammt aus früheren Kapitaleinlagen, die nicht zum steuerbaren Ertrag gehörten (Art. 60 lit. a DBG).*
- *Die Kapitaleinlagen werden durch die Kapitalentnahme nicht zu steuerbarem Ertrag.*
- *Es liegt ein unechter Ertrag vor.*



- *D.h. die handelsrechtlich zulasten des Sanierungsgewinns verbuchten Sanierungsaufwendungen gelten gewinnsteuerrechtlich nicht als zulasten echter Erträge verrechnet.*
 - *Sanierungsreserven, die zulasten von unechten Sanierungsgewinnen gebildet werden, stellen gewinnsteuerrechtlich eine echte Reserve dar.*
 - *Gewinne späterer Steuerperioden können mit dem Verlustvortrag von CHF 750'000 verrechnet werden; im Umfang der verrechneten Verlustvorträge ist das Steuerausgleichskonto zu verringern bzw. auf Reserven umzubuchen.*
3. X ist Alleinaktionär der Auto AG. Welches sind die einkommens- bzw. gewinnsteuerrechtlichen Folgen der beschriebenen Sanierungsmassnahmen für X, wenn er die Aktien

3.1 im Privatvermögen hält?

Gläubigerverzicht und Verzicht der Aktionäre auf ihre Darlehen sowie Kapitalherabsetzung und Auflösung Reserven

Nach Art. 16 Abs. 3 DBG sind Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen steuerfrei. Als Korrelat hierzu sind Kapitalverluste auf Privatvermögen steuerlich nicht zu berücksichtigen. Sanierungsbedingte Verluste auf den Kapitalanteilsrechten sind somit für die Einkommenssteuer unbeachtlich.

3.2 im Geschäftsvermögen hält?

Gläubigerverzicht und Verzicht der Aktionäre auf ihre Darlehen

Bei Aktien im Geschäftsvermögen gilt das Buchwertprinzip. Durch den Gläubigerverzicht entspricht der bisher bilanzierte Buchwert der Beteiligung wieder dem inneren Wert. Der Gläubigerverzicht wird demzufolge erfolgswirksam als abzugsfähiger Sanierungsaufwand verbucht.

Kapitalherabsetzung und Auflösung Reserven

Bei Aktien im Geschäftsvermögen gilt das Buchwertprinzip. Nach Art. 28 Abs. 1 DBG sind geschäftsmässig begründete Abschreibungen von Aktiven zulässig, soweit sie buchmässig ausgewiesen sind. Sofern also der innere Wert der Beteiligung abgenommen hat, kann X eine Abschreibung/Wertberichtigung auf seiner Beteiligung vornehmen (Substanzabschreibung).

4. Welches sind die emissionsabgaberechtlichen Folgen der beschriebenen Sanierungsmassnahmen?

Gläubigerverzicht und Verzicht der Aktionäre auf ihre Darlehen

Der Forderungsverzicht eines Drittgläubigers hat keine emissionsabgaberechtlichen Folgen. Der Forderungsverzicht der Aktionäre auf ihr Darlehen wird hingegen nach Art.



5 Abs. 2 lit. a StG dem Zuschuss gleichgestellt, weshalb die Emissionsabgabe grundsätzlich geschuldet ist. Für Sanierungen gibt es jedoch gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. k StG eine Ausnahme. Die Abgabe ist bei Zuschüssen von Aktionären nicht geschuldet, soweit bestehende Verluste beseitigt werden und die Leistungen der Aktionäre gesamthaft CHF 10 Mio. nicht übersteigen. Vorliegend sind die Voraussetzungen für die Ausnahme gegeben, weshalb keine Abgabe geschuldet ist.

Kapitalherabsetzung und Auflösung Reserven

Es findet vorliegend keine Begründung oder Erhöhung des Nennwertes von Beteiligungsrechten nach Art. 5 StG statt, weshalb diese Sanierungsmassnahmen keine emissionsabgaberechtlichen Folgen haben.

5. Welches sind die verrechnungssteuerrechtlichen Folgen der beschriebenen Sanierungsmassnahmen?

Gläubigerverzicht und Verzicht der Aktionäre auf ihre Darlehen sowie Kapitalherabsetzung und Auflösung Reserven

Es liegt keine (offene oder verdeckte) Gewinnausschüttung vor, weshalb alle beschriebenen Sanierungsmassnahmen keine verrechnungssteuerrechtlichen Folgen haben (vgl. Art. 4 VStG und Art. 20 VStV).