

# Sanierung von Kapitalgesellschaften

Praxisfälle mit den steuerrechtlichen Grundsätzen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern  
Josef Habermacher  
24. September 2009

- Neues Sanierungs-Kreisschreiben EStV geplant (Ersatz von KS Nr. 14 vom 1.7.1981)
- Bisherige Veranlagungspraxis wird aufgezeigt (betr. Anteilsinhaber, Gesellschaft, inkl. Vst, EA)
- Übereinstimmung mit Kapitaleinlageprinzip
- Übereinstimmung mit KS Nr. 5 vom 1.6.2004 (Umstrukturierungen)
- Skript mit Praxisfällen und Lösungsvorschlägen (in Anlehnung an den KS-Entwurf)

- Aufwertungen und Verlustverrechnungen
- Forderungsverzichte, Zuschüsse und Verlustverrechnungen
- Besserungsscheine und Sanierungsgenussscheine
- Vermögensübertragung zwecks Sanierung
- Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften
- Absorption einer Tochtergesellschaft
- Verdeckte Kapitaleinlagen

- Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft bei echter Unterbilanz  
→ zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung
- Echte Unterbilanz: Verluste sind höher als offene und/oder stille Reserven  
(Grundkapital nicht mehr voll gedeckt)
- Unechte Sanierungsgewinne: steuerlich erfolgsneutral  
(können offen als Kapitaleinlagereserve verbucht werden)  
Echte Sanierungsgewinne: steuerlich erfolgswirksam  
  
→ steuerliche Verlustverrechnungen erfolgt nur mit echten Sanierungsgewinnen

- Unechte Sanierungsgewinne entstehen aus:  
Zuschüssen und Forderungsverzichten durch  
Anteilsinhaber (welche von Dritten nicht mehr  
eingegangen worden wären)
- Echte Sanierungsgewinne entstehen aus:  
Forderungsverzichten von Dritten und Anteilshabern  
(welche im Rahmen des Drittvergleichs eingegangen  
worden sind)
- Keine Sanierungsmaßnahme: Aufwertungen  
➔ keine zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung

## Aufwertungen über Anschaff.-Wert: Fall 2.2

6

Aktiven Verk.-Wert	2'000	Fremdkapital	4'800
Liegenschaft AW	3'000	Aktienkapital	1'000
Verlustvortrag	800		
<b>Total Aktiven</b>	<b>5'800</b>	<b>Total Passiven</b>	<b>5'800</b>

Verkehrswert Liegenschaft: 3'800

Verlustvortrag: ausserhalb 7-jähriger Frist 300  
 innerhalb Verrechnungsfrist 500

- Handelsrecht:
  - Liegenschaft / Aufwertungsreserve 800
- Steuerrecht:
  - Buchmässige Realisation (Aufwert.-Gewinn) 800
  - nur ordentliche Verlustverrechnung 500
  - steuerbarer Gewinn 300
- Zukünftige Lieg.-Abschreibung auf 500 eingeschränkt

## Verwendung Aufwertungsreserve: Fall 2.2.1

7

Aktiven Verk.-Wert	2'000	Fremdkapital	4'800
Liegenschaft VW	3'800	Aktienkapital	1'000
Verlustvortrag <sup>1)</sup>	800	Aufwertungsres.	800
<b>Total Aktiven</b>	<b>6'600</b>	<b>Total Passiven</b>	<b>6'600</b>

1) steuerlich verrechnet

- Ziel: Umwandlung Aufwertungsreserve in Aktienkapital  
Kapitalreduktion mit Reserveneinlage (AK/Res.)
- Steuerfolgen: Gratisnennwerterhöhung = Vermögensertrag beim Aktionär
- Alternative: Umwandlung der Aufwertungsreserve in Aktienkapital mit anschliessender Nennwertreduktion
  - ➔ kein steuerbarer Vermögensertrag, wenn Kapitalerhöhung und –Reduktion an derselben GV erfolgt

# Forderungsverzicht u. Verlust-Verr.: Fall 3.1

Aktiven Verk.-Wert	3'800	Fremdkapital	4'000
Jahresverlust 2008	100	Aktionärsdarlehen	300
Verluste 2001-2007	200	Aktienkapital	100
Verluste 1998-2000	300		
<b>Total Aktiven</b>	<b>4'400</b>	<b>Total Passiven</b>	<b>4'400</b>

- Sanierungsmassnahmen per 31.12.2008:
 

Darlehensverzicht Aktionär	300
à-fonds-perdu-Zuschuss Aktionär	100
Forderungsverzicht Lieferanten/Banken	<u>200</u>
<b>Handelsrechtliche Verlustverrechnung</b>	<b><u>600</u></b>
  
- Unechter Sanierungsgewinn 400  
 (erfolgsneutral = keine steuerliche Verlustverrechnung)
- Echter Sanierungsgewinn 200  
 (erfolgswirksam = steuerliche Verlustverrechnung)

# Forderungsverzicht u. Verlust-Verr.: Fall 3.1

Aktiven Verk.-Wert	3'800	Fremdkapital	4'000
Jahresverlust 2008	100	Aktionärsdarlehen	300
Verluste 2001-2007	200	Aktienkapital	100
Verluste 1998-2000	300		
<b>Total Aktiven</b>	<b>4'400</b>	<b>Total Passiven</b>	<b>4'400</b>

- Verlustverrechnung:
 

Verluste ausserhalb 7-Jahresfrist	300
Verrechnung echter Sanierungsgewinn	<u>200</u>
Restbetrag verfällt →	100
  
- Übrige Verluste gelten nicht als verrechnet, da mittels unechter Sanierungsgewinne ausgebucht
 

zukünftige Verlustverrechnung →	300
---------------------------------	-----

  - kein Neubeginn der Verlustverrechnungsperioden
  - keine Anwendung des Kapitaleinlageprinzips

## Vorteilszuwendung an Schwesterges.: Fall 5.1 Beteiligungen im Privatvermögen einer NP

10

### Pharma AG

Aktiven	9'000	Fremdkapital	5'000
Stille Reserven 2'000		Aktienkapital	1'000
		Reserven	3'000
Total Aktiven	9'000	Total Passiven	9'000

### Chemie AG

Aktiven	5'000	Fremdkapital	5'400
(Keine stillen Reserven)		Aktienkapital	500
Vorjahresverluste	900		
Total Aktiven	5'900	Total Passiven	5'900

- Liegenschaftsverkauf von Pharma AG an Chemie AG zum Buchwert von 1'000;  
→ Verkehrswert der Betriebs-Liegenschaft 2'000

## Steuerfolgen der unterpeislichen Lieg.-Überführung

- Pharma AG
  - Gewinnaufrechnung 1'000 (Entreicherung)
  - Geldwerte Leistung an Aktionär
- Aktionär
  - Vermögensertrag 1'000 (Teilbesteuerung)  
→ Dreieckstheorie im Sanierungsfall
- Chemie AG
  - Kapitaleinlage (von Seiten Aktionär)
  - steuerliche Aufwertung der Liegenschaft um 1'000 (versteuerte stille Reserven)
  - steuerliche Verlustverrechnung bleibt bestehen
  - Keine Anwendung des Kapitaleinlageprinzips
  - Handänderungssteuer auf 2'000

## Holding AG

Bet. Pharma AG BW	1'000		
<i>Gestehungskosten</i>	<i>1'000</i>		
Bet. Chemie AG BW	1	San.-Rückstellung	400
<i>Gestehungskosten</i>	<i>500</i>		

Die Pharma AG übertrage eine betriebliche Liegenschaft unterpreislich auf die Chemie AG (Unterpreis: 1'000)

- Grundsatz
  - Steuerneutrale Umstrukturierung (betriebliche Lieg.)
  - Sanierungsfall → keine Steuerneutralität KS 5
  - Steuerfolgen auf Stufe Tochtergesell. wie Fall 5.1
  - Steuerfolgen bei Muttergesellschaft wie folgt →

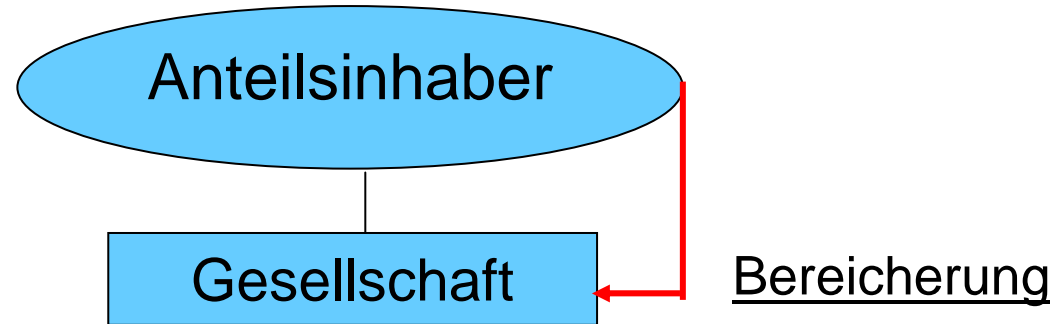
### Holding AG

Bet. Pharma AG BW	1'000		
<i>Gestehungskosten</i>	<i>1'000</i>		
Bet. Chemie AG BW	1	San.-Rückstellung	400
<i>Gestehungskosten</i>	<i>500</i>		

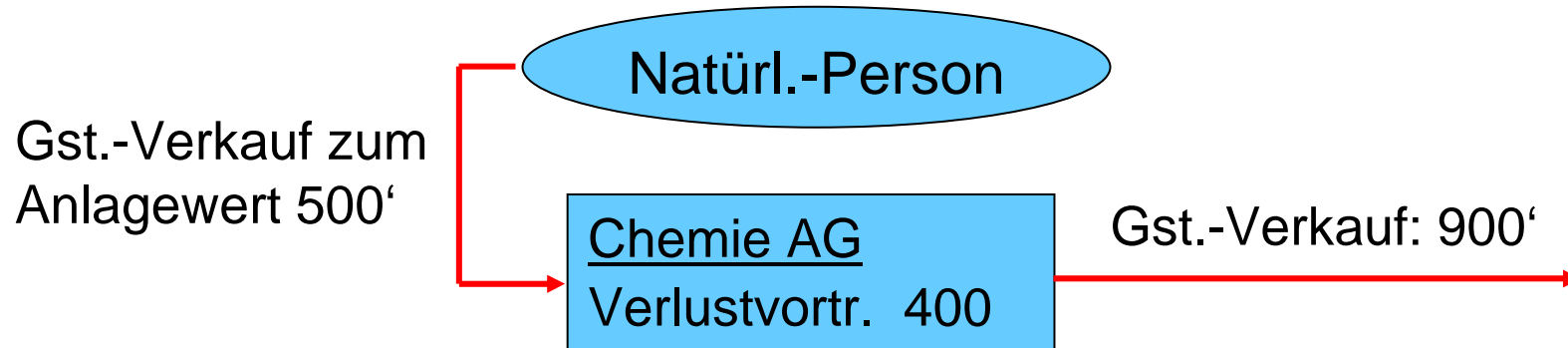
### Steuerfolgen bei Muttergesellschaft

- modifizierte Dreieckstheorie wird gewährt:  
Gestehungskosten / Buchwerte i.d.R. unverändert
- Steuerliche Überprüfung der Beteiligungswerte/Rückst.:
  - ➔ Zunahme Werthaltigkeit: Beteiligung Chemie AG
  - ➔ Zwangsaufwertung Bet. Chemie AG im Rahmen der früheren Abschreibungen (Aufrechnung + 499)  
(Zunahme Gewinnsteuerwert + Gestehungskosten)
  - ➔ Rückstellungsauflösung von 400
  - ➔ Abschreibungsbedarf auf Beteiligung Pharma AG?

Keine Entreichung  
Wertzuwachs auf  
privater Beteiligung

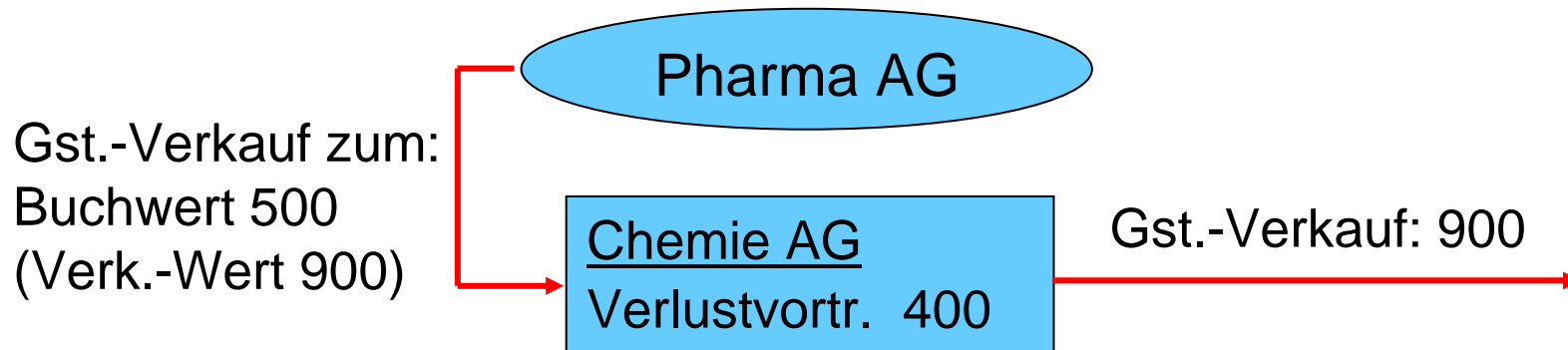


- Erscheinungsformen:
  - unterpreisliche Vermögensübertragung (Sacheinlage)
  - unterpreisliches Leistungsentgelt bei laufenden Rechtsgeschäften:
    - Anteilsinhaber verzichtet auf Miet-, Darlehenszinsen, Lohn etc.
- Unter normalen Verhältnissen (Gesellschaft mit Gewinn):
  - steuererhöhender Vorgang bei Gesellschaft (zukünftig höherer Dividendenbezug oder steuerfreier Verkaufsgewinn möglich)
  - ➔ ordentliche Steuerplanung
- Grenze zur Steuerumgehung
  - Verzicht auf steuerbare Einkünfte beim Aktionär
  - offensichtliches Missverhältnis aufgrund Beteiligungsverhältnis
  - in Verbindung mit Verlustverrechnungspotential bei Gesellschaft (stille Sanierung)

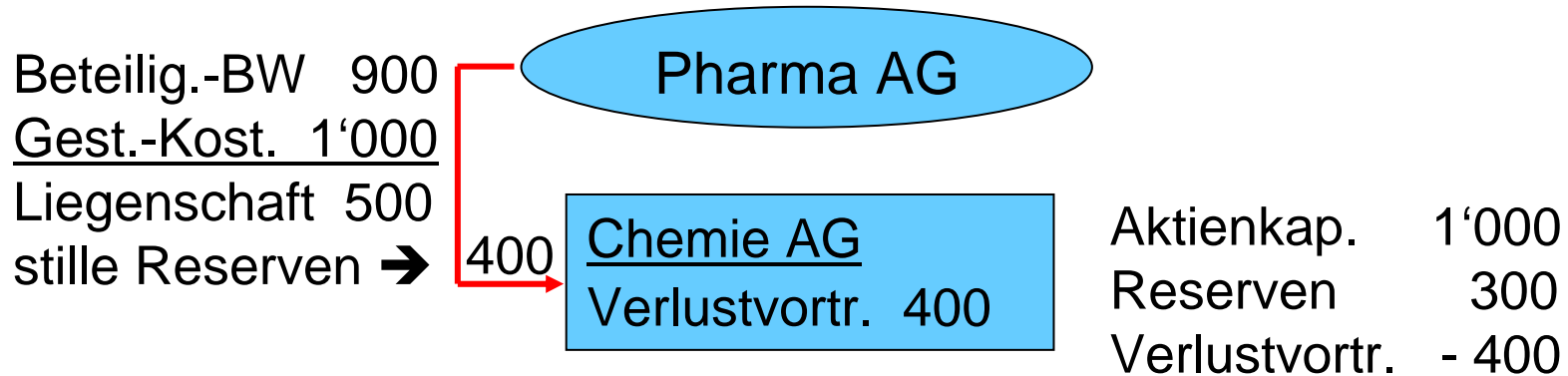


### Steuerkorrekturen:

- Stufe Anteilsinhaber
  - verdeckte Kapitaleinlage = Wertzuwachs auf Beteiligung um 400'
  - Erhöhung Beteiligungswert anstelle eines Grundstückgewinns
  - Abrechnung 400' als steuerbarer Gst.-Gewinn (§ 18 GGStG)
  
- Stufe Gesellschaft
  - steuerliche Aufwertung Liegenschaft 400 (versteuerte Reserve)
  - steuerfreie Kapitaleinlage von 400 gem. Art. 60 DBG, § 74 StG
  - ausgewiesener Verkaufsgewinn wird um 400 reduziert
  - Verlustvorträge sind steuerrechtlich noch nicht verrechnet
  - kein Anwendungsfall für das Kapitaleinlageprinzip



- Pharma AG
  - Beteiligungsbuchwert der Chemie AG 900
  - Gestehungskosten 1'000
- Chemie AG
  - Aktienkapital 1'000
  - Reserven 300
  - Verlustvorträge - 400
- Steuerfolgen:  
Steuerneutrale Vermögensübertragung auf Chemie AG?



- Pharma AG
  - Investition auf Beteiligung = steuersystematische Realisation → Gewinnaufrechnung 400 (Gewinnsteuerwert + Gestehungskosten je + 400)
  - Frage einer sofortigen Abschreibung Bet. Chemie AG  
Gewinnsteuerwert = Substanzwert Bet. Chemie AG
  - keine steuerneutrale Umstrukturierung Art. 61.1d DBG
- Chemie AG
  - steuerliche Aufwertung der Liegenschaft + 400
  - durch Lieg.-Verkauf resultiert kein steuerbarer Gewinn
  - Verlustvortrag von 400 ist steuerlich nicht verrechnet