

Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

(Praxisfälle mit den steuerrechtlichen Grundsätzen)

Josef Habermacher

Inhaltsverzeichnis

1	Vorbemerkung	3
2	Aufwertung und Verlustverrechnung	3
2.1	Aufwertungen bis zum Anschaffungswert	3
2.2	Aufwertungen über den Anschaffungswert.....	5
2.2.1	Verwendung der Aufwertungsreserve	5
3	Forderungsverzichte, Zuschüsse u. Verlustverrechnung.....	7
3.1	Natürliche Person als Anteilshaber.....	7
3.2	Kapitalgesellschaft als Anteilshaber	8
4	Besserungsscheine und Sanierungsgenusscheine	9
5	Vermögensübertragung zwecks Sanierung.....	11
5.1	Natürliche Person als Anteilshaber.....	11
5.2	Kapitalgesellschaft als Anteilshaber	12
6	Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften.....	14
6.1	Natürliche Person als Anteilshaber.....	14
6.2	Kapitalgesellschaft als Anteilshaber	16
7	Absorption einer Tochtergesellschaft	17
8	Verdeckte Kapitaleinlagen (vgl. Vorbemerkungen Ziff. 1).....	19
8.1	Von einer natürlichen Person.....	19
8.2	Von einer Kapitalgesellschaft.....	21
8.3	Laufende Rechtsgeschäfte	22
8.4	Schlussbemerkung zu den verdeckten Kapitaleinlagen.....	23

Grundsätze / Steuerfolgen

- Sanierungsbedürftigkeit:

Eine Gesellschaft gilt steuerrechtlich als sanierungsbedürftig, wenn eine echte Unterbilanz vorliegt, d.h. wenn Verluste bestehen und die Gesellschaft über keine offenen und/oder stillen Reserven mehr verfügt, welche die Verluste abdecken. Im vorliegenden Fall liegt keine echte Unterbilanz vor, weil noch stille Reserven vorhanden sind, die aufgelöst werden können. Die Merkmale der steuerrechtlichen Sanierungsbedürftigkeit müssen generell gegeben sein, damit die zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung in Betracht gezogen werden kann.

- Verlustverrechnung:

Die vorliegende Aufwertung von 1'000 ist handels- wie steuerrechtlich erfolgswirksam vorzunehmen. Es ist keine handelsrechtliche Aufwertungsreserve erforderlich, da nicht über den Anschaffungswert hinaus aufgewertet wird. Somit ist der Verlustvortrag handels- wie steuerrechtlich beseitigt, womit Handelsbilanz und Steuerbilanz übereinstimmen.

Im vorliegenden Fall wird steuerlich jedoch nur die eingeschränkte (ordentliche) Verlustverrechnung zugelassen und Art. 67 Abs. 2 DBG bzw. § 80 Abs. 2 StG betreffend die zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung finden keine Anwendung, u.a. weil vorliegend bereits die Merkmale der Sanierungsbedürftigkeit nicht gegeben sind.

Zudem gilt, dass wenn ein Verlustvortrag lediglich durch bilanzielle Massnahmen beseitigt oder reduziert wird (z.B. Aufwertung von Liegenschaften und Beteiligungen, Auflösung von nicht mehr benötigten Rückstellungen), steuerlich keine privilegierte Sanierungsmassnahme vorliegt. Es handelt sich dabei nicht um Leistungen (Zuflüsse), die zur Wiederherstellung des finanziellen Gleichgewichts einer notleidenden Gesellschaft erbracht worden sind. Dieser steuerrechtliche Grundsatz der zeitlich beschränkten Verlustverrechnung gilt auch dann, wenn vorliegend eine Aufwertung über die Anschaffungskosten gemäss OR 670 zufolge Überschuldung gemäss OR 725 hinaus notwendig geworden wäre.

Aus der Aufwertung resultiert der folgende steuerbare Gewinn:

Aufwertungsgewinn	1'000
Verlustverrechnung	<u>400</u> (ordentliche Verlustverrechnung)
Steuerbarer Gewinn	600

- Zukünftige Wiederabschreibung:

Bei einer allfälligen zukünftigen Abschreibung der aufgewerteten Liegenschaft muss die Bestimmung von Artikel 62 Abs. 3 DBG bzw. § 76 Abs. 3 StG beachtet werden. Die Liegenschaft kann daher nur dann steuerwirksam abgeschrieben werden, wenn im Zeitpunkt der Abschreibung die Verlustverrechnungen von 400 auch ohne die vorgenommene Aufwertung noch verrechenbar gewesen wären. Diese steuerliche Abschreibungseinschränkung betrifft sowohl Aufwertung bis zum Anschaffungspreis als auch solche, welche darüber hinaus vorgenommen werden (Aufwertungen bis maximal zum Verkehrswert möglich).

2.2 Aufwertungen über den Anschaffungswert

Sachverhalt

Handelsbilanz einer Aktiengesellschaft vor Aufwertungen und Verlustverrechnungen

Diverse Aktiven (Verkehrswerte)	2'000	Fremdkapital	4'800
Liegenschaft Anschaffungswert ¹⁾	3'000	Aktienkapital	1'000
Verlustvortrag ²⁾	800		
Total Aktiven	5'800	Total Passiven	5'800

¹⁾ Liegenschaft Verkehrswert 3'800

²⁾ Verlustvortrag ausserhalb der ordentlichen 7-jährigen Verlustverrechnungsfrist 300
innerhalb der ordentlichen 7-jährigen Verlustverrechnungsfrist 500

Die Liegenschaft wird um 800 aufgewertet und die handelsrechtlich geforderte Aufwertungsreserve gemäss OR 670 gebildet (keine erfolgswirksame Buchung).

Grundsätze / Steuerfolgen

- Verlustverrechnung:

Die vorliegende Aufwertung über die Anschaffungskosten hinaus wird steuerrechtlich als erfolgswirksamer Tatbestand qualifiziert und die zeitlich uneingeschränkte Verlustverrechnung wird nicht zugelassen, weil nur eine bilanzielle Massnahme vorliegt (vgl. Ziff. 2.1).

Aus der Aufwertung resultiert der folgende steuerbare Gewinn:

Aufwertungsgewinn	800
Verlustverrechnung	<u>500</u>
Steuerbarer Gewinn	300

In der Handelsbilanz wird der Verlustvortrag und die Aufwertungsreserve mit je 800 ausgewiesen. Das steuerbare Kapital stimmt mit dem buchmässigen Eigenkapital überein, wobei aber steuerlich kein verrechenbarer Verlustvortrag mehr vorhanden ist.

- Zukünftige Wiederabschreibung:

Die Aufwertungsreserve gemäss OR 670 kann nur durch Umwandlung in Aktienkapital sowie durch Wiederabschreibung oder Veräusserung der aufgewerteten Aktiven aufgelöst werden (OR 671 b). Bei einer späteren Abschreibung auf der aufgewerteten Liegenschaft ist die steuerliche Einschränkung von Artikel 62 Abs. 3 DBG bzw. § 76 Abs. 3 StG zu beachten. Weil im vorliegenden Fall mit dem Aufwertungsbetrag von 800 steuerlich nur Verluste im Ausmass von 500 verrechnet werden können, stellt nur dieser Betrag die massgebende Abschreibungs-Einschränkung dar (gilt sinngemäss auch bei Fall 2.1).

2.2.1 Verwendung der Aufwertungsreserve

Nach der unter Ziffer 2.2 beschriebenen Aufwertung zeigt sich die folgende Handelsbilanz:

Div. Aktiven (Verkehrswerte)	2'000	Fremdkapital	4'800
Liegenschaft zum Verkehrswert	3'800	Aktienkapital	1'000
Verlustvortrag (steuerlich verrechnet)	800	Aufwertungsreserve	800
Total Aktiven	6'600	Total Passiven	6'600

Die Gesellschaft möchte nun die Aufwertungsreserve für eine Kapitalerhöhung verwenden (Umwandlung in Aktienkapital gemäss 671 b OR). Anschliessend möchte sie das Aktienkapital wieder herabsetzen und den Betrag in die ordentlichen Reserven einlegen (Aktienkapital / Reserven 800). Der Berater stellt sich auf den Standpunkt, dieser Vorgang sei steuerrechtlich unbedenklich, da das Ausschüttungssubstrat weiterhin verhaftet bleibe. Aktionär der Gesellschaft ist eine natürliche Person, welche die Anteilsrechte in ihrem Privatvermögen hält.

Grundsätze / Steuerfolgen

- Lösung aufgrund Sachverhaltsdarstellung:

Die Aufwertungsreserven kann gemäss OR 671 b OR durch Umwandlung in Aktienkapital aufgelöst werden. Es ist aber nicht Sinn und Zweck dieser Norm, mit einer anschliessenden Kapitalherabsetzung die handelsrechtlich gebundene Aufwertungsreserve letztlich in eine frei verfügbare, ausschüttungsfähige Reserve zu transponieren.

In einem ersten Schritt liegt eine Liberierung von Gratisaktien vor, womit der neu geschaffene Nennwert von 800 beim Aktionär steuerbaren Vermögensertrag darstellt (dies gilt auch unter dem neurechtlichen Kapitaleinlageprinzip ab 1.1.2011). In einem zweiten Schritt wird der Betrag durch Nennwertreduktion in die Reserven eingelegt. Es scheint nun steuerlich sachgerecht, diese versteuerten Reserven als Kapitaleinlage zu qualifizieren, welche dann gemäss Art. 20 Abs. 3 DBG und § 27 Abs. 4 StG ab 1.1.2011 steuerfrei an den Aktionär zurückbezahlt werden können. Bedingung ist jedoch, dass die diesbezügliche Verbuchung handelsrechtlich auf ein gesondertes Konto "Reserven aus Kapitaleinlage" erfolgt. Auf Stufe der Gesellschaft verhalten sich diese Umbuchungen somit steuerneutral. Grundsätzlich stellt die Kapitalreduktion einen unechten, erfolgsneutralen Sanierungsgewinn dar, der vorliegend in die Reserven eingelegt wird (steuerliche Verlustverrechnung bereits anlässlich der Aufwertung erfolgt).

- Vorteilhaftere Lösungsvariante:

Wenn die Gesellschaft die vorhandene Aufwertungsreserve für eine Kapitalerhöhung einsetzt (gem. 671 b OR) und gleichzeitig an derselben Generalversammlung in gleicher Höhe eine Kapitalherabsetzung beschliesst, fällt aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf Stufe des Aktionärs kein steuerbarer Vermögensertrag an. Falls die Kapitalerhöhung und Kapitalherabsetzung nicht im gleichen Umfang erfolgt, unterliegt der Mehrbetrag der Kapitalerhöhung der Einkommenssteuer beim Aktionär (Gratiskapitalerhöhung). Auf Gesuch hin und wenn die entsprechenden Voraussetzung erfüllt sind, kann hinsichtlich der Verrechnungssteuerpflicht das Meldeverfahren gewährt werden.

3 Forderungsverzichte, Zuschüsse u. Verlustverrechnung

3.1 Natürliche Person als Anteilshaber

Sachverhalt

Bilanz per 31.12.2008 (vor Sanierung)

Diverse Aktiven	3'800	Lieferanten / Banken	4'000
Jahresverlust 2008	100	Aktionärsdarlehen	300
Vorjahresverluste 2001-2007	200	Aktienkapital	100
Vorjahresverluste 1998-2000	300		
Total Aktiven	4'400	Total Passiven	4'400

Es sind keine stillen Reserven vorhanden

Beim Aktionär handelt es sich um eine natürliche Person, welche die Beteiligung im Privatvermögen hält. Das Aktionärsdarlehen wurde im Verlaufe der letzten Jahre gewährt und auf eine Verzinsung wurde verzichtet.

Sanierungsmassnahmen per 31.12.2008:

Darlehensverzicht von Seiten Aktionär	300
à-fonds-perdu-Zuschuss durch Aktionär	100
Forderungsverzicht von Lieferanten / Banken	<u>200</u>
Handelsrechtliche Verrechnung mit Verlustvortrag	600

Grundsätze / Steuerfolgen auf Stufe der Gesellschaft

Es liegt eine echte Unterbilanz bzw. eine Überschuldung vor, womit auch das Merkmal der Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft unbestritten gegeben ist. Somit können die Verluste gemäss Art. 67 Abs. 2 DBG bzw. § 80 Abs. 2 StG zeitlich unbeschränkt verrechnet werden.

- Unechter Sanierungsgewinn:

Der vorliegende Darlehensverzicht von 300 kann steuerlich als erfolgsneutraler, unechter Sanierungsgewinn qualifiziert werden, nachdem auf eine Verzinsung verzichtet worden ist und ein unabhängiger Dritter dieses Darlehen nicht mehr gewährt hätte (im übrigen dürfte dieses bei der Berechnung der steuerbaren Kapitalfaktoren als verdecktes Eigenkapital einbezogen worden sein). Somit gelten Sanierungsmassnahmen (Abschreiben, Rückstellungen, Verlustverrechnungen), welche unechte Sanierungsgewinne vermindern, steuerlich als nicht erfolgt und können im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften steuerwirksam nachgeholt werden. Dasselbe gilt auch für den à-fonds-perdu-Zuschuss von 100 durch den Aktionär. Die vorliegende handelsrechtliche Verlustausbuchung ist somit im Ausmass des unechten Sanierungsgewinnes von 400 steuerrechtlich noch nicht erfolgt. Allfällige zukünftige Gewinne können somit in diesem Ausmass und im Rahmen der ordentlichen (restlichen) Verlustverrechnungsfrist noch verrechnet werden (kein Neubeginn der Verlustverrechnungsperiode auf den Sanierungszeitpunkt; vgl. übernächster Punkt betreffend der zukünftigen Verlustverrechnung).

- Echter Sanierungsgewinn:

Der Forderungsverzicht von Dritten im Betrag von 200 stellt einen echten Sanierungsgewinn dar und verhält sich damit gewinnsteuerwirksam. Die zulasten des echten Sanierungsgewinns vorgenommenen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen gelten als steuerlich erfolgt. Mit echten Sanierungserträgen sind vorab die ältesten noch nicht verrechneten Vorjahresverluste zu verrechnen. Dabei wird die zeitlich unbeschränkt Verlustverrechnung gemäss Art. 67 Abs. 2 DBG bzw. § 80 Abs. 2 StG zugestanden.

- Zukünftige steuerliche Verlustverrechnung:

Geschäftsjahre:	Verluste	Verrechnung unechter San.-Gew.	Verrechnung Echter San.-Gew.	Restbetrag
1998-2000	300	100	200	→ 100
2001-2007	200	200		200
2008	100	100		100
			Steuerlich noch verrechenbar:	300

- Der restliche Verlustvortrag aus den Jahren 1998-2000 von 100 (ausserhalb der ordentlichen Verrechnungsfrist) wird nicht voll durch echte Sanierungsgewinne kompensiert. Damit kann dieser Betrag von 100 steuerlich nicht mehr zur Verrechnung gebracht werden. Der Betrag von 300 kann im Rahmen der ordentlichen Verrechnungsfrist noch geltend gemacht werden (jedoch kein Neubeginn der Verlustverrechnungsperioden).

Grundsätze / Steuerfolgen beim Aktionär

- Privater Kapitalverlust:

Der Forderungsverzicht sowie der à-fonds-perdu-Zuschuss stellen beim Aktionär einen steuerlich nicht abzugsfähigen privaten Kapitalverlust dar (Privatvermögen).

- Kapitaleinlageprinzip:

In Bezug auf den Darlehensverzicht und à-fonds-perdu-Zuschuss könnten die neurechtlichen Bestimmungen zum Kapitaleinlageprinzip Anwendung finden, sofern diese Leistungen auf ein gesondertes Konto in der Handelsbilanz verbucht werden (Reserve aus Kapitaleinlagen). Sofern und soweit diese Reserven aus Kapitaleinlagen nicht durch Sanierungsmassnahmen vernichtet werden, gelten sie steuerrechtlich als privilegierte Kapitaleinlage. Nachdem der vorliegende Verlustvortrag jedoch handelsrechtlich ausgebucht worden ist, entfällt diese Privilegierung zukünftig auf Stufe des Anteilsinhabers (fehlender Ausweis in der Handelsbilanz; vgl. Referat zum Kapitaleinlageprinzip).

3.2 Kapitalgesellschaft als Anteilsinhaber

Sachverhaltsänderung zu Ziffer 3.1

Beim Anteilsinhaber der zu sanierenden Gesellschaft handelt es sich nicht um eine natürliche Person, sondern um eine Kapitalgesellschaft (Mutter-Tochter-Verhältnis). Wie ist die Sanierungsmassnahme bei dieser Muttergesellschaft steuerrechtlich zu qualifizieren, unter

der Annahme, dass es sich bei der Tochtergesellschaft wiederum um einen unechten Sanierungsgewinn handelt.

Grundsätze / Steuerfolgen

- Stufe der Muttergesellschaft:

Der Darlehensverzicht sowie der à-fonds-perdu-Zuschuss sind bei der Muttergesellschaft in einem ersten Schritt im Beteiligungskonto "Tochtergesellschaft" zu aktivieren (Investition). Anschliessend wird die Beteiligung erfolgswirksam im Ausmass der geschäftsmässigen Begründetheit abgeschrieben (oder es werden diesbezügliche Rückstellungen verwendet, welche hinsichtlich der notwendigen Sanierung gebildet worden sind), womit sich der Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft wieder reduziert.

Die Gestehungskosten der Beteiligung "Tochtergesellschaft" werden durch diese Investition erhöht und die Abschreibung bzw. Rückstellungsauflösung reduziert diese nicht (nur der Gewinnsteuerwert wird reduziert). Zukünftige wieder eingebrachte Abschreibungen aufgrund von Werterholungen oder Verkaufsgewinnen werden voll steuerbar sein und berechtigen nicht zum Teilungsabzug (Art. 62 Abs. 4 DBG i.V. Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG bzw. § 76 Abs. 4 i.V. § 83 Abs. 2 lit. a StG).

Im vorliegenden Fall werden sich die Gestehungskosten auf 500 belaufen (Aktienkapital 100 zuzüglich Darlehensverzicht von 300 und Zuschuss von 100). Nach erfolgter Sanierung repräsentiert die Tochtergesellschaft einen Substanzwert von 100, was zugleich auch dem Gewinnsteuerwert und Bilanzwert bei der Muttergesellschaft entsprechen dürfte. Bei der Differenz zwischen Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten handelt es sich um steuerlich anerkannte Sanierungsaufwendungen (bzw. abgeschriebene Sanierungsinvestitionen) bei der Muttergesellschaft.

- Stufe Tochtergesellschaft:

Bei der sanierten Tochtergesellschaft ergibt sich dieselbe Betrachtungsweise wie unter Ziffer 3.1 beschrieben.

4 Besserungsscheine und Sanierungsgenussscheine

Sachverhalte

Bilanz per 31.12.2008 (vor Forderungsverzichten)

Diverse Aktiven	3'000	Lieferanten	1'500
Jahresverlust 2008	100	Bank	1'000
Vorjahresverluste 2001-2007	600	Aktionärsdarlehen	700
Vorjahresverluste 1999-2000	100	Aktienkapital	600
Total Aktiven	3'800	Total Passiven	3'800

Es sind keine stillen Reserven vorhanden

Beim Aktionär handelt es sich um eine natürliche Person, welche die Beteiligung im Privatvermögen hält.

Sanierungsmassnahmen per 31.12.2008:

Die Bank verzichtet auf ihre Forderung im Ausmass von 200 und erhält dafür einen Besserungsschein. Der Aktionär verzichtet definitiv auf seine Forderung von 400 und erhält dafür einen Sanierungsgenussschein (Annahme, dass das Darlehen in diesem Ausmass von einem Dritten nicht mehr gewährt worden wäre). Diese Forderungsverzichte werden dem Verlustvortrag gutgeschrieben, womit sich dieser handelsrechtlich noch auf 200 beläuft.

Grundsätze / Steuerfolgen

- Definition:

Ein Besserungsschein liegt vor, wenn die aus der Verpflichtung entlassene Gesellschaft dem Gläubiger (vorliegend der Bank) das Recht einräumt, im Falle einer Verbesserung ihrer Vermögenslage wieder auf seine Forderung zurückkommen zu können. Der Forderungsverzicht erfolgt somit nur bedingt.

Wenn demgegenüber der Gläubiger definitiv auf seine Forderung verzichtet und die Schuldnerin ihm verspricht, im Falle einer Verbesserung ihrer Vermögenslage, gestützt auf Beschlüsse der Generalversammlung, einen Teil des Gewinnes auszuschütten, liegt ein Sanierungsgenussschein vor.

- Steuerfolgen im Zusammenhang mit dem Besserungsschein:

Der vorliegende Forderungsverzicht der Bank gegen Ausgabe von Besserungsscheinen wird als echter Sanierungsgewinn qualifiziert (schuldrechtliches Verhältnis). Dieser erfolgswirksame Sanierungsgewinn kann mit zeitlich unbeschränkten Verlusten verrechnet werden (Art. 67 Abs. 2 DBG bzw. § 80 Abs. 2 StG). Das Aufleben sowie eine allfällige Verzinsung der ursprünglichen Forderung der Gesellschaft an die Inhaber der Besserungsscheine (vorliegend die Bank) stellen einen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

Die Bank kann den bedingten Forderungsverzicht erfolgs- und steuerwirksam geltend machen. Sollte später eine diesbezügliche Forderungs-Rückzahlung erfolgen, handelt es sich dabei um einen steuerbaren Kapitalgewinn.

- Steuerfolgen im Zusammenhang mit dem Sanierungsgenussschein:

Der definitive Forderungsverzicht des Aktionärs (natürlich Person) stellt bei der Gesellschaft einen unechten Sanierungsgewinn dar, womit handelsrechtliche Verlustausbuchungen steuerrechtlich noch nicht vorgenommen sind. Allfällige zukünftige Leistungen aufgrund des Sanierungsgenussscheines stellen auf Stufe der Gesellschaft keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar. Es handelt sich dabei um eine Gewinnausschüttung.

Beim Aktionär stellt der Forderungsverzicht gegen Sanierungsgenussschein einen steuerlich nicht abzugsfähigen privaten Kapitalverlust dar. Der Aktionär hat anstelle seiner Forderung ein Gewinnbeteiligungsrecht erhalten und somit realisiert er aus späteren Ausschüttungen steuerbaren Vermögensertrag aus der Beteiligung.

- Zukünftige steuerliche Verlustverrechnung bei der Gesellschaft:

Geschäfts- jahre:	Verluste	Verrechnung un- echter San.-Gew.	Verrechnung Echter San.-Gew.	verrechenba- rer Verlust
1999-2000	100		100	0
2001-2007	600	400	100	500
2008	100			100

Handelsrechtlicher Verlustvortrag: 200
steuerrechtlicher Verlustvortrag: 600

→ keine steuerliche Verlustverrechnung im Ausmass des unechten Sanierungsgewinnes

Der steuerliche Verlustvortrag von 600 kann im Rahmen der ordentlichen Verlustverrechnungsfrist konsumiert werden (kein Neubeginn der Verrechnungsfrist).

5 Vermögensübertragung zwecks Sanierung

5.1 Natürliche Person als Anteilsinhaber

Xaver Meier verfügt über 100 % der Aktien an der Pharma AG und der Chemie AG in seinem Privatvermögen. Die Pharma AG betreibt einen erfolgreichen Handel mit pharmazeutischen Produkten. Die Chemie AG widmet sich der Herstellung von chemischen Produkten, wobei diese teilweise auch über die Schwestergesellschaft Pharma AG vermarktet werden. Die Chemie AG weist eine Unterbilanz auf. Die Chemie AG produziert in einer Liegenschaft der Pharma AG und zahlt dafür einen marktgerechten Mietzins von TCHF 200. Die Liegenschaft, mit den nachfolgenden Werten, soll nun von der Pharma AG auf die Chemie AG zum Buchwert übertragen werden.

Liegenschaftsverkehrswert: 2'000
Liegenschaftsbuchwert: 1'000

Bilanz der Pharma AG (vor Vermögensübertragung)

Diverse Aktiven (stille Reserven 2'000)	9'000	Fremdkapital	5'000
		Aktienkapital	1'000
		gesetzliche Reserven	3'000
Total Aktiven	9'000	Total Passiven	9'000

Bilanz der Chemie AG (vor Vermögensübertragung)

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

Grundsätze / Steuerfolgen

- Gewinnsteuer auf Stufe der Pharma AG:

Eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Sinne des Fusionsgesetzes fällt vorliegend ausser Betracht, da es sich beim Aktionär um eine natürliche Person und nicht um eine Kapitalgesellschaft handelt (Art. 61 Abs. 3 DBG und § 75 Abs. 3 StG).

Der vorliegende Buchwertverkauf führt als gewöhnliche Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften zu einer Besteuerung der übertragenen, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft Pharma AG. Diese Gesellschaft erbringt eine geldwerte Leistung von TCHF 1'000 an den Aktionär Xaver Meier - die Schwestergesellschaft übernimmt damit einen Sanierungsaufwand zugunsten des Aktionärs.

Somit werden bei der Pharma AG die übertragenen stillen Reserven von TCHF 1'000 steuerlich abgerechnet. Die übernehmende Chemie AG kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen (KS Nr. 5, Ziff. 4.5.2.13).

- Einkommenssteuerfolgen auf Stufe des Aktionärs:

Weil vorliegend die Vorteilszuwendung im Rahmen einer Sanierungsmassnahme erfolgt und dadurch latentes Ausschüttungssubstrat im Rahmen der Liegenschaftsreserven verloren geht, kann bei der natürlichen Person als Aktionär die modifizierte Dreieckstheorie nicht gewährt werden. Nach der ordentlichen Dreieckstheorie stellt die Vorteilszuwendung bei ihm steuerbaren Vermögensertrag dar (Teilbesteuerung). Anschliessend erbringt der Aktionär einen steuerlich nicht absetzbaren Sanierungszuschuss zugunsten der Chemie AG.

- Stufe der Chemie AG:

Wie bereits erwähnt, kann die übernehmende Chemie AG im Rahmen der Vorteilszuwendung bzw. des Zuschusses eine als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen. Es handelt sich dabei um eine steuerneutrale Kapitaleinlage gemäss Art. 60 lit. a DBG und § 74 lit. a StG und die steuerliche Verlustverrechnungsmöglichkeit bleibt vollumfänglich erhalten. Der Gewinnsteuerwert der Liegenschaft beläuft sich damit auf TCHF 2'000.

Die vorliegende verdeckte Kapitaleinlage qualifiziert sich nicht als Kapitaleinlage im Sinne des neurechtlichen Kapitaleinlageprinzips, weil darunter nur offene Kapitaleinlagen fallen, welche in der Handelsbilanz entsprechend ausgewiesen werden.

- Kantonale Handänderungssteuer:

Die Handänderungssteuer ist auf dem Verkehrswert von TCHF 2'000 abzurechnen und ist von der Chemie AG geschuldet. Es liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung gemäss § 3 Ziff. 5 HStG vor (übereinstimmend zu den direkten Steuern).

5.2 Kapitalgesellschaft als Anteilsinhaber

Die Holding AG verfügt über je 100 % der Aktien an der Pharma AG und der Chemie AG. Im Übrigen kann vom gleichen Sachverhalt gemäss Ziffer 5.1 ausgegangen werden. Die Liegenschaft, mit den nachfolgenden Werten, soll nun von der Pharma AG auf die Chemie AG zum Buchwert gemäss Art. 69-77 FusG übertragen werden (Vermögensübertragung).

mäss § 3 Ziff. 5 HStG vor (übereinstimmend zu den direkten Steuern).

- Gewinnsteuer auf Stufe der Muttergesellschaft:

Bei der Muttergesellschaft gilt aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips die Anwendung des Buchwert- und Gestehungskostenprinzips (modifizierte Dreieckstheorie). Demnach erfolgt in der Regel keine Gewinnkorrektur bei der Muttergesellschaft und die Gewinnsteuerwerte und Gestehungskosten der Beteiligungen bleiben unverändert. Im vorliegenden Fall ergeben sich aber dennoch die folgenden Steuerkorrekturen, welche in Verbindung mit der Vorteilszuwendung stehen.

Nach erfolgter Vermögensübertragung erweist sich die Rückstellung von TCHF 400 als geschäftsmässig nicht mehr begründet, welche somit steuerlich aufzurechnen ist (Art. 63 Abs. 2 DBG und § 77 Abs. 4 StG). Ebenso kann die steuerliche Aufwertung der Beteiligung Chemie AG um TCHF 499 auf TCHF 500 gemäss Art. 62 Abs 4 DBG und § 76 Abs. 4 StG erzwungen werden (wiedereingebrachte Abschreibungen ohne Beteiligungsabzug). Somit lautet der Gewinnsteuerwert der Beteiligung Chemie AG wiederum auf TCHF 500; die Gestehungskosten bleiben unverändert bei TCHF 500. Die Auflösung der Rückstellung und die steuerliche Aufwertung der Beteiligung hat somit bei der Muttergesellschaft eine Gewinnaufrechnung von TCHF 899 zur Folge. In diesem Zusammenhang muss bei der Muttergesellschaft geprüft werden, ob auf ihrer Beteiligung "Pharma AG" im Buchwert von TCHF 1'000 zufolge der erbrachten Vorteilszuwendung (Entreicherung um TCHF 1'000 stille Reserven) nun ein Abschreibungsbedarf besteht, welcher mit der erwähnten Gewinnaufrechnung verrechnet werden könnte. Aufgrund der Bilanz der Pharma AG zeigt sich jedoch, dass vorliegend trotz Entreicherung im Ausmass von TCHF 1'000 kein diesbezüglicher Wertberichtigungsbedarf auf dieser Beteiligung gegeben ist (Buchmässiges Eigenkapital von TCHF 4'000 zuzüglich restliche stille Reserven von TCHF 1'000).

6 Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften

6.1 Natürliche Person als Anteilsinhaber

Xaver Meier verfügt über 100 % der Aktien an der Pharma AG und der Chemie AG in seinem Privatvermögen. Die Pharma AG betreibt einen erfolgreichen Handel mit pharmazeutischen Produkten. Die Chemie AG widmet sich der Herstellung von chemischen Produkten, wobei diese teilweise auch über die Schwestergesellschaft Pharma AG vermarktet werden. Die Chemie AG weist eine Unterbilanz auf. Die Bilanzbilder zeigen sich wie folgt:

Bilanz der Pharma AG (in TCHF)

Diverse Aktiven (stille Reserven 500)	1'000	Fremdkapital	300
		Aktienkapital	100
		gesetzliche Reserven	600
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

Bilanz der Chemie AG (in TCHF)

Diverse Aktiven (stille Reserven 200) Vorjahresverluste	800 600	Fremdkapital Aktienkapital Gesetzliche Reserven	900 200 300
Total Aktiven	1'400	Total Passiven	1'400

Die Pharma AG soll die Aktiven und Passiven ihrer Schwestergesellschaft im Rahmen einer Fusion übernehmen. Die Bilanz nach Fusion zeigt sich wie folgt:

Bilanz der Pharma AG (nach Fusion; in TCHF)

Diverse Aktiven Pharma Diverse Aktiven Chemie (stille Reserven 700) Vorjahresverluste Chemie	1'000 800 600	Fremdkapital Aktienkapital Gesetzliche Reserven	1'200 300 900
Total Aktiven	2'400	Total Passiven	2'400

Grundsätze / Steuerfolgen

- Gewinnsteuer auf Stufe der Gesellschaften:

Bei einer Fusion können die unversteuerten stillen Reserven steuerneutral auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden, soweit kumulativ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG und § 75 Abs. 1 StG; vgl. KS Nr. 5, Ziff. 4.1.2.2.1)

Die übernehmende Gesellschaft kann die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste der übertragenen Gesellschaft nach Art. 67 Abs. 1 DBG und § 80 Abs. 1 StG geltend machen (nur im Rahmen der ordentlichen, zeitlich beschränkten Verlustverrechnungsfrist). Eine Übernahme der Vorjahresverluste ist jedoch ausgeschlossen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche liegt insbesondere dann vor, wenn die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist oder wenn ein durch Fusion übertragener Betrieb kurz nach der Fusion eingestellt wird (vgl. KS Nr. 5, Ziff. 4.1.2.2.4 und VGE vom 22.2.2006 i.S. Ch.).

- Einkommenssteuer auf Stufe des Aktionärs:

Übernimmt eine gut gehende Gesellschaft mit Reserven und Gewinnvortrag fusionsweise eine andere vom gleichen Gesellschafter (Privatperson) beherrschte Kapitalgesellschaft mit echter Unterbilanz, so erlangt der Gesellschafter (Privatperson) durch die Quasi-Sanierung einen geldwerten Vorteil. Bei Sanierungsmassnahmen mit involvierten Beteiligungen des Privatvermögens wird die modifizierte Dreieckstheorie nicht gewährt.

Gleiches gilt auch für den umgekehrten Fall (eine Gesellschaft mit Unterbilanz übernimmt eine gut gehende Gesellschaft). Mit der Fusion geht die latente Ausschüttungssteuerlast auf Gewinn und Reserven unter vgl. KS Nr. 5, Ziff. 4.1.4.3.2 und StE 2001 B 24.4. Nr. 57).

Unter Berücksichtigung der stillen Reserven beträgt die echte Unterbilanz der Chemie AG TCHF 100:

Aktienkapital	200	
gesetzliche Reserven	300	
stille Reserven	200	
Verlustvortrag	<u>-600</u>	
effektives Eigenkapital	100;	womit das Aktienkapital um TCHF 100 nicht mehr voll gedeckt ist (echte Unterbilanz)

In diesem Betrag werden bei der Pharma AG stille und offene Reserven vernichtet. Im Endergebnis nehmen diese bei der Pharma AG von TCHF 1'100 (vor Fusion) auf TCHF 1'000 ab (offene Reserven TCHF 900 + stille Reserven TCHF 700 - Verlustvortrag TCHF 600). Im Rahmen der Dreieckstheorie erzielt der Aktionär Xaver Meier aus der vorliegenden Fusion einen steuerbaren Vermögensertrag von TCHF 100. In diesem Ausmass hat er den Sanierungsaufwand, den er als Aktionär im privaten Vermögensbereich zu tragen hätte, der Pharma AG übertragen.

Im Zusammenhang mit dem Kapitaleinlageprinzip kann ergänzt werden, dass die Abrechnung der zufolge Fusion vernichteten Reserven beim Aktionär nur in dem Ausmass erfolgt, als nicht Kapitaleinlagen gemäss Art. 20 Abs. 3 DBG und § 27 Abs. 4 StG betroffen sind. Wenn im Rahmen der Sanierungsfusion lediglich neurechtliche Kapitaleinlagen untergehen (Einlagen, Aufgeldern oder Zuschüsse, die vom Aktionär nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind), erfolgt keine einkommenssteuerrechtliche Abrechnung beim Aktionär.

6.2 Kapitalgesellschaft als Anteilsinhaber

Aktionär ist nicht eine natürliche Person, sondern eine Kapitalgesellschaft (Muttergesellschaft), welche die Beteiligungsrechte wie folgt bilanziert hat:

Pharma AG Buchwert:	100	Gestehungskosten:	100
Chemie AG Buchwert:	100 (nach Abschreibung von 100)	Gestehungskosten:	200

Grundsätze / Steuerfolgen

- Gewinnsteuer auf Stufe der Tochtergesellschaften:

keine Gewinnsteuerfolgen; betr. Verlustanrechnung vgl. Bemerkungen Ziff. 6.1

- Gewinnsteuerfolgen auf Stufe der Muttergesellschaft:

Aus gewinnsteuerrechtlicher Sicht tritt lediglich eine Umschichtung der Beteiligungen ein. Die Gestehungskosten von 100 an der Pharma AG und 200 an der Chemie AG werden zusammen gerechnet. Durch die Beteiligungsumschichtung entsteht aber ein Anwendungsfall von Art. 62 Abs. 4 DBG und § 76 Abs. 4 StG. Die frühere Abschreibung der Chemie AG von 100 gilt in diesem Sinne als wiedereingebracht und ist steuerlich beim Reingewinn der Muttergesellschaft aufzurechnen (ohne Beteiligungsabzug).

Die bisherigen Gewinnsteuerwerte der Tochtergesellschaft werden ebenfalls zusammen gezählt (je 100), wobei nun die oben erwähnte versteuerte wiedereingebrachte Abschreibung ebenfalls hinzu gerechnet werden kann. Somit beträgt der Gewinnsteuerwert nach Fusion ebenfalls 300, übereinstimmend mit den Gestehungskosten.

7 Absorption einer Tochtergesellschaft

Sachverhalt

Bilanz der Pharma AG per 31.12.2008

Diverse Aktiven	1'000	Fremdkapital	400
Beteiligung Chemie AG (Buchwert, seit Gründung unverändert)	500	Aktienkapital	500
		gesetzliche Reserven	600
Total Aktiven	1'500	Total Passiven	1'500

Bilanz der Chemie AG per 31.12.2008

Diverse Aktiven (Buchwert) (stille Reserven 80)	1'500	Fremdkapital	900
		Aktienkapital	500
		Reserven	100
Total Aktiven	1'500	Total Passiven	1'500

Die Chemie AG hat die folgenden Ergebnisse erzielt:

Verlust 2006 (erstmaliger Verlust)	- 200	(keine Reserven per 1.1.2006 vorhanden)
Gewinn 2007	50	
Gewinn 2008	<u>50</u>	
steuerrechtlicher Verlustvortrag	- 100	

Der Verlust von 200 pro 2006 wurde durch die Muttergesellschaft Pharma AG mittels Zuschuss abgedeckt und damit der handelsrechtliche Verlustvortrag bei der Chemie AG eliminiert. Bei der Pharma AG wurde der Zuschuss im 2006 erfolgswirksam verbucht und steuerlich abgesetzt.

Die Pharma AG übernimmt nun die Chemie AG per 1.1.2009 im Rahmen einer Absorption.

Grundsätze / Steuerfolgen

- Zuschuss 2006:

Der Zuschuss im Jahre 2006 stellte bei der Chemie AG einen unechten Sanierungsgewinn dar, womit die ordentliche Verlustverrechnung aus dem Jahr 2006 erhalten blieb.

Bei der Pharma AG charakterisiert sich der Zuschuss steuerrechtlich als eine Investition in die Tochtergesellschaft, welcher somit in einem ersten Schritt auf der Beteiligung Chemie AG zu aktivieren und anschliessend erfolgs- und steuerwirksam abzuschreiben ist. Die Abschreibung qualifiziert sich als geschäftsmässig begründet, weil die Beteiligung Chemie AG trotz Zuschuss keine Werterhöhung erfährt (Aktienkapital 500 abzüglich Verlust 200 zuzüglich Zuschuss 200; damals keine stillen Reserven vorhanden = Nettosubstanz von 500, entsprechend dem Beteiligungsbuchwert bei der Pharma AG). Demgegenüber erhöhen sich die Gestehungskosten der Beteiligung Chemie AG auf den Betrag von 700 (bisheriger Nominalwert aus Gründung von 500 zuzüglich Zuschuss von 200).

- Absorption 2009:

Die Übernahme der Chemie AG durch die Pharma AG führt bei dieser zu einem handels-

rechtlichen Fusionsgewinn, der in die Reserven übergeht. Es zeigt sich folgende Bilanz nach Fusion:

Bilanz der Pharma AG per 1.1.2009

Diverser Aktiven (mit stillen Reserven)	2'500	Fremdkapital Aktienkapital gesetzliche Reserven	1'300 500 700
Total Aktiven	2'500	Total Passiven	2'500

- Handelsrechtliche Berechnung des Fusionsgewinns:

Buchwert der Beteiligung bei der Muttergesellschaft	500 (Gestehungskosten 700)
buchmässiger Aktivenüberschuss der Tochtergesellschaft	<u>600</u> (+stille Reserven 80)
Fusionsgewinn buchmässig	100

Steuerrechtlich kann in der Regel für Fusionsgewinne der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden, sofern es sich dabei nicht um wieder eingebrachte Abschreibungen handelt. Man könnte nun davon ausgehen, dass auf dem handelsrechtlichen Fusionsgewinn von 100 der Beteiligungsabzug ganz einfach verweigert würde. Steuerrechtlich erfolgt jedoch eine differenziertere Betrachtungsweise, welche bereits im KS Nr. 5, Ziff. 4.1.5.2.5 erwähnt wird. Demnach ist bei der Veranlagung zur letzten Steuerperiode vor der Fusion zu prüfen, inwieweit allfällige Abschreibungen oder Rückstellungen auf der Beteiligung an der Tochtergesellschaft noch geschäftsmässig begründet sind (mit Hinweis auf KS der EStV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.2). Nach diesem Grundsatz resultiert das folgende Ergebnis.

- Steuerrechtlicher Fusionsverlust:

Wird eine zuvor sanierte Gesellschaft durch eine Absorptionsfusion betroffen, müssen sich die Abschreibungen auf den aktivierten (und abgeschrieben) Sanierungszuschüssen auch im Zeitpunkt der Fusion noch als geschäftsmässig begründet erweisen (aufgrund von Art. 62 Abs. 4 DBG und § 76 Abs. 4 StG). Im vorliegenden Fall repräsentiert die Beteiligung Chemie AG bei der Muttergesellschaft per 31.12.2008 einen tatsächlichen Wert von 680 (buchmässiges Eigenkapital gemäss Bilanz von 600 zuzüglich 80 stille Reserven). Im Hinblick auf die Fusion ist die Beteiligung bei der Pharma AG aufgrund des erwähnten Grundsatzes steuerlich aufzuwerten (Zwangsaufwertung), woraus vor der Fusion im Jahre 2008 bei der Muttergesellschaft ein ordentlich steuerbarer Gewinn von 180 resultiert (wieder eingebrachte Abschreibungen und somit nicht beteiligungsabzugswürdig). Steuerrechtlich ergibt sich somit per Fusionszeitpunkt folgende Berechnung:

Gewinnsteuerwert der Beteiligung (versteuerte stille Reserven 180)	680 (Gest.-Kosten 700)
buchmässiger Aktivenüberschuss der Tochtergesellschaft	<u>600</u>
steuerrechtlich, unechter Fusionsverlust	80

Der vorliegende Fusionsverlust kann im Fusionsjahr 2009 steuerlich nicht abgesetzt werden (Art. 61 Abs. 5 DBG und § 75 Abs. 5 StG), weil noch stille Reserven im entsprechenden Ausmass vorhanden sind und somit ein unechter Fusionsverlust vorliegt.

- Verlustübernahme aus Tochtergesellschaft:

Die steuerlich noch nicht verrechneten Verluste der Chemie AG gehen im Rahmen der Fusion auf die Muttergesellschaft über und können hier innerhalb der ordentlichen Ver-

lustverrechnungsfrist angerechnet werden.

- Ergänzende Bemerkung:

Wenn die Gesellschaft in den Jahren 2007 und 2008 nur ausgeglichene Ergebnisse realisiert hätte und per Fusion auch keine stillen Reserven vorhanden gewesen wären, hätte die Beteiligung keine Werterholung erfahren und die steuerliche Zwangsaufwertung hätte nicht vorgenommen werden können. In diesem Fall hätte der Sanierungszuschuss von 200 bei der Muttergesellschaft steuerlich definitiv abgesetzt werden können; bei der Tochtergesellschaft hätte zufolge unechten erfolgsneutralem Sanierungsgewinn keine Verlustverrechnung stattgefunden und im Anschluss an die Fusion könnten diese Vorjahresverluste bei der Muttergesellschaft weiterhin verrechnet werden. Diese doppelte Verlustanrechnung müsste in diesem Fall steuerlich hingenommen werden. Diesbezüglich ist jedoch die Steuerumgehungsproblematik zu beachten: Wenn beispielsweise der Sanierungszuschuss erst kurz vor Absorption erbracht worden wäre (und keine Werterholung der Beteiligung eingetreten wäre) würden die bestehenden Verluste der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft zwar steuerlich wiederum angerechnet - aber der vorangehende Sanierungszuschuss würde bei der Muttergesellschaft nicht als geschäftsmässig begründeter Aufwand zugelassen.

In Bezug auf die steuerliche Übernahme von Verlustvorträgen bei Fusionen bestehen im Übrigen die bekannten Steuerumgebungsvorbehalte (u.a. Mantelabsorption, Betriebseinstellung vor oder nach Fusion), welche von der Rechtsprechung bereits sanktioniert wurden.

8 Verdeckte Kapitaleinlagen (vgl. Vorbemerkungen Ziff. 1)

8.1 Von einer natürlichen Person

Sachverhalt

Bilanz der Chemie AG 31.12.2008

Diverse Aktiven	5'900	Fremdkapital	5'000
Vorjahresverluste 2006-2008	400	Aktienkapital	1'000
		Reserven	300
Total Aktiven	6'300	Total Passiven	6'300

Der Alleinaktionär der Chemie AG verfügt in seinem Privatvermögen über eine fremdvermietete Eigentumswohnung mit den folgenden Kriteriumswerten:

Anlagewert	500'000
Verkehrswert	900'000

Der Aktionär hat nun die Stockwerkeinheit per 1.1.2009 zum grundstückgewinnsteuerrechtlichen Anlagewert von Fr. 500'000 an die Chemie AG veräussert. Anschliessend im Jahre 2009 hat die Chemie AG diese Liegenschaft zum Preis von Fr. 900'000 an eine Drittperson verkauft und den Buchgewinn von Fr. 400'000 mit dem steuerlichen Verlustvortrag verrechnet.

Grundsätze / Steuerfolgen

- Stufe Anteilsinhaber:

Zwar ist es gemäss § 17 Abs. 2 GGStG möglich, dass eine Liegenschaft unterpreislich vom Privatvermögen in das Geschäftsvermögen überführt wird. In solchen Fällen gilt als grundstückgewinnsteuerrechtlicher Veräusserungswert der Wert, zu dem das Vermögenobjekt in der Unternehmung aktiviert wird. Im Ausmass des Minderpreises liegt eine verdeckte Kapitaleinlage vor, welche im Normalfall (bei einer wirtschaftlich gesunden Gesellschaft) der wirtschaftlichen Doppelbelastung unterstellt wird, womit das Besteuerungssubstrat vollumfänglich erhalten bleibt. Daher ist es sachgerecht, dass aufgrund der erwähnten Norm auf die Abrechnung eines Wertzuwachsgewins im Normalfall verzichtet wird.

Der vorliegende Fall fällt jedoch in den Bereich der Steuerumgehung, womit beim veräussernden Anteilsinhaber ein Wertzuwachsgewin von Fr. 400'000 mittels Grundstückgewinnsteuer abzurechnen ist (Bund: steuerfreier Kapitalgewin). Die vorliegende Rechtsgestaltung erscheint absonderlich (ungewöhnliche Rechtsgestaltung) und dient letztlich der Eliminierung der Grundstückgewinnsteuer (erhebliche Steuerersparnis). Ein steuerpflichtiger Kapitalgewin auf Stufe des Anteilsinhabers wird über die verrechenbaren Verluste einer Gesellschaft eliminiert und zugleich die private Beteiligung massgeblich saniert, welche in ihrem Wert entsprechend zunimmt.

Wegleitend dazu kann zudem die Norm von § 18 Abs. 1 GGStG herangezogen werden. Demnach haben als Veräusserungspreis sämtliche Leistungen des Erwerbers zu gelten. Zuzugabe der verdeckten Kapitaleinlage setzt sich der massgebende Veräusserungspreis grundsätzlich aus zwei Komponenten zusammen: einerseits aus dem formell vereinbarten und verurkundeten Kaufpreis von Fr. 500'000 und andererseits aus dem verdeckten Wertzuwachs, der sich infolge der verdeckten Kapitaleinlage auf der privaten Beteiligung ergibt. Auch nach dieser Norm und Auslegung kann auf Stufe des Anteilsinhabers der Betrag von Fr. 400'000 mittels Grundstückgewinnsteuer abgerechnet werden.

- Stufe Gesellschaft:

Auf Stufe der Gesellschaft ist der gemäss Erfolgsrechnung ausgewiesene Kapitalgewin von Fr. 400'000 aufgrund von Art. 60 lit. a DBG und § 74 lit. a StG von der Besteuerung auszunehmen (Bund und Kanton). Die erwähnte Spezialnorm enthält einen wirtschaftlichen Inhalt und bezieht sich sowohl auf offene wie auch auf verdeckte Kapitaleinlagen, soweit sie aus dem Privatvermögen stammen (diejenigen, die direkt aus dem Geschäftsvermögen resultieren sind unter Umständen aufgrund der Umstrukturierungsnormen zu beurteilen). Nachdem die verdeckte Kapitaleinlage auf Stufe des Anteilsinhabers steuerlich offen gelegt wurde, kann dieser Qualifikation auch auf Stufe der Gesellschaft Rechnung getragen werden. Daher ist in einem ersten Schritt die Liegenschaft in der Steuerbilanz um Fr. 400'000 aufzuwerten (kantonalrechtlich = versteuerte stille Reserven; bundessteuerrechtlich = Kapitaleinlage nach steuerfreiem privatem Kapitalgewin). Beim anschliessenden Verkauf resultiert steuerrechtlich kein Buchgewin und der Verlustvortrag ist zwar handelsrechtlich, nicht aber steuerrechtlich verrechnet. Im Nettoergebnis stimmt das steuerrechtliche Kapital mit dem handelsrechtlichen Ausweis überein.

Das neurechtliche Kapitaleinlageprinzip findet grundsätzlich keine Anwendung auf die vorliegende Kapitaleinlage, nachdem handelsrechtlich eine Verlustverrechnung vorgenommen und damit die steuerrechtliche Vorschrift bezüglich Ausweis in der Jahresrechnung nicht eingehalten worden ist (vgl. Referat zum Kapitaleinlageprinzip).

8.2 Von einer Kapitalgesellschaft

Sachverhalt

Bilanz der Pharma AG per 31.12.2008 (Muttergesellschaft)

Diverse Aktiven	5'000	Fremdkapital	5'300
Liegenschaft (Verkehrswert 900)	500	Aktienkapital	500
Beteiligung Chemie AG (Buchwert) (Gestehungskosten 1'000)	900	gesetzliche Reserven	600
Total Aktiven	6'400	Total Passiven	6'400

Bilanz der Chemie AG 31.12.2008 (Tochtergesellschaft)

Diverse Aktiven	5'900	Fremdkapital	5'000
Vorjahresverluste 2006-2008	400	Aktienkapital	1'000
		Reserven	300
Total Aktiven	6'300	Total Passiven	6'300

Die Pharma AG überträgt ihre Rendite-Liegenschaft per 1.1.2009 zum Buchwert von 500 auf ihre Tochtergesellschaft. Anschliessend im Jahre 2009 veräussert die Chemie AG diese Liegenschaft zum Preis von 900 an eine Drittperson und mit dem Buchgewinn von 400 wird der Verlustvortrag verrechnet.

Grundsätze / Steuerfolgen

- Stufe Muttergesellschaft (Pharma AG):

Bei buchmässigen Vermögensübertragungen durch eine Muttergesellschaft auf eine Tochtergesellschaft gehen allfällige stille Reserven auf den übertragenen Vermögenswerten auf die Aktivposition "Beteiligung Tochtergesellschaft" über. Mit dem Verkauf dieser Beteiligung könnten diese stillen Reserven steuerneutral im Rahmen des Beteiligungsabzuges realisiert werden. Bei einer solchen Vermögensübertragung handelt es sich somit um eine steuersystematische Realisation, womit die stillen Reserven grundsätzlich im Zeitpunkt der Vermögensübertragung abzurechnen sind, sofern nicht ein steuerneutraler Umstrukturierungstatbestand vorgebracht werden kann.

Eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Rahmen der Umstrukturierungsnormen ist vorliegend nicht möglich, weil es sich um eine Kapitalanlageliegenschaft handelt und somit nicht um einen Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG und § 75 Abs. 1 lit. d StG). Somit sind die stillen Reserven auf der Liegenschaft von 400 bei der Pharma AG steuerlich abzurechnen. Diese steuerliche Abrechnung erhöht nun im selben Betrag den Gewinnsteuerwert der Beteiligung Chemie AG auf 1'300 (versteuerte stille Reserve von 400 in der Steuerbilanz) sowie die Gestehungskosten auf 1'400 (Investition im Ausmass der stillen Reserven). Ein steuerlicher Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung besteht nicht, da der relevante Gewinnsteuerwert von 1'300 dem tatsächlichen Substanzwert von 1'300 entspricht.

Steuerlich abgerechnete bzw. offen gelegte verdeckte Kapitaleinlagen erhöhen stets die Gestehungskosten und den Buchwert der betroffenen Beteiligung (Ziff. 2.5.1. und 2.5.3 KS Nr. 9 der EStV vom 9.7.1998). Ein späterer Verkauf der vorliegenden Beteiligung Chemie AG beispielsweise zum Substanzwert bzw. Gewinnsteuerwert von Fr. 1'300 wird

sich bei der Pharma AG dann steuerneutral verhalten.

- Stufe Tochtergesellschaft (Chemie AG):

Auf Stufe der Tochtergesellschaft ist der gemäss Erfolgsrechnung ausgewiesene Kapitalgewinn von 400 aufgrund von Art. 60 lit. a DBG und § 71 lit. a StG von der Besteuerung auszunehmen. Nachdem auf Stufe der Muttergesellschaft die Kapitaleinlage abgerechnet wurde, ist diese auf Stufe der Gesellschaft steuerlich ebenfalls offen zu legen. Daher ist in einem ersten Schritt die Liegenschaft in der Steuerbilanz um 400 aufzuwerten (versteuerte stille Reserven). Beim anschliessenden Verkauf resultiert steuerrechtlich kein Buchgewinn und der Verlustvortrag ist steuerrechtlich noch nicht verrechnet (jedoch handelsrechtlich ist die Verrechnung erfolgt). Im Nettoergebnis stimmt das steuerrechtliche Kapital mit dem handelsrechtlichen Ausweis bzw. mit dem Substanzwert von Fr. 1'300 überein.

Das neurechtliche Kapitaleinlageprinzip fällt vorliegend ausser Traktandum, weil die Beteiligungsrechte im Buchwertprinzip gehalten werden (Anwendung nur bei Anteilsinhabern, welche ihre Beteiligungen im Privatvermögen und somit im Nennwertprinzip halten).

- Alternative:

Resultieren andere Steuerfolgen, wenn die Muttergesellschaft anstelle der unterpreislichen Liegenschaftsübertragung einen Sanierungszuschuss von 400 leisten würde, welche sie zulasten ihrer Erfolgsrechnung verbuchen würde?

Es resultieren sinngemäss dieselben Steuerfolgen und Korrekturen, weil anstelle einer verdeckten Kapitaleinlage (welche steuerlich offen gelegt worden ist), nun mit dem Zuschuss eine offen verbuchte Kapitaleinlage getätigt wird.

Bei der Muttergesellschaft wäre der Zuschuss in einem ersten Schritt ebenfalls auf der Beteiligung Chemie AG zu aktivieren - und somit in der Erfolgsrechnung aufzurechnen. Anschliessend müsste eine allfällige Abschreibung diskutiert werden, wobei vorliegend der Substanzwert der Chemie AG zufolge des erhaltenen Zuschusses auf den Betrag von Fr. 1'300 steigt. Die geschäftsmässige Begründetheit einer Abschreibung dürfte somit wiederum nicht gegeben sein, womit der Zuschuss bei der Muttergesellschaft letztlich nicht erfolgswirksam geltend gemacht werden kann (aktivierungsfähig). Auch bei dieser Alternative hätten wir sowohl den Gewinnsteuerwert als auch die Gestehungskosten auf den oben erwähnten Beträgen.

Bei der Tochtergesellschaft handelt es sich beim Zuschuss um einen unechten (erfolgsneutralen) Sanierungsgewinn, womit das Verlustverrechnungssubstrat von 400 erhalten bleibt. Das massgebende Eigenkapital (Substanzwert) steigt damit von 900 auf 1'300 (gleiches Ergebnis wie oben).

8.3 Laufende Rechtsgeschäfte

Wie bei den oben dargestellten Beispielen (Ziff. 8.1 bzw. 8.2), bei denen es sich jeweils um einmalige verdeckte Kapitaleinlagen handelt und bei denen eine steuerliche Korrektur unbestritten erscheint, besteht dieselbe steuerrechtliche Konstellation bei laufenden Rechtsgeschäften. Um eine verdeckte Kapitaleinlage handelt es sich beispielsweise auch dann, wenn der Anteilsinhaber (natürliche Person oder juristische Person) seiner Gesellschaft eine Liegenschaft unterpreislich oder unentgeltlich zur Verfügung stellt oder wenn er der Gesell-

schaft zinslose Darlehen gewährt, ebenfalls wenn arbeitsrechtliche Leistungen nur unvollständig verrechnet werden (z.B. Lohnverzicht durch Aktionär).

Bei offensichtlichen Missverhältnissen und in Verbindung mit der Verlustverrechnungsproblematik auf Stufe der (Tochter-)Gesellschaft sind auch solche verdeckte Kapitaleinlagen steuerlich grundsätzlich zu korrigieren, sofern das beteiligungsrechtliche Verhältnis den Grund für die verdeckte Kapitaleinlage darstellt (stille Sanierungen).

Die steuerlichen Korrekturen erfolgen grundsätzlich nach der gleichen Systematik wie oben dargestellt. Gegebenenfalls hat der Anteilsinhaber darzulegen, dass ein unabhängiger Dritter ebenfalls auf eine vollständige Leistungsverrechnung verzichtet hätte - beispielsweise aufgrund eines zwischenzeitlich schlechten Geschäftsganges bei der begünstigten Gesellschaft.

8.4 Schlussbemerkung zu den verdeckten Kapitaleinlagen

Verdeckte Kapitaleinlagen haben mit den verdeckten Gewinnausschüttungen (geldwerten Leistungen) gemeinsam, dass sie im beteiligungsrechtlichen Verhältnis und nicht in einem Rechtsgeschäft begründet sind, wie sie unter unabhängigen Dritten abgeschlossen würden.

In der Veranlagungspraxis standen bisher die verdeckten Gewinnausschüttungen im Vordergrund und auf diesen Problembereich sind die gesetzlichen Bestimmungen der Steuergesetze auch vor allem ausgerichtet. Die verdeckten Kapitaleinlagen gemäss Art. 60 lit. a DBG und § 74 lit. a StG spielten bisher in der Praxis nur eine untergeordnete Bedeutung, weil dadurch Einkommensbestandteile in den wirtschaftlichen Doppelbesteuerungsbereich verschoben wurden und dem Fiskus damit in der Regel kein Steuersubstrat verloren ging.

Mit dem Teilbesteuerungsverfahren und in Verbindung mit den teilweise stark reduzierten Steuersätzen auf Stufe der Gesellschaft ändert sich die Steuerplanung im Bereich der Verrechnungs- und Bezugspolitik (teilbesteuerte Dividenden oder steuerfreier Wertzuwachsge Gewinn anstelle von steuerbaren Lohn, Miet- und Darlehenszinsen etc.). Diese Steuerplanung wird praxismässig im Normalfall zugelassen, soweit nicht völlige Missverhältnisse in Bezug auf Leistung und Gegenleistung vorliegen. Die Grenzen zur problematischen Steuerumgehung werden aber dann überschritten, wenn der Anteilsinhaber in nicht begründbarer Weise auf steuerbares Einkommen verzichtet, um damit auf Stufe der Gesellschaft verrechenbare Verluste zu konsumieren bzw. um eine offene Sanierung zu umgehen (Vermeidung von steuerlich nicht absetzbaren Sanierungsaufwendungen).