

Dipl. Experten in Rechnungslegung & Controlling

Lösungen zur Vorbereitung auf das eidgenössische Diplom 2025.

Themen	Direkte Bundessteuer / Verrechnungssteuer <ol style="list-style-type: none">1. Fusion – Tochterabsorption2. Fusion – Verluste3. Gewinnvorwegnahmen4. Dreieckstheorie und modifizierte Dreieckstheorie5. Steuerstrafrecht6. Transponierung7. Indirekte Teilliquidation8. Globale Mindeststeuer
Prüfungszeit	90 Minuten (100 Punkte)

Kontrollieren Sie, ob dieser Aufgabensatz vollständig ist. Er umfasst nebst dem Deckblatt 4 Seiten.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Fusion – Tochterabsorption (13 Punkte)

Sachverhalt

Die M AG hat 1990 von einem Konkurrenten die T AG (AK CHF 500'000) zu einem Preis von CHF 1'500'000 übernommen. Die M AG übernimmt am 29. Mai 2024 rückwirkend per ersten Januar 2024 fusionsweise sämtliche Aktiven und Passiven der T AG. Die Eintragung im Handelsregister erfolgt am 12. Juni 2024. Mit der Fusion wird die übertragende T AG aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (Art. 3 Abs. 2 FusG).

Bilanz der M AG per 31.12.2023 (TCHF)				Bilanz der T AG per 31.12.2023 (TCHF)			
Umlaufvermögen	500	Fremdkapital	2'500	Umlaufvermögen	1'000	Fremdkapital	2'150
Anlagevermögen	2'000	Aktienkapital	1'000	Anlagevermögen	3'500	Aktienkapital	500
Beteiligung T	1'500	Ges. Reserven	500			Ges. Reserven	1'850
TOTAL AKTIVEN	<u>4'000</u>		<u>4'000</u>		<u>4'500</u>		<u>4'500</u>

Anteilige Schuldzinsen auf Beteiligung T TCHF 90
Buchwert Beteiligung T = Gestehungskosten

Fragestellung

1. Welche Voraussetzungen sind generell zu erfüllen, damit eine Fusion gewinnsteuerneutral erfolgen kann (inkl. Nennung der Gesetzesgrundlage)?
2. Wie gross ist der handelsrechtliche Fusionsgewinn oder -verlust?
3. Welches sind die steuerlichen Folgen der Fusion bei der M AG?
4. Welches sind die steuerlichen Konsequenzen, wenn die Gestehungskosten der T AG nicht dem Buchwert entsprechen, sondern CHF 1'800'000.- betragen?

Lösungsansätze

1. Welche Voraussetzungen sind generell zu erfüllen, damit eine Fusion für die Gewinnsteuer und die Verrechnungssteuer steuerneutral erfolgen kann (inkl. Nennung der Gesetzesgrundlage)?

Gewinnsteuer

Gesetzesgrundlage: Art. 61 Abs. 1 DBG

Voraussetzungen

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz
- Übernahme der Gewinnsteuerwerte

Verrechnungssteuer

Gesetzesgrundlage: Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG

Voraussetzungen

- Umstrukturierung nach Art. 61 DBG
- Übertragene Reserven müssen in die Reserven der übernehmenden Gesellschaft übergehen (Erhalt des Verrechnungssteuersubstrats)

(4 Punkte)

2. Wie gross ist der handelsrechtliche Fusionsgewinn oder -verlust?

Der handelsrechtliche Fusionsgewinn entspricht der Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss der T AG und dem tieferen Buchwert der Beteiligung an der übertragenen Gesellschaft. Dies führt zu folgender Berechnung:

<i>Aktivenüberschuss der T AG</i>	<i>CHF</i>	<i>2'350'000</i>
<i>./. Buchwert der Beteiligung T AG</i>	<i>CHF</i>	<i>1'500'000</i>
<i>Buchgewinn gemäss Art. 61 Abs. 5 DBG</i>	<i>CHF</i>	<i>850'000</i>

(3 Punkte)

3. Welches sind die steuerlichen Folgen der Fusion bei der M AG?

Auf der Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss der T AG und den Gestehungskosten der T AG bei der M AG kann die M AG den Beteiligungsabzug geltend machen.

Da im vorliegenden Beispiel die Gestehungskosten dem Buchwert entsprechen, kann die M AG auf dem ganzen Fusionsgewinn den Beteiligungsabzug geltend machen. Dieser berechnet sich nun wie folgt:

<i>Fusionsgewinn für den Beteiligungsabzug qualifizierend</i>	<i>CHF</i>	<i>850'000</i>
<i>./. Verwaltungskosten (5%)</i>	<i>CHF</i>	<i>42'500</i>
<i>./. anteilige Schuldzinsen</i>	<i>CHF</i>	<i>90'000</i>
<i>Beteiligungsertrag netto aus Fusion</i>	<i>CHF</i>	<i>717'500</i>

(4 Punkte)

4. Welches sind die steuerlichen Konsequenzen, wenn die Gestehungskosten der T AG nicht dem Buchwert entsprechen, sondern CHF 1'800'000.- betragen?

Der Beteiligungsabzug kann nur auf der Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss der T AG (TCHF 2'350) und den Gestehungskosten der Beteiligung T AG in der M AG (TCHF 1'800) beansprucht werden.

Bei der zusätzlichen Differenz zwischen den Gestehungskosten der T AG und dem Buchwert der T AG handelt es sich um weideringebrachte Abschreibungen (TCHF 300) und somit um einen ordentlich steuerbaren Gewinn.

Der Beteiligungsabzug errechnet sich nun wie folgt:

<i>Aktivenüberschuss der T AG</i>	<i>CHF</i>	<i>2'350'000</i>
<i>./. Gestehungskosten der T AG in der M AG</i>	<i>CHF</i>	<i>1'800'000</i>
<i>Fusionsgewinn für den Beteiligungsabzug qualifizierend</i>	<i>CHF</i>	<i>550'000</i>
<i>./. Verwaltungskosten (5%)</i>	<i>CHF</i>	<i>27'500</i>
<i>./. anteilige Schuldzinsen</i>	<i>CHF</i>	<i>90'000</i>
<i>Nettobeteiligungsertrag aus Fusion</i>	<i>CHF</i>	<i>432'500</i>

(6 Punkte)

Aufgabe 2: Fusion – Tochterabsorption mit Verlusten (8 Punkte)

Sachverhalt

Die M AG hat 1990 von einem Konkurrenten die T AG (AK CHF 500'000) zu einem Preis von CHF 2'000'000 übernommen. Aufgrund von schlechten Geschäftsjahren und einem Konjunkturinbruch nahm der Wert der T AG im Lauf der Zeit ab.

Die M AG übernimmt am 29. Mai 2024 rückwirkend per ersten Januar 2024 fusionsweise sämtliche Aktiven und Passiven der T AG. Die Eintragung im Handelsregister erfolgt am 12. Juni 2024 Mit der Fusion wird die übertragende T AG aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (Art. 3 Abs. 2 FusG).

Bilanz der M AG per 31.12.2023 (TCHF)				Bilanz der T AG per 31.12.2023 (TCHF)			
Umlaufvermögen	500	Fremdkapital	3'000	Umlaufvermögen	1'000	Fremdkapital	3'000
Anlagevermögen	2'000	Aktienkapital	1'000	Anlagevermögen*	3'500	Aktienkapital	500
Beteiligung T	2'000	Ges. Reserven	500			Ges. Reserven	1'000
TOTAL AKTIVEN	<u>4'500</u>		<u>4'500</u>		<u>4'500</u>		<u>4'500</u>

Buchwert Beteiligung T = Gestehungskosten

* stille Reserven von TCHF 300
Vorjahresverluste i.S. Art. 67 DBG: TCHF 600

Fragestellung

1. Sind die steuerlich verrechenbaren Vorjahresverlusten der T AG in der Höhe von TCHF 600 i.S. Art. 67 DBG nach Fusion mit der M AG weiterhin verrechenbar?
2. Wie gross ist der handelsrechtliche Fusionsgewinn oder -verlust?
3. Welches sind die steuerlichen Folgen aus der Fusion bei der M AG?

Lösungsansätze

1. Sind die steuerlich verrechenbaren Vorjahresverlusten der T AG in der Höhe von TCHF 600 i.S. Art. 67 DBG nach Fusion mit der M AG weiterhin verrechenbar?

Die aufnehmende Gesellschaft M AG übernimmt alle Aktiven und Verbindlichkeiten der übernommenen Gesellschaft T AG und tritt damit in das gesamte Steuerrechtsverhältnis ein.

Die M AG übernimmt die Steuerfaktoren der untergehenden T AG. Die Übernahme der Steuerfaktoren bedeutet auch, dass die noch nicht verrechneten Verluste übernommen werden.

In Ausnahmefällen kann die Übernahme der verrechenbaren Vorjahresverluste verweigert werden, namentlich in Fällen von Steuerumgehung. Eine Steuerumgehung kann vorliegen, wenn übernommene Betrieb kurz nach Fusion eingestellt wird oder wirtschaftlich unsinnig ist (bspw. Fusion einer Apotheke mit einem Stahlhändler).
(1 Punkte)

2. Wie gross ist der handelsrechtliche Fusionsgewinn oder -verlust?

Der handelsrechtliche Fusionsverlust entspricht der Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss der T AG dem höheren Buchwert der untergegangenen Beteiligungsrechte. Dies führt zu folgender Berechnung:

<i>Aktivenüberschuss der T AG</i>	<i>CHF</i>	<i>1'500'000</i>
<i>./. Buchwert der Beteiligung T AG</i>	<i>CHF</i>	<i>2'000'000</i>
<i>Buchverlust gemäss Art. 61 Abs. 5 DBG</i>	<i>CHF</i>	<i>500'000</i>

(3 Punkte)

3. Welches sind die steuerlichen Folgen aus der Fusion bei der M AG?

In der Bilanz der T AG sind noch stille Reserven in der Grössenordnung von CHF 300'000 enthalten. Bei der Berücksichtigung des Fusionsverlustes muss diesem Umstand Rechnung getragen werden, indem sich der Fusionsverlust um diese CHF 300'000 verringert.

Dies führt zu folgender Berechnung:

<i>Handelsrechtlicher Fusionsverlust</i>	<i>CHF</i>	<i>500'000</i>
<i>./. stille Reserven der T AG</i>	<i>CHF</i>	<i>300'000</i>
<i>Steuerlich massgebender Fusionsverlust</i>	<i>CHF</i>	<i>200'000</i>

Für diesen echten Fusionsverlust liegt die Ursache in einer Überbewertung der Anteile an der Tochtergesellschaft bei der M AG von CHF 200'000. Dieser wird steuerlich voll als Aufwand anerkannt und kann mit dem laufenden ordentlichen Gewinn der M AG verrechnet werden.

Zur gleichen Schlussfolgerung kommt man mit der Überlegung, dass die T AG vor der Absorption um diese CHF 200'000 überbewertet war und aus handelsrechtlicher Sicht eigentlich eine Abschreibung um diesen Betrag hätte vorgenommen werden sollen. Diese Abschreibung wiederum wäre als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt worden.

(4 Punkte)

Aufgabe 3: Gewinnvorwegnahmen (12 Punkte)

Sachverhalt

Die D-AG mit dem Geschäftszweck „Herstellung von Maschinen“ schliesst ihre Jahresrechnung jeweils auf den 31. Dezember ab. Die D-AG ist zu 100% im Besitz von Herrn E. Der ausgewiesene Gewinn beträgt CHF 35'000. Anlässlich der definitiven Steuerveranlagung für das Geschäftsjahr 2023 stellt der zuständige Steuerkommissär folgendes fest:

1. Im Geschäftsjahr 2023 verkauft die D-AG eine Liegenschaft im Kanton Zürich. Für die Vermittlung derselben entrichtet die Gesellschaft der im Ausland wohnhaften Tochter von Herrn E eine Provision von 5% des Kaufpreises, d.h. CHF 15'000.
2. Das Ehepaar E verbringt die „Geschäftsferien“ jeweils in Spanien und im Wallis. Die entsprechenden Aufwendungen werden jeweils dem Konto „Repräsentationsspesen“ belastet. Im Jahr 2023 betragen diese Aufwendungen total CHF 12'500.
3. Der Sohn von Herrn E ist Kunstturner. Er nimmt an diversen Veranstaltungen teil. Die D-AG übernimmt sämtliche Aufwendungen, auch diejenigen, die für die Aufenthalte im Trainingszentrum Magglingen anfallen.
4. Die D-AG hat im Jahre 2023 erstmals Rückvergütungen eines Importeurs erhalten. Die Steuerverwaltung hat Kenntnis von dieser und verlangt von Herrn E den entsprechenden Verbuchungsnachweis. E kann diesen nicht erbringen und teilt mit, dass er die entsprechende Rückvergütung bar und privat vereinnahmt hat.
5. Herr E gewährt der D-AG ein Darlehen von CHF 1'200'000. Dieses wird mit 8.5% verzinst.

Fragestellung

Welches sind die steuerlichen Konsequenzen aus den diversen Geschäftsfällen für die D AG und für Aktionär E?

Zusatzfrage betreffend die Verrechnungssteuer: Nennen Sie die Rechtsgrundlagen für die Anwendung des Meldeverfahrens.

Lösungsansätze

- a.) Im Geschäftsjahr 2023 verkauft die D-AG eine Liegenschaft im Kanton Zürich. Für die Vermittlung derselben entrichtet die Gesellschaft der im Ausland wohnhaften Tochter von Herrn E eine Provision von 5% des Kaufpreises, d.h. CHF 15'000.

Steuerliche Konsequenzen für die D-AG:

Aus Sicht der Gesellschaft muss die Frage nach der geschäftsmässigen Begründetheit dieser Zahlung gestellt werden. Wird der Nachweis eines effektiven Aufwands für die Vermittlung (Arbeitseinsatz) erbracht, erübrigt sich eine Aufrechnung. Falls diese Provision eine reine Gefälligkeitsleistung der D AG an die Tochter von E darstellt, wird der Betrag von CHF 15'000 als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand dem steuerbaren Reingewinn der D-AG hinzugerechnet.

Steuerliche Konsequenzen für Aktionär E:

Falls keine geschäftsmässige Begründetheit dieser Zahlung nachgewiesen werden kann, erzielt E aufgrund der Dreieckstheorie einen steuerbaren Ertrag aus beweglichem Vermögen. Die Zahlung von CHF 15'000 an die Tochter stellt eine Schenkung von E an seine Tochter dar. Letzterer Vorgang hat auf Ebene der Direkten Bundessteuer keine Steuerkonsequenzen.

Teilbesteuerung 70 % nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG möglich

(2 Punkte)

- b.) Das Ehepaar E verbringt die „Geschäftsferien“ jeweils in Spanien und im Wallis. Die entsprechenden Aufwendungen werden jeweils dem Konto „Repräsentationsspesen“ belastet. Im Jahr 2023 betragen diese Aufwendungen total CHF 12'500.

Steuerliche Konsequenzen für die D-AG:

Die geschäftsmässige Begründetheit kann vermutlich kaum nachgewiesen werden. Somit handelt es sich hier voraussichtlich um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Der steuerbare Reingewinn der D-AG muss entsprechend korrigiert werden.

Steuerliche Konsequenzen für Aktionär E:

Falls die geschäftsmässige Begründetheit nicht bewiesen werden kann, liegt steuerbarer Vermögensertrag in der Höhe von CHF 12'500 vor.
Teilbesteuerung 70 % nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG möglich

(2 Punkte)

- c.) Der Sohn von Herrn E ist Kunstturner. Er nimmt an diversen Veranstaltungen teil. Die D-AG übernimmt sämtliche Aufwendungen, auch diejenigen, die für die Aufenthalte im Trainingszentrum Magglingen anfallen.

Steuerliche Konsequenzen für die D-AG:

Diese Übernahme sämtlicher Aufwendungen muss unter dem Titel „Übernahme von Lebenshaltungskosten des Beteiligungsinhabers“ betrachtet werden. Bei diesen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwendungen handelt es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen, welche bei der D-AG dem steuerbaren Reingewinn hinzuzurechnen sind.

Steuerliche Konsequenzen für Aktionär E:

Dieser Betrag ist von E - und nicht von seinem Sohn - als Vermögensertrag zu versteuern. Die Übernahme dieser Kosten stellt eine Schenkung von E an seinen Sohn dar. Letzterer Vorgang hat auf Ebene der Direkten Bundessteuer keine Steuerkonsequenzen.

Teilbesteuerung 70 % nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG möglich

(2 Punkte)

- d.) Die D-AG hat im Jahre 2023 erstmals Rückvergütungen eines Importeurs erhalten. Die Steuerverwaltung hat Kenntnis von dieser und verlangt von Herrn E den entsprechenden Verbuchungsnachweis. E kann diesen nicht erbringen und teilt mit, dass er die entsprechende Rückvergütung bar und privat vereinnahmt hat.

Steuerliche Konsequenzen für die D-AG:

Diese Rückvergütungen stellen im vollen Umfang eine Gewinnvorwegnahme dar, die dem steuerbaren Reingewinn der D-AG hinzuzurechnen ist.

Steuerliche Konsequenzen für Aktionär E:

Im Umfang der einbehaltenen Rückvergütungen muss Herr E einen Vermögensertrag aus beweglichem Vermögen versteuern. Teilbesteuerung 70 % nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG möglich

(2 Punkte)

e.) Herr E gewährt der D-AG ein Darlehen von CHF 1'200'000. Dieses wird mit 8.5% verzinst.

Steuerliche Konsequenzen für die D-AG:

Im Rahmen des zu hohen Zinssatzes liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor (vgl. Rundschreiben „Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen“ der ESTV).

Steuerliche Konsequenzen für Aktionär E:

Bei E erfolgt eine teilweise Umqualifikation der Darlehenszinsen in Dividenden.

(2 Punkte)

Zusatzfrage betreffend die Verrechnungssteuer: Nennen Sie die Rechtsgrundlagen für die Anwendung des Meldeverfahrens.

Rechtsgrundlagen Meldeverfahren Verrechnungssteuer:


Art. 20 VStG i.V.m. Art. 24 VStV (NP) bzw. Art. 26a VStV (Dividenden im Konzern)

-  **Art. 24**

¹ Der Gesellschaft oder Genossenschaft kann auf Gesuch hin gestattet werden, ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 20 VStG):

- a. wenn die anlässlich einer amtlichen Kontrolle oder Buchprüfung geltend gemachte Steuer eine Leistung betrifft, die in einem Vorjahre fällig geworden ist;
- b. bei der Ausgabe oder Nennwerterhöhung von Aktien, Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteilen zulasten der Reserven der Gesellschaft oder Genossenschaft (Gratisaktien u. dgl.);
- c. bei der Ausrichtung von Naturaldividenden oder des Liquidationsüberschusses durch Abtretung von Aktiven;
- d. bei der Verlegung des Sitzes ins Ausland.

² Das Meldeverfahren ist in allen Fällen nur zulässig, wenn feststeht, dass die Personen, auf die die Steuer zu überwälzen wäre (Leistungsempfänger), nach dem VStG oder dieser Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätten, und wenn ihre Zahl zwanzig nicht übersteigt.

-  **Art. 26a**⁴⁰

¹ Ist eine juristische Person, eine kollektive Kapitalanlage oder ein Gemeinwesen nach Artikel 24 Absatz 1 VStG unmittelbar zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligt, so kann sie diese mittels eines amtlichen Formulars anweisen, ihr die Dividende ohne Abzug der Verrechnungssteuer auszurichten.⁴¹

² Die steuerpflichtige Gesellschaft ihrerseits vervollständigt das Gesuch und reicht dieses der ESTV innert 30 Tagen nach Fälligkeit der Dividende zusammen mit dem amtlichen Formular zur Jahresrechnung unaufgefordert ein. Artikel 21 findet Anwendung.

³ Das Meldeverfahren ist nur zulässig, wenn feststeht, dass die juristische Person, die kollektive Kapitalanlage oder das Gemeinwesen, worauf die Steuer zu überwälzen wäre, nach VStG oder dieser Verordnung Anspruch auf Rückerstattung dieser Steuer hätte.⁴²

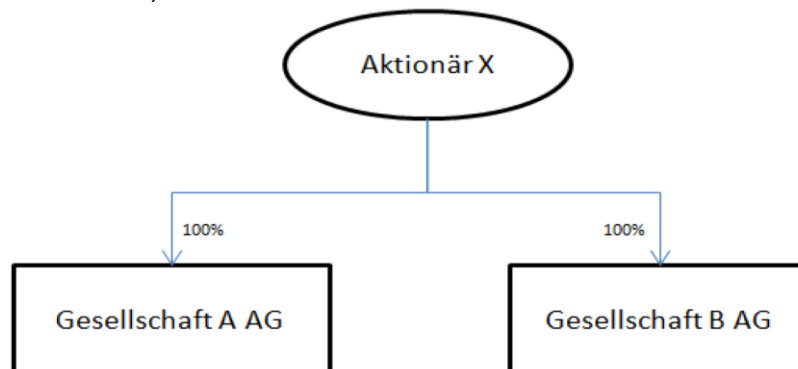
⁴ Ergibt die Nachprüfung durch die ESTV, dass vom Meldeverfahren zu Unrecht Gebrauch gemacht wurde, ist die Verrechnungssteuer nachzuerheben; wird die Steuerforderung bestritten, so trifft die ESTV einen entsprechenden Entscheid. Vorbehalten bleibt die Einleitung eines Strafverfahrens.

(2 Punkte)

Aufgabe 4: Dreieckstheorie und modifizierte Dreieckstheorie (12 Punkte)

4.1 Sachverhalt Dreieckstheorie

Die A AG übernimmt von der mit Liquiditätsproblemen kämpfenden B AG Wareneinkaufsrechnungen, welche auf die B AG ausgestellt sind (Buchung: Darlehen B AG / Bank) von Fr. 42'000, damit die gemeinsamen Lieferanten keine Debitorenverluste erfahren und so allenfalls die Geschäftsbeziehungen mit der florierenden A AG gefährden. Infolge anhaltenden Liquiditätsproblemen der B AG wurde das Aktiv-Darlehen B AG drei Monate später vollumfänglich abgeschrieben. In der B AG wurde einzig der Umsatzerlös aus dem Warenverkauf verbucht. (VRK-Entscheid; SGE 2012 Nr. 8).



4.1 Fragestellung Dreieckstheorie

Wie lauten die Steuerfolgen bei der A AG, der B. AG und dem gemeinsamen Aktionär X (natürliche Person mit Beteiligungen im Privatvermögen)?

4.1 Lösungsansätze Dreieckstheorie

Wie lauten die Steuerfolgen bei der A AG, der B. AG und dem gemeinsamen Aktionär X (natürliche Person mit Beteiligungen im Privatvermögen)?

Steuerfolgen bei der Gesellschaft A AG:

Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung gemäss Art. 58 Abs. 1 Bst. b Lemma 5 DBG von Fr. 42'000 (kein besteuertes Mehrwert).

Steuerfolgen beim Aktionär X (Beteiligung im PV):

Anwendung der reinen Dreieckstheorie > Für den Anteilhaber, der seine Beteiligung im Privatvermögen hält, stellt die empfangene verdeckte Gewinnausschüttung von Fr. 42'000 steuerbares Einkommen aus beweglichem Vermögen gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG dar. Die Besteuerung unterliegt der Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG. Die Weiterleitung der Fr. 42'000 an die Gesellschaft B AG (begünstigte Gesellschaft) stellt bei der B AG eine verdeckte Kapitaleinlage von Aktionär X dar, welche bei Aktionär X in der privaten Steuererklärung nicht abzugsfähig ist.

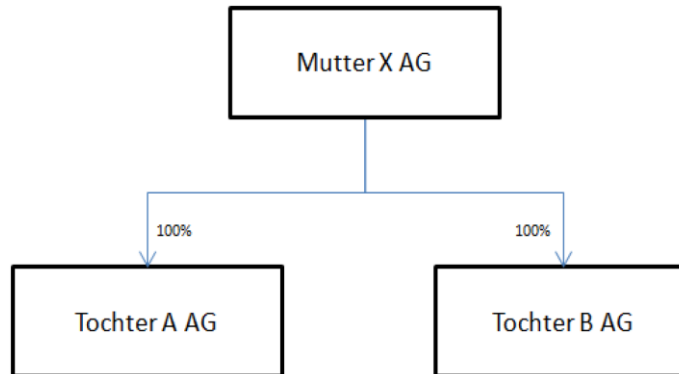
Steuerfolgen bei der Gesellschaft B AG:

Die Fr. 42'000 stellen bei der Gesellschaft B AG eine verdeckte erfolgsneutrale Kapitaleinlage gemäss Art. 60 Bst. a DBG dar. Die B AG hat die Waren, welche von der A AG bezahlt wurden, veräussert und weist diesen Umsatzerlös in ihrer Erfolgsrechnung aus. Der Warenaufwand hingegen wird zu tief ausgewiesen. Folglich wird in der (noch offenen) Veranlagung der B AG der Saldo der Erfolgsrechnung mit einer einseitigen Korrektur angepasst, d.h. das ausgewiesene Ergebnis wird um Fr. 42'000 verschlechtert. (kein besteuertes Minderwert).

(6 Punkte)

4.2 Sachverhalt modifizierte Dreieckstheorie

Die A AG übernimmt von der mit Liquiditätsproblemen kämpfenden B AG Wareneinkaufsrechnungen, welche auf die B AG ausgestellt sind (Buchung: Darlehen B AG / Bank) von Fr. 42'000, damit die gemeinsamen Lieferanten keine Debitorenverluste erfahren und so allenfalls die Geschäftsbeziehungen mit der florierenden A AG gefährden. Infolge anhaltenden Liquiditätsproblemen der B AG wurde das Aktiv-Darlehen B AG drei Monate später vollumfänglich abgeschrieben. In der B AG wurde einzig der Umsatzerlös aus dem Warenverkauf verbucht. In der Mutter X AG wurden diesbezüglich keine Buchungen vorgenommen.



4.2 Fragestellung modifizierte Dreieckstheorie

Wie lauten die Steuerfolgen bei der A AG, der B. AG und der gemeinsamen Mutter X AG?

Steuerfolgen bei der Tochter A AG:

Analog vorherige Aufgabe 4.1: Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung von CHF 42'000.

Steuerfolgen bei der Mutter X AG:

Die eingereichte Jahresrechnung der Mutter X AG ist für die Steuerbehörde massgebend (Massgeblichkeitsprinzip). Entscheidende Frage: Wurde in der Handelsbilanz der Mutter X AG die Beteiligung der entreicherten Tochter A AG wertberichtigt?

Gemäss Sachverhalt hat die Mutter X AG diesbezüglich keine handelsrechtlichen Buchungen vorgenommen. Da die Voraussetzungen für die Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie erfüllt sind, erfolgen somit bei der Mutter X AG steuerlich keine Korrekturen. Sowohl die Gewinnsteuerwerte als auch die Gestehungskosten beider Beteiligungen verändern sich nicht.

Fazit: konsequente Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie.

Steuerfolgen bei der Tochter B AG:

Analog vorherige Aufgabe 4.1: Abzug Reingewinn bzw. Erhöhung Reinverlust um CHF 42'000.

(6 Punkte)

Aufgabe 5: Steuerstrafrecht (12 Punkte)

Sachverhalt

Herr Schlaumeier ist selbstständig als Gastronom tätig und betreibt ein Restaurant. Er führt keine Buchhaltung, sondern erstellt lediglich in Excel eine Übersicht über Einnahmen und Ausgaben "sog. Milchbüechli-Rechnung". Etwa die Hälfte der Barumsätze wird nicht verbucht bzw. nicht in die Einnahmenübersicht aufgenommen. Das ausgedruckte Excel-Sheet reicht er zusammen mit allen Belegen, die seine Kosten ausweisen, zusammen mit der Steuererklärung ein. Dabei gibt er die nicht ausgewiesenen Barumsätze weiterhin nicht an.

Die Steuererklärung 2023 hatte Herr Schlaumeier am 1. Oktober 2024 unterschrieben und eingereicht. Alle Veranlagungen für die Steuerjahre bis 2023 sind rechtskräftig.

Fragestellung

1. Hat sich Herr Schlaumeier der Steuerhinterziehung strafbar gemacht?
2. Hat Herr Schlaumeier weitere Steuerdelikte begangen?
3. Wie könnte sich Herr Schlaumeier vor allfälligen steuerstrafrechtlichen Konsequenzen retten (inkl. Nennung der Rechtsgrundlagen, Voraussetzung und Rechtsfolgen)?

Lösungsansätze

1. *Hat sich Herr Schlaumeier der Steuerhinterziehung strafbar gemacht (inkl. Nennung der Rechtsgrundlagen)?*

Die fehlende Deklaration der Einkünfte führt kausal dazu, dass die zuständige Steuerbehörde eine unzutreffende Sachverhaltsfeststellung macht und basierend darauf eine zu tiefe Veranlagungsverfügung erlässt. Mit der Rechtskraft dieser Verfügung erleidet das Gemeinwesen einen Steuerausfall. Der objektive Tatbestand ist erfüllt.

Herr Schlaumeier hat gewusst, dass er nicht alle Einkünfte gegenüber der Steuerbehörde offenlegt und damit eine zu tiefe Veranlagung erwirkt hat. Er wollte das auch. Er hat somit vorsätzlich gehandelt. Der subjektive Tatbestand ist erfüllt.

Herr Schlaumeier hat sich der vollendeten Steuerhinterziehung gemäss Art. 175 DBG / Art. 56 StHG strafbar gemacht.

(3 Punkte)

2. *Hat Herr Schlaumeier weitere Steuerdelikte begangen?*

Herr Schlaumeier hat sich des Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 DBG / Art. 59 StHG schuldig gemacht, indem er Barzahlungen von Kunden nicht in seine Aufzeichnungen aufgenommen hat und diese nicht als Einkünfte in ihre Steuererklärung hat einfließen lassen.

Es liegt eine Schrifturkunde vor, die rechtserheblich ist, sich als Beweis eignet, als Beweis gebraucht wird und der Ersteller erkennbar ist:

Herr Schlaumeier handelt mit Vorsatz, weil er die Umstände, welche den objektiven Tatbestand begründen, sowie den Willen mit Bezug auf die Verwirklichung dieser objektiven Tatbestandsmerkmale, kennt. Herr Schlaumeier weiss um die Unvollständigkeit seiner Aufzeichnungen. Er weiss, dass sein steuerbares Einkommen als rechtserhebliche Tatsache von der Steuerbehörde aufgrund dieser Aufzeichnungen ermittelt wird und dass diese zum Beweis der Höhe ihrer Einkünfte herangezogen werden. Er will die Steuerbehörde mittels der falschen Aufzeichnungen täuschen.

Herr Schlaumeier handelte mit der Absicht, Steuern zu hinterziehen. Mit der Angabe eines zu geringen Einkommens basierend auf seiner unvollständigen Buchhaltung beabsichtigt Herr Schlaumeier eine Steuerverkürzung. Hinterziehungsabsicht ist damit gegeben. Herr Schlaumeier hat die Absicht, die Steuerbehörden in einen Irrtum über für die Veranlagung massgebende Tatsachen zu versetzen und sie damit zu täuschen. Wer den Steuerbehörden in Hinterziehungsabsicht bewusst und willentlich unwahre Urkunden einreicht, hat für gewöhnlich auch eine Täuschungsabsicht. Das ist auch vorliegend im Fall von Herr Schlaumeier so.

Aufgrund des Vorsatzes, der Hinterziehungsabsicht und der Täuschungsabsicht ist der subjektive Tatbestand ebenfalls erfüllt.

Herr Schlaumeier hat sich des Steuerbetrugs im Sinne von Art. 186 DBG / Art. 59 StHG schuldig gemacht.

(3 Punkte)

3. Wie könnte sich Herr Schlaumeier vor allfälligen steuerstrafrechtlichen Konsequenzen retten (inkl. Nennung der Rechtsgrundlagen, Voraussetzung und Rechtsfolgen)?

„Straflose Selbstanzeige“

Rechtsgrundlagen

- Art. 153a DBG / Art. 53a StHG für Erben
- Art. 175 Abs. 3 DBG / Art. 56 Abs. 1bis StHG für natürliche Personen
- Art. 177 Abs. 3 DBG / Art. 56 Abs. 3bis StHG für Steuervertreter
- Art. 181a Abs. 1 DBG / Art. 57b Abs. 1 StHG für juristische Personen
- Art. 181a Abs. 4 DBG / Art. 57b Abs. 4 StHG für Organe und Vertreter

Voraussetzungen

- Hinterziehung keiner Steuerbehörde bekannt
- kooperatives Verhalten
- ernstliches Bemühen um Bezahlung der geschuldeten Nachsteuern
- Selbstanzeige erstmalig

Rechtsfolge

- Keine Busse
- Keine Strafverfolgung für alle andern Straftaten, die „zum Zweck dieser Steuerhinterziehung begangen wurden“ (Art. 186 Abs. 3 DBG)
- Nachsteuern und Zins (10 Jahre zurück)
- Vereinfachte Nachbesteuerung von Erben (3 Jahre zurück; vgl. Bundesgerichts-Urteile 2C_116/2015 und 2C_790/2015 zur Frage der Zuordnung hinterzogener Vermögenswerte zwischen den Ehegatten)

(6 Punkte)

Aufgabe 6: Transponierung (14 Punkte)

Sachverhalt

Irene Schwager ist alleinige Inhaberin der Coiffeur GmbH und der Nagelstudio GmbH, die Sie kürzlich von Guido Gidor gekauft hat. Sie gründet nun die CN Holding GmbH und bringt beide Firmen in die CN Holding GmbH ein.

Coiffeur GmbH per 31.12.2023 (TCHF)			
Bank	20	Bankdarlehen	13
Lager	1		
		Stammkapital	20
Einrichtung	19	Reserven	5
		Gewinnvortrag	2
	<u>40</u>		<u>40</u>

Nagelstudio GmbH per 31.12.2023 (TCHF)			
Bank	15	KK Bank R	5
Lager	1		
		Stammkapital	20
Einrichtung	16	Reserven	5
		Gewinnvortrag	2
	32		<u>32</u>

Fragestellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt der Transponierung in den folgenden Situationen:

- Irene Schwager verkauft die Coiffeur GmbH für CHF 27'000 an die CN Holding GmbH.
 - Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000 und eine Darlehensgutschrift von CHF 7'000.
 - Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000. Die restlichen CHF 7'000 werden den übrigen Reserven der CN Holding gutgeschrieben.
- Weil die Nagelstudio GmbH viele Stammkunden hat, verkauft Irene Schwager die Nagelstudio GmbH zum gleichen Preis von CHF 30'000 an die CN Holding GmbH, wie sie sie von der bisherigen Besitzerin erworben hat.
 - Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000 und eine Darlehensgutschrift von CHF 10'000.
 - Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000. Die restlichen CHF 10'000 werden als Kapitaleinlagereserve in der CN Holding verbucht.
- Irene Schwager legt die Coiffeur GmbH zum Preis von CHF 20'000 in die CN Holding GmbH ein. Als Gegenleistung erhält Irene Schwager Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000.

Lösungsansätze

1. Irene Schwager verkauft die Coiffeur GmbH für CHF 27'000 an die CN Holding GmbH.

- a.) Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000 und eine Darlehensgutschrift von CHF 7'000.

*Es liegt eine Transponierung vor, da Irene Schwager die Anteilsrechte der Coiffeur GmbH über dem Nominalwert in eine von ihr beherrschte Gesellschaft einbringt.
Im vorliegenden Fall liegt steuerlich keine Veräusserungsgeschäft sondern eine reine Vermögensumschichtung vor.*

Im Umfang der Leistung, die Irene Schwager über dem Nennwert der eingebrachten Anteilscheine gutgeschrieben wird, hier CHF 7'000 liegt Ertrag aus beweglichem Vermögen vor.

Die Teilbesteuerung (Privatvermögen 70 %) ist anwendbar.

(3 Punkte)

- b.) Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000. Die restlichen CHF 7'000 werden den übrigen Reserven der CN Holding gutgeschrieben.

Trotz Verbuchung des über dem Nennwert liegenden Verkehrswertes der eingebrachten Aktien bei der vom Aktionär beherrschten Gesellschaft liegt kein Transponierungstatbestand vor, sofern die Differenz zwischen Verkehrswert und Nennwert bei der aufnehmenden Gesellschaft als übrige Reserve verbucht wird (vgl. KS Nr. 29c der EStV vom 23 Dezember 2022, Ziff. 4.2.5).

Damit bleibt die latente Steuerlast auf den von der eingebrachten Gesellschaft erarbeiteten Reserven erhalten. Spätere Ausschüttungen der aufnehmenden Gesellschaft zulasten dieser Reserven stellen beim Aktionär steuerbares Einkommen dar.

(3 Punkte)

2. Weil die Nagelstudio GmbH viele Stammkunden hat, verkauft Irene Schwager die Nagelstudio GmbH zum gleichen Preis von CHF 30'000 an die CN Holding GmbH, wie sie sie von der bisherigen Besitzerin erworben hat.

- a.) Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000 und eine Darlehensgutschrift von CHF 10'000.

Auch hier liegt eine Transponierung vor, da der Gegenwert der eingelegten Nagelstudio GmbH Anteile über dem Nominalwert liegt.

CHF 10'000 werden als Einkommen aus beweglichem Vermögen besteuert, da das Darlehen steuerneutral zurückbezahlt werden kann.

Die Teilbesteuerung ist anwendbar.

(3 Punkte)

- b.) Irene Schwager erhält als Gegenleistung Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000. Die restlichen CHF 10'000 werden als Kapitaleinlagereserve in der CN Holding verbucht.

Die Verbuchung des über dem Nennwert liegenden Verkehrswertes der eingebrachten Aktien bei der vom Aktionär beherrschten Gesellschaft erfolgt über das Konto der Kapitaleinlagereserven.

Somit liegt eine Transponierung vor, da die Differenz zwischen Verkehrswert und Nennwert (CHF 10'000) bei der aufnehmenden Gesellschaft steuerfrei ausgeschüttet werden kann (vgl. KS Nr. 29c der EStV vom 23 Dezember 2022, Ziff. 4.2.5).

Die Teilbesteuerung ist anwendbar.

(3 Punkte)

3. Irene Schwager legt die Coiffeur GmbH zum Preis von CHF 20'000 in die CN Holding GmbH ein. Als Gegenleistung erhält Irene Schwager Anteilscheine der CN Holding GmbH mit einem Nominalwert von CHF 20'000.

Hier handelt es sich nicht um eine Transponierung, da die Gegenleistung exakt dem Nominalwert der eingebrachten Anteile der Coiffeur GmbH entspricht (sog. Nennwertlösung).

(2 Punkte)

Aufgabe 7: Indirekte Teilliquidation (9 Punkte)

Sachverhalt

Max Gross ist alleiniger Inhaber der Firma Gross AG. Am 15. Oktober 2022 verkauft er die Firma zu einem Preis von CHF 150'000 an die L Holding AG, die zu 100 % Melina Luginbühl gehört und zu diesem Zweck gegründet worden ist. Melina Luginbühl möchte die Gross AG unter ihrem bisherigen Namen weiterführen.

Bank	105	Bankdarlehen	20
Wertschriften	25		
Lager	20	Aktienkapital	100
Debitoren	30	Gesetzliche Gewinnreserven	50
Maschinen	20	Gewinnvortrag	30
	<u>200</u>		<u>200</u>

Am 15. Oktober 2022 überweist die L Holding AG CHF 130'000 auf das Konto von Max Gross. Für den restlichen Kaufpreis von CHF 20'000 gewährt Max Gross der L Holding AG ein Darlehen von CHF 20'000.

Im Jahr 2023 erwirtschaftet die Gross AG keinen Gewinn. Die Generalversammlung beschliesst jedoch trotzdem eine Dividende von 5 %.

Fragestellung

1. Wie ist diese Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der indirekten Teilliquidation steuerlich zu würdigen? Beurteilen Sie sämtliche die indirekte Teilliquidation betreffenden Kriterien einzeln.
2. Wie hoch ist das allfällig zu versteuernde Einkommen aus indirekter Teilliquidation und kommt die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG zur Anwendung?
3. Unterliegt die Teilliquidation der Verrechnungssteuer?

Lösungsansätze

1. Wie ist diese Gewinnausschüttung im Zusammenhang mit der indirekten Teilliquidation steuerlich zu würdigen? Beurteilen Sie sämtliche die indirekte Teilliquidation betreffenden Kriterien einzeln.

Tatbestandsmerkmale der indirekten Teilliquidation nach Art. 20a Abs. 1 Bst. a DBG

- | | |
|---|----|
| 1. Übertragung durch Verkauf: | Ja |
| 2. Qualifizierende Beteiligung ($\neq > 20\%$): | Ja |
| 3. Systemwechsel (PV => GV): | Ja |
| 4. Ausschüttungsfrist (5 Jahren): | Ja |
| 5. Substanzausschüttung: 5% Dividende | Ja |
| 6. Handelsrechtlich ausschüttungsfähige nichtbetriebsnotwendige Substanz: | Ja |
| 7. Mitwirkung des Verkäufers (aktive od. passive Mitwirkung): | Ja |

(je 0.5 Punkte)

Somit liegt eine indirekte Teilliquidation vor (0.5 Punkte).

2. Wie hoch ist das allfällig zu versteuernde Einkommen aus indirekter Teilliquidation, wann würde dieser besteuert und kommt die Teilbesteuerung gemäss Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG zur Anwendung?

Der anlässlich des Verkaufs von Max Gross realisierte private Kapitalgewinn auf den Aktien der Gross AG, wird im Umfang von CHF 5'000 in Ertrag aus beweglichem Vermögen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG umqualifiziert (2 Punkte). Die Teilbesteuerung (70 %) nach Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG ist anwendbar, da Max Gross die notwendige Beteiligungsquote besass. (1 Punkt)

Anmerkung: Bei der indirekten Teilliquidation wird immer die kleinste der nachfolgenden vier Grössen in Ertrag aus beweglichem Vermögen umqualifiziert:

1. Verkaufserlös	CHF 150'000
2. Substanz ausschüttung (CHF 5'000 – CHF Null)	CHF 5'000
3. Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven (OR 671 III)	CHF 30'000
4. Nichtbetriebsnotwendige Substanz	CHF 25'000

Der Vermögensertrag wird nach dem Realisationsprinzip derjenigen Steuerperiode zugerechnet, in welcher der qualifizierende Verkauf stattgefunden hat (2022). (1 Punkt)

Werden die Beteiligungsrechte gestaffelt verkauft, so wird der steuerbare Vermögensertrag im Verhältnis der betreffenden Verkaufserlöse auf die entsprechenden Steuerjahre aufgeteilt.

*Sofern Max Gross bereits rechtskräftig veranlagt ist:
Nachsteuerverfahren nach Art. 151 DBG (Ziff. 5.1.2. Kreisschreiben 14, ESTV vom 06.11.2007).*

3. Unterliegt die Teilliquidation der Verrechnungssteuer?

Der bei der Einkommenssteuer zu versteuernde Ertrag aus indirekter Teilliquidation unterliegt nicht der VSt. (1 Punkt)

Das Verrechnungssteuergesetz enthält keine Regelung zur indirekten Teilliquidation. Das Kreisschreiben 14 der ESTV führt aus: «Dieses Kreisschreiben gilt für Verkäufe von qualifizierenden Beteiligungen gemäss Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe a DBG durch in der Schweiz unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen aus deren Privatvermögen. Es ist hingegen nicht anwendbar für den Bereich der Verrechnungssteuer.»

Aufgabe 8: Globale Mindeststeuer (20 Punkte)

Fragestellung und Lösungsansätze

Beantworten Sie folgende Fragen 8.1 bis 8.6 zur Globalen Mindeststeuer:

<p>Frage 8.1 Für die Abklärung der Steuerpflicht bei der Globalen Mindeststeuer einer multinationalen Unternehmensgruppe sind folgende Parameter zu bestimmen:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Höhe Mindestumsatz 2. Massgebender Umrechnungskurs bei CHF 3. Relevanter Zeitraum 	<p>1. Mindestumsatz <i>Mindestumsatz: EUR 750 Mio. (Art. 8 MindStV);</i></p> <p>2. Massgebender Umrechnungskurs bei CHF-Umsätzen <i>Umrechnung in CHF: Umrechnung auf Basis des durchschnittlichen Dezember-Wechselkurses der Europäischen Zentralbank (jeweils mit historischem Wechselkurs pro Jahr);</i></p> <p>3. Relevanter Zeitraum <i>Relevanter Zeitraum: in mind. zwei der letzten vier Geschäftsjahre (ohne aktuelles Geschäftsjahr!) (Art. 1.1.1 MR); Sonderregelung für kurze/lange Geschäftsjahre in Art. 1.1.2 MR (proportionale Anpassung auf 12 Monate);</i></p>																		
<p>Frage 8.2 Bestimmen Sie, ob eine multinationale Unternehmensgruppe mit den Umsatzzahlen nebenan im Jahr 2024 steuerpflichtig wird für die Globale Mindeststeuer.</p>	<table border="1" style="width: 100%; text-align: center;"> <thead> <tr> <th>In MEUR</th> <th>2020</th> <th>2021</th> <th>2022</th> <th>2023</th> <th>2024</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Kons. Umsatz</td> <td>900</td> <td>500</td> <td>700</td> <td>745</td> <td>810</td> </tr> <tr> <td></td> <td>✓</td> <td>✗</td> <td>✗</td> <td>✗</td> <td></td> </tr> </tbody> </table>	In MEUR	2020	2021	2022	2023	2024	Kons. Umsatz	900	500	700	745	810		✓	✗	✗	✗	
In MEUR	2020	2021	2022	2023	2024														
Kons. Umsatz	900	500	700	745	810														
	✓	✗	✗	✗															
<p>Frage 8.3 Wie wird der GloBE-Steuersatz berechnet und welche Korrekturen sind ggü. dem Jahresabschluss vorzunehmen?</p>	<p>Berechnung GloBE-Steuersatz</p> <div style="text-align: center;"> </div> <p>GloBE-Korrekturen ggü. dem Jahresabschluss</p> <p>Covered Taxes Steueraufwand gemäss Gewinn- und Verlustrechnung einer Geschäftseinheit (Constituent Entity) nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard vor Konsolidierungsmassnahmen ist um folgende Posten anzupassen;</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Weitere, nicht über den Steueraufwand (-ertrag) erfasste Steuerarten. b. Erfolgswirksam erfasste tatsächliche Ertragsteueraufwandspositionen auf exkludierten Positionen. c. Erfolgsunwirksam erfasste tatsächliche Ertragsteuerpositionen auf inkludierten Positionen. d. Fehlende subjektive Absicht zur Zahlung von Ertragsteuern innerhalb von drei Jahren. e. Ausbleibende Zahlung von abgegrenzten Ertragsteuern innerhalb von drei Jahren. 																		

	<p>f. Nachträgliche, aperiodische Auflösung («True-down») von zu hohen tatsächlichen Ertragsteuerverbindlichkeiten der Vorjahre.</p> <p>g. Nachträgliche, aperiodische Bildung («True-up») von zu tiefen tatsächlichen Ertragsteuerverbindlichkeiten der Vorjahre.</p> <p>h. Unsichere, tatsächliche Ertragssteuerpositionen.</p> <p>i. Neuerfassung von Ertragsteuerpositionen (ohne Verluste und Steuergutschriften) mit einem latenten Steuersatz von über 15%.</p> <p>j. Anpassung latente Ertragsteuerpositionen infolge Änderung latenter Steuersatz.</p> <p>k. Ausbleibende Zahlung latenter Ertragsteuerverbindlichkeiten innerhalb von fünf Jahren. («Recapture Rule»)</p> <p>l. Exkludierte latente Ertragsteuerpositionen. («Disallowed Accruals Rule»)</p> <p>m. Latente Ertragsteuerguthaben auf noch nicht genutzten steuerlichen Verlusten.</p> <p><u>GloBE-Gewinn/Verlust (Art. 3.2.1 MR)</u></p> <p>Der Jahresüberschuss oder -fehlbetrag einer Geschäftseinheit wird um die folgenden Posten angepasst, um zum GloBE-Gewinn oder -Verlust dieser Geschäftseinheit zu gelangen:</p> <p>a) Nettosteueraufwand;</p> <p>b) ausgenommene Dividenden;</p> <p>c) ausgenommene Eigenkapitalgewinne oder -verluste;</p> <p>d) nach der Neubewertungsmethode berücksichtigte Gewinne oder Verluste;</p> <p>e) gemäß Artikel 6.3 ausgenommene Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten;</p> <p>f) asymmetrische Wechselkursgewinne oder -verluste;</p> <p>g) grundsätzlich unzulässige Aufwendungen;</p> <p>h) Fehler aus der Vorperiode oder Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze;</p> <p>i) abgegrenzter Pensionsaufwand.</p>
<p><u>Frage 8.4</u> Definieren Sie folgende Begriffe:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Multinationale Unternehmensgruppe2. Oberste Muttergesellschaft3. Kontrollbeteiligungen	<p>1. <u>multinationale Unternehmensgruppe (Art. 1.2 MR)</u> „Multinationale Unternehmensgruppe“ bedeutet jede Unternehmensgruppe, die mindestens eine Einheit oder Betriebsstätte umfasst, die nicht im Steuerhoheitsgebiet der obersten Muttergesellschaft belegen ist.</p> <p>„Unternehmensgruppe“ bedeutet eine Gruppe von Einheiten, die über Beteiligungs- oder Kontrollverhältnisse miteinander verbunden sind, sodass die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows dieser Einheiten</p> <ol style="list-style-type: none">a. im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft berücksichtigt sind oderb. nur aus Größen- oder Wesentlichkeitsgründen oder, weil die betreffende Einheit zu

Veräußerungszwecken gehalten wird, nicht im Konzernabschluss der obersten Muttergesellschaft berücksichtigt sind.

2. Oberste Muttergesellschaft (Art. 1.4 MR)

„Oberste Muttergesellschaft“ bedeutet entweder

- a. eine Einheit, die
 - i. direkt oder indirekt eine Kontrollbeteiligung an einer anderen Einheit hält und
 - ii. nicht direkt oder indirekt über eine Kontrollbeteiligung im Eigentum einer anderen Einheit steht oder
- b. das Stammhaus einer Unternehmensgruppe im Sinne von Artikel 1.2.3

3. Kontrollbeteiligungen

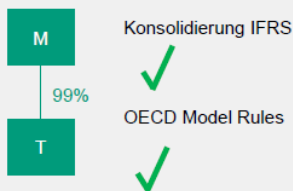
Kontrollbeteiligung bedeutet eine Beteiligung an einer Einheit, die dazu führt, dass der Inhaber dieser Beteiligung

- a. verpflichtet ist, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows der Einheit nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard Posten für Posten in seinem Konzernabschluss zu konsolidieren, oder
- b. verpflichtet gewesen wäre, die Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge, Aufwendungen und Cashflows der Einheit Posten für Posten in seinem Konzernabschluss zu konsolidieren, wenn er einen solchen Abschluss erstellt hätte.

Bei einem Stammhaus wird unterstellt, dass es über die Kontrollbeteiligungen an seinen Betriebsstätten verfügt.

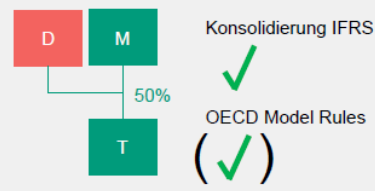
Frage 8.5

Ist in folgenden Fällen T Teil der Unternehmensgruppe im Sinne von Art. 1.2 MR?



IFRS: Beherrschte Beteiligung, die vollkonsolidiert wird.

OECD Model Rules: Kontrollbeteiligung, da sie vollkonsolidiert wird → unterliegt globaler Mindeststeuer.



IFRS: Gemeinsam beherrschte Beteiligung (Joint Venture), die nach der Equity-Methode konsolidiert wird.

OECD Model Rules: Keine Kontrollbeteiligung, da sie nicht «Posten für Posten» konsolidiert wird → aber: spezielle Erhebungsregeln, siehe nachfolgend.

	<p>Konsolidierung IFRS ✓ OECD Model Rules ✗</p> <p>IFRS: Assoziierte Beteiligung, die nach der Equity-Methode konsolidiert wird. OECD Model Rules: Keine Kontrollbeteiligung → unterliegt nicht globaler Mindeststeuer *)</p>	<p>Konsolidierung IFRS ✗ OECD Model Rules ✗</p> <p>IFRS: Keine Konsolidierung OECD Model Rules: Keine Kontrollbeteiligung → unterliegt nicht globaler Mindeststeuer *)</p>			
<p><u>Frage 8.6</u> Welche drei Tests kommen bei der CbCR Safe Harbour Regel zur Anwendung?</p>	<p>oder</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="width: 33%; padding: 5px;"> <p style="text-align: center;">De-Minimis-Test</p> <p>Umsatz <small>Gem. qual. CbCR</small> < 10M EUR</p> <p style="text-align: center;">UND</p> <p>Gewinn (Verlust) vor Steuern < 1M EUR <small>Gem. qual. CbCR</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p> </td> <td style="width: 33%; padding: 5px;"> <p style="text-align: center;">Vereinfachter ETR-Test</p> <p style="text-align: center;">Vereinfachte ETR = vereinfachte Covered Taxes <small>gem. qual. JF</small></p> <p style="text-align: center;">Gewinn (Verlust) vor Steuern <small>gem. qual. CbCR</small></p> <p style="text-align: center;">vereinfachte ETR > Übergangssteuersatz</p> <p><small>Übergangssteuersatz: 15% im 2024, 16% im 2025 und 17% im 2026</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p> </td> <td style="width: 33%; padding: 5px;"> <p style="text-align: center;">Routinegewinn-Test</p> <p style="text-align: center;">SBIE* <small>Gem. GloBE Regeln</small> > Gewinn (Verlust) vor Steuern <small>gem. qual. CbCR</small></p> <p><small>*SBIE: Substanzbasierter Gewinnausschluss nach Art. 5.3 Musterverordnung</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p> </td> </tr> </table> <p style="text-align: center;">↓</p> <div style="border: 1px solid orange; padding: 5px; text-align: center;"> <p>Die CbCR Safe Harbour Regel wird auf das Staatshoheitsgebiet angewandt, wenn mindestens ein Test erfüllt ist.</p> </div>		<p style="text-align: center;">De-Minimis-Test</p> <p>Umsatz <small>Gem. qual. CbCR</small> < 10M EUR</p> <p style="text-align: center;">UND</p> <p>Gewinn (Verlust) vor Steuern < 1M EUR <small>Gem. qual. CbCR</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p>	<p style="text-align: center;">Vereinfachter ETR-Test</p> <p style="text-align: center;">Vereinfachte ETR = vereinfachte Covered Taxes <small>gem. qual. JF</small></p> <p style="text-align: center;">Gewinn (Verlust) vor Steuern <small>gem. qual. CbCR</small></p> <p style="text-align: center;">vereinfachte ETR > Übergangssteuersatz</p> <p><small>Übergangssteuersatz: 15% im 2024, 16% im 2025 und 17% im 2026</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p>	<p style="text-align: center;">Routinegewinn-Test</p> <p style="text-align: center;">SBIE* <small>Gem. GloBE Regeln</small> > Gewinn (Verlust) vor Steuern <small>gem. qual. CbCR</small></p> <p><small>*SBIE: Substanzbasierter Gewinnausschluss nach Art. 5.3 Musterverordnung</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p>
<p style="text-align: center;">De-Minimis-Test</p> <p>Umsatz <small>Gem. qual. CbCR</small> < 10M EUR</p> <p style="text-align: center;">UND</p> <p>Gewinn (Verlust) vor Steuern < 1M EUR <small>Gem. qual. CbCR</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p>	<p style="text-align: center;">Vereinfachter ETR-Test</p> <p style="text-align: center;">Vereinfachte ETR = vereinfachte Covered Taxes <small>gem. qual. JF</small></p> <p style="text-align: center;">Gewinn (Verlust) vor Steuern <small>gem. qual. CbCR</small></p> <p style="text-align: center;">vereinfachte ETR > Übergangssteuersatz</p> <p><small>Übergangssteuersatz: 15% im 2024, 16% im 2025 und 17% im 2026</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p>	<p style="text-align: center;">Routinegewinn-Test</p> <p style="text-align: center;">SBIE* <small>Gem. GloBE Regeln</small> > Gewinn (Verlust) vor Steuern <small>gem. qual. CbCR</small></p> <p><small>*SBIE: Substanzbasierter Gewinnausschluss nach Art. 5.3 Musterverordnung</small></p> <p style="text-align: center;">Ja?</p>			