



Direkte Bundessteuer Verrechnungssteuer Stempelabgaben

Bern, 1. Februar 2022

Kreisschreiben Nr. 5a

Umstrukturierungen

Inhaltsübersicht		Seite
1.	Einleitung	11
2.	Rechtliche Grundlagen	12
2.1	Zivilrecht	12
2.2	Direkte Bundessteuer	12
2.3	Verrechnungssteuer	15
2.4	Stempelabgaben	16
2.5	Mehrwertsteuer	17
3.	Umstrukturierungen von Personenunternehmungen	19
3.1	Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung	19
3.2	Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person	21
3.3	Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen bei Umstrukturierungen	28
4.	Umstrukturierungen von juristischen Personen	29
4.1	Zusammenschluss	29
4.2	Umwandlung	51
4.3	Spaltung	62
4.4	Übertragung auf Tochtergesellschaft (Ausgliederung)	72
4.5	Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften	81
4.6	Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen	89
4.7	Ersatzbeschaffung von Beteiligungen	91
5.	Inkrafttreten	93

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Einleitung	11
2. Rechtliche Grundlagen.....	12
2.1 Zivilrecht.....	12
2.2 Direkte Bundessteuer.....	12
2.2.1 Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit.....	12
2.2.2 Gewinnsteuer	14
2.2.3 Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen.....	15
2.3 Verrechnungssteuer	15
2.4 Stempelabgaben	16
2.4.1 Emissionsabgabe	16
2.4.2 Umsatzabgabe	16
2.5 Mehrwertsteuer	17
Meldeverfahren bei Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung	17
3. Umstrukturierungen von Personenunternehmungen.....	19
3.1 Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung	19
3.1.1 Tatbestände.....	19
3.1.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit).....	19
3.1.2.1 Grundsatz	19
3.1.2.2 Ausgleichszahlungen	20
3.1.2.3 Vorjahresverluste	20
3.1.3 Umsatzabgabe	20
3.1.4 Nicht betroffene Steuern.....	20
3.2 Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person.....	21
3.2.1 Tatbestände.....	21
3.2.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit).....	21
3.2.2.1 Grundsatz	21
3.2.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz.....	23
3.2.2.3 Betrieb und Teilbetrieb	23
3.2.2.4 Veräußerungssperrfrist.....	24
3.2.3 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer).....	25
3.2.3.1 Rückwirkende Übertragung.....	25
3.2.3.2 Verletzung der Veräußerungssperrfrist.....	25
3.2.3.3 Vorjahresverluste	26

3.2.4	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	26
3.2.5	Verrechnungssteuer	26
3.2.6	Emissionsabgabe	26
3.2.7	Umsatzabgabe	26
3.3	Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen bei Umstrukturierungen	28
3.3.1	Tatbestand.....	28
3.3.2	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit).....	28
3.3.3	Umsatzabgabe	28
3.3.4	Nicht betroffene Steuern.....	28
4.	Umstrukturierungen von juristischen Personen.....	29
4.1	Zusammenschluss	29
4.1.1	Übersicht	29
4.1.1.1	Tatbestände	29
4.1.1.2	Echte Fusion	30
4.1.1.3	Unechte Fusion.....	30
4.1.1.4	Abgrenzung Fusion – Quasifusion – Transponierung – indirekte Teil-, oder Totalliquidation.....	30
4.1.2	Zusammenschluss mit Verschmelzung (Fusion) im Allgemeinen.....	31
4.1.2.1	Tatbestände und Definitionen	31
4.1.2.1.1	Übertragung	31
4.1.2.1.2	Absorption	31
4.1.2.1.3	Kombination	31
4.1.2.1.4	Vermögensübertragung.....	31
4.1.2.1.5	Tausch der Anteils- und Mitgliedschaftsrechte oder Abfindung.....	31
4.1.2.1.6	Fusion im steuerlichen Sinn	31
4.1.2.1.7	Gesellschaft.....	32
4.1.2.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	32
4.1.2.2.1	Grundsatz.....	32
4.1.2.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	32
4.1.2.2.3	Rückwirkende Fusion	32
4.1.2.2.4	Vorjahresverluste.....	33
4.1.2.2.5	Verwendung eigener Beteiligungsrechte	33
4.1.2.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	33
4.1.2.3.1	Grundsatz.....	33
4.1.2.3.2	Austausch der Beteiligungsrechte, Nennwerterhöhungen und Reserven aus Kapitaleinlagen (KER)	33
4.1.2.3.3	Ausgleichszahlungen und Abgeltungen für Sonderrechte	34
4.1.2.3.4	Rückkauf von Genussscheinen	34
4.1.2.3.5	Abfindungen	34
4.1.2.3.6	Barfusionen	34
4.1.2.3.7	Verwendung eigener Beteiligungsrechte	34

4.1.2.3.8	Squeeze-Out-Abfindungen	35
4.1.2.3.9	Absorption einer inländischen Gesellschaft durch eine ausländische Gesellschaft.....	35
4.1.2.4	Verrechnungssteuer.....	36
4.1.2.4.1	Fusionen von inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.....	36
4.1.2.4.2	Fusionen mit einer ausländischen Gesellschaft	36
4.1.2.5	Emissionsabgabe.....	37
4.1.2.6	Umsatzabgabe.....	37
4.1.3	Echte und unechte Fusion unabhängiger Gesellschaften (Parallelgesellschaften)	38
4.1.3.1	Tatbestand	38
4.1.3.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	39
4.1.3.2.1	Grundsatz.....	39
4.1.3.2.2	Fusionsagio und -disagio.....	39
4.1.3.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	39
4.1.3.4	Verrechnungssteuer.....	40
4.1.3.5	Emissionsabgabe.....	40
4.1.3.6	Umsatzabgabe.....	40
4.1.4	Echte und unechte Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften).....	40
4.1.4.1	Tatbestand	40
4.1.4.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	41
4.1.4.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	41
4.1.4.3.1	Grundsatz.....	41
4.1.4.3.2	Fusionen mit Gesellschaften mit echter Unterbilanz.....	41
4.1.4.4	Verrechnungssteuer.....	41
4.1.4.4.1	Grundsatz.....	41
4.1.4.4.2	Fusionen mit Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit echter Unterbilanz	41
4.1.4.5	Emissionsabgabe.....	41
4.1.4.6	Umsatzabgabe.....	42
4.1.5	Absorption einer Tochtergesellschaft (Tochterabsorption; „Up-Stream Merger“).....	42
4.1.5.1	Tatbestand	42
4.1.5.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	43
4.1.5.2.1	Grundsatz.....	43
4.1.5.2.2	Fusionsgewinne und -verluste	43
4.1.5.2.3	Aktivierung eines unechten Fusionsverlustes als Goodwill	43
4.1.5.2.4	Echter Fusionsverlust oder Wertberichtigung auf der untergehenden Beteiligung und Übernahme von Verlustvorträgen der absorbierten Tochtergesellschaft	43
4.1.5.2.5	Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen an der absorbierten Gesellschaft.....	44

4.1.5.3	Verrechnungssteuer.....	44
4.1.5.4	Emissionsabgabe.....	44
4.1.5.5	Umsatzabgabe.....	44
4.1.5.6	Nicht betroffene Steuer	44
4.1.6	Absorption der Muttergesellschaft (Mutterabsorption; „Down-Stream Merger“ oder „Reverse Merger“).....	45
4.1.6.1	Tatbestand	45
4.1.6.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	45
4.1.6.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	46
4.1.6.4	Verrechnungssteuer.....	46
4.1.6.5	Emissionsabgabe.....	47
4.1.6.6	Umsatzabgabe.....	47
4.1.7	Zusammenschluss ohne Verschmelzung; fusionsähnlicher Zusammenschluss; Quasifusion.....	48
4.1.7.1	Tatbestand	48
4.1.7.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	49
4.1.7.2.1	Grundsatz.....	49
4.1.7.2.2	Verwendung eigener Beteiligungsrechte	49
4.1.7.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	49
4.1.7.3.1	Grundsatz.....	49
4.1.7.3.2	Quasifusion mit zeitnaher Absorption	49
4.1.7.4	Verrechnungssteuer.....	50
4.1.7.5	Emissionsabgabe.....	50
4.1.7.6	Umsatzabgabe.....	50
4.2	Umwandlung	51
4.2.1	Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person im Allgemeinen	51
4.2.1.1	Tatbestände	51
4.2.1.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	51
4.2.1.2.1	Grundsatz.....	51
4.2.1.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	51
4.2.1.2.3	Rückwirkende Umwandlung	51
4.2.1.2.4	Vorjahresverluste.....	52
4.2.1.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	52
4.2.1.4	Verrechnungssteuer.....	52
4.2.1.5	Emissionsabgabe.....	52
4.2.1.6	Umsatzabgabe.....	53
4.2.2	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.....	53
4.2.2.1	Tatbestand	53
4.2.2.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	53
4.2.2.2.1	Grundsatz.....	53
4.2.2.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	53

4.2.2.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	54
4.2.2.3.1	Grundsatz.....	54
4.2.2.3.2	Sitzverlegung ins Ausland	54
4.2.2.4	Verrechnungssteuer.....	54
4.2.2.4.1	Grundsatz.....	54
4.2.2.4.2	Sitzverlegung ins Ausland	55
4.2.2.5	Emissionsabgabe.....	55
4.2.2.6	Umsatzabgabe.....	55
4.2.3	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person.....	55
4.2.3.1	Tatbestand	55
4.2.3.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	55
4.2.3.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	55
4.2.3.4	Verrechnungssteuer.....	56
4.2.3.5	Umsatzabgabe.....	56
4.2.3.6	Nicht betroffene Steuer	56
4.2.4	Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.....	56
4.2.4.1	Tatbestand	56
4.2.4.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	56
4.2.4.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	56
4.2.4.4	Verrechnungssteuer.....	57
4.2.4.5	Emissionsabgabe.....	57
4.2.4.6	Umsatzabgabe.....	57
4.2.5	Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft	57
4.2.5.1	Tatbestand	57
4.2.5.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	58
4.2.5.2.1	Massgeblichkeit der Handelsbilanz	58
4.2.5.2.2	Vorjahresverluste.....	58
4.2.5.3	Verrechnungssteuer.....	58
4.2.5.4	Emissionsabgabe.....	59
4.2.5.5	Umsatzabgabe.....	59
4.2.5.6	Nicht betroffene Steuer	59
4.2.6	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung	59
4.2.6.1	Tatbestand	59
4.2.6.2	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)	59
4.2.6.2.1	Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte	59
4.2.6.2.2	Vorjahresverluste.....	60
4.2.6.3	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	60
4.2.6.3.1	Grundsatz.....	60

4.2.6.3.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	60
4.2.6.3.3	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in die Betriebsstätte einer Personenunternehmung	60
4.2.6.3.4	Rückwirkende Umwandlung	61
4.2.6.4	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	61
4.2.6.5	Verrechnungssteuer	61
4.2.6.6	Umsatzabgabe	61
4.2.6.7	Nicht betroffene Steuer	61
4.3	Spaltung	62
4.3.1	Tatbestände	62
4.3.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	63
4.3.2.1	Grundsatz	63
4.3.2.2	Rückwirkende Spaltung	64
4.3.2.3	Veräusserungssperrfrist	64
4.3.2.4	Abgrenzung zwischen Spaltung und Verkauf	64
4.3.2.5	Betrieb und Teilbetrieb	64
4.3.2.6	Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften	65
4.3.2.7	Finanz- und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften	65
4.3.2.8	Immobilien gesellschaften	66
4.3.2.9	Wertberichtigungen und Abschreibungen auf übertragenen Beteiligungen	66
4.3.2.10	Gestehungskosten einer durch Spaltung übertragenen Beteiligung	66
4.3.2.11	Steuerfolgen für eine beteiligte juristische Person (Muttergesellschaft) bei einer symmetrischen Spaltung (modifizierte Dreieckstheorie)	66
4.3.2.12	Gewinnsteuerfolgen bei Nichterfüllung des Betriebserfordernisses	67
4.3.2.13	Übernahme von Vorjahresverlusten	68
4.3.2.14	Übernahme des selbst geschaffenen Mehrwerts	68
4.3.2.15	Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft	68
4.3.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	68
4.3.3.1	Veräusserungssperrfrist	68
4.3.3.2	Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen	68
4.3.3.3	Steuerfolgen einer nicht gewinnsteuerneutralen Spaltung	69
4.3.4	Verrechnungssteuer	69
4.3.4.1	Grundsatz	69
4.3.4.2	Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen	70
4.3.4.3	Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft	70
4.3.5	Emissionsabgabe	70
4.3.6	Umsatzabgabe	71
4.4	Übertragung auf Tochtergesellschaft (Ausgliederung)	72
4.4.1	Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens	72
4.4.1.1	Tatbestand	72
4.4.1.1.1	Tochterausgliederung und Fusionsausgliederung	72

4.4.1.1.2	Übertragung	73
4.4.1.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	73
4.4.1.2.1	Grundsatz	73
4.4.1.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	73
4.4.1.2.3	Inländische Tochtergesellschaft	74
4.4.1.2.4	Übertragung	74
4.4.1.2.5	Betrieb und Teilbetrieb	74
4.4.1.2.6	Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens	74
4.4.1.2.7	Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft	74
4.4.1.2.8	Veräusserungssperrfrist	75
4.4.1.2.9	Vorjahresverluste.....	76
4.4.1.2.10	Übernahme des selbst geschaffenen Mehrwerts	76
4.4.1.3	Verrechnungssteuer.....	76
4.4.1.4	Emissionsabgabe.....	76
4.4.1.5	Umsatzabgabe.....	77
4.4.1.6	Nicht betroffene Steuern	77
4.4.2	Ausgliederung von Beteiligungen	78
4.4.2.1	Tatbestand	78
4.4.2.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	78
4.4.2.2.1	Grundsatz	78
4.4.2.2.2	Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft	78
4.4.2.2.3	Veräusserungssperrfrist	78
4.4.2.2.4	Übertragung auf eine ausländische Tochtergesellschaft	78
4.4.2.2.5	Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände	79
4.4.2.3	Verrechnungssteuer.....	79
4.4.2.4	Emissionsabgabe.....	79
4.4.2.5	Umsatzabgabe.....	80
4.4.2.6	Nicht betroffene Steuern	80
4.5	Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften	81
4.5.1	Tatbestand.....	81
4.5.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer).....	81
4.5.2.1	Grundsatz	81
4.5.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz.....	82
4.5.2.3	Inländische Konzerngesellschaften.....	82
4.5.2.4	Übertragung	83
4.5.2.5	Direkt und indirekt gehaltene Beteiligungen.....	83
4.5.2.6	Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft.....	83
4.5.2.7	Wertberichtigungen und Abschreibungen auf übertragenen Beteiligungen	83
4.5.2.8	Gestehungskosten einer übertragenen Beteiligung	84
4.5.2.9	Betrieb und Teilbetrieb	84
4.5.2.10	Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens.....	84

4.5.2.11	Vorjahresverluste	84
4.5.2.12	Übernahme des selbst geschaffenen Mehrwerts	84
4.5.2.13	Übertragung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft	84
4.5.2.14	Übertragung auf die Muttergesellschaft	85
4.5.2.15	Übertragung zwischen Schwestergesellschaften	85
4.5.2.16	Steuerfolgen für eine beteiligte juristische Person (Muttergesellschaft) bei einer Übertragung auf eine Schwestergesellschaft (modifizierte Dreieckstheorie)	85
4.5.2.17	Veräußerungssperrfrist	85
4.5.3	Verrechnungssteuer	87
4.5.3.1	Grundsatz	87
4.5.3.2	Übertragung auf eine Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz	87
4.5.3.3	Veräußerungssperrfrist	87
4.5.4	Emissionsabgabe	87
4.5.5	Umsatzabgabe	87
4.5.6	Nicht betroffene Steuer	88
4.6	Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen	89
4.6.1	Tatbestand	89
4.6.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	89
4.6.2.1	Grundsatz	89
4.6.2.2	Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände	89
4.6.2.3	Übernahme der bisherigen Gewinnsteuerwerte bei Quasifusionen	89
4.6.2.4	Gestehungskosten bei Unternehmenszusammenschlüssen	90
4.6.2.5	Ausgleichszahlungen bei Unternehmenszusammenschlüssen	90
4.6.2.6	Abfindungen bei Barfusionen	90
4.6.2.7	Grenzüberschreitender Beteiligungsaustausch	90
4.6.3	Verrechnungssteuer	90
4.6.4	Emissionsabgabe	90
4.6.5	Umsatzabgabe	90
4.7	Ersatzbeschaffung von Beteiligungen	91
4.7.1	Tatbestand	91
4.7.2	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)	91
4.7.3	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	91
4.7.3.1	Grundsatz	91
4.7.3.2	Veräußernde Gesellschaft	91
4.7.3.3	Veräußerte Beteiligung	91
4.7.3.4	Ersatzobjekt	92
4.7.3.5	Ersatz innert angemessener Frist	92
4.7.3.6	Verbuchung	92
4.7.3.7	Nicht reinvestierter Teil des Veräußerungserlöses	92
4.7.3.8	Gewinnsteuerwert	92
4.7.3.9	Gestehungskosten	92

4.7.3.10	Wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertberichtigungen	92
4.7.4	Umsatzabgabe	92
4.7.5	Nicht betroffene Steuern.....	93
5.	<i>Inkrafttreten</i>	93

Anhang: Beispiele 1 – 27

1. Einleitung

Das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG; SR 221.301) regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse sowie die steuerrechtlichen Folgen von Umstrukturierungen auf der Unternehmensebene (Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben).

Nicht alle zivilrechtlichen Vorgänge gemäss FusG sind steuerneutral. Andererseits können auch zivilrechtliche Vorgänge, die nicht im FusG geregelt sind, steuerneutral sein. Die Bedingungen für steuerneutrale Umstrukturierungstatbestände und die Steuerfolgen, wenn die Bedingungen nicht oder nur teilweise eingehalten werden, sind in den betreffenden Steuergesetzen geregelt.

Die Steuerfolgen für die Inhaber von Beteiligungsrechten von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften im Privatvermögen wurden mit dem FusG nicht neu geregelt. Aus Gründen der Vollständigkeit werden jedoch im vorliegenden Kreisschreiben auch die Steuerfolgen für diesen Personenkreis aufgezeigt.

Im vorliegenden Kreisschreiben werden die Steuerfolgen des Bundes (Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben) zu Umstrukturierungstatbeständen auf der Unternehmensebene und für die Anteilsinhaber wiedergegeben. Wie die Gesetzesbestimmungen sind auch die nachfolgenden Ausführungen und Beispiele nicht abschliessend zu verstehen.

Das aktualisierte Kreisschreiben Nr. 5a zu den Umstrukturierungen beinhaltet neben allgemeinen redaktionellen Änderungen die gesetzlichen Anpassungen (insbesondere Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen [Unternehmenssteuerreformgesetz II]¹, in Kraft getreten am 1. Januar 2009, sowie Bundesgesetz vom 28. September 2018 über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung [STAF]², in Kraft getreten am 1. Januar 2020) sowie die seit der Publikation des Kreisschreibens Nr. 5 ergangenen relevanten Urteile des Bundesgerichts und Praxisanpassungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Zudem wird im vorliegenden Kreisschreiben nicht mehr zwischen Alt- und Neu-Beteiligung unterschieden.

¹ AS 2008 2893

² AS 2019 2395

2. Rechtliche Grundlagen

2.1 Zivilrecht

Im FusG ist die Fusion für alle Gesellschaftsformen des Obligationenrechts sowie für Vereine und Stiftungen gesetzlich geregelt. Die Umwandlung der Rechtsform ist generell zugelassen, soweit die Strukturen der verschiedenen Rechtsformen vereinbar sind. Zusätzlich regelt das FusG die Spaltung von Unternehmen und die Übertragung eines Unternehmens oder eines Teils davon durch das Instrument der Vermögensübertragung.

Die Regelungen der Fusion und der Spaltung erfassen sowohl Vorgänge unter Gesellschaften derselben Rechtsform (z.B. die Fusion von zwei Aktiengesellschaften) wie auch unter Gesellschaften mit unterschiedlichen Rechtsformen (z.B. die Fusion einer Kollektivgesellschaft mit einer Aktiengesellschaft). Das FusG erstreckt sich ausserdem auf grenzüberschreitende Vorgänge, d.h. auf solche, an denen Gesellschaften mit Sitz in verschiedenen Staaten beteiligt sind. Erfasst werden ebenfalls Fusionen und Umwandlungen, die der Überführung von Institutionen des öffentlichen Rechts in Gesellschaften des Privatrechts dienen (z.B. die Umwandlung einer Kantonalbank in eine Aktiengesellschaft).

2.2 Direkte Bundessteuer

2.2.1 Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit

Artikel 18 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11) umschreibt die Realisationstatbestände für stille Reserven von Personenunternehmungen (Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen). Solche Kapitalgewinne gehören zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit.

Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen werden realisiert durch:

- echte Realisation (z.B. Veräusserung);
- buchmässige Realisation (z.B. Aufwertung);
- steuersystematische Realisation.

Eine steuersystematische Realisation liegt vor, wenn bisher latent steuerbelastete Kapitalgewinne steuerfrei oder von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Darunter fallen:

- die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Privatentnahme; Steuerfreiheit der privaten Kapitalgewinne; Art. 16 Abs. 3 DBG)³;
- die Überführung von Geschäftsvermögen in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (keine Erstreckung der Steuerpflicht auf ausländische Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten; Art. 6 Abs. 1 DBG).

³ Botschaft zum FusG, BBI **2000** 4507, Ziff. 2.2.7

Artikel 19 DBG und die diesbezüglichen Ausführungen und Beispiele im vorliegenden Kreis schreiben regeln im Sinne von nicht abschliessend aufgezählten Ausnahmen die Steuerneutralität bei Umstrukturierungen. Steuerneutralität ist grundsätzlich dann gegeben, wenn keine Liquidation oder Veräusserung vorliegt (subjektive Verknüpfung der stillen Reserven), die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektive Verknüpfung der stillen Reserven) und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in der Schweiz erhalten bleibt (fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven).⁴

Die fiskalische Verknüpfung liegt nur dann vor, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Das ist nach Artikel 6 Absatz 3 DBG bei der Anwendung der objektmässigen (direkten) Methode gewährleistet.

Der Begriff der Umstrukturierung ist im Steuerrecht ergebnisorientiert, d.h. aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Er ist nicht auf Umstrukturierungen nach FusG beschränkt. So bedingt zum Beispiel die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft zivilrechtlich eine Liquidation (Löschung) des Einzelunternehmens und die Übertragung der Aktiven und Passiven auf eine Kapitalgesellschaft. Obwohl damit grundsätzlich der Tatbestand einer echten Realisation gegeben wäre, qualifiziert sich dieser Vorgang unter bestimmten Bedingungen als steuerneutrale Umstrukturierung.

Werden im Rahmen einer Umstrukturierung stille Reserven – auf einzelnen Aktiven oder gesamthaft – nicht vollständig steuerneutral übertragen, indem die massgeblichen Einkommenssteuerwerte im Rahmen der Umstrukturierung auf einen Wert unter dem Verkehrswert erhöht werden, wird die Differenz zwischen den Einkommenssteuerwerten vor und nach der Umstrukturierung mit der Einkommenssteuer erfasst. Die übertragenen stillen Reserven werden nicht besteuert. Vorbehalten bleiben die für die Teilbesteuerung qualifizierenden Tatbestände bei Beteiligungen im Geschäftsvermögen (vgl. Art. 18b DBG). Solche Einkünfte und Gewinne aus der Veräusserung von Beteiligungsrechten sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwands im Umfang von 70 Prozent steuerbar, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen. Die Teilbesteuerung des Veräusserungsgewinns bedingt eine Haltedauer der veräusserten Beteiligungsrechte von mindestens einem Jahr.

⁴ Auszug aus der Botschaft zum FusG; BBI **2000** 4368, Ziff. 1.3.9.2, Leitlinien für die Revision des Steuerrechts: " Mit der Verabschiedung des DBG und des StHG wurde versucht, die Steuerneutralität bestimmter Umstrukturierungen gesetzlich zu regeln. Mit der Schaffung der Artikel 19 und 61 DBG ging es dem Gesetzgeber vor allem um eine Fortführung der bisher gehandhabten Praxis. Die starren Formulierungen im DBG und im StHG geben die Voraussetzungen zur steuerneutralen Umstrukturierung allerdings nur ungenügend zu erkennen, indem die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Besteuerung stiller Reserven für die Tatbestände der Fusion, Umwandlung und Teilung formal umschrieben worden sind. Auch lassen die Umstrukturierungsvorschriften des DBG und des StHG den unzutreffenden Eindruck aufkommen, dass das harmonisierte Bundessteuerrecht auf einen rein formalen Begriff der Realisation stiller Reserven abstelle wiewohl diese Vorschriften den Verzicht auf die Erfassung stiller Reserven nur für den Fall regeln, dass das Vorliegen eines Realisations-tatbestandes auf Grund der allgemeinen Gewinnermittlungsbestimmungen zu bejahen ist."

2.2.2 Gewinnsteuer

Artikel 58 Absatz 1 DBG umschreibt die Realisationstatbestände für stille Reserven von juristischen Personen. Solche Kapitalgewinne sind Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes.

Juristische Personen realisieren Kapitalgewinne durch:

- echte Realisation (z.B. Veräusserung);
- buchmässige Realisation (z.B. Aufwertung);
- steuersystematische Realisation.

Eine steuersystematische Realisation liegt vor, wenn bisher latent steuerbelastete Kapitalgewinne (faktisch) steuerfrei oder von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Darunter fallen:

- die Übertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften (Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen auf Beteiligungen; Art. 69/70 DBG);
- die Beendigung der Steuerpflicht in der Schweiz gemäss Artikel 61b Absatz 2 DBG.

Artikel 61 DBG und die diesbezüglichen Ausführungen und Beispiele im vorliegenden Kreisschreiben regeln im Sinne von nicht abschliessend aufgezählten Ausnahmen die Steuerneutralität bei Umstrukturierungen. Steuerneutralität ist grundsätzlich dann gegeben, wenn keine Liquidation oder Veräusserung vorliegt (subjektive Verknüpfung der stillen Reserven), die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektive Verknüpfung der stillen Reserven) und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in der Schweiz erhalten bleibt (fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven).⁵

Die fiskalische Verknüpfung liegt nur dann vor, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Das ist nach Artikel 52 Absatz 3 DBG bei der Anwendung der objektmässigen (direkten) Methode gewährleistet.

Der Begriff der Umstrukturierung ist auch im Gewinnsteuerrecht ergebnisorientiert, d.h. aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise auszulegen. Er ist nicht auf Umstrukturierungen nach FusG beschränkt.

Werden im Rahmen einer Umstrukturierung stille Reserven auf einzelnen Aktiven nicht vollständig steuerneutral übertragen, indem die massgeblichen Gewinnsteuerwerte auf einen Wert unter dem Verkehrswert erhöht werden, wird die Differenz zwischen den Gewinnsteuerwerten vor und nach der Umstrukturierung grundsätzlich bei der übertragenden Gesellschaft mit der Gewinnsteuer erfasst. Die übertragenen stillen Reserven werden nicht besteuert.

Artikel 64 Absatz 1^{bis} DBG regelt im Sinne einer Ausnahme den Steueraufschub bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen.

⁵ BBl 2000 4368; vgl. Fussnote 8

2.2.3 Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen

Nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG gelten als steuerbare Erträge aus beweglichem Vermögen insbesondere Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Beteiligungen aller Art (einschliesslich Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen u. dgl.). Steuerbar sind in diesem Sinne nicht nur die ordentlichen und ausserordentlichen Dividenden, sondern auch alle wiederkehrenden und einmaligen Ausschüttungen aus dem Gewinn oder den übrigen Reserven, wie Barleistungen oder Nennwerterhöhungen bei Fusionen, Hingabe von Geschäftsaktiven und Anteile am Erlös einer Teil- oder Totalliquidation (ASA 60, 537; 59, 717, mit Verweis auf vorangegangene Judikatur). Für die Bemessung dieser Einkünfte gilt unter dem DBG das Nennwertprinzip (ASA 72, 218 = StE 2002 B 24.4 Nr. 63; ASA 70, 289 = StE 2001 B 24.4 Nr. 57) erweitert um das Kapitaleinlageprinzip (Art. 20 Abs. 3-7 DBG). Gemäss Artikel 20 Absatz 1^{bis} DBG sind die nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG steuerbaren Erträge aus beweglichem Vermögen zu 70 Prozent steuerbar, wenn die Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent am Grund- und Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.

Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG ist eine Steuernorm mit wirtschaftlichen Anknüpfungspunkten. Die Steuerbehörden sind deshalb nicht strikte an die zivilrechtliche Gestaltung gebunden, sondern haben den Sachverhalt rechtlich entsprechend seinem wirtschaftlichen Gehalt zu würdigen (ASA 72, 218 = StE 2002 B 24.4 Nr. 63; ASA 54, 211).

Kapitalgewinne bilden nur dann steuerbares Einkommen, wenn sie aus einer selbständigen Erwerbstätigkeit stammen (Art. 18 Abs. 1 DBG) oder auf Geschäftsvermögen entfallen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind dagegen steuerfrei (Art. 16 Abs. 3 DBG).

2.3 Verrechnungssteuer

Die bei einer Umstrukturierung den Inhabern der Beteiligungsrechte oder diesen nahestehenden Dritten zukommenden Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und sonstigen Erträge unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b des Bundesgesetzes vom 13. Oktober 1965 über die Verrechnungssteuer (VStG; SR 642.21) der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der übrigen Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

Die Verlegung des Sitzes einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ins Ausland wird einer Liquidation gleichgestellt (Art. 4 Abs. 2 VStG).

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG regelt im Sinne einer Ausnahme, dass (übrige) Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt, jedoch nicht, dass die für die direkte Bundessteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

2.4 Stempelabgaben

2.4.1 Emissionsabgabe

Gemäss Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} des Bundesgesetzes vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG; SR 641.10) sind von der Emissionsabgabe ausgenommen Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen, Umwandlungen und Spaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden.

Der Tatbestand von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG setzt nicht voraus, dass die für die direkte Bundessteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG bestimmt, dass die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen von Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen von andern Rechtsträgern als Kapitalgesellschaften und Genossenschaften auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt wird. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren wird über den Mehrwert nachträglich abgerechnet, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die Beteiligungsrechte veräussert werden.

2.4.2 Umsatzabgabe

Bei einer Umstrukturierung ist die Umsatzabgabe nur dann betroffen, wenn kumulativ:

- steuerbare Urkunden übertragen werden;
- die Übertragung entgeltlich erfolgt;
- eine übertragende oder übernehmende Person oder einer der Vermittler Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG).

Zu den Effekthändlern gehören auch inländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zu mehr als 10 Millionen Franken aus steuerbaren Urkunden nach Artikel 13 Absatz 2 StG bestehen (Art. 13 Abs. 3 Bst. d StG).

Nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b StG ist die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien, Stammanteilen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen, Beteiligungsscheinen von Genossenschaftsbanken, Partizipations-scheinen und Anteilen von kollektiven Kapitalanlagen nach KAG von der Umsatzabgabe ausgenommen.

Die im Rahmen einer Umstrukturierung, der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine inländische Konzerngesellschaft nach Artikel 61 Absatz 3 DBG sowie bei der Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft erfolgte Übertragung steuerbarer Urkunden ist ebenfalls von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i und j StG).

Die im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfristen (Art. 19 Abs. 2, Art. 61 Abs. 2 und 4 DBG) finden bei der Umsatzabgabe mangels klarer gesetzlicher Grundlage keine Anwendung.

Die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen der Ersatzbeschaffung einer Beteiligung, die mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht (Artikel 64 Absatz 1^{bis} DBG) ist ebenfalls von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Der Tatbestand von Artikel 14 Absatz 1 Buchstaben i und j StG setzt nicht voraus, dass die für die direkte Bundessteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

2.5 Mehrwertsteuer

Meldeverfahren bei Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung

Artikel 38 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 12. Juni 2009 über die Mehrwertsteuer (MWSTG; SR 641.20) regelt die Vorgehensweise bei Umstrukturierungen nach den Artikeln 19 oder 61 DBG sowie bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen auf eine andere steuerpflichtige Person, auch wenn die Übernehmende erst durch Übernahme des Vermögens steuerpflichtig wird, im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation, einer Umstrukturierung, einer Geschäftsveräusserung oder eines im Fusionsgesetz geregelten Rechtsgeschäfts.

Übersteigt in den soeben erwähnten Konstellationen die auf dem Veräusserungspreis zum gesetzlichen Satz berechnete Mehrwertsteuer den Betrag von CHF 10'000 oder erfolgt die Veräusserung an eine eng verbundene Person (vgl. Art. 3 Bst. h MWSTG), muss die steuerpflichtige Person das Meldeverfahren anwenden und ihre Abrechnungs- und Steuerentrichtungspflicht durch Meldung erfüllen. Diese Meldung ist im Rahmen der ordentlichen Mehrwertsteuer-Abrechnung und unter gleichzeitiger Verwendung des Formulars Nr. 764 vorzunehmen.

Eine freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens ist in den in Artikel 104 der Mehrwertsteuerverordnung vom 27. November 2009 (MWSTV; SR 641.201) geregelten Fällen möglich.

Bei Anwendung des Meldeverfahrens übernimmt der Erwerber für die an ihn übertragenen Vermögenswerte die Bemessungsgrundlage und den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Verwendungsgrad des Verkäufers (vgl. Art. 38 Abs. 4 MWSTG). Verwendet der Erwerber die übernommenen Vermögenswerte in einem geringeren Umfang für steuerbare Zwecke als der Verkäufer, fällt bei ihm eine Eigenverbrauchsbesteuerung an. Im umgekehrten Fall kann der Erwerber eine Einlageentsteuerung geltend machen. Ausgangspunkt für die Prüfung, ob solche Nutzungsänderungen vorliegen, bildet Artikel 105 MWSTV. Danach gilt die Vermutung, dass der Veräusserer die übertragenen Vermögenswerte vollumfänglich für steuerbare Zwecke verwendet hat. Macht der Erwerber einen anderen Verwendungsgrad geltend, muss er diesen nachweisen.

Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer der ESTV hat Ausführungen zum Meldeverfahren in der MWST-Info Nr. 11 (610.545-11)⁶ publiziert. Darin finden sich neben den Ausführungen betreffend die obligatorische sowie freiwillige Anwendung des Meldeverfahrens auch ein Muster des im Internet abrufbaren Formulars Nr. 764 sowie weitere im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren zu beachtende Bereiche (wie Steuernachfolge [Art. 16 MWSTG], Mithaftung [Art. 15 Abs. 1 Bst. d MWSTG], Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung).

⁶ Diese Publikation ist im Internet unter <https://www.gate.estv.admin.ch/mwst-webpublikationen/public/pages/search/search.xhtml?winid=217636> abrufbar oder kann als Drucksache beim Bundesamt für Bauten und Logistik BBL, Verkauf Bundespublikationen, 3003 Bern, bestellt werden.

3. Umstrukturierungen von Personenunternehmungen

3.1 Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung

3.1.1 Tatbestände

Unter die Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung fallen insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände im steuerlichen Sinn:

- Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung;
- Errichtung einer neuen Personengesellschaft („Spaltung“);
- Umwandlung in eine andere Personenunternehmung.

Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

- Verkauf;
- Kapitaleinlage bei Errichtung einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft;
- Austritt eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft und Gründung einer neuen Personenunternehmung;
- Fusion (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften; Art. 3-22 FusG);
- Umwandlung (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften; Art. 53-68 FusG);
- Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG).

Im Handelsregister eingetragene Gesellschaften und Einzelunternehmen können ihr Vermögen oder Teile davon mittels Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG) auf andere Rechtsträger des Privatrechts übertragen, wobei die Übertragung - wie bei der Spaltung und der echten Fusion - in einem Akt (uno actu) mit Aktiven und Passiven erfolgt; die Gesamtheit der im Übertragungsvertrag beschriebenen Vermögenswerte wird übertragen, ohne dass die für die Einzelübertragung dieser Werte geltenden Formvorschriften eingehalten werden müssen. Eine Fusion, bei der die Übertragung des Vermögens durch Vermögensübertragung erfolgt, bedingt eine anschliessende Liquidation der übertragenden Gesellschaft.

3.1.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

3.1.2.1 Grundsatz

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung ist nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe a DBG steuerneutral, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine unabhängige Personenunternehmung, d.h. auf eine Personenunternehmung, an der die übertragenden Personen nach der Übertragung nicht beteiligt sind, stellt dagegen einen Realisationstatbestand dar.

Bei den für die Einkommenssteuer massgeblichen Werten handelt es sich um die Einkommenssteuerwerte, d.h. die Buchwerte gemäss Handelsbilanz zuzüglich allfälliger versteuerter stiller Reserven.

Eine Restriktion ergibt sich aus dem steuersystematischen Realisationstatbestand der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Eine solche steuerbare Privatentnahme liegt vor, soweit Vermögenswerte der übertragenden oder der übernehmenden Personenunternehmung nicht mehr ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode).

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine nichtkaufmännische Personengesellschaft (Art. 553, 595 OR; keine selbständige Erwerbstätigkeit) stellt eine Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen dar (Art. 18 Abs. 2 DBG). Die übertragenen stillen Reserven unterliegen der Einkommenssteuer.

Eine Personenunternehmung kann auch einzelne Vermögenswerte steuerneutral auf eine andere Personenunternehmung übertragen, sofern die übertragende Person auch an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligt ist (Art. 19 Abs. 1 Bst. a DBG; **Beispiel Nr. 1 im Anhang**).

3.1.2.2 Ausgleichszahlungen

Ausgleichszahlungen bei Fusionen von Personenunternehmungen stellen - gleich wie Einkäufe neuer Gesellschafter in die stillen Reserven einer Personenunternehmung - bei den Empfängern steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar. Der leistende Gesellschafter kann die Zahlungen in seiner Steuerbilanz als versteuerte stille Reserven geltend machen und entsprechend der Zuordnung zu den entsprechenden Aktiven steuerwirksam abschreiben. Handelt es sich um eine Zahlung für Goodwill, kann dieser in der Steuerbilanz als eigenständiger Vermögenswert bilanziert und ebenfalls steuerwirksam abgeschrieben werden.

3.1.2.3 Vorjahresverluste

Bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine andere Personenunternehmung können noch nicht verrechnete Vorjahresverluste nicht auf andere Personen übertragen werden.

3.1.3 Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Personenunternehmung Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und wenn steuerbare Urkunden entgeltlich übertragen werden.

Die Umsatzabgabe ist nicht geschuldet, soweit eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG i.V.m. Art. 19 DBG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.

3.1.4 Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Emissionsabgabe.

3.2 Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person

3.2.1 Tatbestände

Unter die Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person fallen insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände im steuerlichen Sinn:

- Zusammenschluss mit einer juristischen Person;
- Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;
- Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

- Sacheinlage;
- Verkauf;
- Fusion (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften; Art. 3-22 FusG);
- Umwandlung (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften; Art. 53-68 FusG);
- Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG).

Der häufigste Umstrukturierungstatbestand, bei dem ein Betrieb oder Teilbetrieb von einer Personenunternehmung auf eine juristische Person übertragen wird, ist die Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft. Dieser Tatbestand ist im Zivilrecht (FusG) nur für Handelsgesellschaften (Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) vorgesehen. Die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft erfolgt zivilrechtlich entweder durch Sacheinlage in eine neugegründete Kapitalgesellschaft oder durch die im FusG geregelte Vermögensübertragung (allenfalls kombiniert mit einem Verkauf) auf eine bereits bestehende Kapitalgesellschaft (Art. 69-77 FusG).

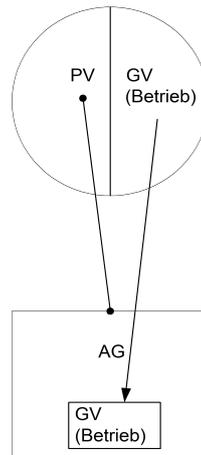
3.2.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

3.2.2.1 Grundsatz

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, ist nach Artikel 19 Absätze 1 und 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft⁷:



Eine Restriktion ergibt sich aus dem steuersystematischen Realisationstatbestand der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Eine solche steuerbare Privatentnahme liegt vor, soweit bei der übertragenden Personenunternehmung Vermögenswerte zurückbleiben und diese nicht mehr ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode). Keine Privatentnahme liegt vor, wenn die zurückbleibenden Vermögenswerte ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Diese Vermögenswerte müssen jedoch keinen Betrieb darstellen (Urteil BGer 2C_733/2016 vom 5.9.2017, E. 3.2.4).

Wird ein Betrieb einer Personenunternehmung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen, deren Beteiligungsrechte zum Geschäftsvermögen der übertragenden Personenunternehmung gehören und bleibt keine selbständige Erwerbstätigkeit zurück, liegt eine Privatentnahme der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Kapitalgesellschaft vor. Eine Erklärung als gewillkürtes Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG) ist mangels Erwerb nicht möglich.

Die Übertragung eines Betriebes oder eines Teilbetriebes auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Geschäftsvermögen einer übertragenden natürlichen Person oder einer Personenunternehmung befinden, führt bei der Übertragung auf eine qualifizierende Beteiligung gemäss Artikel 18b DBG grundsätzlich zu einer steuersystematischen Realisation im Umfang von 30 Prozent der übertragenen stillen Reserven (vgl. Kreisschreiben der ESTV Nr. 23a vom 31.01.2020, Ziff. 2.4.2). Ein solcher Vorgang stellt jedoch eine Umstrukturierung dar, bei der die übertragenen stillen Reserven nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht besteuert werden, sofern die Sperrfrist nach Artikel 19 Absatz 2 DBG eingehalten wird.

Die übertragenen un versteuerten stillen Reserven werden im Nachsteuerverfahren besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem Preis verkauft werden, der über dem steuerlichen Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung liegt (Art. 19 Abs. 2 DBG).

⁷ H.-J. Neuhaus / M. Neuhaus / P. Riedweg; Kammer-Seminar vom 19.9.2003 zum FusG

3.2.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die übernehmende juristische Person und nicht auf die übertragende natürliche Person. Erfolgt die Übertragung auf eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen juristischen Person, so kann vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz jedoch nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Dies ist nach dem DBG durch die Anwendung der objektmässigen (direkten) Ausscheidungsmethode gewährleistet.

Bei einem Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden natürlichen Person in Folge der Umwandlung einer schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gilt jedoch die Sperrfrist nach Artikel 19 Absatz 2 DBG.

Bei einem Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden natürlichen Person kann während der Veräusserungssperrfrist für die latente Einkommenssteuer Sicherstellung verlangt werden (Art. 169 DBG).

Die Steuerbehörden können von einem Steuerpflichtigen mit Wohnsitz oder Sitz im Ausland verlangen, dass er einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet (Art. 126a DBG).

3.2.2.3 Betrieb und Teilbetrieb

Nach geltender Praxis wird unter den Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ Folgendes verstanden (vgl. dazu Ziff. 4.3.2.5):

- Betrieb: Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- Teilbetrieb: Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.

Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt dann vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- die Unternehmung verfügt über Personal;
- der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.

Einem Betrieb können auch nichtbetriebsnotwendige Aktiven mitgegeben werden (z.B. liquide Mittel und Immobilien), sofern der Betrieb nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, nicht nur zum Zwecke einer steuerneutralen Umwandlung geschaffen wurde und weitergeführt wird (allgemeiner Vorbehalt der Steuerumgehung).

Der Begriff des Betriebs ist enger definiert als jener der selbständigen Erwerbstätigkeit. Nicht bei jeder Ausübung einer selbständigen Erwerbstätigkeit gemäss Artikel 18 Absatz 1 DBG liegt entsprechend auch ein Betrieb vor. Damit die bloss gewerbsmässige Verwaltung eigener Immobilien ausnahmsweise als Betrieb qualifiziert werden kann, wird eine professionelle Immobilienbewirtschaftung vorausgesetzt (vgl. BGE 142 II 283, E. 3.4.1). Eine professionelle Immobilienbewirtschaftung stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung⁸.

Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der Anlage von eigenem Vermögen dienen, stellt auch bei einem grossen Vermögen nie einen Betrieb dar.

3.2.2.4 Veräusserungssperrfrist

Die übertragenen stillen Reserven unterliegen der Einkommenssteuer, soweit Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden juristischen Person innert fünf Jahren nach der Übertragung zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis (Kapital der juristischen Person) veräussert werden (Art. 19 Abs. 2 DBG; **Beispiel Nr. 2 im Anhang**). Schon der Verkauf eines einzigen Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechtes stellt eine Verletzung der Veräusserungssperrfrist dar und führt zu einer anteiligen Nachbesteuerung der übertragenen stillen Reserven. Ob bereits im Umwandlungszeitpunkt eine Veräusserungsabsicht bestanden hat oder ob erst nach der Umwandlung eingetretene Umstände zu der Veräusserung der Beteiligungsrechte geführt haben, ist steuerlich nicht erheblich. Die Veräusserungssperrfrist ist verobjektiviert.

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. Bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person beginnt die Veräusserungssperrfrist mit der Anmeldung beim Handelsregisteramt, sofern und soweit für die zivilrechtlich massgebende Abwicklung ein Eintrag im Handelsregister nötig ist. Eine rückwirkende Umwandlung ist für den Beginn der Veräusserungssperrfrist wirkungslos. Die Veräusserungssperrfrist endet fünf Jahre nach der Anmeldung beim Handelsregister oder, falls kein Handelsregistereintrag nötig ist, nach der Eigentumsübertragung.

Der Übergang des Eigentums an den Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an der übernehmenden juristischen Person durch Erbgang oder Schenkung sowie der Verkauf zu einem Preis, der das anteilige übertragene Eigenkapital (Kapital der juristischen Person) nicht übersteigt, stellt keine Sperrfristverletzung dar. In einem solchen Fall geht die Veräusserungssperrfrist auf die Erwerber der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte über. Wird dagegen zu einem über dem anteiligen übertragenen Eigenkapital liegenden Preis veräussert, wird stets über die gesamten übertragenen stillen Reserven anteilig abgerechnet.

Beim übertragenen steuerlichen Eigenkapital handelt es sich in der Regel um den Teil des Kapitals der übertragenden Personenunternehmung, der in Aktienkapital umgewandelt bzw.

⁸ Bundesrat Villiger; Ständerat 21.3.2001; Amtliches Bulletin, S. 166

als Reserven aus Kapitaleinlagen (KER, Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 2.1) ausgewiesen wird. Theoretisch ist jedoch auch eine Umwandlung in übrige offene Reserven (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 3.2) möglich.

Die Einbringung der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden juristischen Person in eine andere, von der gleichen natürlichen Person beherrschte andere juristische Person (Transponierung), stellt keine Sperrfristverletzung dar. Die Veräusserungssperrfrist erstreckt sich in einem solchen Fall sowohl auf die eingebrachten Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte als auch auf die Beteiligungsrechte der natürlichen Person an der übernehmenden Gesellschaft.

Bei einer Sperrfristverletzung erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen unversteuerten stillen Reserven. Die Besteuerung erfolgt immer nur anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte. Dies ist auch dann der Fall, wenn mehr als 50 Prozent der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte veräussert werden.

Eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch eine Kapitalerhöhung sowie eine steuereutrale Umstrukturierung der übernehmenden juristischen Person stellen keine Sperrfristverletzungen dar, soweit der übertragenden natürlichen Person keine Leistungen zufließen.

Werden bei einer Kapitalerhöhung Bezugsrechte veräussert, liegt eine Sperrfristverletzung vor. Die zu besteuerte Quote der übertragenen unversteuerten stillen Reserven entspricht dem Verhältnis des Verkaufserlöses für die Bezugsrechte zu den offenen und stillen Reserven im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung.

3.2.3 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

3.2.3.1 Rückwirkende Übertragung

Bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person beginnt deren Steuerpflicht grundsätzlich mit dem Eintrag im Handelsregister.

Eine rückwirkende Umwandlung wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Anmeldung zusammen mit den Gründungsakten innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat. Erfolgt die Übertragung auf eine bereits bestehende juristische Person, ohne dass ein Eintrag im Handelsregister notwendig ist, muss die Eigentumsübertragung innerhalb von sechs Monaten nach dem vereinbarten Stichtag vollzogen werden.

Wird die rückwirkende Übertragung akzeptiert, beginnen die Steuerpflicht, die Steuerperiode und die Bemessungsperiode mit dem vereinbarten Übernahmestichtag. Entsprechend endet die selbständige Erwerbstätigkeit in diesem Zeitpunkt. Andernfalls wird auf den Handelsregistereintrag abgestellt. Dies bedingt die Erstellung eines Abschlusses auf diesen Zeitpunkt.

3.2.3.2 Verletzung der Veräusserungssperrfrist

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten (Art. 19 Abs. 2 DBG). Die übernehmende juristische Person kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist die übernehmende juristische

Person bereits rechtskräftig veranlagt, kann ihr das Revisionsverfahren (Art. 147-149 DBG) gewährt werden. Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

Falls die Mehrwerte in der Handelsbilanz ausgewiesen werden (Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz), sind diese den offenen Reserven gutzuschreiben. Steuerlich stellen diese Reserven übrige Reserven (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 3.2) dar.

3.2.3.3 Vorjahresverluste

Bei einer Übertragung nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b DBG werden noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der übertragenden Personenunternehmung auf die übernehmende juristische Person übertragen und können in der Regel bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes in Abzug gebracht werden (Art. 67 Abs. 1 DBG; **Beispiel Nr. 3 im Anhang**).

3.2.4 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Wird bei der Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, ein Betrieb oder Teilbetrieb zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis gegen Gutschrift oder Anteile am Grund- oder Stammkapital der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht, so erzielt die übertragende natürliche Person in diesem Umfang Vermögensertrag.

3.2.5 Verrechnungssteuer

Die Ausführungen zur direkten Bundessteuer (Ziff. 3.2.4) gelten auch für die Verrechnungssteuer.

3.2.6 Emissionsabgabe

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, vorbehaltlich des Freibetrages nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen offenen und stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden.

Der Übergang des Eigentums an den Beteiligungsrechten durch Erbgang, Schenkung oder andere unentgeltliche Rechtsgeschäfte, einschliesslich steuerneutraler Umstrukturierungen, stellt keine Sperrfristverletzung dar. Dies gilt auch für entgeltliche Übertragungen, sofern der Preis das übertragene Eigenkapital nicht übersteigt.

3.2.7 Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende Personenunternehmung oder die übernehmende juristische Person Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und zusammen mit dem Betrieb steuerbare Urkunden entgeltlich übertragen werden.

Bei der Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person ist die Umsatzabgabe nicht geschuldet, soweit eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG i.V.m. Art. 19 DBG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.

3.3 Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen bei Umstrukturierungen

3.3.1 Tatbestand

Bei der Umstrukturierung von juristischen Personen, insbesondere bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen sowie bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften kann es zu einem Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen natürlicher Personen kommen.

3.3.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

Der Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften bei Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 DBG oder bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen ist mit Bezug auf eine beteiligte Personenunternehmung nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe c DBG steuerneutral, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Die Steuerneutralität gilt auch dann, wenn Beteiligungsrechte gegen Beteiligungsrechte an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgetauscht werden (grenzüberschreitender Beteiligungsaustausch).

Ausgleichszahlungen für ausgetauschte Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen gehören zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 DBG).

3.3.3 Umsatzabgabe

Die mit einer Umstrukturierung, insbesondere einer Fusion, Spaltung, Umwandlung oder fusionsähnlichem Zusammenschluss verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Soweit eine solche Umstrukturierung umsatzabgabepflichtige Personenunternehmungen betrifft, gilt dies auch für die Übertragung von Urkunden im Geschäftsvermögen.

3.3.4 Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer);
- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Emissionsabgabe.

4. Umstrukturierungen von juristischen Personen

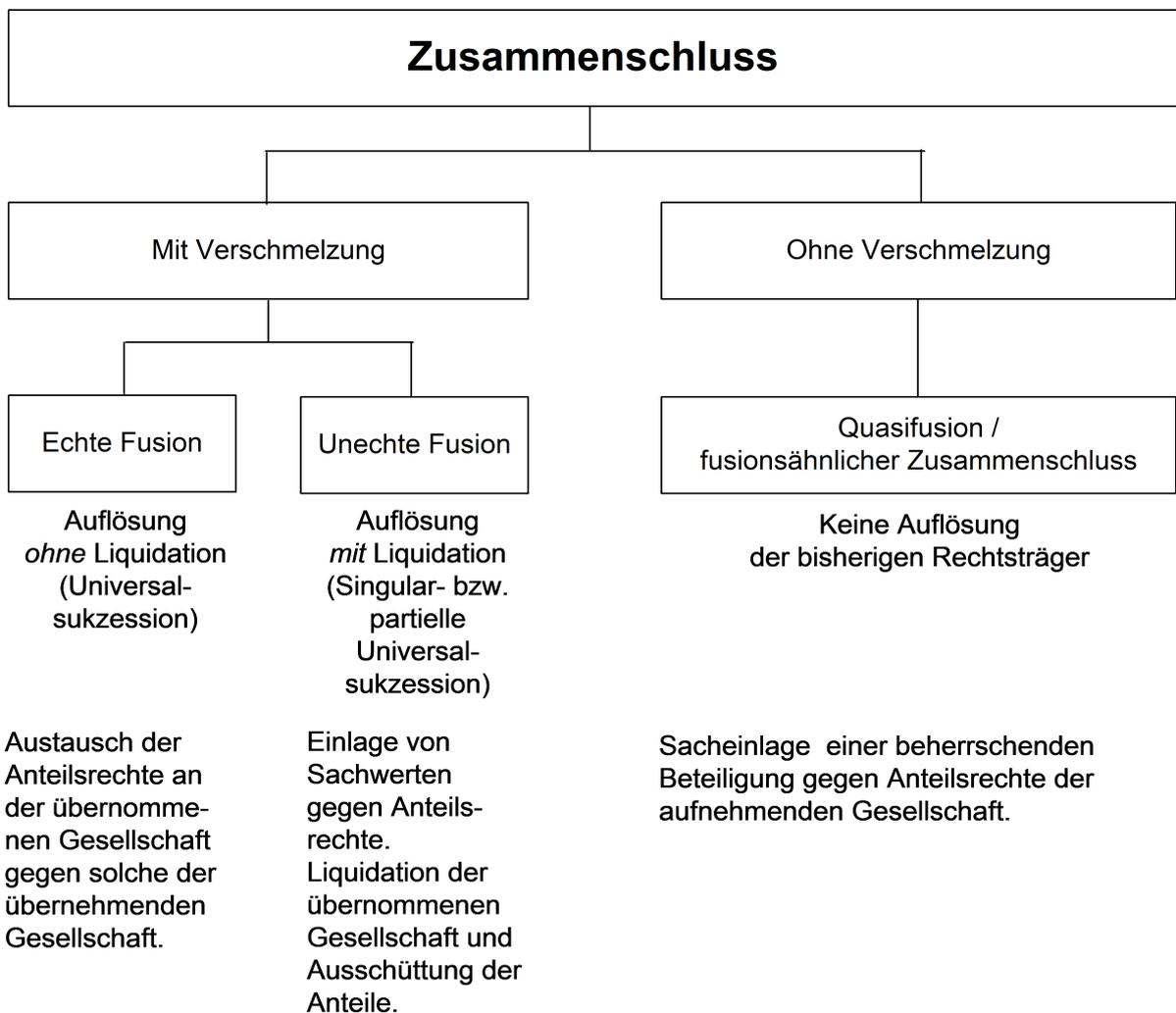
4.1 Zusammenschluss

4.1.1 Übersicht

4.1.1.1 Tatbestände

Ein Unternehmenszusammenschluss kann durch eine Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften (echte oder unechte Fusion) oder durch eine beteiligungsrechtliche Übernahme einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ohne Verschmelzung erfolgen (fusionsähnlicher Zusammenschluss; Quasifusion).

Übersicht⁹



⁹ In Anlehnung an: REICH MARKUS, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Basel/Genf/München 2000, S. 183

4.1.1.2 Echte Fusion

Bei einer echten Fusion findet die Übertragung der Aktiven und Passiven zivilrechtlich durch Universalsukzession statt und die übertragende Gesellschaft wird ohne Liquidation aufgelöst.

4.1.1.3 Unechte Fusion

Bei einer unechten Fusion findet die Vermögensübertragung zivilrechtlich durch Singularsukzession oder partieller Universalsukzession (Vermögensübertragung; Art. 69-77 FusG) statt. In beiden Fällen muss die übertragende Gesellschaft durch Liquidation aufgelöst werden.

4.1.1.4 Abgrenzung Fusion – Quasifusion – Transponierung – indirekte Teil-, oder Totalliquidation

Bei einer Fusion ist die Übertragung der Aktiven und Passiven auf die übernehmende Gesellschaft und die Auflösung der übertragenden Gesellschaft (Verschmelzung) fester Bestandteil des Übernahmeangebots an die Anteilhaber der übertragenden Gesellschaft. Auch eine ausschliessliche Barabfindung ist möglich (Art. 8 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 5 FusG). Barabfindungen sind einem Liquidationserlös gleichzustellen.

Eine Quasifusion führt zu keiner Verschmelzung, sondern lediglich zu einer stimmrechtsmäßigen Beherrschung der übernommenen Gesellschaft. Sie bedingt eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Anteilhaber und einen Aktientausch der Anteilhaber der übernommenen Gesellschaft. Nennwerterhöhungen, die die Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals übersteigende Teil der offenen Kapitaleinlage, welcher in der Handelsbilanz als KER bzw. Reserven aus Kapitaleinlagen aus dem Ausland (Ausland-KER, Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 2.1) ausgewiesen wird sowie Ausgleichszahlungen stellen in diesem Fall für den Anteilhaber, welcher seine Beteiligungsrechte im Privatvermögen hält, Veräusserungserlös dar, weshalb eine Besteuerung entfällt (privater Kapitalgewinn; Art. 16 Abs. 3 DBG).

Eine Quasifusion mit zeitnaher Absorption wird jedoch einer Fusion gleichgestellt. Barleistungen und Nennwerterhöhungen stellen in diesem Fall Vermögensertrag dar und unterliegen der Einkommenssteuer.

Eine Quasifusion stellt eine Transponierung dar, wenn die nach Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe b DBG geltenden Voraussetzungen erfüllt sind. Liegt eine Transponierung vor, stellt der Erlös aus der Übertragung der Beteiligung, abzüglich des Nennwerts und der KER bzw. Ausland-KER der übertragenen Beteiligung steuerbaren Ertrag aus beweglichem Vermögen dar.

Bei einem Kauf – nicht aber bei einer Quasifusion – ist Folgendes zu beachten: Macht die übernehmende Gesellschaft ein Kaufangebot, ohne dass darin eine Verschmelzungsabsicht offengelegt wird, kann eine indirekte Teilliquidation im Sinne von Artikel 20a Absatz 1 Buchstabe a DBG oder eine indirekte Totalliquidation (Steuerumgehung; Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG) vorliegen.

4.1.2 Zusammenschluss mit Verschmelzung (Fusion) im Allgemeinen

4.1.2.1 Tatbestände und Definitionen

4.1.2.1.1 Übertragung

Die Übertragung der Aktiven und Passiven kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

- Absorption (Art. 3 Abs. 1 Bst. a FusG; echte Fusion);
- Kombination (Art. 3 Abs. 1 Bst. b FusG; echte Fusion);
- Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG; unechte Fusion);
- Liquidation (unechte Fusion).

4.1.2.1.2 Absorption

Bei der Absorptionsfusion werden eine oder mehrere Gesellschaften aufgelöst, wobei deren Vermögen auf eine bestehende Gesellschaft übergehen.

4.1.2.1.3 Kombination

Bei der Kombinationsfusion werden zwei oder mehrere Gesellschaften aufgelöst, wobei deren Vermögen auf eine neu zu gründende Gesellschaft übergehen.

4.1.2.1.4 Vermögensübertragung

Im Handelsregister eingetragene Gesellschaften und im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmen können ihr Vermögen oder Teile davon auf andere Rechtsträger des Privatrechts übertragen, wobei die Übertragung - wie bei der Spaltung und der echten Fusion - in einem Akt (uno actu) mit Aktiven und Passiven erfolgt; die Gesamtheit der im Übertragungsvertrag beschriebenen Vermögenswerte wird übertragen, ohne dass die für die Einzelübertragung dieser Werte geltenden Formvorschriften eingehalten werden müssen. Eine Fusion, bei der die Übertragung des Vermögens durch Vermögensübertragung erfolgt, bedingt eine anschließende Liquidation der übertragenden Gesellschaft.

4.1.2.1.5 Tausch der Anteils- und Mitgliedschaftsrechte oder Abfindung

Die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft haben Anspruch auf Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft (Art. 7 FusG). Im Fusionsvertrag kann jedoch vorgesehen werden, dass die Anteilsinhaber zwischen Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten und einer Abfindung wählen können (Barfusion; Art. 8 FusG).

4.1.2.1.6 Fusion im steuerlichen Sinn

Unter einer Fusion nach Artikel 61 Absatz 1 DBG versteht man einen Zusammenschluss mit Verschmelzung (echte und unechte Fusion), d.h. einen Zusammenschluss durch die Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven einer oder mehrerer anderen Gesellschaften auf eine andere Gesellschaft mit anschließender oder gleichzeitiger Auflösung der übertragenden juristischen Person(en).

Die zivilrechtliche Abwicklung ist für die steuerliche Würdigung nicht massgebend. Entscheidend sind die Ausgangslage und das Endresultat der Transaktion. Echte und unechte Fusionen haben deshalb die gleichen Steuerfolgen.

4.1.2.1.7 Gesellschaft

In den nachfolgenden Ausführungen wird vereinfacht meist nur noch der Begriff „Gesellschaft“ verwendet. Die Ausführungen gelten jedoch sinngemäss auch für Genossenschaften, Vereine, Stiftungen und übrige juristische Personen.

4.1.2.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.1.2.2.1 Grundsatz

Bei einer Fusion können die un versteuerten stillen Reserven steuerneutral auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG).

Weitere Bedingungen für eine steuerneutrale Übertragung der un versteuerten stillen Reserven bei einem Unternehmenszusammenschluss sind im DBG nicht enthalten.

4.1.2.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die übernehmende Gesellschaft. Dieses Erfordernis kann auch bei der Absorption durch eine ausländische Gesellschaft (Art. 163b des Bundesgesetzes vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht [IPRG]; SR 291) erfüllt sein, soweit die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte der übernehmenden ausländischen juristischen Person zuzurechnen sind (Wechsel von der un beschränkten zur beschränkten Steuerpflicht; Art. 50-52 DBG). Vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz kann jedoch nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Dies ist nach dem DBG durch die Anwendung der objektmässigen (direkten) Ausscheidungsmethode gewährleistet.

4.1.2.2.3 Rückwirkende Fusion

Bei einer Fusion endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft grundsätzlich mit der Löschung im Handelsregister. Die Steuerpflicht einer aus einer Kombination hervorgehenden Gesellschaft beginnt grundsätzlich mit dem Eintrag ins Handelsregister.

Eine rückwirkende Fusion wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Anmeldung zusammen mit dem Fusionsbeschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat.

Wird die rückwirkende Fusion akzeptiert, beginnen die Steuerpflicht, die Steuerperiode und die Bemessungsperiode einer aus einer Kombination hervorgehenden Gesellschaft mit dem ver-

einbaren Übernahmestichtag. Entsprechend endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft(en) in diesem Zeitpunkt. Andernfalls wird für die Festsetzung des steuerbaren Gewinnes auf den Handelsregistereintrag abgestellt. Dies bedingt die Erstellung eines Abschlusses auf diesen Zeitpunkt.

4.1.2.2.4 Vorjahresverluste

Die übernehmende Gesellschaft kann die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste der übertragenden Gesellschaft nach Artikel 67 Absatz 1 DBG geltend machen (Übernahme der Vorjahresverluste). Eine Übernahme der Vorjahresverluste ist jedoch ausgeschlossen, wenn dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion gegeben sind (vgl. Urteil BGer 2C_351/2011 vom 4.1.2012, E. 4.2, Urteil BGer 2C_85/2012 vom 6.9.2012 und BGer 2C_701/2012 vom 24.11.2012) oder eine Steuerumgehung vorliegt (vgl. beispielsweise Urteil BGer 2C_731/2019 vom 12.5.2020). Eine Steuerumgehung liegt insbesondere dann vor, wenn die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (Mantelhandel; Art. 5 Abs. 2 Bst. b StG).

4.1.2.2.5 Verwendung eigener Beteiligungsrechte

Verwendet die übernehmende Gesellschaft für die Abfindung der Anteilshaber der untergehenden Gesellschaft eigene Beteiligungsrechte, deren Rückkauf nicht zu einer Besteuerung geführt hat, fällt bei der übernehmenden Gesellschaft unabhängig von der handelsrechtlichen Verbuchung in der Höhe der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der eigenen Beteiligungsrechte ein steuerbarer Gewinn oder ein geschäftsmässig begründeter Aufwand an.

4.1.2.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

4.1.2.3.1 Grundsatz

Bei einer Fusion erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Vermögensertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 3.2) zufließen.

4.1.2.3.2 Austausch der Beteiligungsrechte, Nennwerterhöhungen und Reserven aus Kapitaleinlagen (KER)

Die Übertragung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an die Anteilshaber der übertragenden Gesellschaft ist steuerfrei. Steuerfolgen ergeben sich jedoch dann, wenn die Anteilsrechte der übernehmenden Gesellschaft einen höheren Nennwert aufweisen als die Anteile an der übertragenden Gesellschaft (Gratisnennwerterhöhungen; Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Dies gilt auch für Gratisnennwerterhöhungen von ausländischen Kapitalgesellschaften.

Nennwertgewinne und -verluste sowie Gewinne und Verluste von KER bzw. Ausland-KER können miteinander und gegenseitig verrechnet werden.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

4.1.2.3.3 Ausgleichszahlungen und Abgeltungen für Sonderrechte

Ausgleichszahlungen, die bei einer Fusion ausgerichtet werden (Art. 7 Abs. 2 FusG), stellen steuerbaren Kapitalertrag aus Beteiligungen dar (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG), soweit sie die übrigen Reserven vermindern. Sie sind steuerbar, ungeachtet ob sie von der übernehmenden oder von der übertragenden Gesellschaft stammen. Das Bundesgericht hat diese Auslegung mehrfach bestätigt (ASA 25, 242; ASA 59, 719).

Ausgleichszahlungen sind bei einer echten oder unechten Fusion nur insoweit steuerbar, als ihnen keine Nennwertverluste und Abnahmen von KER bzw. Ausland-KER gegenüberstehen (Verrechenbarkeit aufgrund des Herkunftsprinzips; **Beispiel Nr. 4 im Anhang**).

Werden die Ausgleichszahlungen von anderen Anteilshabern geleistet, liegt eine steuerfreie Teilveräusserung vor (Art. 16 Abs. 3 DBG).

Abgeltungen für Sonderrechte (Art. 7 Abs. 5 FusG) werden wie Ausgleichszahlungen behandelt.

4.1.2.3.4 Rückkauf von Genussscheinen

Der Rückkauf von Genussscheinen (Art. 7 Abs. 6 FusG) stellt eine direkte Teilliquidation dar (vgl. Kreisschreiben der ESTV Nr. 5 vom 19.8.1999, Ziff. 2.1).

4.1.2.3.5 Abfindungen

Optionale Abfindungen (Art. 8 Abs. 1 FusG) sind einem Liquidationserlös gleichzustellen. Soweit ein solcher den Nennwert sowie die steuerfrei rückzahlbaren KER der abgegebenen Anteile übersteigt, liegt ein steuerbarer Liquidationsüberschuss vor (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 3 – 7 DBG).

4.1.2.3.6 Barfusionen

Eine Barfusion liegt vor, wenn gänzlich auf die Gewährung von Anteils- und Mitgliedschaftsrechten verzichtet und ausschliesslich eine Abfindung vorgesehen wird (Art. 8 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 5 FusG). Nach Artikel 18 Absatz 5 FusG braucht es dafür eine Zustimmung von mindestens 90 Prozent der stimmberechtigten Anteilshaberinnen und Anteilshaber der übertragenden Gesellschaft.

Barfusionen führen zu den gleichen Einkommenssteuerfolgen wie eine Liquidation der übertragenden Gesellschaft. Soweit die Abfindung den Nennwert sowie die steuerfrei rückzahlbaren KER der abgegebenen Aktien übersteigt, liegt ein steuerbarer Liquidationsüberschuss vor (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 3 – 7 DBG).

4.1.2.3.7 Verwendung eigener Beteiligungsrechte

Verwendet die übernehmende Gesellschaft für den Austausch der Titel eigene Beteiligungsrechte, deren Rückkauf nicht zu einer Besteuerung geführt hat, wird der Verkehrswert dieser eigenen Aktien im Zeitpunkt der Fusion abzüglich deren Nennwert und KER bzw. Ausland-KER wie eine Barabfindung behandelt. Wenn nur ein Teil der ausgetauschten Beteiligungsrechte aus dem Eigenbestand der übernehmenden Gesellschaft stammt, wird der entsprechende Vermögensertrag proportional zum Nennwert der abgegebenen Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft aufgeteilt (**Beispiel Nr. 5 im Anhang**).

4.1.2.3.8 Squeeze-Out-Abfindungen

Nach Artikel 137 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 19. Juni 2015 über die Finanzmarktinfrastrukturen und das Marktverhalten im Effekten- und Derivatehandel (Finanzmarktinfrastrukturgesetz, FinfraG; SR 958.1) kann der Anbieter, der nach Ablauf der Angebotsfrist über mehr als 98 Prozent der Stimmrechte der Zielgesellschaft verfügt, innerhalb einer Frist von drei Monaten vom Gericht die Kraftloserklärung der restlichen Beteiligungspapiere verlangen (Squeeze-Out-Verfahren). Zu diesem Zweck muss der Anbieter Klage gegen die Gesellschaft erheben. Die restlichen Aktionäre, welche noch Aktien besitzen, können dem Verfahren beitreten. Die Gesellschaft gibt diese Beteiligungspapiere erneut aus und übergibt sie dem Anbieter gegen Entrichtung des Angebotspreises oder Erfüllung des Austauschangebotes zugunsten der Eigentümer der für kraftlos erklärten Beteiligungsrechte (Art. 137 Abs. 2 FinfraG).

Nach dem FusG erfolgt das Squeeze-Out-Verfahren nach den Bestimmungen über die Barfusion (Art. 8 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 5 FusG). Dabei genügt die Zustimmung von mindestens 90 Prozent der stimmberechtigten Anteilsinhaberinnen und Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft (Art. 18 Abs. 5 FusG). Eine Neuausgabe der Aktien ist nach dem FusG nicht zwingend.

Bei einer Fusion sind Squeeze-Out-Abfindungen (Barleistungen) einem Liquidationserlös gleichzustellen, sofern die Barleistung aus der durch Fusion zu übernehmenden Gesellschaft stammt. Soweit ein solcher den Nennwert sowie die steuerfrei rückzahlbaren KER der abgegebenen Aktien übersteigt, liegt ein steuerbarer Liquidationsüberschuss vor (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 3-7 DBG).

Soweit die Squeeze-Out-Abfindung indirekt von anderen Anteilsinhabern der übernehmenden Gesellschaft geleistet wird, liegt kein Liquidations-, sondern ein Veräusserungserlös vor (privater Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG).

4.1.2.3.9 Absorption einer inländischen Gesellschaft durch eine ausländische Gesellschaft

Nach Artikel 163b IPRG kann eine ausländische Gesellschaft eine schweizerische Gesellschaft übernehmen (Emigrationsfusion).

Für die direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer) stellt ein solcher Vorgang grundsätzlich keine Realisation des Liquidationsüberschusses dar.

Erhalten die inländischen Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft dagegen Gratisnennwerterhöhungen, Barleistungen oder diesen gleichzustellende Naturalleistungen, stellen diese geldwerten Vorteile steuerbare Erträge aus beweglichem Vermögen dar.

4.1.2.4 Verrechnungssteuer

4.1.2.4.1 Fusionen von inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Die bei einer Fusion den Inhabern der Beteiligungsrechte oder diesen nahestehenden Dritten zukommenden Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und sonstigen Erträge unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der übrigen Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG regelt im Sinne einer Ausnahme, dass Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

Nennwertgewinne und -verluste sowie Gewinne und Verluste von KER bzw. Ausland-KER können miteinander und gegenseitig verrechnet werden.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

Die Ausführungen zur direkten Bundessteuer (Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen) gelten auch für die Verrechnungssteuer, sofern es sich um die Übernahme der Aktiven und Passiven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Rahmen einer Fusion handelt.

Nicht anwendbar sind dagegen die gesetzlichen Bestimmungen der direkten Bundessteuer zur Transponierung und zur indirekten Teilliquidation sowie die Praxis zur Totalliquidation. Solche Tatbestände sind bei einer Veräusserung einer Beteiligung an einer ausländisch beherrschten inländischen Gesellschaft jedoch unter dem Aspekt der Steuerumgehung zu prüfen (Art. 21 Abs. 2 VStG).

4.1.2.4.2 Fusionen mit einer ausländischen Gesellschaft

Immigrationsfusionen

Gemäss Artikel 163a IPRG kann eine schweizerische Gesellschaft eine ausländische Gesellschaft übernehmen. Eine solche Fusion ist der Verlegung des Sitzes in die Schweiz gleichgestellt und unterliegt nicht der Verrechnungssteuer.

Das Fusionsagio stellt dabei nur in dem Umfang Grund- oder Stammkapital oder KER bzw. Ausland-KER dar, als es aus liberiertem Grund- oder Stammkapital oder KER bzw. Ausland-KER der übernommenen Gesellschaft stammt (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 8).

Emigrationsfusionen

Gemäss Artikel 163b IPRG kann eine ausländische Gesellschaft eine schweizerische Gesellschaft übernehmen. Eine solche Fusion ist der Verlegung des Sitzes ins Ausland und damit einer Liquidation gleichzustellen (Art. 4 Abs. 2 VStG). Auf dem Liquidationserlös ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Leistungsempfänger und somit rückerstattungsberechtigt sind die Anteilsinhaber bzw. Genossenschafter der absorbierten schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Sofern das Meldeverfahren keine Anwendung findet (Art. 24 Abs. 1 Bst. d der Verordnung vom 19. Dezember 1966 über die Verrechnungssteuer [Verrechnungssteuerverordnung, VStV; SR 642.211]), haben die inländischen Anteilsinhaber oder Genossenschafter den Liquidationsüberschuss im Wertschriftenverzeichnis in der Kolonne „Erträge mit Verrechnungssteuer“ zu deklarieren, um die Rückerstattung geltend zu machen.

Die Rückerstattung der Verrechnungssteuer an ausländische Anteilsinhaber richtet sich nach den Regelungen in den entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen.

4.1.2.5 Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Nicht abgabebefreit sind (vorbehältlich Art. 6 Abs. 1 Bst. d StG):

- a) Eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft, die das nominelle Kapital der übertragenden Gesellschaft übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind.
- b) Eine zusätzliche Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft.
- c) Eine Kapitalerhöhung der übertragenden Gesellschaft im Hinblick auf eine Fusion.

Verwendet die übernehmende Gesellschaft für den Austausch der Titel eigene Beteiligungsrechte, deren Rückkauf bereits steuerlich abgerechnet worden ist, löst dies keine Emissionsabgabe aus, weil das förmliche Kapital durch den Rückkauf und die anschliessende Wiederausgabe nicht berührt ist (Kreisschreiben der ESTV Nr. 5 vom 19.8.1999, Ziff. 6).

4.1.2.6 Umsatzabgabe

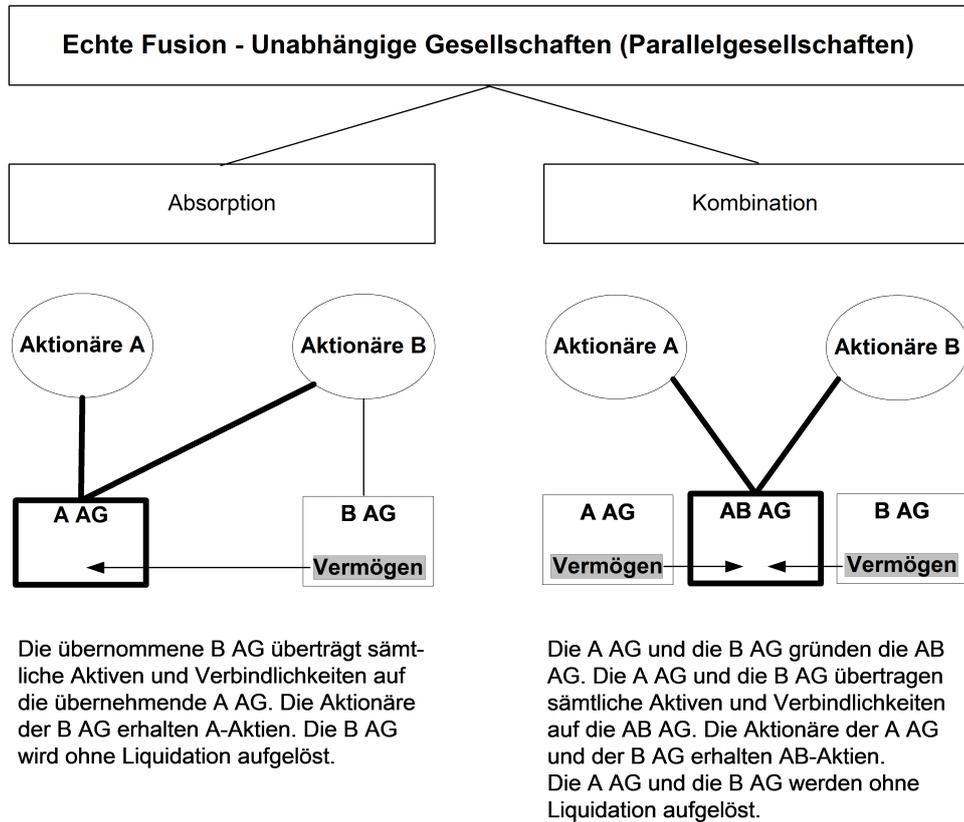
Die mit einer Fusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG i.V.m. Art. 61 DBG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.

4.1.3 **Echte und unechte Fusion unabhängiger Gesellschaften (Parallelgesellschaften)**

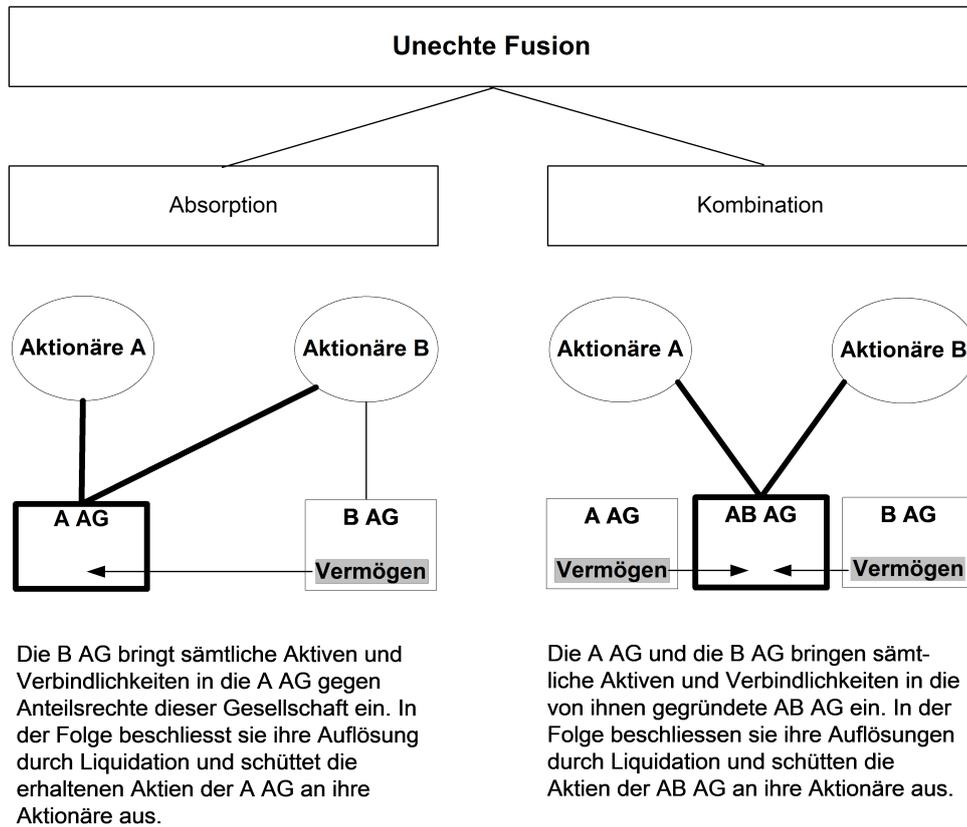
4.1.3.1 **Tatbestand**

Bei der Fusion unabhängiger Gesellschaften übernimmt eine Gesellschaft die Aktiven und Passiven einer anderen Gesellschaft, an der andere Personen beteiligt sind.

Übersichten¹⁰



¹⁰ REICH, a.a.O., S. 184 und 187



4.1.3.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.1.3.2.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.2.

Es ist jedoch folgende Besonderheit zu beachten:

4.1.3.2.2 Fusionsagio und -disagio

Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft, an der die übernehmende Gesellschaft bisher nicht beteiligt war, ein Buchgewinn (Differenz Aktivenüberschuss zum tieferen Nennwert der neu ausgegebenen Beteiligungsrechte) liegt eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage vor (Fusionsagio; Aufgeld; Art. 60 Bst. a DBG). Ein Buchverlust (Fusionsdisagio) ist ebenfalls gewinnsteuerneutral (Übertragung unversteuerter stiller Reserven auf die übernehmende Gesellschaft).

4.1.3.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.3.

4.1.3.4 Verrechnungssteuer

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.4.

4.1.3.5 Emissionsabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.5.

4.1.3.6 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.6.

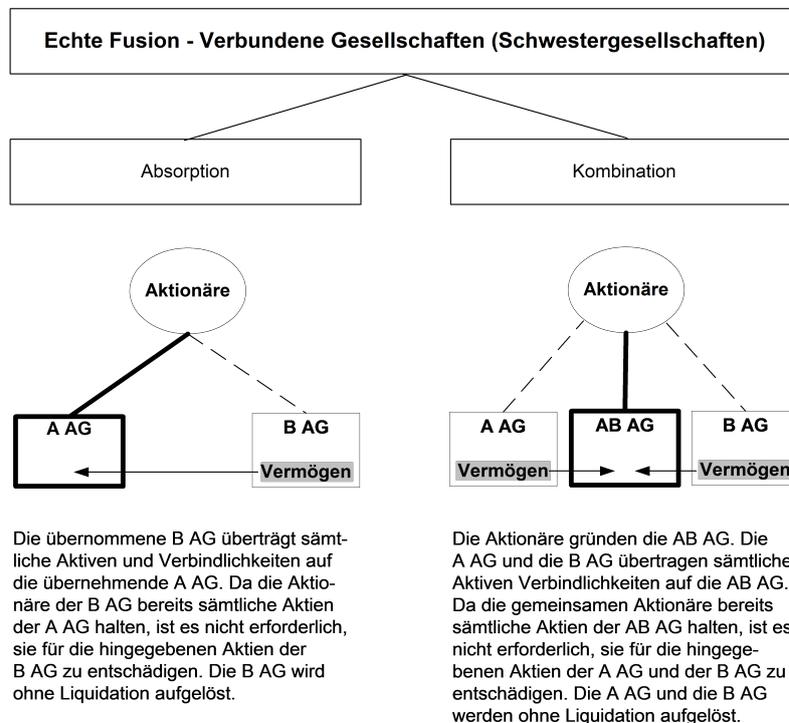
4.1.4 Echte und unechte Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften)

4.1.4.1 Tatbestand

Bei der Fusion verbundener Gesellschaften übernimmt eine Gesellschaft die Aktiven und Passiven einer anderen Gesellschaft, an der die gleichen Personen beteiligt sind.

Eine echte Fusion zwischen Schwestergesellschaften (Absorption oder Kombination) kann zivilrechtlich unter erleichterten Bedingungen erfolgen (Art. 23 und 24 FusG). Dazu kommt, dass ein Aktientausch (Art. 7 FusG) oder eine Abfindung (Art. 8 FusG) bei reinen Schwestergesellschaften (100-%ige Identität der Anteilsinhaber) nicht erforderlich ist.

Übersicht zur echten Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften)¹¹



¹¹ REICH, a.a.O., S. 185

4.1.4.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.2.

4.1.4.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

4.1.4.3.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.3.

Es ist jedoch folgende Besonderheit zu beachten:

4.1.4.3.2 Fusionen mit Gesellschaften mit echter Unterbilanz

Übernimmt eine Gesellschaft mit echter Unterbilanz durch Absorption die Aktiven und Passiven einer von den gleichen Anteilshabern (Privatpersonen) beherrschten Gesellschaft mit Reserven und Gewinnvortrag, erlangen die Anteilshaber durch diese Sanierung einen geldwerten Vorteil gemäss Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c oder Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c i.V.m. Artikel 20 Absatz 1^{bis} DBG, wenn und soweit durch die Fusion übrige Reserven untergehen (Anwendung der reinen Dreieckstheorie). Gleiches gilt auch im umgekehrten Fall. Eine solche Fusion einer Gesellschaft mit echter Unterbilanz mit einer anderen Gesellschaft zulasten von deren übrigen Reserven lässt sich nur damit erklären, dass beide Gesellschaften in gleichem Masse von denselben Anteilshabern beherrscht waren, die durch die dadurch bewirkte Sanierung auch in gleichem Ausmass begünstigt wurden. Mit einer solchen Fusion geht auch eine Reduktion der latenten Ausschüttungssteuerlast auf Gewinnen und Reserven einher (ASA 70, 289 = StE 2001, B 24.4 Nr. 57). Bei Fusionen mit einer Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz kann die sog. modifizierte Dreieckstheorie (vorläufiger Verzicht auf eine Besteuerung bei den Anteilshabern) deshalb keine Anwendung finden.

Gleiches gilt auch bei Vorteilszuwendungen an eine Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz.

4.1.4.4 Verrechnungssteuer

4.1.4.4.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.4.

Es ist jedoch folgende Besonderheit zu beachten:

4.1.4.4.2 Fusionen mit Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit echter Unterbilanz

Übernimmt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit echter Unterbilanz eine über Reserven verfügende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder umgekehrt, erlangen die Anteilshaber eine geldwerte Leistung im Umfang der untergehenden übrigen Reserven.

4.1.4.5 Emissionsabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.5.

4.1.4.6 Umsatzabgabe

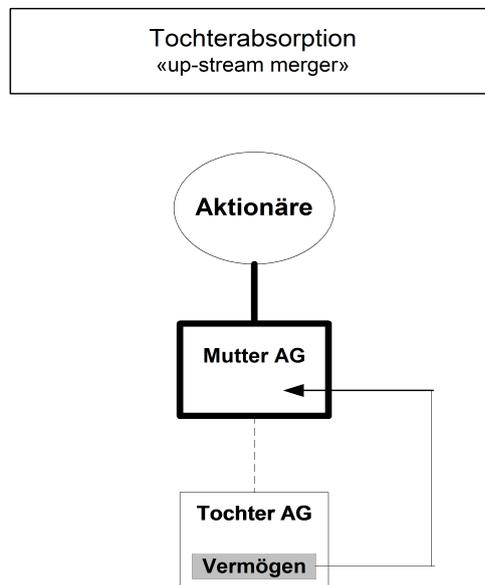
Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.6.

4.1.5 Absorption einer Tochtergesellschaft (Tochterabsorption; „Up-Stream Merger“)

4.1.5.1 Tatbestand

Bei der Tochterabsorption übernimmt eine bestehende Gesellschaft sämtliche Aktiven und Passiven einer anderen Gesellschaft an der die übernehmende Gesellschaft bisher beteiligt war. Die Tochtergesellschaft wird aufgelöst. Ein Aktientausch (Art. 7 FusG) oder eine Abfindung (Art. 8 FusG) entfällt und die Absorption kann zivilrechtlich unter erleichterten Bedingungen erfolgen (Art. 23 und 24 FusG).

Übersicht¹²



Die übernommene Tochter AG überträgt sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten auf die übernehmende Mutter AG. Da die Mutter AG bereits sämtliche Aktien der Tochter AG hält, erübrigt sich eine Entschädigung. Im Beteiligungskonto ist die Beteiligung an der Tochter AG auszubuchen. An deren Stelle tritt der übernommene Aktivenüberschuss. Allfällige Differenzen stellen Übernahmegewinne oder -verluste dar.

¹² REICH, a.a.O., S. 186

4.1.5.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.1.5.2.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.2.

Es ist jedoch zusätzlich Folgendes zu beachten:

4.1.5.2.2 Fusionsgewinne und -verluste

Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft ein Buchgewinn (Differenz anteiliger Aktivenüberschuss zum tieferen Buchwert der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft), so ist dieser Bestandteil des steuerbaren Reingewinns (Art. 61 Abs. 5 DBG), wobei der Beteiligungsabzug gewährt wird (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.4.1). In der aufnehmenden Gesellschaft ist dieser Gewinn aus Fusion den übrigen Reserven zuzurechnen.

Entsteht durch die Fusion ein Buchverlust (Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss zu Buchwerten der übernommenen Gesellschaft und dem höheren Buchwert der untergegangenen Beteiligungsrechte), so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden (Art. 61 Abs. 5 DBG). Dies gilt nur für unechte Fusionsverluste, d.h. wenn die stillen Reserven und der Goodwill der übernommenen Gesellschaft den Buchverlust kompensieren. Echte Fusionsverluste dagegen haben ihre Ursache in einer Überbewertung der Anteile an der Tochtergesellschaft und können deshalb steuerlich geltend gemacht werden.

4.1.5.2.3 Aktivierung eines unechten Fusionsverlustes als Goodwill

Ein unechter Fusionsverlust kann handelsrechtlich als Goodwill aktiviert werden (vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Band Buchführung und Rechnungslegung, Ausgabe 2014, S. 309). Diese Aktivierung erfolgt steuerneutral. Der Gewinnsteuerwert des Goodwills beträgt „Null“ (Negativreserve im Umfang des Goodwills). Bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinns werden die Abschreibungen auf dem Goodwill zum ausgewiesenen Reingewinn hinzugerechnet.

4.1.5.2.4 Echter Fusionsverlust oder Wertberichtigung auf der untergehenden Beteiligung und Übernahme von Verlustvorträgen der absorbierten Tochtergesellschaft

Die übernehmende Gesellschaft kann die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste der übertragenden Tochtergesellschaft nach Artikel 67 Absatz 1 DBG grundsätzlich geltend machen.

Die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste gehen mit dem Betrieb, auf welchen sie zurückzuführen sind, mit. Deshalb ist eine Übernahme der Vorjahresverluste auch dann möglich, wenn die Beteiligungsrechte an der übertragenden Tochtergesellschaft vorgängig wertberichtigt werden mussten, oder wenn ein echter Fusionsverlust anfällt.

Eine Übernahme der Vorjahresverluste der absorbierten Tochtergesellschaft ist jedoch ausgeschlossen, wenn:

- sich die absorbierte Gesellschaft in einem liquidationsreifen Zustand befindet (im Sinne einer fehlenden wirtschaftlichen Kontinuität), oder
- dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion vorliegen (vgl. Ziff. 4.1.2.2.4).

4.1.5.2.5 Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Beteiligungen an der absorbierten Gesellschaft

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen (nach altem Rechnungslegungsrecht) auf Beteiligungen von mindestens 10 Prozent werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, soweit eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist. Durch die Absorption gehen die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft unter. Bei der Veranlagung zur letzten Steuerperiode vor der Fusion ist deshalb zu prüfen, inwieweit allfällige Wertberichtigungen oder Abschreibungen auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft noch geschäftsmässig begründet sind (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.2).

4.1.5.3 **Verrechnungssteuer**

4.1.5.3.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.4.

4.1.5.3.2 Verrechnungssteuerlicher Fusionsverlust

Resultiert bei der Absorption der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft ein verrechnungssteuerlicher Fusionsverlust (Buchwert der Beteiligung Tochtergesellschaft abzüglich Grund- oder Stammkapital und KER, bzw. Ausland-KER Tochtergesellschaft), unterliegt dieser gemäss Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG e contrario der Verrechnungssteuer.

4.1.5.4 **Emissionsabgabe**

Eine allfällige – der Verrechnungssteuer unterliegende – Kapitalerhöhung der Muttergesellschaft bis zur Höhe des Kapitals der übertragenden Tochtergesellschaft ist nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen.

4.1.5.5 **Umsatzabgabe**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.6.

4.1.5.6 **Nicht betroffene Steuer**

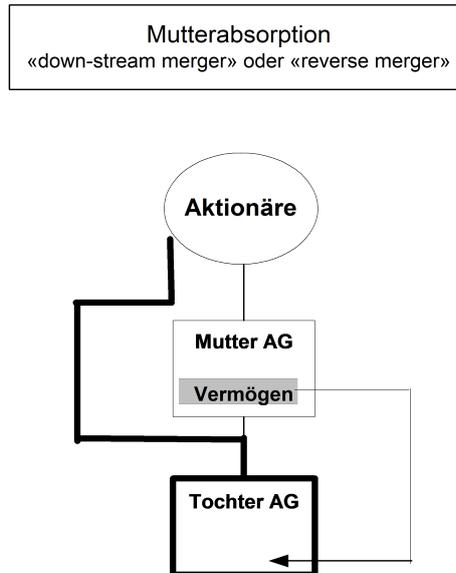
- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

4.1.6 Absorption der Muttergesellschaft (Mutterabsorption; „Down-Stream Merger“ oder „Reverse Merger“)

4.1.6.1 Tatbestand

Bei der Mutterabsorption übernimmt die Tochtergesellschaft sämtliche Aktiven und Passiven der Muttergesellschaft. Die Tochtergesellschaft gelangt dadurch in den Besitz ihrer eigenen Beteiligungsrechte, die sie an die Aktionäre der Muttergesellschaft weiterleitet. Mit der Fusion wird die Muttergesellschaft aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (Art. 3 Abs. 2 FusG).

Übersicht¹³



Die Mutter AG überträgt sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten auf die Tochter AG, welche auf diese Weise in den Besitz aller eigenen Aktien kommt. Die Tochter AG tauscht die eigenen Aktien gegen die Aktien der Mutter AG, welche nach deren Auflösung vernichtet werden.

4.1.6.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Siehe Ausführungen unter den Ziffern 4.1.2.2 und 4.1.3.2.

Bei einer Mutterabsorption werden sämtliche Aktiven und Passiven der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft übertragen. Eine Mutterabsorption stellt für die Gewinnsteuer grundsätzlich eine Kapitaleinlage der Anteilseigner der Muttergesellschaft in die übernehmende Tochtergesellschaft dar (Art. 60 Bst. a DBG). Die Differenz zwischen den übertragenen Aktiven (ohne die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft) und Passiven stellt ein steuerneutrales Fusionsagio oder -disagio dar (**Beispiel Nr. 6 im Anhang**).

¹³ REICH, a.a.O., S. 186

4.1.6.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Bei einer Mutterabsorption erhalten die Aktionäre der Muttergesellschaft anstelle der untergehenden Beteiligungsrechte an der Muttergesellschaft die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft. Für die Einkommenssteuer sind deshalb die unter Ziffer 4.1.2.3 festgehaltenen Ausführungen zu beachten. Dabei erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Vermögensertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zufließen. Verfügt die übernehmende Tochtergesellschaft über höhere KER bzw. Ausland-KER, werden diese nach der Absorption der Muttergesellschaft auf die Höhe der bei der Muttergesellschaft vorhandenen KER bzw. Ausland-KER reduziert. Nennwertgewinne und der Zuwachs an KER bzw. Ausland-KER können mit entsprechenden Verlusten bzw. Abnahmen verrechnet werden.

Ein allfälliges Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare KER bzw. Ausland-KER dar, soweit es dem liberierten Grund- oder Stammkapital und den bestehenden KER bzw. Ausland-KER der übernommenen Muttergesellschaft entspricht, und soweit das liberierte Grund- oder Stammkapital und die bestehenden KER bzw. Ausland-KER der Muttergesellschaft das bereits bestehende liberierte Grund- oder Stammkapital und die KER bzw. Ausland-KER der Tochtergesellschaft übersteigen (**Beispiel Nr. 6 im Anhang**).

4.1.6.4 Verrechnungssteuer

Bei einer Mutterabsorption erhalten die Aktionäre der Muttergesellschaft anstelle der untergehenden Beteiligungsrechte an der Muttergesellschaft die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft. Für die Verrechnungssteuer ist nebst den Ausführungen gemäss Ziffer 4.1.2.4 Folgendes zu beachten:

- Die bei einer Absorption der Muttergesellschaft den Inhabern der Beteiligungsrechte zukommenden höheren Nennwerte, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG grundsätzlich der Verrechnungssteuer. Verfügt die übernehmende Tochtergesellschaft über höhere KER bzw. Ausland-KER, werden diese nach der Absorption der Muttergesellschaft auf die Höhe der bei der Muttergesellschaft vorhandenen KER bzw. Ausland-KER reduziert. Nennwertgewinne und der Zuwachs an KER bzw. Ausland-KER können mit entsprechenden Verlusten bzw. Abnahmen verrechnet werden.
- Ein allfälliges Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare KER bzw. Ausland-KER dar, soweit es dem liberierten Grund- oder Stammkapital und den bestehenden KER bzw. Ausland-KER der übernommenen Muttergesellschaft entspricht, und soweit das liberierte Grund- oder Stammkapital und die bestehenden KER bzw. Ausland-KER der Muttergesellschaft das bereits bestehende liberierte Grund- oder Stammkapital und die KER bzw. Ausland-KER der Tochtergesellschaft übersteigen (**Beispiel Nr. 6 im Anhang**).
- Ein allfälliges Fusionsdisagio unterliegt bei der übernehmenden Tochtergesellschaft der Verrechnungssteuer.

4.1.6.5 Emissionsabgabe

Eine Kapitalerhöhung der Tochtergesellschaft bis zur Höhe des Kapitals der übertragenden Muttergesellschaft ist nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen, wobei zu beachten ist, dass allfällige Nennwertgewinne der Verrechnungssteuer unterliegen.

4.1.6.6 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.6.

4.1.7 Zusammenschluss ohne Verschmelzung; fusionsähnlicher Zusammenschluss; Quasifusion

4.1.7.1 Tatbestand

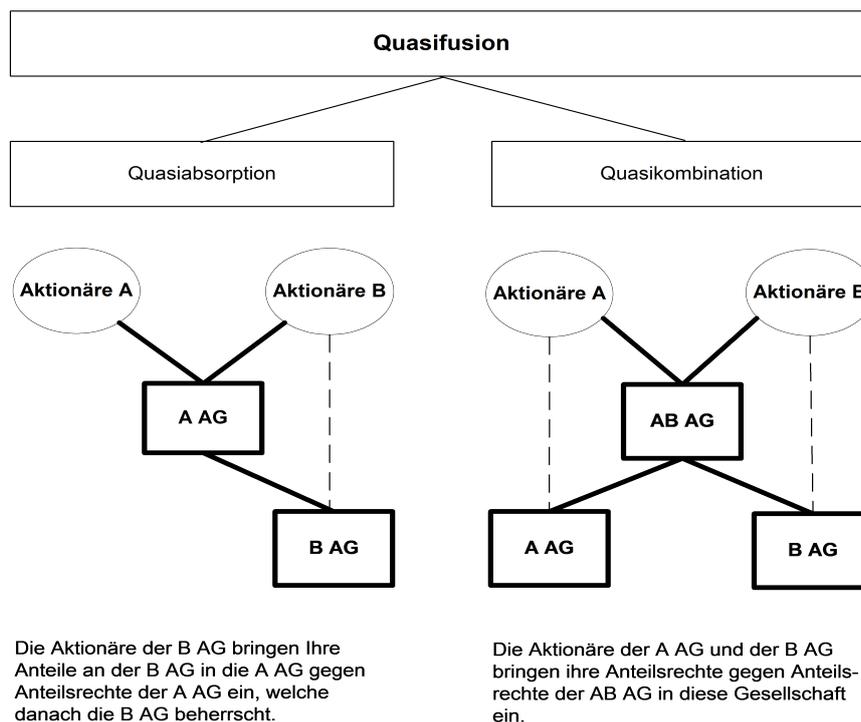
Bei der Quasifusion erfolgt keine rechtliche Verschmelzung zweier oder mehrerer Gesellschaften, sondern lediglich eine enge wirtschaftliche und beteiligungsrechtliche Verflechtung der zusammengeschlossenen Gesellschaften.

Die Quasifusion ist im Zivilrecht nicht geregelt.

Eine Quasifusion liegt für alle in diesem Kreisschreiben behandelten Steuern dann vor, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Übernahme mindestens 50 Prozent der Stimmrechte an der übernommenen Gesellschaft hält und den Anteilsinhabern an der übernommenen Gesellschaft höchstens 50 Prozent des effektiven Wertes der übernommenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt wird. Eine Quasifusion bedingt zudem eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft (Urteil BGer 2C_976/2014 vom 10.6.2015).

Eine Quasifusion kann den wirtschaftlichen Effekt einer Absorption oder einer Kombination haben.

Übersicht¹⁴



¹⁴ REICH, a.a.O., S. 188

4.1.7.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.1.7.2.1 Grundsatz

Bei einer Quasifusion findet keine rechtliche Verschmelzung statt. Für die übernehmende und die übernommene Gesellschaft ist eine Quasifusion grundsätzlich steuerneutral. Hingegen können sich für Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die im Rahmen einer Quasifusion Beteiligungsrechte an der übernommenen Gesellschaft übertragen, Gewinnsteuerfolgen (Aufwertungen) ergeben (vgl. Ziff. 4.6).

4.1.7.2.2 Verwendung eigener Beteiligungsrechte

Verwendet die übernehmende Gesellschaft für den Austausch der Titel eigene Beteiligungsrechte, deren Rückkauf nicht zu einer Besteuerung geführt hat, fällt bei der übernehmenden Gesellschaft unabhängig von der handelsrechtlichen Verbuchung in der Höhe der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der eigenen Beteiligungsrechte ein steuerbarer Gewinn oder ein geschäftsmässig begründeter Aufwand an.

4.1.7.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

4.1.7.3.1 Grundsatz

Bei einer Quasifusion bleibt das Ausschüttungssubstrat bei der übernommenen Gesellschaft erhalten, da sie nicht aufgelöst wird. Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen stellen in diesem Fall für den Aktionär Veräusserungserlös dar, weshalb eine Besteuerung entfällt. Die Regelung der Transponierung (Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG) ist aber zu beachten (Kreischreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 6.2.5).

4.1.7.3.2 Quasifusion mit zeitnaher Absorption

Das Bundesgericht hat am 9. November 2001 entschieden, dass unabhängig vom Vorliegen einer Steuerumgehung, einer Transponierung oder einer indirekten Teilliquidation ein im Rahmen einer Quasifusion mit anschliessender Absorption erzielter privater Nennwertzuwachs zum steuerbaren Vermögensertrag werden kann (**Beispiel Nr. 7 im Anhang**). Dies trifft dann zu, wenn die beiden Umstrukturierungsphasen es ermöglichen, wirtschaftlich das gleiche Ergebnis zu erzielen wie bei einer Fusion mit rechtlichem Zusammenschluss, unter Verschmelzung der Vermögensmassen der beteiligten Gesellschaften. Wenn die beiden Phasen sich in kurzem Zeitabstand folgen, so liegt es je nachdem nahe, dass der fusionsähnliche Zusammenschluss lediglich die Vorstufe der rechtlichen Verschmelzung darstellt, nur im Hinblick auf sie erfolgt und daher nur unter Einbezug der nachfolgenden Absorption beurteilt werden kann. In einem solchen Fall sind die gleichen Besteuerungsgrundsätze anzuwenden wie bei einer Fusion (ASA 72, 413 = StE 2002, B 24.4 Nr. 66). Diese Auslegung des Bundesgerichts gilt auch für Ausgleichszahlungen.

Eine zeitnahe Absorption, Liquidation und dieser gleichkommende Vorgänge führen bei den an der übernommenen Gesellschaft beteiligten Privatpersonen zu den gleichen Steuerfolgen wie eine direkte Absorption. Zeitnah ist eine Absorption dann, wenn die Absorption innert fünf Jahren nach dem Übernahmeangebot erfolgt.

4.1.7.4 Verrechnungssteuer

Die Ausführungen zur direkten Bundessteuer (Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen, mit Ausnahme der Regelung der Transponierung) gelten auch für die Verrechnungssteuer, sofern es sich um die Übernahme einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft durch Quasifusion handelt.

4.1.7.5 Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen (Quasifusionen) begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Nicht abgabebefreit ist eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft, die das nominelle Kapital der übernommenen Gesellschaft übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind.

Werden ausländische Beteiligungen mit geringem nominellem Kapital und hohem Agio von im Ausland wohnhaften natürlichen Personen oder von in- oder ausländischen Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften eingebracht, ist eine Kapitalerhöhung im Umfang von in der Regel 30 Prozent des Verkehrswertes der übertragenen Beteiligung(en) zulässig.

Bei einer zeitnahen Veräußerung der übernommenen Beteiligung(en) durch die übernehmende Gesellschaft – unabhängig davon, ob diese Veräußerung als Umstrukturierung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG qualifiziert – ist der Sachverhalt auf eine mögliche Abgabeumgehung hin zu überprüfen.

4.1.7.6 Umsatzabgabe

Die mit einer Quasifusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Dabei erfolgt die Beurteilung für die übernehmende Gesellschaft basierend auf einer Gesamtbetrachtung.

4.2 Umwandlung

4.2.1 Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person im Allgemeinen

4.2.1.1 Tatbestände

Eine juristische Person kann ihre Rechtsform nach dem FusG direkt in eine andere Rechtsform einer juristischen Person ändern (Art. 53 FusG). Dieser Rechtsformwechsel (direkte Umwandlung) ist jedoch nicht für alle Rechtsformen möglich (Art. 54 FusG). Für Umwandlungen, die nicht direkt möglich sind oder aus anderen Gründen nicht als Rechtsformwechsel ausgestaltet werden, bestehen unter anderem folgende zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten:

- Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG);
- Liquidation und Sacheinlagegründung.

Das zivilrechtliche Vorgehen ist für die steuerliche Würdigung - wie bei allen Umstrukturierungstatbeständen - nicht massgebend.

4.2.1.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.2.1.2.1 Grundsatz

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person ist für die Gewinnsteuer steuerneutral, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG).

Weitere Bedingungen für eine gewinnsteuerneutrale Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person sind im DBG nicht enthalten.

4.2.1.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die umgewandelte juristische Person.

4.2.1.2.3 Rückwirkende Umwandlung

Bei der Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person wird die Steuerpflicht grundsätzlich nicht unterbrochen. Eine Beendigung und ein Neubeginn der Steuerpflicht tritt jedoch dann ein, wenn die Umwandlung zu einem Tarifwechsel führt. In einem solchen Fall wird grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Eintrags im Handelsregister abgestellt.

Eine rückwirkende Umwandlung, die zu einem Tarifwechsel führt, wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Anmeldung zusammen mit dem Umwandlungsbeschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der Umwandlungsbilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat.

Wird eine rückwirkende Umwandlung, die zu einem Tarifwechsel führt, akzeptiert, werden die Steuerpflicht, die Steuerperiode und die Bemessungsperiode am Umwandlungsstichtag unterbrochen. Andernfalls wird für die Festsetzung des steuerbaren Gewinnes auf den Handelsregistereintrag abgestellt. Dies bedingt die Erstellung eines Abschlusses auf diesen Zeitpunkt.

4.2.1.2.4 Vorjahresverluste

Bei der Umwandlung einer steuerpflichtigen juristischen Person in eine andere juristische Person können die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste weiterhin nach Artikel 67 Absatz 1 DBG geltend gemacht werden.

4.2.1.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Bei einer Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person ist die Einkommenssteuer nur dann betroffen, wenn sich die juristische Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft umwandelt. Dabei erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Vermögensertrag, als ihnen Gratisaktien, höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven der umgewandelten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zufließen.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

4.2.1.4 Verrechnungssteuer

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG regelt im Sinne einer Ausnahme, dass Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

Die bei einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft den Inhabern der Beteiligungsrechte oder diesen nahestehenden Dritten zukommenden Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und sonstigen Erträge unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der übrigen Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

4.2.1.5 Emissionsabgabe

Bei einer Umwandlung durch den Wechsel der Rechtsform (Rechtsformwechsel; direkte Umwandlung) werden keine neuen Beteiligungsrechte begründet oder erhöht. Die Emissionsabgabe ist somit nicht betroffen.

Die mit einer „indirekten Umwandlung“ einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Liquidation und Sacheinlagegründung oder Vermögensübertragung) verbundene Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten ist nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen, soweit sie das bisherige Grund- oder Stammkapital nicht übersteigt.

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder eines Unternehmens des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, vorbehaltlich des Freibetrages nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt. Die übertragenen offenen und stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Diese Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden.

4.2.1.6 Umsatzabgabe

Bei einer Umwandlung durch den Wechsel der Rechtsform (Rechtsformwechsel; direkte Umwandlung) werden keine Vermögenswerte übertragen. Die Umsatzabgabe ist somit nicht betroffen.

Die mit einer übertragenden Umwandlung (Liquidation und Sacheinlagegründung oder Vermögensübertragung) verbundene entgeltliche Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

4.2.2 Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

4.2.2.1 Tatbestand

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kann zivilrechtlich direkt erfolgen (Art. 53 und 54 FusG). Ein solcher Rechtsformwechsel erfordert keine Neugründung einer Gesellschaft und somit auch keine Übertragung der Aktiven und Passiven. Trotz der Änderung der Rechtsform behält die Gesellschaft ihre Identität und ihre Rechtspersönlichkeit.

4.2.2.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.2.2.2.1 Grundsatz

Für die Gewinnsteuer führt die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu keinem Tarifwechsel und somit zu keiner Unterbrechung der Steuerperiode. Die Erstellung und Einreichung eines Zwischenabschlusses ist deshalb nicht erforderlich.

4.2.2.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die umgewandelte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft. Dieses Erfordernis kann auch bei einer Sitzverlegung ins Ausland („Umwandlung“ in eine ausländische Gesellschaft; Art. 163 IPRG)

erfüllt sein, soweit die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte der ausländischen juristischen Person zuzurechnen sind (Wechsel von der unbeschränkten zur beschränkten Steuerpflicht; Art. 50-52 DBG). Vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz kann jedoch nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerausscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Dies ist nach dem DBG durch die Anwendung der objektmässigen (direkten) Ausscheidungsmethode gewährleistet.

Bei der Verlegung des Sitzes oder der Verwaltung ins Ausland ist die Einreichung eines Zwischenabschlusses erforderlich (Art. 79 Abs. 3 DBG). Sofern die Sitzverlegung keinen Tarifwechsel zur Folge hat, wird die Steuerpflicht jedoch nicht unterbrochen.

4.2.2.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

4.2.2.3.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.3.

Bei einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Vermögensertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven der umgewandelten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zufließen.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

4.2.2.3.2 Sitzverlegung ins Ausland

Nach Artikel 163 IPRG kann sich eine schweizerische Gesellschaft ohne Liquidation und Neugründung dem ausländischen Recht unterstellen („Umwandlung“ in eine ausländische Gesellschaft).

Für die direkte Bundessteuer ergeben sich die gleichen Steuerfolgen wie bei der Absorption einer inländischen Gesellschaft durch eine ausländische Gesellschaft (vgl. Ziff. 4.1.2.3.9).

4.2.2.4 Verrechnungssteuer

4.2.2.4.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.4.

Die Ausführungen zur direkten Bundessteuer (Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen) gelten auch für die Verrechnungssteuer, sofern es sich um die Umwandlung einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handelt. Die bei einer Umwandlung den Inhabern der Beteiligungsrechte oder diesen nahestehenden Dritten zukommenden Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen und sonstigen Erträge unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der übrigen Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

4.2.2.4.2 Sitzverlegung ins Ausland

Nach Artikel 163 IPRG kann sich eine schweizerische Gesellschaft ohne Liquidation und Neugründung dem ausländischen Recht unterstellen („Umwandlung“ in eine ausländische Gesellschaft). Die Verlegung des Sitzes einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ins Ausland kommt für die Verrechnungssteuer einer Liquidation gleich (Art. 4 Abs. 2 VStG). Auf dem Liquidationsüberschuss ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Leistungsempfänger und somit rückerstattungsberechtigt sind die Anteilsinhaber bzw. Genossenschafter der umgewandelten schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Für die Verrechnungssteuer ergeben sich somit die gleichen Steuerfolgen wie bei der Fusion einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit einer ausländischen Gesellschaft (vgl. Ziff. 4.1.2.4.2).

4.2.2.5 **Emissionsabgabe**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.5.

4.2.2.6 **Umsatzabgabe**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6.

4.2.3 **Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person**

4.2.3.1 **Tatbestand**

Nur die Umwandlung einer Genossenschaft ohne Anteilskapital in einen Verein ist zivilrechtlich durch einen Rechtsformwechsel möglich (Art. 54 Abs. 4 FusG). Alle übrigen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften können nur indirekt, d.h. übertragend, in einen Verein, eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person umgewandelt werden.

4.2.3.2 **Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)**

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, eine Stiftung oder eine übrige juristische Person ist mit einem Tarifwechsel verbunden (von 8,5% [Art. 68 DBG] zu 4,25% [Art. 71 DBG]). Dieser Tarifwechsel führt zu keiner gewinnsteuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven. Infolge des Tarifwechsels erfolgt jedoch eine Beendigung und ein Neubeginn der Steuerpflicht. Deshalb ist die Erstellung und Einreichung eines Abschlusses erforderlich (Art. 79 Abs. 3 DBG).

4.2.3.3 **Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)**

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person fällt die latente Steuerlast auf den Ausschüttungen an die Anteilsinhaber oder Genossenschafter weg. Gleich wie bei der Umwandlung einer

Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung unterliegt der Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der KER bzw. Ausland-KER) bei den bisherigen beteiligten natürlichen Personen der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; vgl. Ziff. 4.2.6.4).

4.2.3.4 Verrechnungssteuer

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person kommt steuerlich einer Liquidation gleich. Auf dem Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der KER bzw. Ausland-KER) ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

4.2.3.5 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6.

4.2.3.6 Nicht betroffene Steuer

- Emissionsabgabe.

4.2.4 Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

4.2.4.1 Tatbestand

Nur die Umwandlung eines im Handelsregister eingetragenen Vereins ist zivilrechtlich durch einen Rechtsformwechsel möglich (Art. 54 Abs. 5 FusG). Alle übrigen Vereine, Stiftungen oder übrigen juristische Personen können nur indirekt, d.h. übertragend, in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft umgewandelt werden.

4.2.4.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist mit einem Tarifwechsel verbunden (von 4,25% [Art. 71 DBG] zu 8,5% [Art. 68 DBG]). Dieser Tarifwechsel führt zu keiner gewinnsteuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven. Infolge des Tarifwechsels erfolgt jedoch eine Beendigung und ein Neubeginn der Steuerpflicht. Deshalb ist die Erstellung und Einreichung eines Abschlusses erforderlich (Art. 79 Abs. 3 DBG).

4.2.4.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Bei einer Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erzielen Privatpersonen, die durch die Umwandlung in den Besitz von Beteiligungsrechten an der neuen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kommen, im Umfang der Differenz zwischen Verkehrswert und Ausgabepreis der Beteiligungsrechte steuerbares Einkommen (Art. 16 Abs. 1 DBG).

4.2.4.4 Verrechnungssteuer

Die bei einer Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgegebenen Beteiligungsrechte unterliegen nicht der Verrechnungssteuer, da sie zu Lasten des Aktivenüberschusses einer nicht verrechnungssteuerpflichtigen juristischen Person (Verein, Stiftung oder übrige juristische Person) begründet werden.

Bei einer direkten Umwandlung eines im Handelsregister eingetragenen Vereins in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft durch Rechtsformwechsel und bei einer Umwandlung mittels Vermögensübertragung können keine KER gebildet werden.

Bei einer indirekten Umwandlung durch Sacheinlagegründung kann der ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte gemäss Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral als KER ausgewiesen werden, soweit er das Grund- oder Stammkapital übersteigt.

4.2.4.5 Emissionsabgabe

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung eines Vereins oder einer Stiftung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, vorbehältlich des Freibetrages nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt. Die übertragenen offenen und stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Diese Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden.

4.2.4.6 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6.

4.2.5 Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft

4.2.5.1 Tatbestand

Als Institute des öffentlichen Rechts, die eine direkte Umwandlung (Rechtsformwechsel) vornehmen können (Art. 99-101 FusG), gelten die im Handelsregister eingetragenen, organisatorisch verselbständigten Einrichtungen des öffentlichen Rechts des Bundes, der Kantone und der Gemeinden, unabhängig, ob sie als juristische Person ausgestaltet sind oder nicht (Art. 2 Bst. d FusG).

4.2.5.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.2.5.2.1 Massgeblichkeit der Handelsbilanz

Die Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft, deren Anteile veräussert werden (Privatisierung), hat im Allgemeinen Auswirkungen auf die Steuerpflicht (siehe Art. 49 und 56 DBG). Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip erfolgt die Besteuerung von Unternehmen gestützt auf die Handelsbilanz. Soweit das bisherige steuerbefreite Institut des öffentlichen Rechts die im Zeitpunkt der Umwandlung bestehenden stillen Reserven nicht in seiner Handelsbilanz aufdeckt, kann es dies in einer ergänzenden Steuerbilanz zu Beginn der Steuerpflicht vornehmen (Art. 61a DBG; **Beispiel Nr. 8 im Anhang**).

Die Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kann auch indirekt durch eine Sacheinlagegründung erfolgen. Dabei können die Vermögenswerte zum Verkehrswert eingebracht werden (Art. 634 ff. OR). Der Goodwill gilt als derivativ und kann in der Eröffnungsbilanz gemäss Handelsrecht ebenfalls aktiviert werden. Aufgrund von Artikel 61a DBG kann auch bei dieser zivilrechtlichen Vorgehensweise eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz geltend gemacht werden, falls einzelne Vermögenswerte unter dem Verkehrswert in die handelsrechtliche Eingangsbilanz aufgenommen werden und das bisherige Institut des öffentlichen Rechts steuerbefreit ist.

Die Steuerpflicht einer aus einer Umwandlung eines steuerbefreiten Instituts des öffentlichen Rechts in eine nicht steuerbefreite Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beginnt mit dem Eintrag ins Handelsregister. Die Steuerperiode beginnt jedoch mit dem vereinbarten Umwandlungs- oder Übernahmestichtag.

4.2.5.2.2 Vorjahresverluste

Verluste, die vor Beginn der Steuerpflicht angefallen sind, können steuerlich nicht in Abzug gebracht werden.

4.2.5.3 Verrechnungssteuer

Die bei einer Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgegebenen Beteiligungsrechte unterliegen nicht der Verrechnungssteuer, da sie zu Lasten des Aktivenüberschusses einer nicht verrechnungssteuerpflichtigen Körperschaft begründet werden.

Bei einer direkten Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft durch Rechtsformwechsel können keine KER gebildet werden.

Bei einer indirekten Umwandlung durch Sacheinlagegründung kann der ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte gemäss Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral als KER ausgewiesen werden, soweit er das Grund- oder Stammkapital übersteigt.

4.2.5.4 Emissionsabgabe

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung eines Unternehmens des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, vorbehaltlich des Freibetrages nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt. Die übertragenen offenen und stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Diese Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden.

4.2.5.5 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6.

4.2.5.6 Nicht betroffene Steuer

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

4.2.6 Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung

4.2.6.1 Tatbestand

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften können sich nach dem FusG nicht direkt in eine Personenunternehmung umwandeln (Art. 54 FusG). Eine solche Umwandlung bedingt zivilrechtlich die Errichtung eines neuen Rechtsträgers und grundsätzlich die Liquidation des bisherigen Rechtsträgers. Es findet zivilrechtlich somit eine Übertragung von Aktiven und Passiven statt.

Werden zivilrechtlich Aktiven und Passiven eines (Teil)betriebs einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf eine bestehende oder neu entstehende Personenunternehmung übertragen, gilt dies als Teilumwandlung.

4.2.6.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

4.2.6.2.1 Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte

Die bisherigen Gewinnsteuerwerte werden zu den für die Einkommenssteuer massgeblichen Werten übernommen. Die latente Steuer auf den un versteuerten stillen Reserven wechselt somit von der Gewinnsteuer zur Einkommenssteuer (**Beispiel Nr. 9 im Anhang**).

4.2.6.2.2 Vorjahresverluste

Bei der Umwandlung oder Teilumwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung liegt Steuerneutralität auf der Unternehmensebene vor (bisher Gewinnsteuer; neu Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit). Die an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligten natürlichen Personen können somit allfällige, steuerlich noch nicht berücksichtigte Vorjahresverluste der übertragenden juristischen Personen oder des übertragenen Betriebs bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens in Abzug bringen (Art. 31 DBG; **Beispiel Nr. 9 im Anhang**).

4.2.6.3 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.2.6.3.1 Grundsatz

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung ist für die Gewinnsteuer neutral, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übernommen werden (**Beispiel Nr. 9 im Anhang**).

4.2.6.3.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Der Fortbestand der Steuerpflicht kann sich bei der Umwandlung oder Teilumwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung nicht auf die untergehende juristische Person beziehen. Vielmehr findet ein Übergang der stillen Reserven auf eine natürliche Person statt. Der Fortbestand der Steuerpflicht bezieht sich somit auf die Steuerpflicht der Anteilsinhaber und die Fortführung des Betriebes durch eine Personenunternehmung in der Schweiz.

4.2.6.3.3 Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in die Betriebsstätte einer Personenunternehmung

Eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte von einer Personenunternehmung gehalten werden, kann durch Liquidation oder Teilumwandlung in eine Betriebsstätte einer Personenunternehmung „umgewandelt“ werden.

Betriebsstätten von ausländischen Personenunternehmungen unterliegen der Gewinnsteuer (Art. 11 DBG). Die „Umwandlung“ einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in die Betriebsstätte einer ausländischen Personenunternehmung kann deshalb für die Gewinnsteuer neutral erfolgen, soweit die stillen Reserven der schweizerischen Betriebsstätte verhaftet bleiben. Vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz kann jedoch nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Dies ist nach dem DBG durch die Anwendung der objektmässigen (direkten) Ausscheidungsmethode gewährleistet.

4.2.6.3.4 Rückwirkende Umwandlung

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung wird die Steuerpflicht grundsätzlich mit dem Eintrag im Handelsregister beendet.

Eine rückwirkende Umwandlung wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Anmeldung zusammen mit den Gründungsakten innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat.

Wird die rückwirkende Umwandlung akzeptiert, endet die Steuerpflicht auf den vereinbarten Übernahmestichtag. Entsprechend beginnt die selbständige Erwerbstätigkeit in diesem Zeitpunkt. Andernfalls wird auf den Handelsregistereintrag abgestellt. Dies bedingt die Erstellung eines Abschlusses auf diesen Zeitpunkt.

Eine rückwirkende Teilumwandlung wird steuerlich anerkannt, wenn der Beschluss der Organe der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zur Übertragung eines Betriebs auf eine Personenunternehmung innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag erfolgt.

4.2.6.4 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung findet eine Liquidation oder Teilliquidation der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft statt. Eine spätere Erfassung der offenen und stillen Reserven (Liquidationsüberschuss) bei den Anteilshabern oder Genossenschaftern ist nicht möglich. Der Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der KER bzw. Ausland-KER) unterliegt bei den bisher beteiligten natürlichen Personen der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; **Beispiel Nr. 9 im Anhang**).

4.2.6.5 Verrechnungssteuer

Bei der Umwandlung oder Teilumwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung unterliegt der Liquidationsüberschuss (Verkehrswert des Aktivenüberschusses abzüglich des Nennwertes und der KER bzw. Ausland-KER) der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; **Beispiel Nr. 9 im Anhang**).

4.2.6.6 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6.

4.2.6.7 Nicht betroffene Steuer

- Emissionsabgabe.

4.3 Spaltung

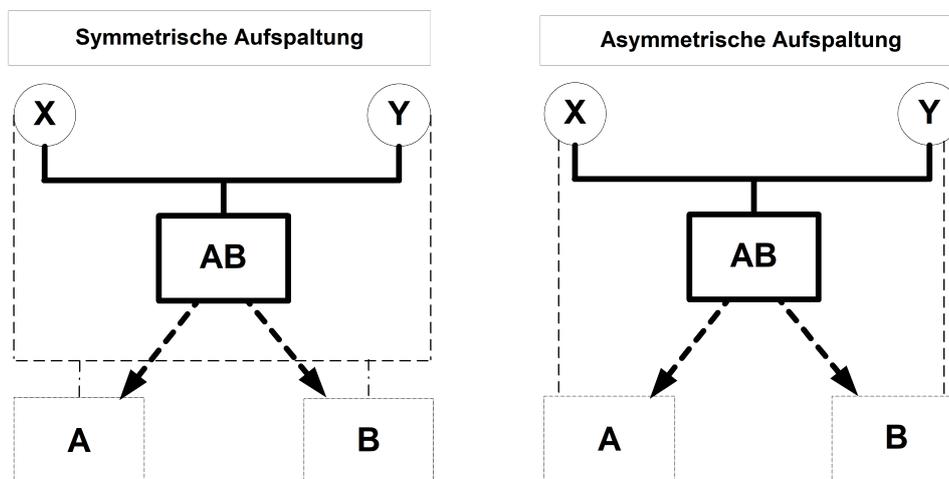
4.3.1 Tatbestände

Mittels Spaltung überträgt eine Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft). Die Anteils- und Mitgliedschaftsrechte der Anteilhaber der übertragenden Gesellschaft werden gewahrt, indem die Anteilhaber der übertragenden Gesellschaft Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an der oder an den übernehmenden Gesellschaft(en) erhalten oder diese bereits halten. Es handelt sich dabei um eine Art Gegenstück zur Fusion. Dabei wird eine Gesellschaft in zwei oder mehrere Parallel- oder Schwestergesellschaften aufgeteilt. Die Aufteilung in Schwestergesellschaften wird als symmetrische Spaltung und die Aufteilung in Parallelgesellschaften als asymmetrische Spaltung bezeichnet. Bei einer symmetrischen Spaltung bleiben die Beteiligungsverhältnisse an den aus der Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Gesellschaften gleich wie an der gespaltenen Gesellschaft. Bei einer asymmetrischen Spaltung werden den Anteilhabern Beteiligungsrechte zugewiesen, die vom Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung abweichen.

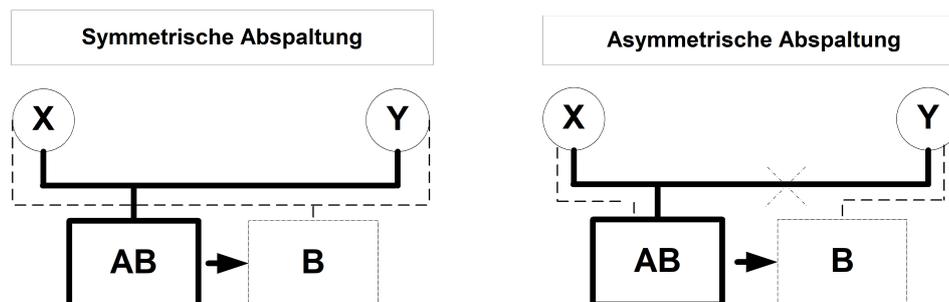
Im Weiteren wird unterschieden, ob aus einer Gesellschaft zwei neue Gesellschaften entstehen und die übertragende Gesellschaft untergeht (Aufspaltung) oder ob eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere bestehende oder neue Gesellschaft überträgt (Abspaltung).

Übersicht¹⁵

Aufspaltung (Art. 29 Bst. a FusG; Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG)



Abspaltung (Art. 29 Bst. b FusG; Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG)



¹⁵ H.-J. Neuhaus / M. Neuhaus / P. Riedweg; Kammer-Seminar vom 19.9.2003 zum FusG

Nach dem FusG kann eine Spaltung im steuerrechtlichen Sinne zivilrechtlich abgewickelt werden durch:

- Aufspaltung (Art. 29 Bst. a FusG);
- Abspaltung (Art. 29 Bst. b FusG);
- Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG) auf eine neugegründete oder eine bestehende Schwestergesellschaft.

Eine Spaltung kann zivilrechtlich auch ohne Inanspruchnahme des FusG bewirkt werden durch:

- Sacheinlage- oder Sachübernahmegründung einer Tochtergesellschaft mit anschliessender Übertragung der neuen Beteiligungsrechte auf die Aktionäre – bei einem «Spin-off» geschieht dies ohne, bei einem «Split-off» mit Kapitalherabsetzung der übertragenden Gesellschaft;
- Übertragung von Aktiven und Verbindlichkeiten des abzusplattendes Komplexes auf die Aktionäre (Naturaldividende), die ihrerseits die Nachfolgegesellschaft(en) gründen und deren Aktien durch Sacheinlage der erhaltenen Wirtschaftsgüter liberieren;
- Zeichnung der Aktien der Nachfolgegesellschaft durch die Aktionäre der bisherigen Gesellschaft, welche die abzusplattendes Aktiven und Verbindlichkeiten zur Liberierung der Aktien der Nachfolgegesellschaft überträgt.

4.3.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.3.2.1 Grundsatz

Nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG werden die stillen Reserven einer juristischen Person im Fall einer Spaltung nicht besteuert, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden;
- die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Eine unveränderte Weiterführung sowohl des durch Spaltung übertragenen als auch des zurückbleibenden Geschäftsbetriebes ist nicht erforderlich.

Für die Gewinnsteuer spielt es keine Rolle, wie der Effekt einer Spaltung zivilrechtlich bewirkt wird. Steuerlich liegt ein sog. "Entnahmetatbestand" vor. Dies bedeutet, dass – wenn im Gesetz nicht ausdrücklich Steuerneutralität vorgesehen ist (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) – die Entnahme als Realisation der stillen Reserven besteuert wird (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

Ebenfalls unbeachtlich ist, ob eine Auf- oder Abspaltung erfolgt.

Für grenzüberschreitende Spaltungen (Art. 163d IPRG) gelten die gleichen Grundsätze wie bei grenzüberschreitenden Fusionen (vgl. Ziff. 4.1.2.2.2).

4.3.2.2 Rückwirkende Spaltung

Bei einer Aufspaltung endet die Steuerpflicht der Gesellschaft grundsätzlich mit der Löschung im Handelsregister. Die Steuerpflicht einer aus einer Auf- oder Abspaltung hervorgehenden Gesellschaft beginnt grundsätzlich mit dem Eintrag ins Handelsregister.

Eine rückwirkende Spaltung wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Anmeldung zusammen mit dem Spaltungsbeschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der letzten Bilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat. Erfolgt die Spaltung auf eine bereits bestehende juristische Person, ohne dass ein Eintrag im Handelsregister notwendig ist, muss die Spaltung innerhalb von sechs Monaten nach dem vereinbarten Stichtag vollzogen werden.

Wird die rückwirkende Spaltung akzeptiert, beginnen die Steuerpflicht, die Steuerperiode und die Bemessungsperiode einer aus einer Spaltung hervorgehenden Gesellschaft mit dem vereinbarten Spaltungsstichtag. Entsprechend endet die Steuerpflicht einer aufgespaltenen Gesellschaft in diesem Zeitpunkt. Andernfalls wird für die Festsetzung des steuerbaren Gewinnes auf den Handelsregistereintrag abgestellt. Dies bedingt die Erstellung eines Abschlusses auf diesen Zeitpunkt.

4.3.2.3 Veräußerungssperrfrist

Es besteht keine Veräußerungssperrfrist für die aus einer Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Beteiligungsrechte.

4.3.2.4 Abgrenzung zwischen Spaltung und Verkauf

Die Steuerneutralität der Spaltung bedingt, dass mit dem Betrieb auch ein angemessenes Eigenkapital (Aktienkapital und/oder offene Reserven) übertragen wird.

Der Verkauf eines Betriebes an eine Schwestergesellschaft kann nicht als gewinnsteuerneutrale Spaltung qualifiziert werden (**Beispiel Nr. 12 im Anhang**). Jedoch ist eine entgeltliche Vermögensübertragung im Konzern steuerneutral möglich, wenn sie zwischen inländischen Konzerngesellschaften erfolgt (Art. 61 Abs. 3 DBG; vgl. Ziff. 4.5; **Beispiel Nr. 21 im Anhang**).

4.3.2.5 Betrieb und Teilbetrieb

Nach geltender Praxis wird unter den Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ Folgendes verstanden:

- Betrieb: Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- Teilbetrieb: Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.

Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt dann vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- die Unternehmung verfügt über Personal;
- der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.

Einem Betrieb können auch nichtbetriebsnotwendige Aktiven mitgegeben werden (z.B. liquide Mittel und Immobilien), sofern der Betrieb nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, nicht nur zum Zwecke einer steuerneutralen Spaltung geschaffen wurde und weitergeführt wird (allgemeiner Vorbehalt der Steuerumgehung).

4.3.2.6 Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften

Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der Anlage von eigenem Vermögen dienen, stellt auch bei einem grossen Vermögen nie einen Betrieb dar.

Das Betriebserfordernis kann bei einer Spaltung einer Holdinggesellschaft entweder auf der Stufe Holdinggesellschaft (sogenannter Holdingbetrieb) oder auf der Stufe der aktiven Gesellschaft, an welcher die Holdinggesellschaft beteiligt ist (sogenannter operativer Betrieb), erfüllt werden.

Ein sogenannter Holdingbetrieb liegt vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- Bei den Beteiligungen handelt es sich wertmässig überwiegend um Beteiligungen an aktiven Gesellschaften;
- die Beteiligungen machen mehrheitlich mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaften aus oder ermöglichen auf andere Weise eine massgebende Kontrolle (z.B. durch einen Aktionärsbindungsvertrag);
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften nehmen tatsächlich eine Holdingfunktion mit eigenem Personal oder über beauftragte Personen wahr (Koordination der Geschäftstätigkeit mehrerer Tochtergesellschaften; strategische Führung);
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften bestehen weiter.

Ein sogenannter operativer Betrieb liegt vor, wenn die Beteiligungsquote mehr als 50 Prozent der Stimmen an einer aktiven Gesellschaft beträgt. In Anwendung des Transparenzprinzips erfüllt eine einzige derartige Beteiligung das Betriebserfordernis durch den von der aktiven Gesellschaft geführten Betrieb (Urteil BGer 2C_34/2018 vom 11.3.2019; **Beispiel Nr. 11 im Anhang**).

Das Transparenzprinzip, welches eine Beteiligungsquote von mehr als 50 Prozent der Stimmen auf jeder Stufe bedingt, wird sowohl auf Gesellschaften mit einem Holdingbetrieb als auch auf Gesellschaften mit einem operativen Betrieb angewandt.

4.3.2.7 Finanz- und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften

Finanz- und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften führen dann einen Betrieb, wenn kumulativ:

- ein Marktauftritt erfolgt oder Dienstleistungen an Konzerngesellschaften erbracht werden;
- die Unternehmung tatsächlich mindestens eine Person für ihre Dienstleistungen beschäftigt oder beauftragt (eine Vollzeitstelle).

4.3.2.8 Immobiliengesellschaften

Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung¹⁶.

Eine Spaltung von Immobiliengesellschaften ist nur dann steuerneutral möglich, soweit die Grundvoraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung erfüllt sind und

- die übertragenen Immobilien einen Betrieb verkörpern
- und die nach der Spaltung bestehenden Immobiliengesellschaften einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

4.3.2.9 Wertberichtigungen und Abschreibungen auf übertragenen Beteiligungen

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen (nach altem Rechnungslegungsrecht) auf Beteiligungen von mindestens 10 Prozent werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, soweit eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist. Bei der Veranlagung einer Gesellschaft, die eine Beteiligung zum Gewinnsteuerwert auf eine inländische Konzerngesellschaft durch Spaltung übertragen hat, ist deshalb zu prüfen, inwieweit allfällige Wertberichtigungen oder Abschreibungen auf dieser Beteiligung noch geschäftsmässig begründet sind. Artikel 62 Absatz 4 DBG ist auch anwendbar, wenn die Beteiligungsquote infolge einer Teilveräusserung unter 10 Prozent sinkt und die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor der Werterholung einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hatten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.2).

4.3.2.10 Gestehungskosten einer durch Spaltung übertragenen Beteiligung

Erfolgen im Rahmen einer Auf- oder Abspaltung Beteiligungsübertragungen (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG), bedingt dies eine Fortführung der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der übertragenen Beteiligungen bei der erwerbenden Gesellschaft (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.1). In diesem Fall bleibt die Haltedauer der übertragenen Beteiligungen unverändert.

4.3.2.11 Steuerfolgen für eine beteiligte juristische Person (Muttergesellschaft) bei einer symmetrischen Spaltung (modifizierte Dreieckstheorie)

Aus der Sicht der Anteilsinhaber liegt bei einer symmetrischen Spaltung eine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Ein Austausch von Beteiligungsrechten findet nicht statt. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz kommt für die steuerliche Gewinner-

¹⁶ Bundesrat Villiger, Ständerat 21.3.2001; Amtliches Bulletin, S. 166

mittlung zwingend die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung. Die Summe der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der Beteiligungen bleibt unverändert. Allenfalls ergibt sich aufgrund der Vorteilszuwendung für die Beteiligung an der entreicherten Gesellschaft ein Wertberichtigungsbedarf. Ein solcher müsste durch eine Aufwertung der Beteiligung an der begünstigten Gesellschaft kompensiert werden (Umbuchung: Beteiligung „übernehmende Gesellschaft“ an Beteiligung „übertragende Gesellschaft“). Für die Muttergesellschaft ergeben sich somit die gleichen Steuerfolgen, wie bei einer Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen (Tochtergesellschaften; **Beispiel Nr. 10 im Anhang**).

4.3.2.12 Gewinnsteuerfolgen bei Nichterfüllung des Betriebserfordernisses

Da bei Spaltungen keine Veräußerungssperrfrist zu beachten ist, kommt dem Betriebserfordernis eine zentrale Bedeutung zu. Zudem werden Teilbetriebe den eigentlichen Betrieben gleichgestellt. Im Folgenden wird deshalb nur noch der Begriff „Betrieb“ verwendet.

Wenn nur einzelne Aktiven – beispielsweise Liegenschaften – auf eine Schwestergesellschaft übertragen werden, sind die Voraussetzungen einer steuerneutralen Spaltung (Betriebserfordernis) nicht erfüllt. Die übertragenen stillen Reserven unterliegen auch dann der Gewinnsteuer, wenn die übernehmende Gesellschaft bereits einen Betrieb führt oder verschiedene Gesellschaften einzelne Aktiven durch Abspaltung zu einem neuen Betrieb zusammenführen.

Damit die Besteuerung bei einem umgekehrten Vorgang – der Abspaltung eines Betriebes und dem Verbleib einzelner, nur noch der Vermögensanlage dienenden Aktiven – sichergestellt ist, gilt das Betriebserfordernis nicht nur für die übertragenen Vermögenswerte, sondern auch für die übertragende Gesellschaft. Erfüllt die übertragende Gesellschaft das Betriebserfordernis nach der Spaltung nicht mehr, wird die Gewinnsteuer auf den verbleibenden stillen Reserven der übertragenden Gesellschaft erhoben. Dadurch wird sichergestellt, dass ungeachtet der gewählten zivilrechtlichen Gestaltung immer die gleichen steuerlichen Folgen eintreten.

Bei einer Spaltung können sich somit – vorbehaltlich einer Vermögensübertragung nach Artikel 61 Absatz 3 DBG - folgende Gewinnsteuerfolgen ergeben:

- Die Übertragung erfolgt durch einen Verkauf: *Besteuerung der übertragenen, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft. Die übernehmende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.*
- Die übertragenen Vermögenswerte stellen keinen Betrieb dar: *Besteuerung der übertragenen, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft. Die übernehmende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen (Beispiele Nr. 13 und 14 im Anhang).*
- Das Betriebserfordernis ist für die übertragende Gesellschaft nach der Übertragung nicht mehr erfüllt: *Besteuerung der verbleibenden, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft. Die übertragende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen (Beispiel Nr. 15 im Anhang).*

4.3.2.13 Übernahme von Vorjahresverlusten

Bei einer Spaltung müssen die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste, die auf den übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallen, auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden. Sie können nach Artikel 67 Absatz 1 DBG geltend gemacht werden. Eine Übertragung der Vorjahresverluste ist jedoch ausgeschlossen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche kann insbesondere dann vorliegen, wenn der übertragene Betrieb kurz nach der Spaltung eingestellt wird.

4.3.2.14 Übernahme des selbst geschaffenen Mehrwerts

Der Gewinnsteuerwert des selbst geschaffenen Mehrwerts gemäss Artikel 61a Absatz 1 DBG ist im Zeitpunkt der Spaltung zwingend auf die verbleibenden und übertragenen Betriebe oder Teilbetriebe aufzuteilen (Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte). Dabei ist die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode zur Berechnung der Mehrwerte der einzelnen Betriebe oder Teilbetriebe anzuwenden¹⁷.

4.3.2.15 Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft

Erfolgt eine Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft, ist zu prüfen, ob die latente Gewinnsteuer auf den übertragenen stillen Reserven untergeht und ob eine Steuerumgehung vorliegt. Ein solches Vorgehen führt wie eine gewöhnliche Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen zu einer Besteuerung der übertragenen, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft. Die übernehmende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.

4.3.3 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

4.3.3.1 Veräusserungssperrfrist

Eine gewinnsteuerneutrale Spaltung stellt für die beteiligten natürlichen Personen eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar, die an keine Veräusserungssperrfrist gebunden ist. Die Steuerneutralität für die gespaltenen Gesellschaften zieht auch die Steuerneutralität bei den beteiligten natürlichen Personen, d.h. bei den Beteiligungsinhabern dieser Gesellschaften, nach sich (Urteil BGer 2C_34/2018 vom 11.3.2019).

4.3.3.2 Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen

Die bei einer Spaltung den Inhabern der gesellschaftlichen Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft zukommenden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unterliegen nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG der Einkommenssteuer, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte oder von KER bzw. Ausland-KER der übertragenden Gesellschaft erfolgen.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

¹⁷ Botschaft zum/zur SV17, BBI 2018 2584

4.3.3.3 Steuerfolgen einer nicht gewinnsteuerneutralen Spaltung

Eine nicht gewinnsteuerneutrale Spaltung stellt für den Anteilsinhaber grundsätzlich einen steuerbaren Entnahmetatbestand dar. Aufgrund der Dreieckstheorie werden grundsätzlich folgende Erträge aus Beteiligungen realisiert (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG):

- Erfolgt die Übertragung des Betriebes durch einen unterpreislichen Verkauf, liegt eine Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen (Schwestergesellschaften) im Umfang der übertragenen stillen Reserven an eine verbundene Unternehmung vor (**Beispiel Nr. 12 im Anhang**).
- Stellen die durch Spaltung übertragenen Vermögenswerte keinen Betrieb dar, realisiert der Anteilsinhaber grundsätzlich die mit den Vermögenswerten übertragenen offenen übrigen und stillen Reserven (**Beispiele Nr. 13 und 14 im Anhang**).
- Ist das Betriebserfordernis für die übertragende Gesellschaft nach der Spaltung nicht mehr erfüllt, realisiert der Anteilsinhaber grundsätzlich die offenen übrigen und stillen Reserven derjenigen Gesellschaft, die das Betriebserfordernis nicht mehr erfüllt (Gleichbehandlung mit dem umgekehrten Vorgang aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; **Beispiel Nr. 15 im Anhang**).

In allen drei Fällen liegt eine Vorteilszuwendung an eine verbundene Unternehmung (Schwestergesellschaft) vor.

Bei einer Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft erhält der Anteilsinhaber (Privatperson) grundsätzlich einen geldwerten Vorteil aus der Beteiligung an der entreicherten Gesellschaft (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG), den er in die begünstigte Gesellschaft einlegt (Dreieckstheorie). Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch vor Umsetzung der Transaktion die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Anteilsinhaber die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern er die Beteiligungsrechte an der begünstigten Gesellschaft nicht innert 5 Jahren veräussert. Im Falle einer nicht steuerneutralen Spaltung wegen fehlendem Betriebserfordernis bezieht sich die Frist auf die Beteiligungsrechte an der Gesellschaft, die keinen Betrieb weiterführt. Um eine Besteuerung bei der Verletzung dieser Frist im Nachsteuerverfahren sicherzustellen, wird vom Anteilsinhaber die Abgabe eines entsprechenden Revers verlangt. Es handelt sich bei dieser Praxis um eine „Billigkeitslösung“, die zum Ziel hat, eine im Ergebnis zweifache Besteuerung des Vermögensertrages beim Anteilsinhaber zu vermeiden. Nicht anwendbar ist die modifizierte Dreieckstheorie bei einer Abspaltung zwecks Sanierung (vgl. dazu Ziff. 4.1.4.3.2).

Für grenzüberschreitende Spaltungen (Art. 163d IPRG) gelten die gleichen Grundsätze wie bei grenzüberschreitenden Fusionen (vgl. Ziff. 4.1.2.3.9).

4.3.4 Verrechnungssteuer

4.3.4.1 Grundsatz

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG regelt im Sinne einer Ausnahme, dass Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

Sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht erfüllt (fehlendes Betriebserfordernis), liegt eine Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft vor, die der Verrechnungssteuer unterliegt. Aufgrund der zur Anwendung gelangenden Direktbegünstigungstheorie ist die übernehmende Gesellschaft Empfängerin der Leistung und somit rückerstattungsberechtigt. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

4.3.4.2 Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen

Die bei einer Spaltung den Inhabern der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft zukommenden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte oder der KER bzw. Ausland-KER der übertragenden Gesellschaft erfolgen.

Für an einer schweizerischen Börse kotierte Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind die besonderen Bestimmungen für Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen zu beachten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 29b vom 23.12.2019, Ziff. 5.1.5).

4.3.4.3 Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft

Erfolgt eine Abspaltung auf eine sanierungsbedürftige Schwestergesellschaft zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft, so erlangen die Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung im Umfang der untergehenden übrigen Reserven.

4.3.5 Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Eine abgabebefreite Spaltung setzt – gleich wie bei der Gewinnsteuer – voraus, dass ein oder mehrere Betriebe übertragen werden und dass die nach der Spaltung bestehenden Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen. Eine Veräusserungssperrfrist für die Beteiligungsrechte an den nach der Spaltung bestehenden Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften besteht nicht.

Nicht abgabebefreit ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft(en), der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind.

Liegt keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vor, gilt für die Emissionsabgabe grundsätzlich die zivilrechtliche Betrachtungsweise.

4.3.6 Umsatzabgabe

Die mit einer Spaltung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

Die mit einer Spaltung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden unterliegt jedoch dann der Umsatzabgabe, wenn keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vorliegt (fehlendes Betriebsfordernis). Die in diesen Fällen geschuldete Umsatzabgabe wird gemäss Artikel 16 StG auf dem Entgelt berechnet. Die Berechnung des massgebenden Entgelts erfolgt dabei folgendermassen:

- a) Wenn nur steuerbare Urkunden übernommen bzw. eingebracht werden, auf den gesamten Gutschriften an die Sacheinleger und den übernommenen Drittverpflichtungen;
- b) Wenn nicht nur steuerbare Urkunden, sondern auch andere Aktiven übernommen werden, auf den anteiligen Gutschriften und Drittverpflichtungen.

Im Fall b) ist es somit notwendig,

1. den Anteil der steuerbaren Urkunden an den Gesamtktiven zu Buchwerten zu bestimmen,
 2. den entsprechenden Anteil vom Total der Gutschriften an Sacheinleger und übernommenen Drittverpflichtungen zu ermitteln und
 3. die Umsatzabgabe vom erhaltenen Wert, der als massgebendes Entgelt zu betrachten ist, zu berechnen.
- c) Werden in- und ausländische steuerbare Urkunden übertragen, so ist das massgebende Entgelt aufgrund der Buchwerte proportional aufzuteilen.

4.4 Übertragung auf Tochtergesellschaft (Ausgliederung)

4.4.1 Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens

4.4.1.1 Tatbestand

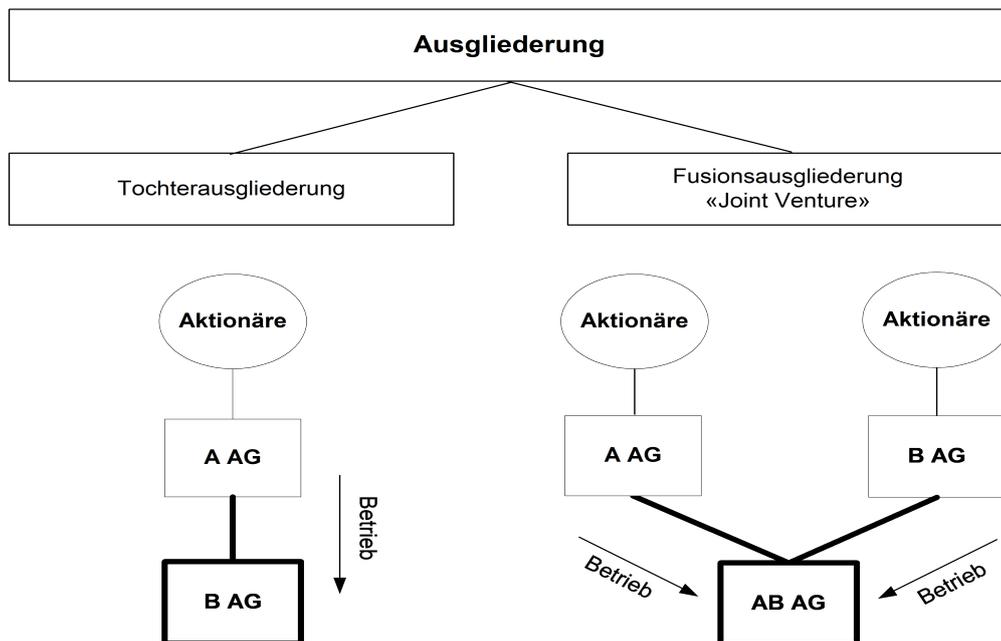
Bei der Ausgliederung überträgt eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine Gesellschaft, an der sie sich beteiligt oder bereits beteiligt ist. Die Ausgliederung von Vermögenswerten ist im FusG nicht geregelt.

4.4.1.1.1 Tochterausgliederung und Fusionsausgliederung

Bei einer Tochterausgliederung werden Vermögenswerte auf eine neue oder eine bereits bestehende Gesellschaft ausgegliedert, an der ausschliesslich die übertragende Gesellschaft beteiligt ist. Die Ausgliederung von Vermögenswerten auf eine Gesellschaft, an der sich eine oder mehrere andere Gesellschaften beteiligen (Fusionsausgliederung; „Joint Venture“), hat die gleichen Steuerfolgen wie eine Tochterausgliederung.

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Enkelgesellschaft ist eine zweifache Tochterausgliederung (**Beispiel Nr. 16 im Anhang**).

Übersicht¹⁸



¹⁸ REICH, a.a.O., S. 193

4.4.1.1.2 Übertragung

Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

- Sacheinlage;
- Verkauf;
- Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG).

4.4.1.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.4.1.2.1 Grundsatz

Verdeckte Kapitaleinlagen führen grundsätzlich zu einer Besteuerung der auf eine Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven und zu einer entsprechenden Erhöhung des Gewinnsteuerwertes und der Gestehungskosten der Beteiligung (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Kreisreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.1).

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Tochtergesellschaft ist im Sinne einer Ausnahme steuerneutral, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine inländische Tochtergesellschaft handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- während den der Ausgliederung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht veräussert werden (Art. 61 Abs. 2 DBG).

Der übertragene und ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral als KER, bei Übertragungen aus dem Ausland nach Artikel 5 Absatz 1^{quater} Buchstaben a und b VStG als Ausland-KER ausgewiesen und/oder für die Liberierung von Grund- oder Stammkapital verwendet werden.

4.4.1.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die übernehmende Tochtergesellschaft und nicht auf die übertragende Muttergesellschaft.

Ein Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden Muttergesellschaft kann sich bei der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung ins Ausland ergeben. Auch in einem solchen Fall gilt die Sperrfrist nach Artikel 61 Absatz 2 DBG.

Bei einem Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden Muttergesellschaft kann während der Veräusserungssperrfrist für die latente Gewinnsteuer Sicherstellung verlangt werden (Art. 169 DBG).

Die Steuerbehörden können von einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland verlangen, dass sie einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet (Art. 126a DBG).

4.4.1.2.3 Inländische Tochtergesellschaft

Als inländische Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz (Art. 50 DBG), an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist. Eine steuerneutrale Ausgliederung kann jedoch auch auf eine schweizerische Betriebsstätte (Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG) einer ausländischen Tochtergesellschaft erfolgen. Vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz kann jedoch nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Dies ist nach dem DBG durch die Anwendung der objektmässigen (direkten) Ausscheidungsmethode gewährleistet.

4.4.1.2.4 Übertragung

Die Übertragung kann im Gegensatz zur Spaltung (vgl. Ziff. 4.3) auch durch einen blossen Verkauf erfolgen.

4.4.1.2.5 Betrieb und Teilbetrieb

Es gelten die gleichen Abgrenzungsregeln wie für die Spaltung (vgl. Ziff. 4.3). Im Unterschied zur Spaltung ist es nicht erforderlich, dass nach der Ausgliederung bei der übertragenden Gesellschaft (Muttergesellschaft) ein Betrieb verbleibt.

4.4.1.2.6 Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens

Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens (für Beteiligungen vgl. Ziff. 4.3.2.6 und 4.4.2).

Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus der Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Tochtergesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt.

4.4.1.2.7 Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft

Die Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft bewirkt eine Erhöhung des Gewinnsteuerwertes und der Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft im Umfang des unentgeltlich übertragenen Aktivenüberschusses ohne Berücksichtigung der übertragenen stillen Reserven (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.1).

4.4.1.2.8 Veräusserungssperrfrist

Die übertragenen stillen Reserven unterliegen der Gewinnsteuer, soweit die übernehmende Tochtergesellschaft die übertragenen Vermögenswerte oder die übertragende Muttergesellschaft Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft innert fünf Jahren nach der Übertragung veräussert (Art. 61 Abs. 2 DBG; **Beispiel Nr. 17 im Anhang**). Ob bereits im Ausgliederungszeitpunkt eine Veräusserungsabsicht bestanden hat oder ob erst nach der Ausgliederung eingetretene Umstände zu der Veräusserung geführt haben, ist steuerlich nicht relevant. Die Veräusserungssperrfrist ist verobjektiviert.

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. Bei einer Ausgliederung von Vermögenswerten beginnt die Veräusserungssperrfrist mit der Anmeldung beim Handelsregisteramt, sofern und soweit für die zivilrechtlich massgebende Abwicklung ein Eintrag im Handelsregister nötig ist. Eine rückwirkende Ausgliederung ist für den Beginn der Veräusserungssperrfrist wirkungslos. Die Veräusserungssperrfrist endet fünf Jahre nach der Anmeldung beim Handelsregister oder, falls kein Handelsregistereintrag nötig ist, nach der Eigentumsübertragung.

Eine Ersatzbeschaffung der übertragenen Vermögenswerte (Art. 64 DBG) durch die Tochtergesellschaft oder eine nachfolgende steuerneutrale Umstrukturierung der Tochtergesellschaft (Art. 61 DBG) stellt keine Sperrfristverletzung dar. Die Veräusserungssperrfrist erstreckt sich in einem solchen Fall auf die Ersatzgüter bzw. auf die bei der Muttergesellschaft ausgetauschten Beteiligungsrechte.

Eine quotale Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch eine Kapitalerhöhung der Tochtergesellschaft stellt keine Sperrfristverletzung dar, soweit der übertragenden Muttergesellschaft keine Leistungen zufließen.

Veräussert die Muttergesellschaft bei einer Kapitalerhöhung der Tochtergesellschaft Bezugsrechte, liegt eine Sperrfristverletzung vor. Die zu besteuerte Quote der übertragenen un versteuerten stillen Reserven entspricht dem Verhältnis des Verkaufserlöses für die Bezugsrechte zum Verkehrswert der bisherigen Beteiligungsrechte im Zeitpunkt der Kapitalerhöhung.

Bei einer Sperrfristverletzung erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen un versteuerten stillen Reserven. Die Besteuerung erfolgt immer nur anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte bzw. entsprechend der Veräusserung der übertragenen Vermögenswerte. Dies ist auch dann der Fall, wenn mehr als 50 Prozent der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft veräussert werden.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten bei der Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 2 DBG). Sie kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist sie bereits rechtskräftig veranlagt, kann ihr das Revisionsverfahren (Art. 147-149 DBG) gewährt werden. Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

Werden infolge Sperrfristverletzung die übertragenen stillen Reserven nach Artikel 61 Absatz 2 DBG im Nachsteuerverfahren besteuert, kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft keine KER ausgewiesen werden.

4.4.1.2.9 Vorjahresverluste

Bei der Ausgliederung müssen die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste, die auf den übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallen, auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden. Sie können nach Artikel 67 Absatz 1 DBG geltend gemacht werden. Eine Übertragung der Vorjahresverluste ist jedoch ausgeschlossen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche ist insbesondere dann anzunehmen, wenn der übertragene Betrieb kurz nach der Ausgliederung eingestellt wird.

4.4.1.2.10 Übernahme des selbst geschaffenen Mehrwerts

Der Gewinnsteuerwert des selbst geschaffenen Mehrwerts gemäss Artikel 61a Absatz 1 DBG ist im Zeitpunkt der Ausgliederung zwingend auf die verbleibenden und ausgegliederten Betriebe oder Teilbetriebe aufzuteilen (Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte). Dabei ist die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode zur Berechnung der Mehrwerte der einzelnen Betriebe oder Teilbetriebe anzuwenden.

4.4.1.3 Verrechnungssteuer

Der übertragene und ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als KER bzw. Ausland-KER ausgewiesen und/oder für die Liberierung von Grund- oder Stammkapital verwendet werden.

4.4.1.4 Emissionsabgabe

Nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG sind von der Emissionsabgabe ausgenommen:

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen, Umwandlungen und Spaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden.

Die Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG) gilt als Umstrukturierung.

Die für die Gewinnsteuer geltenden Voraussetzungen für eine steuerneutrale Ausgliederung gelten auch für die Emissionsabgabe. Sie gelten auch dann, wenn ausländische Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens auf eine schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgliedern.

Nicht abgabebefreit ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft(en), der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind.

Das StG sieht keine Veräußerungssperrfrist vor. Hingegen ist der Sachverhalt bei einer zeitnahen Veräußerung der übernommenen Vermögenswerte durch die Tochtergesellschaft – unabhängig davon, ob diese Veräußerung als Umstrukturierung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG qualifiziert – auf eine mögliche Abgabeumgehung hin zu überprüfen.

4.4.1.5 Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effektenhändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und zusammen mit dem Betrieb steuerbare Urkunden (Art. 13 Abs. 2 StG) übertragen werden.

Nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b StG ist die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien, Stammanteile von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Beteiligungsscheine von Genossenschaftsbanken, Partizipations-scheine und Anteile von kollektiven Kapitalanlagen nach KAG von der Umsatzabgabe ausgenommen.

Die mit einer Umstrukturierung, insbesondere einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist ebenfalls von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Die entgeltliche Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG) gilt als Umstrukturierung.

4.4.1.6 Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

4.4.2 Ausgliederung von Beteiligungen

4.4.2.1 Tatbestand

Bei einer Ausgliederung einer Beteiligung überträgt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an der die übertragende Gesellschaft zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder zu mindestens 10 Prozent am Gewinn und den Reserven beteiligt ist.

Auch der Verkauf einer Beteiligung zum Gewinnsteuerwert gilt als Ausgliederung.

4.4.2.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.4.2.2.1 Grundsatz

Die Ausgliederung einer Beteiligung auf eine Tochtergesellschaft stellt ein Austausch von Beteiligungsrechten dar und führt grundsätzlich nicht zu einer Realisation (Austauschtatbestand, ohne dass die latente Steuerlast auf den stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft eine Veränderung erfährt; **Beispiele Nr. 18 und 19 im Anhang**). Der Umstrukturierungstatbestand von Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe d DBG muss deshalb nicht angerufen werden.

4.4.2.2.2 Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft

Die Übertragung einer Beteiligung, die mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft oder Genossenschaft beträgt oder die einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründet (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG), auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft (Sub-Holding) kann steuerneutral zum Gewinnsteuerwert erfolgen. Die Beteiligung an der Sub-Holding übernimmt den Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten sowie die Haltedauer der bisher direkt gehaltenen Beteiligung. Der Gewinnsteuerwert sowie die Haltedauer der übertragenen Beteiligung wird von der aufnehmenden Gesellschaft weitergeführt. Die Gestehungskosten der übertragenen Beteiligung entsprechen dem Gewinnsteuerwert.

4.4.2.2.3 Veräußerungssperrfrist

Die Übertragung von stillen Reserven auf Beteiligungen auf eine Tochtergesellschaft stellt grundsätzlich einen steuerneutralen Vorgang (Austauschtatbestand) dar, wobei aus der Sicht der einbringenden Gesellschaft weiterhin die gleiche latente Steuerlast auf den stillen Reserven besteht (Kapitalgewinn mit den gleichen Folgen in Bezug auf den Beteiligungsabzug). Es liegt keine steuerliche Gewinnrealisation nach Artikel 58 Absatz 1 Buchstabe c DBG vor und es besteht deshalb auch keine Veräußerungssperrfrist.

4.4.2.2.4 Übertragung auf eine ausländische Tochtergesellschaft

Im Gegensatz zu der Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG) ist eine steuerneutrale Ausgliederung von Beteiligungen nicht auf die Übertragung auf eine inländische Tochtergesellschaft beschränkt.

4.4.2.2.5 Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände

Eine Abrechnung über die auf eine Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven auf Beteiligungsrechten findet dann statt, wenn

- die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 10 Prozent und die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital ausmacht oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft begründen (steuersystematische Realisation infolge Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf dem latenten Kapitalgewinn; faktischer Wegfall der Steuerpflicht), oder
- wenn die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert bilanziert werden (Umwandlung eines latenten Kapitalgewinnes auf einer Beteiligung in latenten „Ausschüttungsertrag“; Schaffung von Ausschüttungs-substrat).

Beide Vorgänge führen zu einer Erhöhung des steuerbaren Reingewinnes der übertragenden Gesellschaft (Muttergesellschaft) und zu einer versteuerten stillen Reserve auf der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft in der Steuerbilanz der Muttergesellschaft. In beiden Fällen liegt eine indirekte Aufwertung einer Beteiligung und nicht Beteiligungsertrag vor (Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG).

Werden die übertragenen Beteiligungsrechte in einer ausländischen Tochtergesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert bilanziert, wird die indirekte Aufwertung in der Muttergesellschaft steuerlich erst bei einer allfälligen Rückübertragung der Beteiligungsrechte ins Inland erfasst.

4.4.2.3 **Verrechnungssteuer**

Der übertragene und ausgewiesene Aktivenüberschuss aus den übertragenen Beteiligungsrechten kann in der Handelsbilanz der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft als KER bzw. Ausland-KER ausgewiesen und/oder für die Liberierung von Grund- oder Stammkapital verwendet werden.

Die Grundsätze zur Quasifusion mit zeitnaher Absorption gemäss Ziffer 4.1.7.3.2 werden bei Ausgliederungen von Beteiligungen mit zeitnaher Absorption, Liquidation und diesen gleichkommenden Vorgängen analog angewandt.

4.4.2.4 **Emissionsabgabe**

Nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG sind von der Emissionsabgabe ausgenommen:

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen, Umwandlungen und Spaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden.

Die Ausgliederung von Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften oder von Beteiligungen, die einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Reingewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründen, auf eine Tochtergesellschaft gilt ebenfalls als steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG.

Nicht abgabebefreit ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft(en), der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind.

Das StG sieht keine Veräusserungssperrfrist vor. Hingegen ist der Sachverhalt bei einer zeitnahen Veräusserung der übernommenen Beteiligung(en) durch die Tochtergesellschaft – unabhängig davon, ob diese Veräusserung als Umstrukturierung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG qualifiziert – auf eine mögliche Abgabeumgehung hin zu überprüfen.

4.4.2.5 Umsatzabgabe

Nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b StG ist die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien, Stammanteile von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Beteiligungsscheine von Genossenschaftsbanken, Partizipations-scheine und Anteile von kollektiven Kapitalanlagen nach KAG von der Umsatzabgabe ausgenommen.

Der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Übertragungen von Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften oder von Beteiligungen, die einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns oder der Reserven einer anderen Gesellschaft begründen, auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

4.4.2.6 Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

4.5 Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften

4.5.1 Tatbestand

Bei der Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften überträgt eine inländische Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere inländische Gesellschaft, an der sie nicht beteiligt ist. Eine andere Gesellschaft (Muttergesellschaft) kontrolliert jedoch die übertragende und die übernehmende Gesellschaft (Konzern; Art. 963 OR).

Eine Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften liegt auch dann vor, wenn eine Gesellschaft (Tochtergesellschaft) Vermögenswerte auf eine andere Gesellschaft überträgt, welche die übertragende Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise kontrolliert (Muttergesellschaft oder Grossmuttergesellschaft; **Beispiel Nr. 20 im Anhang**).

Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

- Verkauf an Schwester- oder Muttergesellschaft;
- Vermögensübertragung auf Schwester- oder Muttergesellschaft (Art. 69-77 FusG);
- Abspaltung auf Schwestergesellschaft (Art. 29 Bst. b FusG);
- Naturaldividende an Muttergesellschaft;
- Naturaldividende an Muttergesellschaft und Sacheinlage in Schwestergesellschaft.

Die zivilrechtliche Abwicklung ist für die steuerliche Würdigung nicht massgebend. Entscheidend sind die Ausgangslage und das Endresultat der Transaktion.

4.5.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.5.2.1 Grundsatz

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine verbundene Unternehmung (Mutter- oder Schwestergesellschaft) zu den unter den Verkehrswerten liegenden Gewinnsteuerwerten stellt für die übertragende Gesellschaft eine verdeckte Gewinnausschüttung dar (Entnahmetatbestand). Die übertragenen stillen Reserven sind bei der übertragenden Gesellschaft zum ausgewiesenen Gewinn hinzuzurechnen (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG). Die übernehmende Gesellschaft kann entsprechende als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen (Kapitaleinlage; Art. 60 Bst. a DBG).

Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften („inländische Konzerngesellschaften“), welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise (Art. 963 OR) unter Kontrolle einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft stehen, können im Sinne einer Ausnahme folgende Vermögenswerte zu den bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte steuerneutral übertragen werden (Art. 61 Abs. 3 DBG):

- direkt und indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;
- Betriebe oder Teilbetriebe;
- sowie Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens.

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Tochtergesellschaft hat andere Steuerfolgen, da es sich dabei um einen Austauschtatbestand handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d und Art. 61 Abs. 2 DBG; vgl. Ziff. 4.4).

Werden während den nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird die Kontrolle aufgegeben, so werden die übertragenen stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) besteuert. Die übernehmende Gesellschaft kann entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung inländischen Konzerngesellschaften haften für die Nachsteuer solidarisch (Art. 61 Abs. 4 DBG).

4.5.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Bei einer Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften gilt das allgemeine Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

Dieses Erfordernis bezieht sich auf die übernehmende und nicht auf die übertragende Konzerngesellschaft.

Erfolgt die Übertragung auf eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Konzerngesellschaft, so kann vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Dies ist nach dem DBG durch die Anwendung der objektmässigen (direkten) Ausscheidungsmethode gewährleistet.

Ein Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden Konzerngesellschaft ergibt sich bei der Verlegung ihres Sitzes oder ihrer tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

Bei einem Wegfall der Steuerpflicht der übertragenden Konzerngesellschaft kann während der Veräusserungssperrfrist für die latente Gewinnsteuer Sicherstellung verlangt werden (Art. 169 DBG).

Die Steuerbehörden können von einer Gesellschaft mit Sitz im Ausland verlangen, dass sie einen Vertreter in der Schweiz bezeichnet (Art. 126a DBG).

4.5.2.3 Inländische Konzerngesellschaften

Als inländische Konzerngesellschaften im Sinne von Artikel 61 Absatz 3 DBG gelten Gesellschaften mit Sitz oder tatsächlicher Verwaltung in der Schweiz, die direkt oder indirekt von einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft („Muttergesellschaft“) kontrolliert werden (**Beispiel Nr. 20 im Anhang**). Eine Kontrolle wird angenommen, wenn die Muttergesellschaft über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt oder die Gesellschaften auf andere Weise kontrolliert (Art. 963 OR). Eine steuerneutrale Übertragung kann jedoch auch auf eine schweizerische Betriebsstätte (Art. 51 Abs. 1 Bst. b DBG) einer ausländischen Konzerngesellschaft erfolgen. In diesem Fall haftet ebenfalls die Betriebsstätte für die Nachsteuer solidarisch (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Auch eine schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen Konzerngesellschaft kann steuerneutral auf eine inländische Konzerngesellschaft übertragen werden.

Bei einer inländischen Konzerngesellschaft kann es sich auch um die inländische Mutter- oder Grossmuttergesellschaft handeln (**Beispiel Nr. 20 im Anhang**).

4.5.2.4 Übertragung

Die Übertragung kann im Gegensatz zur Spaltung (vgl. Ziff. 4.3) auch durch einen reinen Verkauf erfolgen (**Beispiel Nr. 21 im Anhang**).

4.5.2.5 Direkt und indirekt gehaltene Beteiligungen

Direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft können nach Artikel 61 Absatz 3 DBG steuerneutral auf andere inländische Konzerngesellschaften übertragen werden.

Zwischen inländischen Konzerngesellschaften können auch Beteiligungen von weniger als 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral übertragen werden, sofern unter Kontrolle einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine direkte oder indirekte Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital dieser Gesellschaft besteht (Art. 61 Abs. 3 DBG; **Beispiel Nr. 22 im Anhang**).

4.5.2.6 Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft

Die Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft kann steuerneutral erfolgen, sofern die übernehmende ausländische Konzerngesellschaft ihrerseits von einer anderen inländischen Konzerngesellschaft kontrolliert wird und die übertragene stille Reserve indirekt in der Schweiz erhalten bleibt (Verdoppelungseffekt der stillen Reserven; **Beispiel Nr. 23 im Anhang**). Eine solche grenzüberschreitende Beteiligungsumstrukturierung ist gleich zu behandeln, wie wenn eine schweizerische Konzerngesellschaft eine Beteiligung auf eine andere schweizerische Konzerngesellschaft überträgt und diese ihrerseits die übernommene Beteiligung auf eine ausländische Tochtergesellschaft ausgliedert (vgl. Ziff. 4.4.2.2.4).

Wird eine Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft übertragen, die nicht von einer inländischen Konzerngesellschaft kontrolliert wird, wird die latente Steuerlast in der Schweiz aufgehoben. Eine steuerneutrale Übertragung ist deshalb nicht möglich. Die stille Reserve auf der übertragenen Beteiligung wird als Kapitalgewinn realisiert. Sofern die Bedingungen nach den Artikeln 69 und 70 DBG erfüllt sind, liegt Beteiligungsertrag vor, der zum Beteiligungsabzug berechtigt.

4.5.2.7 Wertberichtigungen und Abschreibungen auf übertragenen Beteiligungen

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen (nach altem Rechnungslegungsrecht) auf Beteiligungen von mindestens 10 Prozent werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, soweit eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist. Bei der Veranlagung einer Gesellschaft, die eine Beteiligung zum Gewinnsteuerwert auf eine inländische Konzerngesellschaft überträgt, ist deshalb zu prüfen – gleich wie bei einer Übertragung durch Spaltung (vgl. Ziff. 4.3) – inwieweit allfällige Wertberichtigungen oder Abschreibungen auf dieser Beteiligung noch geschäftsmässig begründet sind (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.2).

4.5.2.8 Gestehungskosten einer übertragenen Beteiligung

Werden Beteiligungen steuerneutral auf eine inländische Konzerngesellschaft übertragen, bedingt dies – gleich wie bei einer Übertragung durch Spaltung (vgl. Ziff. 4.3) - eine Fortführung der Gewinnsteuerwerte, der Gestehungskosten und der Haltedauer der übertragenen Beteiligungen bei der erwerbenden Gesellschaft (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.1).

4.5.2.9 Betrieb und Teilbetrieb

Es gelten die gleichen Abgrenzungsregeln wie für die Spaltung (vgl. Ziff. 4.3). Im Unterschied zur Spaltung ist es jedoch nicht erforderlich, dass nach der Übertragung bei der übertragenden inländischen Konzerngesellschaft ein Betrieb verbleibt.

4.5.2.10 Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens

Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens.

Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus der Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Gesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt.

4.5.2.11 Vorjahresverluste

Bei einer Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben müssen die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste, die auf den übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallen, auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden und können nach Artikel 67 Absatz 1 DBG geltend gemacht werden. Eine Übertragung der Vorjahresverluste ist jedoch ausgeschlossen, wenn dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Übertragung gegeben sind.

4.5.2.12 Übernahme des selbst geschaffenen Mehrwerts

Der Gewinnsteuerwert des selbst geschaffenen Mehrwerts gemäss Artikel 61a Absatz 1 DBG ist im Zeitpunkt der Übertragung zwingend auf die verbleibenden und übertragenen Betriebe oder Teilbetriebe aufzuteilen (Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte). Dabei ist die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode zur Berechnung der Mehrwerte der einzelnen Betriebe oder Teilbetriebe anzuwenden.

4.5.2.13 Übertragung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft

Erfolgt eine Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft ist zu prüfen, ob die latente Gewinnsteuer auf den übertragenen stillen Reserven untergeht und ob eine Steuerumgehung vorliegt. Ein solches Vorgehen führt wie eine gewöhnliche Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen zu einer Besteuerung der übertragenen, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft. Die übernehmende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.

4.5.2.14 Übertragung auf die Muttergesellschaft

Erfolgt die steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft, stellt der erhaltene Aktivenüberschuss einen Beteiligungsertrag dar. Falls der Aktivenüberschuss nicht über die Erfolgsrechnung, sondern direkt über die Reserven verbucht wird, qualifiziert der Zugang als übrige Reserve.

Ergibt sich durch die Übertragung von Vermögenswerten ein Wertberichtigungsbedarf der Muttergesellschaft auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft, so liegt in diesem Umfang eine steuerneutrale Desinvestition vor. Die Bildung einer solchen Wertberichtigung auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft kann deshalb nicht geltend gemacht werden. Die Gesteungskosten auf dieser Beteiligung werden aber im Umfang der Wertberichtigung reduziert (**Beispiele Nr. 20 und 24 im Anhang**).

4.5.2.15 Übertragung zwischen Schwestergesellschaften

Verbuchung bei der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft:

Erfolgt eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der Reserven der übertragenden Gesellschaft, verbucht die übernehmende Schwestergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss spiegelbildlich zu Gunsten ihrer Reserven. Dies gilt sowohl für übrige Reserven als auch für KER bzw. Ausland-KER.

4.5.2.16 Steuerfolgen für eine beteiligte juristische Person (Muttergesellschaft) bei einer Übertragung auf eine Schwestergesellschaft (modifizierte Dreieckstheorie)

Gleich wie bei einer symmetrischen Spaltung (vgl. Ziff. 4.3.2.11 und **Beispiel Nr. 10 im Anhang**) liegt aus der Sicht der Muttergesellschaft bei einer Vermögensübertragung zwischen inländischen Schwestergesellschaften eine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Ein Austausch von Beteiligungsrechten findet nicht statt (vgl. Ziff. 4.6). Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz kommt für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung. Die Summe der Gewinnsteuerwerte und der Gesteungskosten der Beteiligungen bleibt unverändert. Allenfalls ergibt sich aufgrund der Vorteilszuwendung für die Beteiligung an der entreicherten Gesellschaft ein Wertberichtigungsbedarf. Ein solcher müsste durch eine Aufwertung der Beteiligung an der begünstigten Gesellschaft kompensiert werden (Umbuchung: Beteiligung „übernehmende Gesellschaft“ an Beteiligung „übertragende Gesellschaft“; **Beispiele Nr. 10 und 20 im Anhang**). Für die Muttergesellschaft ergeben sich somit die gleichen Steuerfolgen, wie bei einer Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen (Tochtergesellschaften).

4.5.2.17 Veräusserungssperrfrist

Die übertragenen stillen Reserven unterliegen der Gewinnsteuer, soweit die übernehmende inländische Konzerngesellschaft innert fünf Jahren nach der Übertragung die übertragenen Vermögenswerte veräussert (Art. 61 Abs. 4 DBG) oder sofern die Kontrolle aufgegeben wird (**Beispiel Nr. 25 im Anhang**).

Bei einer Sperrfristverletzung erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen unversteuerten stillen Reserven.

Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung bestehenden inländischen Konzerngesellschaften haften für die Nachsteuer solidarisch (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Ob bereits im Zeitpunkt der Übertragung eine Veräusserungsabsicht bestanden hat oder ob erst nach der Übertragung eingetretene Umstände zu der Veräusserung geführt haben, ist steuerlich nicht relevant. Die Veräusserungssperrfrist ist verobjektiviert.

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. Bei einer Übertragung beginnt die Veräusserungssperrfrist mit der Anmeldung beim Handelsregisteramt, sofern und soweit für die zivilrechtlich massgebende Abwicklung ein Eintrag im Handelsregister nötig ist. Eine rückwirkende Vermögensübertragung ist für den Beginn der Veräusserungssperrfrist wirkungslos. Die Veräusserungssperrfrist endet fünf Jahre nach der Anmeldung beim Handelsregister oder, falls kein Handelsregistereintrag nötig ist, nach der Eigentumsübertragung.

Eine Ersatzbeschaffung der übertragenen Vermögenswerte (Art. 64 DBG) durch die übernehmende inländische Konzerngesellschaft oder eine nachfolgende steuerneutrale Umstrukturierung der übertragenden oder übernehmenden inländischen Konzerngesellschaft (Art. 61 DBG) stellt keine Sperrfristverletzung dar. Die Veräusserungssperrfrist erstreckt sich in einem solchen Fall auf die Ersatzgüter bzw. auf die bei der Muttergesellschaft ausgetauschten Beteiligungsrechte.

Bei einer Teilveräusserung der übertragenen Vermögenswerte erfolgt die Besteuerung anteilmässig. Bei der Aufgabe der Kontrolle erfolgt immer eine vollständige Besteuerung der gesamten übertragenen stillen Reserven.

Eine Sperrfristverletzung durch die Aufgabe der Kontrolle liegt vor, wenn die Muttergesellschaft die Stimmenmehrheit an der übertragenden oder der übernehmenden inländischen Konzerngesellschaft verliert und die Gesellschaften nicht auf andere Weise weiterhin kontrolliert.

Die übertragende und die übernehmende inländische Konzerngesellschaft haben während der Veräusserungssperrfrist jedes Jahr nachzuweisen, dass

- die übernehmende inländische Konzerngesellschaft die übertragenen Vermögenswerte nicht weiterveräussert hat;
- die in- oder ausländische Muttergesellschaft die Kontrolle der übertragenden und der übernehmenden inländischen Konzerngesellschaft nicht aufgegeben hat.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten bei der übernehmenden Konzerngesellschaft (Art. 61 Abs. 4 DBG). Sie kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist sie bereits rechtskräftig veranlagt, kann ihr das Revisionsverfahren (Art. 147-149 DBG) gewährt werden. Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

4.5.3 Verrechnungssteuer

4.5.3.1 Grundsatz

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG regelt im Sinne einer Ausnahme, dass Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen sind. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

Die Übertragung von Beteiligungen, Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Konzerngesellschaft (Art. 61 Abs. 3 DBG) fällt auch unter diese Ausnahme. Das Steuersubstrat der Verrechnungssteuer wird durch solche Vorgänge nicht geschmälert, soweit die übertragenen offenen und stillen Reserven bei einer späteren Ausschüttung an die Aktionäre weiterhin der Steuer unterliegen (**Beispiel Nr. 23 im Anhang**).

4.5.3.2 Übertragung auf eine Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz

Erfolgt eine Übertragung auf eine Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz, so erlangt die Muttergesellschaft eine geldwerte Leistung im Umfang der untergehenden übrigen Reserven.

4.5.3.3 Veräußerungssperrfrist

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräußerungssperrfrist (Art. 61 Abs. 4 DBG) ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

4.5.4 Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die im Zusammenhang mit einer Übertragung von Beteiligungen, Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Konzerngesellschaft begründet oder erhöht werden, sind im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen.

Das StG sieht keine Veräußerungssperrfrist vor. Hingegen ist der Sachverhalt bei einer zeitnahen Veräußerung der übernommenen Vermögenswerte durch die übernehmende Konzerngesellschaft – unabhängig davon, ob diese Veräußerung als Umstrukturierung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG qualifiziert – auf eine mögliche Abgabenumgehung hin zu überprüfen.

4.5.5 Umsatzabgabe

Der Erwerb oder die Veräußerung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen nach den Artikeln 61 Absatz 3 und 64 Absatz 1 DBG sowie bei der Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft sind von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Zwischen inländischen Konzerngesellschaften können auch Beteiligungen von weniger als 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral übertragen werden, sofern unter Kontrolle einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine direkte oder indirekte Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital dieser Gesellschaft besteht (Art. 14 Abs. 1 Bst. j 1. Halbsatz StG i.V.m. Art. 61 Abs. 3 DBG; vgl. Ziffer 4.5.2.5; **Beispiel Nr. 22 im Anhang**).

4.5.6 Nicht betroffene Steuer

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

4.6 Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen

4.6.1 Tatbestand

Bei der Umstrukturierung von juristischen Personen, insbesondere bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen sowie bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen von Gesellschaften kann es zu einem Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen (Anteilshaber) kommen.

4.6.2 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.6.2.1 Grundsatz

Der Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an Gesellschaften bei Umstrukturierungen im Sinne von Artikel 61 Absatz 1 DBG oder bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen ist für eine beteiligte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral (Art. 61 Abs. 1 Bst. c DBG), soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG).

4.6.2.2 Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände

Diese Bedingungen sind für die übertragende Gesellschaft dann nicht erfüllt, wenn

- die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 10 Prozent und die erhaltenen Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft verkörpern oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft begründen (steuersystematische Realisation infolge Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf dem latenten Kapitalgewinn; faktischer Wegfall der Steuerpflicht), oder
- die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert bilanziert werden (Umwandlung eines latenten Kapitalgewinnes auf einer Beteiligung in latenten „Ausschüttungsertrag“; Schaffung von Ausschüttungssubstrat).

Beide Vorgänge führen zu einer Erhöhung des steuerbaren Reingewinnes der Muttergesellschaft (tauschende Gesellschaft) und zu einer versteuerten stillen Reserve ihrer Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft. In beiden Fällen liegt eine indirekte Aufwertung einer Beteiligung und nicht Beteiligungsertrag vor (Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG). Die Haltedauer der betroffenen Beteiligungen bleibt dabei unverändert.

4.6.2.3 Übernahme der bisherigen Gewinnsteuerwerte bei Quasifusionen

Die Fortführung der bisherigen Gewinnsteuerwerte der ausgetauschten Beteiligungsrechte bezieht sich nicht nur auf die tauschende Gesellschaft, sondern auch auf die Gesellschaft, welche die Beteiligungsrechte übernimmt.

Bei Publikumsgesellschaften sind die bisherigen Gewinnsteuerwerte der übertragenen Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft nicht bekannt. Zudem befinden sich nicht alle

übertragenen Beteiligungsrechte im Vermögen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften. Die übernehmende Gesellschaft kann deshalb die übernommenen Beteiligungsrechte ersatzweise höchstens zum Aktivenüberschuss zu Gewinnsteuerwerten („Equity“) der Gesellschaft bilanzieren, deren Beteiligungsrechte übernommen wurden (Zielgesellschaft).

4.6.2.4 Gestehungskosten bei Unternehmenszusammenschlüssen

Unternehmenszusammenschlüsse (Fusionen und fusionsähnliche Zusammenschlüsse) stellen für die beteiligte Unternehmung eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar. Der Gewinnsteuerwert, die Gestehungskosten und die Haltedauer der übertragenen Beteiligungen, bleiben grundsätzlich unverändert (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.1).

4.6.2.5 Ausgleichszahlungen bei Unternehmenszusammenschlüssen

Ausgleichszahlungen bei Unternehmenszusammenschlüssen (Fusionen und fusionsähnliche Zusammenschlüsse) gelten als Beteiligungsertrag und berechtigen zum Beteiligungsabzug, sofern die subjektiven und objektiven Voraussetzungen erfüllt sind (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009).

4.6.2.6 Abfindungen bei Barfusionen

Abfindungen bei Barfusionen (Art. 8 Abs. 2 i.V.m. Art. 18 Abs. 5 FusG) gelten als Beteiligungsertrag (Liquidationserlös), soweit der Erlös die Gestehungskosten übersteigt, und berechtigen zum Beteiligungsabzug, sofern die subjektiven und objektiven Voraussetzungen erfüllt sind.

4.6.2.7 Grenzüberschreitender Beteiligungsaustausch

Die Steuerneutralität gilt auch dann, wenn Beteiligungsrechte gegen Beteiligungsrechte an einer ausländischen Gesellschaft ausgetauscht werden (grenzüberschreitender Beteiligungsaustausch). Für die Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft oder Genossenschaft auf eine ausländische Konzerngesellschaft gelten die Ausführungen unter Ziffer 4.5.2.

4.6.3 Verrechnungssteuer

Die tauschenden juristischen Personen (Aktionäre) können die auf Nennwertzuwachs, Ausgleichszahlungen oder Barleistungen erhobene Verrechnungssteuer zurückfordern.

4.6.4 Emissionsabgabe

Die Emissionsabgabe ist auf der Stufe der übernehmenden Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (Emittent) betroffen (vgl. Ziff. 4.1.2.5).

4.6.5 Umsatzabgabe

Die mit einer Umstrukturierung, insbesondere einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Dies gilt auch für den Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen.

4.7 Ersatzbeschaffung von Beteiligungen

4.7.1 Tatbestand

Eine Ersatzbeschaffung auf Beteiligungen liegt vor, wenn ein bei der Veräußerung einer Beteiligung erzielter Kapitalgewinn durch eine Abschreibung auf einer neu erworbenen Beteiligung (Ersatzobjekt) oder eine Rückstellung für einen solchen Ersatz kompensiert wird. Durch diese Massnahme werden die stillen Reserven auf das Ersatzobjekt übertragen.

4.7.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

Eine Ersatzbeschaffung einer Beteiligung im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person ist nur dann möglich, wenn es sich bei der Beteiligung und dem Ersatzobjekt um betriebsnotwendiges Anlagevermögen handelt (Art. 30 DBG).

4.7.3 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

4.7.3.1 Grundsatz

Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründen und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war (Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG).

Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (Art. 64 Abs. 2 DBG). Die Gewährung des Beteiligungsabzuges (Art. 69 und 70 DBG) richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt der Veräußerung der Beteiligung.

4.7.3.2 Veräussernde Gesellschaft

Im Gegensatz zur Ersatzbeschaffung von Gegenständen des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ist es nicht erforderlich, dass die veräussernde Gesellschaft einen Betrieb führt. Bei der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen handelt es sich um einen Steueraufschub aufgrund eines Reinvestitionstatbestandes.

4.7.3.3 Veräusserte Beteiligung

Die veräusserte Beteiligung muss mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmachen oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft begründen und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gewesen sein. Es kann sich dabei um eine Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handeln. Die Betriebsnotwendigkeit ist keine Voraussetzung für den Steueraufschub durch Ersatzbeschaffung.

4.7.3.4 Ersatzobjekt

Das Ersatzobjekt kann eine Beteiligung an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sein. Eine Mindestbeteiligungsquote ist nicht erforderlich.

4.7.3.5 Ersatz innert angemessener Frist

Als angemessene Frist zur Verwendung oder Auflösung einer Rückstellung für Ersatzbeschaffung gelten in der Regel drei Jahre. Die Frist beginnt im Zeitpunkt der Erfüllung des Veräusserungsvertrages zu laufen.

Eine Ersatzbeschaffung von Beteiligungen kann auch vorgezogen werden. Die Frist beträgt dabei in der Regel ebenfalls drei Jahre.

4.7.3.6 Verbuchung

Bei der Ersatzbeschaffung auf Beteiligungen gilt das Massgeblichkeitsprinzip. D.h. die Ersatzbeschaffung muss im Sinne einer Wiederbeschaffungsreserve (Art. 960a Abs. 4 OR) als direkte Abschreibung oder Rückstellung verbucht werden.

4.7.3.7 Nicht reinvestierter Teil des Veräusserungserlöses

Wird der Veräusserungserlös für eine Beteiligung nur teilweise reinvestiert, kann für den nicht reinvestierten Teil des Kapitalgewinnes keine Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden (**Beispiel Nr. 26 im Anhang**).

4.7.3.8 Gewinnsteuerwert

Der Gewinnsteuerwert des Ersatzobjekts entspricht seinem um die steuerlich zulässige Ersatzbeschaffung (Abschreibung) herabgesetzten Erwerbspreis (**Beispiele Nr. 26 und 27 im Anhang**).

4.7.3.9 Gestehungskosten

Die Gestehungskosten entsprechen dem um die steuerlich zulässige Ersatzbeschaffung (Abschreibung) herabgesetzten Erwerbspreis für das Ersatzobjekt (= Gewinnsteuerwert; **Beispiele Nr. 26 und 27 im Anhang**).

4.7.3.10 Wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertberichtigungen

Wiedereingebrachte Abschreibungen (nach altem Rechnungslegungsrecht) und Wertberichtigungen auf der veräusserten Beteiligung (Art. 62 Abs. 4 DBG) berechtigen nicht zur Ersatzbeschaffung (**Beispiel Nr. 27 im Anhang**).

4.7.4 Umsatzabgabe

Die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen der Ersatzbeschaffung einer Beteiligung, die mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht sowie der Erwerb von steuerbaren Urkunden nach Artikel 64 Absatz 1^{bis} DBG sind von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG), soweit der Veräusserungserlös für den Erwerb einer neuen Beteiligung verwendet wird.

Der nicht für Ersatzbeschaffung verwendete Verkaufserlös (keine vollständige Reinvestition oder Rückstellungsbildung) sowie eine den Veräusserungspreis übersteigende Ersatzbeschaffung unterliegen der Umsatzabgabe.

4.7.5 Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Emissionsabgabe.

5. Inkrafttreten

Das vorliegende Kreisschreiben tritt mit seiner Publikation in Kraft.

Anhang zum Kreisschreiben Nr. 5a vom 1. Februar 2022

Beispiele 1 – 27 (wenn keine anderen Angaben: Zahlen in tausend CHF)

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	<i>Seite</i>
<i>Nr. 1: Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Ziff. 3.1).....</i>	<i>3</i>
<i>Nr. 2: Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft; Sperrfristverletzung (Ziff. 3.2).....</i>	<i>4</i>
<i>Nr. 3: Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft; Vorjahresverluste (Ziff. 3.2).....</i>	<i>9</i>
<i>Nr. 4: Fusion: Verrechnung von Ausgleichszahlungen mit Nennwertverlusten (Ziff. 4.1.2).....</i>	<i>11</i>
<i>Nr. 5: Fusion: Verwendung eigener Beteiligungsrechte (Ziff. 4.1.2).....</i>	<i>14</i>
<i>Nr. 6: Absorption der Muttergesellschaft (Ziff. 4.1.6).....</i>	<i>19</i>
<i>Nr. 7: Quasifusion mit zeitnaher Absorption (Ziff. 4.1.7).....</i>	<i>21</i>
<i>Nr. 8: Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft; Rechtskleidwechsel (Ziff. 4.2.5).....</i>	<i>22</i>
<i>Nr. 9: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenunternehmung; Vorjahresverluste (Ziff. 4.2.6).....</i>	<i>24</i>
<i>Nr. 10: Steuerfolgen einer symmetrischen Spaltung für eine beteiligte juristische Person; Muttergesellschaft (Ziff. 4.3.2).....</i>	<i>26</i>
<i>Nr. 11: Steuerfolgen einer symmetrischen Abspaltung einer Holdinggesellschaft (Ziff. 4.3.2.6).....</i>	<i>29</i>
<i>Nr. 12 Verkauf eines Betriebes zum Gewinnsteuerwert an die Schwestergesellschaft (Ziff. 4.3.2).....</i>	<i>34</i>
<i>Nr. 13: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragene Vermögenswerte erfüllen das Betriebserfordernis nicht (Ziff. 4.3).....</i>	<i>36</i>
<i>Nr. 14: Aufspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragene Vermögenswerte erfüllen das Betriebserfordernis nicht (Ziff. 4.3).....</i>	<i>38</i>
<i>Nr. 15: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragende Gesellschaft erfüllt das Betriebserfordernis nach der Spaltung nicht mehr (Ziff. 4.3).....</i>	<i>41</i>
<i>Nr. 16: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Enkelgesellschaft (Ziff. 4.4.1).....</i>	<i>44</i>

Nr. 17: Ausgliederung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Ziff. 4.4.1).....	47
Nr. 18: Ausgliederung von Beteiligungen (Ziff. 4.4.2).....	50
Nr. 19: Verkauf einer Beteiligung an die Tochtergesellschaft (Ziff. 4.4.2)	54
Nr. 20: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf die inländische Grossmuttergesellschaft (Ziff. 4.5).....	57
Nr. 21: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Schwestergesellschaft (Ziff. 4.5).....	60
Nr. 22: Übertragung einer indirekt gehaltenen Beteiligung auf die inländische Muttergesellschaft (Ziff. 4.5).....	62
Nr. 23: Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft (Ziff. 4.5).....	64
Nr. 24: Übertragung einer Beteiligung auf die Muttergesellschaft (Ziff. 4.5).....	67
Nr. 25: Veräusserungssperrfrist bei der Übertragung eines Betriebes auf eine andere inländische Konzerngesellschaft (Ziff. 4.5).....	74
Nr. 26: Teilweise vorgenommene Ersatzbeschaffung einer Beteiligung (Ziff. 4.7)	77
Nr. 27: Vollständige Ersatzbeschaffung einer Beteiligung (Ziff. 4.7)	79

Nr. 1: Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Ziff. 3.1)

A ist Eigentümer eines Hotelbetriebes (Einzelunternehmen).

B ist Eigentümer einer Bauspenglerei (Einzelunternehmen). Zu seinem Geschäftsvermögen gehört auch ein Grundstück (Bauland).

A und B wollen gemeinsam den Hotelbetrieb von A weiterführen und auf dem Grundstück von B ein Sportzentrum errichten.

A und B gründen die Kollektivgesellschaft A&B an der sie mit je 50 Prozent beteiligt sind. A bringt den Hotelbetrieb (sämtliche Aktiven und Passiven seines Einzelunternehmens) zu den bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werten ein. Das Einzelunternehmen A wird im Handelsregister gelöscht.

B bringt zu Lasten des Eigenkapitals seines Einzelunternehmens das Bauland zum bisherigen Einkommenssteuerwert ein und führt den Betrieb der Bauspenglerei als Einzelunternehmen weiter.

Eröffnungsbilanz der Kollektivgesellschaft A&B (Handelsbilanz)

Hotelgebäude ¹⁾	6'000	Fremdkapital	5'000
Mobilier und Vorräte ²⁾	1'000	Kapital A	2'000
Bauland ³⁾	2'000	Kapital B	2'000
Total Aktiven	9'000	Total Passiven	9'000

1) unversteuerte stille Reserve: 1'000

2) unversteuerte stille Reserve: 500

3) unversteuerte stille Reserve: 1'500

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

Die Vermögensübertragung ist sowohl für A wie für B steuerneutral.

- Die übertragenen und die zurückbleibenden Vermögenswerte gehören weiterhin zum Geschäftsvermögen der beiden Gesellschafter.
- Die Steuerpflicht besteht weiter.
- Die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte wurden übernommen.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer);
- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Emissionsabgabe;
- Umsatzabgabe.

**Nr. 2: Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft;
Sperrfristverletzung (Ziff. 3.2)**

Das Einzelunternehmen A. Müller soll durch Sacheinlagegründung in eine GmbH umgewandelt werden.

Schlussbilanz des Einzelunternehmens A. Müller (Handelsbilanz)

Aktiven ¹⁾	1'000	Fremdkapital	600
		Eigenkapital	400
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) unversteuerte stille Reserven: 500

Eröffnungsbilanz der A. Müller GmbH (Handelsbilanz)

Aktiven ¹⁾	1'000	Fremdkapital	600
		Kreditor A. Müller	200
		Stammkapital ²⁾	100
		Reserven aus Kapitaleinlagen (KER) ²⁾	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) unversteuerte stille Reserven: 500

2) übertragenes steuerliches Eigenkapital

A. Müller ist faktisch alleiniger Anteilsinhaber der A. Müller GmbH. Drei Jahre nach der Umwandlung verkauft A. Müller 60 Prozent seiner Stammeinlage

Varianten:

- a) zum Preis von 660 an einen Dritten;
- b) zum Preis von 340 an einen Dritten;
- c) zum Preis von 120 an seinen Sohn;
- d) zum Preis von 130 an seinen Sohn.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

Steuerfolgen bei A. Müller

a) Verkauf zum Preis von 660 an einen Dritten

Im Nachsteuerverfahren der Einkommenssteuer unterliegende Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

Übertragene unversteuerte stille Reserven	500
Veräusserte Beteiligungsquote in Prozent	60%
Steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	300

Zusammensetzung des Verkaufserlöses:

Steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit*	300
Verkaufserlös für Stammkapital	60
Verkaufserlös für KER	60
Privater steuerfreier Kapitalgewinn	<u>240</u>
Total Verkaufserlös	<u>660</u>

*Besteuerung nach Artikel 37b DBG, sofern die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Übertragung erfüllt waren (Kreisschreiben der ESTV Nr. 28 vom 3.11.2010, Ziff. 2.3).

b) Verkauf zum Preis von 340 an einen Dritten

Im Nachsteuerverfahren der Einkommenssteuer unterliegende Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

Übertragene unversteuerte stille Reserven	500
Veräusserte Beteiligungsquote in Prozent	60%
Steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	300

Zusammensetzung des Verkaufserlöses:

Steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit*	300
Verkaufserlös für Stammkapital	60
Verkaufserlös für KER	60
Privater nicht abzugsfähiger Kapitalverlust	<u>- 80</u>
Total Verkaufserlös	<u>340</u>

*Besteuerung nach Artikel 37b DBG, sofern die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Übertragung erfüllt waren (Kreisschreiben der ESTV Nr. 28 vom 3.11.2010, Ziff. 2.3).

c) Verkauf zum Preis von 120 an den Sohn

Der Verkauf zum anteiligen übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis stellt keine Sperrfristverletzung dar. Die Veräusserungssperrfrist geht auf den Sohn über.

d) Verkauf zum Preis von 130 an den Sohn

Jeder Verkauf zu einem über dem anteiligen übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis stellt eine Sperrfristverletzung dar. Über sämtliche übertragenen stillen Reserven ist anteilig abzurechnen.

Im Nachsteuerverfahren der Einkommenssteuer unterliegende Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit:

Übertragene unversteuerte stille Reserven	500
Veräusserte Beteiligungsquote in Prozent	60%
Steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit	300

Zusammensetzung des Verkaufserlöses:

Steuerbares Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit*	300
Verkaufserlös für Stammkapital	60
Verkaufserlös für KER	60
Privater nicht abzugsfähiger Kapitalverlust	- 290
Total Verkaufserlös	<u>130</u>

*Besteuerung nach Artikel 37b DBG, sofern die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Übertragung erfüllt waren (Kreisschreiben der ESTV Nr. 28 vom 3.11.2010, Ziff. 2.3).

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Verletzung der Veräusserungssperrfrist

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten (Art. 19 Abs. 2 DBG). Die übernehmende juristische Person kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist die steuerpflichtige juristische Person bereits rechtskräftig veranlagt, kann ihr das Revisionsverfahren (Art. 147-149 DBG) gewährt werden. Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

Falls die Mehrwerte in der Handelsbilanz ausgewiesen werden (Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz), sind diese den offenen Reserven gutzuschreiben.

Eröffnungsbilanz der A. Müller GmbH (Steuerbilanz)

Aktiven ¹⁾	1'000	Fremdkapital	600
		Kreditor A. Müller	200
		Stammkapital	100
		KER	100
Goodwill ²⁾	300	Versteuerte stille Reserven	300
Total Aktiven	1'300	Total Passiven	1'300

1) unversteuerte stille Reserven: $500 - 300 = 200$

2) Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

Emissionsabgabe

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt. Diese Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden und der Verkehrswert den Freibetrag (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG) übersteigt.

Berechnung Sperrfristverletzung gemäss Beispiel a):

Stammkapital	100
60% der übertragenen offenen Reserven von 100	60
60% der übertragenen stillen Reserven von 500	<u>300</u>
	<u>460</u>

Nach Abzug des Freibetrags von 1'000 ist keine Emissionsabgabe geschuldet.

Der Übergang des Eigentums an den Beteiligungsrechten durch Erbgang, Schenkung oder andere unentgeltliche Rechtsgeschäfte, einschliesslich steuerneutraler Umstrukturierungen, stellt keine Sperrfristverletzung dar. Dies gilt auch für entgeltliche Übertragungen, sofern der Preis das übertragene Eigenkapital nicht übersteigt.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Umsatzabgabe.

**Nr. 3: Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft;
Vorjahresverluste (Ziff. 3.2)**

A und B sind zu je 50% an der Kollektivgesellschaft A&B beteiligt. Die Kollektivgesellschaft A&B soll in eine Aktiengesellschaft umgewandelt werden.

Schlussbilanz der Kollektivgesellschaft A&B (Handelsbilanz)

Aktiven ¹⁾	700	Fremdkapital	600
		Kapital A ²⁾	50
		Kapital B ²⁾	50
Total Aktiven	700	Total Passiven	700

1) unversteuerte stille Reserven: 500

2) Gewinn und Verlust werden zwischen A und B hälftig aufgeteilt. Im letzten Geschäftsjahr hat die KG A&B einen Verlust von 300 erlitten. A hat seinen Verlustanteil mit Erwerbseinkommen seiner Frau verrechnet. B hat seinen Verlustanteil von 150 noch nicht verrechnen können.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

Sofern die Veräußerungssperrfrist (Art. 19 Abs. 2 DBG) nicht verletzt wird, kann die Umwandlung steuerneutral erfolgen.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Bei einer Übertragung nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b DBG werden noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der übertragenden Personenunternehmung auf die übernehmende juristische Person übertragen und können bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes in Abzug gebracht (Art. 67 Abs. 1 DBG).

Eröffnungsbilanz der A&B AG (Handelsbilanz)

Aktiven ¹⁾	700	Fremdkapital	600
		Aktienkapital	100
Total Aktiven	700	Total Passiven	700

1) unversteuerte stille Reserven: 500

Es besteht ein noch nicht verrechneter Vorjahresverlust von 150.

Emissionsabgabe

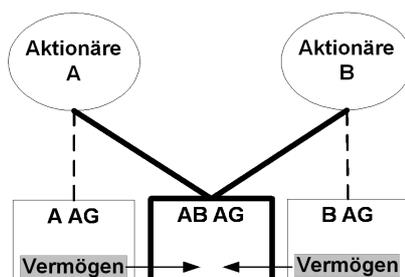
Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt. Diese Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräußert werden und der Verkehrswert den Freibetrag (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG) übersteigt.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Umsatzabgabe.

**Nr. 4: Fusion: Verrechnung von Ausgleichszahlungen mit Nennwertverlusten
(Ziff. 4.1.2)**

Die Beteiligungsrechte an der A AG und der B AG, welche nicht an der Börse kotiert sind, werden durch die voneinander unabhängigen Aktionärsgruppen A und B im Privatvermögen gehalten. Die A AG und die B AG – beide mit Bilanzstichtag am 31. Dezember – werden am 30. Mai 2020 (Handelsregistereintrag) rückwirkend per 1. Januar 2020 durch Kombinationsfusion in die AB AG überführt.



Das Aktienkapital der A AG besteht aus 1'000 Aktien zum Nennwert von 100, zudem bestehen KER von 200'000. Das Aktienkapital der B AG besteht aus 1'000 Aktien zum Nennwert von je 110, zudem bestehen KER von 300'000. Das neue Kapital der AB AG soll aus 2'000 Aktien im Nennwert von je 100 und KER von 495'000 bestehen. Die Bewertung ergibt das Umtauschverhältnis von 1:1, das heisst für 1 A-Aktie sowie für 1 B-Aktie wird je 1 Aktie AB ausgegeben. Die Aktionäre erhalten für die A-Aktien 1'000 AB-Aktien sowie pro neue Aktie 20 in bar, und für die B-Aktien ebenfalls 1'000 AB-Aktien.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Der Zusammenschluss hat weder für die A AG noch für die B AG Steuerfolgen, da

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und
- die für die Gewinnsteuer massgeblichen Wert übernommen werden.

Bei einer Fusion endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaft grundsätzlich mit der Löschung im Handelsregister. Die Steuerpflicht einer aus einer Kombination hervorgehenden Gesellschaft beginnt grundsätzlich mit dem Eintrag ins Handelsregister.

Wird die rückwirkende Fusion akzeptiert (Anmeldung der Fusion innerhalb von 6 Monaten nach dem vereinbarten Übernahmestichtag), werden die bisherigen Ergebnisse 2020 der A AG und der B AG unmittelbar der AB AG zugerechnet. Entsprechend endet die Steuerpflicht der übertragenden Gesellschaften A AG und B AG auf den Stichtag der Rückwirkung.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Die Aktionäre erhalten für die A-Aktien eine Ausgleichsleistung von 20 je Aktie. Diese Zahlung ist als Vermögensertrag steuerbar, ungeachtet der Tatsache, ob sie von der A AG oder von der AB AG stammt (ASA 25, 242; ASA 59, 719).

Andererseits erleiden die Aktionäre durch die Hingabe der B-Aktien einen Nennwertverlust von 10 je B-Aktie. Die Ausgleichszahlungen können indessen mit Nennwert- bzw. KER-Verlusten verrechnet werden.

Aus der Sicht der AB AG ergibt sich folgendes Bild:

Aktienkapital der A AG	100'000
Aktienkapital der B AG	110'000
Total untergehendes Aktienkapital	210'000
Total neu geschaffenes Aktienkapital der AB AG	- 200'000
Aktienkapitalherabsetzung	<u>10'000</u>
KER A AG	200'000
KER B AG	300'000
Total untergehende KER	500'000
Total neu geschaffene KER	- 495'000
Abnahme KER	<u>5'000</u>
Zahlung an A-Aktionäre	20'000
./. Aktienkapitalherabsetzung	- 10'000
./. Abnahme KER	- 5'000
Steuerbare Ausgleichszahlung	<u>5'000</u>

Bei den A-Aktionären unterliegen somit 5'000 der Einkommenssteuer.

Verrechnungssteuer

Die Ausgleichszahlungen unterliegen der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Bei Fusionen werden Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen auch für die Verrechnungssteuer mit Nennwertverlusten und Abnahmen von KER verrechnet.

Gleich wie für die direkte Bundessteuer unterliegen somit 5'000 der Verrechnungssteuer.

Die übertragenen Reserven sind gemäss der Ausnahme von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen, soweit sie infolge der Fusion in die Reserven der übernehmenden Gesellschaft übergehen. Als Voraussetzung muss das Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleiben.

Emissionsabgabe

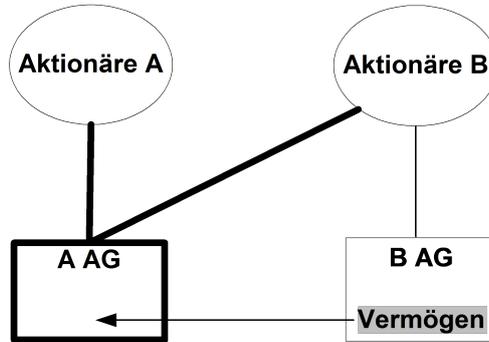
Die neuen Beteiligungsrechte an der AB AG werden in Durchführung der Fusionsbeschlüsse begründet und ausgegeben. Sie sind deshalb von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Die Ausnahme umfasst ebenfalls ein allfälliges Agio und die übertragenen stillen Reserven.

Umsatzabgabe

Die mit der Fusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.

Nr. 5: Fusion: Verwendung eigener Beteiligungsrechte (Ziff. 4.1.2)

Die Beteiligungsrechte an der A AG und der B AG, welche nicht an der Börse kotiert sind, werden durch die voneinander unabhängigen Aktionärsgruppen A und B im Privatvermögen gehalten. Die übernommene B AG überträgt sämtliche Aktiven und Verbindlichkeiten auf die übernehmende A AG. Die Aktionäre der B AG erhalten A-Aktien. Die B AG wird ohne Liquidation aufgelöst. Die übernehmende A AG wird anschliessend umfirmiert in AB AG.



Bilanz der A AG vor der Fusion

Aktiven ¹⁾	2'000	Fremdkapital	1'000
		Aktienkapital ²⁾	100
		KER	200
		übrige Reserven	800
		eigene Aktien ³⁾	-100
Total Aktiven	2'000	Total Passiven	2'000

1) keine stillen Reserven

2) 100 à nominal 1; VW pro Aktie = 10

3) 10 à nominal 1

Bilanz der B AG vor der Fusion

Aktiven ¹⁾	1'000	Fremdkapital	500
		Aktienkapital ²⁾	100
		KER	100
		übrige Reserven	300
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) keine stillen Reserven

2) 100 à nominal 1; VW pro Aktie = 5

Austauschverhältnis

$$\frac{\text{Verkehrswert A AG}}{\text{Aktienkapital A AG}} = \frac{\text{Verkehrswert B AG}}{\text{Zusatzkapital A AG}}$$

$$\text{Zusatzkapital A AG} = \frac{\text{Verkehrswert B AG} \times \text{Aktienkapital A AG}}{\text{Verkehrswert A AG}}$$

$$\text{Zusatzkapital A AG} = \frac{500 \times 100}{1'000} = 50$$

2 B-Aktien à nominal 1 (2 x VW 5 = VW 10) berechtigen zum Bezug 1 A-Aktie à nominal 1 (VW 10).

Variante A: Fusion ohne Verwendung der eigenen Aktien

Die A AG erhöht ihr Kapital um 50 (50 x VW 10 = VW 500) und belässt die eigenen Aktien in ihrem Bestand (10 x VW 10 = VW 100).

Die Bilanz der AB AG präsentiert sich nach der Fusion wie folgt:

Bilanz der AB AG

Aktiven ¹⁾	3'000	Fremdkapital	1'500
		Aktienkapital ²⁾	150
		KER	350
		übrige Reserven	1'100
		eigene Aktien	-100
Total Aktiven	3'000	Total Passiven	3'000

1) keine stillen Reserven

2) 150 à nominal 1; VW pro Aktie = 10

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Der Zusammenschluss hat weder für die A AG noch für die B AG Steuerfolgen, da (Annahme):

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und
- die für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Weder die A- noch die B-Aktionäre erhalten höheren Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven der übernehmenden oder der übertragenden Gesellschaft. Die Fusion ist deshalb für die Aktionäre steuerneutral.

Die Aktionäre der B AG erleiden durch den Tausch ihrer B-Aktien gegen A-Aktien einen Nennwertverlust von 0,5 je B-Aktie. Der gesamte Nennwertverlust beträgt 50. Nach der Variante A kann dieser Nennwertverlust durch Erhöhung der KER kompensiert werden.

Verrechnungssteuer

Weder die A- noch die B-Aktionäre oder diesen nahestehende Personen erhalten Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen oder sonstige Erträge zu Lasten der übrigen Reserven einer inländischen Gesellschaft. Die Fusion ist deshalb für die Aktionäre steuerneutral.

Die übertragenen Reserven sind gemäss der Ausnahme von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG von der Verrechnungssteuer ausgenommen, soweit sie infolge der Fusion in die Reserven der übernehmenden Gesellschaft übergehen. Als Voraussetzung muss das Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleiben.

Emissionsabgabe

Die neuen Beteiligungsrechte an der AB AG werden in Durchführung der Fusionsbeschlüsse begründet und ausgegeben. Sie sind deshalb von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst a^{bis} StG).

Umsatzabgabe

Die mit der Fusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.

Variante B: Fusion mit Verwendung der eigenen Aktien

Die A AG erhöht ihr Kapital nur um 40 (40 x VW 10 = VW 400) und verwendet für den Aktientausch zusätzlich sämtliche eigenen A-Aktien (10 x VW 10 = VW 100). Der Nennwertverlust von 50 wird den KER zugeschlagen.

Die Bilanz der AB AG präsentiert sich nach der Fusion wie folgt:

Bilanz der AB AG

Aktiven ¹⁾	3'000	Fremdkapital	1'500
		Aktienkapital ²⁾	140
		KER	350
		übrige Reserven	1'010
Total Aktiven	3'000	Total Passiven	3'000

1) keine stillen Reserven

2) 140 à nominal 1; VW pro Aktie = 10

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Verwendet die übernehmende Gesellschaft für die Abfindung der Anteilhaber der untergehenden Gesellschaft eigene Beteiligungsrechte, deren Rückkauf nicht zu einer Besteuerung geführt hat, fällt bei der übernehmenden Gesellschaft in der Höhe der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der eigenen Beteiligungsrechte ein steuerbarer Gewinn oder ein geschäftsmässig begründeter Aufwand an.

Der Gewinnsteuerwert der für den Aktientausch verwendeten eigenen Beteiligungsrechte der A AG entspricht dem Verkehrswert. Es ergeben sich somit keine Gewinnkorrekturen.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Die übernehmende A AG verwendet für den Austausch der Titel eigene Beteiligungsrechte, deren Rückkauf nicht zu einer Besteuerung geführt hat. Der Verkehrswert dieser eigenen Aktien im Zeitpunkt der Fusion von 100 abzüglich deren Nennwert von 10 wird wie eine Barabfindung behandelt, da diese zu Lasten der übrigen Reserven erfolgt. Da nur ein Teil der ausgetauschten Beteiligungsrechte aus dem Eigenbestand der übernehmenden Gesellschaft stammt, wird der entsprechende Vermögensertrag von 90 (Verminderung übrige Reserven) proportional zum Nennwert der abgegebenen Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft aufgeteilt.

Die Aktionäre der B AG erleiden durch den Tausch ihrer B-Aktien gegen A-Aktien einen Nennwertverlust von 0,5 je B-Aktie. Der gesamte Nennwertverlust beträgt 50. Dieser Nennwertverlust kann unter Berücksichtigung der Veränderung der KER mit dem Vermögensertrag aus dem Erhalt der A-Aktien, der aus dem Eigenbestand der A AG stammt, verrechnet werden.

Das Total der Reserven hat sich wie folgt verändert:

Verwendung von A-Aktien aus dem Eigenbestand: VW 100 ./. Nennwert von 10	=	90
./. Nennwertverlust der B-Aktionäre	=	- 50
+ Erhöhung KER (Erhöhung im Umfang des Nennwertverlusts)	=	<u>50</u>
Abnahme der übrigen Reserven (Teilliquidationsüberschuss)		<u>90</u>

Der steuerbare Vermögensertrag für die B-Aktionäre berechnet sich wie folgt:

Abnahme der übrigen Reserven (Teilliquidationsüberschuss)	90
dividiert durch die Anzahl der abgegebenen A-Aktien	: 50
Anteiliger steuerbarer Liquidationsüberschuss pro erhaltene A-Aktie	<u>1.80</u>

Im Übrigen wie Variante A.

Verrechnungssteuer

Die Verwendung eigener Beteiligungsrechte für den Aktientausch bei Fusionen unterliegt gleich wie bei der direkten Bundessteuer der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG). Bei Fusionen werden solche geldwerte Leistungen auch für die Verrechnungssteuer mit Nennwertverlusten verrechnet.

Gleich wie bei der direkten Bundessteuer unterliegen somit 90 der Verrechnungssteuer. Leistungsbegünstigte sind die B-Aktionäre.

Im Übrigen wie Variante A.

Emissionsabgabe

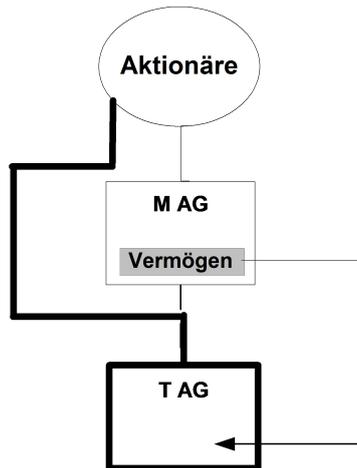
Wie Variante A.

Umsatzabgabe

Wie Variante A.

Nr. 6: Absorption der Muttergesellschaft (Ziff. 4.1.6)

Die T AG übernimmt am 30. Mai 2020 rückwirkend per 1. Januar 2020 fusionsweise sämtliche Aktiven und Passiven der M AG, welche 100% der Aktien der T AG hält. Die Eintragung im Handelsregister erfolgt am 12. Juni 2020. Die Aktionäre halten die Beteiligungsrechte an der M AG im Privatvermögen. Die T AG erhält durch die Fusion ihre eigenen Beteiligungsrechte und leitet diese an die Aktionäre der M AG weiter. Mit der Fusion wird die übertragende M AG aufgelöst und im Handelsregister gelöscht (Art. 3 Abs. 2 FusG).



Schlussbilanz der M AG

Aktiven	1'000	Fremdkapital	900
Beteiligung T AG ¹⁾	500	AK	200
		KER	300
		übrige Reserven	100
Total Aktiven	1'500	Total Passiven	1'500

1) Gestehungskosten 500; unversteuerte stille Reserven: 600

Schlussbilanz der T AG

Aktiven ¹⁾	1'800	Fremdkapital	1'200
		AK	300
		KER	100
		übrige Reserven	200
Total Aktiven	1'800	Total Passiven	1'800

1) unversteuerte stille Reserven: 500

Eröffnungsbilanz T AG nach Fusion

Aktiven ¹⁾	2'800	Fremdkapital	2'100
		AK	300
		KER	100
		übrige Reserven	200
		KER aus Fusionsagio	100
Total Aktiven	2'800	Total Passiven	2'800

1) unversteuerte stille Reserven: 500

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Voraussetzungen eines steuerneutralen Zusammenschlusses sind erfüllt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG).

Die Steuerpflicht der M AG endet grundsätzlich am 12. Juni 2020 (Datum des Handelsregistereintrages).

Da die Anmeldung beim Handelsregister und der Fusionsbeschluss innert 6 Monaten ab dem Bilanzstichtag erfolgen, wird die rückwirkende Fusion steuerlich anerkannt. Der Gewinn der M AG wird somit für die ganze Steuerperiode 2020 der T AG zugerechnet.

Aus der Mutterabsorption resultiert ein Fusionsagio von 100 (steuerneutrale Kapitaleinlage; Art. 60 Bst. a DBG).

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Bei einer Mutterabsorption erhalten die Aktionäre der Muttergesellschaft anstelle der untergehenden Beteiligungsrechte an der Muttergesellschaft die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft. Im vorliegenden Fall erfolgt eine Nennwerterhöhung von 200 auf 300. Die Aktionäre erhalten für die untergehenden Aktien der M AG mit Nennwert 200 solche der T AG mit einem Nennwert von 300. Die KER andererseits vermindern sich um 200. Da das Aktienkapital und die KER der M AG vor Fusion von insgesamt 500 das ausgewiesene Aktienkapital und die KER der T AG von insgesamt 400 um 100 übersteigen, kann die fusionierte Gesellschaft das Fusionsagio von 100 zusätzlich als KER ausweisen. Die Summe von Aktienkapital und KER vor und nach der Fusion bleibt gleich. Somit realisieren die Aktionäre keinen Vermögensertrag gemäss Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG.

Verrechnungssteuer

Höhere Nennwerte, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer. Da die Summe von Aktienkapital und KER vor und nach der Fusion gleich bleibt und die Reserven der übernehmenden T AG erhalten bleiben (kein Fusionsdisagio), wird keine Verrechnungssteuer erhoben.

Emissionsabgabe

Die ohne Kapitalerhöhung erfolgte Absorption der Muttergesellschaft ist nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen.

Umsatzabgabe

Die mit einer Fusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs.1 Bst. i StG).

Nr. 7: Quasifusion mit zeitnaher Absorption (Ziff. 4.1.7)

Die GROSS AG, eine Publikumsgesellschaft, übernimmt die KLEIN AG, ebenfalls eine Publikumsgesellschaft. Dazu erhöht die GROSS AG ihr Aktienkapital von 20'000 auf 25'000 unter Ausschluss der Bezugsrechte ihrer Aktionäre und bietet die neuen Aktien den Aktionären der KLEIN AG zum Tausch an (Quasifusion). Ein Jahr später übernimmt die GROSS AG sämtliche Aktiven und Passiven der KLEIN AG durch Absorption.

Das Aktienkapital der KLEIN AG beträgt 1'000. Beide Publikumsgesellschaften verfügen nicht über KER.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Ein allfälliger Fusionsverlust (Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der KLEIN AG ./ Aktivüberschuss der KLEIN AG zu Gewinnsteuerwerten) ist unecht und deshalb nicht gewinnsteuerwirksam. Die Einbuchung der Beteiligung an der KLEIN AG nach der Equity-Methode (vgl. Ziff. 4.6.2.3 im Kreisschreiben) würde dazu führen, dass weder ein Fusionsgewinn noch ein Fusionsverlust resultiert.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Wegen der zeitnahen Absorption unterliegt der Nennwertgewinn von insgesamt 4'000 als Vermögensertrag der Aktionäre der KLEIN AG der direkten Bundessteuer. Gegebenenfalls erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG).

Verrechnungssteuer

Der Nennwertgewinn von 4'000 unterliegt ebenfalls der Verrechnungssteuer. Leistungsempfänger sind die Aktionäre der KLEIN AG. Falls die Verrechnungssteuer nicht überwältzt werden kann, ist der Nennwertgewinn ins Hundert aufzurechnen (Nennwertgewinn: 65%).

Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen (Quasifusionen) begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Die Merkmale der Abgabenumgehung sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Umsatzabgabe

Die mit einer Fusion oder Quasifusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

Nr. 8: Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft; Rechtsformwechsel (Ziff. 4.2.5)

Schlussbilanz einer Kantonalbank vor der Umwandlung in eine AG

Flüssige Mittel	15'000	kfr. Fremdkapital	20'000
Kundenausleihungen	60'000	Kundengelder	60'000
Handelsbestände	10'000	Rückstellungen und sonstige Passiven ³⁾	10'000
Beteiligungen ¹⁾	10'000	Reserve für allgemeine Bankrisiken ⁴⁾	4'000
Liegenschaften ²⁾	5'000	Dotationskapital	2'000
		Reserven	4'000
Total Aktiven	100'000	Total Passiven	100'000

- 1) Verkehrswert: 20'000; Gestehungskosten: 10'000
 2) Verkehrswert: 10'000
 3) davon nach FINMA als eigene Mittel angerechnet: 5'000
 4) nach BankV z.L. der Erfolgsrechnung gebildete, frei verfügbare eigene Mittel

Der innere Wert des Unternehmens beträgt 40'000.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Es liegt ein Rechtsformwechsel einer Unternehmung mit eigener Rechtspersönlichkeit und keine Sacheinlagegründung vor. Zivilrechtlich gilt im vorliegenden Fall der Zwang zur Bilanzkontinuität (Art. 26 Abs. 2 Bst. g BankV). Eine Offenlegung der stillen Reserven inkl. dem originären Goodwill nur in einer Steuerbilanz erfolgt nach Artikel 61a DBG. Die Werte müssen allerdings im zivilrechtlichen Verfahren offengelegt und bestätigt werden (Art. 100 Abs. 2 FusG).

Steuerbilanz der Kantonalbank-AG

Flüssige Mittel	15'000	kfr. Fremdkapital	20'000
Kundenausleihungen	60'000	Kundengelder	60'000
Handelsbestände	10'000	Rückstellungen und sonstige Passiven	5'000
Beteiligungen ¹⁾	20'000	Aktienkapital	2'000
Liegenschaften	10'000	offene Reserven	4'000
Goodwill	10'000	Reserve für allgemeine Bankrisiken ²⁾	4'000
		Reserve auf Rückstellungen	5'000
		Reserve auf Beteiligungen	10'000
		Reserve auf Liegenschaften	5'000
		Reserve auf Goodwill	10'000
Total Aktiven	125'000	Total Passiven	125'000

- 1) Gestehungskosten: 20'000
 2) galt steuerlich schon bisher als Eigenkapital

Emissionsabgabe

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung eines Unternehmens des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt. Diese Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden.

Der Nennwert der im Zuge der Umwandlung begründeten Beteiligungsrechte beträgt 2'000. Von diesem Betrag kann der noch nicht beanspruchte Freibetrag (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG) in Abzug gebracht werden.

Umsatzabgabe

Bei einer Umwandlung durch den Wechsel der Rechtsform (Rechtsformwechsel; direkte Umwandlung) werden keine Vermögenswerte übertragen. Die Umsatzabgabe ist somit nicht betroffen.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer.

**Nr. 9: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenunternehmung;
Vorjahresverluste (Ziff. 4.2.6)**

A und B sind zu je 50% an der A&B AG beteiligt. Die A&B AG soll in eine Kollektivgesellschaft umgewandelt werden.

Schlussbilanz der A&B AG vor Umwandlung

Aktiven ¹⁾	900	Fremdkapital	600
		Aktienkapital	100
		KER	100
Verlustvortrag ²⁾	100	übrige Reserven	200
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) unversteuerte stille Reserven: 600

2) aus Vorjahr; noch nicht verrechnet

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

Die bisherigen Gewinnsteuerwerte werden zu den für die Einkommenssteuer massgeblichen Werten. Die latente Steuer auf den unversteuerten stillen Reserven wechselt somit von der Gewinnsteuer zur Einkommenssteuer.

Die an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligten natürlichen Personen können somit allfällige, steuerlich noch nicht berücksichtigte Vorjahresverluste der übertragenden juristischen Personen bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens in Abzug bringen (Art. 31 DBG).

Eröffnungsbilanz der Kollektivgesellschaft A&B (Handelsbilanz)

Aktiven ^{1) 2)}	900	Fremdkapital	600
		Kapitalkonto A	150
		Kapitalkonto B	150
Total Aktiven	900	Total Passiven	900

1) unversteuerte stille Reserven auf Unternehmensebene: 600

2) noch nicht verrechneter Vorjahresverlust: 100

Latente Einkommenssteuer

(Einkommen aus selbst. Erwerbstätigkeit; Art. 18 Abs. 2 DBG):

Unversteuerte stille Reserven	600
./. Verlustvortrag	<u>- 100</u>
Der Einkommenssteuer latent unterliegend	<u>500</u>

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung ist für die Gewinnsteuer neutral, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übernommen werden.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung findet eine Liquidation der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft statt. Eine spätere Erfassung der offenen und stillen Reserven (Liquidationsüberschuss) bei den Anteilhabern oder Genossenschaftlern ist nicht möglich. Der Liquidationsüberschuss unterliegt deshalb der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG).

Steuerbarer Liquidationsüberschuss

(Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG):

Stille Reserven: 600 + offene übrige Reserven: 200 ./ VV 100

700 *

* der Teilbesteuerung unterliegend

Verrechnungssteuer

Der Liquidationsüberschuss von 700 unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG).

Umsatzabgabe

Die mit einer direkten oder indirekten Umwandlung (Liquidation und Sacheinlagegründung oder Vermögensübertragung) verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

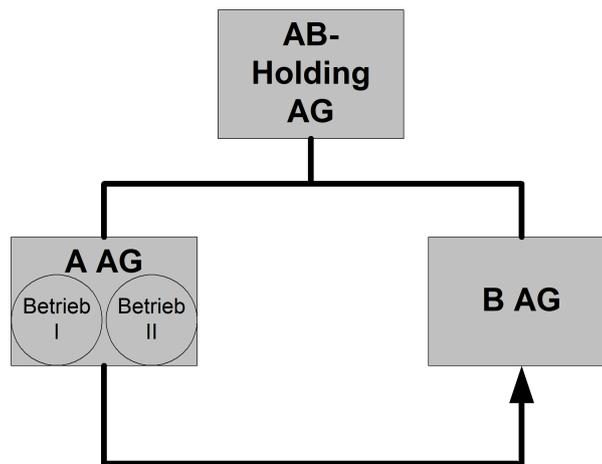
Nicht betroffene Steuer

- Emissionsabgabe.

Nr. 10: Steuerfolgen einer symmetrischen Spaltung für eine beteiligte juristische Person; Muttergesellschaft (Ziff. 4.3.2)

Die AB-Holding AG ist Alleinaktionärin der A AG und der B AG. Die A AG und ihre Schwestergesellschaft, die B AG, sind Produktionsgesellschaften. Die A AG führt die Betriebe I und II. Der Verkehrswert des Betriebes II beträgt 500, der Buchwert (= Gewinnsteuerwert) 300.

Die A AG überträgt den Betrieb II durch Abspaltung (Art. 29 Bst. b FusG) zum Buchwert (Aktivenüberschuss zu Gewinnsteuerwerten) und zu Lasten ihrer Reserven auf die B AG.



Übertragung Betrieb II
zum BW von 300 zu Lasten
der Reserven

VW: 500

Bilanz der AB-Holding vor der Spaltung

Beteiligung A AG ¹⁾	1'000	Fremdkapital	800
Beteiligung B AG ²⁾	1'000	Aktienkapital	200
		Reserven	1'000
Total Aktiven	2'000	Total Passiven	2'000

1) Gewinnsteuerwert: 1'000; Gestehungskosten: 1'000; Verkehrswert: 1'500

2) Gewinnsteuerwert: 1'000; Gestehungskosten: 1'000; Verkehrswert: 1'500

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

A AG und B AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG erfüllt. Die Spaltung kann deshalb für die Gewinnsteuer neutral erfolgen. Eine Veräusserungssperrfrist besteht bei einer Spaltung nicht.

AB-Holding AG

Für die AB-Holding gelangt zwingend die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung (vgl. Ziff. 4.3.2.11 im Kreisschreiben).

Beteiligungen vor der Spaltung

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung A AG	1'000	1'000	1'500
Beteiligung B AG	1'000	1'000	1'500
Total	2'000	2'000	3'000

Beteiligungen nach der Spaltung

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung A AG	1'000	1'000	1'000
Übertrag auf Beteiligung B AG	0	0	500
Beteiligung B AG bisher	1'000	1'000	1'500
Total	2'000	2'000	3'000

Falls die AB-Holding AG die Beteiligung an der A AG entsprechend dem anteiligen Wertverlust von rund einem Drittel wertberichtigt (z.B. auf 660), wird diese Wertberichtigung durch Beteiligungsertrag kompensiert. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung B AG belaufen sich dann auf 1'340.

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung A AG	660	660	1'000
Übertrag auf Beteiligung B AG	340	340	500
Beteiligung B AG bisher	1'000	1'000	1'500
Total	2'000	2'000	3'000

Verrechnungssteuer

Reserven, die bei einer Spaltung in die Reserven der aufnehmenden Gesellschaft übergehen, sind von der Verrechnungssteuer ausgenommen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG).

Emissionsabgabe

Da die Vermögenswerte vorliegend nicht durch den direkten Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und zusammen mit dem Betrieb steuerbare Urkunden übertragen werden (Art. 13 Abs. 2 StG).

In diesem Fall wäre die Umsatzabgabe nicht geschuldet, da eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG i.V.m. Art. 61 DBG).

Nicht betroffene Steuer

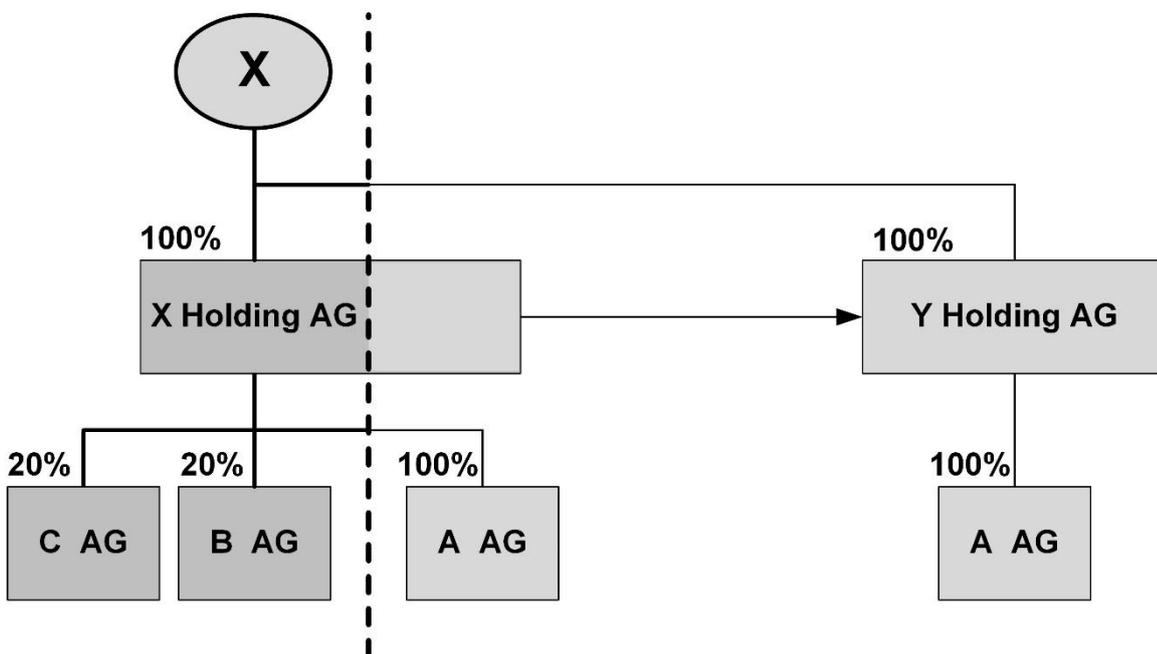
- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

**Nr. 11: Steuerfolgen einer symmetrischen Abspaltung einer Holdinggesellschaft
(Ziff. 4.3.2.6)**

X ist Alleinaktionär der X Holding AG. Die X Holding AG ihrerseits ist Alleinaktionärin der A AG. Weiter ist die X Holding AG zu 20 Prozent an den Produktionsgesellschaften B AG und der C AG beteiligt. Die A AG hat einen Verkehrswert von 500, der Buchwert (= Gewinnsteuerwert) in der X Holding AG beträgt 300.

Variante A

Nach Abspaltung der Beteiligung A AG auf die Y Holding AG verkauft X diese Gesellschaft zum Verkehrswert von 500 an einen Dritten. Die Y Holding AG besteht nach dem Verkauf unverändert weiter.



Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

X Holding AG und Y Holding AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG erfüllt. In der X Holding AG verbleibt ein «Holdingbetrieb», da weiterhin zwei qualifizierende Beteiligungen gehalten werden. In der Y Holding AG liegt ein «operativer Betrieb» vor, da die Beteiligungsquote an der aktiven A AG mit operativem Betrieb mehr als 50 Prozent der Stimmen beträgt (Anwendung des Transparenzprinzips; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_34/2018 vom 11. März 2019).

Die Spaltung kann deshalb für die Gewinnsteuer neutral erfolgen. Eine Veräusserungssperrfrist besteht nicht.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

X realisiert durch den Verkauf der Y Holding AG einen steuerfreien Kapitalgewinn gemäss Artikel 16 Absatz 3 DBG.

Verrechnungssteuer

Es liegt eine steuerneutrale Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG vor. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG findet deshalb Anwendung.

Emissionsabgabe

Da die Vermögenswerte vorliegend nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

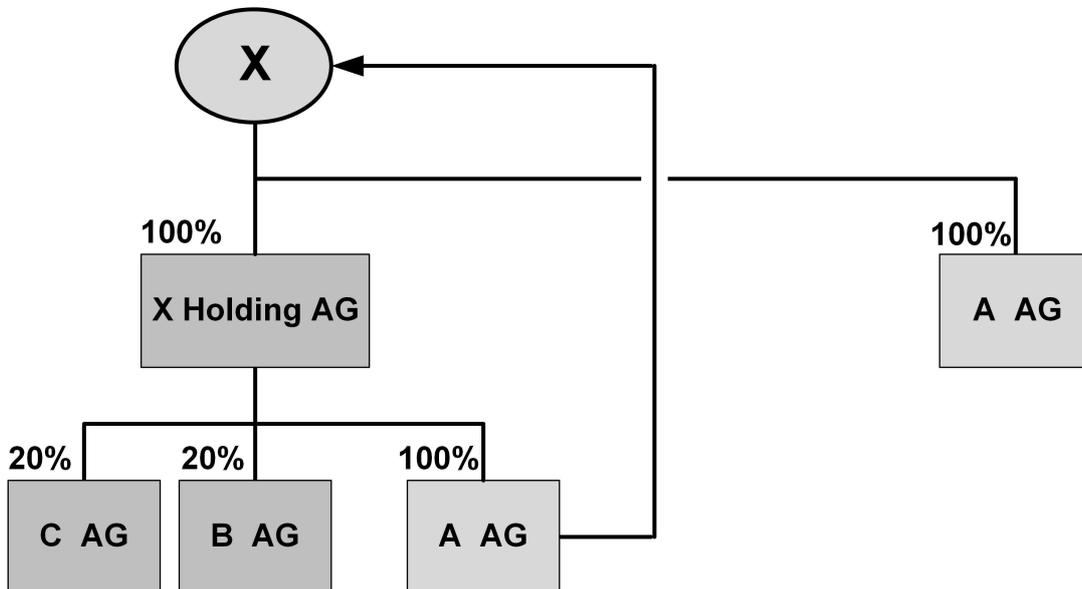
Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effekthändlerin ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und zusammen mit dem Betrieb steuerbare Urkunden (Art. 13 Abs. 2 StG) veräussert werden.

Im vorliegenden Fall wäre die Umsatzabgabe auf dem anteiligen Verkaufspreis für die steuerbaren Urkunden nicht geschuldet, da eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG i.V.m. Art. 61 DBG).

Variante B

Die X Holding AG schüttet die Beteiligung an der A AG an X aus. Dieser verkauft die Beteiligungsrechte zum Verkehrswert von 500 an einen Dritten.



Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

X Holding AG

In diesem Fall liegt keine Spaltung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG vor. Die X Holding AG richtet eine steuerbare Naturaldividende an X aus (Portfolioausschüttung). Sie realisiert einen steuerbaren Kapitalgewinn im Umfang von 200, der zum Beteiligungsabzug berechtigt, sofern die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Aus der Naturaldividende realisiert X im Umfang von 500 einen steuerbaren Vermögensertrag gemäss Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG. Dieser Vermögensertrag unterliegt der Teilbesteuerung nach Artikel 20 Absatz 1^{bis} DBG. Beim Weiterverkauf der A AG an einen Dritten durch X realisiert dieser einen steuerfreien Kapitalgewinn gemäss Artikel 16 Absatz 3 DBG oder einen steuerlich unbeachtlichen privaten Kapitalverlust.

Verrechnungssteuer

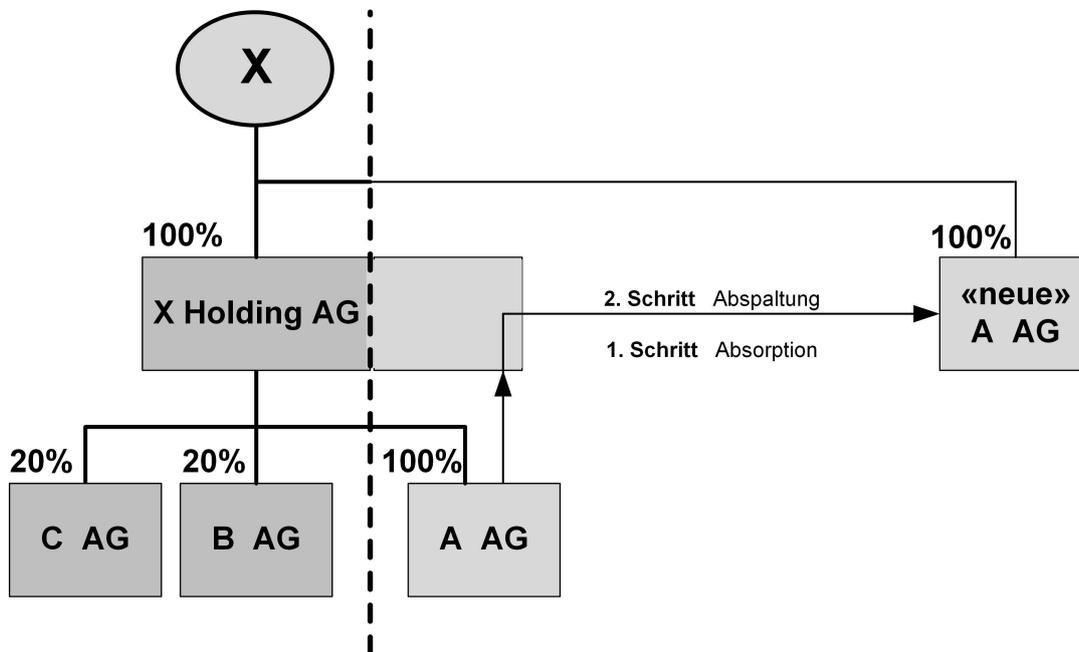
Die Naturaldividende von 500 unterliegt nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer.

Nicht betroffene Steuern

- Emissionsabgabe
- Umsatzabgabe

Variante C

Die X Holding AG absorbiert die A AG und spaltet diese direkt im Anschluss auf eine „neue“ A AG ab. X verkauft die Beteiligungsrechte zum Verkehrswert an einen Dritten.



Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

X Holding AG

Die beiden Schritte (Absorption und Abspaltung) qualifizieren nicht als Umstrukturierung gemäss Artikel 61 DBG, da sie zeitnah erfolgen und die X Holding AG nur die durch die A AG erhaltenen Aktiven und Passiven weitergibt. Die X Holding AG richtet deshalb eine steuerbare Naturaldividende an X aus (Portfolioausschüttung). Dabei realisiert die X Holding AG einen Gewinn im Umfang von 200, der zum Beteiligungsabzug berechtigt, sofern die entsprechenden Bedingungen erfüllt sind.

Wird die X Holding AG durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gehalten, kann die Übertragung gemäss Artikel 61 Absatz 3 DBG steuerneutral erfolgen (Vermögensübertragung im Konzern). Es ist eine Veräusserungssperrfrist von fünf Jahren zu beachten.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

Aufgrund der Absorption und der anschliessenden Spaltung fällt eine Besteuerungsstufe weg. Deshalb realisiert X im Umfang von 500 einen steuerbaren Vermögensertrag gemäss Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG. Dieser Vermögensertrag unterliegt der Teilbesteuerung nach Artikel 20 Absatz 1^{bis} DBG. Beim Weiterverkauf der A AG an einen Dritten durch X realisiert dieser einen steuerfreien Kapitalgewinn gemäss Artikel 16 Absatz 3 DBG oder einen steuerlich unbeachtlichen privaten Kapitalverlust.

Verrechnungssteuer

Gleiche Betrachtungsweise wie bei der direkten Bundessteuer. Die Naturaldividende von 500 unterliegt nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer.

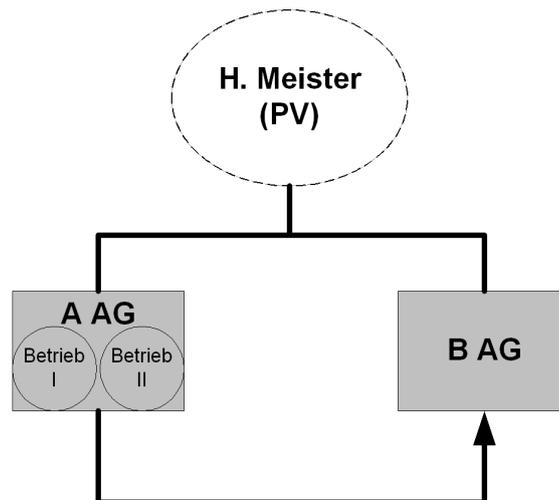
Nicht betroffene Steuern

- Emissionsabgabe
- Umsatzabgabe

**Nr. 12 Verkauf eines Betriebes zum Gewinnsteuerwert an die Schwestergesellschaft
(Ziff. 4.3.2)**

H. Meister ist Alleinaktionär der A AG und der B AG. Er hält die Beteiligungsrechte an den beiden Gesellschaften im Privatvermögen. Die A AG und ihre Schwestergesellschaft, die B AG, sind Produktionsgesellschaften. Die A AG führt die Betriebe I und II. Der Verkehrswert des Betriebes II beträgt 500, der Buchwert (= Gewinnsteuerwert) 300.

Der Betrieb II wird zum Buchwert (= Aktivenüberschuss zu Gewinnsteuerwerten) an die B AG verkauft.



Verkauf Betrieb II
zum BW von 300

VW: 500

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

A AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht erfüllt (Übertragung durch Verkauf). Auch eine Vermögensübertragung im Konzern (Art. 61 Abs. 3 DBG) ist nicht möglich, da die A AG und die B AG nicht von der gleichen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kontrolliert werden. Die übertragende A AG erbringt ihrer Schwestergesellschaft somit eine verdeckte Vorteilszuwendung von 200 die zum ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

Die Übertragung des Betriebes II auf die B AG könnte dann steuerneutral abgewickelt werden, wenn sie zu Lasten des Eigenkapitals der A AG erfolgen würde.

B AG

Die übernehmende und begünstigte B AG kann auf dem erworbenen Betrieb II eine als Gewinn versteuerte stille Reserve von 200 geltend machen.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

H. Meister

H. Meister erhält grundsätzlich einen geldwerten Vorteil von der A AG aus der Übertragung der stillen Reserven auf dem Betrieb II von 200 (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG), den er in die B AG einlegt (Dreieckstheorie). Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der begünstigten B AG nicht innert 5 Jahren veräussert werden. Damit eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, hat der Aktionär einen entsprechenden Revers einzureichen.

Verrechnungssteuer

Es liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG vor. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG findet deshalb keine Anwendung. Die geldwerte Leistung von 200 (übertragene stille Reserven) unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV). Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die B AG. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht erfüllt (Verkauf und keine Spaltung). Da keine gewinnsteuerneutrale Aufspaltung vorliegt, gilt für die Emissionsabgabe die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Da die Vermögenswerte nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effekthändlerin ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und zusammen mit dem Betrieb steuerbare Urkunden (Art. 13 Abs. 2 StG) veräussert werden.

In diesem Fall wäre die Umsatzgabe auf dem anteiligen Verkaufspreis für die steuerbaren Urkunden geschuldet, da keine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG i.V.m. Art. 61 DBG).

Nr. 13: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragene Vermögenswerte erfüllen das Betriebserfordernis nicht (Ziff. 4.3)

H. Spalter ist Alleinaktionär der SPALTER AG. Die SPALTER AG soll in zwei Aktiengesellschaften aufgeteilt werden. Dabei werden die Immobilien auf die neue IMMO-SPALT AG abgespalten (Art. 29 Bst. b FusG). Die Hälfte des ausgewiesenen Eigenkapitals der SPALTER AG wird auf die neue IMMO-SPALT AG übertragen, wobei die ausgewiesenen KER in der SPALTER AG verbleiben.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft H. Spalter seine 100-prozentige Beteiligung an der IMMO-SPALT AG zu einem Preis von 9'000.

Schlussbilanz der SPALTER AG vor Spaltung

Produktionsbetrieb ¹⁾	10'000	Fremdkapital Produktionsbetrieb	5'000
Immobilien ²⁾	10'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	1'000
		KER	2'000
		übrige offene Reserven	7'000
Total Aktiven	20'000	Total Passiven	20'000

1) unversteuerte stille Reserven: 2'000

2) unversteuerte stille Reserven: 3'000;
die Verwaltung der Immobilien stellt keinen Betrieb dar.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

SPALTER AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht erfüllt, da die übertragenen Vermögenswerte das Betriebserfordernis nicht erfüllen. Die übertragende SPALTER AG erbringt ihrer Schwestergesellschaft, der IMMO-SPALT AG, somit eine verdeckte Vorteilszuwendung von 3'000, die zu ihrem ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

IMMO-SPALT AG

Die übernehmende und begünstigte IMMO-SPALT AG kann entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven von 3'000 geltend machen.

Steuerbilanz der IMMO-SPALT AG nach der Spaltung

Immobilien	13'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	500
		übrige offene Reserven	4'500
		Versteuerte stille Reserven	3'000
Total Aktiven	13'000	Total Passiven	13'000

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

H. Spalter

Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Es liegt somit für H. Spalter als Anteilsinhaber keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Die Abspaltung der Immobilien ist als gewöhnliche Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen zu qualifizieren.

H. Spalter erhält aus der Übertragung der offenen und stillen Reserven (4'500 und 3'000 = 7'500) grundsätzlich einen geldwerten Vorteil aus seiner Beteiligung an der SPALTER AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG), den er in die IMMO-SPALT AG einlegt (Dreieckstheorie). Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der begünstigten B AG nicht innert 5 Jahren veräussert werden. Damit eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, hat der Aktionär einen entsprechenden Revers einzureichen.

Im vorliegenden Fall verkauft H. Spalter seine Beteiligung an der IMMO-SPALT AG innert 5 Jahren nach der Spaltung zum Preis von 9'000. Dieser Verkauf löst die Besteuerung der übertragenen offenen und stillen Reserven (4'500 + 3'000 = 7'500) beim Aktionär (Einkünfte aus Beteiligungen) aus. Die Besteuerung erfolgt gestützt auf einen Revers im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Der restliche Teil des Verkaufserlöses (1'500) stellt einerseits einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (1'000) und andererseits Erlös für das übertragene Aktienkapital (500) dar.

Verrechnungssteuer

Es liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG vor. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG findet deshalb keine Anwendung. Die geldwerte Leistung von 7'500 (die übertragenen offenen und stillen Reserven) unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV). Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die IMMO-SPALT AG. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Da keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vorliegt, gilt für die Emissionsabgabe die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Da die Vermögenswerte nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

Nicht betroffene Steuer

- Umsatzabgabe.

Nr. 14: Aufspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragene Vermögenswerte erfüllen das Betriebserfordernis nicht (Ziff. 4.3)

H. Spalter ist Alleinaktionär der SPALTER AG. Die SPALTER AG soll in zwei neue Aktiengesellschaften aufgeteilt werden. Die Unternehmensteilung erfolgt durch Aufspaltung (Art. 29 Bst. a FusG). Der Produktionsbetrieb wird auf die neue PRODO AG übertragen. Die Immobilien werden auf die neue IMMO-SPALT AG übertragen. Die beiden neuen Gesellschaften übernehmen je die Hälfte der ausgewiesenen Eigenkapitalanteile der aufgelösten SPALTER AG.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft H. Spalter seine 100-prozentige Beteiligung an der IMMO-SPALT AG zu einem Preis von 9'000.

Schlussbilanz der SPALTER AG vor Spaltung

Produktionsbetrieb ¹⁾	10'000	Fremdkapital Produktionsbetrieb	5'000
Immobilien ²⁾	10'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	1'000
		KER	2'000
		übrige offene Reserven	7'000
Total Aktiven	20'000	Total Passiven	20'000

1) unversteuerte stille Reserven: 2'000

2) unversteuerte stille Reserven: 3'000;
die Verwaltung der Immobilien stellt keinen Betrieb dar

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

SPALTER AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nur teilweise erfüllt, da die auf eine der übernehmenden Gesellschaften (IMMO-SPALT AG) übertragenen Vermögenswerte das Betriebserfordernis nicht erfüllen. Die übertragende SPALTER AG realisiert einen Liquidationsgewinn im Umfang der auf die übernehmende IMMO-SPALT AG übertragenen stillen Reserven von 3'000 (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

IMMO-SPALT AG

Die übernehmende und begünstigte IMMO-SPALT AG kann entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven von 3'000 geltend machen.

Steuerbilanz der IMMO-SPALT AG nach der Spaltung

Immobilien	13'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	500
		KER	1'000
		übrige offene Reserven	3'500
		Versteuerte stille Reserven	3'000
Total Aktiven	13'000	Total Passiven	13'000

PRODO AG

Für die PRODO AG ergeben sich keine Gewinnsteuerfolgen.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

H. Spalter

Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) sind im vorliegenden Fall nur teilweise erfüllt, da die auf eine der übernehmenden Gesellschaften (IMMO-SPALT AG) übertragenen Vermögenswerte das Betriebserfordernis nicht erfüllen. Für diesen Teil der Spaltung liegt für H. Spalter als Anteilsinhaber keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor.

H. Spalter erhält aus der Aufspaltung aufgrund der Dreieckstheorie die übrigen offenen und stillen Reserven der SPALTER AG (3'500 und 3'000 = 6'500) und legt diese anschliessend in die IMMO-SPALT AG. H. Spalter realisiert somit einen Teilliquidationsüberschuss aus seiner Beteiligung an der SPALTER AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der Gesellschaft, die keinen Betrieb weiterführt (IMMO-SPALT AG) nicht innert 5 Jahren veräussert werden. Damit eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, hat der Aktionär einen entsprechenden Revers einzureichen.

Im vorliegenden Fall verkauft H. Spalter seine Beteiligung an der IMMO-SPALT AG innert 5 Jahren nach der Spaltung zum Preis von 9'000. Dieser Verkauf löst nachträglich die Besteuerung der auf die IMMO-SPALT AG übertragenen übrigen offenen und stillen Reserven (anteiliger Liquidationsüberschuss; 3'500 + 3'000 = 6'500) aus. Die Besteuerung erfolgt gestützt auf einen Revers im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG). Der restliche Teil des Verkaufserlöses (2'500) stellt einerseits einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (1'000) und andererseits Erlös für das Aktienkapital (500) und KER (1'000) dar.

Verrechnungssteuer

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nur teilweise erfüllt, da die auf eine der übernehmenden Gesellschaften (IMMO-SPALT AG) übertragenen Vermögenswerte das Betriebserfordernis nicht erfüllen. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG findet deshalb ebenfalls nur teilweise Anwendung. Die geldwerte Leistung von 6'500 (die auf die Gesellschaft, welche das Betriebserfordernis nicht erfüllt, übertragenen übrigen offenen und stillen Reserven) unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV). Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die IMMO-SPALT AG. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Da keine gewinnsteuerneutrale Aufspaltung vorliegt, gilt für die Emissionsabgabe die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Da die Vermögenswerte nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

Nicht betroffene Steuer

- Umsatzabgabe.

Nr. 15: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragende Gesellschaft erfüllt das Betriebserfordernis nach der Spaltung nicht mehr (Ziff. 4.3)

H. Spalter ist Alleinaktionär der SPALTER AG. Die SPALTER AG soll in zwei Aktiengesellschaften aufgeteilt werden. Dabei wird der Produktionsbetrieb auf die neue PRODO AG abgespalten (Art. 29 Bst. b FusG). Die Hälfte der ausgewiesenen Eigenkapitalanteile der SPALTER AG wird auf die neue PRODO AG übertragen.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft H. Spalter seine 100-prozentige Beteiligung an der SPALTER AG zu einem Preis von 9'000.

Schlussbilanz der SPALTER AG vor Spaltung

Produktionsbetrieb ¹⁾	10'000	Fremdkapital Produktionsbetrieb	5'000
Immobilien ²⁾	10'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	1'000
		KER	2'000
		übrige offene Reserven	7'000
Total Aktiven	20'000	Total Passiven	20'000

1) unversteuerte stille Reserven: 2'000

2) unversteuerte stille Reserven: 3'000;
die Verwaltung der Immobilien stellt keinen Betrieb dar

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

SPALTER AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nur teilweise erfüllt, da die übertragende Gesellschaft (SPALTER AG) das Betriebserfordernis nach der Abspaltung des Betriebes nicht mehr erfüllt. Die übertragende SPALTER AG realisiert aufgrund der wirtschaftlichen (ergebnisorientierten) Betrachtungsweise einen Liquidationsgewinn im Umfang der bei ihr verbleibenden stillen Reserven von 3'000 (Umkehrschluss aus Art. 61 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

Steuerbilanz der SPALTER AG nach der Spaltung

Immobilien	13'000	Fremdkapital Immobilien	5'000
		Aktienkapital	500
		KER	1'000
		übrige offene Reserven	3'500
		Versteuerte stille Reserven	3'000
Total Aktiven	13'000	Total Passiven	13'000

PRODO AG

Für die PRODO AG ergeben sich keine Gewinnsteuerfolgen.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)

H. Spalter

Die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) sind im vorliegenden Fall nur teilweise erfüllt, da die übertragende Gesellschaft (SPALTER AG) das Betriebserfordernis nach der Spaltung nicht mehr erfüllt. Für diesen Teil der Spaltung liegt für H. Spalter als Anteilsinhaber keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor.

H. Spalter erhält aus der Abspaltung aufgrund der wirtschaftlichen (ergebnisorientierten) Auslegung von Spaltungsvorgängen die übrigen offenen und stillen Reserven der SPALTER AG (3'500 und 3'000 = 6'500) und legt diese anschliessend wieder in die SPALTER AG (mit der neuen Funktion als Vermögensverwaltungsgesellschaft) ein. H. Spalter realisiert somit einen Teilliquidationsüberschuss aus seiner Beteiligung an der SPALTER AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c i.V.m. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG). Um eine Mehrfachbelastung bei ihm zu vermeiden, kann er jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt beim Aktionär die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der Gesellschaft, die keinen Betrieb weiterführt (SPALTER AG), nicht innert 5 Jahren veräussert werden. Damit eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, hat der Aktionär einen entsprechenden Revers einzureichen.

Im vorliegenden Fall verkauft H. Spalter seine Beteiligung an der SPALTER AG innert 5 Jahren nach der Spaltung zum Preis von 9'000. Dieser Verkauf löst die Besteuerung der verbleibenden übrigen offenen und stillen Reserven (reinvestierter Liquidationsüberschuss; 3'500 + 3'000 = 6'500) aus. Die Besteuerung erfolgt gestützt auf einen Revers im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG). Der restliche Teil des Verkaufserlöses (2'500) stellt einerseits einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn (1'000) und andererseits Erlös für das Aktienkapital (500) und die KER (1'000) dar.

Verrechnungssteuer

Es liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG vor. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG findet deshalb keine Anwendung. Die Verrechnungssteuer stellt jedoch - im Unterschied zur direkten Bundessteuer - auf den zivilrechtlichen Vorgang (Abspaltung des Betriebes) ab. Die geldwerte Leistung von 5'500 (die auf die PRODO AG übertragenen übrigen offenen und stillen Reserven) unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV). Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die PRODO AG. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

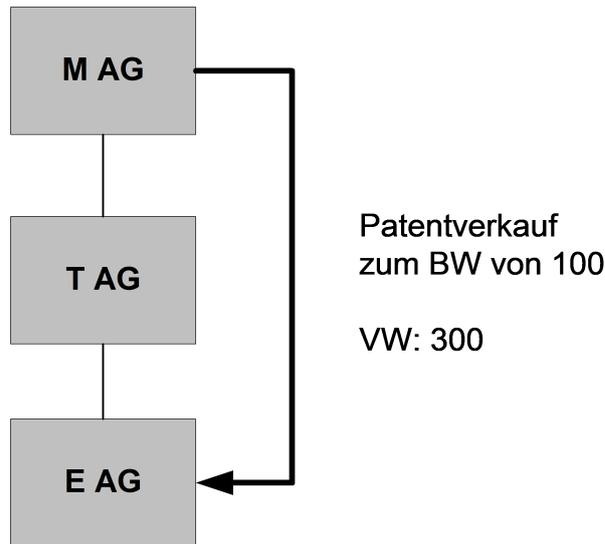
Da keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vorliegt, gilt für die Emissionsabgabe die zivilrechtliche Betrachtungsweise. Da die Vermögenswerte nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

Nicht betroffene Steuer

- Umsatzabgabe.

Nr. 16: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Enkelgesellschaft (Ziff. 4.4.1)

Die MUTTER AG (Stammhaus mit Produktion) verkauft ein Patent zum Buchwert (= Gewinnsteuerwert) von 100 an ihre Enkelgesellschaft, die ENKELIN AG, deren Beteiligungsrechte von der TOCHTER AG gehalten werden. Der Verkehrswert des Patentbesitzes beträgt 300. Das Patent bildet Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens der ENKELIN AG.



Die Bilanzen der MUTTER AG und der TOCHTER AG präsentieren sich vor der Transaktion wie folgt:

Bilanz der MUTTER AG

Patent X ¹⁾	100	Fremdkapital	600
Beteiligung TOCHTER AG ²⁾	200	Aktienkapital	100
Übrige Aktiven	700	übrige offene Reserven	300
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) unversteuerte stille Reserven: 200

2) Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten: 200

Bilanz der TOCHTER AG

Beteiligung ENKELIN AG ¹⁾	300	Fremdkapital	300
Übrige Aktiven	500	Aktienkapital	200
		übrige offene Reserven	300
Total Aktiven	800	Total Passiven	800

1) Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten: 300

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

MUTTER AG

Verdeckte Kapitaleinlagen durch die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens zum Gewinnsteuerwert auf eine inländische Tochtergesellschaft sind steuerneutral, sofern die fünfjährige Veräusserungssperrfrist für die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft eingehalten wird. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG bleiben unverändert, sofern die fünfjährige Veräusserungssperrfrist für die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft eingehalten wird.

Eine Sperrfristverletzung führt nach Artikel 61 Absatz 2 DBG zu einer – allenfalls anteilmässigen – Besteuerung der übertragenen stillen Reserven. Die Steuer wird im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) erhoben. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG werden entsprechend erhöht (Investition).

TOCHTER AG

Die TOCHTER AG leitet die erhaltene verdeckte Kapitaleinlage an ihre Tochtergesellschaft, die ENKELIN AG, weiter. Auch für sie ist diese verdeckte Kapitaleinlage steuerneutral, sofern die fünfjährige Veräusserungssperrfrist für die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligungsrechte an der ENKELIN AG eingehalten wird. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der ENKELIN AG werden erhöht, wenn die fünfjährige Veräusserungssperrfrist für die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft nicht eingehalten wird.

Im Falle einer Sperrfristverletzung kann die TOCHTER AG im Umfang der Nachbesteuerung bei der MUTTER AG eine versteuerte stille Reserve auf ihrer Beteiligung an der ENKELIN AG geltend machen. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der ENKELIN AG werden entsprechend erhöht (Investition). Die versteuerte stille Reserve kann nicht als KER ausgewiesen werden, da die MUTTER AG eine verdeckte Kapitaleinlage geleistet hat.

ENKELIN AG

Der Gewinnsteuerwert des erworbenen Patentes entspricht dem Buchwert (= Erwerbspreis) von 100.

Im Falle einer Sperrfristverletzung kann die ENKELIN AG im Umfang der Nachbesteuerung bei der MUTTER AG eine versteuerte stille Reserve auf dem erworbenen Patent geltend machen. Die verdeckt eingelegten 200 können nicht als KER ausgewiesen werden.

Emissionsabgabe

Da die Vermögenswerte vorliegend nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Umsatzabgabe.

**Nr. 17: Ausgliederung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens
(Ziff. 4.4.1)**

Die A AG gründet eine Tochtergesellschaft (B AG) und überträgt ihre Patente zum Buchwert von 400 auf die neue Gesellschaft B AG (Sacheinlage: 200; Verkauf: 200). Die B AG ist eine Patentverwertungsgesellschaft mit eigenem Personal und Marktauftritt. Die Patente bilden Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens der B AG.

Ausgangslage

A AG			
Finanzanlagen	100	Fremdkapital	500
Betrieb	500	Aktienkapital	200
Patente ¹⁾	400	übrige Reserven	300
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) stille Reserven 600

Die B AG wird wie folgt finanziert:

- AK 100
- KER 100
- Fremdkapital A AG 100
- Fremdkapital Dritte 100

Die A AG verwendet 100 des Verkaufserlöses zur Rückzahlung von Fremdkapital.

Zielstruktur

A AG			
Finanzanlagen	100	Fremdkapital	400
Betrieb	500	Aktienkapital	200
Beteiligung B AG ¹⁾	200	übrige Reserven	300
Debitor B AG	100		
Total Aktiven	900	Total Passiven	900

100%

B AG			
Patente ²⁾	400	Fremdkapital	100
		Kreditor A AG	100
		Aktienkapital	100
		KER	100
Total Aktiven	400	Total Passiven	400

1) Gestehungskosten 200

2) stille Reserven 600

Variante A

Zwei Jahre nach der Gründung der B AG verkauft die A AG 60% ihrer Beteiligung an der B AG zum Preis von 500 und macht auf dem Kapitalgewinn den Beteiligungsabzug geltend.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Der Verkauf der 60%-igen Beteiligung an der B AG führt nach Artikel 61 Absatz 2 DBG bei der A AG zu einer anteilmässigen Besteuerung der übertragenen stillen Reserven. Die Steuer wird im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) erhoben.

Die A AG weist in ihrem Abschluss (Verkaufsjahr) folgenden Kapitalgewinn aus:

Verkaufserlös für 60%-ige Beteiligung an B AG	500
./.. Buchwert für 60%-ige Beteiligung an B AG	<u>- 120</u>
Realisierter Kapitalgewinn	<u><u>380</u></u>

Für die A AG ergeben sich folgende Gewinnsteuerfolgen im Nachsteuerverfahren:
60% der übertragenen stillen Reserven von 600 360

In der Steuerbilanz der B AG kann eine entsprechende versteuerte stille Reserve geltend gemacht werden.

B AG			
Patente ¹⁾	760	Fremdkapital	100
		Kreditor A AG	100
		Aktienkapital	100
		KER	100
		Verst. st. Reserve	360
Total Aktiven	760	Total Passiven	760

1) Unversteuerte stille Reserven 240

Für die A AG ergeben sich folgende Gewinnsteuerfolgen im ordentlichen Veranlagungsverfahren:

Verkaufserlös für 60%-ige Beteiligung an B AG	500
./.. Berichtigter Gewinnsteuerwert für 60%ige Beteiligung an B AG (60% von 800 oder anteiliger Buchwert von 120 zuzüglich anteilige besteuerte stille Reserven von 360)	<u>- 480</u>
Realisierter Kapitalgewinn mit Beteiligungsabzug	<u><u>20</u></u>

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG) gilt als Umstrukturierung und ist von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Bei einer zeitnahen Veräußerung der erhaltenen Vermögenswerte durch die Tochtergesellschaft – unabhängig davon, ob diese Veräußerung als Umstrukturierung im Sinne von Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG qualifiziert – ist der Sachverhalt auf eine mögliche Abgabenumgehung hin zu überprüfen.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Umsatzabgabe.

Variante B

Ein Jahr nach der Gründung erhöht die B AG ihr Kapital unter Ausschluss der Bezugsrechte der A AG von 100 auf 200. Die neuen Aktien werden von der Y AG durch Sacheinlage von Patenten im Wert von 700 liberiert. Die B AG aktiviert diese Sacheinlage zum bisherigen Buchwert bei der Y AG von 500, indem sie neben dem Aktienkapital die KER um 400 erhöht.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die A AG veräußert in diesem Fall keine Beteiligungsrechte an der durch Ausgliederung gegründeten B AG. Auch die Aufgabe der Kontrolle über die B AG führt nicht zu einer nachträglichen Abrechnung über die übertragenen stillen Reserven auf den Patenten.

Sowohl für die Y AG wie für die A AG liegt eine steuerneutrale Ausgliederung vor.

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG) gilt als Umstrukturierung und ist von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Umsatzabgabe.

Nr. 18: Ausgliederung von Beteiligungen (Ziff. 4.4.2)

Die A AG überträgt ihre 30-prozentige Beteiligung an der X AG zum Buchwert von 100 an ihre Tochtergesellschaft, die B AG.

Ausgangslage

A AG			
Finanzanlagen	400	Fremdkapital	300
Beteiligung B AG	500	Aktienkapital	100
Beteiligung X AG (30%)	100	übrige Reserven	600
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000
100%			

B AG			
Beteiligungen	900	Fremdkapital	400
		Aktienkapital	200
		übrige Reserven	300
Total Aktiven	900	Total Passiven	900

Variante A

Die Beteiligung der A AG an der X AG wird zum Buchwert von 100 (= Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten) als Sacheinlage auf die B AG (Sitz in der Schweiz) übertragen. Ihr Verkehrswert beträgt 400.

Die Beteiligung der A AG an der B AG (Sitz in der Schweiz) hat Gestehungskosten von 700. Ihr Buchwert entspricht dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert.

Die Zielstruktur sieht zivilrechtlich wie folgt aus:

Zielstruktur

A AG			
Finanzanlagen	400	Fremdkapital	300
<i>Beteiligung B AG</i>	<i>600</i>	Aktienkapital	100
		übrige Reserven	600
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000
100%			

B AG			
Beteiligungen	900	Fremdkapital	400
<i>Beteiligung X AG</i>	<i>100</i>	Aktienkapital	200
		übrige Reserven	300
		KER (Einl. X AG)	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Beteiligung der A AG an der B AG übernimmt den Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der bisher direkt gehaltenen Beteiligung an der X AG. Der Verkehrswert der Beteiligung der A AG an der B AG beträgt neu 900. Allerdings besteht jetzt der Wertberichtigungsbedarf auf der Beteiligung an der B AG nicht mehr. Die frühere Abschreibung/Wertberichtigung von 200 gilt deshalb als wiedereingebracht und ist gemäss Artikel 62 Absatz 4 DBG Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes (ohne Beteiligungsabzug). Der Buchwert der Beteiligung der A AG an der B AG beträgt nach der Ausgliederung 600. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten betragen 800.

Beteiligungen der A AG vor der Beteiligungsübertragung

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung B AG	700	500	500
Beteiligung X AG	100	100	400
Total	800	600	900

Beteiligung der A AG an der B AG nach der Beteiligungsübertragung (**vor Aufrechnung** nach Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung B AG	800	600	900
Total	800	600	900

Durch die Übertragung der Beteiligung an der X AG auf die B AG entsteht ein Anwendungsfall von Artikel 62 Absatz 4 DBG. Die seinerzeitige Abschreibung/Wertberichtigung auf der Beteiligung an der B AG von 200 gilt als wiedereingebracht und ist gemäss Artikel 62 Absatz 4 DBG Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes der A AG (ohne Beteiligungsabzug). Die A AG hält nach der Ausgliederung nur noch die Beteiligung an der B AG. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten dieser Beteiligung betragen nach der Aufrechnung der wiedereingebrachten Abschreibung/Wertberichtigung 800.

Beteiligung der A AG an der B AG nach der Beteiligungsübertragung (**nach Aufrechnung** gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung B AG	800	800	900
Total	800	800	900

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder eines begründeten Anspruchs auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft auf eine Tochtergesellschaft gilt als steuerneutrale Umstrukturierung und ist von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Umsatzabgabe

Die Ausgliederung von Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer.

Variante B

Die Beteiligung der A AG an der X AG wird zum Buchwert von 100 (= Gewinnsteuerwert und Verkehrswert) als Sacheinlage auf die B AG (Sitz in der Schweiz) übertragen. Ihre Gestehungskosten belaufen sich auf 300.

Die Beteiligung der A AG an der B AG (Sitz in der Schweiz) hat Gestehungskosten von 500 (= Gewinnsteuerwert). Ihr Verkehrswert beträgt 700.

Die Zielstruktur sieht zivilrechtlich wie folgt aus:

Zielstruktur

A AG			
Finanzanlagen	400	Fremdkapital	300
<i>Beteiligung B AG</i>	600	Aktienkapital	100
		übrige Reserven	600
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

100%

B AG			
Beteiligungen	900	Fremdkapital	400
<i>Beteiligung X AG</i>	100	Aktienkapital	200
		Reserven	300
		KER (Einl. X AG)	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Beteiligung der A AG an der B AG übernimmt den Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der bisher direkt gehaltenen Beteiligung an der X AG. Der Verkehrswert der Beteiligung der A AG an der B AG beträgt neu 800. Dadurch gilt die seinerzeitige Abschreibung/Wertberichtigung von 200 auf der Beteiligung an der X AG als wiedereingebracht und ist gemäss Artikel 62 Absatz 4 DBG Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes (ohne Beteiligungsabzug). Der Buchwert der Beteiligung der A AG an der B AG beträgt nach der Ausgliederung 600. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten betragen 800.

Die B AG hält nach der Ausgliederung neu eine Beteiligung an der X AG. Der Buchwert, der Gewinnsteuerwert, die Gestehungskosten sowie der Verkehrswert dieser Beteiligung betragen 100.

Beteiligungen der A AG vor der Beteiligungsübertragung

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung B AG	500	500	700
Beteiligung X AG	300	100	100
Total	800	600	800

Beteiligung der A AG an der B AG nach der Beteiligungsübertragung (**vor Aufrechnung** nach Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung B AG	800	600	800
Total	800	600	800

Durch die Übertragung der Beteiligung an der X AG auf die B AG entsteht ein Anwendungsfall von Artikel 62 Absatz 4 DBG. Die seinerzeitige Abschreibung/Wertberichtigung auf der Beteiligung an der X AG von 200 gilt als wiedereingebracht und ist gemäss Artikel 62 Absatz 4 DBG Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes der A AG (ohne Beteiligungsabzug). Die A AG hält nach der Ausgliederung nur noch die Beteiligung an der B AG. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten dieser Beteiligung betragen nach der Aufrechnung der wiedereingebrachten Abschreibung/Wertberichtigung 800.

Beteiligung der A AG an der B AG nach der Beteiligungsübertragung (**nach Aufrechnung** gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG).

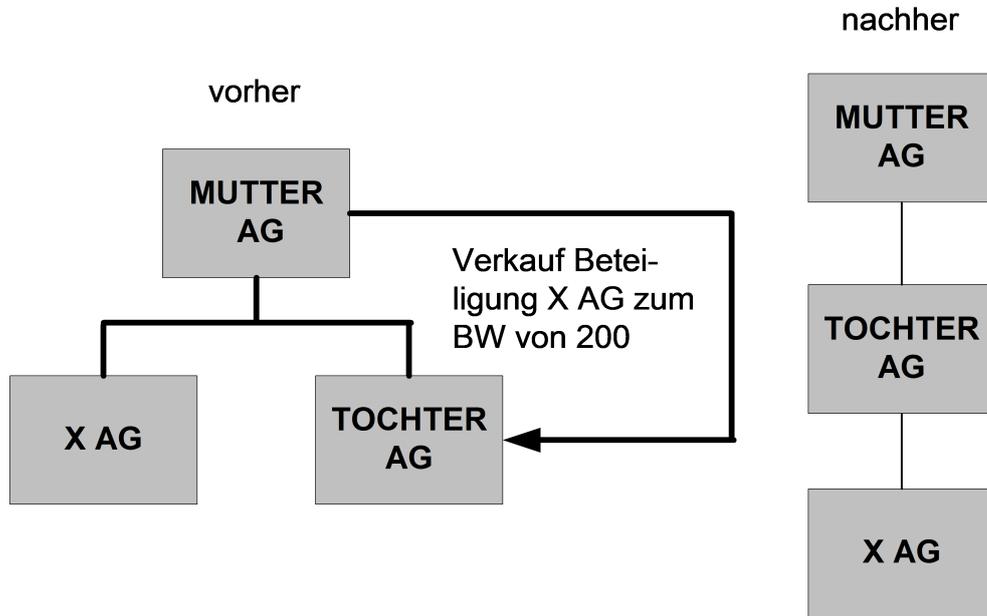
Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung B AG	800	800	800
Total	800	800	800

Übrige Steuern

Für die übrigen in diesem Kreisschreiben behandelten Steuern des Bundes ergeben sich die gleichen Folgen wie nach der Variante A.

Nr. 19: Verkauf einer Beteiligung an die Tochtergesellschaft (Ziff. 4.4.2)

Die MUTTER AG verkauft ihre Beteiligung an der X AG zum Buchwert (=Gewinnsteuerwert) von 200 an ihre Tochtergesellschaft, die TOCHTER AG.



Die Bilanz der MUTTER AG präsentiert sich vor dem Verkauf wie folgt:

Bilanz der MUTTER AG

Beteiligung X AG ¹⁾	200	Fremdkapital	600
Beteiligung TOCHTER AG ²⁾	100	Aktienkapital	100
Übrige Aktiven	700	übrige Reserven	300
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) Beteiligung; Gewinnsteuerwert: 200; Gestehungskosten: 300; Verkehrswert: 200

2) Beteiligung; Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten: 100; Verkehrswert: 300

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

MUTTER AG

Da keine stille Reserven auf der X-Beteiligung vorhanden sind, stellt sich die Realisationsfrage nicht. Es ist aber das Gestehungskostenproblem zu lösen.

Die Übertragung einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft oder Genossenschaft oder eines Anspruchs auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG) auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft (Sub-Holding) kann steuerneutral zum Gewinnsteuerwert erfolgen. Die Beteiligung an der Sub-Holding übernimmt den Gewinnsteuerwert, die Gestehungskosten sowie die Haltedauer der bisher direkt gehaltenen Beteiligung (Kreisschreiben der ESTV Nr. 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.5.1).

Im vorliegenden Fall verkauft die MUTTER AG ihre Beteiligung an der X AG zum Buchwert (= Gewinnsteuerwert) von 200 an ihre Tochtergesellschaft, die TOCHTER AG. Deshalb kann der Gewinnsteuerwert nicht auf die Beteiligung an der TOCHTER AG übertragen werden. Hingegen wird die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem tieferen Gewinnsteuerwert ($300 - 200 = 100$) auf die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG übertragen.

Beteiligungen der MUTTER AG vor dem Beteiligungsverkauf

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung X AG	300	200	200
Beteiligung TOCHTER AG	100	100	300
Total	400	300	500

Beteiligung der MUTTER AG an der TOCHTER AG nach dem Beteiligungsverkauf (**vor Aufrechnung** nach Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung TOCHTER AG	200	100	300
Total	200	100	300

Durch die Übertragung der Beteiligung an der X AG auf die TOCHTER AG entsteht somit ein Anwendungsfall von Artikel 62 Absatz 4 DBG. Die seinerzeitige Abschreibung/Wertberichtigung auf der Beteiligung an der X AG gilt als wiedereingebracht und ist Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes der MUTTER AG (ohne Beteiligungsabzug). Die MUTTER AG hält nach der Ausgliederung nur noch die Beteiligung an der TOCHTER AG. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten dieser Beteiligung betragen nach der Aufrechnung der wiedereingebrachten Abschreibung/Wertberichtigung 200.

Mittels Verkauf unter den Gestehungskosten und Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibung/Wertberichtigung tritt – gleich wie bei einer Ausgliederung – ein Verdoppelungseffekt ein.

Beteiligung der MUTTER AG an der TOCHTER AG nach dem Beteiligungsverkauf (**nach Aufrechnung** gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Beteiligung TOCHTER AG (bisher)	100	100	200
Beteiligung TOCHTER AG (Übertrag)	100	100	100
Total	200	200	300

Mit dieser Lösung wird sichergestellt, dass die wiedereingebrachte Abschreibung/Wertberichtigung bei derjenigen Gesellschaft zur Besteuerung gelangt, bei der sie seinerzeit auch den Gewinn reduziert hat.

TOCHTER AG

Bei der erwerbenden Gesellschaft (Sub-Holding) entsprechen der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der erworbenen Beteiligung dem abgeschriebenen Wert (bisheriger Gewinnsteuerwert = Verkehrswert).

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf eine Tochtergesellschaft gilt als Umstrukturierung und ist von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Umsatzabgabe

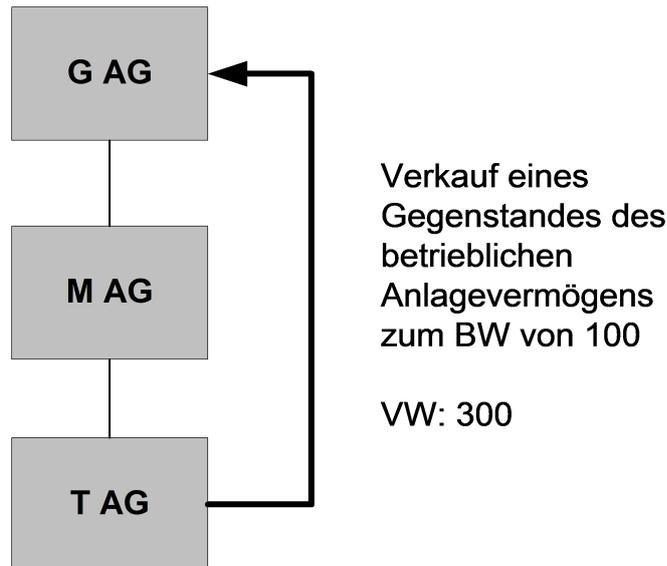
Die Ausgliederung von Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer.

Nr. 20: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf die inländische Grossmuttergesellschaft (Ziff. 4.5)

Die TOCHTER AG verkauft einen Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens zum Buchwert (= Gewinnsteuerwert) von 100 an ihre Grossmuttergesellschaft, die GROSSMUTTER AG. Der Verkehrswert beträgt 300. Der Gegenstand bildet Bestandteil des betrieblichen Anlagevermögens der GROSSMUTTER AG. Die Muttergesellschaft der TOCHTER AG, die MUTTER AG, weist einen Vorjahresverlust von 150 aus, der bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigt werden konnte. Der ausgewiesene Verlust der MUTTER AG im Geschäftsjahr des Verkaufs beträgt 50.



Variante A

Die Bilanz der MUTTER AG präsentiert sich vor dem Verkauf wie folgt:

Bilanz der MUTTER AG

Beteiligung TOCHTER AG ¹⁾	300	Fremdkapital	300
Übrige Aktiven	500	Aktienkapital	200
Verlustvortrag	150	übrige Reserven	450
Total Aktiven	950	Total Passiven	950

1) Gewinnsteuerwert, Gestehungskosten und Verkehrswert: 300

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

TOCHTER AG

Da es sich beim verkauften Gegenstand um betriebliches Anlagevermögen der übernehmenden Gesellschaft handelt, liegt eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern vor (Art. 61 Abs. 3 DBG).

MUTTER AG

Durch die Vorteilszuwendung der TOCHTER AG an die GROSSMUTTER AG hat die MUTTER AG einen Wertberichtigungsbedarf von 200 auf ihrer Beteiligung an der TOCHTER AG. Die Wertberichtigung auf der Beteiligung an der TOCHTER AG ist auf eine steuerneutrale Desinvestition zurückzuführen, weshalb die Wertberichtigung steuerlich nicht geltend gemacht werden kann. Die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG werden aber um 200 reduziert. Der Verlustvortrag der MUTTER AG bleibt in der Höhe von 150 bestehen.

Die MUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend die Beteiligung an der TOCHTER AG einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

GROSSMUTTER AG

Die GROSSMUTTER AG nimmt den Gegenstand zu den Anschaffungskosten von 100 (= Gewinnsteuerwert) in die Bilanz auf.

Falls sich ein Wertberichtigungsbedarf auf der Beteiligung an der MUTTER AG ergeben würde, wäre dieser auf eine steuerneutrale Desinvestition zurückzuführen. Die handelsrechtlich vorzunehmende Wertberichtigung könnte deshalb steuerlich nicht geltend gemacht werden. Die Gestehungskosten der Beteiligung an der MUTTER AG würden aber herabgesetzt. (vgl. Steuerfolgen bei der MUTTER AG).

Die GROSSMUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend den übertragenen Gegenstand und der Beteiligung an der MUTTER AG einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Verrechnungssteuer

Die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Konzerngesellschaft ist von der Verrechnungssteuer ausgenommen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG). Die fünfjährige Veräußerungssperrfrist gilt auch für die Verrechnungssteuer (Verweis in Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG auf Art. 61 DBG).

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Emissionsabgabe;
- Umsatzabgabe.

Variante B

Die Bilanz der MUTTER AG präsentiert sich vor der Transaktion wie folgt:

Bilanz der MUTTER AG

Beteiligung TOCHTER AG ¹⁾	100	Fremdkapital	200
Übrige Aktiven	500	Aktienkapital	200
Verlustvortrag	150	übrige Reserven	350
Total Aktiven	750	Total Passiven	750

1) Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten: 100; Verkehrswert: 500

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

TOCHTER AG

Da es sich beim verkauften Gegenstand um betriebliches Anlagevermögen der übernehmenden Gesellschaft handelt, liegt eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern vor (Art. 61 Abs. 3 DBG).

MUTTER AG

Im Unterschied zur Variante A sind hier 400 stille Reserven auf der Beteiligung an der TOCHTER AG zu verzeichnen, so dass sich kein handelsrechtlicher Wertberichtigungsbedarf ergibt. Die Transaktion bleibt deshalb ohne Steuerfolgen auf der Ebene der MUTTER AG. Der Verlustvortrag wird nicht konsumiert.

Die MUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräusserungssperrfrist betreffend die Beteiligung an der TOCHTER AG einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

GROSSMUTTER AG

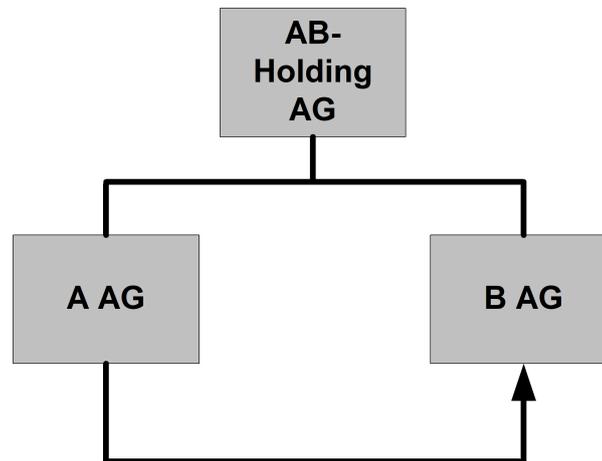
Wie Variante A.

Übrige Steuern

Für die übrigen in diesem Kreisschreiben behandelten Steuern des Bundes ergeben sich die gleichen Folgen wie nach der Variante A.

Nr. 21: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Schwestergesellschaft (Ziff. 4.5)

Die A AG verkauft ein Patent an ihre Schwestergesellschaft B AG zum Buchwert (= Gewinnsteuerwert) von 100. Der Verkehrswert des Patentes beträgt 400. Das Patent bildet Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens der B AG. Alleinaktionärin der beiden Gesellschaften ist die AB-Holding AG.



Patentverkauf
zum BW von 100

VW: 400

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

A AG

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht erfüllt (Nichterfüllung des Betriebserfordernisses und Übertragung durch Verkauf). Da es sich beim übertragenen Patent um betriebliches Anlagevermögen der übernehmenden Gesellschaft handelt, liegt jedoch eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern vor (Art. 61 Abs. 3 DBG).

B AG

Die B AG nimmt das Patent zu den Anschaffungskosten von 100 (=Gewinnsteuerwert) in die Bilanz auf.

Die B AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräusserungssperrfrist betreffend das erhaltende Patent einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

AB-Holding AG

Für die AB Holding AG gilt aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips zwingend die Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie.

Sie hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend die Beteiligungen an der A AG und der B AG einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Verletzt die AB Holding AG die Veräußerungssperrfrist (Aufgabe der Kontrolle über die A AG oder B AG), ergeben sich für sie selbst dadurch jedoch keine Steuerfolgen (Folgen einer Sperrfristverletzung: vgl. Beispiel Nr. 25).

Verrechnungssteuer

Die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Konzerngesellschaft ist von der Verrechnungssteuer ausgenommen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG). Die Veräußerungssperrfrist gilt auch für die Verrechnungssteuer.

Emissionsabgabe

Da die Vermögenswerte vorliegend nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

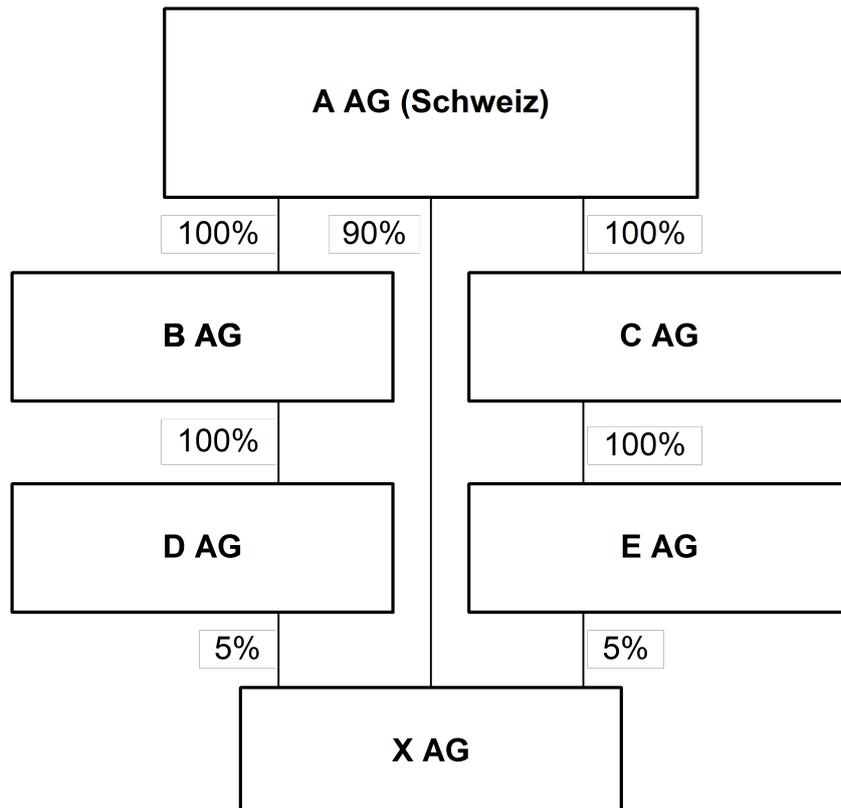
Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Umsatzabgabe.

Nr. 22: Übertragung einer indirekt gehaltenen Beteiligung auf die inländische Muttergesellschaft (Ziff. 4.5)

Die D AG und die E AG halten je 5% der Beteiligungsrechte an der X AG. Die D AG und die E AG stehen unter Kontrolle der A AG, einer schweizerischen Gesellschaft. Die A AG hält ihrerseits 90% der Beteiligungsrechte an der X AG.

Die D AG und die E AG verkaufen ihre je 5%igen Beteiligungen an der X AG an die A AG zum Gewinnsteuerwert von je 500. Der Verkehrswert dieser Beteiligungen beträgt je 2'000.



Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

D AG und E AG

Die übertragenden Gesellschaften (D AG und E AG) stehen unter Kontrolle der A AG. Auch die übernehmende A AG ist eine inländische Gesellschaft. Es handelt sich somit um Konzerngesellschaften im Sinne von Artikel 61 Absatz 3 DBG.

Zwischen inländischen Konzerngesellschaften können auch Beteiligungen von weniger als 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral übertragen werden, sofern eine direkte oder indirekte Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital an dieser Gesellschaft besteht (Art. 61 Abs. 3 DBG).

Die A AG ist direkt und indirekt zu 100% an der X AG beteiligt. Die D AG und die E AG können deshalb ihre Beteiligungen von je 5% an der X AG steuerneutral zu den Gewinnsteuerwerten an die A AG verkaufen.

A AG

Die A AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräusserungssperrfrist betreffend die erhaltenen Beteiligungsrechte an der X AG einzuhalten. Im Weiteren muss die Kontrolle über die übertragenden D AG und E AG durch die A AG während fünf Jahren bestehen bleiben (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Verrechnungssteuer

Die Übertragung von Beteiligungen auf eine inländische Konzerngesellschaft i.S. von Artikel 61 Absatz 3 DBG ist von der Verrechnungssteuer ausgenommen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG).

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist (Art. 61 Abs. 4 DBG) ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effektenhändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG).

Der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Übertragungen von direkt oder indirekt gehaltenen Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften zwischen inländischen Konzerngesellschaften gemäss Artikel 61 Absatz 3 DBG sind von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG, 1. Halbsatz; vgl. dazu die Ausführungen zur direkten Bundessteuer betr. D AG und E AG).

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Emissionsabgabe.

**Nr. 23: Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft
(Ziff. 4.5)**

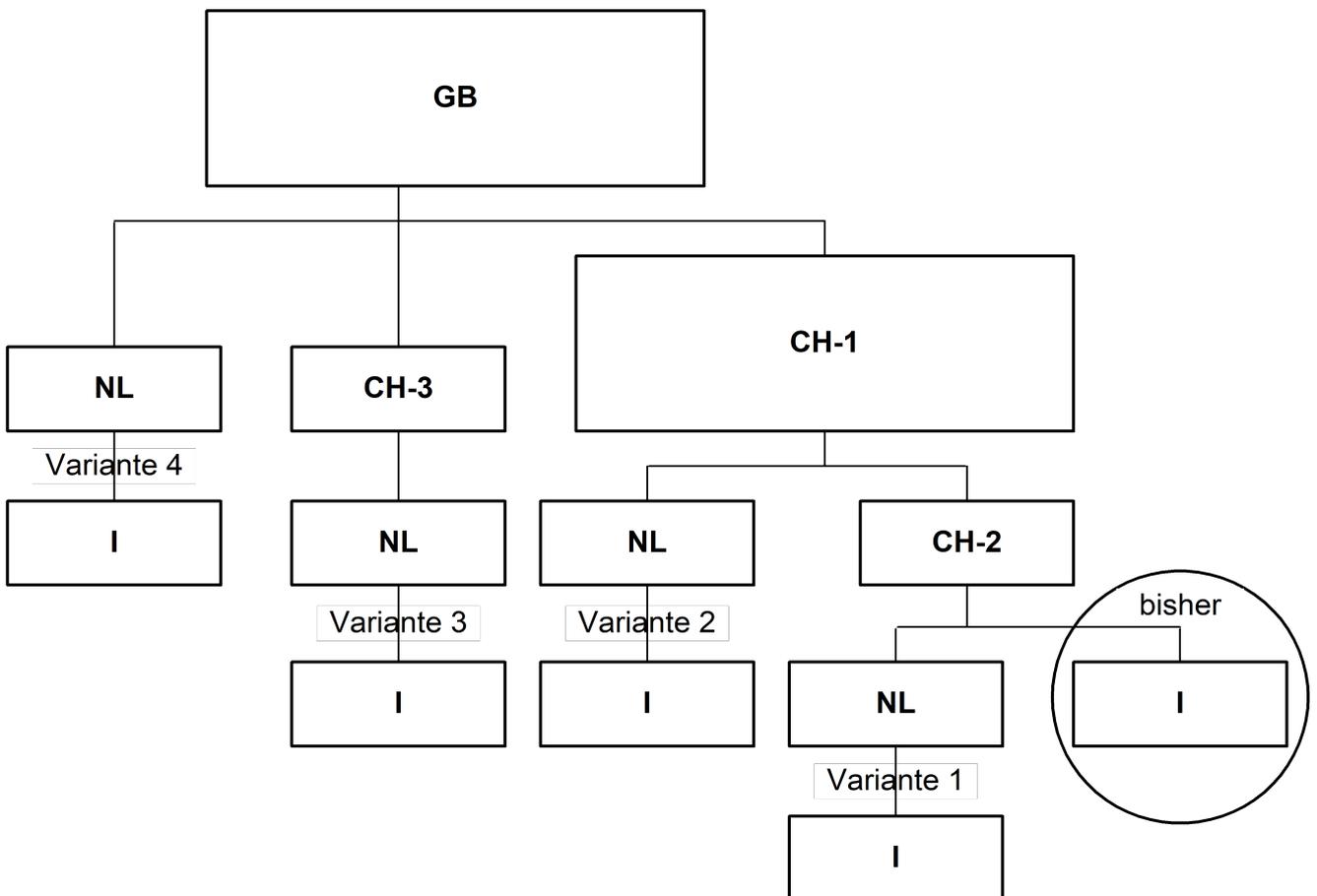
Innerhalb eines britischen Konzerns verkauft die Kapitalgesellschaft CH-2 im Jahr 2020 ihre 100%ige Beteiligung an einer I-AG an die ausländische Konzerngesellschaft NL-AG zum Buchwert von 70. Die Gestehungskosten betragen ebenfalls 70. Der Verkehrswert beträgt 100.

Variante 1: Die NL-AG ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der CH-2 AG.

Variante 2: Die NL-AG ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der CH-1 AG.

Variante 3: Die NL-AG ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der CH-3 AG.

Variante 4: Die NL-AG ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der GB-AG.



Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Bei der **Variante 1** findet eine Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Tochtergesellschaft statt (steuerneutraler Austauschbestand). Eine Veräusserungssperrfrist besteht bei dieser reinen Beteiligungsausgliederung nicht.

Bei den **Varianten 2 und 3** findet eine Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft statt, die ihrerseits von einer schweizerischen Konzerngesellschaft kontrolliert wird (CH-1 bzw. CH-3).

Direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft können nach Artikel 61 Absatz 3 DBG steuerneutral auf andere inländische Konzerngesellschaften übertragen werden. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Kontrolle von einer schweizerischen Gesellschaft ausgeübt wird. Erforderlich ist lediglich, dass es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine inländische Konzerngesellschaft handelt und die Sperrfrist nach Artikel 61 Absatz 4 DBG eingehalten wird. Sofern die stille Reserve auf der Beteiligung an der I-AG von 30 vollständig auf die Beteiligung der CH-1 bzw. der CH-3 an der NL-AG übertragen wird (Verdoppelungseffekt) und erhalten bleibt, kann die Übertragung steuerneutral erfolgen.

Es ergeben sich folgende Veräusserungssperrfristen nach Artikel 61 Absatz 4 DBG:

Sperrfrist bei Variante 2: Betreffend die übertragene und ausgegliederte Beteiligung an der I AG besteht eine Veräusserungssperrfrist für die CH-1 auf ihrer Beteiligung an der NL AG (indirekt für die ausgegliederte Beteiligung an der I AG) und für die NL AG auf ihrer Beteiligung an der I AG. Die Sperrfrist bezüglich Kontrolle besteht für die CH-1 für ihre übertragende Tochtergesellschaft CH-2.

Sperrfrist bei Variante 3: Betreffend die übertragene und ausgegliederte Beteiligung an der I AG besteht eine Veräusserungssperrfrist für die CH-3 auf ihrer Beteiligung an der NL AG (indirekt für die ausgegliederte Beteiligung an der I AG) und für die NL AG auf ihrer Beteiligung an der I AG. Die Sperrfrist bezüglich Kontrolle besteht für die GB für ihre Konzerngesellschaften CH-2 (übertragende Gesellschaft) und CH-3 (übernehmende und ausgliedernde Gesellschaft).

Bei der **Variante 4** wird die stille Reserve auf der Beteiligung an der I-AG auf eine ausländische Konzerngesellschaft übertragen, die von einer ausländischen Gesellschaft kontrolliert wird. Die latente Steuerlast (mit Beteiligungsabzug) in der Schweiz wird aufgehoben. Eine steuerneutrale Übertragung ist deshalb nicht möglich. Die stille Reserve auf der übertragenen Beteiligung wird als Kapitalgewinn realisiert (Beteiligungsertrag nach Art. 70 Abs. 4 DBG).

Verrechnungssteuer

Die Übertragung von Beteiligungen auf eine inländische Konzerngesellschaft ist von der Verrechnungssteuer ausgenommen, sofern die Reserven und Gewinne als Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleiben (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG i.V.m. Art. 61 Abs. 3 DBG).

Bei der **Variante 1** handelt es sich um eine Ausgliederung einer Beteiligung auf eine ausländische Tochtergesellschaft. Dieser Vorgang unterliegt nicht der Verrechnungssteuer.

Bei den **Varianten 2, 3 und 4** ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die NL-AG.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG).

Variante 1: Die Ausgliederung von Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

Varianten 2, 3 und 4: Die Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine ausländische Konzerngesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Emissionsabgabe.

**Nr. 24: Übertragung einer Beteiligung auf die Muttergesellschaft
(Ziff. 4.5)**

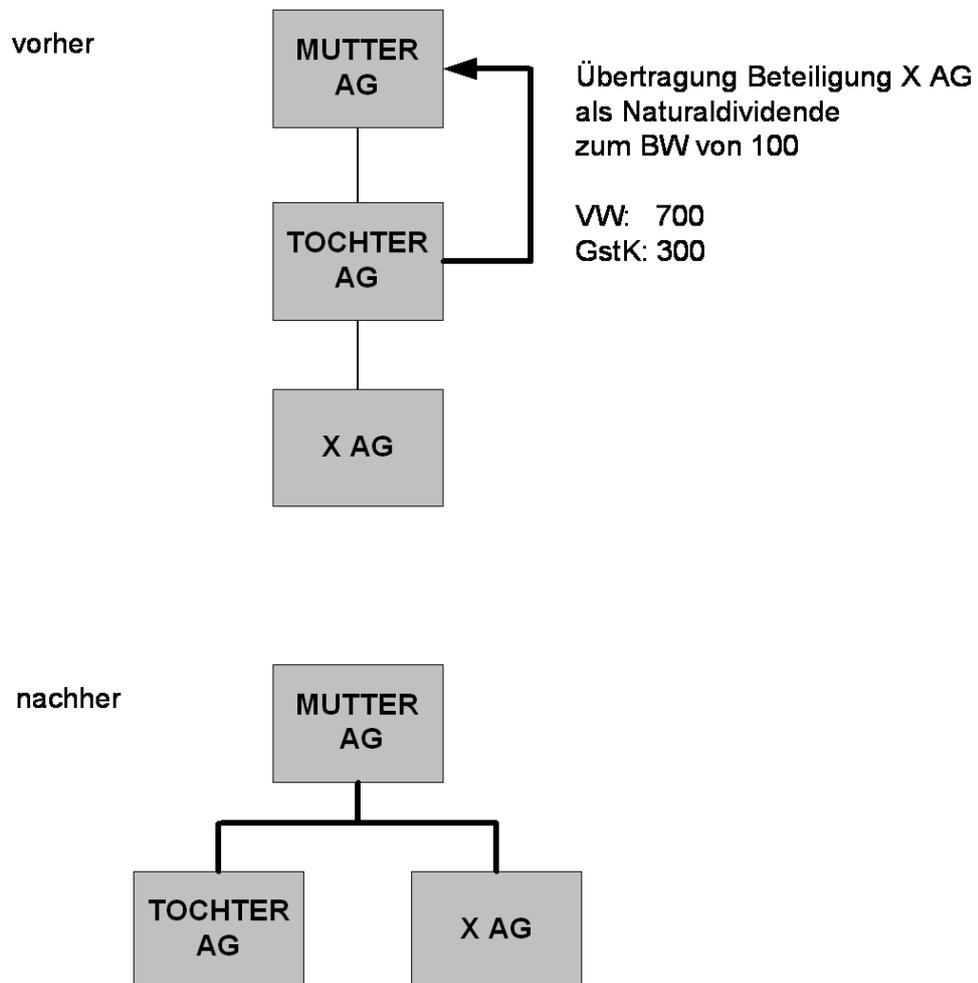
Variante A: Übertragung durch Ausschüttung

Die TOCHTER AG überträgt ihre 100%ige Beteiligung an der X AG als Naturaldividende zum Buchwert (= Gewinnsteuerwert) von 100 auf ihre Muttergesellschaft, die MUTTER AG. Ihre Gestehungskosten betragen 300.

Der Verkehrswert der Beteiligung an der X AG beträgt 700.

Aufgrund der Übertragung der Beteiligung an der X AG muss die MUTTER AG ihre Beteiligung an der TOCHTER AG um 100 wertberichtigen.

Die MUTTER AG hat noch nicht verrechnete Vorjahresverluste von 600.



Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

TOCHTER AG

Die Übertragung einer Beteiligung auf die Muttergesellschaft stellt einen Entnahmetatbestand dar. Eine solche Beteiligungsübertragung führt grundsätzlich zu einer Realisation der stillen Reserven. Die Gewährung des Beteiligungsabzuges richtet sich nach den Artikeln 69 und 70 DBG.

Die Übertragung einer Beteiligung auf die Muttergesellschaft stellt keine Ab- oder Aufspaltung nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG (Abspaltung) dar. Eine Auf- oder Abspaltung liegt nur dann vor, wenn eine Gesellschaft in zwei Parallel- oder Schwestergesellschaften aufgeteilt wird.

Hingegen sind die Bedingungen für eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern erfüllt (Art. 61 Abs. 3 DBG).

Die TOCHTER AG hat ihre Beteiligung an der X AG um 200 abgeschrieben/wertberichtigt (Gestehungskosten: 300 ./ Gewinnsteuerwert: 100). Diese Abschreibung/Wertberichtigung ist offensichtlich nicht mehr begründet (Verkehrswert: 700) und muss zum ausgewiesenen Reingewinn hinzugerechnet werden (Art. 62 Abs. 4 DBG).

Die MUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend die Beteiligung an der X AG und die Beteiligung an der TOCHTER AG einzuhalten.

Eine Verletzung der Veräußerungssperrfrist hat für die TOCHTER AG folgende Konsequenzen:

Die TOCHTER AG erbringt eine verdeckte Gewinnausschüttung an die MUTTER AG im Betrag von 600 (Verkehrswert: 700 ./ verbuchte Naturaldividende: 100), die zum ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Da die wiedereingebrachte Abschreibung/Wertberichtigung auf der Beteiligung an der X AG von 200 bereits erfasst wurde, beträgt die Aufrechnung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) noch 400. Für den noch aufzurechnenden Teil der verdeckten Gewinnausschüttung von 400 (Verkehrswert: 700 ./ Gestehungskosten: 300 = Wertzuwachs) kann der Beteiligungsabzug beansprucht werden.

MUTTER AG

Die MUTTER AG verbucht einen Beteiligungsertrag (Naturaldividende) von 100, der zum Berechtigungsabzug berechtigt. Dieser Beteiligungsertrag ist um die wiedereingebrachte und auf die MUTTER AG übertragene Abschreibung/Wertberichtigung von 200 (versteuerte stille Reserve auf der Beteiligung an der X AG) auf 300 zu erhöhen. Die Gestehungskosten und der Gewinnsteuerwert der Beteiligung der MUTTER AG an der X AG betragen ebenfalls 300. Die Haltedauer der übertragenen Beteiligung an der X AG wird übernommen.

Dem Beteiligungsertrag von 300 steht ein Wertberichtigungsbedarf auf der Beteiligung an der TOCHTER AG von 100 gegenüber, der auf eine Substanzdividende zurückzuführen ist. Die Wertberichtigung von 100 ist deshalb mit dem Beteiligungsertrag von 300 zu verrechnen (Art. 70 Abs. 3 DBG). Die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG werden ebenfalls um 100 reduziert (Desinvestition).

Die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste von 600 reduzieren sich um den nach der Verrechnung mit der Berechtigungsabschreibung verbleibenden Beteiligungsertrag von 200 auf 400 (Annahme: keine anderen Nettoerträge).

Die MUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend die Beteiligung an der X AG und der Beteiligung an der TOCHTER AG einzuhalten.

Eine Verletzung der Veräußerungssperrfrist hat für die MUTTER AG folgende Konsequenzen:

Im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) werden die übertragenen unversteuerten stillen Reserven besteuert. Die MUTTER AG erzielt einen zusätzlichen Ertrag im Umfang dieser stillen Reserven auf der Beteiligung an der X AG von 400. Da diese verdeckte Gewinnausschüttung bei der TOCHTER AG besteuert wird, stellt der zusätzliche Ertrag bei der MUTTER AG Beteiligungsertrag dar, der zum Berechtigungsabzug berechtigt. Im vorliegenden Fall wird der Beteiligungsertrag jedoch vorab mit den noch nicht verrechneten Vorjahresverlusten verrechnet.

Die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG bleiben unverändert, da sie bereits im Zeitpunkt der Berechtigungsübertragung um 100 reduziert wurden (Desinvestition).

Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der X AG erhöhen sich von 300 um die nachbesteuerten stillen Reserven von 400 auf 700.

Verrechnungssteuer

Die Übertragung einer Beteiligung auf eine inländische Konzerngesellschaft ist von der Verrechnungssteuer ausgenommen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG).

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräußerungssperrfrist (Art. 61 Abs. 4 DBG) ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und steuerbare Urkunden veräußert werden (Art. 13 Abs. 2 StG).

Im vorliegenden Fall wird die Beteiligung unentgeltlich übertragen. Es ist deshalb mangels Entgelt keine Umsatzabgabe geschuldet.

Nicht betroffene Steuern

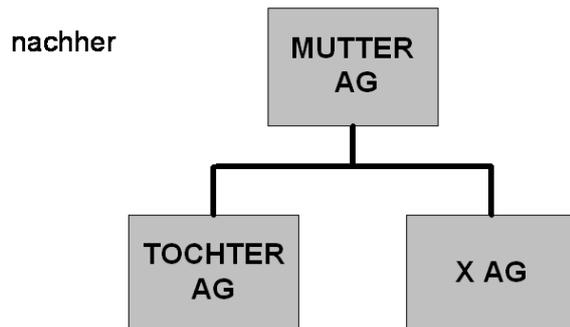
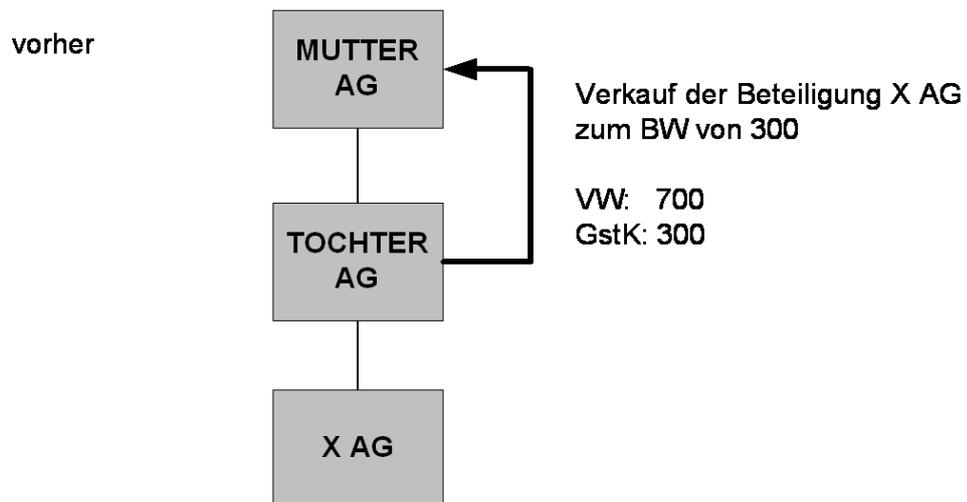
- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Emissionsabgabe.

Variante B: Übertragung durch Verkauf

Die TOCHTER AG verkauft ihre 100%ige Beteiligung an der X AG zum Buchwert und Gestehungskosten (= Gewinnsteuerwert) von 300 an ihre Muttergesellschaft, die MUTTER AG.

Der Verkehrswert der Beteiligung an der X AG beträgt 700.

Aufgrund der Übertragung der Beteiligung an der X AG muss die MUTTER AG ihre Beteiligung an der TOCHTER AG um 200 wertberichtigen.



Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

TOCHTER AG

Die Übertragung einer Beteiligung auf die Muttergesellschaft stellt einen Entnahmetatbestand dar. Eine solche Beteiligungsübertragung führt grundsätzlich zu einer Realisation der stillen Reserven. Die Gewährung des Beteiligungsabzuges richtet sich nach den Artikeln 69 und 70 DBG.

Der Verkauf einer Beteiligung an die Muttergesellschaft stellt keine Ab- oder Aufspaltung nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG (Abspaltung) dar. Hingegen sind die Bedingungen für eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern erfüllt (Art. 61 Abs. 3 DBG).

Die MUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend die Beteiligung an der X AG und die Beteiligung an der TOCHTER AG einzuhalten.

Eine Verletzung der Veräußerungssperrfrist hat für die TOCHTER AG folgende Konsequenzen:

Die TOCHTER AG erbringt eine verdeckte Gewinnausschüttung an die MUTTER AG im Betrag von 400 (Verkehrswert: 700 ./, Verkaufspreis: 300), die zum ausgewiesenen Reingewinn hinzuzurechnen ist (Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG). Die Aufrechnung erfolgt im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Für die verdeckte Gewinnausschüttung von 400 (Verkehrswert: 700 ./, Gestehungskosten: 300 = Wertzuwachs) kann der Beteiligungsabzug beansprucht werden.

MUTTER AG

Die MUTTER AG aktiviert den Kaufpreis für die Beteiligung an der X AG. Die Gestehungskosten und der Gewinnsteuerwert der Beteiligung der MUTTER AG an der X AG betragen 300. Die Haltedauer der verkauften Beteiligung an der X AG wird übernommen.

Der unterpreisliche Verkauf der Beteiligung an der X AG führt zu einem Wertberichtigungsbedarf auf der Beteiligung an der übertragenden TOCHTER AG von 200. Die Wertberichtigung ist auf eine steuerneutrale Desinvestition der MUTTER AG zurückzuführen (steuerneutrale verdeckte Substanzdividende; Art. 61 Abs. 3 DBG) und kann bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes deshalb nicht in Abzug gebracht werden. Die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG reduzieren sich jedoch um 200.

Die MUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend die Beteiligung an der X AG und der Beteiligung an der TOCHTER AG einzuhalten.

Eine Verletzung der Veräußerungssperrfrist hat für die MUTTER AG folgende Konsequenzen:

Im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) werden die übertragenen un versteuerten stillen Reserven besteuert. Die MUTTER AG erzielt einen zusätzlichen Ertrag im Umfang dieser stillen Reserven auf der Beteiligung an der X AG von 400. Da diese verdeckte Gewinnausschüttung bei der TOCHTER AG besteuert wird, stellt der zusätzliche Ertrag bei der MUTTER AG Beteiligungsertrag dar, der zum Teilungsabzug berechtigt.

Die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG bleiben unverändert, da sie bereits im Zeitpunkt der Teilungsübertragung um 200 reduziert wurden (Desinvestition).

Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung sowie die Gestehungskosten an der X AG erhöhen sich von 300 um die nachbesteuerten stillen Reserven von 400 auf 700.

Verrechnungssteuer

Wie Variante A.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effektenhändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und steuerbare Urkunden übertragen werden (Art. 13 Abs. 2 StG).

Die Übertragung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine inländische Konzerngesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Emissionsabgabe.

A AG

- a) Es liegt eine Sperrfristverletzung nach Artikel 61 Absatz 4 DBG vor (Weiterveräusserung der übertragenen Vermögenswerte). Die übertragenen stillen Reserven von 100 unterliegen der Gewinnsteuer im Nachsteuerverfahren.
- b) Die B AG steht nach dem Verkauf von 40% ihrer Beteiligungsrechte immer noch unter der Kontrolle der AB Holding AG. Es liegt keine Sperrfristverletzung vor.
- c) Bei einem Verkauf von 60% der Beteiligungsrechte an der B AG wird die Kontrolle aufgegeben. Es liegt eine Sperrfristverletzung nach Artikel 61 Absatz 4 DBG vor. Die übertragenen stillen Reserven von 100 unterliegen der Gewinnsteuer im Nachsteuerverfahren. Eine anteilmässige Besteuerung der stillen Reserven ist nicht möglich. Bei der Aufgabe der Kontrolle erfolgt immer eine vollständige Besteuerung der gesamten übertragenen stillen Reserven (vgl. Ziff. 4.5.2.17 im Kreisschreiben).
- d) Auch bei einem Verkauf der Beteiligung der AB Holding AG an der übertragenden Gesellschaft (A AG) liegt eine Aufgabe der Kontrolle vor und damit eine Sperrfristverletzung vor. Die übertragenen stillen Reserven von 100 unterliegen der Gewinnsteuer im Nachsteuerverfahren.

B AG

Die B AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräusserungssperrfrist betreffend den erworbenen Betrieb I einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

- a) Die B AG hat die Veräusserungssperrfrist verletzt. Sie kann auf dem Betrieb I eine versteuerte stille Reserve von 100 geltend machen. Demzufolge unterliegt der Kapitalgewinn von 150 nur im Umfang von 50 der Gewinnsteuer.
- b) Es liegt keine Sperrfristverletzung vor. Für die B AG ergeben sich keine Steuerfolgen.
- c) Die B AG kann auf dem Betrieb I eine versteuerte stille Reserve von 100 geltend machen.
- d) Die B AG kann auf dem Betrieb I eine versteuerte stille Reserve von 100 geltend machen.

AB-Holding AG

Für die AB Holding AG gilt aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips zwingend die Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie.

Sie hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend die Beteiligungen an der A AG und der B AG einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Nach den **Varianten c) und d)** verletzt die AB Holding AG die Veräußerungssperrfrist (Aufgabe der Kontrolle). Für die AB Holding AG selbst ergeben sich dadurch – wie nach der **Variante b)** – die ordentlichen Steuerfolgen aus der Veräußerung von Beteiligungen (keine nachträgliche Anwendung der Dreieckstheorie).

Verrechnungssteuer

Die Übertragung von Betrieben auf eine inländische Konzerngesellschaft ist von der Verrechnungssteuer ausgenommen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG).

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräußerungssperrfrist (Art. 61 Abs. 4 DBG) ist die Verrechnungssteuer geschuldet. Leistungsbegünstigt ist die übernehmende Gesellschaft. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

Emissionsabgabe

Da die Vermögenswerte vorliegend nicht durch den Inhaber der Beteiligungsrechte eingebracht werden, ist die Emissionsabgabe nicht betroffen.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effekthändler ist (Art. 13 Abs. 3 StG) und zusammen mit dem Betrieb steuerbare Urkunden veräußert werden (Art. 13 Abs. 2 StG).

Beteiligungsübertragungen nach Artikel 61 Absatz 3 DBG sind von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Die im DBG vorgesehene Veräußerungssperrfrist (Art. 61 Abs. 2 und 4 DBG) findet bei der Umsatzabgabe mangels klarer gesetzlicher Grundlage keine Anwendung.

Nicht betroffene Steuer

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

Nr. 26: Teilweise vorgenommene Ersatzbeschaffung einer Beteiligung (Ziff. 4.7)

Die X HOLDING verkauft ihre Beteiligung an der B AG zum Preis von 1'000 und erwirbt eine 50%ige Beteiligung an der C AG.

Ausgangslage

X HOLDING AG			
Finanzanlagen	200	Fremdkapital	200
Beteiligung A AG	300	Aktienkapital	200
Beteiligung B AG ¹⁾	100	übrige Reserven	200
Total Aktiven	600	Total Passiven	600

1) Gestehungskosten und Gewinnsteuerwert: 100

Der Preis für die 50%-ige Beteiligung an der C AG beträgt 800.

Nach der Ersatzbeschaffung ergeben sich folgende Werte:

	Bisherige Beteiligung B	Ersatzbeteiligung C
Gestehungskosten	100	
Gewinnsteuerwert	100	
Verkaufserlös	1'000	
Kapitalgewinn	900	
Kaufpreis		800

Die Handels- und die Steuerbilanz der X Holding sieht nach der Ersatzbeschaffung wie folgt aus:

Bilanz der X HOLDING AG nach der Ersatzbeschaffung

Finanzanlagen	200	Fremdkapital	200
Neue Finanzanlagen	200	Aktienkapital	200
Beteiligung A AG	300	Reserven	200
Beteiligung C AG ¹⁾	100	Kapitalgewinn auf Beteiligung B	200
Total Aktiven	800	Total Passiven	800

1) Gestehungskosten: 100; unversteuerte stille Reserve: 700 (Kaufpreis 800 ./. Sofortabschreibung 700)

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Nicht reinvestierter Teil des Kapitalgewinnes

Der Gewinnsteuer mit Beteiligungsabzug (Art. 69 und 70 DBG) unterliegen die frei gewordenen, nicht mehr reinvestierten Mittel von 200.

Umsatzabgabe

Die Veräußerung von steuerbaren Urkunden im Rahmen der Ersatzbeschaffung einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital an einer anderen Gesellschaft nach Artikel 64 Absatz 1^{bis} DBG ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG), soweit der Veräußerungserlös für den Erwerb einer neuen Beteiligung verwendet wird.

Im vorliegenden Fall können die frei gewordenen, nicht mehr reinvestierten Mittel von 200 von der Umsatzabgabe nicht ausgenommen werden.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Emissionsabgabe.

Nr. 27: Vollständige Ersatzbeschaffung einer Beteiligung (Ziff. 4.7)

Die X HOLDING verkauft ihre Beteiligung an der B AG zum Preis von 1'000 und erwirbt eine 50%ige Beteiligung an der C AG.

Ausgangslage

X HOLDING AG			
Finanzanlagen	200	Fremdkapital	200
Beteiligung A AG	300	Aktienkapital	200
Beteiligung B AG	100	übrige Reserven	200
Total Aktiven	600	Total Passiven	600

Die Gestehungskosten der B AG belaufen sich auf 500. Der Gewinnsteuerwert entspricht dem Buchwert.

Der Preis für die 50%ige Beteiligung an der C AG beträgt 2'000. Der Kaufpreis wird durch den Verkaufserlös für die Beteiligung an der B AG von 1'000 und ein Bankdarlehen von 1'000 finanziert.

Nach der Ersatzbeschaffung ergeben sich folgende Werte:

	Bisherige Beteiligung B	Ersatzbeteiligung C
Gestehungskosten	500	
Gewinnsteuerwert	100	
Verkaufserlös	1'000	
Kapitalgewinn	900	
Kaufpreis		2'000

Handelsbilanz der X HOLDING AG nach der Ersatzbeschaffung

Finanzanlagen	200	Fremdkapital	1'200
Beteiligung A AG	300	Aktienkapital	200
Beteiligung C AG ¹⁾	1'100	Reserven	200
Total Aktiven	1'600	Total Passiven	1'600

1) stille Reserve: 900 (Kaufpreis 2'000 ./.. Sofortabschreibung 900)

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Nicht mehr begründete Wertberichtigungen/wiedereingebrachte Abschreibungen

Der Kapitalgewinn ist im Umfang von 400 nach Artikel 62 Absatz 4 DBG voll steuerbar (Gestehungskosten von 500 abzüglich Gewinnsteuerwert von 100 = nicht mehr begründete Wertberichtigung/wiedereingebrachte Abschreibung). Eine Ersatzbeschaffung ist auf diesem Teil des Kapitalgewinnes nicht möglich.

Steuerbilanz der X HOLDING AG nach der Ersatzbeschaffung

Finanzanlagen	200	Fremdkapital	1'200
Beteiligung A AG	300	Aktienkapital	200
Beteiligung C AG ¹⁾	1'500	Reserven	200
		Versteuerte stille Reserve auf Beteiligung C	400
Total Aktiven	2'000	Total Passiven	2'000

1) unversteuerte stille Reserve: 500 (Kaufpreis 2'000 ./. Sofortabschreibung 500)

Umsatzabgabe

Die Veräußerung von steuerbaren Urkunden im Rahmen der Ersatzbeschaffung einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital an einer anderen Gesellschaft nach Artikel 64 Absatz 1^{bis} DBG ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Übersteigt der Erwerbspreis für das Ersatzobjekt den Veräußerungserlös, so unterliegt das zusätzliche Entgelt (1'000) der Umsatzabgabe.

Nicht betroffene Steuern

- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Verrechnungssteuer;
- Emissionsabgabe.