

Dipl. Experten in Rechnungslegung & Controlling

Lösungen zur Vorbereitung auf das eidgenössische Diplom 2026.

Themen	Direkte Bundessteuer / Verrechnungssteuer <ul style="list-style-type: none">1. Fusion – Zusammenschluss von Personenunternehmen2. Spaltung – Abspaltung der Immobilien –3. Verdeckte Gewinnausschüttung – modifizierte Dreieckstheorie4. Verdecktes Eigenkapital5. Transponierung6. Abschreibungen und Verlustverrechnung7. Sanierung8. Steuerstrafrecht
Prüfungszeit	90 Minuten (90 Punkte)

Kontrollieren Sie, ob dieser Aufgabensatz vollständig ist.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Fusion – Zusammenschluss von Personenunternehmen (8 Punkte)

Sachverhalt

Die Kollektivgesellschaft D & F (Gesellschafter D und F) sowie die Kollektivgesellschaft G & I (Gesellschafter G und I) arbeiten bereits heute eng zusammen. Aus diesem Grund entschliessen sich die vier Gesellschafter der beiden Kollektivgesellschaften, per 1. Januar 2025 zur Kollektivgesellschaft D & G zu fusionieren. Dabei werden die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen.

Gemäss Gesellschaftsvertrag werden die vier Gesellschafter je zu einem Viertel an den zukünftigen Gewinnen der Kollektivgesellschaft beteiligt sein. Da die beiden Kollektivgesellschaften unterschiedliche stille Reserven aufweisen, leisten die Gesellschafter G und I insgesamt eine Ausgleichszahlung von CHF 400 (je CHF 200). Somit erhalten D und F eine Ausgleichszahlung von je CHF 200.

Fragestellung

1. Ist die Fusion der beiden Kollektivgesellschaften steuerneutral möglich (inkl. Nennung gesetzlicher Grundlage im DBG)?
2. Wie sind die Ausgleichszahlungen steuerlich zu behandeln?

Lösungsansätze

1. Ist die Fusion der beiden Kollektivgesellschaften steuerneutral möglich (inkl. Nennung gesetzlicher Grundlage im DBG)?

- *Art. 19 Abs. 1 Bst. a DBG*
- *Die Übertragung von Vermögenswerten ist steuerneutral, soweit:*
 - *die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und*
 - *die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.*
- *Grundsätzlich kann somit die Übertragung steuerneutral erfolgen.*
- *Besteuert werden jedoch die geleisteten Ausgleichszahlungen (vgl. Frage 2)*

(4 Punkte)

2. Wie sind die Ausgleichszahlungen steuerlich zu behandeln?

Bei der Fusion bringen die Kollektivgesellschafter unterschiedliche Anteile an stillen Reserven ein, sind jedoch gemäss Gesellschaftsvertrag je zu einem Viertel am zukünftigen Gewinn beteiligt. Aus diesem Grunde leisten die beiden Gesellschafter G und I je eine Ausgleichszahlung von CHF 200.

Für D und F stellen die erhaltenen Ausgleichszahlungen von je CHF 200 eine Realisation der stillen Reserven und somit steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar.

Demgegenüber können die beiden Gesellschafter G und I in ihrer Steuerbilanz je CHF 200 als versteuerte stille Reserven aktivieren und jeweils ihrem Kapitalkonto gutschreiben.

(4 Punkte)

Aufgabe 2: Spaltung – Abspaltung der Immobilien (16 Punkte)

Sachverhalt

Herr S ist Alleinaktionär der S AG. Die Aktien der S AG befinden sich in seinem Privatvermögen. Die S AG soll in zwei Aktiengesellschaften aufgeteilt werden. Dabei werden die Immobilien auf die neue I AG abgespalten (Art. 29 Bst. b FusG). Die Hälfte des ausgewiesenen Eigenkapitals der S AG wird auf die neue I AG übertragen.

Schlussbilanz der S AG vor Spaltung (TCHF)

Produktionsbetrieb ¹⁾	10'000	Fremdkapital Produktionsbetrieb	5'000
Immobilien ²⁾	10'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	1'000
		Gesetzliche Kapitalreserve	
		- Reserve aus Kapitaleinlagen	2'000
		Gesetzliche Gewinnreserve	7'000
Total Aktiven	20'000	Total Passiven	20'000

¹⁾ unversteuerte stille Reserven: 2'000

²⁾ unversteuerte stille Reserven: 3'000
die Verwaltung der Immobilien stellt keinen Betrieb dar.

Fragestellung

- Nennen Sie die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung und beurteilen Sie, ob diese im vorliegenden Sachverhalt erfüllt sind (inkl. Begründung und Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG).
- Welche Gewinnsteuerfolgen ergeben sich für die S AG (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG)?
- Welche Gewinnsteuerfolgen ergeben sich für die I AG?
- Welche Einkommenssteuerfolgen ergeben sich für Herrn S (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG) und was empfehlen Sie ihm?
- Welche Verrechnungssteuerfolgen (inkl. Nennung der rechtlichen Grundlagen im VStG und in der VStV) ergeben sich?

Lösungsansätze

1. Nennen Sie die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung und beurteilen Sie, ob diese im vorliegenden Sachverhalt erfüllt sind (inkl. Begründung und Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG).

- *Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG*
- *Voraussetzungen:*
 - a. *Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz*
 - b. *Doppeltes Betriebserfordernis*
 - c. *Übernahme der Gewinnsteuerwerte*
- *Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht erfüllt, da die übertragenen Immobilien das Betriebserfordernis nicht erfüllen.*

(5 Punkte)

2. Welche Gewinnsteuerfolgen ergeben sich für die S AG (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG)?

Die übertragende S AG erbringt ihrer Schwestergesellschaft, der I AG, somit eine verdeckte Vorteilszuwendung von CHF 3 Mio., die zu ihrem ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

(3 Punkte)

3. Welche Gewinnsteuerfolgen ergeben sich für die I AG?

Die übernehmende und begünstigte I AG kann entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven von CHF 3 Mio. geltend machen.

(1 Punkte)

4. Welche Einkommenssteuerfolgen ergeben sich für Herrn S (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG) und was empfehlen Sie ihm?

- *Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Es liegt somit für Herrn S als Gesellschafter keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Die Abspaltung der Immobilien ist als gewöhnliche Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen zu qualifizieren.*
- *Herr S erhält aus der Übertragung der gesetzlichen Gewinnreserve und der stillen Reserven (CHF 3,5 Mio. und CHF 3 Mio. = CHF 6,5 Mio.) einen geldwerten Vorteil aus seiner Beteiligung an der S AG (steuerbar gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG, Teilbesteuerung zu 70% gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG), den er sofort in die I AG einlegt (Dreieckstheorie).*
- *Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der begünstigten Aktiengesellschaft nicht innert 5 Jahren veräussert werden.*
- *Damit aus Sicht Steueramt eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, hat der Aktionär einen entsprechenden Revers einzureichen.*

(4 Punkte)

5. Welche Verrechnungssteuerfolgen (inkl. Nennung der rechtlichen Grundlagen im VStG und in der VStV) ergeben sich?

- *Die geldwerte Leistung von CHF 6,5 Mio. unterliegt auch der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV).*
- *Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die I AG.*
- *Da das Verrechnungssteuersubstrat bei der abgespaltenen I AG erhalten bleibt, wird die Verrechnungssteuer in der Praxis weder erhoben noch das Meldeverfahren durchgeführt. Dies gilt auch bei einem Verkauf innerhalb der Sperrfrist von 5 Jahren.*

(3 Punkte)

Aufgabe 3: Verdeckte Gewinnausschüttung – modifizierte Dreieckstheorie (13 Punkte)

Sachverhalt

Die A AG hält das gesamte Aktienkapital der B AG und der C AG. Alle Gesellschaften betätigen sich in der Vermarktung von EDV-Applikationen und haben ihren Sitz im Kanton Neuenburg.

Die B AG verkauft der C AG eine nicht betriebsnotwendige Kapitalanlagelienshaft zum Preis von CHF 2'000'000. Die Bewertung der Liegenschaft durch einen Immobilienexperten ergibt einen Marktwert von CHF 3'000'000. Die Buchwerte der Beteiligungen in der A AG entsprechen den Verkehrswerten.

Fragestellung

1. Welches sind die Steuerfolgen für die leistende Gesellschaft B AG? Begründen Sie inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG?
2. Welches sind die Steuerfolgen für die empfangende Gesellschaft C AG? Und kann in der empfangenden Gesellschaft eine Reserve aus Kapitaleinlagen ausgewiesen werden?
3. Welches sind die Steuerfolgen für die Aktionärin A AG? Begründen Sie.
4. Angenommen Aktionärin wäre nicht die A AG sondern die Natürliche Person A, bei sonst gleichbleibendem Sachverhalt. Welches wären die Steuerfolgen für die Aktionärin A? Begründen Sie.

Lösungsansätze

1. Welches sind die Steuerfolgen für die leistende Gesellschaft B AG? Begründen Sie inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG?

- Die Übertragung hat auch unter Konzerngesellschaften zum Drittpreis (Marktwert) von CHF 3'000'000 zu erfolgen.
- Die B AG verkauft die Liegenschaft zu einem tieferen Wert an ihre Schwestergesellschaft. Dies stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung der B AG an ihre Aktionärin A AG dar. Dieser Gewinn, in der Differenz zwischen Übertragungspreis und Verkehrswert, wird bei der B AG durch eine Gewinnaufrechnung von CHF 1'000'000 besteuert.
- Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG

(3 Punkte)

2. Welches sind die Steuerfolgen für die empfangende Gesellschaft C AG? Und kann in der empfangenden Gesellschaft eine Reserve aus Kapitaleinlagen ausgewiesen werden?

- Die C AG hat die Liegenschaft zum Kaufpreis von CHF 2'000'000 bilanziert. Um den bei der B AG versteuerten stillen Reserven von CHF 1'000'000 Rechnung zu tragen, kann sie diesen Betrag als versteuerte stille Reserve in ihre Steuerbilanz einbuchen.
- Die von der A AG erfolgte Einlage bewirkt keine steuerlichen Konsequenzen (Art. 60 Bst. a DBG).
- Die Bildung einer Reserve aus Kapitaleinlage ist nicht möglich, da die Einlage verdeckt erfolgte.

(3 Punkte)

3. Welches sind die Steuerfolgen für die Aktionärin A AG? Begründen Sie.

- Theoretisch erhält die A AG als gemeinsame Aktionärin eine geldwerte Leistung, welche die B AG realisiert und danach der C AG weitergibt. Daraus liesse sich ableiten, dass die Ausschüttung bei der A AG, mit der ihr zustehenden Ermässigung auf Beteiligungen besteuert werden müsste.
- Andererseits erfordert die Entreicherung der B AG um CHF 1'000'000 jedoch eine entsprechende Abschreibung bzw. Wertberichtigung der Beteiligung B AG bei der A AG, wobei im selben Zug deren Beteiligung an der C AG um denselben Betrag zunimmt. Insgesamt gesehen ergibt sich durch die Übertragung der stillen Reserven von der B AG auf die C AG für die A AG keine Entreicherung. Die A AG muss nur die Bewertung der Beteiligungen anpassen (Buchung: Beteiligung C AG an Beteiligung B AG CHF 1'000'000).
- Nach dem Grundsatz, dass eine handelsrechtskonforme Bilanz für die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses massgebend ist, gilt hier die „modifizierte Dreieckstheorie“. Somit ergibt sich keine Besteuerung der verdeckten Gewinnausschüttung bei der A AG. Die Gestehungskosten der Beteiligungen sind entsprechend anzupassen und bleiben in der Gesamtsumme gleich (Investition und Desinvestition).
- Bei der direkten Bundessteuer hat diese sogenannte „modifizierte Dreieckstheorie“ ausnahmslos Gültigkeit, wenn der Aktionär den Regeln des Buchwertprinzips unterstellt ist. Basierend auf dem Buchwertprinzip stellt die nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellte Jahresrechnung die massgebende Grundlage für die Ermittlung des steuerbaren Ergebnisses dar.

(4 Punkte)

4. Angenommen Aktionärin wäre nicht die A AG sondern die Natürliche Person A, bei sonst gleichbleibendem Sachverhalt. Welches wären die Steuerfolgen für die Aktionärin A? Begründen Sie.

- *Anwendung der reinen Dreieckstheorie.*
- *Die Vorteilszuwendung der B AG an die C AG stellt bei A steuerbaren Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen gemäss Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG dar, unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung nach Art. 20 Abs. 1bis DBG.*

(3 Punkte)

Aufgabe 4: Verdecktes Eigenkapital (15 Punkte)

Sachverhalt

D ist Alleinaktionärin der L-AG. Die L-AG schliesst ihre Jahresrechnung per 31.12.2025 wie folgt ab:

Bilanz der L-AG am 31.12.2025

Aktiven	CHF	Passiven	CHF
Liquide Mittel	200'000	Kreditoren	1'000'000
Debitoren aus Lieferungen	1'300'000	Bankdarlehen / Hypothek	8'000'000
Vorräte	1'600'000	Diverse Rückstellungen	800'000
Beteiligung M-AG	1'900'000	Darlehen D	15'000'000
Fabrikliegenschaft	15'000'000	Darlehen N-AG	1'600'000
Maschinen/Mobiliar	3'000'000	Aktienkapital	400'000
Baulandreserve	5'000'000	Gesetzliche Gewinnreserven	900'000
		Freiwillige Gewinnreserven	
		Bilanzgewinn Vortrag	200'000
		Jahresgewinn	100'000
Total Aktiven	28'000'000	Total Passiven	28'000'000

Angaben zur Bilanz:

- Die Beteiligung M-AG hat einen Verkehrswert von CHF 3'000'000. Der Verkehrswert kann nachgewiesen werden.
- Die Fabrikliegenschaft hat einen Verkehrswert (=Steuerwert) von CHF 18'000'000.
- Bei der Baulandreserve handelt es sich um 5'000 m². Der Gewinnsteuerwert entspricht dem Verkehrswert.
- Die N-AG ist eine unabhängige Dritte und das Darlehen wurde von ihr ohne Sicherstellung durch die Aktionärin D oder dieser nahestehenden Person gewährt.
- Die diversen Rückstellungen sind steuerlich nicht zulässig.
- Der in der L-AG verbuchte Zinsaufwand von CHF 1'161'000 setzt sich wie folgt zusammen:

Bankdarlehen / Hypo	3 % von	CHF 8'000'000	= CHF 240'000
Darlehen D	5.5 % von	CHF 15'000'000	= CHF 825'000
Darlehen N-AG	6 % von	CHF 1'600'000	= CHF 96'000

Fragestellung

- Berechnen Sie das verdeckte Eigenkapital.
- Ermitteln Sie den Zins auf dem verdeckten Eigenkapital und die steuerlich abzugsfähigen Zinsen. Gehen Sie davon aus, dass die Zinssätze gemäss Rundschreiben der ESTV bei Vorschüssen von Beteiligten (Betriebskredite bei Handels- und Fabrikationsunternehmen) höchstens 3 % bis CHF 1 Mio. bzw. 1 % ab CHF 1 Mio. betragen.

Lösungsansätze

1. Berechnen Sie das verdeckte Eigenkapital.

Für die Ermittlung des verdeckten Eigenkapitals von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ist grundsätzlich vom Verkehrswert der Aktiven auszugehen. Massgebend sind die Verkehrswerte am Ende der Steuerperiode. Sofern keine höheren Verkehrswerte nachgewiesen sind, geht die Veranlagungsbehörde von den Gewinnsteuerwerten aus (KS ESTV Nr. 6a betreffend verdecktes Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften).

Aktivum	CHF	%-Satz	Mögliche Finanzierung
Liquide Mittel	200'000	100	200'000
Debitoren aus Lieferungen	1'300'000	85	1'105'000
Vorräte	1'600'000	85	1'360'000
Beteiligung M-AG	*3'000'000	70	2'100'000
Fabrikliegenschaft	**18'000'000	70	12'600'000
Maschinen / Mobiliar	3'000'000	50	1'500'000
Baulandreserve	5'000'000	70	3'500'000
Zulässiges Fremdkapital			22'365'000
- effektives Fremdkapital			***25'600'000
Verdecktes Eigenkapital (max. Betrag der gesamten Aktionärsdarlehen)			3'235'000

- *) Der Verkehrswert beträgt CHF 3'000'000
- **) Der Verkehrswert beträgt CHF 18'000'000
- ***) Die steuerlich nicht zulässige Rückstellung von 800'000 stellt Eigenkapital dar

(10 Punkte)

2. Ermitteln Sie den Zins auf dem verdeckten Eigenkapital und die steuerlich abzugsfähigen Zinsen. Gehen Sie davon aus, dass die Zinssätze gemäss Rundschreiben der ESTV bei Vorschüssen von Beteiligten (Betriebskredite bei Handels- und Fabrikationsunternehmen) höchstens 3 % bis CHF 1 Mio. bzw. 1 % ab CHF 1 Mio. betragen.

Ermittlung Zins auf verdecktem Eigenkapital:	
Total Darlehen, welches als Aktionärsdarlehen qualifiziert wird	CHF 15'000'000
- Umqualifikation in verdecktes Eigenkapital	<u>CHF - 3'235'000</u>
Steuerlich als Fremdkapital qualifizierter Teil	CHF 11'765'000

Total verbuchter Zins auf Aktionärsdarlehen D	CHF 825'000
---	-------------

Anteil Zins auf verdecktem Eigenkapital (825'000 / 15'000'000 x 3'235'000)	CHF 177'925
--	-------------

Anteil geldwerte Leistung aus überhöhtem Zins auf dem Fremdkapitalanteil des Aktionärsdarlehens

Anteil Zins auf Fremdkapitalanteil des Aktionärsdarlehens (825'000 / 15'000'000 x 11'765'000)	CHF 647'075
---	-------------

Maximal zulässige Verzinsung des Fremdkapitalanteils des Aktionärsdarlehens (1'000'000 x 3 %)	CHF 30'000
(10'765'000 x 1 %)	<u>CHF 107'650</u>

Überhöhter Zins auf dem Fremdkapital-Anteil des Aktionärsdarlehens	CHF 509'425
---	-------------

Total geldwerte Leistung an Aktionärin	CHF 687'350
---	--------------------

Das Total der geldwerten Leistung ist zum ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen und gemäss Artikel 57 ff. DBG zu besteuern. Bei der Anteilsinhaberin findet eine Umqualifizierung von (übersetzten) Zinsen aus Guthaben in Dividenden statt. Da die Beteiligungsrechte von D mehr als 10% des Grund- oder Stammkapitals der L-AG ausmachen, werden die übersetzten Zinsen als geldwerte Leistung bei ihr, zu 70% besteuert (Teilbesteuerung gemäss Art. 18b DBG bzw. Art. 20 Abs. 1bis DBG)

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass für die Kantons- und Gemeindesteuern der als verdecktes Eigenkapital qualifizierte Anteil des Darlehens zum ausgewiesenen Eigenkapital hinzugerechnet und besteuert wird (Art. 29 Bst. a StHG), wobei allfällige Verlustvorträge mit dem verdeckten Eigenkapital zu verrechnen sind (BGE 2C 259/2008 vom 6.11.2008)

(5 Punkte)

Aufgabe 5: Transponierung (10 Punkte)

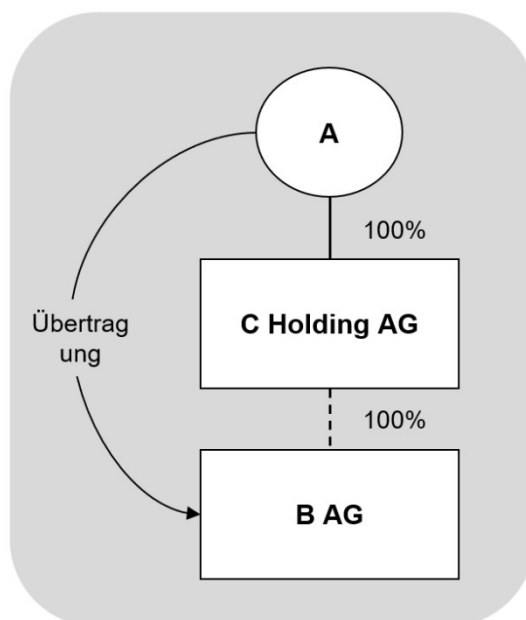
Sachverhalt

- A hält 100% der Aktien der B AG. Die B AG verfügt über ein Aktienkapital von CHF 100'000 und keine KER. Annahme Verkehrswert CHF 1.5 Mio.
- Zudem hält A 100% der Aktien der C Holding AG. Die C Holding AG hat ein Aktienkapital von CHF 1 Mio. und hält Beteiligungen mit einem Buchwert von CHF 11 Mio.

B Holding AG			
Beteiligungen	11'000	0	Fremdkapital
		1'000	Aktienkapital
		10'000	Offene Reserven

A AG			
Aktiven	2'500	1'500	Fremdkapital
		100	Aktienkapital
		900	Offene Reserven

- A überlegt sich, die Beteiligung der B AG auf die von ihm zu 100% gehaltene C Holding AG zu übertragen



Fragestellung

Nennen Sie drei Varianten, wie A die Beteiligung der B AG einkommenssteuerneutral auf die von ihm zu 100% gehaltene C Holding AG übertragen kann unter Angabe der handelsrechtlichen Buchungssätze in der C Holding AG.

Lösungsansätze

Nennen Sie drei Varianten, wie A die Beteiligung der B AG einkommenssteuerneutral auf die von ihm zu 100% gehaltene C Holding AG übertragen kann unter Angabe der handelsrechtlichen Buchungssätze in der C Holding AG.

1. Variante

- *A verkauft die Beteiligung B AG für CHF 100'000 (entsprechend dem Aktienkapital der B AG) an die C Holding und lässt den Kaufpreis als Darlehen stehen.*
- *Buchungssatz:
Beteiligung B AG / Darlehen A CHF 100'000*

(3 Punkte)

2. Variante

- *A bringt die Beteiligung B AG in Form eines Zuschusses auf KER für CHF 100'000 (entsprechend dem Aktienkapital der B AG) in die C Holding AG ein.*
- *Buchungssatz:
Beteiligung B AG / Kapitaleinlagereserven CHF 100'000*

(3 Punkte)

3. Variante

- *A bringt die Beteiligung B AG in Form eines Zuschusses für CHF 1'500'000 (entsprechend dem Verkehrswert der B AG) in die C Holding AG ein.*
- *Buchungssatz:
Beteiligung B AG / Kapitaleinlagereserven CHF 100'000
Beteiligung B AG / Freie Reserven CHF 1'400'000*

(4 Punkte)

Aufgabe 6: Abschreibungen und Verlustverrechnung (10 Punkte)

Sachverhalt

- Die Kiwi AG hat Verluste von total CHF 1.45 Mio. aus dem Jahr n-7, welche im Rahmen der siebenjährigen Verlustverrechnung im Jahr n zu verjähren drohen.
- Um diese Verluste zu „retten“, wertet die Kiwi AG die Liegenschaft (Anschaffungswert CHF 10 Mio., Gewinnsteuerwert CHF 6 Mio.) im Jahr n um CHF 1.5 Mio. auf.
- Die Bilanz der Kiwi AG weist zu diesem Zeitpunkt weder einen Kapitalverlust noch eine Überschuldung auf.
- In den nachfolgenden Jahren entwickelt sich die Kiwi AG erfreulich und sie erwirtschaftet wieder Gewinne. So beschliesst sie, im Jahr n+2 auf der Liegenschaft eine Abschreibung von 4% (= CHF 300'000) vorzunehmen.

Fragestellung

1. Ist die Aufwertung handelsrechtlich zulässig?
2. Wie ist diese Abschreibung steuerrechtlich zu würdigen (inkl. Nennung der präzisen Gesetzesgrundlage im DBG)?
3. Wie ist dieser Aufwertung zu würdigen, wenn keine Abschreibungen vorgenommen und diese Liegenschaft im Jahr 10 für CHF 12 Mio. veräussert würde?

Lösungsansätze

1. Ist die Aufwertung handelsrechtlich zulässig?

- Art. 960a OR:
 - Abs. 1: Ersterfassung von Aktiven höchstens zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten
 - Abs. 2: Folgebewertung von Aktiven nicht höher als zu den Anschaffungs-/Herstellungskosten.
- Art. 725c OR:
 - Abs. 1: Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen über die Anschaffungs-/Herstellungskosten hinaus zur Behebung eines Kapitalverlusts nach Art. 725a OR oder einer Überschuldung nach Art. 725b OR mit Ausweis einer gesetzlichen Aufwertungsreserve.
- Fazit: Keine Verletzung zwingenden Handelsrechts.

(3 Punkte)

2. *Wie ist diese Abschreibung steuerrechtlich zu würdigen (inkl. Nennung der präzisen Gesetzesgrundlage im DBG)?*

- *Die Aufwertung im Jahr n um CHF 1.5 Mio. ist steuerlich zwar mit dem Verlust aus dem Jahr n-7 von CHF 1.45 Mio. verrechenbar.*
- *Die Wiederabschreibung im Jahr n+2 von CHF 300'000 wird jedoch zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet (keine versteuerten stillen Reserven in der Steuerbilanz).
→ Verhinderung "missbräuchlicher" Höherbewertungen zwecks Verlustausdehnung*
- *„last in, first out“: Abschreibungen aufgewerteter Aktiven entfallen zuerst auf den Aufwertungsbetrag → Gesamthaft werden die nächsten CHF 1.5 Mio. Abschreibungen nicht als Aufwand anerkannt.*
- *Art. 62 Abs. 3 DBG*

(4 Punkte)

3. *Wie ist dieser Aufwertung zu würdigen, wenn keine Abschreibungen vorgenommen und diese Liegenschaft im Jahr 10 für CHF 12 Mio. veräussert würde?*

- *Werden hingegen auf dieser Liegenschaft keine Wiederabschreibungen vorgenommen und wird die Liegenschaft im Jahr n+10 für CHF 12 Mio. veräussert, erzielt die Kiwi AG im Zeitpunkt der Veräusserung der Liegenschaft einen Gewinn von CHF 4.5 Mio.*
- *Art. 62 Abs. 3 DBG kommt nicht zur Anwendung. Die zu verfallen drohende Verlustverrechnung aus dem Jahr n-7 konnte durch Aufwertung der Liegenschaft erfolgreich „gerettet“ werden.*

(3 Punkte)

Aufgabe 7: Sanierung (12 Punkte)

Fragestellung und Lösungsansätze

Mit Datum vom 20. Januar 2025 publizierte die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) das neue Kreisschreiben Nr. 32a – Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Stellen Sie die wesentlichen Änderungen dar wie folgt:

<p>Frage 8.1 <u>Begriff der Sanierung</u> Wann gilt eine Gesellschaft steuerrechtlich als sanierungsbedürftig?</p> <p>Gibt es Unterschiede bei der Definition zwischen den Steuerarten Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben?</p>	<p><u>Begriff der Sanierung:</u> <i>Grundsätzlich ist eine Gesellschaft sanierungsbedürftig, wenn eine Unterbilanz vorliegt.</i></p> <p><i>Neu wird der Begriff für die Zwecke der Verrechnungssteuer und der Stempelabgaben separat definiert. Bei der Verrechnungssteuer werden die stillen Reserven nur dann berücksichtigt, wenn sie von der steuerpflichtigen Person geltend gemacht werden, und bei den Stempelabgaben sind die Gewinnvorträge und Gewinnreserven mit den Verlusten zu verrechnen.</i></p>
<p>Frage 8.2 <u>Kapitaleinlagereserven (KER)</u> Wann gelten Kapitaleinlagen als Kapitaleinlagereserven (KER)?</p>	<p><u>Kapitaleinlagereserven (KER):</u> <i>Werden die Kapitaleinlagen direkt in das Eigenkapital der Gesellschaft eingelegt und nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet, gelten sie als Reserven aus KER. Werden hingegen die Forderungsverzichte und die direkten Kapitaleinlagen der Anteilsinhaber im Zuge der Sanierung handelsrechtlich erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung oder das Sanierungskonto verbucht, gelten sie nicht als KER.</i></p>
<p>Frage 8.3 <u>Steuerfolgen Forderungsverzicht Stufe Gesellschaft</u> Welche Steuerfolgen resultieren auf Stufe Gesellschaft bei Forderungsverzichten durch Anteilsinhaber?</p>	<p><u>Steuerfolgen Forderungsverzicht Stufe Gesellschaft:</u> <i>Grundannahme weiterhin Qualifikation als echte Sanierungserträge mit neu zusätzlich einer weiteren Ausnahme bei Leistung durch den Anteilsinhaber; werden die Forderungsverzichte durch Anteilsinhaber direkt in das Eigenkapital der Gesellschaft verbucht, ist dies aufgrund der handelsrechtlichen Verbuchung gewinnsteuerneutral zu beachten. Dementsprechend gelten diese Verlustausbuchungen steuerlich als nicht erfolgt.</i></p>

<p>Frage 8.4 <u>Steuerfolgen Emissionsabgabe</u> Wann fällt keine Emissionsabgabe auf Sanierungsleistungen an?</p>	<p><u>Steuerfolgen Emissionsabgabe:</u> <i>Damit auf Ebene der Gesellschaft die Emissionsabgabe nicht geschuldet ist und der Freibetrag von CHF 10 Mio. gem. Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG in Anspruch genommen werden kann, ist die Verrechnung der Sanierungsleistungen mit den bestehenden Verlusten zwingend vorzunehmen.</i></p> <p><i>Zu den bestehenden Verlusten gelten auch die Verluste des im Zeitpunkt der Sanierung laufenden Geschäftsjahres. Die Verrechnung der bestehenden Verluste muss anlässlich der ordentlichen Generalversammlung beschlossen werden, welche die Jahresrechnung für die Periode genehmigt, in der die Sanierungsleistung erbracht worden ist.</i></p> <p><i>Die Emissionsabgabe ist streng zivilrechtlich zu beurteilen; sie ist nur geschuldet bei Leistungen der direkten Anteilsinhaber.</i></p>
<p>Frage 8.5 <u>Steuerfolgen Verrechnungssteuer</u> Nennen Sie einen Anwendungsfall, bei dem anlässlich einer Sanierung die Verrechnungssteuer geschuldet ist.</p>	<p><u>Steuerfolgen Verrechnungssteuer</u> <i>Wenn Verrechnungssteuersubstrat anlässlich der Sanierung verloren geht, ist auf den untergehenden Reserven die Verrechnungssteuer geschuldet (bspw. Sanierungsfusion).</i></p>
<p>Frage 8.6 <u>Übernahme von Vorjahresverlusten</u> Können die Verlustvträge bei Sanierungsfusionen übernommen werden?</p>	<p><u>Übernahme von Vorjahresverlusten:</u> <i>Neu ist eine Übernahme der Verlustvträge ausgeschlossen, wenn dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion gegeben sind oder wenn, wie bis anhin üblich, eine Steuerumgehung vorliegt. Eine Steuerumgehung liegt insbesondere dann vor, wenn die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist.</i></p>

Aufgabe 8: Steuerstrafrecht (6 Punkte)

Sachverhalt

Herr Fleiss arbeitet als Versicherungsagent bei einer örtlichen Gesellschaft. Neben seiner Arbeit gehört er dem Gemeinderat an und erhält dafür eine Jahresentschädigung von CHF 12'000, ist Mitglied im Stiftungsrat der Personalvorsorgestiftung des regionalen Altersheims und im Verwaltungsrat der Firma seines Bruders. In seiner Steuererklärung der Steuerperioden 2019-2023 hat er die CHF 3'000 Honorar, die er jedes Jahr für seine Tätigkeit im Stiftungsrat des Altersheims erhält, nicht angegeben. Dies hat die Steuerbehörde anhand der Bescheinigungen festgestellt, die den Mitgliedern des Stiftungsrats ausgestellt wurden. Die Steuerperioden bis 2022 sind rechtskräftig, die Steuererklärung für die Steuerperiode 2023 liegt bei der Steuerbehörde auf dem Tisch. Gegen Herrn Fleiss wird ein Nachsteuer- und Steuerhinterziehungsverfahren für die Jahre 2019-2022 und ein Verfahren wegen versuchter Steuerhinterziehung für das Jahr 2023 eingeleitet.

Bei seinen Ausführungen gibt Herr Fleiss an, er sei sich seiner Unterlassung nicht bewusst gewesen, da er geglaubt habe, sein Honorar sei als integrierter Bestandteil seiner Entschädigung als Gemeinderat in dieser enthalten gewesen. Aufgrund seines sehr vollen Terminkalenders gibt er zu sich nicht die Zeit genommen zu haben zu überprüfen, ob seine Steuererklärung vollständig und wahrheitsgetreu ausgefüllt war.

Fragestellung

1. Kann Herr Fleiss wegen seiner Widerhandlungen verfolgt werden? Subjektive Voraussetzungen?
2. Für welche Steuerperioden kann er gebüsst werden?

Lösungsansätze

1. Kann Herr Fleiss wegen seiner Widerhandlungen verfolgt werden? Subjektive Voraussetzungen?

Die Veranlagungsverfügungen zu den Steuerperioden 2019-2022 sind rechtskräftig. Somit liegt Steuerhinterziehung vor. Die von Herrn Fleiss nicht deklarierten Honorare erfüllen den Tatbestand einer Steuerhinterziehung. Es wurde eine unvollständige Besteuerung vorgenommen. Bezüglich Subjektivität genügt die Fahrlässigkeit, um Herrn Fleiss für seine Unterlassungen zu verurteilen.

Im vorliegenden Fall hätte Herr Fleiss beim aufmerksamen Durchlesen merken müssen, dass die Honorare auf der Steuererklärung nicht aufgeführt waren. Seine Fahrlässigkeit wird mit Busse bestraft, deren Höhe in Anbetracht des leichten Verschuldens sowie des geringen undeklarierten Betrags reduziert werden kann.

(3 Punkte)

2. Für welche Steuerperioden kann er gebüsst werden?

Er kann wegen Steuerhinterziehung für die Steuerperioden 2019-2022 gebüsst werden. Zur Steuerperiode 2023 ist keine Veranlagungsverfügung ergangen. Damit könnte allenfalls versuchte Steuerhinterziehung vorliegen. Die subjektive Voraussetzung ist aber nicht erfüllt, da nur die vorsätzliche versuchte Steuerhinterziehung strafbar ist. Somit kann keine Busse für versuchte Steuerhinterziehung ausgesprochen werden.

(3 Punkte)