Dipl. Experten in Rechnungslegung & Controlling

Lösungen zur Vorbereitung auf das eidgenössische Diplom 2027.

Themen	**Direkte Bundessteuer / Verrechnungssteuer**

1. **Fusion – Schwestergesellschaften mit Verlustvortrag**
2. **Umstrukturierung Personenunternehmen – Ausgliederung Teilbetrieb**
3. **Verrechnungspreise und (modifizierte) Dreiecksthеorie**
4. **Verdecktes Eigenkapital**
5. **Patentbox und Abzug für Eigenfinanzierung (STAF)**
6. **Verrechnungssteuer und Stempelabgaben**
7. **Transponierung**
8. **Steuerstrafrecht – straflose Selbstanzeige**

Prüfungszeit	90 Minuten (90 Punkte)

Kontrollieren Sie, ob dieser Aufgabensatz vollständig ist. Er umfasst nebst dem Deckblatt 17 Seiten.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Fusion – Schwestergesellschaften mit Verlustvortrag (12 Punkte)

Sachverhalt

Frau K hält seit vielen Jahren 100% der Aktien der K-Handel AG (Aktienkapital CHF 100'000, keine Kapitaleinlagereserven, stille Reserven CHF 2'000'000) sowie 100% der Aktien der K-Service AG (Aktienkapital CHF 200'000, keine Kapitaleinlagereserven, Verlustvorträge aus den Geschäftsjahren 2021 bis 2023 von insgesamt CHF 900'000).

Die K-Service AG betrieb bis Ende des Geschäftsjahres 2023 ein Reinigungsdienstleistungsgeschäft. Dieses wurde per Ende 2023 eingestellt und das gesamte Personal freigestellt. Seither verfügt die K-Service AG nur noch über liquide Mittel von CHF 150'000 sowie eine geringfügige Debitorenposition; eine operative Tätigkeit wird nicht mehr ausgeübt.

Per 1. Januar 2027 wird die K-Service AG im Rahmen einer Absorptionsfusion auf die K-Handel AG übertragen. Frau K erhält dafür keine zusätzlichen Aktien, da sie bereits Alleinaktionärin beider Gesellschaften ist. Die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte werden übernommen.

Fragestellung

1. Unter welchen Voraussetzungen kann diese Fusion gewinnsteuerneutral erfolgen (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG)? Ist die Fusion im vorliegenden Sachverhalt steuerneutral möglich?

2. Kann die K-Handel AG die Verlustvorträge der K-Service AG von CHF 900'000 übernehmen? Nennen Sie die massgebenden Kriterien und beurteilen Sie den Sachverhalt.

3. Welche Verrechnungssteuer- und Stempelabgabefolgen ergeben sich aus der Fusion?

Lösungsansätze

1. Unter welchen Voraussetzungen kann diese Fusion gewinnsteuerneutral erfolgen (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG)? Ist die Fusion im vorliegenden Sachverhalt steuerneutral möglich?

Art. 61 Abs. 1 DBG: Bei der Fusion von Kapitalgesellschaften werden die stillen Reserven nicht besteuert, soweit (i) die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und (ii) die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (KS ESTV Nr. 5a Ziff. 4.1.2.2). Ein Betriebserfordernis ist bei der reinen Fusion – anders als bei der Spaltung – nicht verlangt.

Beide Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt: Die K-Handel AG bleibt in der Schweiz steuerpflichtig und übernimmt die Buchwerte der K-Service AG. Die Fusion kann somit grundsätzlich gewinnsteuerneutral vollzogen werden.

(3 Punkte)

2. Kann die K-Handel AG die Verlustvorträge der K-Service AG von CHF 900'000 übernehmen? Nennen Sie die massgebenden Kriterien und beurteilen Sie den Sachverhalt.

Die Übernahme von Verlustvorträgen im Rahmen einer Fusion setzt voraus, dass diese nicht bereits mit Gewinnen der übertragenden Gesellschaft verrechnet werden konnten und dass keine Steuerumgehung vorliegt (KS ESTV Nr. 32a, KS ESTV Nr. 5a Ziff. 4.1.2.2.4). Eine Steuerumgehung ist praxisgemäss namentlich dann zu bejahen, wenn die übertragende Gesellschaft im Zeitpunkt der Fusion wirtschaftlich bereits liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (sogenannter Mantelhandel bzw. Mantelfusion) und keine betriebswirtschaftlichen Gründe für die Fusion bestehen.

Im vorliegenden Fall wurde der ursprüngliche Betrieb der K-Service AG (Reinigungsdienstleistungen) bereits per Ende 2023 eingestellt, das Personal freigestellt und die Gesellschaft verfügt im Zeitpunkt der Fusion nur noch über liquide Mittel und eine geringfügige Debitorenposition. Die K-Service AG ist damit wirtschaftlich bereits liquidiert; ein eigentlicher Betrieb wird nicht mehr übertragen.

Es liegt somit eine Steuerumgehungskonstellation vor: Die Verlustvorträge von CHF 900'000 können von der K-Handel AG steuerlich nicht übernommen bzw. mit künftigen Gewinnen verrechnet werden. Die Fusion selbst bleibt zwar im Übrigen gewinnsteuerneutral, der Verlustvortrag geht aber steuerlich unter.

(5 Punkte)

3. Welche Verrechnungssteuer- und Stempelabgabefolgen ergeben sich aus der Fusion?

Verrechnungssteuer: Da beide Gesellschaften vor und nach der Fusion vollständig im Eigentum von Frau K stehen und Buchwerte übernommen werden, entsteht prima vista kein verrechnungssteuerpflichtiger geldwerter Vorteil; das Verrechnungssteuersubstrat wird in der K-Handel AG fortgeführt.

Bei der Fusion mit einer sanierungsbedürftigen Gesellschaft (K-Service AG) können aufgrund der bei der sanierungsbedürftigen Gesellschaft bestehenden Verluste übrige Reserven der gutgehenden Gesellschaft (K-Handel AG) untergehen (allfällige stille Reserven sind dabei zu berücksichtigen). Die Verrechnungssteuer ist diesfalls auf den untergehenden übrigen Reserven geschuldet und auf den Anteilsinhaber zu überwälzen. Im Sanierungsfall ist im Umfang der Sanierungsbedürftigkeit nicht die empfangende Schwestergesellschaft, sondern deren Anteilsinhaberin leistungsbegünstigt

Stempelabgaben: Die Übertragung der Aktiven und Passiven der K-Service AG auf die K-Handel AG im Rahmen einer Fusion nach FusG ist gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG von der Emissionsabgabe ausgenommen. Eine allfällige Handänderung von Beteiligungsrechten löst zudem keine Umsatzabgabe aus, da bei der Fusion keine Effektenhändlerin als Vertragspartei auftritt und es sich nicht um eine umsatzabgabepflichtige Übertragung steuerbarer Urkunden handelt.

(4 Punkte)

Aufgabe 2: Umstrukturierung Personenunternehmen – Ausgliederung Teilbetrieb (14 Punkte)

Sachverhalt

Einzelunternehmer E betreibt seit dem Jahr 2020 unter der Firma „E Bau“ ein Bauunternehmen mit zwei klar getrennten, je eigenständig lebensfähigen Betriebszweigen: Hochbau und Gerätevermietung. Der Betriebszweig Gerätevermietung verfügt über eigenes Personal, eigene Kundenbeziehungen und eine eigene Kostenstellenrechnung.

Per 1. Juli 2027 gliedert E den Betriebszweig Gerätevermietung in die neu gegründete Vermiet AG aus. Als Gegenleistung erhält E sämtliche Aktien der Vermiet AG. Die Übertragung erfolgt zu Buchwerten; die im übertragenen Teilbetrieb enthaltenen stillen Reserven betragen CHF 300'000.

Im Jahr 2030, das heisst rund drei Jahre nach der Ausgliederung, verkauft E 60% der Aktien der Vermiet AG an einen aussenstehenden Investor.

Fragestellung

1. Unter welchen Voraussetzungen kann die Ausgliederung des Teilbetriebs Gerätevermietung steuerneutral erfolgen (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG)? Prüfen Sie, ob diese im vorliegenden Sachverhalt erfüllt sind.

2. Welche Sperrfrist gilt für die neu erhaltene Beteiligung, und welche Folgen ergeben sich aus dem Verkauf von 60% der Aktien im Jahr 2030?

3. Welche Verrechnungssteuer- und Stempelabgabefolgen ergeben sich aus der Einbringung des Teilbetriebs in die Vermiet AG?

Lösungsansätze

1. Unter welchen Voraussetzungen kann die Ausgliederung des Teilbetriebs Gerätevermietung steuerneutral erfolgen (inkl. Nennung der gesetzlichen Grundlage im DBG)? Prüfen Sie, ob diese im vorliegenden Sachverhalt erfüllt sind.

Art. 19 Abs. 1 Bst. b DBG: Die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs eines Personenunternehmens auf eine juristische Person bleibt steuerneutral, soweit (i) die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht, (ii) die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden und (iii) ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird. Als Teilbetrieb gilt ein organisatorisch und funktional eigenständiger, aus sich selbst heraus lebensfähiger Unternehmensteil.

Die Gerätevermietung verfügt über eigenes Personal, eigene Kundenbeziehungen und eine eigene Kostenstellenrechnung und ist damit als eigenständig lebensfähig zu qualifizieren. Da zudem die Buchwerte übernommen werden und die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht, sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Ausgliederung erfüllt.

(4 Punkte)

2. Welche Sperrfrist gilt für die neu erhaltene Beteiligung, und welche Folgen ergeben sich aus dem Verkauf von 60% der Aktien im Jahr 2030?

Art. 19 Abs. 2 DBG: Werden Beteiligungsrechte, die im Rahmen einer Umstrukturierung nach Abs. 1 Bst. b entstanden sind, innerhalb von fünf Jahren nach der Übertragung veräussert, werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den Bestimmungen über die Nachsteuer nachträglich besteuert. Die Sperrfrist läuft somit bis zum 30. Juni 2032.

Der Verkauf im Jahr 2030 erfolgt innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist. Da nur 60% der Aktien veräussert werden, werden die stillen Reserven quotal, das heisst im Umfang von 60% × CHF 300'000 = CHF 180'000, bei E nachträglich als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert (zuzüglich Verzugszins). Im Gegenzug kann die Vermiet AG im Umfang der Besteuerung bei E im Betrag von CHF 180‘000 eine versteuerte stille Reserve bilden.

Es handelt sich um ein reines Nachsteuerverfahren ohne Verschuldenserfordernis; eine Busse wegen Steuerhinterziehung wird dadurch nicht ausgelöst.

(5 Punkte)

3. Welche Verrechnungssteuer- und Stempelabgabefolgen ergeben sich aus der Einbringung des Teilbetriebs in die Vermiet AG?

Die Gründung der Vermiet AG durch Sacheinlage des Teilbetriebs stellt zivilrechtlich eine Kapitalerhöhung bzw. Gründung dar. Auf Beteiligungsrechten, die in Durchführung von Beschlüssen über die Fusion, Spaltung oder Umwandlung von Einzelunternehmen begründet oder erhöht werden, beträgt die Emissionsabgabe 1% des Nennwerts, vorbehältlich der Ausnahmen in Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG. Über den Mehrwert wird nachträglich abgerechnet, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die Beteiligungsrechte veräussert werden (Art. 9 Abs. 1 Bst. e StG). Die Sperrfristverletzung aufgrund des Verkaufs löst – vorbehältlich des Freibetrags in Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG – die Emissionsabgabe aus.

Verrechnungssteuerlich löst die Einbringung gegen Ausgabe von Beteiligungsrechten keine geldwerte Leistung aus, da E im Gegenzug vollwertige Aktien der Vermiet AG erhält; es ist keine Verrechnungssteuer geschuldet (Einlage- statt Ausschüttungs-Tatbestand).

(5 Punkte)

Aufgabe 3: Verrechnungspreise und (modifizierte) Dreiecksttheorie (9 Punkte)

Sachverhalt

Die X-Holding AG (Sitz Schweiz) hält 100% der Aktien der Y-Production AG (Sitz Schweiz) sowie 100% der Anteile der Z-Trading Sàrl (Sitz Frankreich). Die Y-Production AG stellt Halbfabrikate her, welche sie an die Z-Trading Sàrl verkauft; diese vertreibt die Endprodukte im EU-Raum.

Im Geschäftsjahr 2026 verkauft die Y-Production AG Halbfabrikate zu einem Preis, der 20% unter dem mittels Kostenaufschlagsmethode (cost-plus) ermittelten Drittvergleichspreis liegt. Die daraus resultierende Differenz beträgt CHF 500'000. Die Buchwerte der Beteiligungen in der Bilanz der X-Holding AG weisen stille Reserven von je mehr als CHF 500‘000 auf.

Fragestellung

1. Wie wird der Drittvergleichspreis nach der Kostenaufschlagsmethode grundsätzlich ermittelt, und war der von der Y-Production AG verrechnete Preis angemessen?

2. Welche Steuerfolgen ergeben sich bei der leistenden Y-Production AG?

3. Wie erfolgt die Zurechnung nach der (modifizierten) Dreiecksttheorie und wie wirkt sich dies bei der X-Holding AG aus?

Lösungsansätze

1. Wie wird der Drittvergleichspreis nach der Kostenaufschlagsmethode grundsätzlich ermittelt, und war der von der Y-Production AG verrechnete Preis angemessen?

Bei der Kostenaufschlagsmethode (cost-plus-Methode) wird auf die dem Lieferanten entstandenen relevanten Herstellkosten ein am Markt für vergleichbare Funktionen und Risiken übliche Gewinnaufschlag (Mark-up) addiert; massgebend ist der Grundsatz des Drittvergleichs (dealing at arm's length) gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG (geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand bzw. verdeckte Gewinnausschüttung).

Da der verrechnete Preis 20% unter dem mittels cost-plus ermittelten Drittvergleichspreis liegt, war die Verrechnungspreisgestaltung nicht drittvergleichskonform.

(3 Punkte)

2. Welche Steuerfolgen ergeben sich bei der leistenden Y-Production AG?

Die Y-Production AG hat ihrer Schwestergesellschaft eine geldwerte Leistung von CHF 500'000 erbracht, indem sie einen zu tiefen Verrechnungspreis fakturiert hat.

Der Gewinnsteuer-Bemessungsgrundlage der Y-Production AG ist dieser Betrag gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG im Rahmen der Steuerveranlagung wieder hinzuzurechnen (Aufrechnung geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand bzw. Ertragsverzicht).

(3 Punkte)

3. Wie erfolgt die Zurechnung nach der (modifizierten) Dreiecksтheorie und wie wirkt sich dies bei der X-Holding AG aus?

Da die leistende Y-Production AG) und die empfangende Z-Trading Sàrl Schwestergesellschaften (ohne direktes Beteiligungsverhältnis) sind, fliesst die geldwerte Leistung nach der Dreiecksтheorie gedanklich über die gemeinsame Muttergesellschaft X-Holding AG.

Da sich beide Schwestergesellschaften jedoch im Geschäftsvermögen (der X-Holding AG) befinden, findet die modifizierte Dreiecksтheorie Anwendung, wonach die Leistung direkt bei der tatsächlich begünstigten Schwestergesellschaft (Z-Trading Sàrl) erfasst wird, sofern – wie vorliegend – ein steuersystematisch sachgerechtes Ergebnis dies gebietet (keine Wertberichtigung der Beteiligung Y-Production AG auf Stufe X-Holding AG).

(3 Punkte)

Aufgabe 4: Verdecktes Eigenkapital (14 Punkte)

Sachverhalt

T ist Alleinaktionärin der P AG. Die P AG schliesst ihre Jahresrechnung per 31.12.2026 wie folgt ab:

Bilanz der P AG per 31.12.2026 (CHF)

Flüssige Mittel	500'000	Kreditoren aus L+L (Dritte)	2'000'000
Debitoren aus L+L	1'200'000	Bankdarlehen / Hypothek	9'000'000
Warenlager	2'300'000	Darlehen Aktionärin T	16'000'000
Beteiligung Q AG	4'000'000	Darlehen R AG (Dritte)	1'800'000
Fabrikliegenschaft	20'000'000	Rückstellungen	700'000
Bauland-Reserve	3'000'000	Aktienkapital	500'000
Maschinen/Betriebseinrichtungen	2'000'000	Gesetzliche Gewinnreserve	3'000'000
Total Aktiven	**33'000'000**	**Total Passiven**	**33'000'000**

Angaben zur Bilanz:

- Die Beteiligung Q AG hat einen nachgewiesenen Verkehrswert von CHF 4'000'000.
- Die Fabrikliegenschaft und die Bauland-Reserve weisen einen Verkehrswert auf, welcher dem Gewinnsteuerwert entspricht.
- Die R AG ist eine unabhängige Dritte; das Darlehen wurde ohne Sicherstellung durch T oder eine ihr nahestehende Person gewährt.
- Die Rückstellungen sind steuerlich nicht zulässig.
- Der verbuchte Zinsaufwand von total CHF 1'156'400 setzt sich wie folgt zusammen: Bankdarlehen/Hypothek 2,8% von CHF 9'000'000 = CHF 252'000; Darlehen T 5,0% von CHF 16'000'000 = CHF 800'000; Darlehen R AG 5,8% von CHF 1'800'000 = CHF 104'400.

Fragestellung

1. Berechnen Sie das verdeckte Eigenkapital der P AG.

2. Ermitteln Sie den Zins auf dem verdeckten Eigenkapital und die steuerlich abzugsfähigen Zinsen. Gehen Sie davon aus, dass der nach ESTV-Rundschreiben zulässige Zinssatz für Vorschüsse von Beteiligten höchstens 2,5% bis CHF 1 Mio. bzw. 1% ab CHF 1 Mio. beträgt.

3. Wie sind die nicht abzugsfähigen Zinsen bei der P AG und bei T steuerlich zu qualifizieren?

Lösungsansätze

1. Berechnen Sie das verdeckte Eigenkapital.

Massgebend sind die Belehnungssätze gemäss KS ESTV Nr. 6a (Beteiligungen 70%, Fabrikliegenschaften 70%, Bauland 70%, flüssige Mittel 100%, Debitoren/Warenlager 85%, Betriebseinrichtungen/Maschinen 50%):

Zulässiges Fremdkapital (safe haven)

Aktivum	***Wert***	***Satz***	***Zulässiges FK***
Flüssige Mittel	*500'000*	*100%*	*500'000*
Debitoren	*1'200'000*	*85%*	*1'020'000*
Warenlager	*2'300'000*	*85%*	*1'955'000*
Beteiligung Q AG	*4'000'000*	*70%*	*2'800'000*
Fabrikliegenschaft	*20'000'000*	*70%*	*14'000'000*
Bauland-Reserve	*3'000'000*	*70%*	*2'100'000*
Maschinen	*2'000'000*	*50%*	*1'000'000*
Total	***33'000'000***		***23'375'000***

Das steuerlich massgebende, tatsächliche Fremdkapital beträgt CHF 2'000'000 + CHF 9'000'000 + CHF 16'000'000 + CHF 1'800'000 = CHF 28'800'000 (die steuerlich nicht anerkannten Rückstellungen von CHF 700'000 werden dem steuerbaren Eigenkapital zugerechnet und fallen hier ausser Betracht).

Der Überschuss von CHF 28'800'000 − CHF 23'375'000 = CHF 5'425'000 stellt grundsätzlich verdecktes Eigenkapital dar. Eine Umqualifikation in verdecktes Eigenkapital kann nur insoweit erfolgen, als Fremdkapital von Aktionären oder diesen nahestehenden Personen stammt. Das Darlehen der unabhängigen R AG (CHF 1'800'000) wurde explizit ausserhalb jeder Nahestehenden-Konstellation gewährt. Mithin ist der gesamte Überschuss dem Darlehen der Aktionärin T zuzuordnen. Das verdeckte Eigenkapital beträgt somit CHF 5'425'000.

(6 Punkte)

2. Ermitteln Sie den Zins auf dem verdeckten Eigenkapital und die steuerlich abzugsfähigen Zinsen. Gehen Sie davon aus, dass der nach ESTV-Rundschreiben zulässige Zinssatz für Vorschüsse von Beteiligten höchstens 2,5% bis CHF 1 Mio. bzw. 1% ab CHF 1 Mio. beträgt.

Zins auf dem verdeckten Eigenkapital (Darlehen T, requalifizierter Teil CHF 5'425'000) zum vertraglichen Zinssatz von 5,0%: CHF 5'425'000 × 5,0% = CHF 271'250. Dieser Betrag ist ungeachtet der Angemessenheit des Zinssatzes vollumfänglich nicht abzugsfähig, da er wirtschaftlich Eigenkapitalzins darstellt (Art. 65 DBG).

Für den weiterhin als Fremdkapital anerkannten Teil des Darlehens T (CHF 16'000'000 − CHF 5'425'000 = CHF 10'575'000) ist zusätzlich zu prüfen, ob der verrechnete Zinssatz von 5,0% den safe-haven-Höchstsatz übersteigt: zulässiger Maximalzins = CHF 1'000'000 × 2,5% + CHF 9'575'000 × 1% = CHF 25'000 + CHF 95'750 = CHF 120'750. Der tatsächlich verbuchte Zins auf diesem Teil beträgt CHF 10'575'000 × 5,0% = CHF 528'750; der übersteigende Betrag von CHF 408'000 ist ebenfalls nicht abzugsfähig.

Insgesamt sind auf dem Darlehen T somit CHF 120'750 abzugsfähig und CHF 679'250 nicht abzugsfähig. Zusammen mit dem voll abzugsfähigen Zins auf dem Bankdarlehen (CHF 252'000) und dem Darlehen der unabhängigen R AG (CHF 104'400, marktüblich und nicht dem safe-haven-Test unterworfen) resultiert ein steuerlich abzugsfähiger Zinsaufwand von total CHF 477'150 (von CHF 1'156'400 verbuchtem Zinsaufwand).

(6 Punkte)

3. Wie sind die nicht abzugsfähigen Zinsen bei der P AG und bei T steuerlich zu qualifizieren?

Bei der P AG stellen die nicht abzugsfähigen Zinsen von CHF 679'250 geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand bzw. eine verdeckte Gewinnausschüttung dar und sind dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG).

Bei T stellt der Betrag steuerbaren Ertrag aus beweglichem Vermögen dar (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG), wobei die Teilbesteuerung zu 70% zur Anwendung gelangt (Art. 20 Abs. 1bis DBG). Weiter unterliegen die geschäftsmässig nicht begründeten Zinsen als geldwerte Leistung der Verrechnungssteuer von 35% (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG), rückforderbar bei ordnungsgemässer Deklaration.

(2 Punkte)

Aufgabe 5: Patentbox und Abzug für Eigenfinanzierung (STAF) (11 Punkte)

Sachverhalt

Die Innotech AG (Sitz Kanton Zürich, Patentboxgewinn-Ermässigung Zürich = 90%) hält ein Patent, mit dem sie im Geschäftsjahr 2026 einen Reingewinn (nach Abzug des laufenden F&E-Aufwands) von CHF 2'000'000 erwirtschaftet. Die gesamten, seit Entwicklungsbeginn angefallenen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen für dieses Patent betragen CHF 5'000'000 und setzen sich wie folgt zusammen: eigene, in der Schweiz erbrachte F&E CHF 2'000'000, Auftragsforschung an konzernfremde Dritte in der Schweiz CHF 1'000'000, Auftragsforschung an eine nahestehende ausländische Konzerngesellschaft CHF 2'000'000.

Zudem weist die Innotech AG per 31.12.2026 ein die notwendige Eigenfinanzierung übersteigendes Sicherheitseigenkapital von CHF 8'000'000 aus. Der nach dem massgebenden Kreisschreiben anwendbare kalkulatorische Zinssatz beträgt für das Geschäftsjahr 2026 1,7%.

Fragestellung

1. Berechnen Sie den Nexusquotienten und den privilegiert besteuerten Boxengewinn (Art. 24a und 24b StHG).

2. Wie hoch ist die kantonale Entlastung aus der Patentbox, und was ist bei der Entlastungsbegrenzung zu beachten (Art. 25b StHG)? Ein allfälliger Boxeneintritt ist nicht zu berücksichtigen.

3. Berechnen Sie den Abzug für Eigenfinanzierung nach Art. 25abis StHG.

Lösungsansätze

1. Berechnen Sie den Nexusquotienten und den privilegiert besteuerten Boxengewinn (Art. 24a und 24b StHG).

Nexuszähler (qualifizierende Aufwendungen) = eigene F&E CHF 2'000'000 + Auftragsforschung an Dritte CHF 1'000'000 = CHF 3'000'000; dieser Betrag wird um 30% erhöht (Uplift, max. bis zum Nexusnenner): CHF 3'000'000 × 1,3 = CHF 3'900'000.

Nexusnenner (gesamte F&E-Aufwendungen) = CHF 5'000'000.

Nexusquotient = CHF 3'900'000 / CHF 5'000'000 = 78%.

Privilegiert besteuerter Boxengewinn = CHF 2'000'000 × 78% = CHF 1'560'000. Der verbleibende Gewinnanteil von CHF 440'000 wird ordentlich besteuert.

(5 Punkte)

2. Wie hoch ist die kantonale Entlastung aus der Patentbox, und was ist bei der Entlastungsbegrenzung zu beachten (Art. 25b StHG)? Ein allfälliger Boxeneintritt ist nicht zu berücksichtigen.

Im Kanton Zürich wird der Boxengewinn im Umfang von 90% von der Gewinnsteuer freigestellt; 10% des Boxengewinns (CHF 156'000) bleiben steuerbar.

Die Steuerentlastung aus Patentbox, Zusatzabzug F&E und Abzug für Eigenfinanzierung zusammen darf gemäss Art. 25b StHG 70% des steuerbaren Gewinns vor Verlustabzug und vor diesen Entlastungen nicht übersteigen; dies ist im Einzelfall zu prüfen.

(2 Punkte)

3. Berechnen Sie den Abzug für Eigenfinanzierung nach Art. 25abis StHG.

Der Abzug für Eigenfinanzierung (nur im Kanton Zürich anwendbar) berechnet sich als kalkulatorischer Zins auf dem Sicherheitseigenkapital: CHF 8'000'000 × 1,7% = CHF 136'000.

Dieser Betrag ist als zusätzlicher, fiktiver Zinsaufwand vom steuerbaren Gewinn abziehbar, unterliegt jedoch zusammen mit der Patentbox-Entlastung ebenfalls der Entlastungsbegrenzung von 70% gemäss Art. 25b StHG.

(4 Punkte)

Aufgabe 6: Verrechnungssteuer und Stempelabgaben (10 Punkte)

Sachverhalt

Die Handels AG (Aktienkapital CHF 100‘000) tätigt im Jahr 2027 folgende drei Transaktionen:

a. Rückzahlung einer vor fünf Jahren ausgegebenen Kassenobligation im Nominalwert von CHF 2'000'000 zuzüglich aufgelaufener Zinsen von CHF 60'000 an die Obligationäre.
b. Eine ordentliche Kapitalerhöhung um nominal CHF 500'000 mit einem Agio von CHF 1'500'000, welche die Aktionäre in bar liberierren. Die Beurkundungs- und Handelsregistergebühren belaufen sich auf CHF 2‘000.
c. Verkauf von Aktien einer kotierten inländischen Drittgesellschaft im Wert von CHF 800'000 über eine Bank (Effektenhändlerin) an einen ausländischen Käufer; die Handels AG selbst ist keine Effektenhändlerin.

Fragestellung

1. Unterliegt die Rückzahlung der Kassenobligation der Verrechnungssteuer? Wie verhält es sich mit den ausgerichteten Zinsen?

2. Fällt auf der Kapitalerhöhung Emissionsabgabe an? Berechnen Sie den geschuldeten Betrag.

3. Löst der Verkauf der Aktien über die Bank die Umsatzabgabe aus, und wer schuldet sie?

4. Wie hoch ist die gesamthaft geschuldete Umsatzabgabe, und welche Rolle spielt dabei, dass die Handels AG keine Effektenhändlerin ist?

Lösungsansätze

1. Unterliegt die Rückzahlung der Kassenobligation der Verrechnungssteuer? Wie verhält es sich mit den ausgerichteten Zinsen?

Die reine Rückzahlung des Nominalwerts (CHF 2'000'000) einer Kassenobligation stellt Kapitalrückzahlung dar und unterliegt nicht der Verrechnungssteuer. Die ausgerichteten Zinsen von CHF 60'000 stellen demgegenüber Erträge aus Kassenobligationen dar und unterliegen der Verrechnungssteuer von 35% (Art. 4 Abs. 1 Bst. a VStG).

(2 Punkte)

2. Fällt auf der Kapitalerhöhung Emissionsabgabe an? Berechnen Sie den geschuldeten Betrag.

Die Ausgabe von Beteiligungsrechten unterliegt der Emissionsabgabe (Art. 5 Abs. 1 Bst. a StG) und beträgt 1% vom Betrag, der als Gegenleistung zufliesst (Art. 8 Abs. 1 Bst. a StG), abzüglich des Freibetrags von CHF 1'000'000 (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG). Vom Freibetrag von CHF 1‘000‘000 wurden anlässlich der Gründung schon CHF 100‘000 konsumiert, weshalb anlässlich der Kapitalerhöhung noch ein Freibetrag von CHF 900‘000 zur Verfügung steht.

Geleistete Gesamteinlage = Nominal CHF 500'000 + Agio CHF 1'500'000 = CHF 2'000'000.

Bemessungsgrundlage nach Freibetrag = CHF 2'000'000 − CHF 900'000 = CHF 1'100'000.

Bemessungsgrundlage nach Abzug Beurkundungs- und Handelsregistergebühren (bei sog. Überpari-Emission) = CHF 1‘100‘000 – CHF 2‘000 = CHF 1‘098‘000 = Bruttoausgabepreis (inkl. Emissionsabgabe, welche bei Überpari-Emissionen abzugsfähig ist).

Netto-Ausgabepreis = CHF 1‘098‘000 / 101% x 100% = CHF 1‘087‘129.

Geschuldete Emissionsabgabe = CHF 1‘087‘129 × 1% = CHF 10‘871.

(4 Punkte)

3. Löst der Verkauf der Aktien über die Bank die Umsatzabgabe aus, und wer schuldet sie?

Da eine Effektenhändlerin (die Bank) als Vermittlerin bzw. Vertragspartei am Kaufvertrag über steuerbare Urkunden (Aktien) mitwirkt, wird die Umsatzabgabe gemäss Art. 13 ff. StG ausgelöst. Für inländische Urkunden beträgt der Satz 1,5‰ des Erlöses.

(2 Punkte)

4. Wie hoch ist die gesamthaft geschuldete Umsatzabgabe, und welche Rolle spielt dabei, dass die Handels AG keine Effektenhändlerin ist?

Gesamtabgabe = CHF 800'000 × 1,5‰ = CHF 1'200. Die Abgabe wird je zur Hälfte den Vertragsparteien belastet, das heisst CHF 600 pro Partei. Da die Handels AG keine Effektenhändlerin ist, hat die Bank als mitwirkende Effektenhändlerin beide Hälften (total CHF 1'200) zu entrichten und ihren eigenen Anteil sowie denjenigen der Handels AG selbst zu tragen bzw. dieser weiterzubelasten.

(2 Punkte)

Aufgabe 7: Transponierung (10 Punkte)

Sachverhalt

Herr M hält sämtliche Aktien der M AG in seinem Privatvermögen (100 Aktien à nominal CHF 1'000; Verkehrswert 1'800'000).

Herr M gründet die MH AG (100 Aktien à nominal CHF 1'000). Diese übernimmt von ihm per 1.3.2026 die Aktien der M AG. Als Entschädigung für die Hingabe der M AG erhält Herr M die 100 Aktien der MH AG sowie eine Darlehensgutschrift von CHF 1'700'000.

Fragestellung

1. Welche Steuerfolgen ergeben sich für Herrn M aus der Übertragung seiner Aktien an die MH AG? Begründen und Berechnen Sie ggf. einen allfälligen steuerbaren Vermögensertrag.

2. Hätte Herr M die Steuerfolgen für sich vermeiden können? Wenn ja wie? Nennen Sie die Buchungssätze.

Lösungsansätze

1. Welche Steuerfolgen ergeben sich für Herrn M aus der Übertragung seiner Aktien an die MH AG? Begründen und Berechnen Sie ggf. einen allfälligen steuerbaren Vermögensertrag.

- *Herr M erhält durch die Ausgabe der MH AG Aktien und durch die Darlehensgutschrift eine nach Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG beziehungsweise Art. 20 Abs. 1bis DBG eine steuerbare Leistung aus den Beteiligungsrechten.*
- *Die Aktien der M AG wechseln durch die Einbringung vom Kapitaleinlage ins Buchwertprinzip. Es wird latent steuerbares Substrat, in der Differenz zwischen dem Nominalwert der M AG und dem Einbringungswert in die MH AG, in steuerfreies Substrat umgewandelt (Transponierung).*
- *Die Übertragung der M AG in die von Herrn M ebenfalls beherrschte MH AG qualifiziert steuerlich nicht als echte Veräusserung, sondern als eine Vermögensumschichtung. Wirtschaftlich betrachtet erzielt Herr M steuerbares Einkommen, soweit der Veräusserungserlös den Nennwert der eingebrachten Aktien der M AG übersteigt.*

Nominalwert MH AG	*CHF 100'000*
Darlehensgutschrift	*CHF 1'700'000*
Erlös aus Übertragung M AG	*CHF 1'800'000*
./. Nominalwert M AG	*CHF 100'000*
Steuerbarer Vermögensertrag	***CHF 1'700'000***

(5 Punkte)

2. Hätte Herr M die Steuerfolgen für sich vermeiden können? Wenn ja wie? Nennen Sie die Buchungssätze.

Herr M hätte die Steuerfolgen für sich vermeiden können, indem er die Aktien der M AG mit der Agio-Lösung in die MH AG eingelegt hätte.

Die Einbringung der M AG in die MH AG müsste wie folgt verbucht werden:

Beteiligung M AG / Aktienkapital MH AG CHF 100'000

Beteiligung M AG / Reserven MH AG (Agio) CHF 1'700'000

Einlage M AG zum Verkehrswert CHF 1'800'000

Bei dem Agio handelt es sich nicht um Reserven aus Kapitaleinlagen, sondern um übrige Reserven.

(5 Punkte)

Aufgabe 8 : Steuerstrafrecht – straflose Selbstanzeige (6 Punkte)

Sachverhalt

Frau Berger, wohnhaft im Kanton Bern, unterhält seit 2017 ein Wertschriftendepot bei einer liechtensteinischen Bank mit einem aktuellen Wert von CHF 450'000. Weder das Depot noch die jährlichen Erträge (Zinsen und Dividenden von rund CHF 8'000 bis CHF 12'000 pro Jahr) wurden je in ihrer Steuererklärung deklariert. Die Steuererklärungen bis und mit Steuerperiode 2026 sind eingereicht und veranlagt.

Im Juni 2027 möchte Frau Berger reinen Tisch machen und erwägt eine straflose Selbstanzeige. Keine Steuerbehörde hat bisher Kenntnis vom Konto, und es ist kein Verfahren gegen sie hängig.

Fragestellung

1. Unter welchen Voraussetzungen liegt eine straflose Selbstanzeige nach Art. 175 Abs. 3 DBG vor? Sind diese im vorliegenden Fall erfüllt?

2. Für welche Steuerperioden wird eine Nachsteuer samt Verzugszins erhoben?

3. Wie sähe die Situation aus, wenn Frau Berger bereits 2019 eine straflose Selbstanzeige für ein anderes, damals nicht deklariertes Konto eingereicht hätte?

Lösungsansätze

1. Unter welchen Voraussetzungen liegt eine straflose Selbstanzeige nach Art. 175 Abs. 3 DBG vor? Sind diese im vorliegenden Fall erfüllt?

Voraussetzungen von Art. 175 Abs. 3 DBG: (i) die Hinterziehung darf keiner Steuerbehörde bekannt sein, (ii) die steuerpflichtige Person muss die Steuerverwaltung vorbehaltlos bei der Feststellung der hinterzogenen Vermögens- und Einkommenselemente unterstützen, und (iii) sie muss sich ernstlich um die Bezahlung der geschuldeten Nachsteuer bemühen. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, wird von einer Strafverfolgung wegen Steuerhinterziehung abgesehen (straflose Selbstanzeige).

Da bislang keine Steuerbehörde Kenntnis vom liechtensteinischen Depot hat und kein Verfahren hängig ist, kann Frau Berger die Voraussetzungen erfüllen, sofern sie das Depot und die Erträge vollständig offenlegt und die resultierende Nachsteuer fristgerecht begleicht. Es handelt sich um ihre erstmalige Selbstanzeige, sodass die Straflosigkeit grundsätzlich zur Anwendung kommt.

(4 Punkte)

2. Für welche Steuerperioden wird eine Nachsteuer samt Verzugszins erhoben?

Nach Art. 152 DBG erlischt das Recht, ein Nachsteuerverfahren einzuleiten, zehn Jahre nach Ablauf der betroffenen Steuerperiode. Bei einer Selbstanzeige im Juni 2027 werden somit grundsätzlich die letzten zehn rechtskräftig veranlagten Steuerperioden erfasst, das heisst 2017 bis 2026 (die Steuerperiode 2027 ist noch nicht veranlagt).

Da das Depot erst 2017 eröffnet wurde, ist ohnehin der gesamte Zeitraum seit Kontoeröffnung (2017 bis 2026) von der Nachbesteuerung erfasst; die Nachsteuer wird für sämtliche dieser Perioden samt Verzugszins erhoben.

(3 Punkte)

3. Wie sähe die Situation aus, wenn Frau Berger bereits 2019 eine straflose Selbstanzeige für ein anderes, damals nicht deklariertes Konto eingereicht hätte?

Die straflose Selbstanzeige nach Art. 175 Abs. 3 DBG steht jeder natürlichen Person gemäss Art. 175 Abs. 4 DBG nur einmal im Leben zu. Hätte Frau Berger bereits 2019 von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, wäre die Selbstanzeige 2027 nicht mehr straflos.

In diesem Fall käme die reduzierte Busse gemäss Art. 175 Abs. 4 DBG zur Anwendung: Sofern die übrigen Voraussetzungen von Abs. 3 (Unbekanntheit bei der Behörde, vorbehaltlose Mitwirkung, Bemühen um Bezahlung der Nachsteuer) erfüllt sind, wird die Busse auf einen Fünftel der hinterzogenen Steuer ermässigt, anstelle der ordentlichen Busse von in der Regel dem einfachen bis zum dreifachen Betrag der hinterzogenen Steuer.

(3 Punkte)