

# Sonderprobleme der Gewinnermittlung

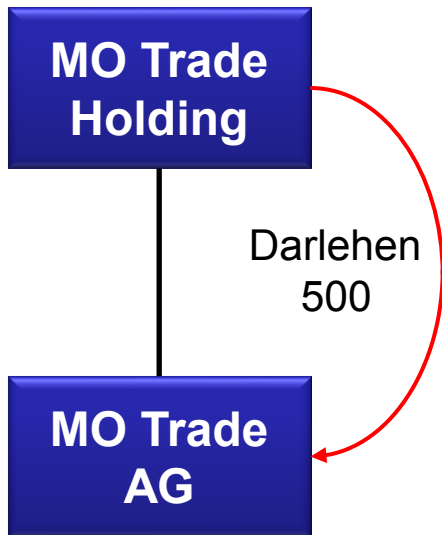
Dr. Jürg Altorfer und Dr. Jürg B. Altorfer

10./11. Juni 2013, Luzern

## Inhalt

- Fall 1:** Zinsloses Darlehen
- Fall 2:** Buchführung in Fremdwährung
- Fall 3:** Gewinnermittlung bei Übertragungen im  
Inland und in das Ausland

# Fall 1: Zinsloses Darlehen



## MO Trade Holding AG 31.12.2012 (TCHF)

Darlehen MO	500	Fremdkapital	500
Beteiligung MO	100	Eigenkapital	1'500
Übr. Aktiven	1'400		
<b>Aktiven</b>	<b>2'000</b>	<b>Passiven</b>	<b>2'000</b>

## MO Trade AG 31.12.2012 (TCHF)

Aktiven	1'000	Fremdkapital	400
		Darlehen MO H	500
		Aktienkapital	100
		Reserven	50
		Jahresverlust	-50
<b>Aktiven</b>	<b>1'000</b>	<b>Passiven</b>	<b>1'000</b>

## Fall 1: Zinsloses Darlehen

### Grundlagen

- Darlehen im nichtkaufmännischen Verkehr nur verzinslich, wenn verabredet (313 I OR)
- Darlehen im kaufmännischen Verkehr verzinslich (313 II OR), sofern nichts anderes verabredet
- Bei Zinslosigkeit erhöht sich der Gewinn des Schuldners (Tochtergesellschaft)
- Wert der Beteiligung erhöht sich bei Aktionär (Gläubiger)
- Verdeckte Kapitaleinlage oder Nutzungseinlage
- Keine Entreicherung der Muttergesellschaft

## Fall 1: Zinsloses Darlehen

### MO Trade AG

- Zusätzlicher Gewinn durch fehlenden Zinsaufwand
- Grundsatz der **Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit** spricht gegen Besteuerung des zu hohen Ergebnisses
- Nach **Massgeblichkeitsprinzip** keine Besteuerung, aber **Korrektur nach Art. 60 a DBG** («kein steuerbarer Gewinn durch Kapitaleinlagen»)
- **BGer**: «Verdeckte Kapitaleinlagen nur steuerneutral, wenn im Jahr der Einlage handelsrechtlich offen gelegt»

➤ Verlust von 50'000 gem. handelsrechtlichem Abschluss massgeblich

## Fall 1: Zinsloses Darlehen

### MO Trade Holding AG

#### 1. VGer SZ (27.10.11)

- Erhöhung der **Gestehungskosten** um Zinsverzicht auf echtem Fremdkapital
- $400'000 \times 2\% = 8'000 \times \text{Anzahl Jahre}$

#### 2. Lehre

##### 2.1. Verdeckte Kapitaleinlagen → **Realisation**

(unklar, ob dies auch für Verzicht auf Nutzungsentgelt gilt)

- $500'000 \times 2\% = 10'000$

# Fall 1: Zinsloses Darlehen

## MO Trade Holding AG

### 2. Lehre

#### 2.2. Verdeckte Kapitaleinlagen führen zu **keiner Realisation**

- Umschichtung im Vermögen der Muttergesellschaft
- Kein Verstoss gegen Handelsrecht, wenn kein Ertrag ausgewiesen
- Fehlende steuergesetzliche Korrektornorm

➤ **Keine Korrektur**

## Fall 1: Zinsloses Darlehen

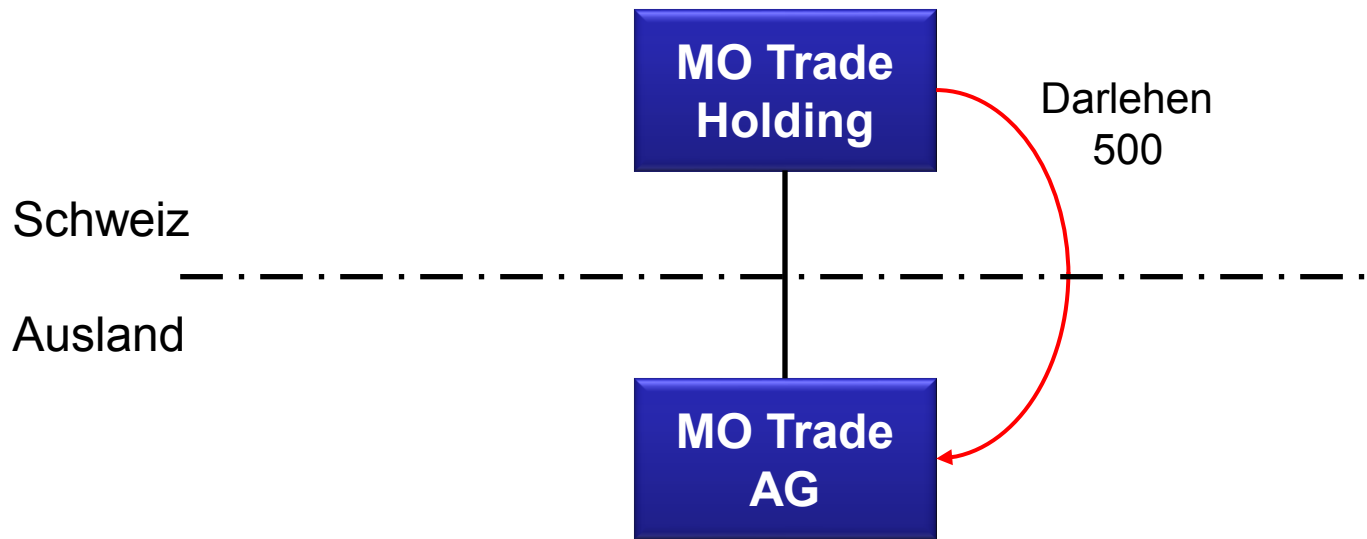
### MO Trade Holding AG

#### 3. EStV

- Bis UStR I (1997) blieben verdeckte KE unbeachtlich, da fiskalische Verknüpfung erhalten (bzw. verdoppelt)
  - Nach UStR I: Realisation, da Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinn zu «Nichtbesteuerung» des Mehrwertes führt (Ausnahme: Umstrukturierung) → gesetzliche Grundlage: Art. 58 I c DBG
  - Unklar, ob Anwendung bei fehlenden Nutzungsentgelten
- **Korrektur unsicher**



# Fall 1: Zinsloses Darlehen / ausl. TG



## Fall 1: Zinsloses Darlehen / ausl. TG

### MO Trade Holding AG

**VGer SZ:** Erhöhung Gestehungskosten

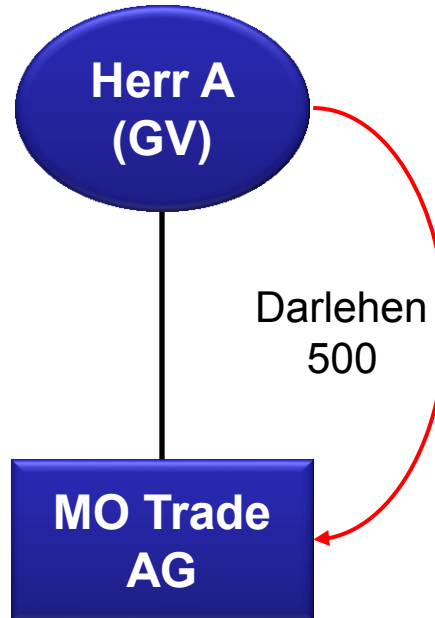
**EStV:** Realisation Zinsertrag, falls sich fehlendes  
Nutzungsentgelt als verd. KE qualifiziert

**Reich:** Realisation Zinsertrag aus steuersystematischen Gründen

**Lehre 1:** Echte Realisation

**Lehre 2:** Keine Realisation, da keine gesetzliche Grundlage

# Fall 1: Zinsloses Darlehen / nat. Person (GV)



## Fall 1: Zinsloses Darlehen / nat. Person (GV)

### DGB

- Im Einkommenssteuerrecht keine Korrektornorm à la Art. 58 I c DBG
- Aber: «Für Steuerpflichtige, die ordnungsgemäss Buch führen, gilt Art. 58 sinngemäss».
- Gestehungskostenprinzip lässt sich nicht übertragen (Art. 69 f. DBG gilt nicht)
- Ausschüttungen und Kapitalgewinne aus 10%-Beteiligungen werden nur zu 50% besteuert.
- KS ESTV Nr. 23: Verd. Kapitaleinlagen werden zu 50% steuersystematisch realisiert.

➤ Falls fehlende Nutzungsentgelte als verd. KE gelten, dann Besteuerung von 50% des Zinsverzichts

## Fall 1: Zinsloses Darlehen / nat. Person (GV)

### Aber:

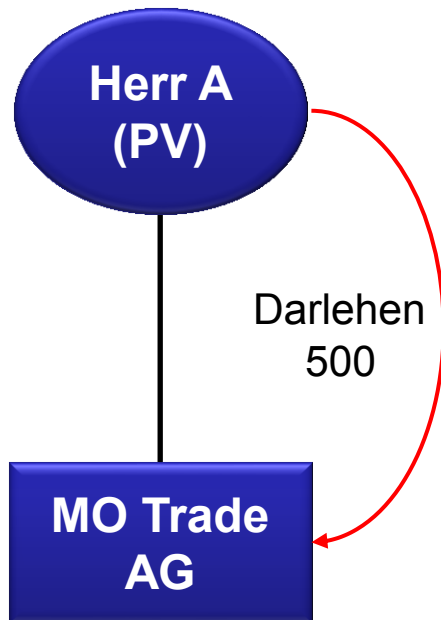
- Es resultiert keine «Unterbesteuerung»
  - Auf Ebene der MO Trade AG erfolgt vollständige Besteuerung
  - Auf Ebene Herr A. resultiert latente 50%-Besteuerung (Vermögensertrag oder Kapitalgewinn)
- Besteuerung steigt auf das 1.5-fache

## Fall 1: Zinsloses Darlehen / nat. Person (GV)

### Schwyz

- Teilsatzverfahren (25%)
- Latenter Ertrag aus Zinsverzicht wird später voll versteuert, aber zu reduziertem Satz
- Teilsatzverfahren gilt nicht für Kapitalgewinne
- **Steuersubstrat steigt auf das 2-fache**

## Fall 1: Zinsloses Darlehen / nat. Person (PV)



- Keine gesetzliche Grundlage für Besteuerung des «fehlenden» Zinses
- Fehlender Zins wird bei der Gesellschaft besteuert
- Falls zusätzlicher Gewinn ausgeschüttet wird, resultiert zusätzliche Besteuerung

## Fall 1: Zinsloses Darlehen / nat. Person (PV)

### Steuerumgehung?

- Keine absonderliche Rechtsgestaltung, da keine gesetzliche Pflicht zur Zinserhebung
- Wirtschaftliche Gründe:
  - Funktion als Unternehmens-/Eigenkapital
  - Aber flexiblere Ein- und Auszahlung als bei Eigenkapital
  - Qualifiziert sich nicht als Eigenkapital im Sinne von Art. 725 OR
  - Erhöht nicht die Anforderungen an die Höhe der gesetzlichen Reserven (grössere Ausschüttungsmöglichkeiten)



## Fall 1: Zinsloses Darlehen / nat. Person (PV)

### **Teilweise andere Meinung in Verwaltung:**

- Handelsrechtliche Korrektur bei MO Trade AG (Gewinnreduktion) oder Korrektur aufgrund Art. 60 a DBG
- Erhöhung Zinsaufwand bei MO Trade AG
- Gegenberichtigung (Vermögensertrag) bei Aktionär

### **Offen:**

- Gesetzliche Grundlage im Einkommenssteuerrecht
- Behandlung Dividende aus höherem handelsrechtlichen (auf Ebene Aktionär versteuertem) Gewinn

## Fall 1: Zinsloses Darlehen / Tochter - Mutter

### **MO Trade AG**

- Verdeckte Gewinnausschüttung
- Aufrechnung Zins: Höhe nach Rundschreiben EStV oder Berücksichtigung hohes Risiko wegen hohem FK?

### **MO Trade Holding AG**

- Beteiligungsabzug auf verdeckter Gewinnausschüttung

## Fall 1: Zinsloses Darlehen / Tochter - Mutter

### Verdecktes Eigenkapital?

- Botschaft StHG:

*Verdecktes Eigenkapital liegt vor, wenn «eine Körperschaft von ihren Gesellschaftern mit einem im Verhältnis zu ihren aktiven unangemessen niedrigen Eigenkapital ausgestaltet und das fehlende Eigenkapital durch Darlehen der Gesellschafter ergänzt wird.»*

- Richtig, weil die Eigenmittel der TG über die Beteiligung bereits bei der MG sind
- Einlage durch TG führt zu keiner Wertsteigerung der MG

➤ Keine Aufrechnung von Zinsen auf verd. EK bei MO Trade Holding AG

## Fall 2: Buchführung in Fremdwährung

### SportOnline AG

**31.12.2012 (TEUR)**

Fl. Mittel	100	Fremdkapital	500
Warenlager	800	Aktienkapital	200
Übr. Aktiven	100	Reserven	320
		Verlustvortrag	-50
		Jahresgewinn	30
<b>Aktiven</b>	<b>1'000</b>	<b>Passiven</b>	<b>1'000</b>

			CHF/EUR	USD/EUR
2012	Gewinn EUR	30'000	1.2335	
18.04.2012	Kauf USD	200'000	1.2017	1.312
08.06.2012	Kauf Fussbälle USD	180'000	1.201	1.2574
30.06.2012	Verkauf USD	20'000	1.2014	1.2576

## Fall 2: Buchführung in Fremdwährung

- Buchführungswährung frei wählbar (EUR)
  - Nach BGer: **Kursdifferenzen** erfolgswirksam, **Umrechnungsdifferenzen** erfolgsneutral
  - Umrechnungsdifferenzen aus Umrechnung Funktionalwährung - CHF
  - **Modifizierte Stichtagsmethode (closing rate method)**
    - Aktiven und Verbindlichkeiten zu Jahresendkurs
    - Erfolgsrechnung zu Jahresmittelkurs
    - Eigenkapital zu hist. Kursen
- Aus unterschiedlichen Umrechnungskursen resultiert immer eine **(Umrechnungs-)Differenz**

## Fall 2: Buchführung in Fremdwährung

### Kursdifferenz

	Währung	Kurs	Betrag USD	Betrag EUR
Kauf USD 18.4.	USD/EUR	1.312	180'000	137'195
Verkauf USD 8.6.	USD/EUR	1.2574	180'000	143'153
<b>Währungsgewinn</b>				<b>5'957</b>
Kauf USD 18.4.	USD/EUR	1.312	20'000	15'244
Verkauf USD 8.6.	USD/EUR	1.2574	20'000	15'906
<b>Währungsgewinn</b>				<b>662</b>
<b>Total Kursdifferenz</b>				<b>6'619</b>

Aufwertung USD erhöht Beschaffungskosten Fussbälle um EUR 5'957 (kompensiert mit Absicherungsgeschäft)

➤ Erfolgswirksam nur Währungsgewinn aus Verkauf USD 20'000 (EUR 662)

## Fall 2: Buchführung in Fremdwährung

### Umrechnungsdifferenz

	EUR	hist. Kurs/ Mittelkurs	Jahres- endkurs	CHF zu hist. oder Mittel- kurs	CHF zu Endkurs	Differenz
Aktienkapital	200'000	1.4453	1.2139	289'060	242'780	<b>-46'280</b>
Reserven	320'000	1.4453	1.2139	462'496	388'448	<b>-74'048</b>
Verlustvortrag	-50'000	1.3624	1.2139	-68'120	-60'695	<b>7'425</b>
Jahresgewinn	30'659	1.2335	1.2139	37'818	37'217	<b>-601</b>
<b>Total Umrechnungsdifferenz</b>						<b>-113'504</b>

➤ Umrechnungsdifferenz ist handelsrechtlich erfolgswirksam

## Fall 2: Buchführung in Fremdwährung

### Handelsbilanz

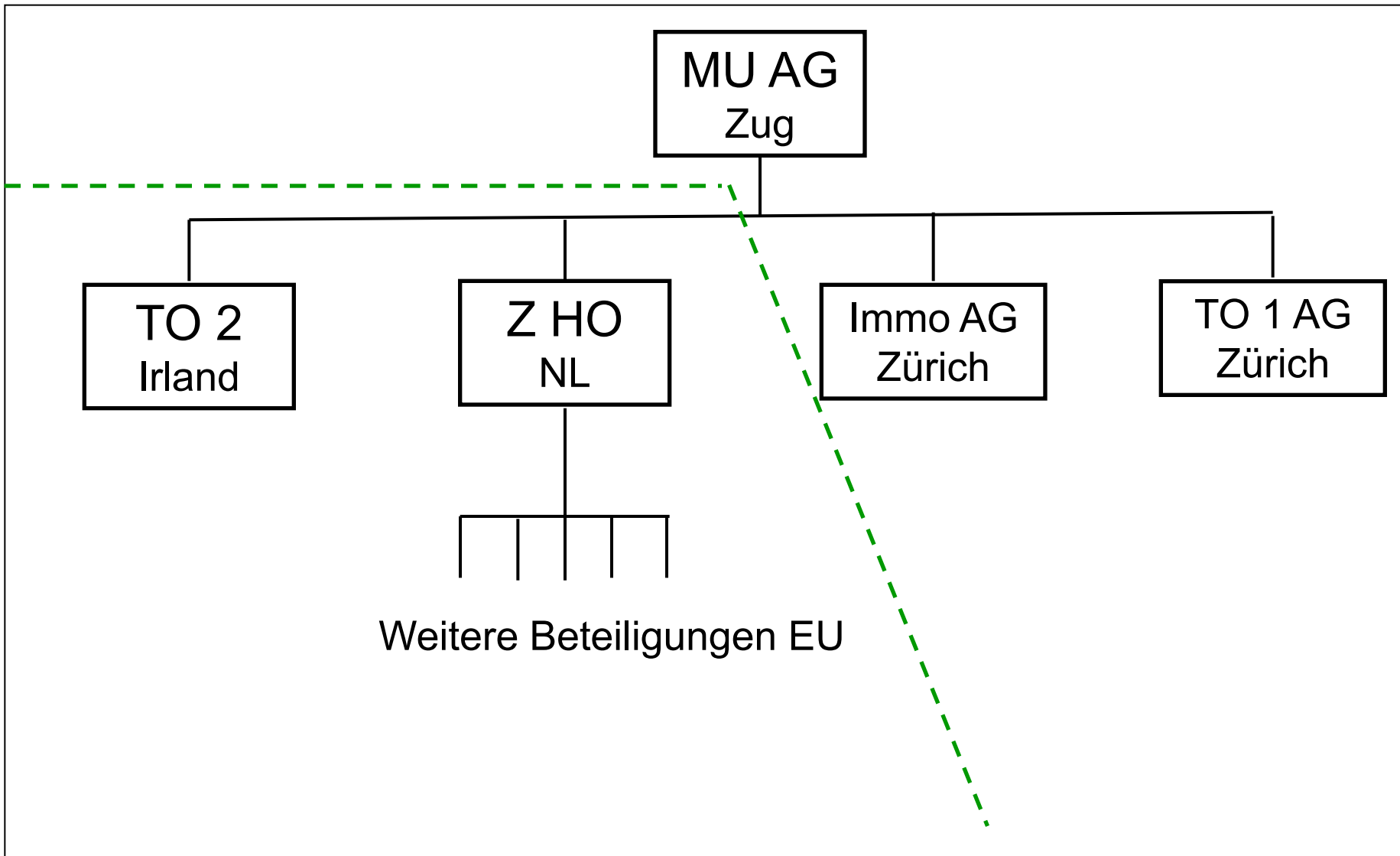
#### Handelsbilanz 31.12.2012

	EUR	CHF		EUR	CHF
Fl. Mittel	101	122	Fremdkapital	500	607
Warenlager	800	971	Aktienkapital	200	289
Übr. Aktiven	100	121	Reserven	320	462
			Verlustvortrag	-50	-68
			Jahresgewinn	31	38
			Umrechn.diff.		-114
<b>Aktiven</b>	<b>1'001</b>	<b>1'214</b>	<b>Passiven</b>	<b>1'001</b>	<b>1'214</b>

➤ Umrechnungsdifferenz ist steuerlich erfolgsneutral



# Fall 3: Gewinnermittlung bei Transfers ins Ausland



## Fall 3: Gewinnermittlung bei Transfers ins Ausland

### Transaktionen

	Gegenstand	von	an	Transferpreis	Buchwert	Gewinnsteuerwert	GeKo	Verkerwert
1	Beteiligung TO 2 Irland	MU AG Zug	Z HO NL	5'000	5'000	5'000	6'000	10'000
2	Patent AX 2405	MU AG Zug	Z HO NL	5'000	5'000	5'000	---	10'000
3	Gerät & Verkaufsg. AX 2405	MU AG Zug	TO 2 Irland	5'000	5'000	5'000		20'000
4	Beteiligung Immo AG Zürich	MU AG Zug	Z HO NL	7'000	7'000	7'000	7'000	15'000

## Fall 3: Gewinnermittlung bei Transfers ins Ausland

### Ansatzpunkte:

- Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz
- Korrekturvorschriften
  - Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG: Verdeckte Vorteilszuwendungen
  - Art. 18 Abs. 2 / 58 Abs. 1 lit. c DBG: Liquidationsfiktion bei Sitzverlegungen in das Ausland
  - Art. 61 Abs. 1 DBG: Fehlende fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven bei Umstrukturierungen
- Internationales Kollisionsrecht

## Fall 3: Grundsatz der Massgeblichkeit der Handelsbilanz

### (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG)

- **Bindungswirkung**
  - Der Steuerpflichtige ist an die vorgenommenen Buchungen gebunden und muss diese im Verfahren auch gegen sich gelten lassen
- **Schutzwirkung**
  - Die Steuerbehörden dürfen Buchungen, die das Handelsrecht vorschreibt, nicht verbieten und Buchungen, die das Handelsrecht untersagt, nicht verlangen.
  - Der steuerliche Nachvollzug von handelsrechtlich zulässigen Buchungen ist jedoch gestattet.

Zur Anwendung des Massgeblichkeitsgrundsatzes auf Selbständig-  
erwerbende:

BGr 17.9.1999 (2A.570/1998)

## Fall 3: Korrekturvorschrift Verdeckte Vorteilszuwendung

### (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG)

Verdeckte Vorteilszuwendung gemäss Rechtsprechung:

- Ausrichtung einer Leistung ohne Gegenleistung
  - Begünstigung Anteilsinhaber oder nahestehende Person
  - Missverhältnis Leistung/Gegenleistung für handelnde Organe klar erkennbar
  - Begünstigungsabsicht
- BGer 21.5.1985: Klares Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung; geringfügige Differenzen genügen *nicht*
- Insbesondere bei Übertragungen von einzelnen Aktiven, Geschäftsbereichen oder Betrieben zu Gewinnsteuerwerten dürfte das Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung klar als offensichtlich erscheinen und erkennbar sein.

## Fall 3: Korrekturvorschrift: Sitzverlegung in das Ausland

### Liquidationsfiktion

(Art. 18 Abs. 2 / 58 Abs. 1 lit. c DBG)

- Beschränkung auf stille Reserven, für welche die Steuerpflicht erlischt
- Steuerauslösender Tatbestand:
  - Verlegung Sitz, Verwaltung, Geschäftstätigkeit, Betriebsstätte
  - Einzelne Aktiven??? → Steuersystematik
- Umfang des steuerbaren Gewinns:
  - Liquidationsfiktion (Wortlaut): Liquidationswert – Gewinnsteuerwert, ohne Goodwill
  - Veräusserungsfiktion («der Veräusserung gleichgestellt» Art. 18 Abs. 2 DBG): Einheitlichkeit des Gewinnbegriffs
- Gesamtzusammenhang des schweizerischen Unternehmenssteuerrechts
  - Funktionaler Realisationsbegriff:
  - Zu besteuern sind jene Reserven, deren fiskalische Verknüpfung in der Schweiz entfällt.

## Fall 3: «Korrekturvorschrift»: Fiskalische Verknüpfung

### (Art. 61 Abs. 1 DBG)

- **Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz**
- **Übernahme der Gewinnsteuerwerte**
  - Übertragene stille Reserven müssen auch nach der Umstrukturierung mit einer gleichen oder gleichartigen Steuer in der Schweiz besteuert werden können
  - Keine eigentlichen Korrekturvorschriften; verhindern in der Praxis aber steuerneutrale Umstrukturierungen über die Grenze

## Fall 3: «Korrekturvorschrift» Internationales Kollisionsrecht

### (Art. 7 Abs. 2 OECD-MA)

- Überbesteuerung, wenn keine Gegenberichtigung im Empfängerstaat
- Single taxpayer Approach
- **Dealing at arm's length-Betrachtung auch im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte**
- Transfer einzelner materieller und immaterieller Aktiven:
  - Drittvergleichspreis lt. TP-Guidelines
- Transfer von Geschäftschancen:
  - Gewinnchance nicht per se abgeltungspflichtig
  - Nur in Zusammenhang mit Rechten oder Aktiven
- Verlegung Sitz oder tatsächliche Verwaltung:
  - Keine Ausführungen in TP Guidelines
- Übernahme der Gewinnsteuerwerte
- Übertragene stille Reserven müssen auch nach der Umstrukturierung mit einer gleichen oder gleichartigen Steuer in der Schweiz besteuert werden können
- Keine eigentlichen Korrekturvorschriften; verhindern in der Praxis aber steuerneutrale Umstrukturierungen über die Grenze



## Fall 3: Beteiligung TO 2: MU AG Zug → Z HO NL

Fragestellung		Steuerfolge
Zivilrecht - Formal	Ja	Realisation
Verdeckte Vorteilszuwendung	Ja	Neutral
Übertrag über Landesgrenze	Ja	Realisation
Fiskalische Verknüpfung stille Reserven	Ja	Neutral
<b>Funktionale Realisation</b>	<b>Nein</b>	<b>Steuerneutral</b>

- Gewinnsteuerwert + Gestehungskosten → empfangende Beteiligung
- Kapitalgewinn bei Direktverkauf und Dividende bei indirektem Verkauf → Beteiligungsabzug

**Fazit: Steuerneutrale Umstrukturierung**

## Fall 3: Beteiligung TO 2: MU AG Zug → Z HO NL

		Beteiligung TO 2			Beteiligung Z HO		
		Buchw.	GeKo	Verkehrsw.	Buchwert	GeKo	Verkehrswert
1	Ausgangslage	5'000	6'000	10'000	7'000	7'000	7'000
		→ 1'000: Besteuerung nach DBG 62 IV → 4'000 nicht latent steuerbar; Beteiligungsabzug					
2	Übertragung Beteiligung TO 2				13'000	13'000	17'000
3	Verkauf Beteiligung	Gewinn nicht in der Schweiz steuerbar			13'000	13'000	17'000
4	Ausschüttung Buchgewinn				13'000	13'000	13'000
					Beteiligungsabzug auf Dividende 4000; → Gewinn in der Schweiz nicht steuerbar		
5	Verkauf Beteiligung Z HO	→ Buchgewinn 0			0	0	0

## Fall 3: Patent AX 2405: MU AG Zug → Z HO NL

Fragestellung		Steuerfolge
Zivilrecht - Formal	Ja	Realisation
Verdeckte Vorteilszuwendung	Ja	Realisation
Übertrag über Landesgrenze	Ja	?
Fiskalische Verknüpfung stille Reserven	Ja	Neutral
<b>Funktionale Realisation</b>	<b>Ja</b>	<b>Realisation</b>

- Lösung gemäss ursprünglichem KS ESTV korrekt
- Konvertierung stille Reserven auf Bereich AX 2405 in Dividende mit Beteiligungsabzug → Wegfall fiskalische Verknüpfung

**Fazit: Steuerbare verdeckte Vorteilszuwendung/Umstrukturierung**

## Fall 3: Patent AX 2405: MU AG Zug → Z HO NL

		Patent		Beteiligung Z HO		
		Buchwert	Verkehrswert	Buchwert	Gestehungskosten	Verkehrswert
1	Ausgangslage	5'000	10'000	7'000	7'000	7'000
		Buchgewinn latent steuerbar				
2	Übertragung Patent			12'000	12'000	17'000
3	Verkauf Patent	Gewinn nicht in der Schweiz steuerbar		12'000	12'000	17'000
4	Ausschüttung Buchgewinn			12'000	12'000	12'000
				Beteiligungsabzug auf Dividende 5'000; → Gewinn in der Schweiz nicht steuerbar.		
5	Verkauf Beteiligung Z HO	→ Buchgewinn 0 → Latente Steuerlast im Ergebnis untergegangen		0	0	0

## Fall 3: Bereich AX 2405: MU AG Zug → TO 2 Irland

Fragestellung		Steuerfolge
Zivilrecht - Formal	Ja	Realisation
Verdeckte Vorteilszuwendung	Ja	Realisation
Übertrag über Landesgrenze	Ja	?
Fiskalische Verknüpfung stille Reserven	Ja	Neutral
<b>Funktionale Realisation</b>	<b>Ja</b>	<b>Realisation</b>

- Lösung gemäss ursprünglichem KS ESTV korrekt
- Konvertierung stille Reserven auf Bereich AX 2405 in Dividende mit Beteiligungsabzug → Wegfall fiskalische Verknüpfung

**Fazit: Steuerbare verdeckte Vorteilszuwendung/Umstrukturierung**

## Fall 3: Beteiligung Immo AG Zürich: MU AG Zug → Z HO NL

Fragestellung		Steuerfolge
Zivilrecht - Formal	Ja	Realisation
Verdeckte Vorteilszuwendung	Ja	Neutral
Übertrag über Landesgrenze	Ja	Realisation
Fiskalische Verknüpfung stille Reserven	Ja	Realisation
<b>Funktionale Realisation</b>	<b>Nein</b>	<b>Realisation</b>

- Gewinnsteuerwert + Gestehungskosten → empfangende Beteiligung
- Kapitalgewinn bei Direktverkauf und Dividende bei indirektem Verkauf → Beteiligungsabzug
- Wegfall der fiskalischen Verknüpfung der stillen Reserven mit Bezug auf wirtschaftliche Handänderung

**Fazit: Steuerbare verdeckte Vorteilszuwendung/Umstrukturierung**

## Fall 3: Bereich AX 2405: MU AG Zug → PE Irland

Fragestellung		Steuerfolge
Zivilrecht - Formal	---	
Verdeckte Vorteilszuwendung	---	
Übertrag über Landesgrenze	Ja	Realisation
Fiskalische Verknüpfung stille Reserven	Nein	Realisation
<b>Funktionale Realisation</b>	<b>Ja</b>	<b>Realisation</b>

Trotz Wortlaut von DBG 52 II objektmässige Ausscheidung in das Ausland

- Gewinn aus dem Verkauf Bereich AX 2405 inskünftig im Ausland steuerbar
- Wegfall der fiskalischen Verknüpfung

**Fazit: Verkehrswert – Gewinnsteuerwert als Gewinn steuerbar**

## Fall 3: Bereich AX 2405: MU AG Zug → TO 2 Freiburg

Fragestellung		Steuerfolge
Zivilrecht - Formal	Ja	Realisation
Verdeckte Vorteilszuwendung	Ja	Neutral
Übertrag über Landesgrenze	Ja	---
Fiskalische Verknüpfung stille Reserven	Nein	Realisation
<b>Funktionale Realisation</b>	<b>Ja</b>	<b>(Realisation)</b>

- Keine Liquidationsfiktion innerhalb der Schweiz (StHG 24 II)
- Vorbehalt von StHG 24 III<sup>quater</sup>, gilt auch für Betriebe und Beteiligungen

**Fazit: Realisation mit Ausnahmen gemäss kantonalen Praxen**