



Lukas Kretz, dipl. Steuerexperte

Partner

BDO AG Aarau - [lukas.kretz@bdo.ch](mailto:lukas.kretz@bdo.ch)

062 834 92 61

19. November 2019





## INHALT - THEMEN

- Änderungen beim Abzug von energiesparenden Investitionen und Rückbaukosten ab 2020
- SV 17 Kt. AG
  - Abschluss 2019 - was ist zu tun?
  - KMU-Holding & STAF?
  - Patentbox bei KMUs?
  - F&E Abzug - Praxis AG?
- Fusion mit anschliessender Spaltung - Steuerliche Fallstricke und Alternativen / indirekte Teilliquidation
- FABI - was läuft?
- Interkantonales Steuerrecht - Bundesgericht verschärft Rechtsprechung!
- Fragen???





# NEUE LIEGENSCHAFTSKOSTENVERORDNUNG

- **Energiestrategie 2050**

*Art. 32 Abs. 2 zweiter und dritter Satz und 2<sup>bis</sup>*

<sup>2</sup> ... Das Eidgenössische Finanzdepartement bestimmt, welche Investitionen, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, den Unterhaltskosten gleichgestellt werden können. Den Unterhaltskosten gleichgestellt sind auch die Rückbaukosten im Hinblick auf den Ersatzneubau.

<sup>2bis</sup> Investitionskosten nach Absatz 2 zweiter Satz und Rückbaukosten im Hinblick auf einen Ersatzneubau sind in den zwei nachfolgenden Steuerperioden abziehbar, soweit sie in der laufenden Steuerperiode, in welcher die Aufwendungen angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können.



# NEUE LIEGENSCHAFTSKOSTENVERORDNUNG

Neue Liegenschaftskostenverordnung ab 01.01.2020

Zugunsten energiepolitischer Ziele sind neu die nachstehend genannten Massnahmen ins DBG und ins StHG aufgenommen worden:

- Abzugsfähigkeit der Rückbaukosten für den Ersatzneubau (Art. 32 Abs. 2 dritter Satz DBG und Art. 9 Abs. 3 Bst. a StHG);
- Übertragungsmöglichkeit der Investitionskosten, die dem Energiesparen und dem Umweltschutz dienen, einschliesslich der Rückbaukosten auf die zwei nachfolgenden Steuerperioden, solange die Aufwendungen im Jahr, in denen sie angefallen sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden können (Art. 32 Abs. 2bis DBG und Art. 9 Abs. 3bis StHG).





# NEUE LIEGENSCHAFTSKOSTENVERORDNUNG

Neue Liegenschaftskostenverordnung ab 01.01.2020

Rückbaukosten für einen Ersatzneubau (gleichartige Nutzung / Subjektidentität) sind:

- die Kosten der Demontage
- die Kosten des Abbruchs
- die Kosten des Abtransports
- die Kosten der Entsorgung

Ersatzbeschaffung innert angemessener Frist (2 Jahre)

Separate Abrechnung mit Ausweis der abziehbaren Kosten erforderlich.

Keine Rückbaukosten sind die Kosten von Altlastensanierungen des Bodens, Geländeverschiebungen, Rodungen, Planierungsarbeiten und über den Rückbau hinausgehende Aushubarbeiten im Hinblick auf den Ersatzneubau.





## NEUE LIEGENSCHAFTSKOSTENVERORDNUNG

Übertragungsmöglichkeit:

Die Gesetzesbestimmung (Art. 32 Abs. 2bis DBG) sieht eine maximal mögliche Verteilung der abzugsberechtigten Kosten auf drei Jahre vor. Die Übertragungsmöglichkeit beschränkt sich auf die energiesparenden und umweltschonenden Investitionskosten sowie die Rückbaukosten, die im Hinblick auf einen Ersatzneubau anfallen, sofern diese im Jahr, in welchem sie getätigt worden sind, steuerlich nicht vollständig berücksichtigt werden konnten. Der übrige Liegenschaftsunterhalt berechtigt nicht zum Übertrag.

Kein Pauschalabzug in der Folgeperiode möglich, sofern Kosten auf diese Steuerperiode übertragen werden.

Das Recht zum Abzug verbleibt beim Steuersubjekt (nicht beim Grundstück - bspw. bei Verkauf)



Sanierung Einfamilienhaus in Dietikon ZH  
**Unterhaltskosten in Franken**

Ersatz Ölheizung durch Wärmepumpe mit Erdsonde*	50'000
Wärmedämmung Fassade*	60'000
Ersatz altes Dach	65'000
Einbau Fotovoltaikanlage*	10'000
Einbau wärmedämmende Fenster*	30'000
Ersatz alte Küche	40'000
Diverse weitere Unterhaltsarbeiten	30'000

**Kosten für die gesamte Sanierung 285'000**

\* Kosten für energiesparende Sanierungen: Wenn das steuerbare Einkommen in einem Jahr auf null sinkt, werden diese Kosten ab 2020 auf das Folgejahr übertragen.

Annahmen:  
 Ehepaar in Dietikon ZH, 2 Kinder  
 steuerbares Einkommen: 140'000 Franken, aktuelle Steuersätze

	Heutige Regelung	Neue Regelung*		
	2019	2020	2021	2022
Steuerbares Einkommen	140'000	140'000	140'000	140'000
./ Kosten für die Gesamtsanierung	-285'000	-285'000	0	0
./ Übertrag Sanierungskosten Vorjahr	0	0	-145'000	-5'000
Steuerbares Einkommen inkl. Sanierung	-145'000	-145'000	-5'000	135'000
Total Einkommenssteuern	0	0	0	21'500
Steuerersparnis pro Jahr	23'000	23'000	23'000	1'500
Steuerersparnis total	23'000	23'000	47'500	



# STAF - SV 17 AG

Föderalistische Lösung  
Kantone, Städte, Gemeinden  
stehen grösstenteils hinter der Vorlage

Arbeitsplätze  
sichern



Attraktivität  
Standort  
Schweiz

Ergiebigkeit  
Ausgewogenheit

Finanzen der AHV  
stabilisieren



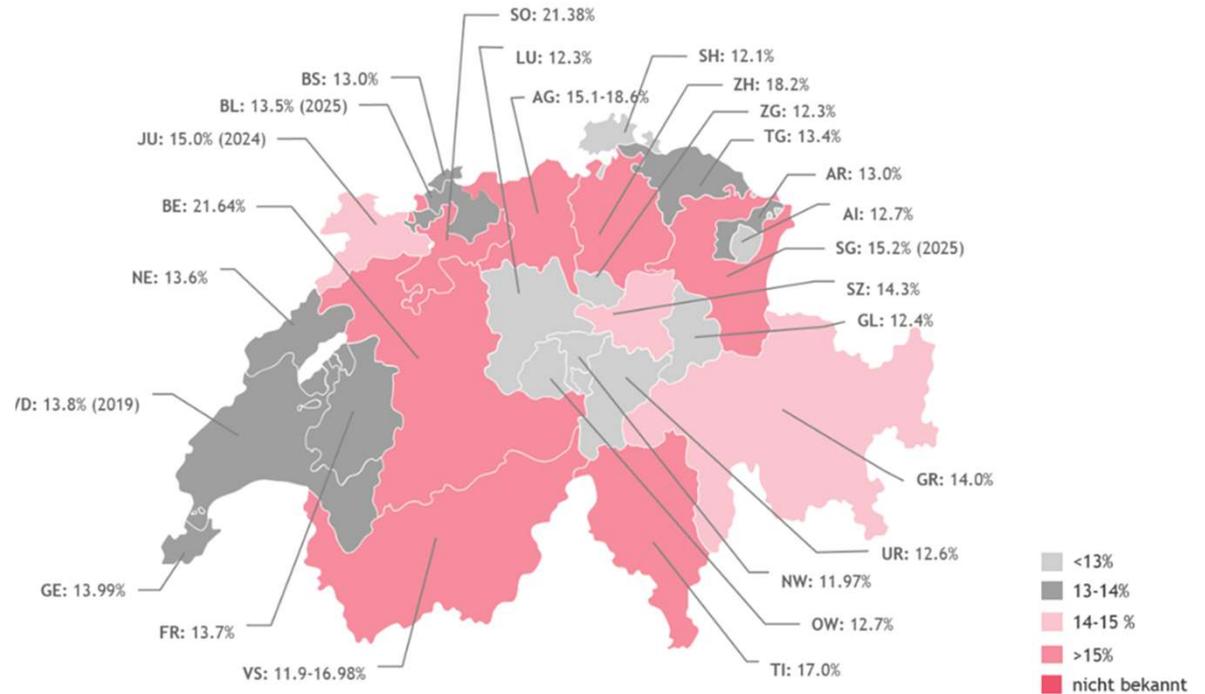
STAF – kantonale Werkzeugkiste (Stand August 2019)								
Werkzeug		Kt. AG		Kt. LU		Kt. ZH		Kt. SO
Patentbox	✓	90%	✓	10%	✓	90%	✓	90%
F&E zusätzlicher Abzug	✓	50%	✗	n/a	✓	50%	✓	50%
Entlastungsbe- grenzung	✓	70%	✓	20%	✓	70%	✓	50%
Gewinnsteuer	✗	Keine Reduktion	✗	Keine Reduktion	✓	Stufenweise Reduktion (neu ca. 18.2%)	✓	Stufenweise Reduktion (auf 13.1%)
Besteuerung von Dividenden (Teil- einkünfteverf.)	✓	50%	✗	Keine Änderung (60%)	✓	50%	✗	Keine Änderung (60%)
Zinsabzug auf Eigenkapital	✗	n/a	✗	n/a	✓	Einführung geplant	✗	n/a



# STAF - JAHRESABSCHLUSS 2019

Etliche Kantone reduzieren mit der Einführung der STAF ihre kantonalen Gewinnsteuern (bspw. BL, ZH, SO)

Was für Handlungsspielraum besteht im Jahresabschluss 2019?





## STAF - JAHRESABSCHLUSS 2019

Folgende Punkte sind insbesondere vor der Einführung der STAF (d.h. im 2019) prüfenswert:

- Gesetzesanpassung bei der „Transponierung“ beachten (Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG)
  - Wegfall Mindestquote von 5%
- Bildung von zusätzlichen steuerlich akzeptierten stillen Reserven im Jahresabschluss 2019; wie bspw:
  - Einzahlungen Arbeitgeberbeitragsreserven (Rückstellung per 31.12.2019, Einzahlung bis spätestens 30.06.2020)
  - Sofortabschreibungen von neu angeschafften Anlagegütern
  - Bildung/Ausnützung der steuerlichen Warenlagerrückstellung (1/3)
  - Rückstellungen für Grossreparaturen und Renovationen bei Gebäuden prüfen





## STAF - JAHRESABSCHLUSS 2019

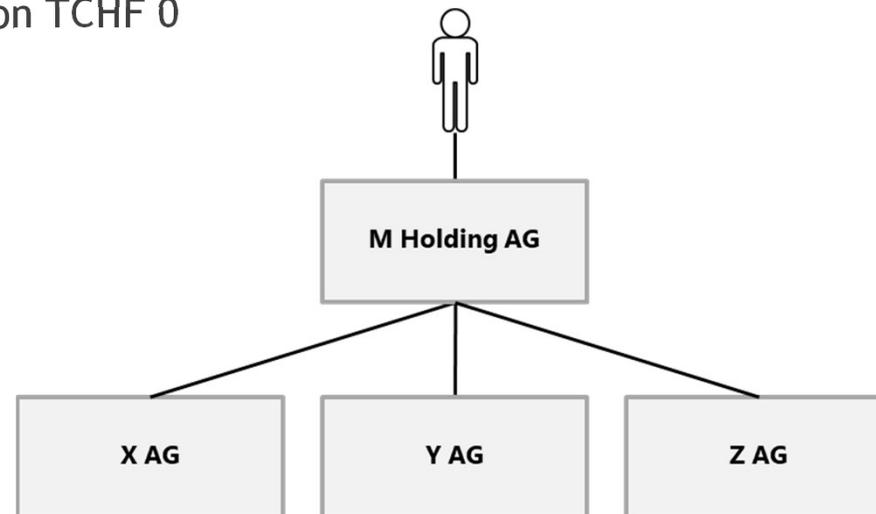
- Evtl. Sonderabschreibungen (Immobilien, Beteiligungen)
- Ersatzbeschaffungsrückstellungen
  
- Dividendenausschüttungen an die Beteiligten infolge Anpassung des Dividendenprivilegs prüfen (vor Ende 2019)



## STAF - KMU - HOLDINGFALL (AUSGANGSLAGE)

Die M Holding AG (Art. 28 Abs. 2 StHG) hält drei 100%ige Beteiligungen:

- Beteiligung X hat einen Gewinnsteuerwert von TCHF 200, Gestehungskosten TCHF 200 und einen (aktuellen) Verkehrswert von TCHF 500
- Beteiligung Y hat einen Gewinnsteuerwert von TCHF 100, Gestehungskosten TCHF 300 und einen (aktuellen) Verkehrswert von TCHF 350
- Beteiligung Z hat einen Gewinnsteuerwert von TCHF 0, Gestehungskosten TCHF 150 und einen (aktuellen) Verkehrswert von TCHF 0





## STAF - KMU - HOLDINGFALL

Was sind die Auswirkungen infolge Wegfall des Holdingstatus bei den Gewinnsteuern?

- Von der M Holding AG an die Tochtergesellschaften verrechnete Leistungen (Zinsen, Management-Fees, Lizererträge, usw.) unterliegen neu auf Stufe Kantons- und Gemeindesteuern der ordentlichen Gewinnsteuerpflicht. Auf Stufe DBST ändert sich nichts

Was passiert mit den Beteiligungen?

- Auf den Beteiligungserträgen kann - statt des Holdingprivilegs - neu der Beteiligungsabzug beansprucht werden. Auf Stufe DBST ändert sich nichts





## STAF - KMU - HOLDINGFALL

Was passiert mit den Beteiligungen (Gestehungskosten)?

- Beteiligung X AG: keine Auswirkungen, Gewinnsteuerwert (200) ist gleich hoch wie die Gestehungskosten (200)
- Beteiligung Y AG: Gewinnsteuerwert (100) < Gestehungskosten (300) und Verkehrswert (350), Steuerunwirksame Auflösung der stillen Reserven in der Steuerbilanz im Umfang von 200 (300 - 100) auf Stufe Kanton- und Gemeindesteuern. Jedoch steuerwirksame Auflösung auf Stufe DBST gestützt auf Art. 62 Abs. 4 DBG
- Beteiligung Z AG: Reduktion der Gestehungskosten (150) infolge Wegfall Sonderstatus auf Verkehrswert TCHF 0 auf Stufe Kanton und Gemeinde. Keine Reduktion der Gestehungskosten hingegen auf Stufe DBST





## STAF - KMU - HOLDINGFALL

Zürcher Steuerbuch Nr. 73.3

„Übergang von der Besteuerung als Holding-, Domizil- oder gemischte Gesellschaft zur ordentlichen Besteuerung (Statuswechsel)“

Verkehrswert der Beteiligung liegt unter den Gestehungskosten:

- ***Die Gestehungskosten werden auf den Verkehrswert der Beteiligung reduziert***



# STAF - KMU - HOLDINGFALL

Empfehlung:

Die Reduktion der Gestehungskosten (Stufe Kantons- und Gemeindesteuern) ist mit der Steuerdeklaration 2019 geltend zu machen (bspw. mittels Nachvollzug der geltend gemachten Reduktion im Beiblatt „Veränderung der Gestehungskosten“ in der Steuererklärung)



Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD  
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV

## Veränderung der Gestehungskosten von Beteiligungen

M Holding AG

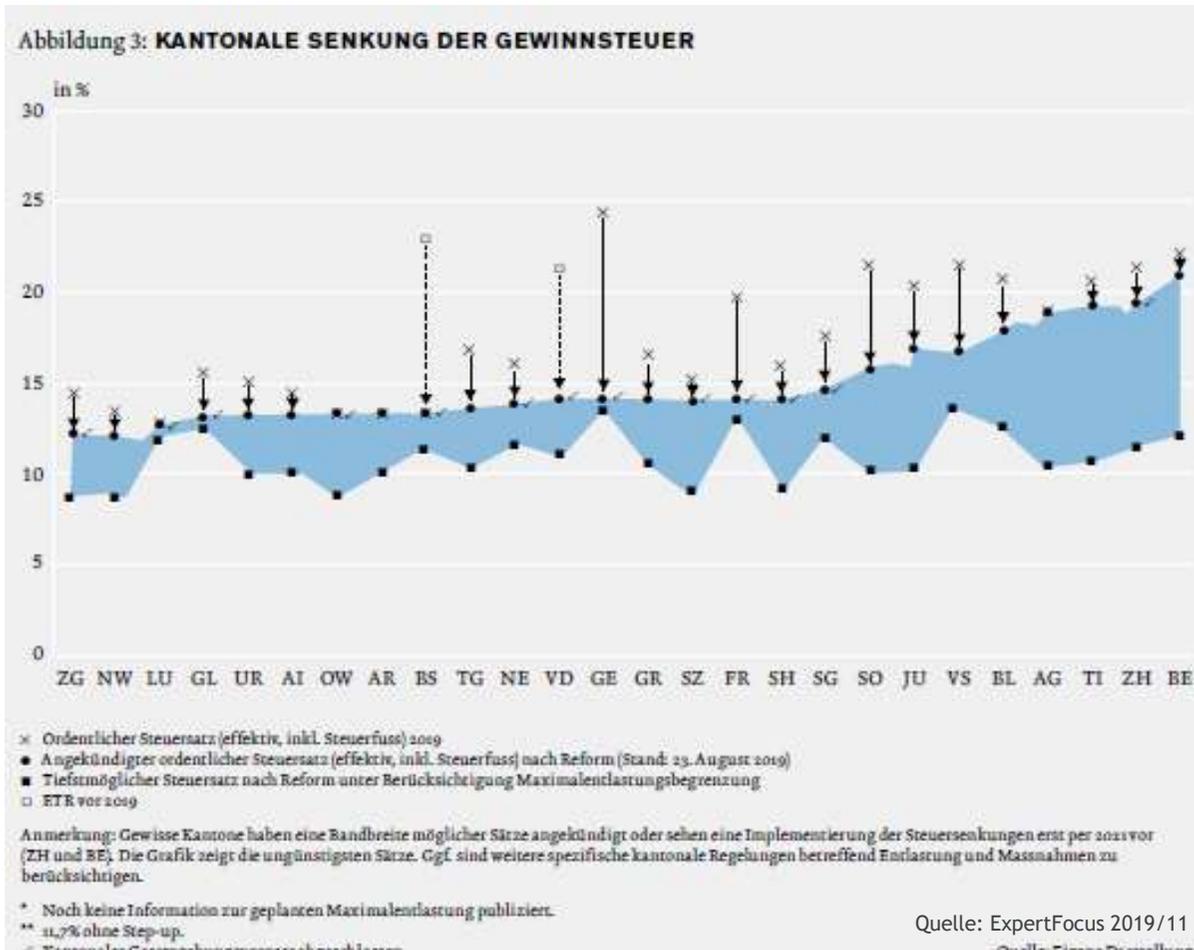
← Jahr

Bezeichnung bzw. Name der Beteiligung	Z AG		
<b>1. Erwerbsdatum (wenn vor dem 1.1.1997 erworben, dann 1.1.1997)</b>			
1.1 Geschäftsjahre, mit Veränderungen in Bestand und Gestehungskosten			
<b>2. Nominalwert der Beteiligung</b>	150'000		
%-Beteiligungsquote			
<b>3. Erwerbspreis bzw. Gestehungskosten per 1.1.1997</b>	150'000		
<b>4. Erhöhung der Gestehungskosten</b>			
4.1 Durch Zukauf weiterer Anteile			
4.2 Durch Kapitalerhöhung (Bar- oder Sacheinlagen)			
4.3 à fonds perdu-Leistungen (Forderungsverzichte etc., als Aufwand verbucht)			
4.4 Verdeckte Kapitaleinlagen			
4.5 Sanierungszuschüsse (als Aufwand verbucht)			
4.6 Verzicht auf Verzinsung Darlehen			
4.7 Steuerwirksame Aufwertungen (inkl. als Aufwertung verbuchte Gratisaktien)			
4.8 Weitere Erhöhungen			
<b>5. Verminderung der Gestehungskosten</b>			
5.1 Teilveräusserungen (anteilmässige Gestehungskosten)			
5.2 Wertberichtigungen und Abschreibungen infolge Kapitalrückzahlung (soweit geschäftsmässig begründet)			
5.3 Wertberichtigungen und Abschreibungen infolge Substanzausschüttungen (soweit geschäftsmässig begründet)			
5.4 Andere Verminderungen <b>Reduktion infolge Statuswechsel</b>	<b>- 150'000</b>		
<b>6. Bereinigte Gestehungskosten (per Ende Steuerperiode)</b>			
<b>7. Steuerwirksame Wertberichtigungen und Abschreibungen</b>			
<b>8. Gewinnsteuerwert</b>	<b>0</b>		

Für die Gewährung des Beteiligungsabzuges ist eine Haltdauer von mindestens einem Jahr erforderlich

Die Richtigkeit und Vollständigkeit der Angaben bezeugt

# STAF - PATENTBOX - F&E - AUSWIRKUNGEN





## STAF - PATENTBOX

Art. 24b StHG Patente und vergleichbare Rechte: Besteuerung

1 Der Reingewinn aus **Patenten und vergleichbaren Rechten** wird auf Antrag der steuerpflichtigen Person im Verhältnis des qualifizierenden Forschungs- und Entwicklungsaufwands zum gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwand pro Patent oder vergleichbares Recht (**Nexusquotient**) mit einer **Ermässigung von 90 Prozent** in die Berechnung des steuerbaren Reingewinns einbezogen. Die Kantone können eine geringere Ermässigung vorsehen.

2 Der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die in Produkten enthalten sind, ermittelt sich, indem der Reingewinn aus diesen Produkten jeweils um 6 Prozent der diesen Produkten zugewiesenen Kosten sowie um das Markenentgelt vermindert wird.

3 Wird der Reingewinn aus Patenten und vergleichbaren Rechten erstmals ermässigt besteuert, so werden der in **vergangenen Steuerperioden** bereits berücksichtigte Forschungs- und Entwicklungsaufwand sowie ein allfälliger Abzug nach Artikel 25a zum steuerbaren Reingewinn hinzugerechnet. Im Umfang des hinzugerechneten Betrags ist eine versteuerte stille Reserve zu bilden. Die Kantone können diese Besteuerung innert fünf Jahren ab Beginn der ermässigten Besteuerung auf andere Weise sicherstellen.

.....





## STAF - PATENTBOX

- Obligatorische Bestimmung für die Kantone
- Kein Abzug auf Stufe DBST
- Steuerliche Definition «Patente» ist im Art. 24a StHG geregelt
- Nexusquotient: Qualifizierende F&E-Ausgaben zuzüglich 30 % : Gesamte F&E-Ausgaben => idR 100 % bei KMUs
- Eintrittskosten: der in der laufenden und den zehn vorangegangenen Steuerperioden berücksichtigte F&E-Aufwand (gem. Art. 6 VO-Entwurf Patente)
- Unterschiedliche Berücksichtigung der Eintrittskosten durch die Kantone - Kt. AG sieht eine Verrechnung der Eintrittskosten in den ersten 5 Jahren vor mit dem Gewinn aus der Patentbox
- Wann lohnt sich i.d.R. ein Boxeneintritt: sofern bisher ordentliche Steuerpflicht und geringe F&E-Kosten



# Patentbox in 5 Schritten



Quelle: Folie Peter Beerstecher, JP, KSTA BS



## STAF - FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSaufWAND

Art. 25a StHG - zusätzlicher Abzug von Forschungs- und Entwicklungsaufwand

1 Die Kantone **können** auf Antrag Forschungs- und Entwicklungsaufwand, welcher der steuerpflichtigen Person direkt oder durch Dritte im Inland indirekt entstanden ist, um **höchstens 50 Prozent** über den geschäftsmässig begründeten Forschungs- und Entwicklungsaufwand hinaus zum Abzug zulassen.

2 Als Forschung und Entwicklung gelten die wissenschaftliche Forschung und die wissenschaftsbasierte Innovation nach Artikel 2 des **Bundesgesetzes vom 14. Dezember 2012 über die Förderung der Forschung und Innovation**.

3 Ein erhöhter Abzug ist zulässig auf:

- a. dem **direkt zurechenbaren Personalaufwand** für Forschung und Entwicklung, zuzüglich eines **Zuschlags von 35 Prozent** dieses Personalaufwands, höchstens aber bis zum gesamten Aufwand der steuerpflichtigen Person;
- b. 80 Prozent des Aufwands für durch Dritte in Rechnung gestellte Forschung und Entwicklung.

4 Ist der Auftraggeber der Forschung und Entwicklung abzugsberechtigt, so steht dem Auftragnehmer dafür kein Abzug zu.





## STAF - FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGS-AUFWAND

- Fakultative Bestimmung für die Kantone
- Kein Abzug auf Stufe DBST
- Voraussetzung für den Abzug bezieht sich auf das Bundesgesetz über die Forschung und Innovation (FFIG)
- «direkt» zurechenbare Personalaufwand; namentlich Lohn- und Sozialversicherungsaufwand
- Zuschlag von 35% für die übrigen Forschungs- und Entwicklungskosten, sowie für den Sach- und Investitionsaufwand sowie die Finanzierungskosten
- Aufwand für Dritte im Umfang von 80% (d.h. ohne Gewinnzuschlag; Gleichstellung bezüglich eigener F&E-Aufwendungen)
- Zusätzlicher Abzug wird bei der «Entlastungsbegrenzung» mitberücksichtigt





## STAF - FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSAUFWAND

Die Steuerverwaltung Aargau hat zwischenzeitlich einen ersten **Entwurf** eines Merkblatts als Beilage zur Botschaft an den Grossen Rat des Kt. AG publiziert (Beilage 2 zur Botschaft 19.221).

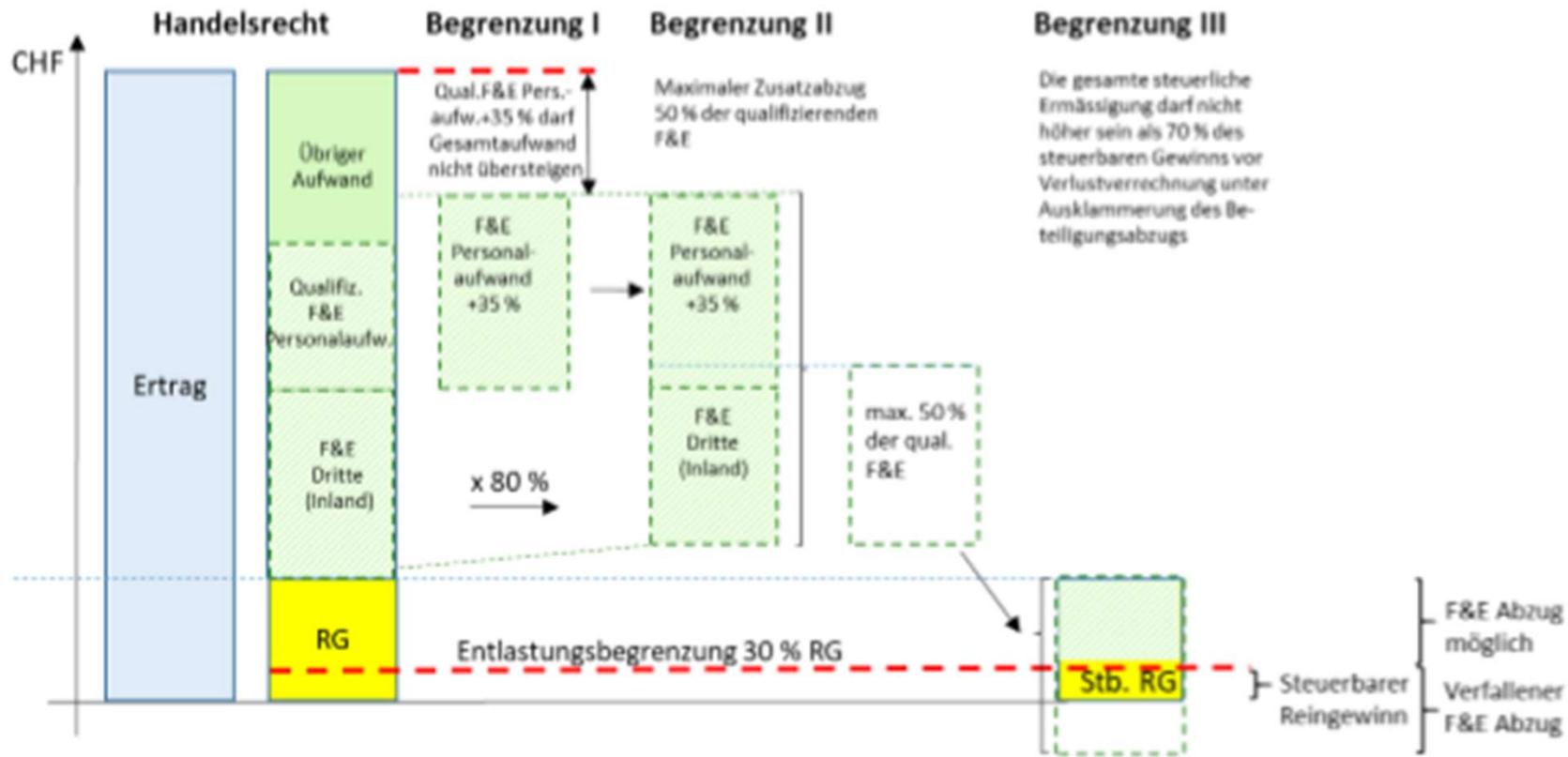
Gemäss diesem Merkblatt wird als Voraussetzung für die Geltendmachung des F&E-Abzuges ein **schriftliches Forschungs- und Entwicklungskonzept** verlangt.

Dieses beinhaltet einen Projektbeschrieb, den Zeitrahmen und die Realisationsdauer sowie eine Zusammenstellung über die voraussichtlichen Projektkosten.



# STAF - FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGS-AUFWAND

Beispiel Berechnung der Entlastungsbegrenzung gemäss Entwurf des Merkblatts F&E Kt. AG





## STAF - FORSCHUNGS- UND ENTWICKLUNGSAUFWAND

Beispiele „Abgrenzungen F&E“ gemäss Entwurf des Merkblatts F&E Kt. AG

- Marktforschung = **X**
- Software: Entwicklung von (standardisierter) Anwendersoftware = **X**
- Software: Entwicklung von neuen Betriebssystemen, Programmiersprachen, etc. = **✓**
- Industrielles Engineering = **X**
- Machbarkeitsstudien = **X**
- Konstruktion und Errichtung eines Prototyps = **✓**
- Erfolgreiche Forschung = **✓**



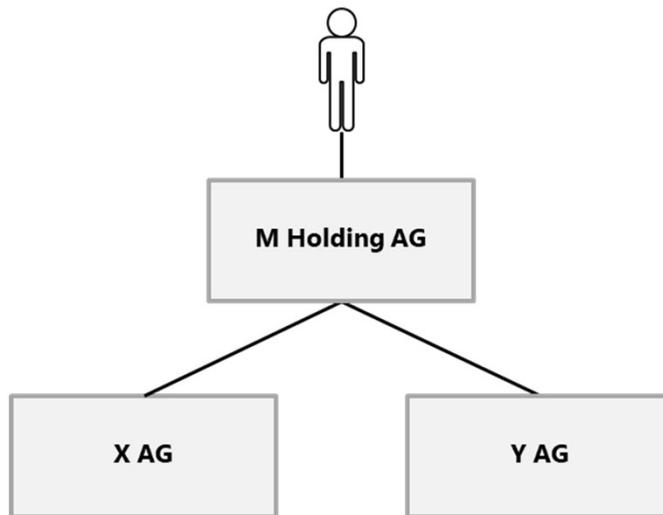
# Fusion mit anschliessender Spaltung - Steuerliche Fallstricke und Alternativen



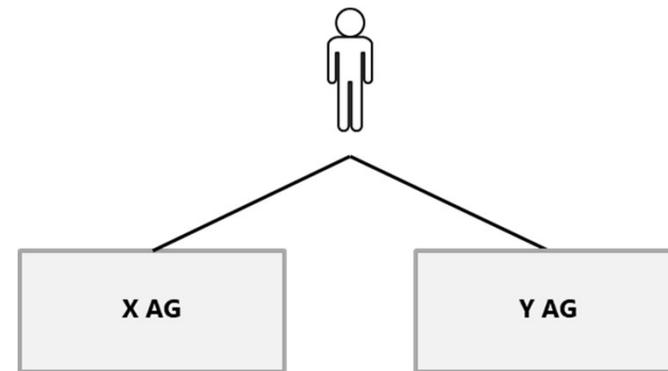
# UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU

Ein Beispiel aus der Praxis:

Ausgangslage



Zielstruktur



Zweck: Elimination M Holding AG



## UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU

Davon ausgehend, dass sowohl die X AG als auch die Y AG einen operativen Betrieb führen, konnte bisher die gewollte Zielstruktur mittels zwei aufeinanderfolgenden steuerneutralen Umstrukturierungen umgesetzt werden:

1. Absorptionsfusion der X AG und der Y AG durch die M Holding AG zu Gewinnsteuerwerten (steuerneutrale Umstrukturierung, Art. 61 DBG, keine Sperrfristen)
2. Vertikale Spaltung der (fusionierten) bisherigen zwei Betriebe zu Gewinnsteuerwerten in die X AG und Y AG (steuerneutrale Umstrukturierung, Art. 61 DBG, keine Sperrfristen)

Problematisch?





## UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU

Ansicht (neue Praxis) der Eidg. Steuerverwaltung

„Die ESTV vertritt die Meinung, dass bei einer Fusion einer Beteiligung mit anschliessender Spaltung die Einzelschritte zwar als steuerneutral zu beurteilen sind, im Ergebnis aber eine steuerbare Ausschüttung einer Beteiligung an die natürliche Person erfolgt, welche nach Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG der Einkommenssteuer aus Dividenden unterliegt. Zudem wird auf dieser Ausschüttung die Verrechnungssteuer erhoben.“

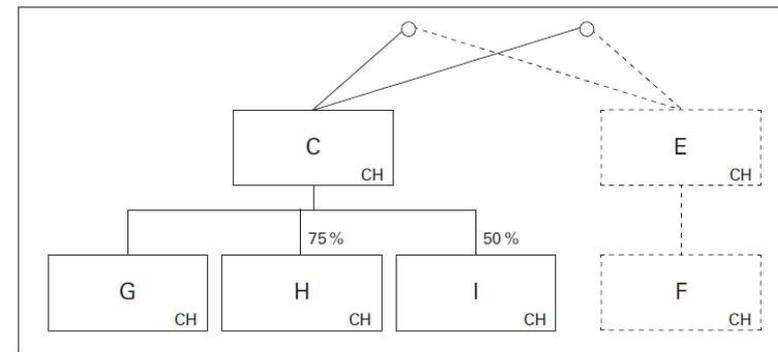
FAZIT: Die „neue Praxis“ lässt eine derartige Umstrukturierung steuerneutral nicht mehr zu.



# BGE 2C\_34/2018 - HOLDINGSPALTUNG

## BGE 2C\_34/2018 - Ausgangslage

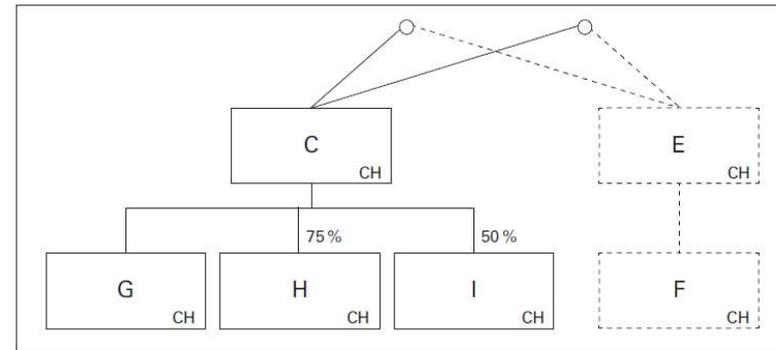
- Zwei nat. Personen halten die C-Holding. Die 100%-Beteiligung an der aktiven Tochtergesellschaft F soll auf eine neue Holding E abgespalten werden.
- Holding C überträgt Beteiligung F zum Buchwert ohne Gegenleistung im Rahmen einer symmetrischen Spaltung auf die E AG (neu gegründet)
- Genf stellte sich (basierend auf KS 5) auf den Standpunkt, dass die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung nicht erfüllt sind, da E bloss «eine» aktive Beteiligung hält und somit kein Holdingbetrieb vorliege.
- Fazit: Aufrechnung geldwerte Leistung bei den Aktionären



# BGE 2C\_34/2018 - HOLDINGSPALTUNG

## BGE 2C\_34/2018 - Bisherige Verwaltungspraxis

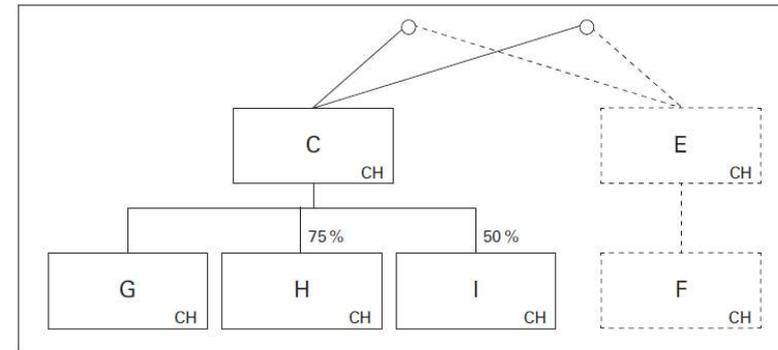
- Gemäss KS 5, Ziffer 4.3.2.6
- Bei einer Holdingspaltung muss die Holdinggesellschaft vor der Spaltung mindestens vier Beteiligungen direkt halten
- Sie muss mindestens zwei Beteiligungen im Rahmen der Spaltung übertragen und mindestens zwei Beteiligungen halten



# BGE 2C\_34/2018 - HOLDINGSPALTUNG

## BGE 2C\_34/2018 - Urteil Bundesgericht

- Die im KS 5 geforderte Übertragung von mehreren Beteiligungen bei der Holdingspaltung findet keine Stütze im Gesetz und ist daher nicht anwendbar
- Steuerneutralität der Spaltung sei gegeben; **Anwendung des Transparenzprinzips bzw. Durchgriff auf Betrieb der Beteiligung**
- Das Betriebserfordernis gilt als erfüllt, wenn die abzuspaltende Beteiligung einen Betrieb beinhaltet



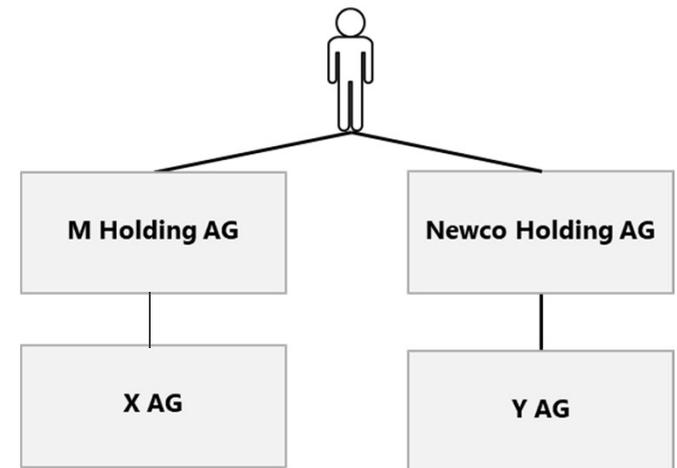
## UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU - HOLDINGSPALTUNG

Somit ist neu eine Spaltung der Holding mit „nur“ zwei operativen Betrieben, d.h. nach erfolgter Holdingspaltung hält jede Holding eine operative Gesellschaft (> 50%), möglich.

Voraussetzungen:

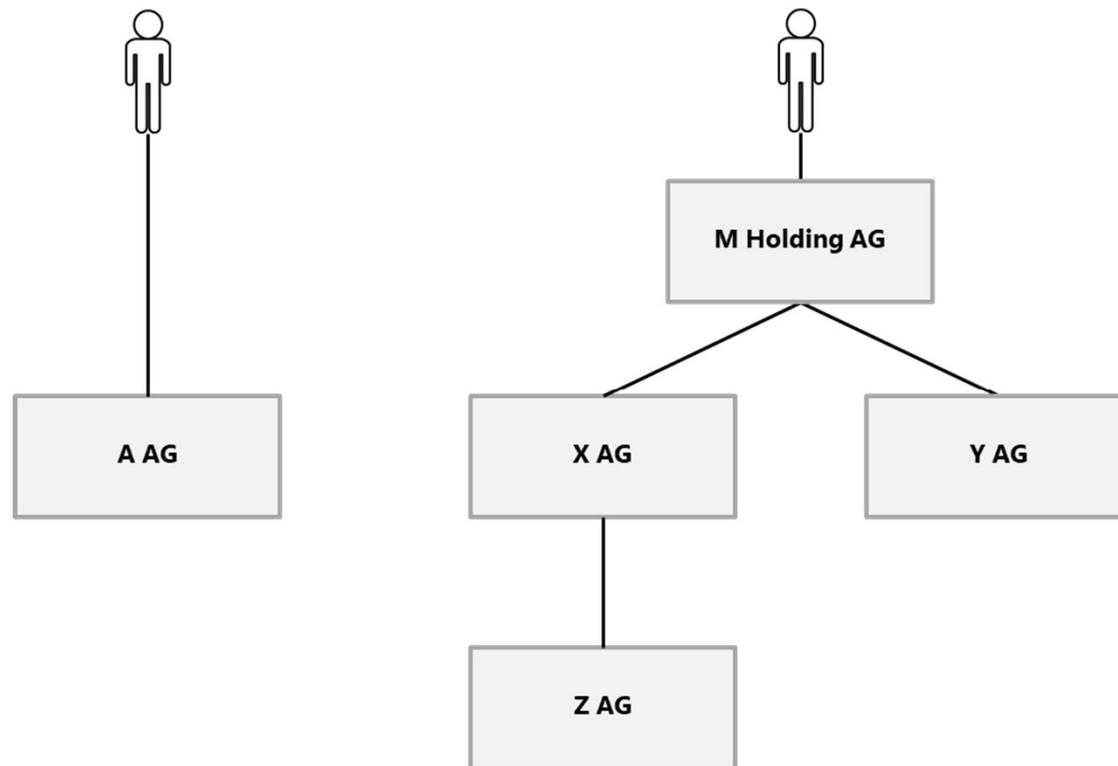
- mind. eine aktive Gesellschaft (operative Gesellschaft)
- Beteiligung von 50 % + 1
- Transparente Betrachtung über mehrere Stufen möglich
- Alternativ: 2 operative Beteiligung von mind. 20 %

**Achtung: kein «Zug um Zug» Geschäft möglich (Steuerumgehung)**



## UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU - IND. TEILLIQUIDATION

Der Alleinaktionär der A AG beabsichtigt seine 100%ige Beteiligung an der A AG an die Z AG (bzw. die M-Gruppe) zu veräußern. Die Z AG will die Synergien der zwei Gesellschaften nutzen und allenfalls in einem späteren Zeitpunkt den Betrieb der A AG dereinst übernehmen. Was sind die steuerlichen Konsequenzen des Verkaufes an die Z AG?





## UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU - IND. TEILLIQUIDATION

Mögliche Steuerrisiken bei einem «Share Deal» (u.a.)

- Indirekte Teilliquidation
- Transponierung
- Gewerbsmässiger Wertschriften/Beteiligungshandel
- Übertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft «wirtschaftliche Handänderung»
- Risiko «übriges Einkommen» bei der Käuferschaft (Nahestehende, Mitarbeiter, usw.)
- Risiko «übriges Einkommen» bei der Verkäuferschaft (Konkurrenzverbot, Bonus, usw.)
- Mantelhandel
- usw.

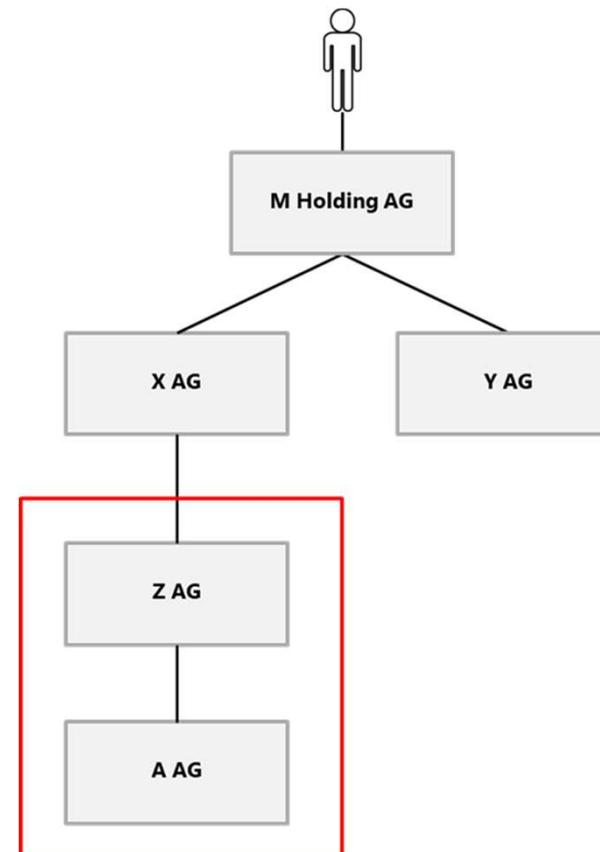


# UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU - IND. TEILLIQUIDATION

Kauf der A AG durch die Z AG

Die Fusion der Tochtergesellschaft (Absorption der A AG durch die Z AG) innert der 5-jährigen Sperrfrist stellt eine schädliche Ausschüttung im Sinne der «indirekten Teilliquidation» dar.

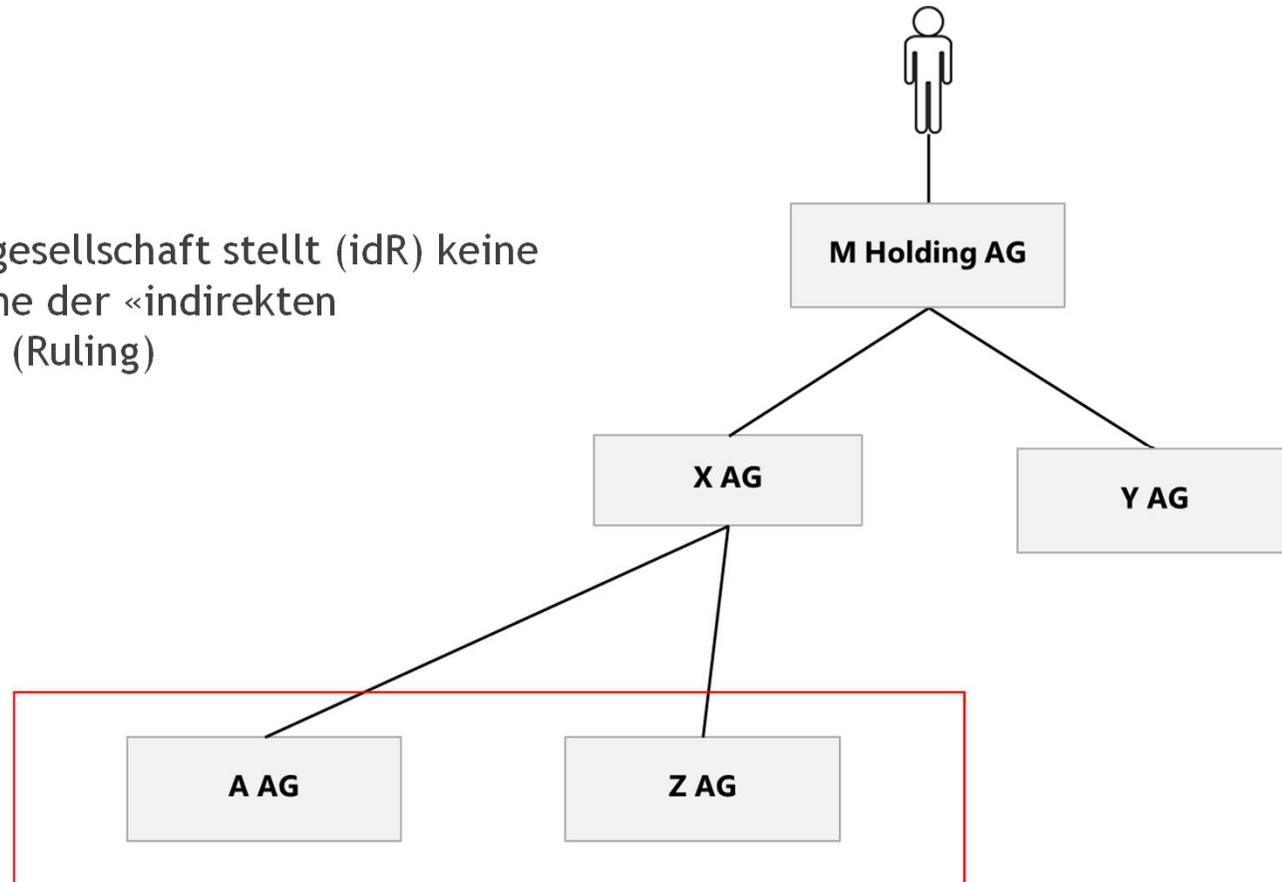
(gemäss KS Nr. 14 vom 06.11.2017, Ziffer 4.5. «können auch Umstrukturierungen als schädliche Ausschüttungen qualifizieren»)



# UMSTRUKTURIERUNG BEI KMU - IND. TEILLIQUIDATION

Kauf der A AG durch X AG

Die Fusion mit einer Schwestergesellschaft stellt (idR) keine schädliche Ausschüttung im Sinne der «indirekten Teilliquidation» an die X AG dar (Ruling)





## FABI - WAS LÄUFT?

- FABI-Bestimmung - Aufrechnung Nutzung Geschäftsfahrzeug für den Arbeitsweg
- Mitteilung ESTV 002-D-2016 vom 15.07.2016
- Motion „Ettlin“ (15.4259) Fabi. Übermässige administrative Belastung bei Geschäftsfahrzeuginhabern
- Vernehmlassung Verordnungsänderung vom 28. Juni 2019 (Frist bis 22.10.2019)
- Lösungsansatz: neu PA Fahrzeug 0.9% pro Monat (statt 0.8%)
- Dafür entfällt die Pflicht für den Arbeitgeber den Anteil Aussendienst auf dem Lohnausweis zu deklarieren
- Keine Aufrechnung mehr bei der Nutzung des Geschäftsfahrzeuges für den Arbeitsweg beim Steuerpflichtigen





## FABI - WAS LÄUFT?

Art. 5a Fahrkosten bei der unentgeltlichen privaten Nutzung von Geschäftsfahrzeugen

1 Nutzt die steuerpflichtige Person ein Geschäftsfahrzeug unentgeltlich für Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte sowie für weitere private Zwecke, so kann anstelle der Abrechnung über die tatsächlichen Kosten der privaten Nutzung und des Fahrkostenabzugs nach Artikel 5 eine pauschale Fahrkostenberechnung vorgenommen werden.

2 In diesem Fall beträgt ihr Einkommen aus dieser Nutzung pro Monat pauschal 0,9 Prozent des Kaufpreises des Fahrzeugs.



## Interkantonaies Steuerrecht - Bundesgericht verschärft Rechtsprechung!





# INTERKANTONALE DOPPELBESTEuerung

BGer 2C\_539/2017 vom 07.02.2019

## Sachverhalt

Die A Group AG ist in der Immobilienbranche tätig. Gegründet wurde die Gesellschaft 1985 in Zürich. Ende 2007 erfolgte eine Sitzverlegung nach D (Kt. ZG).

G ist Eigentümer sämtlicher Aktien und VR-Präsident mit Einzelunterschrift. Zur A Group AG gehören verschiedene Gesellschaften.

Am 25.01.2011 deklarierte A Group AG in der Steuererklärung 2009 des Kt. ZH ein im Kt. ZH steuerbaren Reingewinn von CHF Null (Satz CHF 1'029'756). Am 07.12.2011 erging eine erste Auflage des Kant. Steueramt ZH. Die Einschätzung erfolgte am 11.07.2014 nachdem mehrere Anfragen/Aktenergänzungen und ein Einschätzungsvorschlag vom 21.03.2013 ergangen wurden.





# INTERKANTONALE DOPPELBESTEUERUNG

BGer 2C\_539/2017 vom 07.02.2019

## Sachverhalt

Im Einschätzungsentscheid besteuerte ZH den vollen Gewinn des Steuerjahres 2009, da im Kanton ZG lediglich eine Miete von CHF 100/Mt. bezahlt wurde, kein Personal angestellt sei und die Telefone umgeleitet würden.

Die gegen diese Entscheide erhobenen Rechtsmittel wurden abgewiesen.

Der Kanton ZG hatte seine Verfügung für das Jahr 2009 mit den kollidierenden Faktoren bereits am 1. Mai 2013 erlassen.





## INTERKANTONALE DOPPELBESTEUERUNG

BGer 2C\_539/2017 vom 07.02.2019

Entscheid BG 2C\_539/2017

Das Bundesgericht weist auf das Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung hin (Art. 127 Abs. 3 BV). Vorliegend beantrage der Kt. ZG das Besteuerungsrecht aufgrund des statutarischen Sitzes. Der Kt. ZH macht hingegen geltend, dass der tatsächliche Sitz der Gesellschaft im Kt. ZH sei. Doppelbesteuerung somit gegeben!

Sitz der Gesellschaft am statutarischen Sitz oder am Ort der tatsächlichen Verwaltung (Art. 20 Abs. 1 StHG)?

Kt. ZH macht geltend, dass im Kt. ZG nur ein Büro von 12 m<sup>2</sup> vorhanden, kein Personal vor Ort tätig und Post und Telefonat umgeleitet sei. Argumente der Beschwerdeführer überzeugten das Bundesgericht nicht. Sitz im Kt. ZG sei ein „Briefkastendomizil“.





# INTERKANTONALE DOPPELBESTEUERUNG

BGer 2C\_539/2017 vom 07.02.2019

Entscheid BG 2C\_539/2017

Der Kt. ZG machte geltend, dass die Beschwerdeführerin bereits vor der Veranlagung des Kt. ZH Kenntnis vom konkurrierenden Steueranspruch hatte (Doppelbesteuerung).

Es wurde auch kein Rechtsmittel gegen die Veranlagung des Kt. ZG ergriffen. Der Kt. ZH hat bereits vor der Veranlagung des Kt. ZH mittels Einschätzungsvorschlag den Steueranspruch geltend gemacht.

Die Beschwerdeführerin musste somit aufgrund der Korrespondenz „alarmiert“ sein über die Doppelbesteuerung.





## INTERKANTONALE DOPPELBESTEuerung

BGer 2C\_539/2017 vom 07.02.2019

Entscheid BG 2C\_539/2017

Indem die A Group AG trotz dieser Ausgangslage die Steuerverwaltung ZG in den Monaten März und April 2013 nicht über den Steueranspruch des Kt. ZH informierte und abgesehen davon auch noch die dritte zugerische Steuerrate vorbehaltlos beglich, handelte sie **treuwidrig**.

Dieses Verhalten verdient kein Rechtsschutz. Die Beschwerdeführerin hat demzufolge ihr Beschwerderecht verwirkt.

Keine Aufhebung der DOPPELBESTEuerung!





# INTERKANTONALE DOPPELBESTEUERUNG

BGer 2C\_539/2017 vom 07.02.2019

## Würdigung

Bereits im Entscheid 2C\_655/2016 vom 17.07.2017 hat das Bundesgericht eine interkantonale Doppelbesteuerung nicht aufgehoben.

Das Bundesgericht ging in beiden Entscheiden von einem „**treuwidrigen**“ Verhalten der Steuerpflichtigen aus. Ein solches treuwidriges Verhalten verdiene keinen Schutz, weshalb die Konsequenzen der Doppelbesteuerung hinzunehmen sind.





# FRAGEN

