

Direkte Steuern

Theoretische Grundlagen und praktische Beispiele
(mit Einbezug indirekter Steuern)

Christoph Nef

10. Februar 2011

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Kursinhalt

- Grundzüge des schweizerischen Steuersystems [Teil 1]
- Die wichtigsten Steuern im Überblick [Teil 1]
- Besteuerung von Personen- / Kapitalgesellschaften [Teil 1]
- Gründung eines Unternehmens [Teil 1]
- M&A / Reorganisation und Verkauf eines Unternehmens [Teil 1]
- Sanierung / Liquidation eines Unternehmens [Teil 1]
- Internationale Aspekte [Teil 2]

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Ziele für Studierende Teil 1

- Die Studierenden kennen die Grundzüge des schweizerischen Steuerrechts
- Die Studierenden kennen die wesentlichen Steuern die erhoben werden vom Bund, den Kantonen und Gemeinden
- Die Studierenden kennen die Grundzüge der Besteuerung von natürlichen Personen (Einkommens- und Vermögenssteuern)
- Die Studierenden kennen die Grundzüge der Besteuerung von juristischen Personen (Kapitalunternehmen / Gewinn- und Kapitalsteuern)
- Die Studierenden kennen die Grundzüge des internationalen Steuerrechts

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Kursinhalt

- Grundzüge des schweizerischen Steuersystems
- 1.1 Entstehung des Steuersystems
- 1.2 Charakterisierung des heutigen Steuersystems
- 1.3 Konsequenz des heutigen Steuersystems
- 1.4 Definition Direkte Steuern / Abgrenzung Indirekte Steuern
- 1.5 Die vom Bund erhobenen Steuern
- 1.6 Die von den Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern
- 1.7 Personen und Unternehmen im Steuerrecht

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

1.1 Entstehung des Steuersystems

Hintergrund: Finanzierung des Staatshaushalts (der Staatsausgaben)

Bis zum vorletzten Jahrhundert waren Zölle die Haupteinnahmequelle des Staates

Bis 1848 erhoben die Kantone ihre eigenen Steuern von denjenigen, welche Eigentum besaßen

Die direkten Steuern (Einkommens- und Gewinnsteuern) waren nicht bekannt

Mit der Einführung des Bundesstaates kann der Wechsel von den Zöllen zu den direkten Steuern

In den letzten Jahren vollzog sich eine Verlagerung von den direkten zu den indirekten Steuern (insbesondere Mehrwertsteuer, nachfolgend „MWST“)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

1.2 Charakterisierung des heutigen Steuersystems

Bund, Kantone und Gemeinden als Träger der **Steuerhoheit**

Vielzahl von Steuerarten, die **Steuerobjekte**

Natürliche (nachfolgend „nP“) und juristische Personen (nachfolgend „jP“) als **Steuersubjekte**

Schwergewicht bei den direkten Steuern und bei den Steuern der Kantone und Gemeinden

Mehrwertsteuer (indirekte Steuer) von grosser Bedeutung für den Bund

Das schweizerische Steuersystem ist charakterisiert durch seine föderalistische Struktur und durch das Fehlen einer einheitlichen gesetzlichen Regelung der Steuern auf dem ganzen Staatsgebiet (Harmonisierung nur bezüglich der direkten Steuern durch das Steuerharmonisierungsgesetz, nachfolgend „StHG“)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

1.3 Konsequenz des heutigen Steuersystems

Der Charakter des schweizerischen Steuersystem widerspiegelt sich innerhalb der Schweiz insbesondere in einer unterschiedlichen Steuerbelastung der Steuersubjekte

Es besteht Steuerkonkurrenz zwischen den Kantonen

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

1.4 Definition Direkte Steuern / Abgrenzung Indirekte Steuern

Massgebend für die Unterscheidung ist die wirtschaftliche Auswirkung der Steuer beim Steuerpflichtigen, dabei wird zwischen Steuersubjekt und Steuerträger differenziert

Steuersubjekt = die aus dem Steuerrechtsverhältnis (Staat vs. nP/jP) verpflichtete Person (welche belangt wird, bzw. die Steuer bezahlen muss)

Steuerträger = die durch die Steuer effektive belastete Person

Direkte Steuern (nachfolgend „DS“): **Steuersubjekt = Steuerträger** (keine Überwälzung auf Dritte);
z.B. **Einkommens-/Vermögenssteuern (nP)** resp. **Gewinn-/Kapitalsteuer (jP)**

Indirekte Steuern (nachfolgend „IS“): **Steuersubjekt ≠ Steuerträger** (Überwälzung auf Dritte), z.B.
Mehrwertsteuer, Zölle, Verrechnungssteuer, Emissionsabgabe, Umsatzabgabe

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

1.5 Die vom Bund erhobenen Steuern

Der Bund braucht eine ausdrückliche Ermächtigung in der Bundesverfassung (BV), damit er Steuern erheben kann

Direkte Bundessteuer (=DS)

☉ Einkommenssteuer von nP

☉ Gewinnsteuer von jP

Verrechnungssteuer (=IS)

Stempelsteuer (Emissionsabgabe / Umsatzabgabe) (=IS)

Mehrwertsteuer (=IS)

Tabaksteuer / Militärflichtersatz / Biersteuer / Zölle / LSVA / Autobahnvignette / Steuer auf gebrannten Wassern

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

1.6 Die von den Kantonen und Gemeinden erhobenen Steuern

Der Kanton (bzw. Gemeinde) braucht eine ausdrückliche Ermächtigung in der Kantonsverfassung (KV), damit er Steuern erheben kann

Einkommens- und Vermögenssteuer von nP (=DS)

Gewinn- und Kapitalsteuern von jP (=DS)

Kopf-, Personal- und Haushaltsteuern, Erbschafts- und Schenkungssteuern, Grundstückgewinnsteuern (=DS)

Handänderungssteuern, Steuer auf Lotterie und Totogewinnen, Motorfahrzeugsteuern, Hundesteuern, Vergnügungssteuern, Kurtaxe, Stempelsteuern, Wasserwerksteuer etc.

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

1.7 Personen und Unternehmen im Steuerrecht

nP im Steuerrecht

- Selbständige und unselbständige Erwerbstätigkeit
- Aufteilung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen

jP im Steuerrecht

- Was sind juristische Personen?
- Trennung zwischen Unternehmung und Inhaber (wirtschaftliche Doppelbelastung)

Unternehmen im Steuerrecht

- Unterscheidung zwischen Personen- und Kapitalunternehmung

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Kursinhalt

- Die wichtigsten Steuern im Überblick
- 2.1 Überblick über die wichtigsten Steuern
- 2.2 Einkommens- und Vermögenssteuern (nP)
- 2.3 Gewinn- und Kapitalsteuern (jP)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.1 Überblick über die wichtigsten Steuern

	nP (SE)	nP (PV) / jP		
	Gesellschafter (Eigentümer): Verkauf		GewinnSt. / EinkSt. / UA	
	Personenunternehmen (PU)	Kapitalunternehmen (KU, wirt. Doppelbelastung)		
	Bilanz (Aktiven & Passiven)			
MWST (VOST / UST)	UV	FK	EA / VST (KU)	Kaufm. Buchf. (OR 957-964), "Massgeblichkeit der HGB"
	AV	Gesellschaftskap.	EA (KU)	
		Agio	EA' / VST (KU)	
Res / Gewinn		VST (KU)		
	Erfolgsrechnung			
MWST (VOST)	Aufwand	Ertrag	MWST (UST) -steuerbar -befreit -ausgenommen	
EinkSt. / GewinnSt.	Gewinn			

* USTR II (neu: Kapitaleinlageprinzip)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.2 Einkommens- und Vermögenssteuern (nP)

2.2.1 Übersicht

Bund (DBG)	- Einkommensteuer (Art. 3-48 DBG)
Kantone (Mindestvorschrift StHG)	- Einkommensteuer - Vermögenssteuer

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.2 Einkommens- und Vermögenssteuern (nP)

2.2.2 Grundsätze – Begründung der Steuerpflicht

Art. 3 DBG: Persönliche Zugehörigkeit = **unbeschränkte Steuerpflicht**

- **Steuerrechtlicher Wohnsitz** = wenn eine Person sich in der Schweiz mit der Absicht dauernden Verbleibens aufhält

oder

- **Steuerrechtlicher Aufenthalt** = wenn eine Person in der Schweiz ungeachtet vorübergehender Unterbrechung:
 - a) während mindestens 30 Tagen verweilt und eine Erwerbstätigkeit ausübt;
 - b) während mindestens 90 Tagen verweilt und keine Erwerbstätigkeit ausübt;

☐ Besteuerung weltweites Einkommen & Vermögen (Art. 6 Abs. 1 DBG)

☐ Ausnahme: Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke im Ausland

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.2 Einkommens- und Vermögenssteuern (nP)

2.2.2 Grundsätze – Begründung der Steuerpflicht

Art. 4 / 5 DBG: Wirtschaftliche Zugehörigkeit = **beschränkte Steuerpflicht** (Personen ohne steuerrechtlichen Wohnsitz/Aufenthalt)

- Art. 4: Geschäftsbetriebe, Betriebsstätten und Grundstücke in der Schweiz
Betriebsstätte (nachfolgend „PE“) = feste Geschäftseinrichtung in der die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens oder ein freier Beruf ganz oder teilweise ausgeübt wird (z.B. Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen, ständige Vertretungen, Bau- und Montagegestellen von mindestens 12 Monate Dauer)

- Art. 5: Andere Steuerbare Werte (z.B.)

- a) in der Schweiz eine Erwerbstätigkeit ausüben
- b) Mitglieder der Verwaltung oder Geschäftsführung von jP mit Sitz oder PE in der Schweiz Tantiemen, Sitzungsgelder, feste Entschädigungen oder ähnliche Vergütungen erhalten
- c) Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, welche durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesicherter sind
- d) Leistungen aus Einrichtungen des BVG

☐ Besteuerung beschränkt auf obige Einkommen- → Vermögensbestandteile (Art. 6 Abs. 2 DBG)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.2 Einkommens- und Vermögenssteuern (nP)

2.2.3 Beispiel – **unbeschränkte Steuerpflicht**

Beispiel A: Herr A wohnt in Freienbach im Kanton Schwyz. Er besitzt folgende Vermögenswerte und erzielt folgende Einkünfte:

- Liegenschaft in Freienbach (Eigenmietwert CHF 50'000, Wert CHF 1'500'000)
- Liegenschaft in Südfrankreich (Eigenmietwert CHF 20'000, Wert CHF 800'000)
- Lohn von der Gesellschaft X mit Sitz in Zürich (Arbeitsort Zürich) CHF 200'000
- Lohn von der Gesellschaft Y mit Sitz in Dubai (Arbeitsort Dubai) CHF 50'000

Fragen:

- Ist Herr A in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

Beispiel B: Herr B wohnt in Dubai. Er besitzt folgende Vermögenswerte und erzielt folgende Einkünfte:

- Lohn von der Gesellschaft X mit Sitz in Zürich (Arbeitsort Zürich) CHF 40'000 (für Tätigkeit im Juli / August (62 Tage) in Zürich, während welcher Zeit er in einem Hotel in Zürich übernachtet)
- Liegenschaft in Südfrankreich (Eigenmietwert CHF 20'000, Wert CHF 800'000)

Fragen:

- Ist Herr B in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.2 Einkommens- und Vermögenssteuern (nP)

2.2.3 Beispiel – **beschränkte Steuerpflicht**

Beispiel C: Herr C wohnt in Dubai. Er besitzt folgende Vermögenswerte und erzielt folgende Einkünfte:

- Liegenschaft in St. Moritz (Mieteinnahmen CHF 100'000, Wert CHF 3'000'000)
- Liegenschaft in Südfrankreich (Eigenmietwert CHF 20'000, Wert CHF 800'000)
- Lohn von der Gesellschaft Y mit Sitz in Dubai (Arbeitsort Dubai) CHF 200'000

Fragen:

- Ist Herr C in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

Beispiel D: Herr D wohnt in Dubai. Er besitzt folgende Vermögenswerte und erzielt folgende Einkünfte:

- Herr D arbeitet nicht und erzielt lediglich Vermögenserträge aus Wertschriften (Börsenwert CHF 20'000'000) CHF 1'000'000
- Liegenschaft in St. Moritz (Eigenmietwert CHF 50'000, Wert CHF 2'000'000), wo er im Sommer 6 Wochen und im Winter 6 Wochen Ferien macht

Fragen:

- Ist Herr D in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.3 Gewinn- und Kapitalsteuern (jP)

2.3.1 Übersicht

Bund (DBG)	- Gewinnsteuer (Art. 49 -82 DBG)
Kantone (Mindestvorschrift StHG)	- Gewinnsteuer - Kapitalsteuer

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.3 Gewinn- und Kapitalsteuern (jP)

2.3.2 Grundsätze – Begründung der Steuerpflicht

Art. 50 DBG: Persönliche Zugehörigkeit = **unbeschränkte Steuerpflicht**:

- **Sitz in der Schweiz** = (gegründet in der Schweiz und im Handelsregister eingetragen (in der Schweiz inkorporiert)

oder

- **Tatsächliche Verwaltung in der Schweiz** = dort wo die wesentlichen Entscheidungen getroffen werden:

⊖ Besteuerung weltweiter Gewinn und Kapital (Art. 52 Abs. 1 DBG)

⊖ Ausnahme: Geschäftsbetriebe, Betriebstätten und Grundstücke im Ausland

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.3 Gewinn- und Kapitalsteuern (jP)

2.3.2 Grundsätze – Begründung der Steuerpflicht

Art. 51 DBG: Wirtschaftliche Zugehörigkeit = **beschränkte Steuerpflicht** (juristische Personen, die weder ihren Sitz noch tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben)

- Teilhaber an Geschäftsbetrieben in der Schweiz;
- In der Schweiz Betriebsstätten unterhalten;
- Grundstücke in der Schweiz besitzen;
- Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen sind, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind;
- In der Schweiz gelegene Liegenschaften vermitteln oder damit handeln;

☐ Besteuerung beschränkt auf obige Einkünfte und Kapital (Art. 52 Abs. 2 DBG)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.3 Gewinn- und Kapitalsteuern (jP)

2.3.3 Beispiel – **unbeschränkte Steuerpflicht**

Beispiel A: Die Gesellschaft A AG hat Sitz in Baar, Kanton Zug. Die Gesellschaft besitzt folgende Vermögenswerte und erzielt folgende Gewinne:

- Gewinn Hauptsitz in Baar CHF 10'000'000
- Betriebsstätte in China, Gewinn der Betriebsstätte CHF 2'000'000
- Kapitalanlageliegenschaft in Singapur (Mieteinnahmen CHF 1'000'000, Wert CHF 10'000'000)

Fragen:

- Ist die A AG in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

Beispiel B: Die Gesellschaft B AG hat Sitz auf Guernsey (Offshore). Folgende weiteren Angaben sind bekannt:

- Alle Verwaltungsräte der B AG haben Wohnsitz in der Schweiz. Alle wesentlichen Entscheidungen werden in der Schweiz getroffen (inkl. VR-Sitzungen), in Guernsey besitzt die B AG über keine Infrastruktur
- Gewinn CHF 10'000'000

Fragen:

- Ist die B AG in der Schweiz steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

2.3 Gewinn- und Kapitalsteuern (jP)

2.3.3 Beispiel – **beschränkte Steuerpflicht**

Beispiel C: Die Gesellschaft C AG hat Sitz in Frankreich. Die Gesellschaft besitzt folgende Vermögenswerte und erzielt folgende Gewinne:

- Gewinn Hauptsitz in Frankreich CHF 10'000'000
- Betriebsstätte in der Schweiz, Gewinn der Betriebsstätte CHF 2'000'000
- Kapitalanlageliegenschaft in der Schweiz (Mieteinnahmen CHF 1'000'000, Wert CHF 10'000'000)

Fragen:

- Ist die C AG in der Schweiz unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

Beispiel D: Die Gesellschaft D AG hat Sitz auf den British Virgin Island (BVI, Offshore). Folgende weiteren Angaben sind bekannt:

- Gewinn Hauptsitz auf BVI CHF 10'000'000 (wo die Gesellschaft 50 Angestellte beschäftigt und Büroräumlichkeiten besitzt)
- Betriebsstätte in der Schweiz, Gewinn der Betriebsstätte CHF 2'000'000
- Kapitalanlageliegenschaft in der Frankreich (Mieteinnahmen CHF 1'000'000, Wert CHF 10'000'000)

Fragen:

- Ist die D AG in der Schweiz steuerpflichtig?
- Was kann die Schweiz gemäss DBG besteuern?

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Kursinhalt

Gründung eines Unternehmens (Personengesellschaften / Kapitalgesellschaften)

3.1 Kriterien der Rechtsformwahl

3.2 Mögliche Rechtsformen

3.3 Gegenüberstellung Besteuerung Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.1 Kriterien der Rechtsformwahl

Steuern sind als Kosten für ein Unternehmen nicht unerheblich. Sie sind ein wichtiger Aspekt unter diversen Faktoren bei der Rechtsformwahl

Neben den Steuern stehen folgende Kriterien bei der Wahl der Rechtsform einer Unternehmung im Vordergrund:

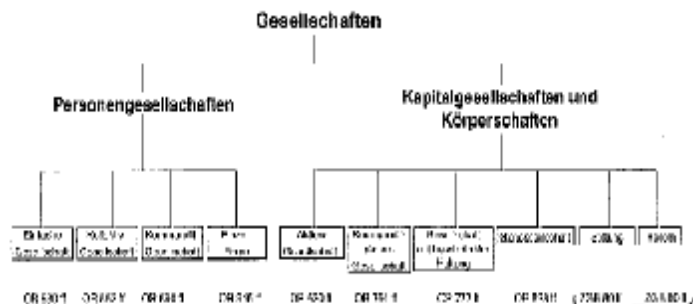
- Haftungsverhältnisse
- Anzahl und Rechtsnatur der Beteiligten
- Verhältnis zwischen Kapitalgeber und Unternehmungsführung
- Übertragbarkeit der Anteile
- Finanzierungsmöglichkeiten

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.2 Mögliche Rechtsformen



MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.2 Mögliche Rechtsformen

Als Personen im juristischen Sinn (ZGB) unterscheidet man zwischen zwei Gruppen: Den nP (=Privatpersonen) und den jP.

Das Merkmal sowohl nP als auch jP ist ihre Rechtsfähigkeit, d.h. sie sind selbst Träger von Rechten und Pflichten und können folglich selbst vor Gericht klagen (und verklagt werden).

jP: sind einfach ausgedrückt "Unternehmen". Zu den juristischen Personen zählen:

- Kapitalgesellschaften: Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, GmbH
- Genossenschaften
- Vereine
- Stiftungen

Personengesellschaften (einfache Gesellschaften, Kommandit- und Kollektivgesellschaften) sind keine eigenständigen Personen. Folglich wird hier nicht das Unternehmen, sondern die einzelnen Gesellschafter (nP) besteuert.

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.3 Gegenüberstellung Besteuerung Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Einkommensteuer <ul style="list-style-type: none">- kein selbständiges Steuersubjekt- Gewinn und Kapital werden direkt dem Anteilseigner zugerechnet und bei diesem besteuert- progressiver Tarif- Verlustverrechnung mit übrigem Einkommen	Gewinnsteuer <ul style="list-style-type: none">- Selbständiges Steuersubjekt- Gewinn und Kapital der Gesellschaft werden vom Anteilseignern unabhängig besteuert- (Meist) proportionaler Tarif- Verlustverrechnung nur mit Gewinn der Gesellschaft

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.3 Gegenüberstellung Besteuerung Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Einkommensteuer <ul style="list-style-type: none">- Steuer nicht als Aufwand abziehbar- keine Unterscheidung zw. Lohn und Gewinn- Gewinn ist vom mitarbeitenden Gesellschafter als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern	Gewinnsteuer <ul style="list-style-type: none">- Steuer als Aufwand abziehbar- Beim mitarbeitenden Inhaber erfolgt eine Unterscheidung zwischen Lohn und Gewinn- Der mitarbeitende Firmeninhaber hat den bezogenen Lohn als Einkommen zu versteuern

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.3 Gegenüberstellung Besteuerung Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Vermögenssteuer <ul style="list-style-type: none">- Privat- und Geschäftsvermögen werden gemeinsam besteuert- Grundstücke werden zum Steuerwert besteuert- Kennt den Begriff des verdeckten Eigenkapitals nicht	Kapitalsteuer <ul style="list-style-type: none">- Kapitalgesellschaft kennt nur Geschäftsvermögen- Kapitalbesteuerung gemäss Bilanzwerten, auch Grundstücke- Verdecktes Eigenkapital wird aufgerechnet

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.3 Gegenüberstellung Besteuerung Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Kirchensteuer - Steuerpflicht nach Religionszugehörigkeit	Kirchensteuer - Kirchensteuerpflichtig

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.3 Gegenüberstellung Besteuerung Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Sozialversicherungen - Gesamter Gewinn unterliegt der AHV - keine ALV auf den Gewinn	Sozialversicherungen - Keine AHV-Pflicht auf den Gewinn, nur auf den Lohn des arbeitenden Firmeninhabers - ALV auf dem Lohn des arbeitenden Firmeninhabers bis max. CHF 126'000

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

3.3 Gegenüberstellung Besteuerung Personengesellschaft / Kapitalgesellschaft

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Sondersteuern <ul style="list-style-type: none">- keine Emissionsabgabe bei der Gründung- Keine Verrechnungssteuer bei der Privatentnahme- Handänderungssteuer bei Liegenschaftserwerb-/verkauf- Grundstückgewinn (monistische System)- / Einkommensteuer (dualistisches System) bei Verkauf von Grundstücken	Sondersteuern <ul style="list-style-type: none">- Emissionsabgabe 1% (Freigrenze CHF 1 Mio.)- Verrechnungssteuer auf Dividendenzahlungen-Handänderungssteuer bei Liegenschaftserwerb-/verkauf- Grundstückgewinn (monistische System)- / Gewinnsteuer (dualistisches System) bei Verkauf von Grundstücken

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Kursinhalt

- Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften (KG)
- 4.1 Ordentlich besteuerte Gesellschaften
- 4.2 Gemeinsamkeiten: Grundsätze des Steuerbemessung
- 4.3 Privilegiert besteuerte Kapitalgesellschaften
- 4.4 Beteiligungsabzug (KG)
- 4.5 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform II
- 4.6 Beispiel: (Wirtschaftliche Doppelbesteuerung – Unternehmenssteuerreform II)
- 4.7 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform III

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.1 Ordentlich besteuerte Gesellschaften

Bei der ordentlichen Besteuerung unterliegen Personen- und Kapitalgesellschaften folgenden Steuern:

Personengesellschaften:

- Einkommenssteuern
- Vermögenssteuern (nur auf Stufe Kantone und Gemeinden)

Kapitalgesellschaften:

- Gewinnsteuern
- Kapitalsteuern (nur auf Stufe Kantone und Gemeinden)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.2 Gemeinsamkeiten – Grundsätze der Steuerbemessung

Grundsatz: Massgeblichkeit der Handelsbilanz (Buchführungspflicht)

Aktivierungsfähigkeit / -pflicht

Bewertung bei der Aktivierung

Zulässige Abschreibungen

- Linear / Degressiv / Einmal- resp. Sofortabschreibungen

Buchwertprinzip / Nennwertprinzip / Kapitaleinlageprinzip (USTR II)

Realisations- und Imparitätsprinzip

Steuerlich zulässige Rückstellungen

- Warendrittel, Delkredere, Garantierückstellungen, R&D

Abzugsfähigkeit geschäftsmässig begründeter Aufwendungen

Stille Reserven

- Echte, buchmässige, steuersystematische Realisation

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.3 Privilegiert besteuerte Kapitalgesellschaften

Neben den ordentlich besteuerten Gesellschaften kennt das Steuerrecht auch sog. privilegiert besteuerte Gesellschaften (Art. 28 StHG)

Merkmale

- Grundsätzlich keine nennenswerte Infrastruktur
- Keine, resp. keine wesentliche Geschäftstätigkeit, nur Verwaltungstätigkeit

Arten

- **Holdinggesellschaft** (Steuerbefreiung auf Stufe Kanton und Gemeinde)
- **Verwaltungsgesellschaft** (gemischte Gesellschaft)
- **Domizilgesellschaft**
- Auf Stufe Kanton und Gemeinde privilegierte Besteuerung für ausländische Einkünfte

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.3 Privilegiert besteuerte Kapitalgesellschaften

4.3.1 Holdinggesellschaft

Voraussetzungen Holdingprivileg (Art. 28 Abs. 2 StHG)

Qualitative Voraussetzungen:

- Statutarischer Hauptzweck: dauernde Verwaltung von Beteiligungen
- Keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz

Quantitative Voraussetzungen

- Beteiligungen: längerfristig 2/3 der gesamten Aktiven (Verkehrswert) oder
- Beteiligungserträge: längerfristig 2/3 der gesamten Erträge

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.3 Privilegiert besteuerte Kapitalgesellschaften

4.3.2 Domizilgesellschaften

Voraussetzungen Domizilprivileg (Art. 28 Abs. 3 StHG)

Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit in der Schweiz

Hilfstätigkeiten im Rahmen eines Konzerns wie Verwertung immaterieller Rechte, Vermittlung von Know-how oder Fakturierung und Inkasso ohne substantielle eigene Wertschöpfung i.d.R. zulässig

Besteuerung (Spartenrechnung)

- Nettogewinn aus Beteiligungen: **steuerfrei**
- Einkünfte aus der Schweiz (Nettogewinn aus CH Quelle): **ordentlich besteuert**
- Einkünfte aus dem Ausland (Nettogewinn aus ausl. Quelle): **Besteuerung nach Bedeutung der Verwaltungstätigkeit in der CH (prozentual)**

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.3 Privilegiert besteuerte Kapitalgesellschaften

4.3.3 Gemischte Gesellschaften (Verwaltungsgesellschaft)

Voraussetzungen gemischte Gesellschaft (Art. 28 Abs. 4 StHG)

Geschäftstätigkeit überwiegend auslandbezogen

- Ausland-Ausland Geschäfte (Aufwand / Ertrag 80% Ausland)
- Wirkungsort Ausland massgebend

Nur Untergeordnete Geschäftstätigkeit in der Schweiz

- Nettogewinn aus Beteiligungen: **steuerfrei**
- Einkünfte aus der Schweiz (Nettogewinn aus CH Quelle): **ordentlich besteuert**
- Einkünfte aus dem Ausland (Nettogewinn aus ausl. Quelle): **Besteuerung nach Bedeutung der Geschäftstätigkeit in der CH (prozentual)**

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.3 Privilegiert besteuerte Kapitalgesellschaften

4.3.4 Beispiel

Der auf die Herstellung von Marken-Sportartikeln spezialisierte G Konzern ist mit Konzernzentrale in Spanien domiziliert. Die Artikel werden in Lizenz in verschiedenen asiatischen Ländern hergestellt. Die Lizenzen sollen neu in einer CH Gesellschaft (NewCo) eingebracht werden. Am Gesellschaftssitz in der Schweiz sollen sich rund 10 Personen um die Lizenzverwaltung und deren Administration kümmern. Neue Lizenzverträge werden nach Weisung der Konzernzentrale in Spanien abgeschlossen.

Frage

- Kann die NewCO ein Steuerprivileg für sich beanspruchen?

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.4 Beteiligungsabzug (KG)

Auch wenn Steuerprivilegien (z.B. Holdingstatus) für eine Gesellschaft nicht anwendbar sind, lässt sich die wirtschaftliche Doppelbelastung von Beteiligungserträgen auf Stufe KG durch den sog. Beteiligungsabzug mildern

Durch den Beteiligungsabzug wird der Nettoertrag aus Beteiligungen (Dividendeneinkünfte / Kapitalgewinne aus massgeblichen Beteiligungen) indirekt von der Besteuerung freigestellt)

Voraussetzungen:

- Beteiligungserträge:
 - Gesellschaft muss mindestens mit 20% am Grundkapital der Gesellschaft beteiligt sein, oder
 - Die Beteiligung weist einen Verkehrswert von mindestens CHF 2 Mio. auf
- Kapitalgewinne:
 - Gesellschaft muss mindestens mit 20% am Grundkapital der Gesellschaft beteiligt sein, und
 - Haltedauer von 1 Jahr muss eingehalten werden
 - Kapitalgewinn = Verkaufspreis Beteiligung \cdot \cdot Gestehungskosten (Ankaufspreis)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.4 Beteiligungsabzug (KG)

Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnen auf Unternehmensebene (vor Ausschüttung an Inhaber)

Berechnung Beteiligungsabzug:

Beteiligungsabzug = Nettobeteiligungsertrag / Reingewinn (gemäss Handelsbilanz)

- Nettobeteiligungsertrag =
 - + Bruttobeteiligungsertrag (Dividenden)
 - + Kapitalgewinne (Verkauf von massgeblichen Beteiligungen = Differenz Verkaufspreis ./.
Anschaffungspreis)
 - ./: Finanzierungskosten (proportional zu den Aktiven)
 - ./: Verwaltungsaufwand (pauschal 5% des Bruttobeteiligungsertrages; oder Nachweis effektiver Kosten)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.4 Beteiligungsabzug (KG)

Beispiel:

- Die X AG besass Anfang 2007 folgende Beteiligungen
 - A AG (100%), Anlagekosten CHF 2'000'000, Gewinnsteuerwert CHF 2'000'000
 - B AG (10%), Anlagekosten CHF 5'000'000, Gewinnsteuerwert CHF 5'000'000
 - C AG (25%), Anlagekosten CHF 10'000'000, Gewinnsteuerwert CHF 9'000'000
- Folgende Weitere Informationen sind bekannt:
 - Der handelsrechtliche Gewinn im 2007 der X AG beträgt CHF 10'000'000
 - Die Bruttodividende der A AG betrug im Jahr 2007 CHF 500'000
 - Die C AG wurde im Jahr 2007 für CHF 15'000'000 verkauft
 - Die Totalaktiven gemäss revidierten Abschluss 2007 betragen CHF 100'000'000
 - Der Finanzaufwand im 2007 Betrag CHF 4'000'000
- Frage
 - Berechnen Sie den Beteiligungsabzug

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.5 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform II

Einkommen aus Dividenden werden bei Privatpersonen nur noch zu 60% (DBG) besteuert, befinden sich die Beteiligungen im GV nur noch zu 50% (Voraussetzung: Mindestbeteiligung 10%)

Senkung der Limiten für den Beteiligungsabzug auf 10% Beteiligung, resp. CHF 1. Mio. Beteiligungswert.

Gesetzliche Regelung indirekte Teilliquidation und Transponierung

Wechsel vom Nennwertprinzip zum Kapitaleinlageprinzip

Diverse weitere Entlastungen für Unternehmen und Unternehmer

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.6 Fallbeispiel (Wirtschaftliche Doppelbesteuerung – Unternehmenssteuerreform II)

Herr Z besitzt eine Unternehmung, welche mit einem Kapital von CHF 1 Mio. einen Gewinn von CHF 200'000 erzielt. Die AHV-Abgabe für unselbständig Erwerbstätige beträgt 5.05% (je für Arbeitnehmer und Arbeitgeber; für selbständig Erwerbstätige 9.5%)

Aufgabe:

- A) Berechnen Sie die gesamte Steuerbelastung für den Fall einer Personengesellschaft (Einkommenssteuersatz 40%)
- B) Berechnen Sie die gesamte Steuerbelastung für den Fall einer AG
 - B1) Unternehmerlohn CHF 140'000; Einkommenssteuersatz 38%; Gewinnsteuersatz 20%
 - B2) Unternehmerlohn CHF 140'000, Dividendenausschüttung CHF 50'000, Einkommenssteuersatz 40%, Gewinnsteuersatz 20%
 - B3) Unternehmerlohn CHF 140'000, Dividendenausschüttung CHF 50'000, Einkommenssteuersatz 40%, Gewinnsteuersatz 20% (nach Unternehmenssteuerreform II)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.7 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform III

4.7.1 Grundlage: Beschluss des Bundesrates vom 10. Dezember 2008

- Ziele:
- ® Stärkung des Unternehmensstandortes Schweiz
 - ® Erhöhung der Wachstumsaussichten
 - ® faktische Beilegung des Steuerstreits mit der EU

- Zeitplan:
- ® Ausarbeitung der Vernehmlassungsvorlage (gegenwärtig)
 - ® Eröffnung der Vernehmlassung anfangs 2010?
 - ® Botschaft des Bundesrates frühestens gegen Ende 2010

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.7 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform III

4.7.2 Voraussichtlicher Inhalt

- ® Beseitigung steuerlicher Hindernisse
Befreiung von behindernden Steuerlasten
- ® Anpassung der kantonalen Steuerregimes
nachhaltige Stärkung des Steuerstandorts
informelle Beilegung des Steuerstreits mit der EU

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.7 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform III

4.7.3 Beseitigung steuerlicher Hindernisse (Vorschläge ESTV)

- ® Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital und auf Obligationen
- ® Steuerliche Erleichterung bei der Konzernfinanzierung
Problem Verrechnungssteuer bei Cash Pooling und Ausgabe von Anleihen aus der Schweiz
- ® Wechsel zu direkter Freistellung der Beteiligungserträge
- ® Verlustverrechnung und Verlustübernahme aus Gruppengesellschaften
- ® Fakultative Abschaffung der Kapitalsteuer?

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.7 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform III

4.7.4 Sicherstellung der Verlustübernahme im Konzern

- ® Zeitlich unbeschränkter Abzug von Vorjahresverlusten
- ® Abzug von Verlusten von in- und ausländischen Gruppengesellschaften im Umfang der Beteiligungsquote soweit diese Gruppengesellschaft oder deren Nachfolgegesellschaft nicht mehr geltend gemacht werden können
- ® aus inländischen Gruppengesellschaften nur im Falle einer Liquidation oder Fusion (zeitlich unbeschränkter Abzug der Vorjahresverluste)
- ® aus ausländischen Gruppengesellschaften wenn Vorjahresverluste nach ausländischem Recht nicht mehr abzugsfähig sind

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

4.7 Wichtigste Punkte der Unternehmenssteuerreform III

4.7.5 Anpassung der kantonalen Steuerregimes

Holding: Ⓜ Verbot Geschäftstätigkeit auch im Ausland?
 Ⓜ Erfassung Beteiligungserträge über Beteiligungsabzug?
 Ⓜ Besteuerung anderer Erträge mit Mindestquote 15%?

Domizil: Ⓜ Aufgabe
 (allenfalls Wechsel zu gemischten Gesellschaften?)

Gemischte: Ⓜ Ordentliche Besteuerung der CH-Erträge
 Ⓜ Besteuerung Auslanderträge mit Mindestquote 20%?

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Kursinhalt

Reorganisation eines Unternehmens

5.1 Übersicht

5.2 Umwandlung

5.3 Fusion

5.4 Spaltung

5.5 Vermögensübertragung

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.1 Übersicht

Das Wachstum eines Unternehmens im Laufe seines Lebenszyklus aufgrund seiner wirtschaftlichen Tätigkeit kann Reorganisationen notwendig machen. Man unterscheidet im Steuerrecht verschiedene Arten von Reorganisationen:

- Umwandlung
- Fusion
- Spaltung
- Vermögensübertragung
- Share-Deal vs. Asset Deal

Zivilrechtlich: Massgebend Fusionsgesetz

Steuerrechtliche Normen angepasst an Fusionsgesetz

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.1 Übersicht

5.1.1 Fusionsgesetz

In Kraft Treten

Grundsatz: Ganzes Gesetz am 1. Juli 2004

Bedeutung: FusG ist anwendbar auf alle Fusionen, Spaltungen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen, die nach dem 30. Juni 2004 beim zuständigen Handelsregister zur Eintragung angemeldet werden

Ausnahme: Anpassung kantonale Steuergesetze bis spätestens 1. Juli 2007 bzw. Handänderungssteuer bis 1. Juli 2009

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.1 Übersicht

5.1.2 Problemfelder

- Einkommens- und Gewinnsteuer (Art. 18 / 19 bzw. 61 DBG)
- Grundstückgewinnsteuer (Art. 12 StHG)
- Handänderungssteuer (Aufschub / Anpassung bis 2009)
- Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG)
- Emissionsabgabe (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG / Art. 9 StG)
- Umsatzabgabe (Art. 14 StG)
- Mehrwertsteuer (Art. 47 Abs. 3 MWSTG)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.2 Umwandlung

Steuerneutralität gewährleistet wenn:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz
- Buchwertübertragung

Zusätzliche Anforderungen bei der Umwandlung von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaften:

- Übertragung Teilbetrieb oder Betrieb
- Sperrfrist 5 Jahre (verobjektiviert)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.2 Umwandlung

Besteuerung der stillen Reserven wenn:

- Erhöhung der Buchwerte
- Überführung der stillen Reserven in ein anderes Besteuerungssystem:
 - Privatentnahme bei Personengesellschaften
 - Überführung in Holdingstruktur (kantonal unterschiedlich)
 - Überführung der stillen Reserven ausserhalb der Schweiz

Verlustvorträge sind übertragbar

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.3 Fusion

- Steuerneutralität gewährleistet wenn:
 - Fortbestand Steuerpflicht in der Schweiz
 - Übernahme der Gewinnsteuerwerte
- Steuerfolgen beim Beteiligungsinhaber
 - Nennwertzuwachs: - Einkommenssteuer
- VSt im Meldeverfahren
 - Ausgleichszahlungen
- Verlustvorträge sind übertragbar

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.4 Spaltung

- Steuerneutralität gewährleistet wenn:
 - **Spaltung**
 - Fortbestand Steuerpflicht in der Schweiz
 - Übernahme der Gewinnsteuerwerte
 - Übertragung Betrieb / Teilbetrieb
 - Fortbestand Betriebe (übertragende / übernehmende Gesellschaft)
 - **Ausgliederung**
 - Sperrfrist 5 Jahre (zusätzlich zu obigen Kriterien)
- Steuerfolgen beim Beteiligungsinhaber
 - Nennwertzuwachs / Ausgleichszahlungen: - Einkommenssteuer
- Verlustvorträge sind übertragbar

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.5 Vermögensübertragungen

- Steuerneutralität gewährleistet wenn:
 - Übertragung zwischen inländischen Gesellschaften
 - Fortbestand Steuerpflicht in der Schweiz
 - Übernahme der Gewinnsteuerwerte
 - Übertragung betriebliches AV / Beteiligung von mind. 20%
 - Sperrfrist 5 Jahre (zusätzlich zu obigen Kriterien)

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

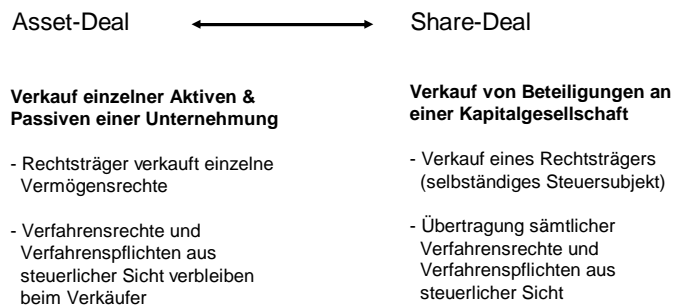
Kursinhalt

- 5.6 Verkauf (Share-Deal – vs. Asset-Deal)
- 5.6.1 Generelles
- 5.6.2 Gewerbmässiger Wertschriftenhändler
- 5.6.3 Transponierung
- 5.6.4 Indirekte Teilliquidation
- 5.6.5 Mantelhandel
- 5.6.6 Beispiele

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.1 Generelles



Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.1 Generelles - Zielkonflikt

	Share Deal	Asset Deal
Gesellschaft	Grundsatz: steuerfrei	steuerbare Realisation st. Reserven
Aktionär (Verkäufer)	Grundsatz: steuerfreier Kapitalgewinn nach Auflagen im Kaufvertrag	Liquidationsdividende = steuerbarer Vermögensertrag
Käufer	- Goodwill steuerlich nicht abschreibbar	steuerwirksame Abschreibungen
	- Abzug Fremdfinanzierungsaufwand	- Abzug Fremdfinanzierungsaufwand
	- Übernahme von Steuerisiken auf Ebene Target	- Komplexes Kaufobjekt
		- Keine Steuerisiken
		- Ev. Übernahme VV

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.2 Gewerbmässiger Wertschriftenhändler (Art. 18 DBG = SE)

Kein steuerfreier Kapitalgewinn (Art. 16 Abs. 3 DBG) sondern steuerbare selbständige Erwerbstätigkeit

Prüfung und Beurteilung sämtlicher Umstände des konkreten Einzelfalls

Kriterien (Indizien):

- *systematische oder planmässige Art und Weise des Vorgehens*
- *Häufigkeit der Geschäfte und eine kurze Besitzdauer*
- *enge Zusammenhang der Geschäfte mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person sowie der Einsatz spezieller Fachkenntnisse*
- *Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte*
- *Wiederanlage der erzielten Gewinne in gleichartige Vermögensgegenstände*

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.3 Transponierung (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG)

Steuerbarer Vermögensertrag (kein steuerfreier Kapgew. Art. 16 Abs. 3 DBG)
 ⇒ Wechsel Nennwertprinzip zu Buchwertprinzip

Einleger bringt Aktien (5%) in eine von ihm beherrschte Kapitalgesellschaft (50%) ein, sei es

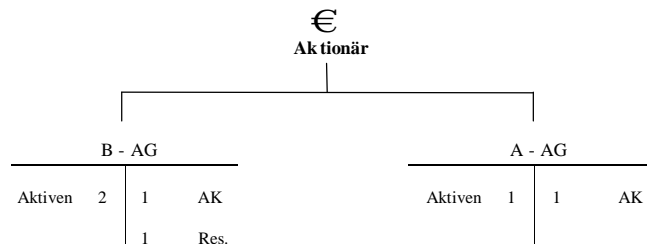
als Sacheinlage zur
Liberierung von Aktien
mit höherem Nennwert

gegen Gutschrift auf
einem Darlehenskonto
zugunsten des Einlegers

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.3 Transponierung (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG)



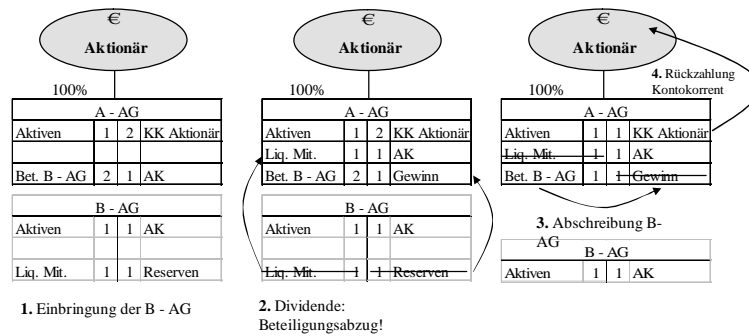
Vorgehen Einbringen Beteiligung

1. Einbringung der B - AG in die A - AG gegen Gutschrift (2) auf Kontokorrent
2. Ausschüttung der Reserven der B - AG
3. Abschreibung der Beteiligung an der B - AG (Substanzdividende → Gewinn verschwindet)
4. Rückzahlung Kontokorrent an Aktionär

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.3 Transponierung (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG)



MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.4 Indirekte Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG)

Steuerbarer Vermögensertrag (kein steuerfreier Kapgew. Art. 16 Abs. 3 DBG)

⇒ Wechsel Nennwertprinzip zu Buchwertprinzip

- Verkäufer verkauft Aktien (20%) an Drittpartei
- Käufer zahlt Kaufpreis aus Mitteln des Targets (nicht betriebsnotwendige ausschüttbare Reserven)
- Sperrfrist für Ausschüttungen 5 Jahre

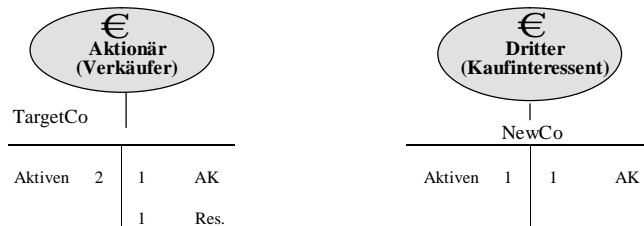
MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.4 Indirekte Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG)



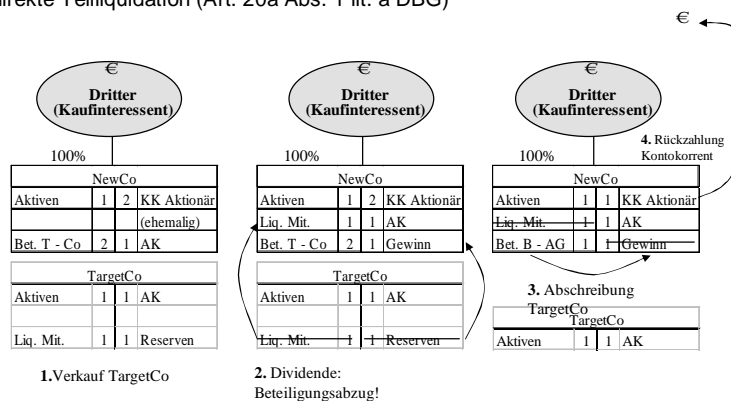
Vorgehen Einbringen Beteiligung

1. Verkauf TargetCo an NewCo gegen Gutschrift (2) auf Kontokorrent (ehemaliger Aktionär)
2. Ausschüttung der Reserven der TargetCo
3. Abschreibung der Beteiligung an der TargetCo (Substanzdividende → Gewinn verschwindet)
4. Rückzahlung Kontokorrent an ehemaligen Aktionär

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.4 Indirekte Teilliquidation (Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG)



Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.5 Mantelhandel

- bisherige Tätigkeit aufgegeben
- Aktiven in liquide Form gebracht
- Aktien an Dritte veräussert werden (Mehrheit, auch zeitlich gestaffelt)

Steuerlich = Liquidation mit anschliessender Neugründung

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.6 Beispiele

Beispiel A: Investmentbanker

- A ist Investmentbanker bei einer grossen Schweizer Bank
- Er handelt auch privat mit Wertschriften an der Börse
- Die Transaktionen finanziert er über Lombardkredite
- Er investierte auch oft in Derivate (Optionen)
- Im Jahr 2007 wickelte er 298 Transaktionen ab. Das Transaktionsvolumen betrug CHF 25 Mio. Sein Wertschriftenvermögen Anfang Jahr betrug CHF 4 Mio. (Ende Jahr CHF 5 Mio.)

Frage

- Erzielt A einen steuerfreien Kapitalgewinn? Wenn Nein, Warum?

Beispiel B: Verkauf der B AG

- B besitzt 100% an der B AG (Privatvermögen)
- Die B AG hat ihre Aktivitäten seit längerer Zeit eingestellt
- Die Vermögenswerte wurden versilbert und das einzige Aktiva ist ein Bankkonto (Fremdkapital besteht keines)
- Das AK beträgt CHF 200'000 die Reserven CHF 500'000
- B verkauft seine Aktien dem X für CHF 700'000

Frage

- Erzielt B einen steuerfreien Kapitalgewinn? Wenn Nein: Warum?

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

5.6 Verkauf (Share-Deal vs. Asset-Deal)

5.6.6 Beispiele

Beispiel C: Verkauf C AG

- Unternehmer C besitzt 100% der C AG (Privatvermögen)
- C kann seine Aktien der ZZ AG (unabhängiger Käufer) für CHF 10 Mio. verkaufen
- Das AK der C AG beträgt CHF 1 Mio. Die ausschüttbaren Reserven betragen CHF 4 Mio.
- 10 Tage nach Kauf durch die ZZ AG beschliesst die C AG eine Dividende von CHF 4 Mio.

Frage

- Erzielt C einen steuerfreien Kapitalgewinn? Wenn Nein, Warum?

Beispiel D: Verkauf der D AG

- D besitzt 100% an der D AG (Privatvermögen)
- D besitzt 100% an der DD AG (Privatvermögen), das AK beträgt CHF 1 Mio., der Verkehrswert CHF 10 Mio.
- D verkauft die D AG an die von ihm beherrschte DD AG für CHF 10 Mio. (gegen Darlehen)

Frage

- Erzielt B einen steuerfreien Kapitalgewinn? Wenn Nein: Warum?

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

Kursinhalt

Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.1 Sanierung

6.2 Liquidation

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

6 Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.1 Sanierung

Sanierungsmassnahmen werden in der Regel durch handelsrechtliche Bestimmungen ausgelöst

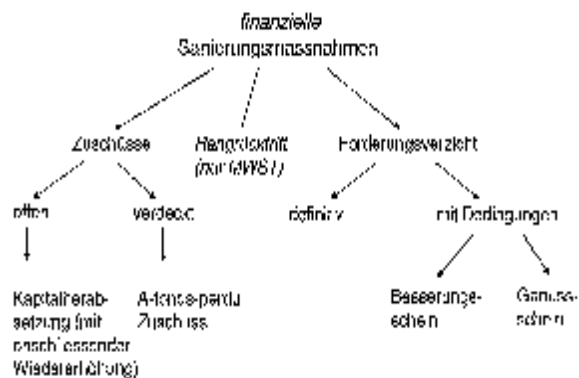
Unterbilanz: wenn die Gesellschaft einen Verlustvortrag ausweist, man unterscheidet:

- Unterbilanz mit Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR), Verlustvortrag ist grösser als das EK
- Unterbilanz ohne Überschuldung (Art. 725 Abs. 1 OR), Verlustvortrag oder Bilanzverlust ist kleiner als das Eigenkapital

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

6 Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.1 Sanierung



Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

6 Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.1 Sanierung – Weitere Sanierungsmassnahmen

Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen (OR 670 Abs. 1)

Unwandlung der Aufwertungsreserven in Aktienkapital, OR 671 Abs. 2

Aufwertung auf Aktiven des AV bis zum Anschaffungswert

Auflösung von Rückstellungen

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

6 Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.1 Sanierung – Weitere Sanierungsmassnahmen

Steuerlich werden zwei Arten von Sanierungsgewinnen unterschieden:

- A) Unechte Sanierungsgewinne (Art. 60 Abs. 1 DBG)
Kapitalherabsetzungen / A-fonds-perdu-Zuschüsse (steuerneutrale Kapitaleinlagen).
Verlustverrechnung gilt steuerlich als nicht erfolgt.

- B) Echte Sanierungsgewinne (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG)
Forderungsverzichte / Zuschüsse oder Aufwertungen (steuerbar)
Verlustverrechnung gilt steuerlich als erfolgt

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

6 Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.2 Liquidation eines Unternehmens

Gesellschaft (DBG)	Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG (Liquidationsgewinne): ordentliche Besteuerung der stillen Reserven
Aktionär (DBG)	Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG (Vermögensertrag aus Liquidationsdividende), Nennwertprinzip (Änderungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform II, Wandel zum Kapitaleinlageprinzip) Im Rahmen der Unternehmensteuerreform II ergeben sich hinsichtlich der Dividenden die Ersparnisse aus der privilegierten Dividendenbesteuerung
Gesellschaft (Verrechnungssteuer)	Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG: Differenz zwischen Liquidationsüberschuss und Nennwert unterliegt der Verrechnungssteuer.

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

6 Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.3 Beispiel Liquidation eines Unternehmens

Der Inhaber (natürliche Person) der No Future AG beabsichtigt, seine Unternehmung per Datum 3. Oktober 2008 zu liquidieren.

Bilanz NO FUTURE AG (in tausend Franken)			
Umsatzvermögen	600	1'700	Umsatzkapital
Anlagevermögen	2'000	200	Kapital
		500	Aktienkapital
Total	2'600	2'600	Total
Stille Reserven:			
Umsatzvermögen	100		
- Anlagevermögen	500		

MAS-CON09 – 3 // Copyright Christoph Nef

HWZ Hochschule für
Wirtschaft Zürich

Direkte Steuern – Teil 1: 10. Februar 2011

6 Sanierung / Liquidation eines Unternehmens

6.3 Beispiel Liquidation eines Unternehmens

Berechnen Sie den Liquidationserlös (Annahme Gewinnsteuersatz vor Steuern 20%)

Welches sind die Steuerfolgen auf Stufe der No Future AG (Gewinnsteuer und Verrechnungssteuer)?

Welches sind die Steuerfolgen für den Inhaber der No Future AG?

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Christoph Nef

Dipl. Steuerexperte

lic.oec. HSG

Partner

Tax Advisors & Associates AG

Gartenstrasse 25

8002 Zürich

christoph.nef@taxadvisors.ch

Tel: +41 44 208 10 10

Fax: +41 44 208 10 20