

**Dr. Walter Jakob**

Dr. oec. HSG / Steuerberater /  
Partner Baryon AG  
General Guisan-Quai 36 – 8002 Zürich  
Telefon +41 (0)44 206 20 50  
walter.jakob@baryon.com  
www.baryon.com

**Elga Reana Tozzi**

Dipl. Steuerexpertin / Partner Baryon AG  
General Guisan-Quai 36 – 8002 Zürich  
Telefon +41 (0)44 206 20 50  
elga.tozzi@baryon.com  
www.baryon.com

**Dr. Walter Jakob****Elga Reana Tozzi**

Nach der erfreulich ausgefallenen Ablehnung der Erbschaftssteuerinitiative richtet sich die steuerliche Aufmerksamkeit nun auf die parlamentarische Beratung der Unternehmenssteuerreform III (USR III). Die mit Spannung erwartete Botschaft des Bundesrates zum Bundesgesetz über die Unternehmenssteuerreform liegt seit dem 5. Juni 2015 vor. Dass die Kapitalgewinnsteuer aus dem Massnahmenkatalog herausgefallen ist, ist sicher zu begrüssen. Der Fokus der Vorlage zur USR III liegt nun auf Innovation, Wertschöpfung und Arbeitsplätzen. Ziel der Reform ist, dass

# UNTERNEHMENSSTEUERRECHT DER SCHWEIZ

## Stand der Dinge und Aussichten

die Schweiz international wettbewerbsfähig bleibt, indem sie wie bisher attraktive Steuersätze für mobile Aktivitäten vorsieht.

### 1 Die Unternehmenssteuerreform III

#### 1.1 Übersicht

- Einführung einer Patentbox, die von juristischen und von natürlichen Personen mit einer selbständigen Erwerbstätigkeit in Anspruch genommen werden kann. Sie ermöglicht die reduzierte Besteuerung von Erträgen aus Patenten und vergleichbaren Rechten, die aus Forschung und Entwicklung in der Schweiz hervorgegangen sind (sog. Output-Förderung).
- Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sollen von den Kantonen auf freiwilliger Basis steuerlich gefördert werden können (sog. Input-Förderung). Geplant ist eine erhöhte Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen, soweit diese im Inland entstanden sind.
- Einheitlicher Übergang vom alten zum neuen Recht. Der «step up» auf stillen Reserven von zuvor privilegiert besteuerten Gesellschaften soll beim Statuswechsel in eine normal besteuerte Gesellschaft steuerneutral möglich sein. Wechselt z.B. eine steuerprivilegierte Gesellschaft in die ordentliche Besteuerung, werden ihre stillen Reserven in einer anfechtbaren Verfügung festgestellt und bei späterer Realisation innert fünf Jahren unter Anwendung eines tieferen Steuersatzes gesondert besteuert. Verbindlich zu regeln sind noch einige methodische Fragen: Aufgrund der vorgeschlagenen Gesetzesbestimmung scheint eine Bewertung des Gesamtunternehmens als zwingend gegeben. Bezüglich des anwendbaren Bewertungsverfahrens bestehen keine verbindlichen Regeln. Zur Verfügung stehen eher vergangenheitsorientierte Verfahren oder zukunftsorientierte wie DCF- oder Ertragswertmodelle.

Auf stillen Reserven von Beteiligungen wird es keinen step up geben, da für Kapitalgewinne aus Verkäufen von massgeblichen Beteiligungen bereits heute der Beteiligungsabzug beansprucht werden kann.

- Anpassungen bei der Kapitalsteuer, in denen Eigenkapital durch die Kantone entlastet werden kann, soweit dieses mit IP-Rechten und Beteiligungen zusammenhängt.
- Abschaffung der Emissionsabgabe auf Eigenkapital.
- Teilanpassung beim Teilbesteuerungsverfahren. Die privilegierte Besteuerung von Dividenden aus Beteiligungen von mindestens 10% soll vereinheitlicht und, sowohl auf Bundes- wie auch auf kantonaler Ebene, auf 30% beschränkt werden.
- Pauschale Steueranrechnung für schweizerische Betriebsstätten. Mit dieser Regelung wird die Gleichbehandlung von Gesellschaften und Betriebsstätten bezüglich der Steueranrechnung von ausländischen Quellensteuern verwirklicht.
- Kantonale Gewinnsteuersatzreduktionen. Um die Standortattraktivität zu erhöhen, sollen die Kantone ihre Gewinnsteuersätze senken. Diese Massnahme ist jedoch nicht Teil der Botschaft, da sie in die Autonomie der Kantone fällt.

#### 1.2 Im Grundsatz zielführend aber noch nicht ausgewogen

Die ersten Reaktionen sind mehrheitlich positiv ausgefallen. Soweit so gut, denn Nichtstun ist keine Option. Nicht vollständig gerecht wird die Vorlage dem in der Botschaft mehrfach wiederholten Postulat, dass wie bisher für mobile Steuererträge ein attraktives Steuersystem zur Verfügung stehen sollte. Insbesondere reine Finanz- und Holdinggesellschaften mit substanziellen Finanzierungsaktivitäten müssten in Zukunft mit einer deutlich höheren Steuerbelastung rechnen, da diese Finanzerträge in Zukunft ordentlich

besteuert würden. Aus diesem Grunde ist es notwendig, dass die vom Bundesrat, auf Wunsch der Kantone, fallengelassene Regelung der zinsbereinigten Gewinnsteuer auf überdurchschnittlich hohem Eigenkapital wieder ins Reformpaket aufgenommen wird. Eine solchermaßen ergänzte Vorlage würde der Zielsetzung der Reform eher gerecht, d.h. der Steuerstandort Schweiz würde attraktiver, was mittelfristig wieder zur Zuwanderung neuer Unternehmen aus dem Ausland und zu neuem Steuersubstrat führen dürfte. Entsprechende politische Vorstösse sind deshalb tatkräftig zu unterstützen. In der politischen Diskussion und Umsetzung gilt es nun auf bürgerlicher Seite die Vorlage mit Geschlossenheit und Überzeugung zu unterstützen, damit diese ohne weitere Verzögerung, d.h. ohne Referendum anfangs 2018 in Kraft treten kann.

## 2 Wohin führt die Reise? – Erkenntnisse aus der neuesten Gerichtspraxis

Steuergestaltungen mit fehlender funktionsadäquater Substanz vor Ort werden von der Verwaltungs- und Gerichtspraxis zunehmend als missbräuchlich beurteilt. Sie haben bereits heute ihr Verfalldatum erreicht. Das Gleiche gilt für forsche bzw. steuerliche unbedachte Vorgehensweisen im Bereich von Aktienverkäufen oder bei der Entnahme und dem anschliessenden Verkauf von Immaterialgütern. Dazu zwei aktuelle Beispiele aus der neueren Bundesgerichtspraxis:

### 2.1 Verneinung eines steuerfreien privaten Kapitalgewinnes beim Verkauf der Aktien einer personenbezogenen Gesellschaft

Am 3. April 2015 hat das Bundesgericht einen Entscheid gefällt, welcher in der Schweiz aufhorchen liess, da die Richter für einen sehr speziellen Sachverhalt allgemein argumentiert und nicht auf Steuerumgehung geschlossen haben, welche nur für diesen speziellen Einzelfall anwendbar gewesen wäre. Das Gericht hat den gesamten Kapitalgewinn aus dem Verkauf einer personenbezogenen Gesellschaft als steuerbares Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit eingestuft, da die Kaufpreiszahlung von der weiteren Mitarbeit der bisherigen Aktionäre abhängig war und die Haltedauer der Aktien kurz war.

Es ging dabei um den Aktienverkauf einer neu gegründeten Gesellschaft mit Goodwill. Im speziellen hat sich ein

Corporate Finance Team einer grossen Beratungsgesellschaft entschieden, sich selbständig zu machen und dafür eine Gesellschaft gegründet. Die Teammitglieder waren gleichzeitig Angestellte und Aktionäre. Die Gesellschaft wurde mit einem minimalen Aktienkapital ausgestattet und hatte ansonsten als Dienstleistungsgesellschaft keine nennenswerten Aktiven. Kurz darauf, d.h. innerhalb von einem Monat wurden 51% der Aktien an der Gesellschaft an eine Bank zum Verkehrswert veräussert. Der Verkehrswert war wesentlich höher als der Substanzwert, d.h. in diesem Fall das Aktienkapital der neu gegründeten Gesellschaft. Die Bank war bereit einen hohen Goodwill zu bezahlen, vorausgesetzt dass das Team weiterhin für die Gesellschaft arbeiten würde (Sicherung von bestehenden Kundenbeziehungen, Know-how, etc.). Dies wurde im Aktienkaufvertrag auch soweit festgehalten, dass der Kaufpreis über drei Jahre in Tranchen ausbezahlt würde, vorausgesetzt dass das Team weiterhin für die Gesellschaft tätig sei.

Die Richter argumentierten, dass im Kaufvertrag vereinbart wurde, dass die Bezahlung des Kaufpreises vom Weiterbestehen der Arbeitsverhältnisse abhängig und dies für einen Aktienkaufvertrag unüblich sei. Daher sei die Goodwillentschädigung nicht für die Eigentumsübertragung der Aktien sondern für die zukünftig zu leistende Arbeit der bisherigen Aktionäre zu betrachten. Aus wirtschaftlicher Sicht wurde daher angenommen, dass einerseits ein Antrittsgeld (erste Teilzahlung bei Vertragsabschluss) und andererseits Treueprämien für das Weiterbestehen des Arbeitsverhältnisses geleistet wurden und daher der gesamte Kapitalgewinn, als Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit zu versteuern sei. Dieser Umstand wirft auch diverse Fragen auf bezüglich der Beitragspflicht bei den Sozialversicherungen als auch bei einer allfälligen Quellensteuerpflicht, da die Käuferin die Entschädigung bezahlt und die Mitarbeiter aber bei der Gesellschaft angestellt sind.

Zusammenfassend ist daher inskünftig beim Verkauf von Aktien einer personenbezogenen Gesellschaft aus dem Privatvermögen Vorsicht geboten, insbesondere bei der vertraglichen Ausgestaltung der Kaufpreischädigung. Wichtig ist dabei, die verschiedenen Entschädigungen auseinander zu halten, d.h. eine Entschädigung für die weitere Mitarbeit des bisherigen Aktionärs sollte klar

von der Entschädigung für Eigentumsübertragung der Aktien getrennt werden, besonders wenn hohe Goodwillentschädigungen geleistet werden. Ebenfalls sollten auch Earn-out Entschädigungen für zukünftige Gewinnerwartungen, welche den variablen Bestandteil des Kaufpreises ausmachen, nicht mit einer weiter bestehenden Arbeitsleistung und/oder einem Konkurrenzverbot mit Konventionalstrafe verbunden sein, um das Risiko einer Umqualifikation in Lohnneinkommen zu minimieren.

### 2.2 Qualifikation als Geschäftsvermögen von Patenten und Marken und entsprechender Besteuerung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei Veräusserung

Gemäss einem Bundesgerichtsentscheid vom 14. Juli 2015 wurde der Verkauf von Patenten und Marken aus dem Privatvermögensbereich dem Geschäftsvermögen zugewiesen und der Erlös als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit besteuert. Im konkreten Fall hatte der Steuerpflichtige die Patente und Marken rund zwei Jahre vorher von einer von ihm dannzumal beherrschten Gesellschaft unentgeltlich übernommen, um sie alsdann aufzurüsten und gewinnbringend an einen Dritten weiterzuverkaufen. Für diese Aufrüstung setzte der Steuerpflichtige sein berufliches Fachwissen ein, das er sich bei der Gesellschaft als Mitarbeiter erarbeitet hatte, welche die Inhaberin der Patent- und Markenrechte war. Dabei ist unwesentlich, dass es sich um eine Nebenarbeit handelte und nach aussen nicht sichtbar war. Wichtig bleibt weiterhin für die Qualifikation als selbständige Erwerbstätigkeit, dass der Steuerpflichtige auf eigenes Risiko, unter Einsatz von Arbeit und Kapital in einer frei gewählten Organisation und mit der Absicht der Gewinnerzielung am Wirtschaftsverkehr teilnimmt.

Aufgrund des Sachverhaltes und der Argumentation der Richter erscheint es wichtig, bei Privatentnahmen von Geschäftsvermögen und entsprechender gewinnbringender Weiterveräusserung im Privatvermögensbereich, die Kriterien für das Vorliegen einer gewerbsmässigen Tätigkeit zu beachten.

Beide Bundesgerichtsurteile zeigen klar, dass Steuerberatung mit Weitsicht und Augenmass oft erfolgsversprechender ist als kurzfristig ausgerichtete Steueroptimierung, deren Anerkennung mit Unsicherheit behaftet bleibt.