

Vorbereitung eidgenössisches Diplom 2026 Experten in Rechnungslegung und Controlling

Direkte Bundessteuer / Verrechnungssteuer

Daniel Messmer, Leiter Steuern
dipl. Steuerexperte / Steuerexperte SSK
T+ 41 71 243 56 64, messmer@inspecta.ch



inspecta
treuhand revision steuern

Agenda

Einleitung

1. Fusion – Zusammenschluss Personenunternehmen
2. Spaltung – Abspaltung der Immobilien
3. Verdeckte Gewinnausschüttung – modifiz. Dreieckstheorie
4. Verdecktes Eigenkapital
5. Transponierung
6. Abschreibung und Verlustverrechnung
7. Sanierung
8. Steuerstrafrecht



Einleitung

Prüfungsmodus

Auszug aus der Prüfungswegleitung 2024

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

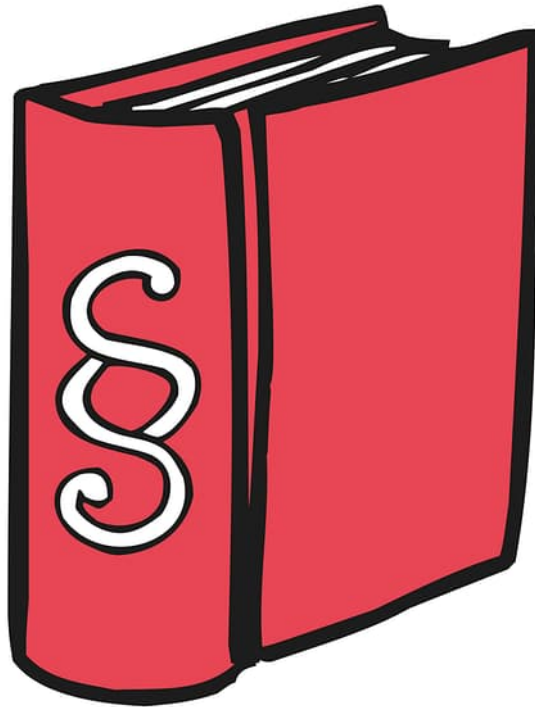
Prüfungsteil Steuern = 10 % der Gesamtgewichtung (exkl. Interdisziplinäre Fallstudie)

1h Direkte Steuern (50%) / 1h Mehrwertsteuern (50%)



Einleitung

Prüfungstipp: Lies das Gesetz!



1. Einleitung Umstrukturierungen juristischer Personen

1. Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Begriff Umstrukturierung

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

Zivilrechtlich Wege, eine Umstrukturierung zu vollziehen

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



1. Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Überblick Umstrukturierungen gemäss Art. 61 DBG (1/3)

Art. 61 Abs. 1 DBG Ingress

Keine Besteuerung stille Reserven

- Umstrukturierungen allgemein
- Fortbestand Steuerpflicht CH
- Übernahme Gewinnsteuerwerte

Bst. a Umwandlung

in Personen-
gesellschaft
oder jP

Bst. b Spaltungen

Betriebe oder Teil-
betrieb bei beiden
Unternehmungen

Zudem Übertragung
gegen Eigenkapital

Keine Sperrfrist

Bst. c Kapitalgewinn

Austausch von Betei-
ligungsrechten bei
Umstrukturierungen
o. fusionsähnlichen
Zusammenschlüssen

Vorbehalt: Durch
Beteiligungsabzug
bedingte Realisations-
tatbestände

Bst. d Tochtergesellschaft

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

Art. 61 Abs. 2 DBG Nachsteuer:

Sperrfrist 5 Jahre: Nachsteuer
(**anteilmässig** gem. Quote)

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



1. Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Überblick Umstrukturierungen gemäss Art. 61 DBG (2/3)

Art. 61 Abs. 3 DBG Konzernübertragungen

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



Art. 61 Abs. 4 DBG Nachbesteuerung

Sperrfrist 5 Jahre für:

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

Art. 61 Abs. 5 DBG Fusionsverlust bei Tochterabsorption

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

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

Ersatz von Beteiligungen:

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

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

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

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



1. Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Überblick Umstrukturierungen gemäss Art. 61 DBG (3/3)

Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG

Tochtergesellschaft

Betriebe, Teilbetriebe
sowie betriebliches AV auf inl.
TG ($\geq 20\%$)



Art. 61 Abs. 2 DBG

Nachbesteuerung: Sperrfrist 5

Jahre: Nachsteuer

(**anteilmässig** gem. Quote)

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

Art. 61 Abs. 3 DBG

Konzernübertragungen

Übertrag zu Buchwerten
von:

- $\geq 20\%$ Beteiligungen ¹
- Betriebe, Teilbetriebe
- Gegenstände des betriebl. AV



Art. 61 Abs. 4 DBG Nachbesteuerung

Sperrfrist 5 Jahre für:

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

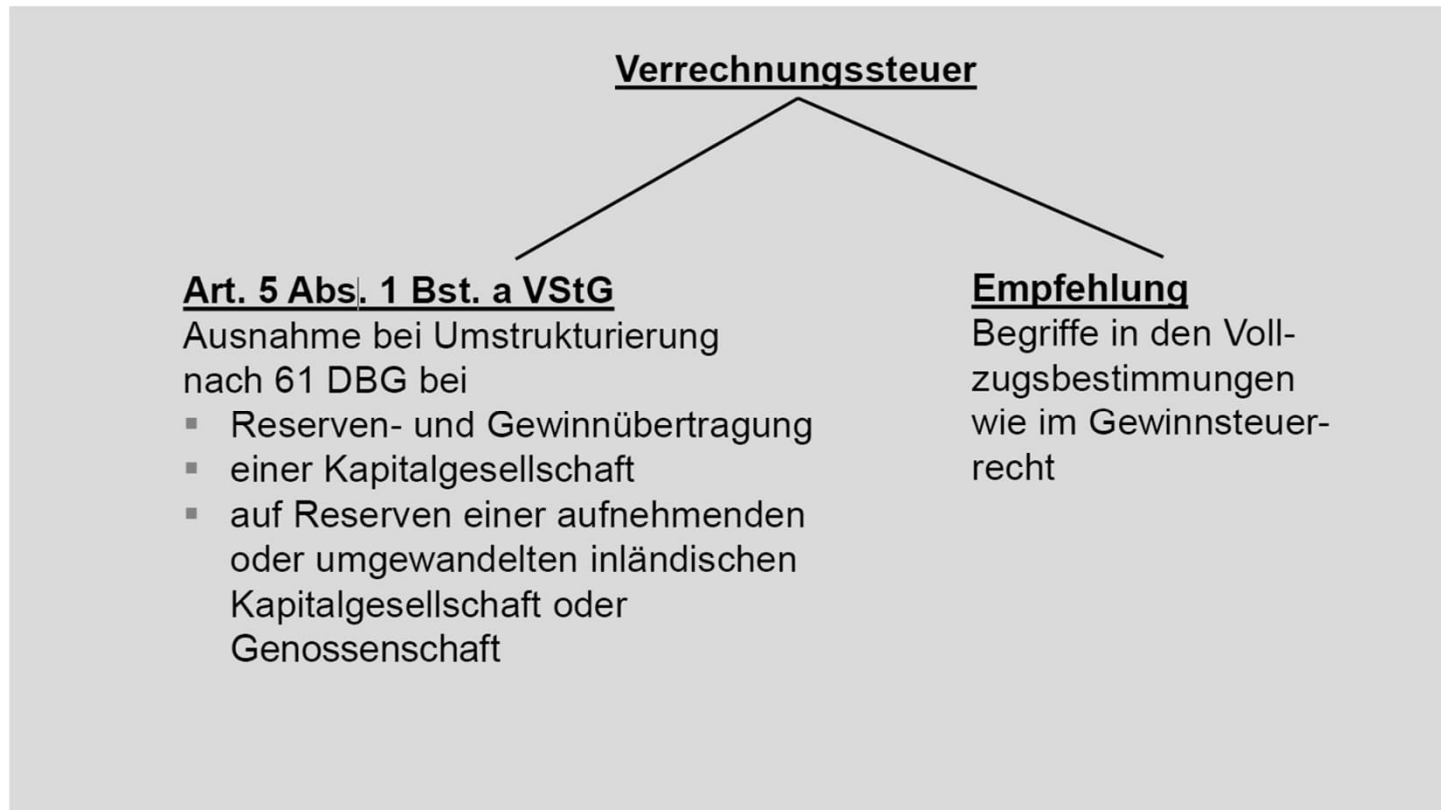
Sperrfristverletzung: Bei Veräusserung übertragenes AV oder Anteile an übernehmender Tochtergesellschaft (z.B. 60 %) = **quotale Abrechnung** über die übertragenen stillen Reserven (60%)

Sperrfristverletzung: Bei Aufgabe einheitl. Leitung: Verkauf Anteile an übertragender o. über-nehmender Tochterges. (z.B. 60 %) = Abrechnung über **100 %** der übertragenen stillen Reserven.



1. Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Verrechnungssteuern bei Umstrukturierungen



1. Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Fusion nach DBG 61 I (1/2)

Voraussetzungen für steuerneutrale Fusionen

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

Wirkung

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

Auf Stufe Beteiligte/Aktionäre gilt:

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



1. Grundlagen von Umstrukturierungen juristischer Personen

Fusion nach DBG 61 I (2/2)

Bedeutung von Art. 61 Abs. 5 DBG

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

Bei Tochterabsorption

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

Bei Mutterabsorption

- Fusionsagio / Fusionsdisagio steuerneutral (Einlage-Tatbestand)



1. Fallbeispiel 1

Fusion – Zusammenschluss von Personenunternehmen

2. Fallbeispiel 2

Spaltung – Abspaltung der Immobilien

3. Einleitung

Gewinnvorwegnahmen /

Dreieckstheorie / modif.

Dreieckstheorie /

Direktbegünstigungstheorie

3. Einleitung – verdeckte geldwerte Vorteile

Offene Gewinnausschüttungen / Kapitalentnahmen

- Leistung der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf dem rechtlich dafür vorgezeigten Weg
- Keine Rückzahlung von bestehenden Kapitalanteilen
- Verbuchung zu Lasten der Reserven
- Ausgeschüttete Leistungen sind von der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft schon als Gewinn besteuert worden

Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung bzw. „geldwerten Leistung“

- Leistung der Gesellschaft ohne entsprechende Gegenleistung
- Leistungen an nahestehende Personen (Aktionäre, Verwandte der Aktionäre, andere nahestehende Personen), die einem unabhängigen Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wären; also ungewöhnlich, mit sachgemäßem Geschäftsgebaren nicht vereinbar
- Begünstigung ist für die handelnden Gesellschaftsorgane erkennbar



3. Einleitung – verdeckte geldwerte Vorteile

Verdeckte geldwerte Vorteile

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



3. Einleitung – verdeckte geldwerte Vorteile

Steuerliche Folgen der geldwerten Leistung

Direkte Steuern

- Bei der leistenden Kapitalgesellschaft
 - Aufrechnung zum steuerbaren Gewinn
- Beim empfangenden Anteilsinhaber
 - Aufrechnung zum steuerbaren Gewinn / Einkommen
 - Teilbesteuerung zu 70% gem. Art. 18b DBG (GV) / Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG (PV)

Verrechnungssteuer

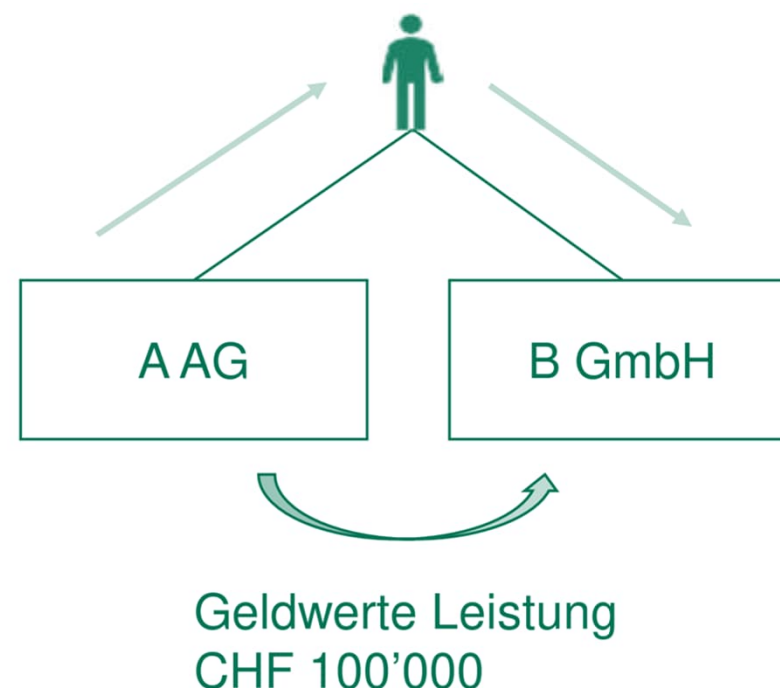
- Steuerentrichtung (Grundsatz)
 - Überwälzung auf den Empfänger der GWL (ansonsten «Aufrechnung ins Hundert»)
 - «Aufrechnung ins Hundert»: Nettoleistung (GWL) entspricht 65% der Bruttoleistung → 35% auf Bruttoleistung = 53.85% VST
- Meldung statt Entrichtung (Ausnahme)
 - Ausgeschlossen bei Hinterziehungsabsicht oder, sofern Leistungsempfänger nicht rückerstattungsberechtigt ist



3. Reine Dreieckstheorie

Definition

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



Anwendung in der Praxis

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



3. Modifizierte Dreieckstheorie

Definition

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

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

Anwendung in der Praxis

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



3. Direktbegünstigungstheorie

Definition

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

Anwendung in der Praxis

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



3. Fallbeispiel 3

Verdeckte

Gewinnausschüttung – modifizierte Dreieckstheorie

4. Einleitung verdecktes Eigenkapital

4. Fallbeispiel 4

Verdecktes Eigenkapital

4. Verdecktes Eigenkapital

Verdecktes Eigenkapital liegt vor, wenn die Gesellschaft

- ihre Tätigkeit ohne die in Frage stehenden Mittel nicht im tatsächlich erfolgten Umfang aufnehmen und weiterführen könnte
- aus eigener Kraft die notwendigen Mittel bei Dritten nicht erhalten hätte
- diese Mittel in einem für Fremdfinanzierungen unüblichen Mass dem Risiko des Geschäftserfolgs aussetzt

→ Nur derjenige Teil, der direkt oder indirekt vom Anteilsinhaber oder von einer dieser nahestehenden Person stammt, gilt als verdecktes Eigenkapital!

Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals:

- Mittel seiner schematischen Berechnung (KS ESTV Nr. 6a) wird ermittelt, welcher Höchstbetrag an fremden Mitteln eine Kapitalgesellschaft aus eigener Kraft von Dritten erhalten würde;
- Für Finanzgesellschaften beträgt das maximal zulässige Fremdkapital in der Regel 6/7 der Bilanzsumme;
- Der Nachweis, dass die konkrete Finanzierung dem Drittvergleich standhält, bleibt vorbehalten.



4. Verdecktes Eigenkapital

Auszug aus dem KS ESTV Nr. 6a verdecktes Eigenkapital – Belehnungssätze

Vom Verkehrswert sind in der Regel die folgenden Ansätze als Höchstbetrag der von der Gesellschaft aus eigener Kraft erhältlichen fremden Mittel zu betrachten:

Flüssige Mittel	100 %
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	85 %
Andere Forderungen	85 %
Vorräte	85 %
Uebrigtes Umlaufvermögen	85 %
In- und ausländische Obligationen in Schweizer Franken	90 %
Ausländische Obligationen in Fremdwährung	80 %
Kotierte in- und ausländische Aktien	60 %
Uebrige Aktien und GmbH-Anteile	50 %
Beteiligungen	70 %
Darlehen	85 %
Betriebseinrichtungen	50 %
Fabrikliegenschaften	70 %
Villen, Eigentumswohnungen, Ferienhäuser und Bauland	70 %
Uebrige Liegenschaften	80 %
Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Organisationskosten	0 %
Andere immaterielle Anlagen	70 %



4. Verdecktes Eigenkapital

Berechnung verdecktes Eigenkapital

Schulden gemäss Bilanz			CHF	10'000
• davon von Dritten			CHF	2'500
• davon Aktionärsdarlehen			CHF	7'500
Aktiven	Verkehrswert (CHF)	Belehnung (%)	Belehnung (CHF)	
Flüssige Mittel	2'000	100	2'000	
Debitoren	1'500	85	1'275	
Warenlager	2'500	85	2'125	
Betriebs-einrichtungen	5'000	50	2'500	
Zulässige Fremdverschuldung			CHF	7'900
Darlehen Dritter			CHF	2'500
Darlehen Aktionär maximal zulässig			CHF	5'400
Verdecktes Eigenkapital			CHF	2'100



4. Verdecktes Eigenkapital

Steuerlich anerkannte Zinssätze 2026 für Vorschüsse oder Darlehen in CHF

Siehe Rundschreiben ESTV:

<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/verrechnungssteuer/verrechnungssteuer/fachinformationen/zinssaetze.html>

		Zinssatz mindestens:	
1	Für Vorschüsse an Beteiligte oder nahe stehende Dritte (in CHF)		
1.1	aus Eigenkapital finanziert und wenn kein Fremdkapital verzinst werden muss	$\frac{3}{4} \%$	
1.2	aus Fremdkapital finanziert	Selbstkosten zuzügl. $\frac{1}{4} - \frac{1}{2} \%$ ¹ mindestens $\frac{3}{4} \%$	
2	Für Vorschüsse von Beteiligten oder nahe stehenden Dritten (in CHF)	Zinssatz höchstens:	
		Wohnbau und Landwirtschaft	Industrie und Gewerbe
2.1	Liegenschaftskredite:		
	– bis zu einem Kredit in der Höhe der ersten Hypothek, d.h. 2/3 des Verkehrswertes der Liegenschaft	$1 \frac{1}{4} \%$	$1 \frac{3}{4} \%$
	– Rest	2% ²	$2 \frac{1}{2} \%$ ²
	wobei folgende Höchstsätze für die Fremdfinanzierung gelten:		
	• Bauland, Villen, Eigentumswohnungen, Ferienhäuser und Fabrikliegenschaften bis 70 % vom Verkehrswert		
	• Übrige Liegenschaften bis 80 % vom Verkehrswert		
2.2	Betriebskredite:		
	a) bis CHF 1 Mio.		
	– bei Handels- und Fabrikationsunternehmen	$3 \frac{1}{2} \%$ ²	
	– bei Holding- und Vermögensverwaltungsgesellschaften	3% ²	
	b) ab CHF 1 Mio.		
	– bei Handels- und Fabrikationsunternehmen	$1 \frac{1}{2} \%$ ²	
	– bei Holding- und Vermögensverwaltungsgesellschaften	$1 \frac{1}{4} \%$ ²	

4. Verdecktes Eigenkapital

Ermittlung der Zinsen auf dem verdeckten Eigenkapital – teilweise Zinsaufrechnung

Werden Darlehen von Beteiligten oder diesen Nahestehenden zu einem Zinssatz zur Verfügung gestellt, der unter dem höchstzulässigen Zinssatz liegt, wird vom gesamten Darlehenszins der Darlehen von Anteilsinhabern oder Nahestehenden soviel als abzugsfähiger Aufwand anerkannt, als gemäss Merkblatt für den anerkannten Fremdkapitalanteil dieser Darlehen zulässig wäre.

→ Nur der verbleibende Rest wird aufgerechnet.

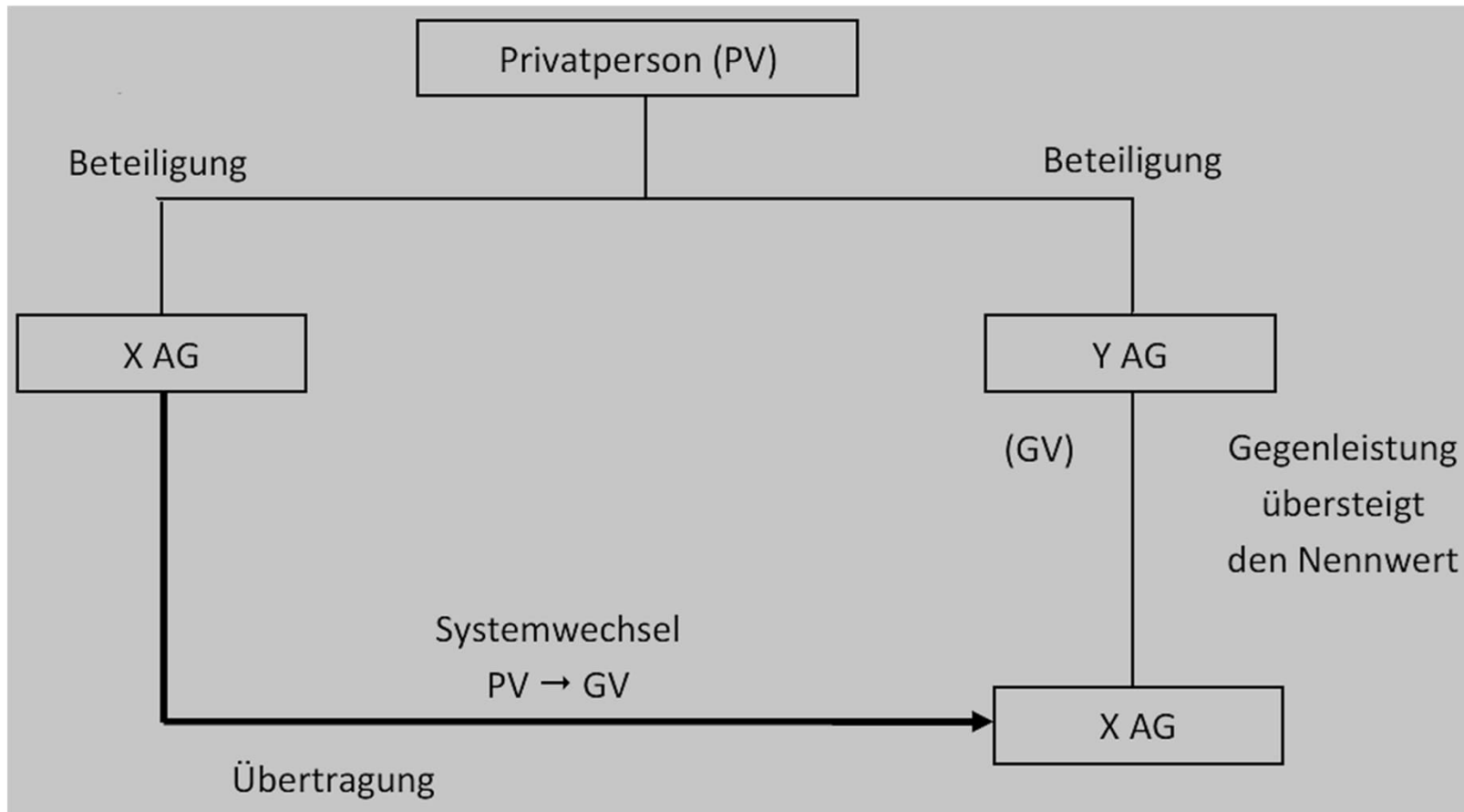
Zulässige Fremdverschuldung	CHF	7'900
• Darlehen Dritter	CHF	2'500
• Darlehen Aktionär maximal zulässig ¹	CHF	5'400
Verdecktes Eigenkapital	CHF	2'100
Zulässiger Zins auf Fremdkapital 3.00 % von 5'400	CHF	162.0
Effektiver Zins auf Aktionärsdarlehen 2.5% von 7'500	CHF	187.5
Aufzurechnender Zins	CHF	25.5
¹ effektiv verzinst zu 2.5 % (max. zulässig gemäss Rundschreiben der ESTV = 3.0 %)		



5. Einleitung Transponierung

5. Transponierung

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



5. Transponierung

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

Definition

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

Voraussetzungen

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

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



5. Transponierung

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

Steuerliche Würdigung

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

Agio-Lösung als "Heilung"

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



5. Fallbeispiel 5

Transponierung

6. Einleitung Abschreibungen und Verlustverrechnung

6. Steuerliche Implikationen Aufwertung nach Art. 725c OR

Wortlaut Art. 62 Abs. 3 DBG

Abschreibungen von Aktiven, die zum Ausgleich von Verlusten höher bewertet wurden, können nur vorgenommen werden, wenn die Aufwertungen handelsrechtlich zulässig waren und die Verluste im Zeitpunkt der Abschreibung nach Art. 67 Abs. 1 DBG verrechenbar gewesen wären.

Wirkung

- Gemäss Art. 67 Abs. 1 DBG sind Verluste nur während den 7 nachfolgenden Jahren verrechenbar.
- Art. 62 Abs. 3 DBG verhindert eine Ausdehnung der Verlustverrechnungsperiode durch Aufwertung mit späterer Wiederabschreibung.
- Aber: Möglichkeit zur Rettung zu verfallen drohender Verlustverrechnung durch Aufwertung von Aktiven (ohne Wiederabschreibung).



6. Fallbeispiel 6

Abschreibungen und Verlustverrechnung

7. Einleitung Sanierung

7. Steuerliche Konsequenzen Kapitalverlust und Überschuldung

Sanierungsbedürftigkeit nach Obligationenrecht Unterbilanz (Art. 725a Abs. 2 nOR)

Bilanz

Aktiven	Passiven
Umlaufvermögen und Anlagevermögen	Fremdkapital
Bilanzverlust	Aktienkapital
	Gesetzliche Reserven
	Freie Reserven

Summe AK +
gesetzliche
Reserven

Überschuldung (Art. 725b Abs. 1 nOR)

Bilanz

Aktiven	Passiven
Umlaufvermögen und Anlagevermögen	Fremdkapital
Bilanzverlust	Aktienkapital
	Gesetzliche Reserven
	Freie Reserven



7. Steuerliche Konsequenzen Kapitalverlust und Überschuldung

Direkte Bundessteuer

Sanierungsbedürftigkeit

- Sanierungsbedürftigkeit bejaht, wenn eine echte Unterbilanz vorliegt.
- Berücksichtigung der offenen Reserven und stillen Reserven zur Abdeckung der Verluste.
- Keine steuerlich relevante Sanierung liegt vor, wenn ein Verlustvortrag lediglich durch bilanzielle Massnahmen beseitigt oder reduziert wird (bsw. Aufwertung von Liegenschaften und Beteiligungen, Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen, Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige -erhöhung, Rangrücktritt).

Wirkung

- Ausdehnung der Verlustverrechnung auf >7 Jahre für steuerbare Sanierungsgewinne

Rechtliche Grundlagen

- Art. 67 Abs. 2 DBG – Verlustverrechnung



7. Steuerliche Konsequenzen Kapitalverlust und Überschuldung

Verrechnungssteuer

Sanierungsbedürftigkeit

- Sanierungsbedürftigkeit bejaht, wenn eine ~~echte~~ Unterbilanz vorliegt.
- Die offenen Reserven decken die ausgewiesenen Verluste nicht ab.
- Berücksichtigung der stillen Reserven nur auf Antrag der steuerpflichtigen Person (Wahlrecht).
→ Relevant zur Bestimmung des Leistungsbegünstigten bei Sanierung einer Schwestergesellschaft.

Wirkung

- Im Sanierungsfall (z.B. Schwesterfusion) ist im Umfang der Sanierungsbedürftigkeit nicht die empfangende Schwestergesellschaft, sondern deren Anteilsinhaberin leistungsbegünstigt.

Rechtliche Grundalgen

- Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG – Erhalt Verrechnungssteuer-Substrat bei Umstrukturierungen
- Merkblatt ESTV zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer



7. Steuerliche Konsequenzen Kapitalverlust und Überschuldung

Emissionsabgabe

Sanierungsbedürftigkeit

- Sanierungsbedürftigkeit bejaht, wenn eine ~~echte~~ Unterbilanz vorliegt.
- Gewinnvortrag und freiwillige Gewinnreserven decken die ausgewiesenen Verluste nicht ab.
- Verrechnung der gesetzlichen Reserven und stillen Reserven mit Verlusten uneinheitlich:
 - Sanierungs-Freibetrag von CHF 10 Mio.: Keine Verrechnung nötig
 - Erlass der Emissionsabgabe: Verrechnung i.d.R. nötig.

Wirkung

- Inanspruchnahme des Freibetrags von CHF 10 Mio. im Sanierungsfall
- Erlass der Emissionsabgabe im Härtefall.

Rechtliche Grundlagen

- Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG – Freibetrag bei offener oder stiller Sanierung
- Art. 12 StG – Stundung und Erlass



7. Steuerliche Behandlung von Sanierungserträgen

Erfolgsneutral verbuchter Forderungsverzicht des Anteilsinhabers

- Direkte Bundessteuer (DBST)
 - Gewinnsteuerunwirksamer Vorgang aufgrund handelsrechtlicher Verbuchung direkt ins Eigenkapital,
 - unabhängig davon, ob die Schuldnerin sanierungsbedürftig war oder nicht.
 - Erfolgsneutrale Verbuchung direkt ins Eigenkapital gemäss HWP zulässig.
- Verrechnungssteuer (VST)
 - Bildung von KER, sofern Forderungsverzicht:
 - durch (direkten) Anteilsinhaber geleistet,
 - erfolgsneutral auf KER-Konto verbucht und
 - nicht gegen Verluste ausgebucht wird (Wahlrecht: KER oder EA-Befreiung durch Verlustausbuch.).
- Emissionsabgabe (EA):
 - Freibetrag für Kapitaleinlagen von bis zu CHF 10 Mio., soweit Ausbuchung bestehender Verluste.
- Mehrwersteuer (MWST):
 - Forderungsverzicht = Nicht-Entgelt nach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG (Einlage), vgl. MI 04 Ziff. 3.4.
 - Sacheinlagen hingegen gelten als entgeltlich erbracht, vgl. MI 04 Ziff. 2.7.



7. Steuerliche Behandlung von Sanierungserträgen

Erfolgswirksam verbuchter Forderungsverzicht des Anteilsinhabers (1/5)

- Direkte Bundessteuer (DBST)
 - Grundsatz: echter Sanierungsertrag, steuerbar aufgrund handelsrechtlicher Verbuchung via ER.
 - Ausnahme: unechter Sanierungsertrag, nicht steuerbar, wenn verd. EK oder Sanierungsdarlehen.
 - Keine KER aus erfolgswirksam verbuchter Kapitaleinlagen mangels Verbuchung auf KER-Konto.
- Verrechnungssteuer (VST)
 - Keine Kapitaleinlagereserven (KER) mangels Verbuchung in Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto
- Emissionsabgabe (EA):
 - Emissionsabgabepflichtiger Zuschuss nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG
 - Inanspruchnahme des Freibetrags von CHF 10 Mio. im Sanierungsfall bei Beseitigung bestehender Verluste.
 - Erlass der Emissionsabgabe im Härtefall.
- Mehrwertsteuer (MWST):
 - Forderungsverzicht = Nicht-Entgelt nach Art. 18 Abs. 2 Bst. e MWSTG (Einlage), vgl. MI 04 Ziff. 3.4.
 - Sacheinlagen hingegen gelten als entgeltlich erbracht, vgl. MI 04 Ziff. 2.7.



7. Fallbeispiel 7 Sanierung

8. Einleitung Steuerstrafrecht

8. Steuerstrafrecht

Die 5 Steuerstraftatbestände des DBG

1. Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG)
2. Versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG)
3. Vollendete Steuerhinterziehung (Art. 175/181 DBG)
4. Steuerbetrug (Art. 186 Abs. 1 DBG)
5. Teilnahme (Art. 177 DBG)



8. Steuerstrafrecht

Verletzung von Verfahrenspflichten (Art. 174 DBG)

Objektiver Tatbestand

Verletzung

- einer gesetzlichen Verfahrenspflicht oder einer behördlichen Anordnung (gesetzliche Grundlage, öffentliches Interesse, Verhältnismässigkeit)
- Hauptanwendungsfälle: Nichteinreichen der Steuererklärung, Aktenauflagen

Subjektiver Tatbestand

- Vorsatz
- Fahrlässigkeit

Objektive Strafbarkeitsbedingung

- Mit einer Strafandrohung bedrohte Mahnung

Strafrahmen

- Busse bis CHF 1'000
- In schweren Fällen oder bei Rückfall bis CHF 10'000

Verjährung

- Drei Jahre nach rechtskräftigem Abschluss der Veranlagung (Art. 184 DBG)



8. Steuerstrafrecht

Versuchte Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG)

Objektiver Tatbestand

- Beginn der Tatausführung (Einreichung der Steuererklärung)
- Keine Vollendung des Delikts, d.h. Veranlagung ist bei Entdeckung der Hinterziehung noch nicht rechtskräftig
- Hauptanwendungsfall: in Praxis sehr selten. Bspw: Ein Steuerpflichtiger verheimlicht vor den Steuerbehörden steuerbare Tatbestände. Die Steuerbehörde entdeckt diese im Veranlagungsverfahren.

Subjektiver Tatbestand

- Vorsatz

Strafraumen

- 2/3 der Busse, die bei vorsätzlicher und vollendeter Hinterziehung festzusetzen wäre

Verjährung

- Sechs Jahre nach rechtskräftigem Abschluss der Veranlagung (Art. 184 DBG)

Beispiel

- Ulrich Schwan hat 2024 bei der Spar Bank ein Sparkonto eröffnet, in der Steuererklärung 2020 jedoch nicht deklariert.
- Die Steuerbehörde stösst bei der Prüfung aufgrund eines eingereichten Bankbelegs auf das neue Konto. Die fehlende Deklaration wird im Einschätzungsverfahren entdeckt und gilt als versuchte Steuerhinterziehung.



8. Steuerstrafrecht

Vollendete Steuerhinterziehung (Art. 175/181 DBG)

Objektiver Tatbestand

- Unrichtige Angaben oder Verschweigen von Tatsachen im Veranlagungsverfahren (Ebene der Sachverhaltsermittlung)
- Steuerverkürzende Veranlagung durch die Steuerbehörde
- Rechtskraft der Veranlagung
- Kausalität

Subjektiver Tatbestand

- Vorsatz
- Fahrlässigkeit

Strafraumen

- Busse grundsätzlich 1/1 der Nachsteuer
- je nach Verschulden Faktor 1/3 bis 3x
- 1/5 bei wiederholter Selbstanzeige

Verjährung

- Zehn Jahre nach Ablauf der Steuerperiode (Art. 184 DBG)

Beispiel

- Guido Falsch unterhält in Liechtenstein ein Sparkonto, welches er in der Steuererklärung nicht deklariert. Mit Eintritt der Rechtskraft der zu tiefen Veranlagung macht sich Guido Falsch einer vollendeten Steuerhinterziehung schuldig.



8. Steuerstrafrecht

Steuerbetrug (Art. 186 Abs. 1 DBG)

Objektiver Tatbestand

- Urkundenfälschung
 - Vorliegen einer Urkunde (Art. 110 Ziff. 5 Abs. 1 StGB), bspw. Geschäftsbücher, Bilanzen und Erfolgsrechnungen, Lohnausweise, Bescheinigungen Dritter
 - Urkundenfälschung oder Falschbeurkundung
- Gebrauch der unechten oder unwahren Urkunde zum Zweck der Steuerhinterziehung ("Urkundenmodell")
- Steuerverkürzung ist grundsätzlich keine Voraussetzung
- Strafbare Vortat für Geldwäscherei, wenn die hinterzogenen Steuern pro Steuerperiode mehr als CHF 300'000 betragen (Art. 305bis Abs. 1bis StGB)

Subjektiver Tatbestand

- Vorsatz
- Hinterziehungs- und Täuschungsabsicht

Strafraahmen

- Freiheitsstrafe bis zu 3 Jahren oder Geldstrafe

Verjährung

- 15 Jahre nach Ausführung der strafbaren Tätigkeit (Art. 189 DBG)

Beispiel:

Hans Schlaumeier verbucht den Aufwand für die Ferien mit seiner Familie unter dem Titel «Werbekosten» in seiner Buchhaltung als Selbständigerwerbender. Damit erstellt er eine falsche Urkunde und erfüllt den Tatbestand des Steuerbetruges, sobald er diese zusammen mit seiner Steuererklärung einreicht.



8. Steuerstrafrecht

Teilnahme an Steuerhinterziehung / Mithaftung (Art. 177 DBG)

Objektiver Tatbestand

- Objektive Merkmale der Gehilfenschaft oder Anstiftung
 - Vorsätzlich begangene und zumindest versuchte Haupttat
 - Teilnahmehandlung vor Vollendung der Haupttat
- Täter ist Vertreter des Steuerpflichtigen und erwirkt einen ungerechtfertigten Steuervorteil zugunsten der vertretenen Person als
 - mittelbarer Täter (Tatvariante Bewirken) oder
 - in Mittäterschaft (Tatvariante Mitwirken)

Subjektiver Tatbestand

- Doppelter Vorsatz
 - Auf Begehung der Haupttat
 - Bzgl. der eigenen Unterstützung

Strafraahmen

- Busse bis CHF 10'000
- In schweren Fällen oder bei Rückfall bis CHF 50'000
- Solidarische Haftung für die hinterzogene Steuer



8. Fallbeispiel 8

Steuerstrafrecht

keep in touch



in Daniel Messmer, Leiter Steuern
dipl. Steuerexperte / Steuerexperte SSK

✉ messmer@inspecta.ch

☎ T+ 41 71 243 56 64





**SwissAccounting
Talacker 34
8001 Zürich**

**+41 43 336 50 30
info@swissaccounting.org
www.swissaccounting.org**