

Treuhandexpertenkurs

Umstrukturierungen Teil 4

(Umstrukturierungen Juristische Personen)

[Vermögensübertragungen / Liquidationen]

Lösungen

3. Juni 2008

Christoph Nef, lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte

Tax Advisors & Associates AG, Gartenstrasse 25, CH-8002 Zürich

Tel +41 (0)44 208 10 10; Fax + 41 (0)44 208 10 20

christoph.nef@taxadvisors.ch; www.taxadvisors.ch

Inhaltsverzeichnis

1.	Fall 1: Übertragung von Vermögenswerten.....	4
2.	Fall 2 Übertragung einer Beteiligung	14
3.	Fall 3: Übertragung eines Teilbetriebs.....	20
4.	Fall 4: Übertragung von einzelnen Vermögenswerten	25
4.1	Sachverhalt 4.1: Übertragung von Vermögenswerten auf eine Schwestergesellschaft.....	25
4.2	Sachverhalt 4.2: Übertragung von Vermögenswerten auf die Muttergesellschaft	28
5.	Fall 5: Liquidation einer Kapitalgesellschaft	35

Generelle Bemerkungen

Die Lösungsansätze berücksichtigen die Judikatur und Gesetzgebung bis Ende 2007 (die Unternehmensteuerreform II ist noch nicht berücksichtigt).

Im Einzelnen behandelt werden die direkte Bundessteuer, die kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern (nur im Rahmen des StHG), die Grundsteuern (grundsätzlich nur im Rahmen des StHG, sowie vereinzelt im Rahmen kantonalen Grundstückgewinnsteuerordnungen), die Verrechnungssteuer, die eidg. Stempelabgaben und die Mehrwertsteuer. Auf die Sozialabgaben wird nur vereinzelt eingegangen.

Am 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301) über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) in Kraft getreten. Das Fusionsgesetz regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse sowie die steuerrechtlichen Folgen von Umstrukturierungen auf der Unternehmensebene. Während die steuerrechtlichen Bestimmungen dieses Gesetzes für die direkte Bundessteuer sofort in Kraft traten, räumt Art. 72e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) den Kantonen eine Frist von drei Jahren ein, um ihr Steuergesetz an das Fusionsgesetz anzupassen (1. Juli 2007, bzw. betreffend die Handänderungssteuern 1. Juli 2009). Es ist deshalb auf kantonaler Ebene zu prüfen, welche Umstrukturierungen auf Grund der geltenden Bestimmungen der kantonalen Steuergesetze steuerneutral durchgeführt werden können.

Literatur

- Kreisschreiben Nr. 5, 1. Juni 2004: „Umstrukturierungen“
- Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 DBG)
- Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998
- Zusammenfassung Umstrukturierungen

1. Fall 1: Übertragung von Vermögenswerten

1. Welche steuerrechtlichen Bestimmungen gelten für die Übertragung von Vermögenswerten auf eine bestehende Tochtergesellschaft?

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Es gelten die Bestimmungen über die Ausgliederung (siehe Art. 61 DBG). Die Übertragung kann jedoch im Gegensatz zur Spaltung auch durch einen blossen Verkauf erfolgen.

Die Übertragung von Vermögenswerten (vorliegend Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens) auf eine Tochtergesellschaft ist im Sinne einer Ausnahme steuerneutral, soweit kumulativ:

- ü die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- ü die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- ü es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Betriebe, Teilbetriebe oder **Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens** handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- ü es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine inländische Tochtergesellschaft handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- ü 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).

Betreffend die Betriebe / Teilbetriebe gelten die gleichen Abgrenzungsregeln wie für die Spaltung (vgl. Aufgabe 1 vorne). Im Unterschied zur Spaltung ist es nicht erforderlich, dass nach der Ausgliederung bei der übertragenden Gesellschaft (Muttergesellschaft) ein Betrieb verbleibt.

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 Tochtergesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt.

Verrechnungssteuer

Nicht betroffen.

Emissionsabgabe

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind von der Emissionsabgabe ausgenommen:

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse, 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 (bisheriger Begriff: „horizontale Spaltung“).

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.

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), vorbehältlich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet.

2. Stellen Sie die Buchungssätze für diese 4 Varianten aus Sicht der Brunner Handels AG auf?

Variante I

Einlage ins EK der Tochter:	Beteiligung Root an Handelswaren	200
	Beteiligung Root an Wertpapiere	400
Verkauf zu BW an Tochter:	Darlehen Root an Handelswaren	200
	Darlehen Root an Wertpapiere	400

Variante II

Einlage ins EK der Tochter:	Beteiligung Root an Betriebsliegenschaft	1'200
Verkauf zu BW an Tochter:	Darlehen Root an Betriebsliegenschaft	1'200

Variante III

Einlage ins EK der Tochter:	Beteiligung Root an Mehrfamilienhaus	2'000
Verkauf zu BW an Tochter:	Darlehen Root an Mehrfamilienhaus	2'000

Variante IV

Einlage ins EK der Tochter:	Beteiligung Root an Aktiven UV	600
	Beteiligung Root an Aktiven AV	400
Verkauf zu BW an Tochter:	Darlehen Root an Aktiven UV	600
	Darlehen Root an Aktiven AV	400

3. Welche Buchungssätze sind bei diesen 4 Varianten bei der Root AG vorzunehmen?

Variante I

Einlage ins EK der Tochter:	Handelswaren an Reserven	200
	Wertpapiere an Reserven	400
Verkauf zu BW an Tochter:	Handelswaren an Darlehen BH AG	200
	Wertpapiere an Darlehen BH AG	400

Variante II

Einlage ins EK der Tochter:	Betriebsliegenschaft an Reserven	1'200
Verkauf zu BW an Tochter:	Betriebsliegenschaft an Darlehen BH AG	1'200

Variante III

Einlage ins EK der Tochter:	Mehrfamilienhaus an Reserven	2'000
Verkauf zu BW an Tochter:	Mehrfamilienhaus and Darlehen BH AG	2'000

Variante IV

Einlage ins EK der Tochter:	Beteiligung Root an Aktiven UV	600
	Beteiligung Root an Aktiven AV	400
Verkauf zu BW an Tochter:	Aktiven UV Darlehen BH AG	600
	Aktiven AV Darlehen BH AG	400

4. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen bei diesen 4 Varianten aus Sicht der direkten Steuern, der Verrechnungssteuer und der Stempelabgabe?

Entscheidend wird hier wiederum sein, ob es sich bei den übertragenen Vermögenswerten entweder um einen Teilbetrieb, eine Betrieb oder um betriebliches Anlagevermögen handelt, welchen sodann unter den Ausnahmetatbestand von Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG fallen (Steueraufschub).

Direkte Steuern

Variante I

Bei den Handelswaren kann davon ausgegangen werden, dass diese als betriebliches Anlagevermögen qualifizieren, da die Brunner Handels AG wie auch die Root AG im Handel tätig sind und unter der Annahme, dass es sich bei der Reorganisation um eine Zusammenlegung des Handels mit einer bestimmten Sorte von Handelswaren handelt. Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus der Sicht der Root AG vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die Root AG nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt. Unter diesen Umständen ist die Übertragung steuerneutral möglich zum Buchwert (Verkauf wie auch Einlage siehe Verbuchung unter Frage 2 und 3 vorangehend) gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG.

Betreffend die Wertpapiere ist kaum von betrieblichen Anlagevermögen auszugehen (vielmehr wird es sich um Umlaufvermögen handeln). D.h. die Voraussetzungen wären bezüglich des Kriteriums des betrieblichen Anlagevermögens nicht erfüllt.

Dies bedeutet, dass ein durch den Beteiligungsabzug bedingter Realisationstatbestand vorliegt (siehe Ziff. 4.4.2.2.6 KS 5), bei denen eine Abrechnung über die auf die Root AG übertragenen stillen Reserven von 100 auf den Wertpapieren stattfindet:

- ü die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 20 Prozent und die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital ausmacht (steuersystematische Realisation infolge Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf dem latenten Kapitalgewinn; faktischer Wegfall der Steuerpflicht), oder

Dies führt zu einer Erhöhung des steuerbaren Reingewinnes bei der Brunner Handels AG und zu einer versteuerten stillen Reserve auf der Beteiligung an der Root AG in der Steuerbilanz der Brunner Handels AG. In diesem Fall liegt nämlich eine indirekte Aufwertung einer Beteiligung und nicht Beteiligungsertrag vor (Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG) vor.

Allerdings, sofern es sich um eine Beteiligung von mehr als 20% handelt kann diese (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG) auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft steuerneutral zum Gewinnsteuerwert ausgegliedert werden. Die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft übernimmt sodann die Funktion, den Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten sowie die Haltedauer der bisher direkt gehaltenen Beteiligung (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3e).

Variante II

Bei der Betriebsliegenschaft kann davon ausgegangen werden, dass diese als betriebliches Anlagevermögen qualifiziert. Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus der Sicht der Root AG vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die Root AG nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt. Unter diesen Umständen ist die Übertragung steuerneutral möglich zum Buchwert (Verkauf

wie auch Einlage siehe Verbuchung unter Frage 2 und 3 vorangehend) gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG.

Variante III

Beim Mehrfamilienhaus kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese als betriebliches Anlagevermögen qualifiziert. Vielmehr handelt es sich sehr wahrscheinlich um finanzielles Anlagevermögen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden aber nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens, weshalb eine steuerneutrale Übertragung nicht möglich ist. D.h. die stillen Reserven von 1'000 werden realisiert auf Stufe der Brunner Handels AG. Die Brunner Handels AG kann sodann den Verkehrswert einbuchen. Die Root AG ihrerseits kann ebenfalls die höheren Gewinnsteuerwerte einbuchen (Art. 61 Abs. 2 DBG).

Variante IV

Bei den Aktiven des UV und AV muss geprüft werden, ob diese allenfalls ein Betrieb oder Teilbetrieb darstellen, oder ob es sich beim AV um betriebliches Anlagevermögen handelt. Würden die Aktiven des UV und AV als Betrieb / Teilbetrieb im Sinne des Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG oder die Aktiven des AV als betriebliches Anlagevermögen qualifizieren kann ein Steueraufschub erwirkt werden (steuerneutrale Ausgliederung möglich).

Beim Umlaufvermögen wäre sodann weiter zu prüfen ob allenfalls ein Ersatzbeschaffungstatbestand vorläge im Sinne von Art. 64 DBG (gewisse Kantone lassen auch eine Ersatzbeschaffung vor für betriebliches Umlaufvermögen zu).

Verrechnungssteuer

Ist nicht betroffen, da in keiner Weise Reserven verloren gehen.

Stempelabgabe (Emissionsabgabe / Umsatzabgabe)

Variante I

Emissionsabgabe:

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind Ausgliederungen von betrieblichen Anlagevermögen von der Emissionsabgabe ausgenommen. M.a.W. 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.

Vorliegend ist der Ausnahmetatbestand teilweise erfüllt nämlich hinsichtlich der Handelswaren. Bezüglich der Wertpapiere greift der Ausnahmetatbestand nicht, vielmehr liegt eine verdeckte Kapitaleinlage vor, die der Emissionsabgabe von 1% unterliegt (auf 100 wenn Verkauf zu Buchwerten ansonsten bei Einlage ins EK auf 500).

Umsatzabgabe (Wertpapiere):

Sofern einer der involvierten Parteien als Effektenhändler qualifiziert im Sinne von Art. 13 Abs. 3 StG ist grundsätzlich die Umsatzabgabe von 1.5 Promille geschuldet (Art. 16 Abs. 1 lit. a StG, sofern es sich bei den Wertpapieren um inländische Wertpapiere handelt (ansonsten 3.0 Promill)).

Gemäss Art. 13 Abs. 3 lit. d StG gelten als Effektenhändler insbesondere die nicht unter die Buchstaben a und b des Art. 13 Abs. 3 StG fallenden inländischen Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften sowie inländischen Einrichtungen der beruflichen Vorsorge und der gebundenen Vorsorge, deren Aktiven nach Massgabe der letzten Bilanz zum mehr als 10 Millionen Franken aus steuerbaren Urkunden gemäss Art. 13 Abs. 2 StG bestehen.

Vorliegend ist zu prüfen ob allenfalls die Brunner Handels AG oder die Root AG diese Voraussetzungen erfüllen.

Variante II

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind Ausgliederungen von betrieblichen Anlagevermögen von der Emissionsabgabe ausgenommen. D.h. die Übertragung der Betriebsliegenschaft sollte steuerneutral möglich sein.

Variante III

Beim Mehrfamilienhaus kann nicht davon ausgegangen werden, dass diese als betriebliches Anlagevermögen qualifiziert. Vielmehr handelt es sich sehr wahrscheinlich um finanzielles Anlagevermögen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden aber nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens, weshalb eine steuerneutrale Übertragung nicht möglich ist.

Bezüglich des Mehrfamilienhauses greift der Ausnahmetatbestand nicht, vielmehr liegt eine verdeckte Kapitaleinlage vor, die der Emissionsabgabe von 1% unterliegt (auf 1'000 wenn Verkauf zu BW, bzw. von 3'000 wenn Einlage ins EK der Root AG).

Variante IV

Emissionsabgabe

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind Ausgliederungen von Betrieben und Teilbetrieben von der Emissionsabgabe ausgenommen. D.h. sofern die übertragenen Aktiven des UV und AV als Teilbetrieb bzw. als Betrieb qualifizieren, kann von Steuerneutralität ausgegangen werden.

Ansonsten wäre von einer steuerbaren Kapitaleinlage (Zuschuss) von 800 auszugehen der der Emissionsabgabe von 1% unterliegen würde (wenn Verkauf zu BW, wenn gegen EK läge ein Zuschuss von 1'800 vor).

Umsatzabgabe

Nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b StG ist die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien, Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung,

Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Anteile an einem Anlagefonds von der Umsatzabgabe ausgenommen. Der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Übertragungen von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Sofern nicht von einem Betrieb oder Teilbetrieb ausgegangen werden kann und sofern sich unter den Aktiven Urkunden im Sinne des StG befinden und eine der involvierten Parteien als Effektenhändler qualifizieren im Sinne von Art. 13 Abs. 3 StG ist grundsätzlich die Umsatzabgabe von 1.5 Promille geschuldet (Art. 16 Abs. 1 lit. a StG, sofern es sich bei den Wertpapieren um inländische Wertpapiere handelt (ansonsten 3.0 Promille)).

5. Welche Bestimmungen sind bezüglich der Sperrfrist zu beachten?

Direkte Bundessteuer

Gemäss Ziffer 4.4.1.2.9 KS 5 unterliegen die übertragenen stillen Reserven 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). 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 durch Sacheinlagegründung beginnt die Veräusserungssperrfrist mit dem Eintrag im Handelsregister (Anmeldung). Eine rückwirkende Ausgliederung ist für den Beginn der Veräusserungssperrfrist wirkungslos.

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 (**das Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998 ist diesbezüglich [Ziff. 2.5.3d, letzter Satz] überholt**).

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 innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

Emissionsabgabe

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), vorbehältlich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet. Die Abgabeforderung wird 30 Tage nach Verletzung der Sperrfrist zur Zahlung fällig. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Art. 29 StG.

6. Welches sind die Steuerfolgen im Einzelnen, wenn die Beteiligung an der Root AG innert 5 Jahren verkauft wird?

Direkte Steuern

Variante I

Betreffend die Handelswaren führt der Verkauf innert 5 Jahren zu folgenden Steuerfolgen. 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 (vorliegend 100%), d.h. auf 100.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten (100) bei der Root AG (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 innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

Das gleiche gilt für die Wertpapiere (sofern sie nicht bereits bei der Ausgliederung besteuert wurden, da der Ausnahmetatbestand nicht greifen konnte (siehe Frage 4).

Variante II

Betreffend die Betriebsliegenschaft führt der Verkauf innert 5 Jahren ebenfalls zu einer 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 (vorliegend 100%), d.h. auf 1'000.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten (1'000) bei der Root AG (Art. 61 Abs. 2 DBG).

Variante III

Keine zusätzlichen Steuerfolgen, da die Transaktion bereits besteuert wurde (siehe Ausführungen unter Frage 4 vorangehend).

Variante IV

Betreffend die Aktiven des AV und UV führt der Verkauf innert 5 Jahren ebenfalls zu einer Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG), sofern nicht bereits die Transaktion zur Realisation selbst führte (kein Steueraufschub). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen unversteuerten stillen Reserven. Die Besteuerung erfolgt immer nur anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte (vorliegend 100%), d.h. auf 8000.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten (800) bei der Root AG (Art. 61 Abs. 2 DBG).

Verrechnungssteuer

Ist nicht betroffen, da in keiner Weise Reserven verloren gehen

Stempelabgabe (Emissionsabgabe / Umsatzabgabe)

Variante I

Emissionsabgabe:

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), vorbehältlich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet.

D.h. vorliegend ist auf den stillen Reserven auf den Handelswaren von 100 (sowie bei Einbringung zu lasten des EK der Brunner Handels AG auch auf den Reserven von 200, siehe Frage 2 und 3 vorangehend) die Emissionsabgabe geschuldet. Gleiches gilt bezüglich der Wertpapiere sofern diese nicht bereits der Besteuerung unterlegen haben (da kein Steueraufschub, siehe Frage 4 vorangehend).

Umsatzabgabe (Wertpapiere):

Die Umsatzabgabe kennt keine Sperrfristenregelung.

Variante II

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), vorbehältlich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet.

D.h. vorliegend ist auf den stillen Reserven auf der Betriebsliegenschaft von 300 (sowie bei Einbringung zu lasten des EK der Brunner Handels AG auch auf den Reserven von 1'500, siehe Frage 2 und 3 vorangehend) die Emissionsabgabe geschuldet. Gleiches gilt bezüglich der Wertpapiere sofern diese nicht bereits der Besteuerung unterlegen haben (da kein Steueraufschub, siehe Frage 4 vorangehend).

Variante III

Keine zusätzlichen Steuerfolgen, da die Transaktion bereits besteuert wurde (siehe Ausführungen unter Frage 4 vorangehend).

Variante IV

Emissionsabgabe

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), vorbehältlich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet.

D.h. vorliegend ist auf den stillen Reserven auf den Aktiven des UV und AV von 800 (sowie bei Einbringung zu lasten des EK der Brunner Handels AG auch auf den Reserven von 1'800, siehe Frage 2 und 3 vorangehend) die Emissionsabgabe geschuldet.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe kennt keine Sperrfristenregelung.

2. Fall 2 Übertragung einer Beteiligung

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind bei der Übertragung dieser Beteiligung zu beachten?

Die Ausgliederung von Vermögenswerten (insbesondere auch von Beteiligungsrechten) ist im FusG nicht separat geregelt. Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

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

2. Welche steuerrechtlichen Bestimmungen sind zu beachten?

Bei einer Ausgliederung einer Beteiligung überträgt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine Beteiligung an einer anderen Gesellschaft auf eine Tochtergesellschaft. Gemäss Ziff. 4.4.2 KS 5 gilt auch der Verkauf einer Beteiligung zum Gewinnsteuerwert als Ausgliederung.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Ausgliederung von Beteiligungen auf Tochtergesellschaften wurde in Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe d DBG bewusst nicht geregelt, da ein damit verbundener Austausch von Beteiligungsrechten grundsätzlich zu keiner steuerlichen Realisation führt (Austauschbestand, ohne dass die latente Steuerlast auf den stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft eine Veränderung erfährt).

Im Weiteren ist der Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe c DBG generell steuerneutral.

Die Übertragung einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft oder Genossenschaft (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 die Funktion, den Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten sowie die Haltedauer der bisher direkt gehaltenen Beteiligung (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3e).

Die Übertragung von stillen Reserven auf Beteiligungen auf eine Tochtergesellschaft bleibt auch nach der Revision von Artikel 61 DBG durch das FusG grundsätzlich ein steuerneutraler Vorgang (Austauschbestand). Auf eine explizite gesetzliche Regelung wurde verzichtet, weil aus der Sicht der einbringenden Gesellschaft auf den stillen Reserven weiterhin die gleiche latente Steuerlast 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**.

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. Vorbehalten bleiben jedoch die übergangsrechtlichen Bestimmungen für grenzüberschreitende Beteiligungsumstrukturierungen (Art. 207a Abs. 3 DBG; Kreisschreiben der ESTV Nr. 10 vom 10.7.1998).

Allerdings gilt es folgende durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände zu beachten, bei denen eine Abrechnung über die auf eine Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven auf Beteiligungsrechten stattfindet:

- ü die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 20 Prozent und die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital ausmacht (steuersystematische Realisation infolge Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf dem latenten Kapitalgewinn; faktischer Wegfall der Steuerpflicht), oder
- ü 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 Ausschüttungssubstrat).

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).

Emissionsabgabe

Nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe abis StG sind von der Emissionsabgabe ausgenommen.

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

Die Ausgliederung von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften auf eine Tochtergesellschaft gilt ebenfalls als steuerneutrale Umstrukturierung im Sinne von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe abis StG (bisheriger Begriff: „horizontale Spaltung“). Eine diesbezügliche Veräusserungssperrfrist 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 Abgabenumgehung erfüllt sind.

Umsatzabgabe

Nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b StG ist die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien, Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Anteile an einem Anlagefonds von der

Umsatzabgabe ausgenommen. Der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Übertragungen von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG). Für die Umsatzabgabe wird im FusG keine Differenzierung zwischen Tochtergesellschaften und Konzerngesellschaften gemacht.

Verrechnungssteuer

Nicht betroffen (keine Steuerfolgen da Austauschbestand und die Reserven erhalten bleiben bzw. bei einem Verkauf zum Gewinnsteuerwert sogar verdoppelt werden).

Mehrwertsteuer

Die Übertragung von Beteiligungen ist grundsätzlich von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Art. 18 Ziff. 19 MWSTG).

3. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen, wenn die Beteiligung zum Verkehrswert übertragen wird?

Wenn die Beteiligung an der Toma Consulting AG für 5 Mio. Franken (Verkehrswert) an die Finanz Consulting AG übertragen wird, realisiert die Meka AG einen buchhalterischen Gewinn von CHF 2.6 Mio. Franken (Verkehrswert abzüglich Gewinnsteuerwert; Annahme entspricht dem Anschaffungswert und damit zugleich den Gestehungskosten).

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Der Gewinn von 2.6 Mio. Franken unterliegt grundsätzlich der Besteuerung mit der direkten Bundessteuer. Es kann sodann im Rahmend der Einreichung der Steuererklärung der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden nach Art. 70 Abs. 4 DBG (unter Berücksichtigung anteiliger Finanzierungs- sowie Verwaltungskosten). Dies führt sodann zu einer Reduktion bzw. Freistellung auf Stufe der direkten Bundessteuer (Auf Stufe der Staats- und Gemeindesteuern grundsätzlich auch da die kantonalen Regelungen ähnlich ausgestaltet sind, allerdings kann nicht ausgeschlossen werden, dass es sich bei der Meka AG sogar um eine Holdinggesellschaft handelt womit diese das kantonale Holdingprivileg geltend machen könnte, d.h. der Gewinn ist von der Besteuerung freigestellt).

Emissionsabgabe

Keine Steuerfolgen, da zum Verkehrswert übertragen wird und weder Aktienkapital erhöht wird noch eine verdeckte Kapitaleinlage (Zuschuss) vorliegt.

Umsatzabgabe

Sofern einer der involvierten Parteien als Effektenhändler qualifiziert im Sinne von Art. 13 Abs. 3 StG ist grundsätzlich die Umsatzabgabe von 1.5 Promille geschuldet (Art. 16 Abs. 1 lit. a StG, da es sich bei der Toma Consulting AG um einen Inländer im Sinne des StG handelt).

Allerdings gilt es folgendes zu beachten: Der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Übertragungen von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG). Für die Umsatzabgabe wird im FusG keine Differenzierung zwischen Tochtergesellschaften und Konzerngesellschaften gemacht.

Verrechnungssteuer

Nicht betroffen (keine Steuerfolgen da Austauschbestand und die Reserven erhalten bleiben bzw. bei einem Verkauf zum Gewinnsteuerwert sogar verdoppelt werden).

Mehrwertsteuer

Die Übertragung qualifiziert als von der Steuer ausgenommener Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziffer 19 MWSTG.

4. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen, wenn die Beteiligung zum Buchwert übertragen werden soll?

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Gemäss Ziff. 4.4.2.2.2 KS 5 kann die Übertragung zum Buchwert (gegen Eigenkapital oder Fremdkapital, siehe hierzu Verbuchung unter Frage 5 nachfolgend) steuerneutral erfolgen, da der damit verbundene Austausch von Beteiligungsrechten grundsätzlich zu keiner steuerlichen Realisation führt (Austauschbestand, ohne dass die latente Steuerlast auf den stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft eine Veränderung erfährt). Im Weiteren ist der Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe c DBG generell steuerneutral.

Die Übertragung einer Beteiligung der Toma Consulting AG (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG) auf die Finanz Consulting AG (Tochtergesellschaft der Meka AG) kann steuerneutral zum Gewinnsteuerwert von 2.4 Mio. Franken erfolgen. Die Beteiligung an der Finanz Consulting AG übernimmt die Funktion, den Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten sowie die Haltedauer der bisher direkt gehaltenen Beteiligung an der Toma Consulting AG von der Meka AG (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3e).

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung der Toma Consulting AG ist gemäss Art. Abs. 1 Bst. abis StG von der Emissionsabgabe ausgenommen.

Umsatzabgabe

Die Ausgliederung kann steuerneutral erfolgen, da nach Artikel 14 Absatz 1 Buchstabe b StG die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung in- oder ausländischer Aktien, Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationscheine und Anteile an einem Anlagefonds von der Umsatzabgabe ausgenommen ist. Sodann ist der Erwerb oder die Veräusserung von steuerbaren Urkunden im Rahmen von Übertragungen von Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft ebenfalls von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

Verrechnungssteuer

Nicht betroffen (keine Steuerfolgen da Austauschbestand und die Reserven erhalten bleiben bzw. bei einem Verkauf zum Gewinnsteuerwert sogar verdoppelt werden).

Mehrwertsteuer

Die Übertragung qualifiziert als von der Steuer ausgenommener Umsatz im Sinne von Art. 18 Ziffer 19 MWSTG.

Allerdings könnte es auch von Bedeutung sein, dass gemäss Art 33 Abs. 2 MWSTG gilt, dass bei Lieferungen oder Dienstleistungen an eine nahestehende Person stets als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde zu gelten hat. D.h. es müsste allenfalls bei der Berücksichtigung der Berechnung möglicher Vorsteuerkürzungen auf den Verkehrswert abgestellt werden.

5. Welches sind je nach dem die buchhalterischen Massnahmen bei der Meka AG und bei der Finanz Consulting AG?

Meka Holding AG

Variante I (Übertragung zum Gewinnsteuerwert)

Einlage ins EK der FC AG:	Reserven an Beteiligung TC AG	2'400'000
Verkauf zu GW an FC AG:	Darlehen FC AG an Beteiligung TC AG	2'400'000

Variante II (Übertragung zum Verkehrswert)

Einlage ins EK der FC AG:	Beteiligung TC AG an Beteiligungsertrag	2'600'000
	Reserven an Beteiligung TC AG	5'000'000
Verkauf zu GW an FC AG:	Beteiligung TC AG an Beteiligungsertrag	2'600'000
	Darlehen FC AG an Beteiligung TC AG	5'000'000

Finanz Consulting AG

Variante I (Übertragung zum Gewinnsteuerwert)

Einlage ins EK der FC AG:	Beteiligung TC AG an Reserven	2'400'000
---------------------------	-------------------------------	-----------

Verkauf zu GW an FC AG: Beteiligung TC AG an Darlehen FC AG 2'400'000

Variante II (Übertragung zum Verkehrswert)

Einlage ins EK der FC AG: Beteiligung TC AG an Reserven 5'000'000

Verkauf zu GW an FC AG: Beteiligung TC AG an Darlehen FC AG 5'000'000

3. Fall 3: Übertragung eines Teilbetriebs

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind für die Übertragung eines Teilbetriebes zu berücksichtigen?

Gemäss FusG sind im vorliegenden Fall folgende Varianten denkbar:

- ü Abspaltung (Art. 29 Bst. b FusG);
- ü Vermögensübertragung nach Art. 69ff. FusG (sofern keine neuen Anteilsrechte an der Dänzer AG ausgegeben werden).

Vorliegend bedingt die Übertragung der oben erwähnten Vermögenswerte keine Ausgabe von neuen Anteilsrechten der übernehmenden Gesellschaft, da die beiden Brüder zu gleichen Quoten an der übertragenden wie an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt sind.

2. Welches sind die Voraussetzungen für die steuerneutrale Übertragung der Aktiven und Passiven von der Beck AG auf die Dänzer AG?

Direkte Steuern

Für die Gewinnsteuer spielt es keine Rolle, wie der Effekt einer Spaltung zivilrechtlich bewirkt wird (siehe Frage 1), da steuerlich ein sog. "Entnahmetatbestand" vorliegt. M.a.W., wenn im Gesetz nicht ausdrücklich Steuerneutralität vorgesehen ist (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) liegt e contrario eine Realisation der stillen Reserven vor (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

Die Steuerneutralität der Spaltung bedingt grundsätzlich, dass dem übertragenen Betrieb / Teilbetrieb ebenfalls ein angemessenes Eigenkapital (Aktienkapital und/oder offene Reserven) übertragen wird (siehe KS 5, Ziff. 4.3.2.4).

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

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

Gemäss KS 5 ist wird zudem von einer unveränderten Weiterführung sowohl des durch Spaltung übertragenen als auch des zurückbleibenden Geschäftsbetriebes abgesehen. Entscheidend ist jedoch das Kriterium des Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernisses. Nach geltender Praxis wird unter den Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ Folgendes verstanden:

- ü Betrieb: Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.

ü Teilbetrieb: Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.

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

- ü die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- ü die Unternehmung verfügt über Personal;
- ü 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).

Auf Stufe der Aktionäre gilt es zu unterscheiden, je nach dem ob die Beteiligungen an den Gesellschaften zum Geschäftsvermögen oder Privatvermögen des Gesellschafters gehören.

Eine gewinnsteuerneutrale Spaltung stellt für die beteiligten natürlichen Personen (deren Beteiligungen sich im Privatvermögen befinden) eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar, die an keine Veräußerungssperrfrist gebunden ist. Zu beachten gilt es jedoch, dass Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG der Einkommenssteuer unterliegen, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte an der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Spaltung mit Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Gesellschaft im Umfang des neu geschaffenen Kapital bei der übernehmenden Gesellschaft).

Bei natürlichen Personen, deren Beteiligungen zum Geschäftsvermögen gehören liegt bei einer symmetrischen Abspaltung (auf eine bereits bestehende Schwestergesellschaft ohne Kapitalerhöhung) eine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Ein Austausch von Beteiligungsrechten findet nicht statt. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz kommt für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung. Die Summe der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der Beteiligungen bleibt unverändert.

Vorliegend wird also entscheidend sein, ob es sich bei den übertragenen Aktiven sowie dem Fremdkapital von der Beck AG auf die Dänzer AG um einen Betrieb / Teilbetrieb handelt, der eine steuerneutrale Übertragung ermöglichen würde.

Verrechnungssteuer

Gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG (Ausnahmebestimmung) sind die Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Art. 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

Die bei einer Spaltung den Inhabern der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft zukommenden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unterliegen nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG

der Verrechnungssteuer, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte an der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Spaltung mit Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Gesellschaft im Umfang des neu geschaffenen Kapital bei der übernehmenden Gesellschaft oder keine Kapitalerhöhung erfolgt).

Emissionsabgabe

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, von der Emissionsabgabe ausgenommen. 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.

Umsatzabgabe

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

Grundstückgewinnsteuer

Dualistisches System: Auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, die Besteuerung erfolgt ausschliesslich durch die Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Deshalb würde im Falle des dualistischen Systems keine Grundstückgewinnsteuer anfallen (Steueraufschub nach Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG).

Monistisches System: Die Erhebung von Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung ist an die Regeln der Einkommens- und Gewinnsteuer angepasst worden (siehe Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG i.V.m. Art. 24 Abs. 3 StHG). D.h. bei der Spaltung wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben, sofern:

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

Mehrwertsteuer

Personen die steuerbare Umsätze erzielen haben auf ihren Leistungen an ihre Kunden die Steuer durch Bezahlung an die ESTV zu entrichten. In Fällen, in welchen ganze Vermögenskomplexe übertragen werden (vorliegend Abspaltung) kommt unter den nachfolgenden Bedingungen das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung (Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein):

1. **Steuerbarkeit** der Übertragung
2. **Steuerpflicht aller Beteiligten**
3. Übertragung eines **Gesamt- oder Teilvermögens** (entgeltlich oder unentgeltlich)
4. Vorliegen eines **Reorganisationstatbestandes**.

Wird eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss FusG durchgeführt (und somit im Handelsregister eingetragen), gelten die 3. und 4. Voraussetzung von vornherein als erfüllt.

3. Es sind die entsprechenden Buchungssätze aus Sicht der beiden Gesellschaften zu machen.

Die Buchungen bei der Beck AG lauten (ohne Veränderung des Aktienkapitals):

Abspaltungskonto an Aktiven UV	400'000
Abspaltungskonto an Aktiven AV	300'000
FK an Abspaltungskonto	600'000
Offene Reserven an Abspaltungskonto	100'000

Die Buchungen bei der Dänzer AG lauten (ohne Veränderung des Aktienkapitals):

Aktiven UV an Abspaltungskonto	400'000
Aktiven AV an Abspaltungskonto	300'000
Abspaltungskonto an FK	600'000
Abspaltungskonto an offene Reserven	100'000

4. Ist bei dieser Übertragung der Vermögenswerte eine Sperrfrist zu beachten?

Sofern es sich bei den übertragenen Aktiven sowie dem Fremdkapital von der Beck AG auf die Dänzer AG um einen Betrieb / Teilbetrieb handelt ist keine Sperrfrist zu beachten (siehe Art. 61 Abs. 1 Buchstabe b DBG, Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG, Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG).

Sofern allerdings vorliegend kein Teilbetrieb vorliegen würde (d.h. keine Steuerneutralität gegeben wäre) liegt eine Vorteilszuwendung an eine verbundene Unternehmung (Schwestergesellschaft) vor.

Bei einer Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft erhält der Gesellschafter (hier Daniel bzw. Jörg Beck) 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 die sogenannte «**modifizierte Dreieckstheorie**» beantragen. Danach entfällt beim Gesellschafter 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 Gesellschafter 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 Gesellschafter zu vermeiden (siehe auch KS 5 Ziff. 4.3.3.3).

4. Fall 4: Übertragung von einzelnen Vermögenswerten

4.1 Sachverhalt 4.1: Übertragung von Vermögenswerten auf eine Schwestergesellschaft

1. Welche sind die Voraussetzungen für die Übertragung von einzelnen Vermögenswerten?

Direkte Steuern (Gewinnsteuer)

Für eine steuerneutrale Übertragung von einzelnen Vermögenswerten müssen folgende Voraussetzungen nach Art. 61 Abs. 3 DBG erfüllt sein:

- ü Die Übertragung muss zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften („inländische Konzerngesellschaften“), welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft stehen, erfolgen;
- ü Die Vermögenswerte müssen zu den bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übertragen werden;
- ü Bei den Gegenständen muss es sich um Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handeln;
- ü Im Unterschied zur Spaltung ist es jedoch bei der Übertragung eines Teilbetriebs / Betriebs nicht erforderlich, dass nach der Übertragung bei der übertragenden inländischen Konzerngesellschaft ein Betrieb verbleibt (siehe KS 5 Ziff. 4.5.2.10). D.h. im Falle der Übertragung von betrieblichem Anlagevermögen gilt allerdings das Kriterium der Weiterführung Betriebs / Teilbetriebs bei der übertragenden Gesellschaft.
- ü Während den nachfolgenden fünf Jahren besteht eine Sperrfrist hinsichtlich der übertragenen Vermögenswerte und der einheitlichen Leitung (Art. 61 Abs. 4 DBG).

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.

Bei einer Sperrfristverletzung erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen un versteuerten stillen Reserven. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung bestehenden inländischen Konzerngesellschaften haften für die Nachsteuer solidarisch (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Verrechnungssteuer

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.

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.

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 abis StG von der Emissionsabgabe ausgenommen.

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Konzerngesellschaft (Art. 61 Abs. 3 DBG) ist die Emissionsabgabe ganz oder anteilmässig auf dem Nennwert der neuen Beteiligungsrechte - vorbehältlich der Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG - geschuldet.

Aufgrund der Direktbegünstigungstheorie unterliegen Vorteilszuwendungen einer Konzerngesellschaft der Verrechnungssteuer und somit konsequenterweise nicht auch der Emissionsabgabe. Bei einer Teilveräusserung der übertragenen Vermögenswerte ist die Emissionsabgabe auf dem anteilmässigen Nennwert, bei der Aufgabe der einheitlichen Leitung immer auf dem gesamten Nennwert der neuen Beteiligungsrechte zu entrichten. Die Abgabeforderung wird 30 Tage nach Verletzung der Sperrfrist zur Zahlung fällig. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

Mehrwertsteuer

Personen die steuerbare Umsätze erzielen haben auf ihren Leistungen an ihre Kunden die Steuer durch Bezahlung an die ESTV zu entrichten. In Fällen, in welchen einzelne Vermögenswerte übertragen werden kommt unter den nachfolgenden Bedingungen das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung (Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein):

1. **Steuerbarkeit** der Übertragung
2. **Steuerpflicht aller Beteiligten**
3. Übertragung eines **Gesamt- oder Teilvermögens** (entgeltlich oder unentgeltlich)
4. Vorliegen eines **Reorganisationstatbestandes**.

Wird eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss FusG durchgeführt (und somit im Handelsregister eingetragen), gelten die 3. und 4. Voraussetzung von vornherein als erfüllt.

Sodann gilt (siehe Ziff. 2.4.3 MB 11), dass Vermögenswerte, welche im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung im Sinne von Artikel 19 und 61 übertragen werden, von vornherein als Teilvermögen gelten.

2. Kann das Warenlager zum Buchwert von der Herma AG auf die Denzler AG übertragen werden?

Das Warenlager gehört üblicherweise zum Umlaufvermögen einer Gesellschaft. Gemäss KS 5 Ziff. 4.5.2.11 können nach dem Wortlaut nur Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens steuerneutral übertragen werden, die definiert werden als solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen gelten explizit nicht als Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens.

Somit kann das Warenlager vorliegend nicht steuerneutral übertragen werden.

4.2 Sachverhalt 4.2: Übertragung von Vermögenswerten auf die Muttergesellschaft

1. Welches sind die Voraussetzungen für die Übertragung der beiden Liegenschaften auf die Merko AG?

Direkte Steuern (Gewinnsteuer)

Für eine steuerneutrale Übertragung von einzelnen Vermögenswerten müssen folgende Voraussetzungen nach Art. 61 Abs. 3 DBG erfüllt sein:

- ü Die Übertragung muss zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften („inländische Konzerngesellschaften“), welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft stehen, erfolgen;
- ü Die Vermögenswerte müssen zu den bisher für die Gewinnsteuer massgebenden Werte übertragen werden;
- ü Bei den Gegenständen muss es sich um Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handeln (bzw. um einen Betrieb / Teilbetrieb);
- ü Im Unterschied zur Spaltung ist es jedoch bei der Übertragung eines Teilbetriebs / Betriebs nicht erforderlich, dass nach der Übertragung bei der übertragenden inländischen Konzerngesellschaft ein Betrieb verbleibt (siehe KS 5 Ziff. 4.5.2.10). D.h. im Falle der Übertragung von betrieblichem Anlagevermögen gilt allerdings das Kriterium der Weiterführung Betriebs / Teilbetriebs bei der übertragenden Gesellschaft.
- ü Während den nachfolgenden fünf Jahren besteht eine Sperrfrist hinsichtlich der übertragenen Vermögenswerte und der einheitlichen Leitung (Art. 61 Abs. 4 DBG).

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.

Bei einer Sperrfristverletzung erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen un versteuerten stillen Reserven. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung bestehenden inländischen Konzerngesellschaften haften für die Nachsteuer solidarisch (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Erfolgt eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven einer Tochtergesellschaft, realisiert die übernehmende Muttergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss als Beteiligungsertrag. Ergibt sich durch die Übertragung von Vermögenswerten ein Abschreibungsbedarf der Muttergesellschaft auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft, so liegt in diesem Umfang eine

steuerneutrale Desinvestition vor. Die Abschreibung auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft kann deshalb nicht geltend gemacht werden. Die Gestehungskosten auf dieser Beteiligung werden aber im Umfang der Abschreibung reduziert.

Vorliegend ist also zu prüfen ob die Liegenschaften die Qualifikation als betriebliches Anlagevermögen erfüllen (und zwar aus Sicht der übernehmenden Muttergesellschaft).

Verrechnungssteuer

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 (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG). 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.

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.

Mehrwertsteuer

Personen die steuerbare Umsätze erzielen haben auf ihren Leistungen an ihre Kunden die Steuer durch Bezahlung an die ESTV zu entrichten. In Fällen, in welchen einzelne Vermögenswerte übertragen werden kommt unter den nachfolgenden Bedingungen das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung (Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein):

1. **Steuerbarkeit** der Übertragung
2. **Steuerpflicht aller Beteiligten**
3. Übertragung eines **Gesamt- oder Teilvermögens** (entgeltlich oder unentgeltlich)
4. Vorliegen eines **Reorganisationstatbestandes**.

Wird eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss FusG durchgeführt (und somit im Handelsregister eingetragen), gelten die 3. und 4. Voraussetzung von vornherein als erfüllt.

Sodann gilt (siehe Ziff. 2.4.3 MB 11), dass Vermögenswerte, welche im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung im Sinne von Artikel 19 und 61 DBG übertragen werden, von vornherein als Teilvermögen gelten.

Grundsteuern (Grundstückgewinnsteuern / Handänderungssteuern)

Die Erhebung von Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung ist an die Regeln der Einkommens- und Gewinnsteuer angepasst worden (siehe Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG). Das ist

von Bedeutung für jene Kantone die ein monistisches System implementiert haben und die Grundstückgewinnsteuer unabhängig von der Einkommens und Gewinnbesteuerung ermitteln. Die Angleichung bewirkt, dass auch Grundstücksübertragungen im Rahme von konzerninternen Vermögensübertragungen als aufschiebende Veräusserung angesehen werden, und die Umstrukturierung auch mit Bezug auf Grundstücke steuerneutral abgewickelt werden kann.

Bezüglich der Handänderungssteuer hat die parlamentarische Beratung dazu geführt, dass den Kantonen bundesrechtlich untersagt wird, eine solche Rechtsverkehrssteuer im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung nach FusG zu erheben, soweit es nicht bloss um kostendeckende Gebühren geht (Art. 103 FusG). Die meisten Kantone behandelten Umstrukturierungen bereits vor dem FusG privilegiert oder verzichteten sogar ganz auf die Handänderungssteuer. Das Gesetz gewährt den Kantonen eine Übergangsfrist von fünf Jahren (Art. 111 Abs. 3 FusG).

2. Welches sind die Steuerfolgen bei der Herma AG?

Direkte Steuern (Gewinnsteuer)

Massgebend ist im vorliegenden Sachverhalt die Qualifikation der übertragenen Liegenschaften als betriebliches Anlagevermögen (insbesondere auch aus Sicht der übernehmenden Muttergesellschaft, der Merko AG). Vorliegend dürfte es sich aufgrund der Angaben im Sachverhalt bei der zu übertragenden Betriebsliegenschaft wohl um für die privilegierte Übertragung nach Art. 61 Abs. 3 DBG qualifizierendes betriebliches Anlagevermögen handeln.

Bei der Anlageliegenschaft muss wohl davon ausgegangen werden, dass diese nicht als betriebliches Anlagevermögen qualifiziert. D.h. eine privilegierte steuerneutrale Übertragung nach Art. 61 Abs. 3 DBG ist für die Anlageliegenschaft wohl ausgeschlossen. Dies würde sodann bedeuten, dass es zu einer Besteuerung der übertragenen stillen Reserven auf der Anlageliegenschaft kommen würde. Somit unterlägen die stillen Reserven von CHF 900'000 (CHF 2'400'000 abzüglich CHF 1'500'000) der Besteuerung auf Stufe der Herma AG (bezüglich der Besteuerung des Gewinns in Kantonen mit dem monistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung sei auf die Ausführungen unter dem Titel Grundsteuern hingewiesen).

Variante I (Übertragung der Vermögenswerte erfolgt gegen EK)

Buchungen bei der Herma AG:

Reserven an Betriebsliegenschaft	1'200'000
Reserven an Anlageliegenschaft	1'500'000
Anlageliegenschaft an a.o. Erfolg	900'000*
Reserven an Anlageliegenschaft	900'000*

* steuerliche Korrektur zur Gewinnaufrechnung (da keine steuerneutrale Übertragung nach Art. 61 Abs. 3 möglich)

Variante II (Übertragung der Vermögenswerte erfolgt gegen FK)

Buchungen bei der Herma AG:

Debitor Merko AG an Betriebsliegenschaft	1'200'000
Debitor Merko AG an Anlageliegenschaft	1'500'000
Anlageliegenschaft an a.o. Erfolg	900'000*
Reserven an Anlageliegenschaft	900'000*

* steuerliche Korrektur zur Gewinnaufrechnung (da keine steuerneutrale Übertragung nach Art. 61 Abs. 3 möglich)

Grundsteuern (Grundstückgewinnsteuern / Handänderungssteuern)

Für die Beurteilung der Grundstückgewinnsteuerfolgen ist grundsätzlich zu unterscheiden ob das monistische (Art. 12 Abs. 4 StHG) oder das dualistische (Art. 12 Abs. 1 StHG) System der Grundstückgewinnbesteuerung zur Anwendung gelangt (kantonal verschieden: bspw. ZH: monistisch; SG dualistisch).

Monistisches System: Grundstückgewinnsteuer wird sowohl auf Gewinnen im Privatvermögen als auch auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens erhoben. Als Grundstücksgewinn gilt die Differenz zwischen dem Verkehrswert (Verkaufspreis) und den Anlagekosten (die Differenz zwischen dem allfälligen tieferen Buchwert und den Anlagekosten - die wiedereingebrachten Abschreibungen - werden über die Einkommens- resp. Gewinnsteuer erfasst). Vorliegend beträgt der Grundstücksgewinn auf der Anlageliegenschaft (welche nicht steuerneutral übertragen werden kann) CHF 600'000 (Verkehrswert (CHF 2'400'000) – Anlagekosten (CHF 1'800'000)). Die wiedereingebrachten Abschreibungen von CHF 300'000 würden sodann mit der Gewinnsteuer erfasst (Anlagekosten (CHF 1'800'000) abzüglich Buchwert (CHF 1'500'000)).

Dualistisches System: Auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, die Besteuerung erfolgt ausschliesslich durch die Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Deshalb würde im Falle des dualistischen Systems keine Grundstückgewinnsteuer anfallen (Steuerfolgen siehe unter direkte Steuern).

Verrechnungssteuer

Die Übertragung der Betriebsliegenschaft zu Gewinnsteuerwerten (gegen EK oder FK) zeitigt einen Steueraufschub im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. A VStG (qualifiziert für die privilegierte Übertragung).

Betreffend die Anlageliegenschaft zeitigt die Übertragung folgende Verrechnungssteuerfolgen:

Variante I (Übertragung der Vermögenswerte erfolgt gegen EK)

Die Übertragung der Anlageliegenschaft zu Lasten der offenen Reserven (CHF 1'500'000) unterliegt der Verrechnungssteuer von 35%. Das gleiche Schicksal ereilt die übertragenen stillen Reserven in der Höhe

von CHF 900'000. D.h. die Übertragung der Liegenschaft zu Lasten der offenen Reserven zeitigt die Verrechnungssteuer auf dem Verkehrswert der Liegenschaft, d.h. auf CHF 2'400'000.

Variante II (Übertragung der Vermögenswerte erfolgt gegen FK)

Die verdeckte Gewinnausschüttung der stillen Reserven in der Höhe von CHF 900'000 auf der Anlageliegenschaft unterliegt der Verrechnungssteuer.

Mehrwertsteuer

Bei der Übertragung von im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen verwendeten Liegenschaften (Betriebsliegenschaft oder Mietobjekte mit Option), welche einem Gesamt- oder Teilvermögen bzw. im Rahmen einer steuerneutralen Umstrukturierung im Sinne von Art. 19 bzw. Art. 61 DBG zugeordnet werden können, wird in Abweichung von Art. 18 Ziff. 20 MWSTG stets von einem steuerpflichtigen Umsatz ausgegangen.

Das Betriebsgebäude stellt eine Betriebsliegenschaft dar, deren Übertragung nicht gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG von der Steuer ausgenommen ist. Deshalb wäre betreffend die Betriebsliegenschaft grundsätzlich das Meldeverfahren anwendbar.

Bei der Übertragung der Anlageliegenschaft müsste in einem ersten Schritt überhaupt abgeklärt werden ob für die Liegenschaft optiert wurde (d.h. die Liegenschaft an Mehrwertsteuerpflichtige vermietet wurde, welche die Liegenschaft für steuerbare Zwecke verwenden). Sodann wäre allerdings aufgrund der fehlenden Privilegierung im Sinne von Art. 19 bzw. 61 DBG das Kriterium des Teilbetriebs kaum erfüllt, weshalb das Meldverfahren nicht zur Anwendung gelangen würde.

3. Welches sind die Steuerfolgen bei der Merko AG?

Direkte Steuern (Gewinnsteuer)

Generell

Wie bereits oben erläutert unter Frage 2 kann die Anlageliegenschaft nicht steuerneutral auf die Merko AG übertragen werden. Allerdings kann die Merko AG eine versteuerte stille Reserve von CHF 900'000 geltend machen (bzw. die Liegenschaft zum Verkehrswert von CHF 2'400'000 einbuchen).

Ergibt sich durch die Übertragung von Vermögenswerten ein Abschreibungsbedarf der Muttergesellschaft auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft, so liegt in diesem Umfang eine steuerneutrale Desinvestition vor. Die Abschreibung auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft kann deshalb nicht geltend gemacht werden. Die Gestehungskosten auf dieser Beteiligung werden aber im Umfang der Abschreibung reduziert.

Die übertragenen stillen Reserven unterliegen der Gewinnsteuer, soweit die Merko AG innert fünf Jahren nach der Übertragung die Betriebsliegenschaft veräussert (Art. 61 Abs. 4 DBG) oder sofern die einheitliche Leitung aufgegeben wird (d.h. die Herma AG veräussert wird). Bei einer Sperrfristverletzung erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG). Grundlage der Besteuerung sind die übertragenen un versteuerten stillen Reserven.

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

Vorliegend bedeutet dies aufgrund der Angaben im Sachverhalt (Beteiligung an der Herma AG hat einen Buchwert von CHF 6'000'000 der sogleich dem Verkehrswert und (Annahme) auch den Gestehungskosten entspricht) folgendes:

Variante I (Übertragung der Vermögenswerte erfolgt gegen EK)

Aufgrund dessen, dass die Anlageliegenschaft wie auch die Betriebsliegenschaft zu Lasten des EK überragen wurden, besteht bei auf der Beteiligung an der Herma AG folgender Abschreibungsbedarf:

Betriebsliegenschaft 2'400'000

Durch eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven einer Tochtergesellschaft, realisiert die übernehmende Muttergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss (hier CHF 1'200'000) als Beteiligungsertrag, auf welchem grundsätzlich der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden könnte. Gleichzeitig besteht allerdings ein Abschreibungsbedarf von CHF 1'200'000 bezogen auf die Reservenausschüttung. Diese Abschreibung wird sodann mit dem Beteiligungsertrag verrechnet (d.h. es resultiert kein Beteiligungsabzug mehr; siehe auch KS 9/1998 Ziff. 2.5.1 lit. f sowie Ziff.2.6.4). Die restliche Abschreibung von CHF 1'200'000 kann steuerlich nicht geltend gemacht werden (steuerneutrale Desinvestition). Allerdings verringern sich die Gestehungskosten der Merko AG um CHF 2'400'000.

Anlageliegenschaft 2'400'000

Die Steuerneutralität der Übertragung ist nicht gegeben (kein betriebliches Anlagevermögen). Durch eine Übertragung zu Lasten der offenen Reserven einer Tochtergesellschaft, realisiert die übernehmende Muttergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss (hier CHF 1'500'000) als Beteiligungsertrag, auf welchem grundsätzlich der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden könnte. Gleichzeitig beseht allerdings ein Abschreibungsbedarf von CHF 1'500'000 bezogen auf die Reservenausschüttung. Diese Abschreibung wird sodann mit dem Beteiligungsertrag verrechnet (d.h. es resultiert kein Beteiligungsabzug mehr; siehe auch KS 9/1998 Ziff. 2.5.1 lit. f sowie Ziff.2.6.4). Zusätzlich realisiert die Merko AG Beteiligungsertrag in der Höhe von CHF 900'000 (geldwerte Leistung der Herma AG durch unterpreisliche Übertragung der Anlageliegenschaft. Auf diesem Ertrag steht der Merko AG grundsätzlich der Beteiligungsabzug nach Art. 69 / 70 DBG zu. Gleichzeitig besteht allerdings ein Abschreibungsbedarf von CHF 900'000. Diese Abschreibung wird sodann mit dem Beteiligungsertrag verrechnet (d.h. es resultiert kein Beteiligungsabzug mehr; siehe auch KS 9/1998 Ziff. 2.5.1 lit. f sowie Ziff.2.6.4). Allerdings verringern sich dadurch die Gestehungskosten der Merko AG um CHF 2'400'000.

D.h. die Gestehungskosten der Merko AG betragen neu CHF 1'200'000.

Variante II (Übertragung der Vermögenswerte erfolgt gegen FK)

Aufgrund der Übertragung der Liegenschaften zum Gewinnsteuerwert gegen FK besteht folgender Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung an der Herma AG:

Betriebsliegenschaft 1'200'000

Bezüglich der Betriebsliegenschaft kann die Abschreibung vorliegend steuerlich nicht geltend gemacht werden (steuerneutrale Desinvestition). Allerdings verringern sich die Gestehungskosten der Merko AG um CHF 1'200'000.

Anlageliegenschaft 900'000

Die Steuerneutralität der Übertragung ist nicht gegeben (kein betriebliches Anlagevermögen). D.h. die Merko AG realisiert Beteiligungsertrag in der Höhe von CHF 900'000 (geldwerte Leistung der Herma AG durch unterpreisliche Übertragung der Anlageliegenschaft. Auf diesem Ertrag steht der Merko AG grundsätzlich der Beteiligungsabzug nach Art. 69 / 70 DBG zu. Gleichzeitig beseht allerdings ein Abschreibungsbedarf von CHF 900'000. Diese Abschreibung wird sodann mit dem Beteiligungsertrag verrechnet (d.h. es resultiert kein Beteiligungsabzug mehr; siehe auch KS 9/1998 Ziff. 2.5.1 lit. f sowie Ziff.2.6.4). Allerdings verringern sich die Gestehungskosten der Merko AG um CHF 900'000.

Durch die Übertragung der beiden Liegenschaften zum Gewinnsteuerwert gegen FK betragen die neuen Gestehungskosten der Beteiligung an der Merko AG CHF 3'900'000 (CHF 6'000'000 – 1'200'000 - CHF 900'000).

Mehrwertsteuer

Siehe oben unter Frage 2.

5. Fall 5: Liquidation einer Kapitalgesellschaft**1. Berechnen Sie den Liquidationserlös (Annahme Gewinnsteuersatz vor Steuern 20%).**

Reinvermögen (Nettoaktiven)	1'200
+ stille Reserven	600
./. Steuern (20% der st. Res.)	<u>(120)</u>
Liquidationserlös	1'680

2. Welches sind die Steuerfolgen auf Stufe der No Future AG (Gewinnsteuer und Verrechnungssteuer)?**Gewinnsteuer**

Sämtliche ordentliche und ausserordentliche Gewinne (inkl. des aus dem Buchwertprinzip ermittelten Liquidationsgewinns) werden besteuert (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

- Liquidationskosten und Verlustvortrag können abgezogen werden (Art. 59 und Art. 67 DBG)

Verrechnungssteuer

Die Differenz zwischen dem Nominalwert des AK und dem Liquidationsertrag unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b und Art 4a VStG, Art. 20 Abs. 1 VStV).

Liquidationserlös	1'680
./. Aktienkapital	<u>(500)</u>
= Bemessungsgrundlage	1'180
./. Verrechnungssteuer 35% (Form 102)	<u>(413)</u>
= Ausbezahlter Liquidationserlös	767
+ Kapitalrückzahlung (Aktienkapital)	<u>500</u>
= Auszahlung an Inhaber	1'267

3. Welches sind die Steuerfolgen für den Inhaber der No Future AG?

Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, unterliegt die Differenz grundsätzlich der Einkommensteuer (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG, Nennwertprinzip).

Werden die Anteile im Geschäftsvermögen gehalten, gilt das Buchwertprinzip.