

**Höhere Fachprüfung für Steuerexperten
Modulprüfungen 18. / 19. Juni 2013**

Fach Unternehmenssteuerrecht

Aufgabenstellung

- Legen Sie nur die weissen Lösungsblätter und allfällige Notizblätter in die Umschlagmappe.
- Lesen Sie die Aufgabe genau durch, bevor Sie die Fragen beantworten.
- Aus Gründen der Gleichbehandlung werden während der Prüfung keine Erläuterungen zu den Fragen abgegeben. Bei allfälligen Unklarheiten können Sie Annahmen treffen und diese in der Antwort aufführen.

Aufgabe	Titel	Zeit in Minuten	Punkte
Aufgabe 1	Dividende	18	9
Aufgabe 2	Jahresrechnung, Buchwert, Gewinnsteuerwert	36	18
Aufgabe 3	Einfache Gesellschaft	16	8
Aufgabe 4	Aktionärsdarlehen	20	10
	Total	90	45

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg!

Aufgabe 1: Dividende

9 Punkte

Ausgangslage

Die X AG hat ihren Sitz und ihre Produktionsstätte in St. Gallen. Sie vertreibt ihre Produkte direkt von der Schweiz aus in die ganze Welt. Nach einer schwierigen Aufbauphase stellte sich der erhoffte Erfolg ein und mittlerweile verfügt die Gesellschaft über eine sehr hohe Eigenkapitaldecke. Aus diesem Grunde ist geplant, einen Teil der per 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Reserven an die Aktionäre auszuschütten. Die Bilanz der X-AG per 31. Dezember 2012 präsentiert sich wie folgt:

	TCHF		TCHF
		Fremdkapital	500
		Aktienkapital	200
		Reserven aus Kapitaleinlagen	900
		Gewinnreserven inkl. Gewinnvortrag	2'700
Aktiven	4'300	Passiven	4'300

An der X-AG sind je mit einem Drittel der in Luzern wohnhafte K (Privatvermögen), der in Vaduz/FL wohnhafte P und die Y-AG mit Sitz in Lausanne beteiligt. Es ist geplant, eine Dividende von TCHF 1'350 zulasten der Gewinnreserven und eine solche von TCHF 450 zulasten der Reserven aus Kapitaleinlagen auszurichten. Die Ausschüttung soll wie folgt auf die Aktionäre aufgeteilt werden:

Aktionäre	Gewinnreserven in TCHF	Reserven aus Kapitaleinlagen in TCHF
K	500	100
P	300	300
Y-AG	550	50

Aufgabe A (4 Punkte)

Erläutern Sie die grundsätzliche Besteuerung der geplanten Ausschüttung im Einkommen von natürlichen Personen im Privatvermögen mit Wohnsitz bzw. im Gewinn von juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz. Die gesetzlichen Grundlagen bei der direkten Bundesteuer sind anzugeben.

Aufgabe B (1 Punkt)

Unterliegt die geplante Ausschüttung der Verrechnungssteuer und wenn ja in welchem Umfang und aufgrund welcher gesetzlichen Grundlagen?

Aufgabe C (4 Punkte)

- C1** Welches steuerplanerische Motiv erblicken Sie hinter der Aufteilung der einzelnen Ausschüttungskomponenten auf die einzelnen Aktionäre?
- C2** Wie ist die proportionale Verteilung der Ausschüttung nach Kreisschreiben ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010 (Beilage) vorzunehmen? Begründen und berechnen Sie.

Aufgabe 2: Jahresrechnung, Buchwert, Gewinnsteuerwert

18 Punkte

Ausgangslage

Der Finanzchef der Z AG hat die Gesellschaft unerwartet im Januar 2013 verlassen. Da Sie die Gesellschaft in steuerlichen Belangen beraten, bittet Sie der Verwaltungsratspräsident und Alleinaktionär H die Jahresrechnung 2012 zu erstellen und die Steuererklärung einzureichen. In der Saldobilanz per 31. Dezember 2012 wurden nachfolgende Geschäftsvorfälle

a) bis g)

nicht verbucht. Die Saldobilanz weist einen Reingewinn von TCHF 100 und ein Eigenkapital (inkl. Reingewinn) von TCHF 3'500 aus. Den Unterlagen und Notizen des Finanzchefs können folgende Angaben entnommen werden.

- a) Im Januar 2011 kaufte die Z AG eine Maschine für TCHF 300. Diese wird über 2 Jahre linear abgeschrieben. Der zuständige Steuerkommissär akzeptiert steuerlich eine Abschreibung von 40% des Buchwertes.
- b) Am 1. Juli 2012 kaufte die Pflichtige eine Produktionsliegenschaft für TCHF 1'000. Handelsrechtlich wird diese pro rata temporis mit 7% abgeschrieben. Steuerrechtlich soll die maximal mögliche Abschreibung geltend gemacht werden.
- c) Im Juni 2010 kaufte die Z AG für TCHF 2'000 die Y AG. Per 1. Januar 2011 wurde die Y AG mit der Z AG fusioniert. Der steuerlich nicht akzeptierte Fusionsverlust von TCHF 500 wurde in der Handelsbilanz aktiviert und wird über 5 Jahre linear abgeschrieben.
- d) Im Dezember 2012 wurde bereits die Prämie für die Haftpflichtversicherung 2013 von TCHF 30 bezahlt und der Erfolgsrechnung als Aufwand belastet. Die Versicherungsprämien müssen handelsrechtlich jeweils korrekt abgegrenzt werden.
- e) In der Steuerperiode 2011 besteuerte der zuständige Steuerkommissär eine pauschale Rückstellung für Fremdwährungsrisiken von TCHF 250. Die Rückstellung muss im Geschäftsjahr 2012 handelsrechtlich um TCHF 200 aufgelöst werden.
- f) Die Darlehensforderung der Z AG gegenüber dem Alleinaktionär H. von TCHF 1'000 wurde im Geschäftsjahr 2012 nicht verzinst. Gemäss Darlehensvertrag ist sie zum Zinssatz gemäss Rundschreiben ESTV (Beilage) zu verzinsen. In den Vorjahren wurde der Zins jeweils ordnungsgemäss zu Gunsten der Erfolgsrechnung verbucht.
- g) Gemäss langjähriger Einschätzungspraxis wird dem Alleinaktionär H. jeweils ein Privatanteil an den Reise und Repräsentationskosten von TCHF 20 in Rechnung gestellt.

Aufgabe A (8.5 Punkte)

Ermitteln Sie für die erwähnten Sachverhalte a) bis e) den **handelsrechtlichen Buchwert** (unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Nachtragsbuchungen) und anschliessend den **Gewinnsteuerwert für die direkte Bundessteuer**. Detaillierte Berechnung bzw. Begründung.

Aufgabe B (4.5 Punkte)

Ermitteln Sie unter Berücksichtigung der Sachverhalte a) bis g) den **handelsrechtlichen Reingewinn** und das **handelsrechtliche Eigenkapital**.

Aufgabe C (5 Punkte)

Ermitteln Sie ausgehend vom handelsrechtlichen Gewinn bzw. Eigenkapital gemäss Aufgabe B den **steuerbaren Reingewinn** und **das steuerlich massgebende Eigenkapital** gemäss Art. 125 Abs. 3 DBG.

Aufgabe 3: Baukonsortium

8 Punkte

Ausgangslage

A mit Wohnsitz im Kanton Zürich gilt steuerrechtlich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler. Er beabsichtigt zusammen mit der Immobilien AG, mit Sitz ebenfalls im Kanton Zürich, ein Bauprojekt zu realisieren. Hierfür wollen sie sich als einfache Gesellschaft (Konsortium) organisieren. Es ist geplant, dass die einfache Gesellschaft eine grössere Landparzelle im Kanton Zürich (monistisches Steuersystem) erwirbt, überbaut und mit Gewinn verkauft.

A wird sich insbesondere um die Projektentwicklung und den Verkauf kümmern. Er ist als Inhaber einer Einzelfirma (Geschäftsort Zürich) buchführungspflichtig.

Bei der Immobilien AG handelt es sich um eine reine Immobiliengesellschaft. Sie beteiligt sich zum ersten Mal an einem Konsortium. Die Bauausführung soll über Schwestergesellschaften der Immobilien AG erfolgen.

A und ein Verwaltungsratsmitglied der Immobilien AG kommen zu Ihnen, um verschiedene Fragen insbesondere zur steuerlichen Behandlung zu klären.

Aufgabe A (1.5 Punkte)

- A1** Nennen Sie die Steuersubjekte bei der direkten Bundessteuer. Begründen Sie Ihre Antwort.
- A2** Nennen Sie die Steuersubjekte im Kanton Zürich (monistisches Steuersystem). Begründen Sie Ihre Antwort.

Aufgabe B (1.5 Punkte)

A überlegt sich, ob seine Frau anstelle von ihm in das Konsortium eintreten soll. Seine Tätigkeit für die Projektentwicklung und Verkauf würde er weiterhin aus der Einzelfirma ausüben. Sie verfügt über keinerlei Fachwissen im Immobilienbereich und gilt aus steuerlicher Sicht nicht als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin.

Ändert sich etwas an der Besteuerung? Begründen Sie Ihre Antwort.

Aufgabe C (1.5 Punkte)

Der anwesende Verwaltungsrat der Immobilien AG erkundigt sich, ob es steuerlich sinnvoll wäre, die Immobilien AG in Luzern zu domicilieren. Eine Schwestergesellschaft verfügt dort noch über leerstehende Büroräumlichkeiten. Aus seiner Sicht würde sich dies alleine schon wegen der tieferen Gewinnbesteuerung für juristische Personen im Kanton Luzern gegenüber dem Kanton Zürich lohnen.

Wie beurteilen Sie diesen Vorschlag? Begründen Sie.

Aufgabe D (1 Punkt)

Der Verwaltungsrat der Immobilien AG möchte wissen, ob bei der direkten Bundessteuer die Immobilien AG den Beteiligungsabzug auf dem Gewinn aus der einfachen Gesellschaft geltend machen kann. Begründen Sie.

Aufgabe E (2.5 Punkte)

- E1** Wer und wie kann die auf den Zinserträgen des Konsortiums erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern?
- E2** Wer und wie kann bei den nachfolgend erwähnten Rechtsformen die Verrechnungssteuer zurückfordern?
- bei einer Einzelfirma?
 - bei einer Kollektivgesellschaft?

Aufgabe 4: Aktionärsdarlehen

10 Punkte

Ausgangslage

Im Rahmen der Veranlagung der Y AG wird festgestellt, dass die Gesellschaft ihrem Alleinaktionär M, ein Darlehen in Höhe von CHF 1 Mio. am 30. Juni 2012 gewährt hat. Als Steuerkommissär sollen Sie klären, ob ein simuliertes Darlehen vorliegt.

Aufgabe A (4 Punkte)

- A1** Nennen Sie 6 Indizien / Voraussetzungen, welche für ein simuliertes Darlehen sprechen?
- A2** Wie hat die Beurteilung zu erfolgen?

Aufgabe B (4 Punkte)

Gehen Sie davon aus, dass es sich vorliegend um ein simuliertes Darlehen handelt. Ergänzende Angaben:

- Das Darlehen wurde nicht verzinst
- Die Y AG weist das Darlehen in der testierten Jahresrechnung per 31. Dezember 2012 zum Nominalwert aus.

- B1** Welche Steuerfolgen ergeben sich für den Aktionär bei der direkten Bundessteuer?
- B2** Welche Steuerfolgen ergeben für die Gesellschaft bei der direkten Bundessteuer und bei der Verrechnungssteuer?

Aufgabe C (2 Punkte)

Gleicher Sachverhalt wie B, wobei der Alleinaktionär M seinen Wohnsitz im Ausland hat. In der Schweiz ist er nicht steuerpflichtig. Welche Steuerfolgen ergeben sich für die Gesellschaft bei der Verrechnungssteuer?

Deckblatt

Unternehmenssteuerrecht

Aufgabe: 4

Lösungsvorschlag

12 Seiten

Aufgabe	Titel	Zeit in Minuten	Punkte
Aufgabe 1	Dividende	18	9
Aufgabe 2	Jahresrechnung, Buchwert, Gewinnsteuerwert	36	18
Aufgabe 3	Einfache Gesellschaft	16	8
Aufgabe 4	Aktionärsdarlehen	20	10
	Total	90	45

Aufgabe 1: Dividende

9 Punkte

Ausgangslage

Die X AG hat ihren Sitz und ihre Produktionsstätte in St. Gallen. Sie vertreibt ihre Produkte direkt von der Schweiz aus in die ganze Welt. Nach einer schwierigen Aufbauphase stellte sich der erhoffte Erfolg ein und mittlerweile verfügt die Gesellschaft über eine sehr hohe Eigenkapitaldecke. Aus diesem Grunde ist geplant, einen Teil der per 31. Dezember 2012 ausgewiesenen Reserven an die Aktionäre auszuschütten. Die Bilanz der X-AG per 31. Dezember 2012 präsentiert sich wie folgt:

	TCHF		TCHF
		Fremdkapital	500
		Aktienkapital	200
		Reserven aus Kapitaleinlagen	900
		Gewinnreserven inkl. Gewinnvortrag	2'700
Aktiven	4'300	Passiven	4'300

An der X-AG sind je mit einem Drittel der in Luzern wohnhafte K (Privatvermögen), der in Vaduz/FL wohnhafte P und die Y-AG mit Sitz in Lausanne beteiligt. Es ist geplant, eine Dividende von TCHF 1'350 zulasten der Gewinnreserven und eine solche von TCHF 450 zulasten der Reserven aus Kapitaleinlagen auszurichten. Die Ausschüttung soll wie folgt auf die Aktionäre aufgeteilt werden:

Aktionäre	Gewinnreserven in TCHF	Reserven aus Kapitaleinlagen in TCHF
K	500	100
P	300	300
Y-AG	550	50

Aufgabe A (4 Punkte)

Erläutern Sie die grundsätzliche Besteuerung der geplanten Ausschüttung im Einkommen von natürlichen Personen im Privatvermögen mit Wohnsitz bzw. im Gewinn von juristischen Personen mit Sitz in der Schweiz. Die gesetzlichen Grundlagen bei der direkten Bundesteuer sind anzugeben.

Lösung

Natürliche Personen	Gesetzliche Grundlage:	Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG Art. 20 Abs. 1bis DBG Art. 20 Abs. 3 DBG	
	Erläuterung:	Die Ausschüttung von Gewinnreserven wird bei natürlichen Personen im Einkommen im Umfange von 60% als Vermögensertrag besteuert. Die Ausschüttung von Reserven aus Kapitaleinlagen ist im Einkommen nicht steuerbar.	
Juristische Personen	Gesetzliche Grundlage:	Art. 58 Abs. 1 DBG Art. 69 DBG Art. 70 DBG	
	Erläuterung:	Die Dividende wird in der Erfolgsrechnung als Ertrag verbucht und somit als Gewinn versteuert, unabhängig davon, ob es sich um eine Ausschüttung	

		von Gewinnreserven oder Reserven aus Kapitaleinlagen handelt (Buchwertprinzip). Sofern die Voraussetzungen erfüllt sind kann der Beteiligungsabzug für beide Komponenten geltend gemacht werden.	
--	--	--	--

Aufgabe B (1 Punkt)

Unterliegt die geplante Ausschüttung der Verrechnungssteuer und wenn ja in welchem Umfang und aufgrund welcher gesetzlichen Grundlagen?

Lösung

Gemäss Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG unterliegen die Ausschüttungen von Gewinnreserven von Aktien der Verrechnungssteuer. Ausgenommen sind gemäss Art. 5 Abs. 1bis VStG Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen.

Aufgabe C (4 Punkte)

- C1** Welches steuerplanerische Motiv erblicken Sie hinter der Aufteilung der einzelnen Ausschüttungskomponenten auf die einzelnen Aktionäre?
- C2** Wie ist die proportionale Verteilung der Ausschüttung nach Kreisschreiben ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010 (Beilage) vorzunehmen? Begründen und berechnen Sie.

Lösung **C1**

Vorliegend werden die nicht der Verrechnungssteuer unterliegenden Reserven aus Kapitaleinlagen an P mit Wohnsitz in Vaduz/FL ausgeschüttet. Die Verrechnungssteuer kann nur im Rahmen eines DBA's zurückgefordert werden. Das DBA CH/FL sieht keine Entlastung bei der Verrechnungssteuer vor.

Lösung **C2**

Gemäss Kreisschreiben ESTV Nr. 29 Kapitaleinlageprinzip Ziff. 4.1 dürfen Rückzahlungen von Reserven aus Kapitaleinlagen gemessen an der gesamten Ausschüttung für jeden Berechtigten höchstens dem proportionalen Anteil der Reserven aus Kapitaleinlagen an den gesamten Reserven entsprechen. Zudem ist die steuerliche Behandlung bei der Verrechnungssteuer auch für die direkten Steuern massgebend.

Es ergibt sich folgende Besteuerung:

Berechtigter	Gewinnreserven		Reserve a/Kapitaleinlage		Einkommen / Gewinn
	TCHF	Quote	TCHF	Quote	
K	450	75%	150	25%	TCHF 450 * 60% = TCHF 270
P	Keine Steuerpflicht in der Schweiz gemäss Art. 3 und 4 DBG				
Y-AG	450	75%	150	25%	TCHF 600, Beteiligungsabzug sofern Voraussetzungen erfüllt

Aufgabe 2: Jahresrechnung, Buchwert, Gewinnsteuerwert

18 Punkte

Ausgangslage

Der Finanzchef der Z AG hat die Gesellschaft unerwartet im Januar 2013 verlassen. Da Sie die Gesellschaft in steuerlichen Belangen beraten, bittet Sie der Verwaltungsratspräsident und Alleinaktionär H die Jahresrechnung 2012 zu erstellen und die Steuererklärung einzureichen. In der Saldobilanz per 31. Dezember 2012 wurden nachfolgende Geschäftsvorfälle

a) bis g)

nicht verbucht. Die Saldobilanz weist einen Reingewinn von TCHF 100 und ein Eigenkapital (inkl. Reingewinn) von TCHF 3'500 aus. Den Unterlagen und Notizen des Finanzchefs können folgende Angaben entnommen werden.

- a) Im Januar 2011 kaufte die Z AG eine Maschine für TCHF 300. Diese wird über 2 Jahre linear abgeschrieben. Der zuständige Steuerkommissär akzeptiert steuerlich eine Abschreibung von 40% des Buchwertes.
- b) Am 1. Juli 2012 kaufte die Pflichtige eine Produktionsliegenschaft für TCHF 1'000. Handelsrechtlich wird diese pro rata temporis mit 7% abgeschrieben. Steuerrechtlich soll die maximal mögliche Abschreibung geltend gemacht werden.
- c) Im Juni 2010 kaufte die Z AG für TCHF 2'000 die Y AG. Per 1. Januar 2011 wurde die Y AG mit der Z AG fusioniert. Der steuerlich nicht akzeptierte Fusionsverlust von TCHF 500 wurde in der Handelsbilanz aktiviert und wird über 5 Jahre linear abgeschrieben.
- d) Im Dezember 2012 wurde bereits die Prämie für die Haftpflichtversicherung 2013 von TCHF 30 bezahlt und der Erfolgsrechnung als Aufwand belastet. Die Versicherungsprämien müssen handelsrechtlich jeweils korrekt abgegrenzt werden.
- e) In der Steuerperiode 2011 besteuerte der zuständige Steuerkommissär eine pauschale Rückstellung für Fremdwährungsrisiken von TCHF 250. Die Rückstellung muss im Geschäftsjahr 2012 handelsrechtlich um TCHF 200 aufgelöst werden.
- f) Die Darlehensforderung der Z AG gegenüber dem Alleinaktionär H. von TCHF 1'000 wurde im Geschäftsjahr 2012 nicht verzinst. Gemäss Darlehensvertrag ist sie zum Zinssatz gemäss Rundschreiben ESTV (Beilage) zu verzinsen. In den Vorjahren wurde der Zins jeweils ordnungsgemäss zu Gunsten der Erfolgsrechnung verbucht.
- g) Gemäss langjähriger Einschätzungspraxis wird dem Alleinaktionär H. jeweils ein Privatanteil an den Reise und Repräsentationskosten von TCHF 20 in Rechnung gestellt.

Aufgabe A (8.5 Punkte)

Ermitteln Sie für die erwähnten Sachverhalte a) bis e) den **handelsrechtlichen Buchwert** (unter Berücksichtigung der handelsrechtlichen Nachtragsbuchungen) und anschliessend den **Gewinnsteuerwert für die direkte Bundessteuer**. Detaillierte Berechnung bzw. Begründung.

Lösung

Sachverhalt a)		
Buchwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 0	Kaufpreis TCHF 300 Abschreibung 2011 TCHF -150 Abschreibung 2012 TCHF -150	
Gewinnsteuerwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 108	Kaufpreis TCHF 300 Abschreibung 2011 TCHF -120 (40% von TCHF 300) Abschreibung 2012 TCHF -72 (40% von (TCHF 300-120))	

Sachverhalt b)		
Buchwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 965	Kaufpreis TCHF 1'000 Abschreibung 2012 TCHF -35 (7% von TCHF 1'000 für 6 Monate)	
Gewinnsteuerwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 965	Steuerrechtlich können aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips nur die verbuchten Abschreibungen geltend gemacht werden. Gemäss Merkblatt ESTV wären 7% p.a. möglich	

Sachverhalt c)		
Buchwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 300	Goodwill TCHF 500 Abschreibung 2011 TCHF -100 (20% von TCHF 500) Abschreibung 2012 TCHF -100 (20% von TCHF 500)	
Gewinnsteuerwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 0	Beim Goodwill handelt es sich um einen steuerlich nicht akzeptierten Fusionsverlust, welcher einen Nonvaleur darstellt (Korrektur im Eigenkapital)	

Sachverhalt d)		
Buchwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 30	Die bereits für 2013 bezahlte Haftpflichtprämie ist als aktive Rechnungsabgrenzung zu aktivieren.	
Gewinnsteuerwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 30	Auch steuerrechtlich ist diese Prämie (Periodizitätsprinzip) zu aktivieren. Da dies bereits handelsrechtlich erfolgt ist, ergibt sich der gleiche Gewinnsteuerwert.	

Sachverhalt e)		
Buchwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 50	Nach Auflösung um TCHF 200 beträgt die Rückstellung gemäss Handelsrecht noch TCHF 50.	
Gewinnsteuerwert	Berechnung / Begründung	
TCHF 0	Die Rückstellung wurde in der Steuerperiode 2011 bereits besteuert. Steuerrechtlich handelt es sich somit um Eigenkapital.	

Aufgabe B (4.5 Punkte)

Ermitteln Sie unter Berücksichtigung der Sachverhalte a) bis g) den **handelsrechtlichen Reingewinn** und das **handelsrechtliche Eigenkapital**.

Lösung

	Text	TCHF
	Reingewinn laut provisorischer Saldobilanz	100
a)	Abschreibung Maschine	-150
b)	Abschreibung Produktionsliegenschaft	-35
c)	Abschreibung Goodwill	-100
d)	Aktivierung Prämie	+30
e)	Auflösung Rückstellung	+200
f)	Zins von 1.5%	+15
g)	Rechnung Privatanteil	+20
	Reingewinn Handelsrecht nach Abschlussbuchungen	80

Eigenkapital laut provisorischer Saldobilanz	3'500
Reingewinn Saldobilanz	-100
Reingewinn nach Abschlussbuchungen	+80
Eigenkapital Handelsrecht nach Abschlussbuchungen	3'480

Aufgabe C (5 Punkte)

Ermitteln Sie ausgehend vom handelsrechtlichen Gewinn bzw. Eigenkapital gemäss Aufgabe B den **steuerbaren Reingewinn** und das **steuerlich massgebende Eigenkapital** gemäss Art. 125 Abs. 3 DBG.

Lösung

	Text	TCHF
	Reingewinn laut Handelsrecht nach Abschlussbuchungen	80
a)	Abschreibung Maschine	+78
b)	Abschreibung Produktionsliegenschaft; Massgeblichkeitsprinzip	0
c)	Abschreibung Goodwill; steuerrechtlich keine Abschreibung	+100
d)	Aktivierung Prämie; analog Handelsrecht	0
e)	Auflösung Rückstellung; bereits besteuert	-200
f)	Zins von 1.5%; bereits verbucht	0
g)	Rechnung Privatanteil; bereits verbucht (Debitor)	0
	Steuerbarer Reingewinn	58

	Text	TCHF
	Eigenkapital laut Handelsrecht nach Abschlussbuchungen	3'480
a)	Maschine	108
b)	Produktionsliegenschaft; Massgeblichkeitsprinzip	0
c)	Goodwill; unechter Fusionsverlust	-300
d)	Aktivierung Prämie; analog Handelsrecht	0
e)	Auflösung Rückstellung; noch besteuert	50
	Steuerlich massgebendes Eigenkapital	3'338

Aufgabe 3: Baukonsortium

8 Punkte

Ausgangslage

A mit Wohnsitz im Kanton Zürich gilt steuerrechtlich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler. Er beabsichtigt zusammen mit der Immobilien AG, mit Sitz ebenfalls im Kanton Zürich, ein Bauprojekt zu realisieren. Hierfür wollen sie sich als einfache Gesellschaft (Konsortium) organisieren. Es ist geplant, dass die einfache Gesellschaft eine grössere Landparzelle im Kanton Zürich (monistisches Steuersystem) erwirbt, überbaut und mit Gewinn verkauft.

A wird sich insbesondere um die Projektentwicklung und den Verkauf kümmern. Er ist als Inhaber einer Einzelfirma (Geschäftsort Zürich) buchführungspflichtig.

Bei der Immobilien AG handelt es sich um eine reine Immobiliengesellschaft. Sie beteiligt sich zum ersten Mal an einem Konsortium. Die Bauausführung soll über Schwestergesellschaften der Immobilien AG erfolgen.

A und ein Verwaltungsratsmitglied der Immobilien AG kommen zu Ihnen, um verschiedene Fragen insbesondere zur steuerlichen Behandlung zu klären.

Aufgabe A (1.5 Punkte)

A1 Nennen Sie die Steuersubjekte bei der direkten Bundessteuer. Begründen Sie Ihre Antwort.

Lösung **A1**:

Steuersubjekt sind beide Konsortialpartner

Einfache Gesellschaften sind keine selbständigen Steuersubjekte. Der Gewinn bzw. Einkommen und Vermögen der einfachen Gesellschaften wird den einzelnen Konsortialpartner anteilmässig zugerechnet (Art. 10 Abs. 1 DBG).

A2 Nennen Sie die Steuersubjekte im Kanton Zürich (monistisches Steuersystem). Begründen Sie Ihre Antwort.

Lösung **A2**:

Gleiche Lösung wie A1 / Grundstückgewinn-Besteuerung des jeweiligen Kantons spielt keine Rolle.

Aufgabe B (1.5 Punkte)

A überlegt sich, ob seine Frau anstelle von ihm in das Konsortium eintreten soll. Seine Tätigkeit für die Projektentwicklung und Verkauf würde er weiterhin aus der Einzelfirma ausüben. Sie verfügt über keinerlei Fachwissen im Immobilienbereich und gilt aus steuerlicher Sicht nicht als gewerbsmässige Liegenschaftenhändlerin.

Ändert sich etwas an der Besteuerung? Begründen Sie Ihre Antwort.

Lösung B:

Obwohl die Ehefrau von A über keinerlei Fachwissen im Immobilienbereich verfügt, muss sie sich als Konsortialpartnerin jedoch die Fähigkeiten der übrigen Konsortialpartner anrechnen lassen. Demzufolge wird sie ebenfalls zur gewerbsmässigen Liegenschaftenhändlerin. Zudem ist der Zweck der einfachen Gesellschaft auf die Erzielung eines Gewinns ausgerichtet, womit es sich ohnehin um Geschäftsvermögen handelt.

Aufgabe C (1.5 Punkte)

Der anwesende Verwaltungsrat der Immobilien AG erkundigt sich, ob es steuerlich sinnvoll wäre, die Immobilien AG in Luzern zu domicilieren. Eine Schwestergesellschaft verfügt dort noch über leerstehende Büroräumlichkeiten. Aus seiner Sicht würde sich dies alleine schon wegen der tieferen Gewinnbesteuerung für juristische Personen im Kanton Luzern gegenüber dem Kanton Zürich lohnen.

Wie beurteilen Sie diesen Vorschlag? Begründen Sie.

Lösung C:

Der Gewinn resultiert aus der Realisation des Projektes im Kanton Zürich (Belegenheitskanton). Der Gewinn aus der einfachen Gesellschaft ist im Kanton Zürich steuerbar. Da die Immobilien AG keine Leistungen für die einfache Gesellschaft erbringt, und der Gewinn der einfachen Gesellschaft ausschliesslich in Zürich besteuert wird, bringt ein Sitzwechsel aus steuerlicher Sicht nichts.

Aufgabe D (1 Punkt)

Der Verwaltungsrat der Immobilien AG möchte wissen, ob bei der direkten Bundessteuer die Immobilien AG den Beteiligungsabzug auf dem Gewinn aus der einfachen Gesellschaft geltend machen kann. Begründen Sie.

Lösung D:

Beteiligungen an einfachen Gesellschaften stellen keine Beteiligungen im Sinne von Art. 69 DBG dar, weshalb kein Beteiligungsabzug möglich ist.

Aufgabe E (2.5 Punkte)

E1 Wer und wie kann die auf den Zinserträgen des Konsortiums erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern?

Lösung **E1**:

Im hier vorliegenden (und üblichen) Fall handelt es sich um eine sog. unechte Arbeitsgemeinschaft. Dabei sind die zu Lasten einer einfachen Gesellschaft erhobenen Verrechnungssteuern anteilmässig von den Gesellschaftern mit den für sie geltenden Formulare zurückfordern.

- Nat. Pers.: Deklaration im Wertschriftenverzeichnis
- Jur. Pers. : Form 25

(=unechte Arbeitsgemeinschaft: Die Werkleistungen der Gesellschafter erfolgt als selbständige Subunternehmer im Rahmen des Werkvertrages)

Alternativ ebenfalls richtig:

Dagegen wird bei einer echten ARGE die Verrechnungssteuer mit Form 25 zurückgefordert. (VSTV 55a)

(Bei einer sogenannten echten ARGE, erbringen die Gesellschafter ihre Leistungen persönlich. Echte ARGE sind seltener und i.d.R. nur dann, wenn der Auftraggeber Kanton oder Bund ist. Der Bauherr (Kanton, Bund) beauftragt die Unternehmer, welche zugleich Gesellschafter der ARGE sind, ihre Leistungen persönlich zu erbringen).

E2 Wer und wie kann bei den nachfolgend erwähnten Rechtsformen die Verrechnungssteuer zurückfordern?

- bei einer Einzelfirma?
- bei einer Kollektivgesellschaft?

Lösung **E2**:

- bei einer Einzelfirma? Inhaber / Deklaration im Wertschriftenverzeichnis
- Bei einer Kollektivgesellschaft? Kollektivgesellschaft / Form 25

Aufgabe 4: Aktionärsdarlehen

10 Punkte

Ausgangslage

Im Rahmen der Veranlagung der Y AG wird festgestellt, dass die Gesellschaft ihrem Alleinaktionär M, ein Darlehen in Höhe von CHF 1 Mio. am 30. Juni 2012 gewährt hat. Als Steuerkommissär sollen Sie klären, ob ein simuliertes Darlehen vorliegt.

Aufgabe A (4 Punkte)

- A1** Nennen Sie 6 Indizien / Voraussetzungen, welche für ein simuliertes Darlehen sprechen?
- A2** Wie hat die Beurteilung zu erfolgen?

Lösung A1

- Fehlende Bonität des Darlehensnehmers
- Fehlen eines schriftlichen Vertrages
- Keine oder ungenügende Sicherheiten
- Fehlen von Vereinbarungen über die Rückzahlung
- Übermässig lange Laufzeit
- Kumulation von Darlehensbezügen
- Umwandlung des Darlehenszinses in eine Darlehensschuld / Zins wird nicht bezahlt
- Verwendung des Darlehens für die private Lebenshaltung
- Extreme Bilanzverhältnisse
- Extremes Verhältnis zu den übrigen Aktiven (Klumpenrisiko).
- Darlehen wegen fehlender Liquidität fremd finanziert
- Darlehen ist nicht zu vereinbaren mit dem Gesellschaftszweck

Lösung A2

Die Beurteilung hat stets auf Grund der Gesamtheit der Umstände zu erfolgen. Das Vorliegen einzelner Indizien muss somit nicht zwingend zur Qualifikation eines simulierten Darlehens führen.

Eine Simulation muss dabei auf klaren Indizien beruhen. Ergibt sich für den Zeitpunkt der Darlehensgewährung noch kein aussagekräftiges Bild, so hat die Steuerbehörde zuzuwarten bis sich diese Indizien zum eindeutigen Beweis verdichtet haben. (Vgl. StR 64/2009 308 E. 2.2.)

Aufgabe B (4 Punkte)

Gehen Sie davon aus, dass es sich vorliegend um ein simuliertes Darlehen handelt.

Ergänzende Angaben:

- Das Darlehen wurde nicht verzinst
- Die Y AG weist das Darlehen in der testierten Jahresrechnung per 31. Dezember 2012 zum Nominalwert aus.

B1 Welche Steuerfolgen ergeben sich für den Aktionär bei der direkten Bundessteuer?

B2 Welche Steuerfolgen ergeben für die Gesellschaft bei der direkten Bundessteuer und bei der Verrechnungssteuer?

Lösungen **B**:

B1	Aktionär	Direkte Bundessteuer	Korrektur als geldwerte Leistung: Das Darlehen wird bei M im Einkommen im Umfange von 60% als Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1bis DBG) besteuert. (+ TCHF 600)	
B2	Gesellschaft	Direkte Bundessteuer	Korrektur als geldwerte Leistung: Im Gewinn keine Korrektur (im Zeitpunkt der Abschreibung im Umfang der Abschreibung, max. CHF 1 Mio.) Das massgebliche Eigenkapital wird um CHF 1 Mio. herabgesetzt. (Gewinnsteuerwert Darlehen 0)	
	Gesellschaft	Verrechnungssteuer	Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Verrechnungssteuer ist geschuldet. (Beim Aktionär mit Wohnsitz in der Schweiz kann die Verrechnungssteuer allenfalls mittels Meldeverfahren erledigt werden.)	

Aufgabe C (2 Punkte)

Gleicher Sachverhalt wie B, wobei der Alleinaktionär M seinen Wohnsitz im Ausland hat. In der Schweiz ist er nicht steuerpflichtig. Welche Steuerfolgen ergeben sich für die Gesellschaft bei der Verrechnungssteuer?

Lösung

	Gesellschaft	Verrechnungssteuer	<p>Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Die Verrechnungssteuer ist zwingend geschuldet.</p> <p>Das Meldeverfahren kann beim Aktionär mit Wohnsitz im Ausland nicht angewendet werden.</p> <p>Die geldwerte Leistung von CHF 1 Mio. stellt zudem eine Ausschüttung von 65% somit ist eine Verrechnungssteuer von CHF 538'461 geschuldet. (rund CHF 538'000)</p>	
--	--------------	--------------------	--	--