

ISIS – Vertiefungsseminar 17/301a

**Anwendungsfragen aus der aktuellen Gesetzgebung:
USR III und neues Rechnungslegungsrecht**

von Dr. Jürg Altorfer und Dr. Jürg B. Altorfer

Modellfälle

23./24. Januar 2017 Flims

12./13. Juni 2017 Luzern

Fall 1: Eigene Aktien in der neuen Rechnungslegung

Sachverhalt

Die schweizerische M-AG ist die Muttergesellschaft eines Konzerns. Sie hat ein Aktienkapital von CHF 1'000'000. Die Aktien sind breit gestreut. Neben wenigen Aktionären, die grössere Pakete halten, werden die Aktien von rund 1'000 Einzelaktionären gehalten. Die Aktien werden ausserbörslich gehandelt. Vor Inkrafttreten des neuen Rechnungslegungsrechts präsentierte sich die Bilanz wie folgt:

Bilanz alt (in TCHF)			
Diverse Aktiven	15'000	Verbindlichkeiten	9'500
		Aktienkapital	1'000
		Allgemeine ges. Reserve	1'500
		Allgemeine ges. Reserve (KER)	500
		Bilanzgewinn	2'500
Aktiven	15'000	Passiven	15'000

Aus verschiedenen Gründen tätigen die M-AG bzw. ihre Tochtergesellschaften Transaktionen mit eigenen Aktien:¹

- Aktionär A besitzt 2% der Aktien. Er möchte diese verkaufen. Der ausserbörsliche Handel ist nicht liquide genug, um ein solches Paket innert kurzer Frist aufzunehmen. Die M-AG erwirbt diese Aktien für insgesamt CHF 200'000. Dieser Preis entspricht dem durchschnittlich gehandelten Preis der vergangenen 30 Handelstage. Da die M-AG nicht sicher ist, wie schnell sie die Aktien verkaufen kann, wird der Kauf der eigenen Aktien zu Lasten der Kapitaleinlagerereserve gebucht. Am Ende des Jahres ist der Wert der Aktien auf CHF 180'000 gesunken. Im Folgejahr kann die M-AG die Aktien verkaufen:
 - Verkaufspreis CHF 250'000
 - Verkaufspreis CHF 150'000

¹ Aus didaktischen Gründen sind die nachfolgenden Transaktionen als Einzelfälle zu behandeln. Die Autoren sind sich bewusst, dass bei einer Gesamtbetrachtung aktienrechtliche Vorschriften verletzt würden und die steuerliche Behandlung abweichen würde.

- Ein Grossaktionär möchte sein Aktienpaket von 10% veräussern. Aus strategischen Gründen erwirbt die M-AG diese Aktien für CHF 1 Mio. Nach zwei Jahren kann sie die Aktien an einen neuen Grossaktionär für CHF 1.5 Mio. verkaufen.
- Die Aktionärin B-AG verkauft der M-AG 1% der Aktien für CHF 100'000. Diese Aktien werden nach sieben Jahren verkauft:
 - Verkaufspreis CHF 120'000
 - Verkaufspreis CHF 80'000
- Die Tochtergesellschaft T-AG hat für ein Mitarbeiterbeteiligungsprogramm Aktien der M-AG für CHF 50'000 erworben. Bei der Abgabe an die Mitarbeiter resultieren die folgenden Ergebnisse:
 - 2017: Gewinn von CHF 10'000
 - 2018: Verlust von CHF 5'000

Fragestellungen

- Wie stellt sich die Bilanz der M-AG unter neuem Rechnungslegungsrecht dar?
- Wie werden die Transaktionen handelsrechtlich verbucht (altes und neues Rechnungslegungsrecht)?
- Wie werden die Käufe und Verkäufe der Aktien gewinn-, einkommens- und verrechnungssteuerlich behandelt?

Fall 2: Darlehen an Aktionäre aus handels- und steuerrechtlicher Sicht

Sachverhalt

Die Kurrus AG, welche im Bereich der Organisation von individuellen Privat- und Geschäftsreisen in Argentinien, Brasilien, Chile und Peru tätig ist, wurde im Jahr 2010 von Hermann Weiss mit Wohnsitz in Wiesendangen ZH erworben. Der Kauf erfolgte über eine eigens und ausschliesslich zu diesem Zweck gegründete Akquisitionsgesellschaft, der Weiss Adventure Holding AG. Beide Gesellschaften haben ihren Sitz in Zollikon ZH.

Der Kaufpreis von CHF 6 Mio. wurde zu je 50% durch ein Darlehen der ZKB und zu 50% durch eigene Mittel der Weiss Adventure Holding AG finanziert, welche ihr durch deren Alleinaktionär Hermann Weiss zugeführt wurden (Aktienkapital: CHF 100'000; Aktionärsdarlehen CHF 2'900'000). Der aktuelle Buchwert beträgt CHF 5'799'000.-. Das Darlehen der ZKB konnte aus den Dividenden der Kurrus AG bis Mitte des Geschäftsjahres 2016 vollständig amortisiert werden.

Im Dezember 2014 erwarb die Weiss Adventure Holding AG von einer Privatperson einen weiteren Veranstalter solcher Reisen, die Lemura AG mit Sitz in Rolle VD, für CHF 640'000.-. Die Finanzierung erfolgte mangels flüssiger Mittel der Weiss Adventure Holding AG durch ein Darlehen der Kurrus AG, welche über eine komfortable Liquiditätslage verfügt, an ihre Muttergesellschaft Weiss Adventure Holding AG. Angesichts der Darlehensgewährung im Konzernverhältnis wurde auf die Stellung von Sicherheiten verzichtet.

Schon bald zeigte sich, dass der Kaufpreis der Lemura AG massiv überhöht und aufgrund der Kostenremanenz bei den Miet- und Personalaufwendungen eine Sanierung der Bilanz angezeigt war. Aufgrund des jedoch vorhandenen Kundenstamms entschloss sich Hermann Weiss im Geschäftsjahr 2015, die Beteiligung Lemura AG vollständig abzuschreiben und einen liquiditätswirksamen Zuschuss à fonds perdu der Weiss Adventure Holding AG an die Lemura AG von CHF 670'000.- vorzunehmen, welcher durch eine Erhöhung des Darlehens von der immer noch liquiden Kurrus AG finanziert wurde (Saldo Darlehen per 31.12.2015: CHF 1'310'000.-; jährliche Verzinsung gemäss Zinssätzen ESTV für Nahestehende). Im Dezember 2016 konnte die Lemura AG nach erfolgter Sanierung der Bilanz für CHF 1.- an einen internationalen Reiseveranstalter weiterverkauft werden.

Die Abschlüsse der Weiss Adventure Holding AG und der Kurrus AG präsentieren sich per 31.12.2016 wie folgt:

Bilanz Weiss Adventure Holding AG per 31.12.2016 (in CHF)

Flüssige Mittel	1'000	übrige Verbindlichkeiten	270'000
Beteiligungen	5'799'000	Darlehen ZKB	0
		Darlehen Kurrus AG	1'310'000
		Darlehen H. Weiss	2'900'000
		Grundkapital	100'000
		Gesetzliche Gewinnreserve	20'000
		Freie Gewinnreserven	1'400'000
		Jahresverlust	-200'000
Aktiven	5'800'000	Passiven	5'800'000

ER 2016 Weiss Adventure Holding AG (in CHF)

Zinsen Nahestehende	30'000	übriger Ertrag	52'000
Übriger Aufwand	2'000	Dividenden	450'000
a.o. Aufwand:		Jahresverlust	200'000
Zuschuss an Lemura AG	670'000		
Aufwand	702'000	Ertrag	702'000

Bilanz Kurrus AG per 31.12.2016 (in CHF)

Flüssige Mittel	450'000	Übriges Fremdkapital und zeitliche Abgrenzungen ¹⁾	998'000
Darlehen Holding	1'310'000	Rückstellungen ²⁾	100'000
Sachanlagen	50'000	Grundkapital	100'000
		Gesetzliche Gewinnreserve	150'000
		Freie Gewinnreserve	2'000
		Jahresergebnis	460'000
Aktiven	1'810'000	Passiven	1'810'000

¹⁾ Weder Bank- noch Verbindlichkeiten gegenüber beteiligungsmässig verbundenen Gesellschaften

²⁾ Gebildet für einen pendenten Prozess um eine Austrittsentschädigung für einen entlassenen Mitarbeiter, welcher im Vorjahr 2015 zugunsten der Arbeitgeberin entschieden worden ist

Gestützt auf das Ergebnis des Geschäftsjahres 2016 beantragt der Verwaltungsrat der Kurrus AG, der Muttergesellschaft Weiss Adventure Holding AG eine Dividende von CHF 450'000 auszuschütten. Mit dieser Ausschüttung soll das Darlehen gegenüber der Kurrus AG amortisiert werden.

Fragestellungen

- Wie beurteilen Sie den Gewinnverteilungsvorschlag des Verwaltungsrats der Kurrus AG aus handelsrechtlicher Sicht? Sehen Sie Risiken aus handelsrechtlicher Sicht?
- Sehen Sie steuerliche Risiken? Wenn ja welche? Für welche Steuerarten.
- Was schlagen Sie vor, um diese Risiken abzuwenden?

Fall 3: Zinsabzug auf überschüssigem Eigenkapital

Sachverhalt

Die Bilanz der Il Ceppo AG präsentiert sich wie folgt:

Bilanz Il Ceppo AG (in TCHF)			
Fl. Mittel betr.notwendig	100	Kf. Verbindlichkeiten	2'000
Fl. Mittel nicht betr.notwendig	2'000	Lf. Fremdkapital	5'000
Forderungen aus L&L	1'500	Eigenkapital	20'800
Forderungen aus Verkauf Beteiligung	3'000		
Warenlager	2'400		
Immobilien	7'000		
Mobiliar	1'800		
Beteiligungen	10'000		
Aktiven	27'800	Passiven	27'800

Die handelsrechtlich nicht erfassten Mehrwerte nach Art. 61a DBG betragen CHF 5'000'000.

Der handelsrechtliche Reingewinn der Gesellschaft beträgt CHF 100'000.

Die Rendite von 10-jährigen Bundesobligationen beträgt 1%.

Fragestellungen

- Wie ist die handelsrechtliche Bilanz zu erweitern resp. anzupassen, um als Ausgangslage für die nachfolgenden Berechnungen zu dienen?
- Wie berechnet sich das Kernkapital?
- Wie berechnet sich das gesamte Sicherheitseigenkapital?
- Wie berechnet sich das anrechenbare Sicherheitseigenkapital?
- Wie berechnet sich der steuerlich massgebliche Zinsabzug?
- Kann der Zinsabzug eingeschränkt werden?

Fall 4: Patentbox und erhöhter Abzug für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen
Wirkungsanalyse

Sachverhalt

Die Innovations AG ist ein Technologieunternehmen und produziert aus eigenen geschützten Patenten verschiedene Analysegeräte im Medizinalbereich. Die Erfolgsrechnung 1.1. – 31.12.2016 präsentiert auszugsweise wie folgt:

ER 2016 Innovations AG (in TCHF)			
Herstellkosten verkaufte Produkte	6'400	Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen	10'000
Aufwand für F&E		Finanzertrag	50
- eigener Aufwand	42	Betriebsfremder Erfolg	125
- Nahestehende Inland	125		
- Dritte Inland	58		
- Nahestehende Ausland	575		
Akquisitionsaufwand	100		
Verwaltungs- und Vertriebsaufwand	1'700		
Finanzaufwand	75		
Reingewinn	1'100		
Aufwand	10'175	Ertrag	10'175

Fragestellungen zum Grundsachverhalt

Schätzen Sie die Auswirkungen der Patentbox gemäss Art. 24a StHG nach deren Einführung gestützt auf die verfügbaren Daten aus der Jahresrechnung 2016, bei einer maximalen Entlastung von 90% und der erhöhten Abzüge für Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gemäss Art. 25b StHG auf die gesamte Steuerbelastung von Bund, Kanton und Stadt Zürich, bezogen auf den nach handelsrechtlichen Grundsätzen ausgewiesenen Reingewinn vor Abzug des Steueraufwandes unter folgenden Annahmen:

- Geplante Verhältnisse in der Stadt Zürich:
 - Steuersatz Gewinnsteuer: 6,0%
 - Steuerfuss Stadt Zürich: 129%
- Anteil qualifizierender Ertrag für die Patentbox am Gesamtertrag: 40%
- Markenlizenz: 0,5% vom Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen
- Anteil Routinefunktionen: 30% mit einem Kostenaufschlagssatz von 5.0%

- Welche Steuerbelastung ergibt sich alternativ bei einem Anteil von qualifizierendem Ertrag von 60%, unter sonst gleichen Annahmen?

Von der Besteuerung bei Boxeneintritt gemäss Art. 24a Abs. 2 StHG kann abstrahiert werden. Hingegen ist die Entlastungsbegrenzung gemäss Art. 25b StHG zu berücksichtigen.

Variante: Höherer Anteil F&E-Inland

ER 2016 Innovations AG (in TCHF)			
Herstellkosten verkaufte Produkte	6'400	Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen	10'000
Aufwand für F&E		Finanzertrag	50
- eigener Aufwand	100	Betriebsfremder Erfolg	125
- Nahestehende Inland	300		
- Dritte Inland	140		
- Nahestehende Ausland	250		
Akquisitionsaufwand	110		
Verwaltungs- und Vertriebsaufwand	1'700		
Finanzaufwand	75		
Reingewinn	1'100		
Aufwand	10'175	Ertrag	10'175

Sonst gleiche Annahmen.