

Forum Unternehmenssteuerrecht Teil 1

23. Juni 2022

Online-Weiterbildung



EXPERT
SUISSE

Forum Unternehmenssteuerrecht Teil 1

Seminar Unterlagen:

Die Seminar Unterlagen stehen Ihnen zum elektronischen Download wie folgt bereit:

- In der **EXPERTsuisse App** unter Meine Events – Seminar auswählen - Unterlagen
- Auf der **EXPERTsuisse Webseite** in Ihrem persönlichen Arbeitsbereich unter Archiv Weiterbildung – Seminar auswählen – Unterlagen

Teilnehmerliste:

Die aktuellste Teilnehmerliste steht Ihnen auf der EXPERTsuisse App und der EXPERTsuisse Webseite in Ihrem persönlichen Arbeitsbereich zur Verfügung.

Teilnahmebestätigung:

Ihre Kursbestätigung erhalten Sie nach dem Seminar per Email.

Inhaltsverzeichnis

Register	Thema	Referent	Seite
1	Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung (1.Teil)	Markus Pfirter Susanne Schreiber	4
2	Aktuelle Themen bei Gewinnsteuerprüfungen (2.Teil)	Stefan Herth Susanne Schreiber	17

Programm

«Forum Unternehmenssteuerrecht» 23.06.2022, Online-Weiterbildung

	Thema	Referent
08.00 - 08.30	<i>Anmelden im Zoom</i>	
08.30 - 08.40	Begrüssung	Prof. Dr. René Matteotti Daniel Gentsch
08.40 – 09.25	Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung (1. Teil)	Markus Pfirter Susanne Schreiber
09.25 - 09.30	<i>Kurzpause</i>	
09.30 - 10.15	Aktuelle Themen bei Gewinnsteuerprüfungen (2. Teil) Revisionsverfahren im Kanton Zürich, Zusammenarbeit und Meldungen zwischen den Behörden Prüfungen bei mehreren Beteiligten, geldwerte Leistungen und Gegenberichtigungen Wegzugsfälle, steuerliche Ansässigkeit und Nebensteuerdomizile	Stefan Herth Susanne Schreiber
10.15 - 10.30	Fragen Key-Take Away-Questions und Verabschiedung	Prof. Der. René Matteotti Daniel Gentsch

Forum Unternehmenssteuerrecht

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

Markus Pfirter
Susanne Schreiber

Zürich / Online, 23. Juni 2022



Markus Pfirter, Teamchef Stv., dipl. Steuerexperte

- seit 1. Dezember 2018:

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidg. Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben
Abteilung Externe Prüfung, Team 2

Eigerstrasse 65, 3003 Bern
Tel. +41 58 469 29 22
markus.pfirter@estv.admin.ch
www.estv.admin.ch

- 2001 – 2018: Steuerberater bei EY, KPMG, bratschi wiederkehr & buob (heute bratschi ag) sowie JP Steuer AG



Susanne Schreiber, dipl. Steuerexpertin, Steuerberaterin,
Rechtsanwältin

- seit 1. Juli 2015:

Bär & Karrer AG
Brandschenkestrasse 90
8027 Zürich

Susanne.schreiber@baerkarrer.ch
www.baerkarrer.ch

- 2006 – 2015: Partnerin, Steuerberaterin, Rechtsanwältin bei KPMG und davor Associate in einer internationalen Rechtsanwaltssozietät in Deutschland

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

Themenübersicht

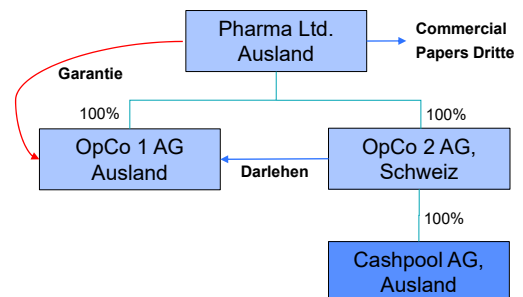
1. Konzerninterne Finanzierungen
2. Kostenübernahme bei M&A-Transaktionen
3. Typische Fälle bei Kapitaleinlagereserven
4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

1. Konzerninterne Finanzierungen – Fallbeispiel 1

Ausgangslage

- Die Pharma Ltd. ist ein weltweit tätiger, auf Krebsmedikamente spezialisierter Konzern. Sie verfügt mit der OpCo 2 AG über eine sehr erfolgreiche und cash-generierende Tochtergesellschaft, die in der Schweiz domiziliert ist.
- OpCo 2 AG ihrerseits hält die im Ausland ansässige Cashpool AG.
- Die konzernweiten Konditionen des Cashpools lauteten:
 - Einlagen in den Cashpool: LIBOR + 0.1 %
 - Finanzierungen durch den Cashpool: LIBOR + 0.3 %
 - Untergrenze für Zinsberechnung: 0 %
- Aufgrund des hohen Bestands an flüssigen Mitteln gewährt OpCo2 AG der OpCo 1 AG ein kurzfristiges Darlehen von USD 250 Mio. zum Einlagesatz des Cashpools (LIBOR + 0.1 %). Das Darlehen ist komplett eigenfinanziert und wird – nach Beschluss der jährlichen Dividende – weitgehend zurückgeführt (und danach unterjährig wieder erhöht).
- Beurteilung der Finanzierung durch die OpCo 2 AG anlässlich der Verrechnungssteuerrevision?



Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

1. Konzerninterne Finanzierungen – Fallbeispiel 1

Lösungshinweis

- Ausgangspunkt zur Beurteilung des Aktivzinssatzes auf Ebene OpCo 2 AG bilden die Save Haven Rules gemäss Rundschreiben der ESTV.
- Seitens OpCo 2 AG erfolgt Argumentation, dass berücksichtigter Aktivzins den konzernweit angewandten Cashpool-Konditionen entspricht resp. im Falle eines Haltens der Liquidität bei einer Bank sogar Negativzinsen angefallen wären. Es bestand ein unterjähriger Cash-Überschuss, der erst im Zeitpunkt des Dividendenbeschlusses der OpCo 2 AG wieder reduziert werden konnte.
- Aus Sicht ESTV sind mögliche, **nicht** realisierte Handlungsoptionen der OpCo 2 AG (Einlage in Cashpool / Anlage bei Bank) unerheblich. Massgebend ist der Fakt, dass OpCo 2 AG ihrer Schwestergesellschaft OpCo 1 AG ein Darlehen gewährt hat.
- Unter Anwendung der Konzernrichtlinien muss OpCo 1 AG beim Erhalt einer Finanzierung des Cashpools einen Zins von LIBOR + 0.3 % bezahlen. Bei der Cashpool AG handelt es sich um eine direkte Tochtergesellschaft der OpCo2 AG.
- Was sind Gründe, dass OpCo 1 AG von OpCo 2 AG vorteilhaftere Finanzierungsbedingungen als unter dem Cashpool erhält?

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

1. Konzerninterne Finanzierungen – Fallbeispiel 1

Lösungshinweis

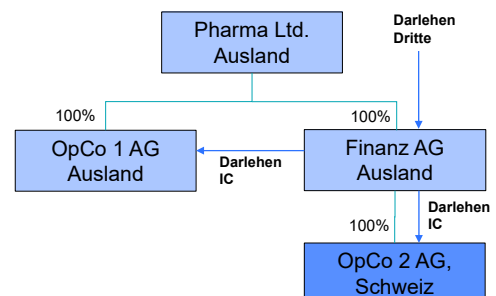
- Vorliegend entscheidend, welcher Zinssatz OpCo 1 AG für eine Darlehen zu vergleichbaren Bedingungen gegenüber einem Dritten hätte bezahlen müssen (siehe hierzu Abschnitt C1 OECD Verrechnungspreisleitlinien zu Finanztransaktionen).
- Im Falle von OpCo 1 AG ist von erhöhter Relevanz, dass Garantie der Pharma Ltd. besteht und die Pharma Ltd. Commercial Papers ausgegeben hat. Im Falle von ansonsten vergleichbaren Gegebenheiten stellen die höheren Zinssätze der ebenfalls kurzfristigen Commercial Papers eine sachgerechte Grundlage zur Zinsbestimmung dar (z.B. 0.7 %).
- Soweit Differenz zwischen dem bestehenden und dem ermittelten Zinssatz: Vorliegen einer geldwerten Leistung
- Überwälzung auf die OpCo 1 AG nötig. Soweit sonstige Voraussetzungen erfüllt: Rückerstattung nur bis zum Sockelsatz
- Hinweis: wenn Cashpool AG Finanzierung zu Einlagesatz gewährt hätte: im Ergebnis gleiche Verrechnungssteuerfolgen aufgrund von **indirekter** Entreicherung der OpCo 2 AG

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

1. Konzerninterne Finanzierungen – Fallbeispiel 2

Ausgangslage

- Die im Ausland ansässige Finanz AG übernimmt für einen Teilbereich des Konzerns der Pharma Ltd. Finanzierungen vor. Sie erhält hierfür von Dritten Darlehen (zum Zins von 4.5% p.a.) Detaillierte Unterlagen zur Finanz AG (Jahresrechnungen, etc.) liegen nicht vor.
- Die Finanz AG gewährte der schweizerischen OpCo 2 AG in den Jahren 2017 – 2019 CHF-Darlehen zum durchschnittlichen Zinssatz von 7.5 %.
- Anlässlich einer Buchprüfung durch die ESTV wird bemerkt, dass die OpCo 2 AG gemäss Vertrag mit der Finanz AG lediglich einen Zins von 5 % hätte zahlen müssen.
- Aufgrund des festgestellten Fehlers bucht die OpCo 2 AG im noch nicht abgeschlossenen Jahr 2020 gegenüber der Finanz AG einen Rückforderungsanspruch und a.o. Ertrag in Höhe von CHF 450'000.
- Beurteilung des Sachverhalts anlässlich der Verrechnungssteuerrevision in 2021 über die Periode 2017-2020?



Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

1. Konzerninterne Finanzierungen – Fallbeispiel 2

Lösungshinweis

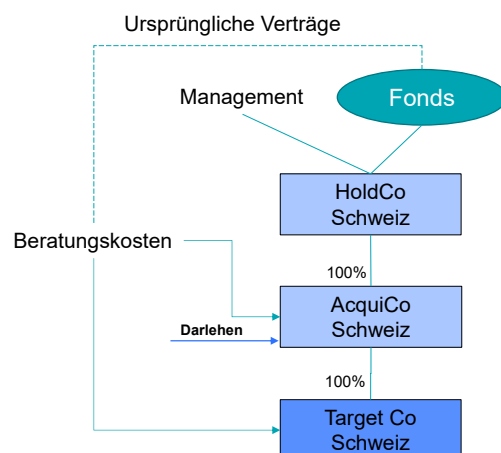
- Ausgangspunkt zur Beurteilung der geschäftsmässigen Begründetheit der Zinskosten auf Ebene der schweizerischen OpCo 2 AG bilden die Save Haven Rules gemäss Rundschreiben der ESTV.
- Unabhängig der von der Finanz AG erhaltenen Drittdarlehen handelt es sich bei den Passivdarlehen der OpCo 2 AG um konzerninterne Darlehen. Es erfolgt somit keine «automatische» Anerkennung der Passivzinssätze auf Ebene der Finanz AG.
- Die Funktionen und Risiken sowie die Finanzierung der Finanz AG sind im Detail zu analysieren und offenzulegen. In Abhängigkeit davon können die Drittzinsen zuzüglich ein angemessener Zinsspread gegebenenfalls berücksichtigt werden (sofern Finanzierung OpCo2 AG in kausalem Zusammenhang mit Drittschulden). Ohne weitergehende Nachweise zur Finanzierungstätigkeit der Finanz AG (z.B. im Rahmen einer Verrechnungspreisstudie) wird seitens der ESTV auf die Passivzinssätze gemäss Rundschreiben (d.h. 3 % bis CHF 1 Mio. bzw. 1 % über CHF 1 Mio.) abgestellt.
- Eine nachträgliche (teilweise) «Heilung» der geldwerten Leistung durch Einbuchung eines a.o. Ertrag von CHF 450'000 im Geschäftsjahr 2020 wird durch die ESTV nicht akzeptiert. Ob eine handelsrechtswidrige Bilanz (überhöhter, vertraglich nicht geschuldeter Zins) vorliegt, ist für die Verrechnungssteuer aufgrund des tatsächlichen Abflusses irrelevant. Sofern das Geschäftsjahr 2020 noch offen sein sollte, d.h. die Jahresrechnung noch nicht von der Generalversammlung genehmigt wurde, könnte zumindest für 2020 noch eine Heilung erfolgen (verrechnungssteuerlich relevanter Tatbestand grundsätzlich mit Abnahme der Jahresrechnung, bei Vorliegen geldwerter Leistung Verzugszins jedoch immer 30 Tage nach Entstehung der Steuerforderung).

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

2. Kostenübernahme bei M&A-Transaktionen – Fallbeispiel 1

Ausgangslage

- Der Fonds F möchte die Target Co erwerben und beauftragt über seine Managementgesellschaft diverse Berater.
- Als sich abzeichnet, dass der Erwerb zustande kommt, werden die HoldCo und AcquiCo errichtet. Letztere erwirbt die Target Co. Die Beratungsverträge werden auf die AcquiCo übertragen (oder die Kosten werden an sie weiterverrechnet), was bei der AcquiCo zu Kosten von CHF 2 Mio. führt, wovon CHF 0.3 Mio. auf die Anteile an der TargetCo aktiviert werden und CHF 0.5 Mio. an die Target Co weiterverrechnet werden (Aufwand bei AcquiCo = CHF 1.2 Mio.).
- Die aktivierten Kosten beziehen sich auf Anschaffungsnebenkosten, die weiterverrechneten Kosten beziehen sich auf Teile der Due Diligence und post-closing structuring.
- Beurteilung des Sachverhalts anlässlich der Verrechnungssteuerrevision?



Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

2. Kostenübernahme bei M&A-Transaktionen – Fallbeispiel 1

Lösungshinweis

- Soweit die Kosten im Interesse der AcquiCo im Zusammenhang mit dem Erwerb der Target Co anfallen, liegt keine geldwerte Leistung vor.
- Die **Aktivierung der Kosten** kann gegen eine Entreichung der AcquiCo sprechen. Für Verrechnungssteuerzwecke ist die bilanzielle Behandlung jedoch nicht massgeblich, da auf den tatsächlichen Abfluss abgestellt wird. Wenn die Akquisition betreffende direkte Anschaffungskosten aktiviert werden, dürfte keine geldwerte Leistung vorliegen. Bei einer zeitnahen Wertberichtigung sind die nachfolgenden Grundsätze zu prüfen.
- Dass die Beratungsverträge durch den Fonds / die Managementgesellschaft abgeschlossen wurden, schliesst die **Weiterverrechnung an die AcquiCo** nicht aus: um die Target Co zu erwerben, waren diese Kosten erforderlich / sinnvoll und hätten auch von der AcquiCo als direkte Erwerberin getragen werden müssen. Ob auch ein Kostenaufschlag bei der Weiterverrechnung angemessen ist, hängt von der Tätigkeit des Fonds / Managementgesellschaft ab (Auswahl, Überwachung, Anweisung etc. der Berater, eigene Kosten im Zusammenhang mit dem Erwerb).
- Soweit die Beratungskosten **Leistungen für den Fonds**, z.B. Meldungen für Investoren etc., beinhalten, ist fraglich, ob diese vom Fonds zu tragen sind und eine Kostentragung durch die AcquiCo eine geldwerte Leistung (an den Fonds) darstellt oder ob sie im Zusammenhang mit der **Eigenkapitalbeschaffung** zu sehen sind: ohne entsprechendes Kapital hätte die AcquiCo die TargetCo nicht erwerben können, so dass sie auch diese Kosten zu tragen hat. Die Kosten für die Darlehensfinanzierung können unstrittig von der AcquiCo getragen werden.
- Bei **mehrstufigen Verhältnissen** ist wohl grds. die Verrechnung an den Erwerber (AcquiCo), nicht an eine Zwischenholding (HoldCo) vorzunehmen.

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

2. Kostenübernahme bei M&A-Transaktionen – Fallbeispiel 1

Lösungshinweis

- Bei der **Kostentragung durch die Target Co** stellt sich ebenfalls die Frage, inwieweit die Kosten im Interesse der Target Co liegen. Aus den Due Diligence Berichten ergeben sich idR Empfehlungen, um bestehende Risiken zu mitigieren, Prozesse zu verbessern, Vereinbarungen zu dokumentieren etc. Insoweit kann das Interesse der Target Co begründet werden. Gleiches gilt für Strukturvereinfachungen innerhalb der Target-Gruppe.
- Sonstige Kosten für die Due Diligence oder Akquisitionsstrukturierung sind dagegen von der AcquiCo zu tragen.
- Annahme: von den CHF 0.5 Mio. verrechneten Kosten an die Target Co sind nur 50% nachweislich geschäftsmässig begründet; es liegt somit eine geldwerte Leistung von CHF 0.25 Mio. vor. Leistungsempfängerin ist die AcquiCo (nicht HoldCo oder der Fonds), so dass die VSt im Meldeverfahren erledigt werden kann (Vorbehalt: Altreserven / erweiterte internationale Transponierung).

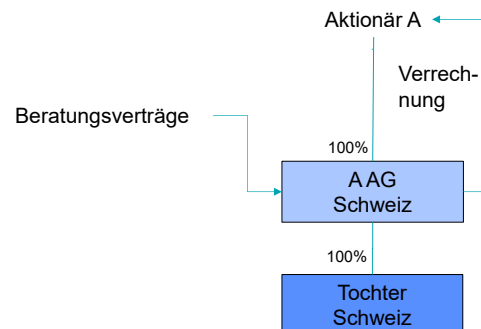
Vgl. zur Gewinnsteuer Steuerrekursgericht ZH DB.2018.85, ST.2018.102 / 17. Dezember 2018: "Belastet die übernommene Gesellschaft die mit dieser Übernahme zusammenhängenden Beratungs- und Vermittlungskosten für eine Bankenfinanzierung und Erstellung einer Übernahmestruktur, welche primär im Interesse des erwerbenden, allenfalls auch des veräussernden Aktionariats getätigt worden sind, ihrer Erfolgsrechnung, so sind diese Aufwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung an das Aktionariat und damit als nicht geschäftsmässig begründet zu qualifizieren."

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

2. Kostenübernahme bei M&A-Transaktionen – Fallbeispiel 2

Ausgangslage

- A möchte die A AG verkaufen. Ob ein asset oder share deal erfolgt, ist noch offen, auch wenn A selbstverständlich die Anteile verkaufen möchte. Die A AG beauftragt einen Verkaufsberater und diverse Dienstleister für die Zusammenstellung der financial, tax und legal factbooks und die Vorbereitung des Datenraums. Die Kosten in 2020 belaufen sich auf CHF 1 Mio.
- In 2021 findet sich ein Käufer und man einigt sich, dass die A AG 80% der Kosten an A weiterverrechnet und 20% selbst trägt.
- Im Rahmen einer Verrechnungssteuerrevision bei der A AG für die Jahre 2020 – 2021 wird der Vorgang geprüft.



Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

2. Kostenübernahme bei M&A-Transaktionen – Fallbeispiel 2

Lösungshinweis

- Wenn die A AG in 2020 die Kosten aufwandswirksam erfasst hat, dürfte eine geldwerte Leistung (zumindest im Umfang der 80%) vorliegen. Die spätere Weiterverrechnung heilt die geldwerte Leistung nicht. Anders ist es, wenn zu diesem Zeitpunkt ein asset deal (mit der A AG als Verkäuferin) wahrscheinlich war, dann könnten die Kosten als geschäftsmässig begründeter Aufwand angesehen werden. Grundsätzlich sollte die A AG die Kosten in 2020 jedoch nur abgrenzen bzw. mit einem möglichen Anspruch gegen A neutralisieren, um eine geldwerte Leistung zu vermeiden. Allenfalls sollte die – klarerweise im Interesse des Verkäufers – abgeschlossenen Verträge bereits auch im Namen der Verkäufer / Aktionäre abgeschlossen sein und vorsehen, dass eine Verrechnung je nach Struktur erfolgt. Dies ist auch aus mehrwertsteuerlicher Sicht sinnvoll.
- Die Kostenverrechnung an A in 2021 (ggf. mit Aufschlag, je nach tatsächlicher Tätigkeit der A AG) führt zu einem Ertrag bei der A AG bzw. der Erfüllung des Anspruchs gegen A.
- Inwieweit die eigene Kostentragung durch die A AG gerechtfertigt ist (z.B. weil die A AG auch einen Vorteil davon hatte (Vertragsdokumentation, Sammlung von Unterlagen, Verbesserung / Heilung von gewissen Themen, die im Zuge der Due Diligence Vorbereitungen erkannt wurden), ist eine Sachverhaltsfrage. Dass sich der Käufer und A auf 20% geeinigt haben, mag ein Indiz sein, bindet die ESTV jedoch nicht (insbesondere, wenn der Betrag im Ergebnis kaufpreismindernd abgezogen wurde).

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

3. Typische Fälle bei Kapitaleinlagereserven – Fallbeispiel 1 / Ausgabekosten

Ausgangslage

- Die börsennotierte Muster AG führt im Oktober 2021 eine Kapitalerhöhung über CHF 400 Mio. durch. Im Umfang von CHF 10 Mio. wird neues nominelles Aktienkapital geschaffen. Die Muster AG wird bei der Transaktion durch die Credit Suisse unterstützt, welche für die Platzierung der Aktien am Markt eine Abgeltung von CHF 4 Mio. erhält. Weiter sind Kosten für die notarielle Beurkundung und den Handelsregistereintrag in Höhe von CHF 10'000 angefallen.
- Im November 2021 deklariert die Muster AG gegenüber der ESTV mit dem Form. 3 die stattgefundene Kapitalerhöhung für die Zwecke der Emissionsabgabe. In der Ziffer 12 werden keine Abzüge vorgenommen.
- Nach Vorliegen der Jahresrechnung 2021 macht die Muster AG mittels Einreichung des Form. 170 Kapitaleinlagereserven (KER) im Umfang von CHF 390 Mio. geltend. Der Betrag ist auf einem separaten Konto unter den gesetzlichen Reserven ausgewiesen.
- In welchem Umfang wird die ESTV gegenüber der Muster AG KER bestätigen?

3. Typische Fälle bei Kapitaleinlagereserven – Fallbeispiel 1 / Ausgabekosten

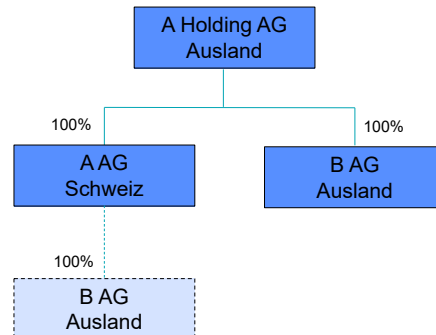
Lösungshinweis

- Behandlung auf Ebene Emissionsabgabe: da Überpari-Emission, bestehende Möglichkeit der Abrechnung der angefallenen Kapitalerhöhungskosten (Beurkundungs- und Handelsregistergebühren / Übernahmekommission) sowie der Emissionsabgabe selber
- Anfall einer Emissionsabgabe in Höhe von CHF 3'960'396 (CHF 400 Mio. = 101 %; berechnet ohne Ausgabekosten)
- Ausgabekosten werden – unabhängig von Deklaration auf Form. 3 – gemäss bestehender Praxis der ESTV – **nicht** als KER akzeptiert. Gemäss Art. 671 Abs. 2 Ziff. 1 OR (Art. 671 Abs. 1 Ziff. 1 nOR ab 1.1.2023) ist Agio **nach** Abzug der Ausgabekosten den gesetzlichen Reserven gutzuschreiben. Ohne Kapitalerhöhung (Zuschuss) erfolgt kein Abzug von Kosten, vgl. auch ausdrücklich Art. 671 Abs. 1 Ziff. 3 nOR.
- KER-Betrag gemäss Sichtweise ESTV: CHF 392'029'604 (CHF 400'000'000 ./ 4'000'000 ./ 10'000 ./ 3'960'396)
- Relevante (höchststrichterlich noch nicht entschiedene) Frage: was fällt unter "Ausgabekosten"? Nur Umsetzungskosten (HR, rechtliche Dokumente) oder auch Investmentbanken-/Beratungskosten etc.?
- Bei **gegenteiliger** Sichtweise des Steuerpflichtigen:
 - Nicht genehmigte KER weiterhin auf dem separaten Konto ausweisen (zusammen mit bestätigten KER)
 - Ein zu hoher Ausweis von durch die ESTV nicht bestätigter KER ohne Steuerfolgen (erst im Zeitpunkt der KER-Rückzahlung)

3. Typische Fälle bei Kapitaleinlagereserven – Fallbeispiel 2 / Beteiligungsausgliederung

Ausgangslage

- Die A Holding AG bringt ihre ausländische Beteiligung B AG zum Verkehrswert von CHF 20 Mio. in die schweizerische A AG ein.
- Die Transaktion erfolgt im Rahmen einer Beteiligungsausgliederung, d.h. auf Ebene A AG wird kein neues Aktienkapital geschaffen. Im Umfang des Beteiligungsbuchwerts verbucht die A AG gesetzliche Reserven aus Kapitaleinlagen.
- Nach erfolgter Transaktion macht die A AG bei der ESTV mittels Einreichung des Form. 170 KER im Umfang von CHF 20 Mio. geltend.
- Wie erfolgt die Beurteilung des KER-Gesuchs durch die ESTV?



Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

3. Typische Fälle bei Kapitaleinlagereserven – Fallbeispiel 2 / Beteiligungsausgliederung

Lösungshinweis

- Vorbemerkungen hinsichtlich KER-Beurteilung durch die ESTV und hierfür benötigter Unterlagen / Informationen:
 - Bei vorgängiger Einreichung eines Rulingantrags: Bestätigung KER immer erst im Zeitpunkt der Antragstellung mittels Form. 170 (d.h. Rulingantrag mit Vorbehalt bezüglich KER-Anerkennung)
 - Soweit Transaktion ohne Rulingantrag vollzogen: Darstellung der Ausgangslage und der stattgefundenen Transaktion notwendig (d.h. nicht bloss Einreichung des Form. 170 und der Jahresrechnung der A AG)
 - Dem KER-Gesuch sind geeignete Unterlagen zum Nachweis des Verkehrswerts der eingelegten Beteiligung beizulegen (Bewertung B AG / Jahresrechnungen B AG / Sacheinlagevertrag etc.)
 - Bei ungenügendem / unvollständigem Nachweis: Ablehnung resp. nur teilweise Gutheissung des KER-Antrags
- Vorliegen einer für die Emissionsabgabe steuerneutralen Ausgliederung i.S. von Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG (Beteiligung von mind. 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft)
- Steuerneutralität hinsichtlich Emissionsabgabe **ohne** Veräusserungssperrfrist
- Bestätigung KER durch ESTV **unter Vorbehalt** der Realisierung einer zeitnahen Absorption, Liquidation und diesen gleichkommenden Vorgängen, d.h. Einhaltung einer Frist von 5 Jahren (vgl. Ausführungen zu Quasifusionen gem. Ziffer 4.1.7.3.2 in Kreisschreiben Nr. 5a vom 1. Februar 2022) → bei Nichteinhaltung nachträgliche Beurteilung der KER wie bei Durchführung einer Schwesterfusion
- Im Gegensatz zur Quasifusion: Keine Geltendmachung von Ausland-KER gem. Art. 5 Abs. 1quater Bst. a VStG (Wortlaut in Ziffer 4.4.2.3 KS Nr. 5a vom 1. Februar 2022 nicht korrekt)

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen – Vorbemerkungen

Pauschale Fahrkostenberechnung

- Anpassung der «Berufskostenverordnung» (Verordnung des EFD über den Abzug der Berufskosten unselbstständig Erwerbstätiger bei der direkten Bundessteuer / SR 642.118.1) per 1. Januar 2022
- Gemäss neuem Art. 5a Abs. 1 Berufskostenverordnung Festlegung der pauschalen Fahrkostenberechnung mit **monatlich 0.9 Prozent** des Kaufpreises des Fahrzeugs (10.8 Prozent pro Jahr / bis Ende 2021: 9.6 Prozent)
- Vorgenommene Anpassung aufgrund des hohen administrativen Aufwands i.Z. mit den Auswirkungen von FABI (Erhebung der Anzahl der zurückgelegten privaten Arbeitswege bei Mitarbeitern mit Geschäftsfahrzeugen)
- Auswirkungen der angepassten Berufskostenverordnung:
 - Wegfall der Aufrechnung für den Arbeitsweg bei der DBST
 - Wegfall der Pflicht des Arbeitgebers zur Deklaration des Aussendienstanteils auf dem Lohnausweis
- Ab 2022 Verwendung des neuen Pauschalsatzes von 10.8 Prozent für Fälle, welche für die Verrechnungssteuer von Relevanz sind (dies unter Berücksichtigung der tatsächlichen fallspezifischen Verhältnisse).
- Relevanz des Pauschalsatzes von 10.8 Prozent bei Mitarbeitern ohne Aktienbeteiligung (oder Nahestehendenverhältnis) im Bereich Lohn/Sozialversicherungen sowie Mehrwertsteuer.

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen – Fallbeispiel 1 / Grundsachverhalt

Ausgangslage

- Andreas Muster ist Vermögensverwalter und alleiniger Aktionär der Vermögensverwaltungsgesellschaft Muster AG.
- Berufsbedingt benötigt A. Muster ein Geschäftsfahrzeug. Die Gesellschaft stellt ihm einen Porsche Macan S zur Verfügung (Anschaffungskosten exkl. MWST von CHF 110'000).
- A. Muster ist verheiratet und hat zwei Kinder. Seine Ehefrau Sabine Muster arbeitet in einem Teilzeitpensum (50 %) ebenfalls für die Muster AG (im Bereich der allg. Administration ohne direkten Kundenkontakt).
- Privat besitzt die Familie Muster noch einen Audi A1.
- Die Muster AG hat mit der kantonalen Steuerverwaltung kein Spesenreglement abgeschlossen. Aufgrund des sich im Privatbesitz befindenden zweiten Autos rechnet die Muster AG z.L. von A. Muster keinen Privatanteil ab.
- Die ESTV führt bei der Muster AG im Jahr 2022 für die Jahre 2017 – 2021 eine Verrechnungssteuerrevision durch.
- Direktsteuerlich sind die Gesellschaft und die Familie Muster bis und mit 2020 definitiv veranlagt.
- Beurteilung des fehlenden Privatanteils anlässlich der Verrechnungssteuerrevision?
- **Variante:** Andreas Muster ist nicht Aktionär, sondern nur Mitarbeiter der Muster AG.

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen – Fallbeispiel 1

Lösungshinweis

- Durch gegebene Ausgangslage (Grösse der Autos) ist davon auszugehen, dass das Geschäftsfahrzeug von A. Muster auch für private Zwecke verwendet worden ist.
- Aufgrund der nicht erfolgten Abgeltung für die stattgefundene private Nutzung sind Voraussetzungen für das Vorliegen einer geldwerten Leistung erfüllt.
- Bemessung der privaten Nutzung anhand der tatsächlichen Verhältnisse und vorhandenen Nachweise
- Bei Fehlen jeglicher Nachweise (z.B. Fahrtenbuch) Verwendung der pauschalen Abgeltung gemäss Berufskostenverordnung
- Für die Jahre 2017 – 2021 geldwerte Leistung von je CHF 10'560 (9.6 % von CHF 110'000)
- Beurteilung der Rückerstattung mit Blick auf Art. 23 Abs. 2 VStG / Kriterium der Fahrlässigkeit? Nachbesteuerung für Gewinn- und Einkommenssteuerzwecke?
- Sichtweise S. Schreiber: höhere Besteuerung von Aktionär als von Mitarbeiter (Variante): als Mitarbeiter würde ein Privatanteil (private Nutzung) der Einkommensteuer (und Sozialversicherung) unterliegen, aber keine (nichtrückforderbare) Verrechnungssteuer anfallen und idR auch der Lohnaufwand bei der Gesellschaft anerkannt werden, vgl. BGer 2C_316/2020 vom 20.10.2020, vgl. Greter/Dietschi, ASA 89, S. 736 ff. zu Pauschalpesen, die im gleichen (überhöhten) Umfang an Aktionäre und Mitarbeiter ausgerichtet wurden

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen – Fallbeispiel 1

Sachverhaltsergänzung

- Neben dem Porsche Macan S befindet sich auch der Audi A1 im Eigentum der Muster AG. Das Fahrzeug steht S. Muster zur Verfügung.
- S. Muster teilt sich die Stelle mit einer anderen Mitarbeiterin, die im Gegensatz zu ihr über kein Geschäftsauto verfügt.
- Der Audi A1 wurde von der Gesellschaft Ende 2016 erworben, und zwar zu einem Anschaffungspreis von CHF 45'000 (exkl. MWST).
- Die Muster AG rechnete in den Jahren 2017 – 2021 z.L. von S. Muster einen jährliche Privatanteil von CHF 4'320 ab (9.6 % des Netto-Anschaffungspreises). Unter Einschluss der Abschreibungen sind i.Z. mit dem Audi A1 jährliche Kosten für Betrieb und Unterhalt von jährlich CHF 15'000 angefallen.
- Beurteilung des Sachverhalts anlässlich der Verrechnungssteuerrevision?

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen – Fallbeispiel 1

Lösungshinweis

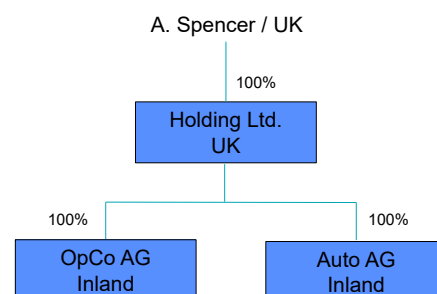
- Aus der gegebenen Ausgangslage ist eine geschäftsmässige Begründetheit für ein Geschäftsfahrzeug von S. Muster nicht ersichtlich.
- Die Mitarbeiterin, welche in gleicher Funktion für die Muster AG tätig ist, verfügt über kein Geschäftsfahrzeug.
- S. Muster ist familiär mit A. Muster verbunden, weshalb ihm der geldwerte Vorteil zuzurechnen ist und die Voraussetzungen für das Vorhandensein einer geldwerten Leistung gegeben sind.
- Die Abrechnung eines Privatanteils vermag an der vorgenannten Qualifikation nichts ändern.
- Bemessung der geldwerten Leistung: angefallene jährliche Kosten (CHF 15'000) abzüglich des verbuchten Privatanteils (CHF 4'320) = CHF 10'680 p.a. für die Jahre 2017 - 2021.
- Hinweis: MWST – Vorsteuerabzug bei privater Verwendung oder Weiterverrechnung mit Marge (fehlender geschäftsmässiger Begründetheit)?
- Bei Übertragung des Geschäftsfahrzeugs auf S. Muster per Ende 2021: Abgeltung zum Buchwert möglich, da Abschreibungen mit jährlicher Aufrechnung 2017 – 2021 dem Aktionär bereits belastet.

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen – Fallbeispiel 2

Ausgangslage

- A. Spencer ist ein erfolgreicher, in UK ansässiger Unternehmer im Bereich Umwelttechnik. Er ist Inhaber und CEO einer europaweit tätigen Firmengruppe, die auch über zwei Gesellschaften in der Schweiz verfügt.
- A. Spencer ist Autonarr und verbringt – aus geschäftlichen und privaten Gründen – mehrere Wochen in der Schweiz. Hierfür hält die Auto AG für ihn an verschiedenen Standorten mehrere hochpreisige Autos.
- Aufgrund seines Wohnorts im Ausland sind die Autos auf die Schweizer Auto AG eingelöst. Im Umfang von CHF 10'000 erfolgt eine Kostenweiterverrechnung an die Schweizer OpCo AG und im Umfang von CHF 40'000 eine solche an A. Spencer privat.
- Trotz dieser Einnahmen von jährlich CHF 50'000 erzielte die Auto AG in den Jahren 2017 bis 2021 – unter Einrechnung der Abschreibungen – jeweils einen jährlichen Verlust von CHF 150'000.
- Beurteilung des Sachverhalts anlässlich der Verrechnungssteuerrevision in 2022 bei der OpCo AG und Auto AG?



Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

4. Nutzung von Geschäftsfahrzeugen – Fallbeispiel 2

Lösungshinweis

- Mit Ausnahme der geringen geschäftlichen Nutzung der Fahrzeuge durch die OpCo AG – hierfür konnte die geschäftsmässige Begründetheit erbracht werden – erfolgt eine ausschliessliche Nutzung durch A. Spencer privat.
- Der praktisch ausschliessliche Geschäftszweck der Auto AG liegt darin, die diversen Autos von A. Spencer administrativ zu halten und ihm für seine private Nutzung zur Verfügung zu stellen. Die Gesellschaft übernimmt hierzu sämtliche anfallende Kosten.
- Die von A. Spencer geleistete Abgeltung ist unzureichend, um die bei der Auto AG anfallenden Kosten abzudecken. Die von A. Spencer **zusätzlich** zu leistende Abgeltung z.G. der Auto AG muss – nach Abzug der bereits erzielten Erträge – mindestens den angefallenen Verlust sowie einen angemessenen Gewinnanteil auf den jährlichen Kostenblock (CHF 200'000) abdecken, wobei ein Gewinnaufschlag von 5 Prozent (CHF 10'000) als angemessen erscheint.
- Im betraglichen Umfang von jährlich CHF 160'000 liegt eine geldwerte Leistung vor, wobei A. Spencer als Leistungsempfänger qualifiziert.

Aktuelle Themen bei der Verrechnungssteuerprüfung

Besten Dank für
Ihre Aufmerksamkeit

Forum Unternehmenssteuerrecht

Aktuelle Themen bei Gewinnsteuerprüfungen

Stefan Herth
Susanne Schreiber

Zürich / Online, 23. Juni 2022



Aktuelle Themen bei Gewinnsteuerprüfungen



Themenübersicht

1. Revisionsverfahren im Kanton Zürich, Zusammenarbeit und Meldungen zwischen den Behörden
2. Prüfungen bei mehreren Beteiligten, geldwerte Leistungen und Gegenberichtigungen
3. Wegzugsfälle, steuerliche Ansässigkeit und Nebensteuerdomizile

Gesetzliche Grundlagen: Dürfen die Steuerbehörden Revisionen durchführen?

DBG

- Art. 123

¹ Die Veranlagungsbehörden stellen zusammen mit dem Steuerpflichtigen die für eine vollständige und richtige Besteuerung massgebenden tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse fest.

² Sie können insbesondere Sachverständige beiziehen, Augenscheine durchführen und Geschäftsbücher und Belege an Ort und Stelle einsehen. Die sich daraus ergebenden Kosten können ganz oder teilweise dem Steuerpflichtigen oder jeder andern zur Auskunft verpflichteten Person auferlegt werden, die diese durch eine schuldhaftige Verletzung von Verfahrenspflichten notwendig gemacht haben.

StHG

- Art. 46 Veranlagung

¹ Die Veranlagungsbehörde prüft die Steuererklärung und nimmt die erforderlichen Untersuchungen vor.

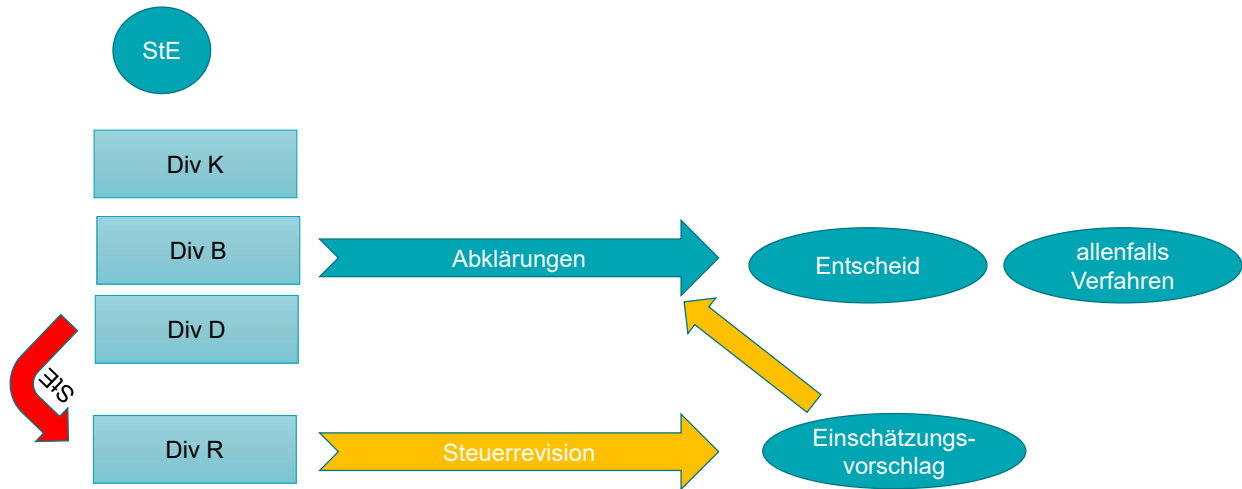
² Abweichungen von der Steuererklärung gibt sie dem Steuerpflichtigen spätestens bei der Eröffnung der Veranlagungsverfügung bekannt.

Grundlagen: Beweislast

Beweislastverteilung



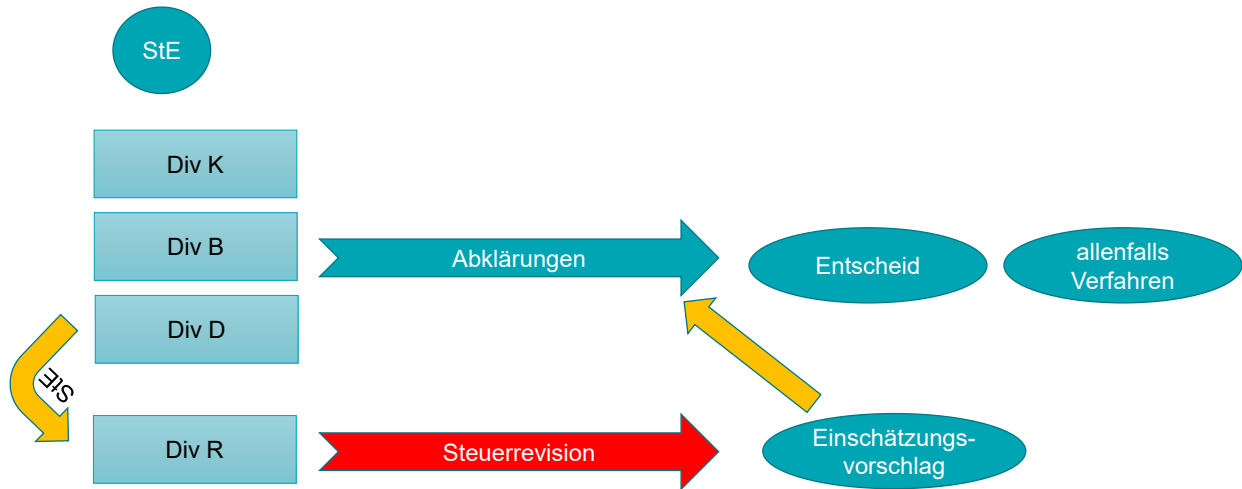
Grundlagen: Organisation Steuerrevision Kanton Zürich



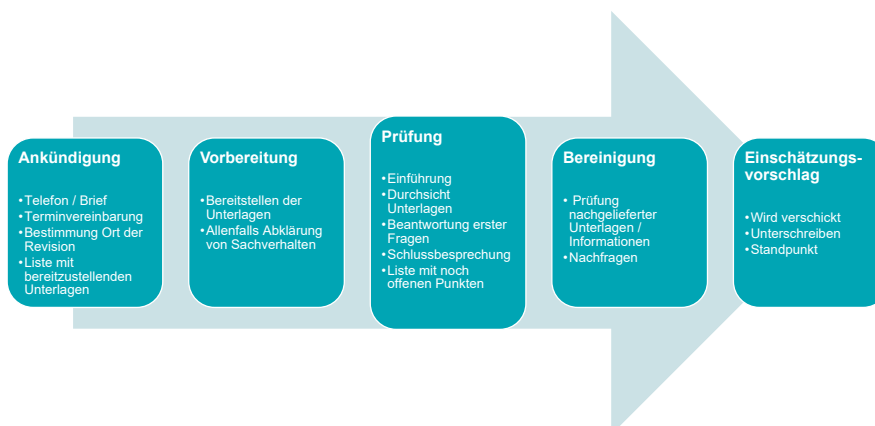
Mögliche Gründe für die Durchführung einer Steuerrevision

- Überprüfung von Meldungen
- Umstrukturierungen
- Analyse Bilanz
- Rulings
- Internationale Verbindungen
- Regelmässige Überprüfung
- Zusammenarbeit schwierig
- Folgerevision aufgrund von Erkenntnissen aus der Vorrevision
- Sonstige Erkenntnisse der Steuerbehörden

Grundlagen: Organisation Steuerrevision Kanton Zürich



Phasen einer Steuerrevision



Fälle aus der Praxis

Frau Seepferd

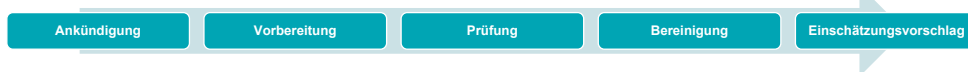
Frau Seepferd wohnt in Meilen, Kanton Zürich, und weist in ihrem Wertschriftenverzeichnis die Seepferd AG aus, an der sie zu 100% beteiligt ist.

Die Seepferd AG ist gemäss Handelsregister in der Managementberatung im Raume Schweiz und im grenznahen Ausland tätig. In den Anfangsjahren befand sich der Sitz der Gesellschaft am Wohnsitz von Frau Seepferd. Nach fünfjähriger erfolgreicher Tätigkeit beschloss sie 2021, den Sitz der Seepferd AG in einen angrenzenden Kanton zu verlegen.

Frau Seepferd besitzt zudem in Horgen ein Landstück aus einer Erbschaft, auf dem sie in den Jahren 2020 / 2021 drei Mehrfamilienhäuser hat bauen lassen. Einige der dabei erstellten Wohnungen hat sie verkauft, andere werden vermietet.

In ihrem eigenen Haus sind verschiedene Umbauten vorgenommen worden. Den entsprechenden Aufwand macht sie zum Teil selbst und zum Teil für die Seepferd AG (bis zum Wegzug) geltend.

Der Steuerrevisor erhält den Auftrag, die Geschäftsjahre 2020 und 2021 bei der Seepferd AG und bei Frau Seepferd zu prüfen.



Steuerprüfungen 23. Juni 2022

9

Fälle aus der Praxis - Wegzug

Frau Seepferd – Themenbereiche

1) Wegzug der Seepferd AG in 2021

Anforderungen für tatsächlichen Wegzug: HR-Abmeldung, Mietvertrag, Umzug, Anmeldungen (neue Ausgleichskasse etc.), Strom, Parkplatz, Mitarbeiter vor Ort?, Nachweise für Tätigkeit vor Ort / tatsächliche Nutzung des neuen Büros

Problem: mobile Tätigkeit (Beratungsleistungen) bei personenbezogener Unternehmen mit wenig Mitarbeitern: Tätigkeit beim Kunden, geringe Tätigkeiten im Büro → auch hier liegt Ansässigkeit der Seepferd AG nicht automatisch am Wohnort des (Allein-)Aktionärs, es sind die Gesamtumstände zu würdigen

Prüfung pro Steuerperiode: falls in 2021 noch in ZH, ggf. 2022 im neuen Kanton, Wegzug kann aber vom Kanton ZH überprüft werden

Empfehlung: Veranlagungen offen halten, Zuzugskanton informieren, zur Vermeidung Doppelbesteuerung

Beweislast für Wegzug: Gesellschaft (steuermindernd), allenfalls noch Betriebsstätte / Nebensteuerdomizil am Wohnort? Allenfalls Prüfung des Vorliegens einer Betriebsstätte

(Vgl. SSK Analyse Telearbeit vom 26.4.2022, eher zurückhaltend)

Steuerprüfungen 23. Juni 2022

10

Fälle aus der Praxis – Wegzug

Frau Seepferd – Themenbereiche

1) Wegzug der Seepferd AG in 2021

a) Tatsächliche Verwaltung in ZH

Besteht – bei tatsächlicher Verwaltung in ZH – zumindest eine Betriebsstätte / Nebensteuerdomizil im Zuzugskanton?

→ Tätigkeit muss quantitativ und qualitativ erheblich sein;

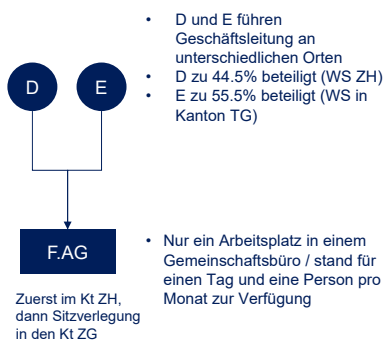
b) Tatsächliche Verwaltung im Zuzugskanton

Besteht – bei tatsächlicher Verwaltung im Zuzugskanton – noch eine Betriebsstätte / Nebensteuerdomizil in ZH?

Betriebsstätte am Wohnort / Homeoffice aus interkantonalen Sicht eher verneint / zurückhaltend / nur in Sonderkonstellationen, vgl. SSK Analyse Telearbeit vom 26.4.2022, hier wohl: nicht gegeben

Indizien für tatsächliche Verwaltung, v.a. bei mobilen, personenbezogenen Tätigkeiten der Gesellschaft kritisch!

Exkurs: Rechtsprechung zur tatsächlichen Verwaltung



Sachverhalt (vgl. **Entscheid des Steuerrekursgerichts ZH ST.2020.225 vom 23. Februar 2021**)

F.AG (Erbringung von Dienstleistungen) verlegt ihren Sitz vom Kt ZH in den Kt ZG.

- Die beiden Aktionäre D und E wohnen im Kt ZH und im Kt TG.
- Steueramt ZH geht von fortbestehendem HStD in ZH, nicht ZG aus
- D und E bringen vor, dass wegen dezentraler Verwaltungsrats-tätigkeit kein Ort der tatsächlichen Verwaltung besteht und daher Steuerhoheit auf den Sitzkanton (ZG) zurückfällt.

- Wo befindet sich die tatsächliche Geschäftsleitung der F. AG?

Exkurs: Rechtsprechung zur tatsächlichen Verwaltung

Entscheidung

- Findet Geschäftsleitung an verschiedenen Orten statt, kommt es auf den Mittelpunkt der Tätigkeit an (Ort der VR-Sitzungen, GV, Wohnsitz der Aktionäre. sind grds. nicht relevant).
- Liegt Geschäftsführung und Verwaltung einer Gesellschaft ausschliesslich in den Händen eines einzigen Aktionärs und VRs, kann auch sein Wohnsitz der Mittelpunkt der geschäftlichen Tätigkeit sein.
- Für die Bestimmung des Orts der tatsächlichen Verwaltung ist auf relative quantitative Erheblichkeit abzustellen, nicht auf eine absolute Grenze. → auch bei umfangreicher Reisetätigkeit muss "ein Ort" der Geschäftsleitung / Schwerpunkt / Mittelpunkt bestehen, auch wenn dieser quantitativ nicht erheblich ist
- Hinweis: Das Hauptsteuerdomizil kann nicht auf die beiden Wohnsitze von D und E aufgeteilt werden, es gibt nur einen Ort der tatsächlichen Verwaltung

Hinweis:

- SSK, Analyse Telearbeit, 26.4.2022, Ziff. 3.3: In kleinen Strukturen hingegen, in denen die operative Führung des Unternehmens in den Händen einer einzigen Person liegt, kann der Ort der laufenden Verwaltung am Ort der Telearbeit liegen, sofern alle Bedingungen erfüllt sind.

Fälle aus der Praxis

Frau Seepferd – Themenbereiche

2) Frau Seepferd – Liegenschaftenhändlerin

Kriterien:

- Systematische oder planmässige Vorgehensweise
- Häufigkeit von Liegenschaftengeschäften
- Zusammenhang mit beruflicher Tätigkeit
- Spezielle Fachkenntnisse
- Besitzdauer
- Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte

Ziel der Prüfung: Sachlage feststellen und beurteilen

Vgl. aktuelles BGer-Urteil, 2C_702/2020, 21.4.2022, wo die Qualifikation als Liegenschaftenhändler verneint wurde

Fälle aus der Praxis

Frau Seepferd – Themenbereiche

3) Frau Seepferd – Umbau eigene Wohnung

- Abgrenzung werterhaltend – wertvermehrend
 - Belege
 - Detaillierte Ausführungen zu den ausgeführten Arbeiten
 - Pläne / Fotos vorher, nachher
 - Veränderung Gebäudeversicherungswert
- Abgrenzung geschäftlich (Seepferd AG) – privat
 - Nachweise zur Nutzung
 - Wertvermehrend in Seepferd AG aktiviert / direkt dem Aufwand belastet
 - Wegzug der Seepferd AG
 - Betriebsstätte / Sitz
 - Entnahme (z.B. Sachdividende, Verkauf, VGA)

Fälle aus der Praxis

Frau Seepferd – Themenbereiche

3) Umbau eigene Wohnung (Fortsetzung): Geldwerte Leistungen Seepferd AG?

Für die Räume, die von der Seepferd AG im Haus von Frau Seepferd geschäftlich genutzt werden, können die Umbaukosten von der Seepferd AG getragen werden (soweit geschäftsmässig begründet). Bei Wegzug der Seepferd AG kommt Frau Seepferd in den alleinigen Genuss der Umbauten und müsste diese grds. der Seepferd AG entschädigen.

Annahme: geldwerte Leistung der Seepferd AG von CHF 100'000

- Gewinnsteueraufrechnung (kein Aufwand) bei Seepferd AG; Verrechnungssteuer (Meldung: bei Entdeckung im Rahmen von Steuerprüfung (Praxis: auch der kantonalen Steuerbehörde), aber Meldeverfahren setzt Rückerstattungsberechtigung, Art. 23 VStG, voraus); idR kein Vorsteuerabzug
- Geldwerte Leistung (Einkommensteuer, privilegierte Dividendenbesteuerung) bei Frau Seepferd → offenes Veranlagungsverfahren, VSt-Rückerstattung zulässig?

Hinweis:

Veranlagung von Frau Seepferd war schon definitiv → Nachsteuerverfahren, Anlass durch Revision

Veranlagung der Seepferd AG war schon definitiv → Nachsteuerverfahren? Neue Tatsache oder aus Jahresrechnung erkennbar?

Was sind mögliche Untersuchungsbereiche

Grundsätzlich wird **alles** geprüft

Schwerpunkte können je nach Fall festgelegt werden

- Prüfung Aufwand
 - Ist der Aufwand geschäftsmässig begründet
 - Verdeckte Gewinnausschüttungen
 - Bussen
 - usw.
- Abklärung einzelner Sachverhalte
 - Liegenschaftenhändler
 - Wertschriftenhändler
 - Hobby
 - Voraussetzungen STAF
 - Führung Kassabuch
 - Gründung, Umstrukturierung
 - Eigene Aktien
 - Ruling
 - usw.
- Verrechnungspreise
 - Prüfung gruppeninterner Verrechnungen
 - Zinssätze
 - usw.
- Stille Reserven
 - Rückstellungen
 - Abschreibungen
 - usw.

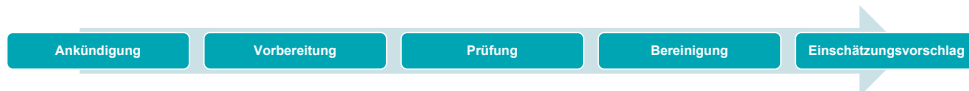
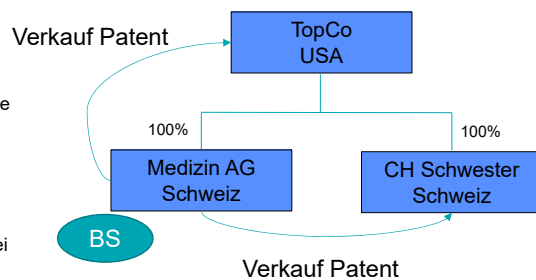
Fälle aus der Praxis

Medizin AG

Die Medizin AG ist Teil einer Konzerngesellschaft mit Sitz im Ausland und betreibt eine Betriebsstätte in einem anderen Kanton. Ihre Aufgabe ist es, Produkte des Konzerns (Medizinaltechnik) in der Schweiz zu vermarkten und zu verkaufen. Gleichzeitig soll sie auch Beratungsdienstleistungen in diesem Bereich erbringen.

Die ausgewiesenen immateriellen Werte bestehen u.a. aus fünf Patenten, wovon 2021 drei an den Mutterkonzern in den USA und zwei an eine Schweizer Schwestergesellschaft verkauft worden sind.

Der Steuerrevisor erhält den Auftrag, das Geschäftsjahr 2021 der Medizin AG zu prüfen.



Fälle aus der Praxis

Medizin AG (Fortsetzung) – Prüfung Jahresabschluss

Medizin AG, Bilanz		
Flüssige Mittel	105'000	Verbindlichkeiten L&L
Forderungen aus L&L		470'000 Nahestehende
Nahestehende	350'000	630'000 Dritte
Dritte	450'000	25'000 kurzfristige Verbindlichkeiten
übrige kurzfristige Forderungen		160'000 übrige kurzfristige Verbindlichkeiten
Vorräte	1'035'000	480'000 passive Rechnungsabgrenzungen
aktive Rechnungsabgrenzung	157'000	
		Langfristige Verbindlichkeiten
Finanzanlagen		4'500'000 Nahestehende
Wertschriften	550'000	390'000 Dritte
Darlehen Nahestehende	3'300'000	120'000 übrige langfristige Verbindlichkeiten
Darlehen Dritte	1'500'000	1'600'000 Rückstellungen
Beteiligungen	650'000	100'000 Aktienkapital
Sachanlagen	325'000	240'000 gesetzliche Kapitalreserve
immaterielle Werte	450'000	50'000 gesetzliche Gewinnreserve
		12'000 freiwillige Gewinnreserve
		95'000 Gewinn
	8'872'000	8'872'000

Medizin AG, ER

Nettoerlöse aus L&L	2'500'000
Bestandesveränderungen	250'000
Materialaufwand	-1'250'000
	1'500'000
Personalaufwand	-550'000
Übriger betrieblicher Aufwand	-340'000
Abschreibungen	-150'000
	460'000
Finanzaufwand	-250'000
Finanzertrag	50'000
betriebsfremder Aufwand	-30'000
	230'000
ausserordentlicher Ertrag	15'000
ausserordentlicher Aufwand	-60'000
Steuern	-90'000
Gewinn	95'000

Ankündigung

Vorbereitung

Prüfung

Bereinigung

Einschätzungsvorschlag

Steuerprüfungen 23. Juni 2022

19

Fälle aus der Praxis

Medizin AG – mögliche Themenbereiche

1. Forderung Nahestehende
 - Verzinsung Aktiven / Passiven
 - Zinsspread
2. Beteiligungen
 - Bewertung (z.B. im Zusammenhang mit Art. 62 Abs. 4 DBG)
 - Festlegung Gestehungskosten
3. Rückstellungen / Passive Rechnungsabgrenzungen
 - Geschäftsmässige Begründung in Bezug auf die Rückstellung selbst und deren Höhe
4. Verrechnungspreise
 - Drittvergleiche
 - Verrechnungspreisstudie
 - Funktionsanalyse

Steuerprüfungen 23. Juni 2022

20

Fälle aus der Praxis

Medizin AG – mögliche Themenbereiche (Fortsetzung)

5. Steuerauscheidung (falls anwendbar, hier: Betriebsstätte in anderem Kanton)
 - Anwendbare Methoden
 - Prüfung der Grundlagen (z.B. bei Zuteilung nach Lohnsummen)
6. STAF, z.B. F&E Abzug, Patentbox
 - Einhaltung Voraussetzungen
 - Berechnungen
7. Personal
 - Spesenvergütungen, Pauschalspesen, Spesenreglemente, Mitarbeiterbeteiligungen
 - Fahrzeuge, Privatanteile
 - Expat-Regelungen / Vergütungen
8. Immaterielle Werte
 - Übertragung Patente an Mutterkonzern (Bewertung, Vorgehen)
 - Übertragung Patente an Schwestergesellschaften in der Schweiz (bei Verkauf: Preis (Bewertung), bei Anwendung Art. 61 DBG: Prüfung Voraussetzungen (in den Folgejahren wird die Einhaltung der Sperrfrist überwacht), bei Vorliegen eines Rulings: Prüfung der im Ruling beschriebenen Umstände und Abklärungen zu allfälligen Vorbehalten z.B. in Bezug auf die Bewertung)

Fälle aus der Praxis

Medizin AG – geldwerte Leistungen innerhalb der Schweiz

Medizin AG überträgt Patent unterpreislich an Schwestergesellschaft, Schwestergesellschaft verkauft Patent ein Jahr später mit Gewinn weiter

→ Geldwerte Leistung (keine (teilweise) steuerneutrale Übertragung von betrieblichen Anlagevermögen, Art. 61 Abs. 3 DBG, da Verkauf innerhalb der 5-Jahres Sperrfrist):

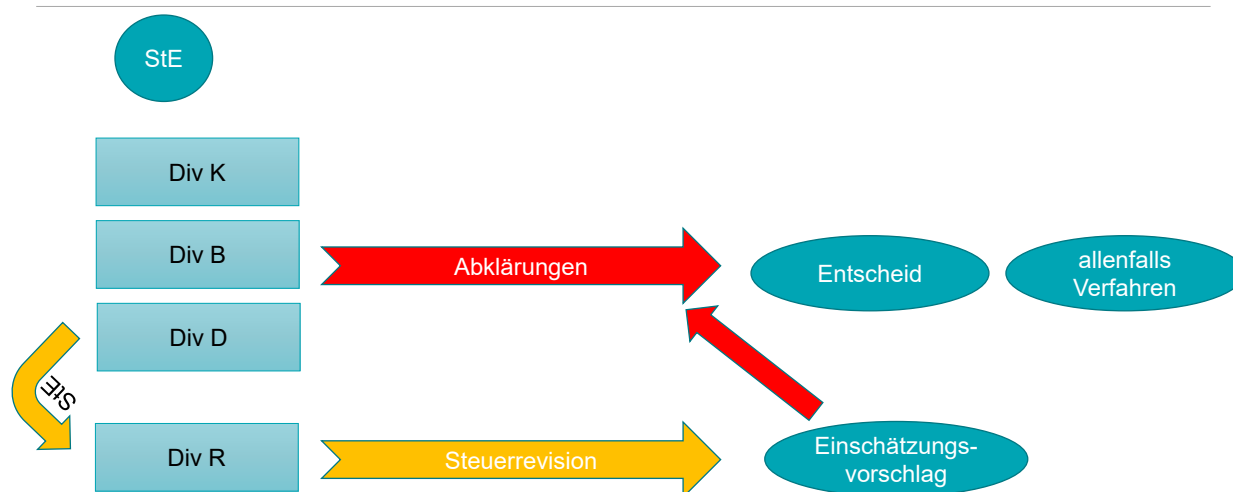
- Gewinnaufrechnung bei Medizin AG
- Steuerfolgen bei Schwestergesellschaft:
- Noch nicht rechtskräftig veranlagt:
 - Korrektur in der Steuerbilanz, höherer Steuerwert (für Gewinn- und Kapitalsteuer), höhere Abschreibungsbasis (→ gewinnmindernd)
 - Innerhalb desgleichen Kantons: idR; ausserkantonale? Je nach Konstellation; Vorbehalt treuwidrig / bewusste Gewinnverschiebung?

Fälle aus der Praxis

Medizin AG – geldwerte Leistungen innerhalb der Schweiz

- Steuerfolgen bei Schwestergesellschaft:
- Rechtskräftig veranlagt:
 - Revisionsgrund? Wirtschaftliche Doppelbesteuerung (fehlende Subjektidentität, aber verbundene Unternehmen), vgl. BGer 2C_153/2021, 25.8.2021, E.1.4.1, 1.4.3: "Ist die Veranlagung der bevorteilten Schwestergesellschaft bereits rechtskräftig, kann sie in Revision gezogen werden. Die Aufrechnung bei der zuwendenden Gesellschaft (sog. Primärberichtigung) bedeutet für die Veranlagung der bevorteilten Schwestergesellschaft nämlich eine erhebliche Tatsache im Sinne von Art. 51 Abs. 1 lit. a StHG, die sie im ordentlichen Verfahren nicht hätte geltend machen können. Denn erst die aus der Aufrechnung resultierende aktuelle und nicht wie ansonsten im interkantonalen Steuerrecht üblich bereits die virtuelle Doppelbesteuerung verleiht der bevorteilten Schwestergesellschaft einen Anspruch aus Art. 127 Abs. 3 BV"
 - Grenze missbräuchliches Verhalten/ offensichtliche Gewinnverschiebung?

Grundlagen: Organisation Steuerrevision Kanton Zürich



Übergabe an Steuerkommissär

Einschätzungsvorschlag

- Pflichtiger einverstanden: Einschätzungsvorschlag unterschrieben
- Pflichtiger nicht einverstanden: Einschätzungsvorschlag verschickt, nicht unterschrieben

Das Dossier wird dem Steuerkommissär zum Entscheid weitergeleitet

Allenfalls sind dann weitere Verfahrensschritte notwendig, wie z.B. weitere Abklärungen, Rechtsmittel

Meldungen

Grundsätzlich werden Feststellungen aus der Revision weitergemeldet und erhaltene Meldungen berücksichtigt

- Geldwerte Leistungen, von juristischer Person an Beteiligte
- Meldung an Kantone und ESTV (VST und MWST)
 - Meldung innerhalb ESTV
 - Meldung ESTV an Kantone
 - Meldung zwischen Kantonen
- Gewisse Zahlungen an Dritte (z.B. Barzahlungen)
- Lohnausweisen
- Bauabrechnungen
- Transaktionen hinsichtlich Mehrwertsteuer
- Weitere

Besten Dank für
Ihre Aufmerksamkeit



Aktuelle Themen bei Gewinnsteuerprüfungen



Referenten



lic oec HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer
Steuerexperte SSK

Steuerrevisor
Kantonales Steueramt Zürich



Susanne Schreiber, dipl. Steuerexpertin, Steuerberaterin,
Rechtsanwältin

Bär & Karrer AG
Brandschenkestrasse 90
8027 Zürich
Susanne.schreiber@baerkarrer.ch
www.baerkarrer.ch

Steuerprüfungen 23. Juni 2022

