

Sonderprobleme der Ermittlung des Unternehmensgewinns

**Insbesondere Massgeblichkeitsprinzip, Kapitaleinlageprinzip
und Sanierung**

Dr. Jürg Altorfer und Dr. Jürg B. Altorfer

23./24. Januar 2012, Flims Waldhaus
4./5. Juni 2012, Luzern

Inhalt

1. Zur zeitlichen Abgrenzung

- Periodizitäts- vs. Totalgewinnprinzip
- Bilanzbereinigung und Bilanzberichtigung

2. Zur Sanierung

- Absorptionsfusion

3. Zum Kapitaleinlageprinzip

- Vorratsaktien und Mitarbeiterbeteiligungen
- Nennwertreduktion auf eigenen Aktien
- Funktionale Fremdwährung

Massgeblichkeit – 1. Zivilrechtliche Gestaltung (National)

Grundsatz nach BGer:

- Die Steuerbehörden haben auf die von den Steuerpflichtigen geschlossenen Verträge abzustellen
- Abweichung bei Steuerumgehungen
= Die Steuerpflichtigen haben nur um der Steuerersparnis willen ein ungewöhnliches Vorgehen gewählt.

Folgerung:

- Die Steuerpflichtigen sind frei in der Art und Weise, wie sie
 - ihre unternehmerischen Aktivitäten entfalten
 - ihr Vermögen zur Bewirtschaftung strukturieren

→: Die zivilrechtliche Struktur ist Ausgangspunkt für die steuerliche Beurteilung (solange keine Steuerumgehung vorliegt)

Massgeblichkeit – 1. Zivilrechtliche Gestaltung (International)

OECD Roundtable/IFA 2005 → TP Guidelines 7/2010

1. Art. 9 OECD MA: Grundsatz des Drittvergleichs mit Bezug auf Leistungsbeziehungen und Struktur; Umstrukturierung.
2. Konzerne sind grundsätzlich frei in der Art und Weise, wie sie sich strukturieren (Funktionen, Risiken, IP) und umstrukturieren; Keine Beeinflussung durch die Steuerbehörden.
3. Steuerbehörden dürfen prüfen, ob die zivilrechtlich implementierten Strukturen auch entsprechend gelebt und die Funktionen dort ausgeübt werden, wo sie rechtlich und organisatorisch angesiedelt worden sind.
 - Verteilung Aktiven, Funktionen und Risiken nach Drittvergleich
 - Ausgangspunkt zivilrechtliche Struktur und wirtschaftliche Motive
 - Vergleich mit Alternativen
 - Substance over form

Massgeblichkeit – 1. Zivilrechtliche Gestaltung (International)

OECD Transfer Pricing Guidelines July 2010

4. Steuerliche Beurteilung folgt im Grundsatz der zivilrechtlichen Struktur („Vornehme Zurückhaltung“).
5. Korrekturen gestützt auf internes Recht;
Kein Widerspruch mit DBA-Recht.
6. Keine zivilrechtliche und rechnungsmässige Auslagerung von Risiken zwecks Gewinnkumulation an einem Ort
→ Risiko/Rendite
→ Konsumation eigene Produktionsfaktoren/Leistung Konzerngesellschaft
7. Zuordnung von IP nicht nur nach zivilrechtlichem Eigentum, sondern nach wirtschaftlicher Berechtigung

Adäquanz von rechtlicher und führungs-mässiger bzw. organisatorischer Struktur, Funktionen und Risiken

Massgeblichkeit – 1. Zivilrechtliche Gestaltung (International)

OECD Transfer Pricing Guidelines July 2010

8. Keine Abgeltungspflicht für Gewinnpotential alleine;
Aber: Verlagerung von Gewinnpotential aus verschobenen
Aktiven, Rechten und Risiken, Neuverhandlung von Verträgen
→ Drittvergleich
9. Fehlen von „comparables“ alleine heisst nicht, dass eine
Leistungsbeziehung nicht dem Drittvergleich entspricht.

**Adäquanz von rechtlicher und führungs-mässiger bzw.
organisatorischer Struktur, Funktionen und Risiken**

Massgeblichkeit – 1. Zivilrechtliche Gestaltung (International)

Steuerlich unproblematische Konzernstrukturen

1. Identität von juristischer und gelebter Struktur
2. Identität von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum
3. Adäquanz von Funktionen und Risiken mit ausreichender Kapitalisierung und Substanz
4. Erklärbare Relation zwischen Ertrag und Aufwand, mit welchem der Ertrag induziert werden kann

Massgeblichkeit – 2. Handelsbilanz

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

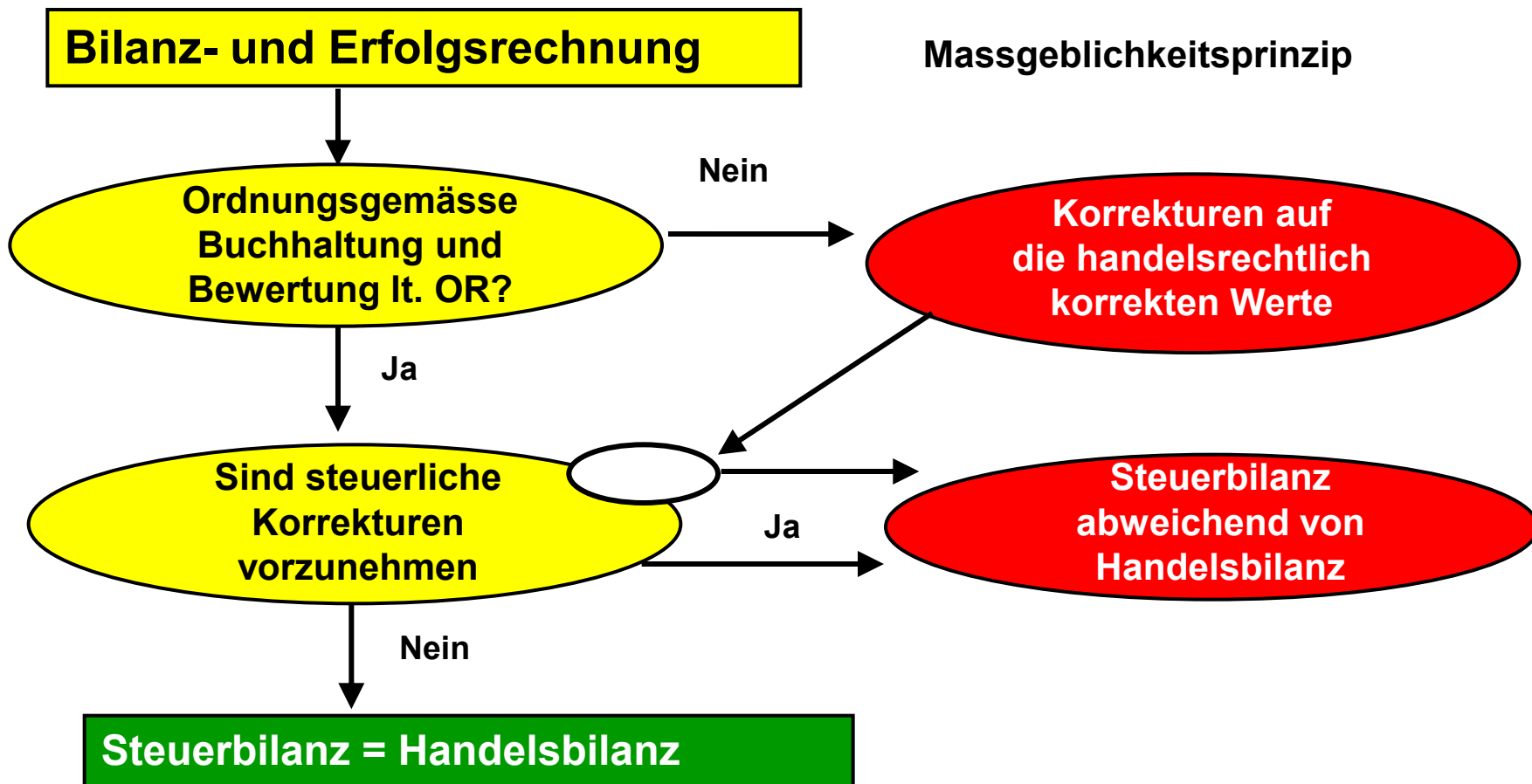
- **Schutzwirkung**

→ 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 Selbständigerwerbende:
BGr 17.9.1999 (2A.570/1998)

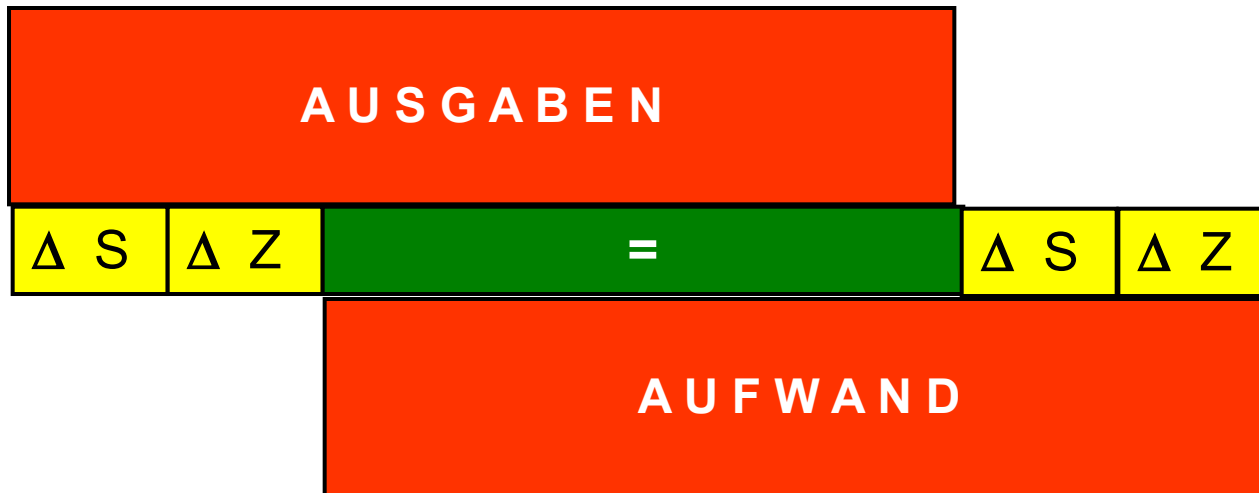
Massgeblichkeit – 2. Handelsbilanz



Massgeblichkeit – 2. Handelsbilanz

Zeitliche und sachliche Abgrenzungen

- in Steuerplanung
- bei der Veranlagungstätigkeit der Steuerbehörden



Massgeblichkeit – 2. Handelsbilanz - Kapitaleinlageprinzip

.... heisst mit Bezug auf den Vollzug des Kapitaleinlage- prinzips:

- KS Abschnitt 3: **Aufteilung Reserven** in:
 - Reserven aus Kapitaleinlagen
 - übrige Reserven
- KS Abschnitt 4: **Aufteilung Ausschüttungen** in:
 - Rückzahlung von Einlagen
 - Ausschüttung von erarbeiteten Mitteln
- KS Abschnitt 3.1: **Verrechnung Vorjahresverluste:**
 - Ausbuchung gegen Reserven aus KE konsumieren
diese definitiv

Sanierung

Identische Rechtsgrundlagen in StHG und DBG

→KS ESTV 2010 Nr. 32: Annäherung der Praxis an jene ZH

Ausnahmen:

- Forderungsverzicht von Aktionären (Rechtsmittelverfahren pendent)
- Aufwertung von Grundstücken nach Art. 670 OR über die Anschaffungs- und Herstellungskosten hinaus
- Absorptionsfusion (→ Fall 3)

Fall 1: Zeitliche Abgrenzung Steueraufwand

ER 1.1.2011 – 31.12.2011

EBIT	110
- Finanzerfolg	- 10
- Steueraufwand	<u>- 70</u>
Reingewinn 2011	<u>30</u>

Steuer-Rückstellung 31.12.2011	<u>Ø</u>
-----------------------------------	----------

Steueraufwand 2011

3.2011	Schlussrechnung 2009	60
6.2011	Prov. Rechnung 2011	10

Abschreibungen 2011

Liegenschaften (Erwerb 11.11)	50
-------------------------------	----

Fall 1: Zeitliche Abgrenzung Steueraufwand

$$R_{\text{Steuern}} = RG_{\text{vor}} * s / 1 + s \quad s = 20 \%$$

a) RG vor Steuern auf lfd. Gewinn	40
+ Abschreibung auf Liegenschaft	<u>50</u>
Steuerlich massgebender Reingewinn	<u>90</u>

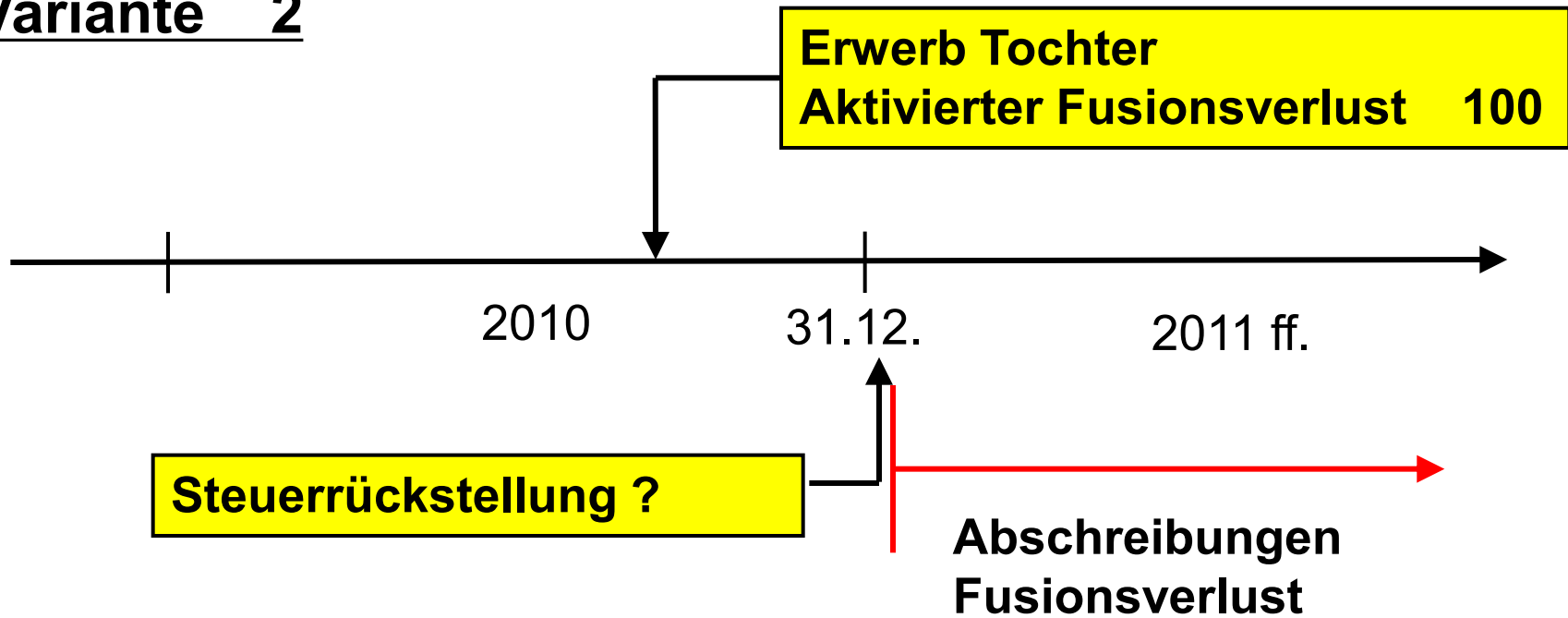
$$b) R_{\text{Steuern}} = 90 \times 0.2 / 1 + 0.2 = 15$$

c) R_{Steuern}	15
- Prov. Bezug	<u>-10</u>
Rückstellung Steuern SOLL	<u>5</u>

d) Kontrolle: RG vor Steuern	90	
- Steuer-Rückstellung	- 5	} ← 20 %
- Prov. Bezug z.L. ER	<u>-10</u>	
RG nach Steuern	<u>75</u>	←

Fall 1: Zeitliche Abgrenzung Steueraufwand

Variante 2

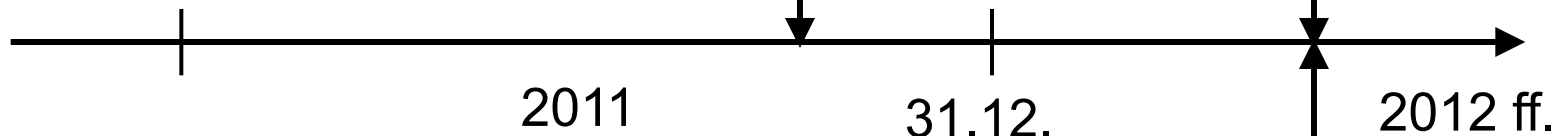


Fall 1: Zeitliche Abgrenzung Steueraufwand

Variante 3

**Kauf Liegenschaft
Abschreibung 50**

Wegzug Irland



StE 2011

**Beanstandung
Abschreibung Liegenschaft**

?? „ Erhöhte Periodizität „ ??

Fall 1: Zeitliche Abgrenzung Steueraufwand

Nachholung von Aufwandverbuchungen – Periodizität

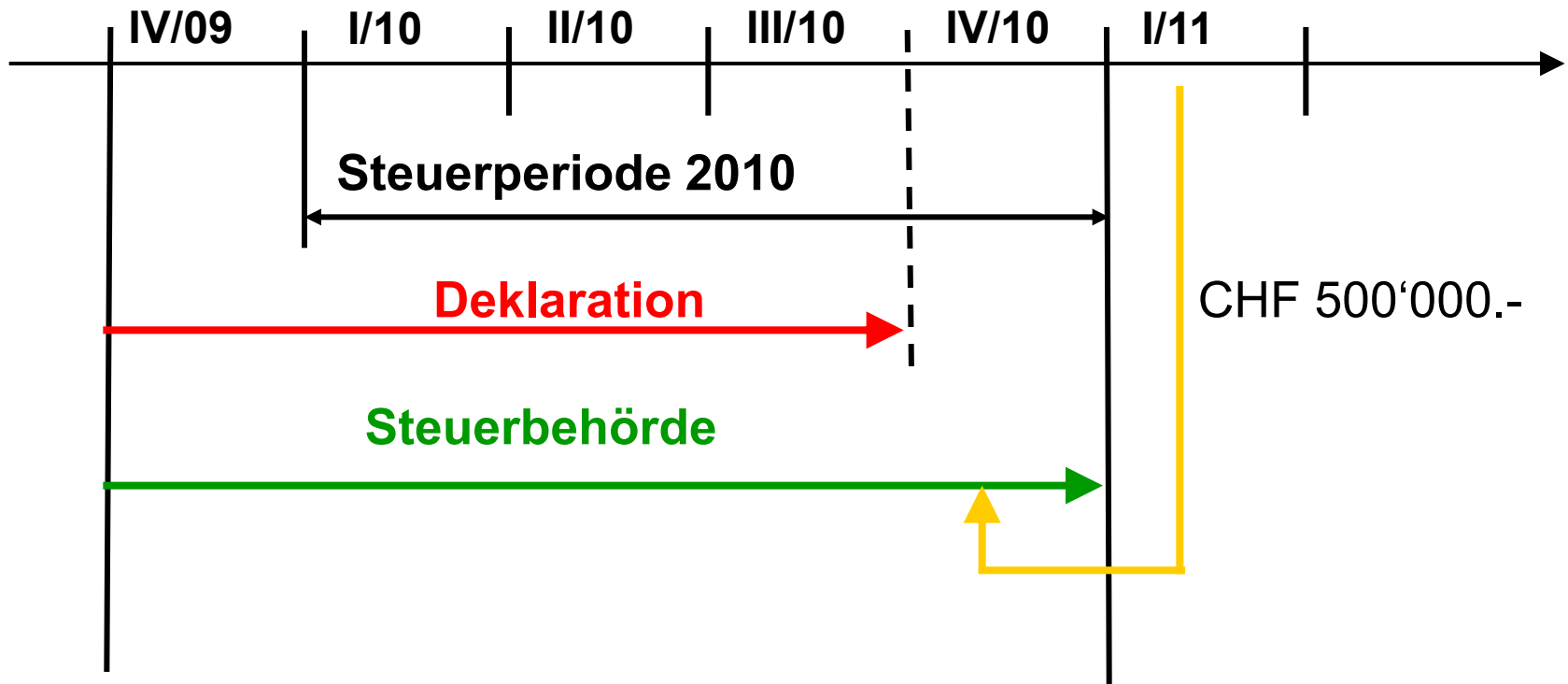
(BGer 9.8.2011, StE 2011 B 72.11 Nr. 21)

Periodenfremde Steuerwirksamkeit von Sozialversicherungsbeiträgen als Folge einer Kontrolle der Ausgleichkasse?

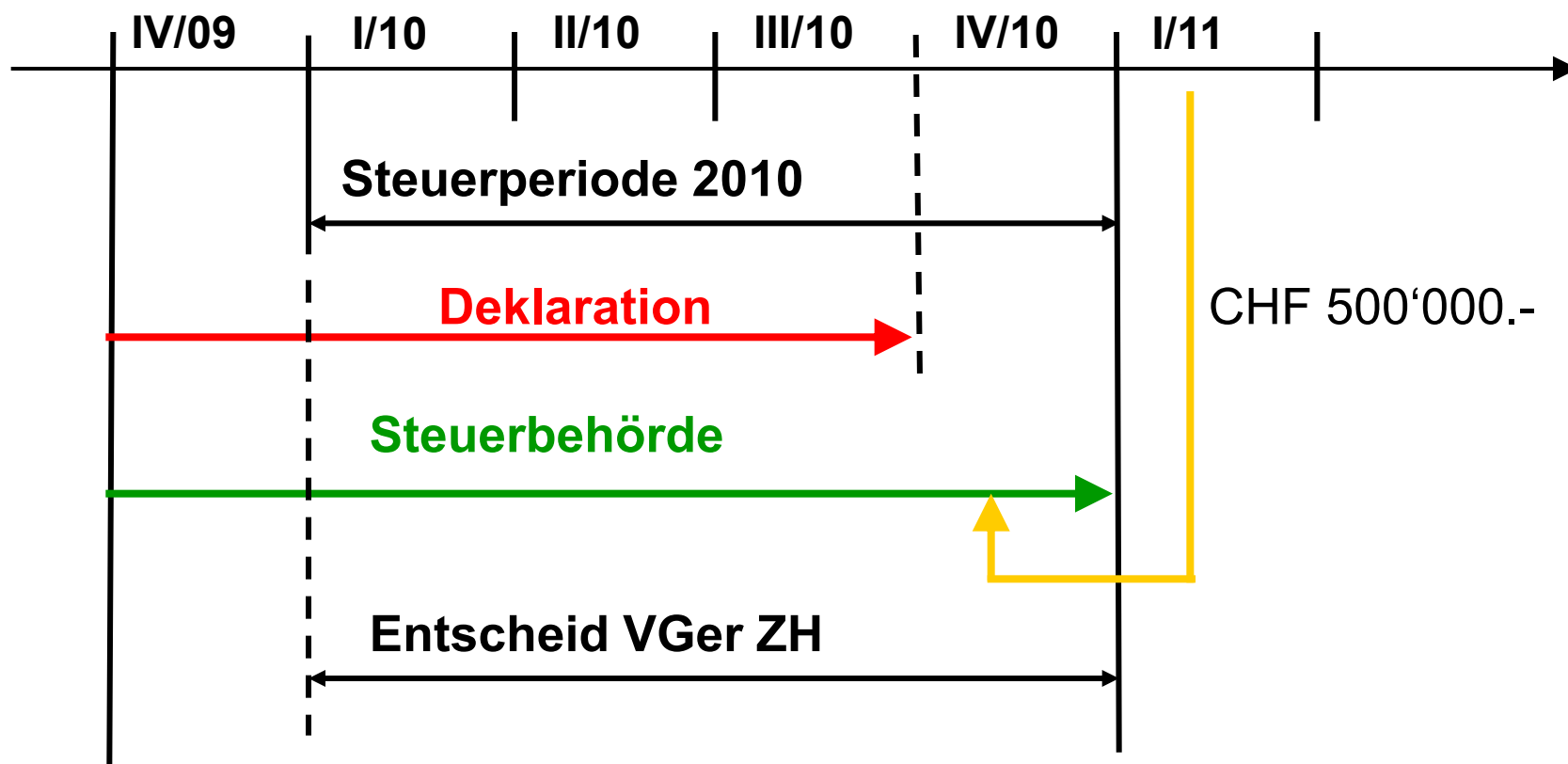
- Casu: Nachbuchung von Beiträgen 2001-2003 im GJ 2004
- Sorgfaltspflichtverletzung durch den Steuerpflichtigen
- Periodizität durch das Handelsrecht vorgegeben
- Bilanzberichtigung im Zeitpunkt der Entdeckung der unterbliebenen Zahlungen

→ **Abweisung Beschwerde der AG**

Fall 2: Bilanzbereinigung und Bilanzberichtigung



Fall 2: Bilanzbereinigung und Bilanzberichtigung



Fall 3: Sanierungsfusion

Variante 1: Absorption Tochter ohne vorgängige Sanierung

	2009	2010	2011	2012
Mutter AG				Absorption
Buchwert Beteiligung 1.1.	1'000	300	0	0
Sanierung	0	0	0	0
Abschreibung	-700	-300	0	0
Buchwert 31.12.	300	p.m.	p.m.	0
Tochter AG				
Aktienkapital	100	100	100	0
Reserven/GV	800	200	-300	0
Sanierung		0	0	0
Ergebnis	-600	-500	-100	0
EK 31.,.12.	300	-200	-300	0

Fall 3: Sanierungsfusion

Variante 2: Absorption Tochter mit vorgängiger Sanierung

	2009	2010	2011	2012
Mutter AG				Absorption
Buchwert Beteiligung 1.1.	1'000	300	0	0
Sanierung	0	0	400	0
Abschreibung	-700	-300	-300	0
Buchwert 31.12.	300	p.m.	100	0
Tochter AG				
Aktienkapital	100	100	100	0
Reserven/GV	800	200	-300	0
Sanierung		0	400	0
Ergebnis	-600	-500	-100	0
EK 31.,.12.	300	-200	100	0

Fall 3: Sanierungsfusion

Vergleich der Varianten

	Variante 1		Variante 2
Buchwert Beteiligung	p.m.		100
Übernahme Aktivenüberschuss			
bzw. Buchwert EK	-300		100
Übernahmedifferenz	-300		0
+ Σ Abschreibungen	-1'000		-1'300
Total Aufwand	-1'300		-1'300

Fazit:

Absorption einer überschuldeten Tochter, welche vorgängig saniert worden ist, führt bei Mutter aufwandmässig zum gleichen Ergebnis, wie wenn die Tochter ohne Sanierung direkt absorbiert worden wäre.

Fall 4: Vorratsaktien für Mitarbeiterbeteiligung

- Kapitalerhöhung zu Lasten Reserven
- 1'000 Aktien zu CHF 100 = 100'000
- Abgabe an Kader: 2 x 50 Stück zu CHF 600 = CHF 60'000

Fall 4: Vorratsaktien für Mitarbeiterbeteiligung

Schritt 1: Schaffung der Vorratsaktien: 1.000 Aktien à nominal 100.-

Buchungen:

- Eigene Aktien / Aktienkapital 100.000
- Reserven / Reserven für eigene Aktien 100.000

Schritt 2: Bezug von je 50 Vorratsaktien durch zwei Kadermitarbeiter zum Preis von je CHF 600 (Gesamtpreis: 100 x CHF 600 = CHF 60.000)

Buchungen:

- Flüssige Mittel / Eigene Aktien 10.000 *10%-Anteil an eig. Aktien*
- Flüssige Mittel / Reserven 50.000 *Differenz zu Kaufpreis*
- Reserven für eigene Aktien / Reserven 10.000 *Auflösung Res. eig. Aktien*

Fall 4: Vorratsaktien für Mitarbeiterbeteiligung

Vorbemerkungen:

- Vor neuem Aktienrecht 1992 Vorratsaktien üblich
- Nach 1992: Genehmigtes Kapital anstelle Vorratsaktien
Schaffung von gebundenen Vorratsaktien zulässig
- Ausschluss des Bezugsrechts der bisherigen Aktionäre
- Abschluss Kapitalbeschaffung nach Erstplatzierung der Aktien
- Kaufpreis = Liberierungsbetrag

Fall 4: Vorratsaktien für Mitarbeiterbeteiligung

Schaffung von Vorratsaktien:

- Reserven / Reserven für eigene Aktien
- Keine Veränderung der Reserven → keine VSt
- Nicht erfolgswirksam → keine Gewinnsteuer

Fall 4: Vorratsaktien für Mitarbeiterbeteiligung

Bezug der Vorratsaktien:

- Kapitalerhöhung abgeschlossen → Emissionsabgabe
- Kaufpreis → Nennwert 10'000
 ↘ Agio 50'000 → **KER**
- Verbuchung direkt in Reserven oder als Kapitalgewinn
- Vorzugspreis 40'000 → steuerbares Arbeitseinkommen
 - bei der Gesellschaft steuerneutral
 - keine KER
- Erhöhung Barlohn und Kauf zu VW → Erhöhung KER

Lohnaufwand / flüssige Mittel	40'000
Flüssige Mittel / eigene Aktien	10'000
Flüssige Mittel / KER	90'000

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

Ausgangslage

Fl. Mittel	10.000	Fremdkapital	5.000
Eigene Aktien	1.000	Aktienkapital	1.000
Betr. Aktiven	4.000	Res. Eig. Aktien	1.000
		übr. Reserven	8.000
	<u>15.000</u>		<u>15.000</u>

Nennwertreduktion um 50%

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

Handelsrecht

- Vermögensrechte auf eigenen Aktien ruhen nicht
 - Ausschüttungen fließen der Gesellschaft selber zu oder
 - Ausschüttungen fließen nicht ab

- Zwei Verbuchungsarten:
 - Aktienkapital / Beteiligungsertrag
 - Aktienkapital / Reserven

Im Ergebnis reduziert sich das Eigenkapital nur um den Teil, der an aussenstehende Aktionäre fließt („Entreichung“).

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.1 Effektiver Mittelabfluss

Reservenzusammensetzung

	Ausgangslage		Nach Nennwertreduktion	
	<u>VSt-belastet</u>	<u>VSt-frei</u>	<u>VSt-belastet</u>	<u>VSt-frei</u>
AK		1.000		500
KER				50
Res. für eigene Aktien	1.000		1.000	
Übr. Reserven	8.000		8.000	
Steuerfrei rückzahlbar		1.000		550
VSt-belastet	9.000		9.000	

- Reduktion VSt-freies Eigenkapital um effektive Entreichung von 450
- VSt-belastetes Eigenkapital bleibt unverändert

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.1 Effektiver Mittelabfluss

Abschreibung auf eigene Aktien!

- 10% eigene Aktien sind nicht mehr 1.000 wert, sondern 950

	<u>VSt-belastet</u>	<u>VSt-frei</u>
AK		500
KER		50
Res. für eigene Aktien	1.000	
./. Abschreibung	- 50	
übr. Reserven	8.000	
	<u> </u>	<u> </u>
Steuerfrei rückzahlbar		550
VSt-belastet	<u>8.950</u>	

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.1 Effektiver Mittelabfluss

- Offene Kapitalrückzahlung nur im Ausmass der effektiven Entreichung
 - ↳ $\text{Summe AK} + \text{KER} = 550$
- Wenn Gesellschaft als Aktionär gilt und sie die Vermögenswerte dieser wieder zur Verfügung stellt, ergibt sich wieder KER
- Abschreibung hat nichts mit Entreichung zu tun, sondern ist eine Bewertungsfrage
- Handelsrechtlich darf direkt auf Reserven gebucht werden
(Beteiligungsertrag ist nicht zwingend)

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.2 Erweiterung um Kauf und Verkauf der eigenen Aktien

	Mittelabfluss	Anteil AK	Anteil Reserven
Kauf	1.000	100	900
Nennwertreduktion	50	50	
Verkauf	950	50	900

Entreicherung bereits beim Erwerb der eigenen Aktien

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.2 Erweiterung um Kauf und Verkauf der eigenen Aktien

Diskussionspunkte:

- Rein rechnerisches Konzept
- Anknüpfung an Verrechnungssteuer oder Einkommenssteuer?
- Verrechnungssteuer ist Spezialeinkommenssteuer, die nur für ausländische Steuerpflichtige eine definitive Steuerbelastung darstellt
- Botschaft: Einkommenssteuer stand im Fokus

→ **Jeder Vorgang muss separat behandelt werden**

→ **Kauf und Verkauf der eigenen Aktien darf nicht berücksichtigt werden**

→ **Entreicherung nur 450**

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.3 Nennwertreduktion = Wertschriftenertrag

- Gleichbehandlung aller Aktionäre

• Verbuchung:	Aktien im Umlauf:	AK / flüssige Mittel	450
	Eigene Aktien:	AK / flüssige Mittel	50
		Fl. Mittel / Bet.ertrag	50

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.3 Nennwertreduktion = Wertschriftenertrag

Bilanz per 31.12.2011 (in TCHF)

Flüssige Mittel	9.550	Fremdkapital	5.000
Eigene Aktien	1.000	Aktienkapital	500
Betriebliche Aktiven	4.000	Res. für eig. Aktien	1.000
		Übrige Reserven	8.050
Aktiven	<u>14.550</u>	Passiven	<u>14.550</u>

Verrechnungssteuersituation:

	VSt-belastet	VSt-frei
Aktienkapital		500
Res. für eig. Aktien	1.000	
Übrige Reserven	8.050	
Steuerfrei rückzahlbar		500
Liquidationsüberschuss	<u>9.050</u>	

Fall 5: Nennwertreduktion und eigene Aktien

5.3 Nennwertreduktion = Wertschriftenertrag

Diskussionspunkte:

- Handelsrechtlich zwingend Beteiligungsertrag? / Massgeblichkeitsprinzip
- Anknüpfung an Verrechnungssteuer oder Einkommenssteuer?
- Keine Entreichung: Summe AK und KER solle nicht verändert werden
- 50 fließen nicht ab / wieder zu → KER

Fall 6: Funktionale Fremdwährung

TEURO			
Aktiven	20.000	Fremdkapital	12.000
		Aktienkapital	1.000
		Ges. Reserven	
		- KER	5.000
		Gewinnvortrag	2.000
	20.000		20.000

→ Dividende CHF 2 Mio. zu Lasten KER

Fall 6: Funktionale Fremdwährung

- Art. 960 Abs. 1 OR: Landeswährung für Betriebsrechnung und Bilanz
- Laufende Buchführung in Funktionalwährung zulässig
- Umrechnung der Funktional- in Darstellungswährung

BGer 1.10.09:

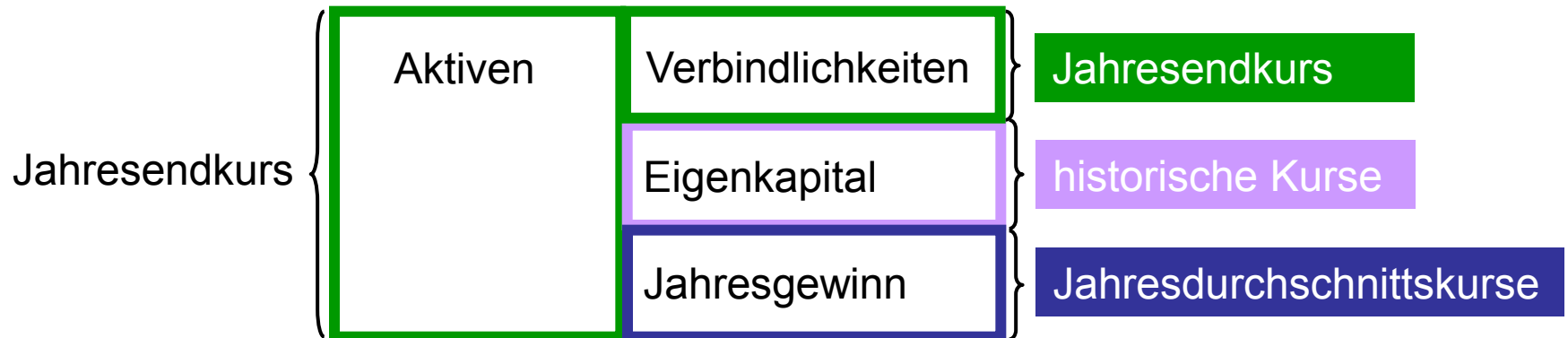
Es ist zu unterscheiden zwischen:

- Währungsdifferenzen aus geschäftlichen Transaktionen in FW
= Kursdifferenzen
- Währungsdifferenzen aus Umrechnung von Funktionalwährung in Darstellungswährung **= Umrechnungsdifferenzen**

- **Kursdifferenzen sowohl in FW-, als auch in CHF-Abschluss**
- **Umrechnungsdifferenzen nur in CHF-Abschluss**

Fall 6: Funktionale Fremdwährung

Umrechnungsdifferenzen wegen verschiedenen Umrechnungskursen
(modifizierte Stichtagsmethode).



HWP:	BGer
<ul style="list-style-type: none"> • Erfolgswirksame Verbuchung der UD • Rückstellung von Umrechnungsgewinnen 	UD sind erfolgsneutral

Fall 6: Funktionale Fremdwährung

31.12.10 (TEURO)

Aktiven	20.000	Fremdkapital	12.000
		Aktienkapital	1.000
		KER	5.000
		Gewinnvortrag	2.000
	<u>20.000</u>		<u>20.000</u>

31.12.10 (TCHF)

Aktiven	26.000	Fremdkapital	15.600	← 1.30
		Aktienkapital	1.600	← 1.60
		KER	8.000	← 1.60
		Gewinnvortrag	3.000	← 1.50
		UD	- 2.200	
	<u>26.000</u>		<u>26.000</u>	

EUR/CHF	
31.01.08	1.60
31.12.10	1.30
Ø	1.50
31.05.11	1.25

1.30



KER: 5.000 x 1.60 = 8.000

Fall 6: Funktionale Fremdwährung

Ausschüttung KER

• 31.5.:	TCHF 2.000 x 0.8	= TEUR	1.600
• Reduktion KER zu hist. Kurs	TCHF 2.000 x 0.625	= TEUR	1.250
• Differenz in EUR-Bilanz			<u>0.350</u>

- Differenz = Kursdifferenz
- Kursdifferenz als Aufwand in EUR-Abschluss

Verbuchung:	KER / flüssige Mittel	TEUR 1.250
	Kursdifferenz / flüssige Mittel	TEUR 0.350

	EUR	Kurs	CHF
KER 31.1.08	5.000	1.60	8.000
./. Dividende 31.5.11	- 1.250	1.60	2.000
KER 31.5.11	3.750	1.60	6.000
Erfolgsrechnung	- 350	1.20	- 420