



**Direkte Bundessteuer
Verrechnungssteuer
Stempelabgaben**

Bern, 1. Juni 2004

Kreisschreiben Nr. 5¹

Umstrukturierungen

Inhaltsübersicht		Seite
1.	Einleitung	11
2.	Rechtliche Grundlagen	11
2.1	Zivilrecht	11
2.2	Direkte Bundessteuer	12
2.3	Verrechnungssteuer	14
2.4	Stempelabgaben	15
2.5	Mehrwertsteuer	17
3.	Umstrukturierungen von Personenunternehmungen	18
3.1	Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung	18
3.2	Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person	20
3.3	Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen bei Umstrukturierungen	26
4.	Umstrukturierungen von juristischen Personen	27
4.1	Zusammenschluss.....	27
4.2	Umwandlung.....	47
4.3	Spaltung	59
4.4	Übertragung auf Tochtergesellschaft (Ausgliederung)	68
4.5	Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften	77
4.6	Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen	85
4.7	Ersatzbeschaffung von Beteiligungen	88
5.	Inkrafttreten	90

¹ Angepasst an das Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vom 22. März 2013 (in Kraft seit 1. Januar 2014).

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Einleitung	11
2. Rechtliche Grundlagen	11
2.1 Zivilrecht.....	11
2.2 Direkte Bundessteuer.....	12
2.2.1 Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit	12
2.2.2 Gewinnsteuer	13
2.2.3 Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen	14
2.3 Verrechnungssteuer.....	14
2.4 Stempelabgaben	15
2.4.1 Emissionsabgabe	15
2.4.2 Umsatzabgabe	16
2.5 Mehrwertsteuer	17
2.5.1 Meldeverfahren bei Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung.....	17
2.5.2 Sanierung mittels Fusion	17
3. Umstrukturierungen von Personenunternehmungen	18
3.1 Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung	18
3.1.1 Tatbestände	18
3.1.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit).....	18
3.1.2.1 Grundsatz	18
3.1.2.2 Ausgleichszahlungen	19
3.1.2.3 Vorjahresverluste	19
3.1.3 Umsatzabgabe	19
3.1.4 Nicht betroffene Steuern	19
3.2 Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person	20
3.2.1 Tatbestände	20
3.2.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit).....	20
3.2.2.1 Grundsatz	20
3.2.2.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	21
3.2.2.3 Betrieb und Teilbetrieb.....	22
3.2.2.4 Veräusserungssperrfrist.....	22
3.2.3 Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	24
3.2.3.1 Rückwirkende Übertragung.....	24
3.2.3.2 Verletzung der Veräusserungssperrfrist.....	24
3.2.3.3 Vorjahresverluste	24
3.2.4 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	24

3.2.5	Verrechnungssteuer	25
3.2.6	Emissionsabgabe	25
3.2.7	Umsatzabgabe	25
3.3	Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen bei Umstrukturierungen	26
3.3.1	Tatbestand	26
3.3.2	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit).....	26
3.3.3	Umsatzabgabe	26
3.3.4	Nicht betroffene Steuern	26
4.	Umstrukturierungen von juristischen Personen	27
4.1	Zusammenschluss	27
4.1.1	Übersicht	27
4.1.1.1	Tatbestände	27
4.1.1.2	Echte Fusion	28
4.1.1.3	Unechte Fusion.....	28
4.1.1.4	Abgrenzung Fusion – Quasifusion – Transponierung - indirekte Total-, allenfalls Teilliquidation	28
4.1.2	Zusammenschluss mit Verschmelzung (Fusion) im Allgemeinen	29
4.1.2.1	Tatbestände und Definitionen.....	29
4.1.2.1.1	Übertragung	29
4.1.2.1.2	Absorption	29
4.1.2.1.3	Kombination	29
4.1.2.1.4	Vermögensübertragung.....	29
4.1.2.1.5	Tausch der Anteils- und Mitgliedschaftsrechte oder Abfindung	29
4.1.2.1.6	Fusion im steuerlichen Sinn	29
4.1.2.1.7	Gesellschaft.....	30
4.1.2.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	30
4.1.2.2.1	Grundsatz.....	30
4.1.2.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz.....	30
4.1.2.2.3	Rückwirkende Fusion	30
4.1.2.2.4	Vorjahresverluste der übertragenden juristischen Person.....	31
4.1.2.2.5	Verwendung eigener Beteiligungsrechte	31
4.1.2.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	31
4.1.2.3.1	Grundsatz.....	31
4.1.2.3.2	Austausch der Beteiligungsrechte und Nennwerterhöhungen.....	31
4.1.2.3.3	Ausgleichszahlungen und Abgeltungen für Sonderrechte.....	32
4.1.2.3.4	Rückkauf von Genussscheinen	32
4.1.2.3.5	Abfindungen	32
4.1.2.3.6	Barfusionen	32
4.1.2.3.7	Verwendung eigener Beteiligungsrechte	32
4.1.2.3.8	Squeeze-Out-Abfindungen.....	33

4.1.2.3.9	Absorption einer inländischen Gesellschaft durch eine ausländische Gesellschaft.....	33
4.1.2.4	Verrechnungssteuer	33
4.1.2.4.1	Fusionen von inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	33
4.1.2.4.2	Fusionen mit einer ausländischen Gesellschaft	34
4.1.2.5	Emissionsabgabe	34
4.1.2.6	Umsatzabgabe	35
4.1.3	Echte und unechte Fusion unabhängiger Gesellschaften (Parallelgesellschaften)	35
4.1.3.1	Tatbestand	35
4.1.3.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	36
4.1.3.2.1	Grundsatz.....	36
4.1.3.2.2	Fusionsagio und -disagio.....	36
4.1.3.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	36
4.1.3.4	Verrechnungssteuer	37
4.1.3.5	Emissionsabgabe	37
4.1.3.6	Umsatzabgabe	37
4.1.4	Echte und unechte Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften)	37
4.1.4.1	Tatbestand	37
4.1.4.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	38
4.1.4.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	38
4.1.4.3.1	Grundsatz.....	38
4.1.4.3.2	Fusionen mit Gesellschaften mit echter Unterbilanz	38
4.1.4.4	Verrechnungssteuer	38
4.1.4.4.1	Grundsatz.....	38
4.1.4.4.2	Fusionen mit Kapitalgesellschaften und Genossenschaften mit echter Unterbilanz	38
4.1.4.5	Emissionsabgabe	38
4.1.4.6	Umsatzabgabe	39
4.1.5	Absorption einer Tochtergesellschaft (Tochterabsorption; „Up-Stream Merger“).....	39
4.1.5.1	Tatbestand	39
4.1.5.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	40
4.1.5.2.1	Grundsatz.....	40
4.1.5.2.2	Fusionsgewinne und -verluste	40
4.1.5.2.3	Aktivierung eines unechten Fusionsverlustes als Goodwill	40
4.1.5.2.4	Echter Fusionsverlust oder Abschreibung auf der untergehenden Beteiligung und Übernahme von Verlustvorträgen der absorbierten Tochtergesellschaft	40
4.1.5.2.5	Abschreibungen und Rückstellungen auf Beteiligungen an der absorbierten Gesellschaft.....	41
4.1.5.3	Verrechnungssteuer	41

4.1.5.4	Emissionsabgabe	41
4.1.5.5	Umsatzabgabe	41
4.1.5.6	Nicht betroffene Steuer	41
4.1.6	Absorption der Muttergesellschaft (Mutterabsorption; „Down-Stream Merger“ oder „Reverse Merger“)	42
4.1.6.1	Tatbestand	42
4.1.6.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	42
4.1.6.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	43
4.1.6.4	Verrechnungssteuer	43
4.1.6.5	Emissionsabgabe	43
4.1.6.6	Umsatzabgabe	43
4.1.7	Zusammenschluss ohne Verschmelzung; fusionsähnlicher Zusammenschluss; Quasifusion	44
4.1.7.1	Tatbestand	44
4.1.7.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	45
4.1.7.2.1	Grundsatz	45
4.1.7.2.2	Verwendung eigener Beteiligungsrechte	45
4.1.7.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	45
4.1.7.3.1	Grundsatz	45
4.1.7.3.2	Quasifusion mit zeitnaher Absorption	45
4.1.7.4	Verrechnungssteuer	46
4.1.7.5	Emissionsabgabe	46
4.1.7.6	Umsatzabgabe	46
4.2	Umwandlung	47
4.2.1	Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person im Allgemeinen	47
4.2.1.1	Tatbestände	47
4.2.1.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	47
4.2.1.2.1	Grundsatz	47
4.2.1.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	47
4.2.1.2.3	Rückwirkende Umwandlung	47
4.2.1.2.4	Vorjahresverluste	48
4.2.1.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	48
4.2.1.4	Verrechnungssteuer	48
4.2.1.5	Emissionsabgabe	48
4.2.1.6	Umsatzabgabe	49
4.2.2	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	50
4.2.2.1	Tatbestand	50
4.2.2.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	50
4.2.2.2.1	Grundsatz	50
4.2.2.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	50

4.2.2.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	50
4.2.2.3.1	Grundsatz.....	50
4.2.2.3.2	Sitzverlegung ins Ausland	51
4.2.2.4	Verrechnungssteuer	51
4.2.2.4.1	Grundsatz.....	51
4.2.2.4.2	Sitzverlegung ins Ausland	51
4.2.2.5	Emissionsabgabe	51
4.2.2.6	Umsatzabgabe	51
4.2.3	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, in eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person	52
4.2.3.1	Tatbestand.....	52
4.2.3.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	52
4.2.3.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	52
4.2.3.4	Verrechnungssteuer	52
4.2.3.5	Umsatzabgabe	52
4.2.3.6	Nicht betroffene Steuer	52
4.2.4	Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft	53
4.2.4.1	Tatbestand.....	53
4.2.4.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	53
4.2.4.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen)	53
4.2.4.4	Verrechnungssteuer	53
4.2.4.5	Emissionsabgabe	53
4.2.4.6	Umsatzabgabe	53
4.2.5	Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft.....	54
4.2.5.1	Tatbestand.....	54
4.2.5.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	54
4.2.5.2.1	Auszug aus der Botschaft zum FusG:	54
4.2.5.2.2	Vorjahresverluste	55
4.2.5.3	Verrechnungssteuer	55
4.2.5.4	Emissionsabgabe	55
4.2.5.5	Umsatzabgabe	55
4.2.5.6	Nicht betroffene Steuer	55
4.2.6	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung.....	56
4.2.6.1	Tatbestand.....	56
4.2.6.2	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)	56
4.2.6.2.1	Übernahme der bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte	56
4.2.6.2.2	Vorjahresverluste	56
4.2.6.3	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	56

4.2.6.3.1	Grundsatz.....	56
4.2.6.3.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz.....	56
4.2.6.3.3	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in die Betriebsstätte einer Personenunternehmung.....	57
4.2.6.3.4	Rückwirkende Umwandlung.....	57
4.2.6.4	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).....	57
4.2.6.5	Verrechnungssteuer	57
4.2.6.6	Umsatzabgabe	58
4.2.6.7	Nicht betroffene Steuer	58
4.3	Spaltung	59
4.3.1	Tatbestände.....	59
4.3.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer).....	60
4.3.2.1	Grundsatz.....	60
4.3.2.2	Rückwirkende Spaltung.....	61
4.3.2.3	Veräusserungssperrfrist.....	61
4.3.2.4	Abgrenzung Spaltung - Verkauf.....	61
4.3.2.5	Betrieb und Teilbetrieb.....	61
4.3.2.6	Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften.....	62
4.3.2.7	Finanz- und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften.....	62
4.3.2.8	Immobilien-gesellschaften.....	62
4.3.2.9	Abschreibungen und Rückstellungen auf übertragenen Beteiligungen.....	63
4.3.2.10	Gestehungskosten einer durch Spaltung übertragenen Beteiligung.....	63
4.3.2.11	Übertragung einer Alt-Beteiligung.....	63
4.3.2.12	Steuerfolgen für eine beteiligte juristische Person (Muttergesellschaft) bei einer symmetrischen Spaltung (modifizierte Dreieckstheorie).....	63
4.3.2.13	Gewinnsteuerfolgen bei Nichterfüllung des Betriebserfordernisses.....	63
4.3.2.14	Übernahme von Vorjahresverlusten.....	64
4.3.2.15	Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft.....	64
4.3.3	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).....	65
4.3.3.1	Veräusserungssperrfrist.....	65
4.3.3.2	Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen.....	65
4.3.3.3	Steuerfolgen einer nicht gewinnsteuerneutralen Spaltung.....	65
4.3.4	Verrechnungssteuer.....	66
4.3.4.1	Grundsatz.....	66
4.3.4.2	Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen.....	66
4.3.4.3	Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft.....	66
4.3.5	Emissionsabgabe.....	66
4.3.6	Umsatzabgabe.....	67
4.4	Übertragung auf Tochtergesellschaft (Ausgliederung)	68
4.4.1	Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens.....	68
4.4.1.1	Tatbestand.....	68
4.4.1.1.1	Tochterausgliederung und Fusionsausgliederung.....	68

4.4.1.1.2	Übertragung	69
4.4.1.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	69
4.4.1.2.1	Grundsatz	69
4.4.1.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	69
4.4.1.2.3	Inländische Tochtergesellschaft	70
4.4.1.2.4	Übertragung	70
4.4.1.2.5	Betrieb und Teilbetrieb	70
4.4.1.2.6	Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens	70
4.4.1.2.7	Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft	70
4.4.1.2.8	Auswirkung auf die übergangsrechtliche Qualifikation der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft (Alt-Beteiligung)	70
4.4.1.2.9	Veräusserungssperrfrist	71
4.4.1.2.10	Vorjahresverluste	72
4.4.1.3	Emissionsabgabe	72
4.4.1.4	Umsatzabgabe	72
4.4.1.5	Nicht betroffene Steuern	73
4.4.2	Ausgliederung von Beteiligungen	74
4.4.2.1	Tatbestand	74
4.4.2.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	74
4.4.2.2.1	Grundsatz	74
4.4.2.2.2	Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft	74
4.4.2.2.3	Ausgliederung einer Alt-Beteiligung	74
4.4.2.2.4	Veräusserungssperrfrist	74
4.4.2.2.5	Übertragung auf eine ausländische Tochtergesellschaft.....	75
4.4.2.2.6	Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände.....	75
4.4.2.3	Emissionsabgabe	75
4.4.2.4	Umsatzabgabe	76
4.4.2.5	Nicht betroffene Steuern	76
4.5	Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften	77
4.5.1	Tatbestand	77
4.5.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	77
4.5.2.1	Grundsatz	77
4.5.2.2	Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz	78
4.5.2.3	Inländische Konzerngesellschaften	78
4.5.2.4	Übertragung	79
4.5.2.5	Direkt und indirekt gehaltene Beteiligungen.....	79
4.5.2.6	Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft.....	79
4.5.2.7	Abschreibungen und Rückstellungen auf übertragenen Beteiligungen	79
4.5.2.8	Gestehungskosten einer übertragenen Beteiligung	80
4.5.2.9	Übertragung einer Alt-Beteiligung	80
4.5.2.10	Betrieb und Teilbetrieb	80
4.5.2.11	Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens	80

4.5.2.12	Vorjahresverluste	80
4.5.2.13	Übertragung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft	80
4.5.2.14	Übertragung auf die Muttergesellschaft	81
4.5.2.15	Übertragung zwischen Schwestergesellschaften	81
4.5.2.16	Steuerfolgen für eine beteiligte juristische Person (Muttergesellschaft) bei einer Übertragung auf eine Schwestergesellschaft (modifizierte Dreieckstheorie)	81
4.5.2.17	Veräußerungssperrfrist	81
4.5.3	Verrechnungssteuer	82
4.5.3.1	Grundsatz	82
4.5.3.2	Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft	83
4.5.3.3	Übertragung auf eine Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz	83
4.5.3.4	Veräußerungssperrfrist	83
4.5.4	Emissionsabgabe	83
4.5.5	Umsatzabgabe	84
4.5.6	Nicht betroffene Steuer	84
4.6	Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen	85
4.6.1	Tatbestand	85
4.6.2	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	85
4.6.2.1	Grundsatz	85
4.6.2.2	Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände	85
4.6.2.3	Übernahme der bisherigen Gewinnsteuerwerte bei Quasifusionen	85
4.6.2.4	Gestehungskosten bei Unternehmenszusammenschlüssen	86
4.6.2.5	Austausch einer Alt-Beteiligung bei Unternehmenszusammenschlüssen	86
4.6.2.6	Ausgleichszahlungen bei Unternehmenszusammenschlüssen	86
4.6.2.7	Abfindungen bei Barfusionen	86
4.6.2.8	Grenzüberschreitender Beteiligungsaustausch	86
4.6.3	Verrechnungssteuer	86
4.6.4	Emissionsabgabe	86
4.6.5	Umsatzabgabe	87
4.7	Ersatzbeschaffung von Beteiligungen	88
4.7.1	Tatbestand	88
4.7.2	Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)	88
4.7.3	Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)	88
4.7.3.1	Grundsatz	88
4.7.3.2	Veräußernde Gesellschaft	88
4.7.3.3	Veräußerte Beteiligung	88
4.7.3.4	Ersatzobjekt	89
4.7.3.5	Ersatz innert angemessener Frist	89
4.7.3.6	Verbuchung	89

4.7.3.7	Nicht reinvestierter Teil des Veräußerungserlöses	89
4.7.3.8	Gewinnsteuerwert	89
4.7.3.9	Gestehungskosten	89
4.7.3.10	Wiedereingebrachte Abschreibungen.....	89
4.7.3.11	Alt- und Neubeteiligungen.....	89
4.7.4	Umsatzabgabe	90
4.7.5	Nicht betroffene Steuern	90
5.	<i>Inkrafttreten.....</i>	90

Anhang I: Beispiele 1 – 26

Anhang II: Änderungen in den Steuergesetzen des Bundes nach dem Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG)

1. Einleitung

Das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003² über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) 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 mit dem FusG eingeführten zivilrechtlichen Vorgänge sind steuerneutral. Die Bedingungen für steuerneutrale Umstrukturierungstatbestände und die Steuerfolgen, wenn die Bedingungen nicht oder nur teilweise eingehalten werden, wurden in den betreffenden Steuergesetzen präzisiert und teilweise neu 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.

2. Rechtliche Grundlagen

2.1 Zivilrecht

Das FusG ersetzt die bisherigen Vorschriften des Obligationenrechts über die Fusion und Umwandlung und schliesst bedeutende Regelungslücken. Während das bisherige Recht die Fusion nur für Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Genossenschaften regelte, ist die Fusion nun für alle Gesellschaftsformen des Obligationenrechts sowie auch für Vereine und Stiftungen gesetzlich geordnet. Die Umwandlung der Rechtsform, die bisher das Gesetz nur für die Umwandlung einer AG in eine GmbH vorsah, ist nun generell zugelassen, soweit die Strukturen der verschiedenen Rechtsformen vereinbar sind. Das FusG erleichtert die Neustrukturierung von Unternehmen zusätzlich durch die Einführung des Rechtsinstituts der Spaltung. Im Weiteren ist die Übertragung eines Unternehmens oder eines Teils davon durch das neue Instrument der Vermögensübertragung vereinfacht worden.

Die neuen 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). Die Neuordnung 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 Instituten des öffentlichen Rechts in Gesellschaften des Privatrechts dienen (z.B. die Umwandlung einer Kantonalbank in eine Aktiengesellschaft).

² AS 2004 ...; SR 221.301

2.2 Direkte Bundessteuer

2.2.1 Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit

Artikel 18 Absatz 2 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990³ über die direkte Bundessteuer (DBG) umschreibt die Realisationstatbestände für stille Reserven von Personenunternehmen (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)⁴;
- die Überführung von Geschäftsvermögen in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (keine Erstreckung der Steuerpflicht auf ausländische Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten; Art. 6 Abs. 1 DBG).

Artikel 19 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 Art. 6 Abs. 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. So bedingt z.B. die Umwandlung eines

³ SR 642.11

⁴ Botschaft zum FusG, BBl **2000** 4507, Ziff. 2.2.7

⁵ Auszug aus der Botschaft zum FusG; BBl **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 Realisationstatbestandes auf Grund der allgemeinen Gewinnermittlungsbestimmungen zu bejahen ist."

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.

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 Überführung von Vermögenswerten in ausländische Betriebe oder Betriebsstätten (keine Erstreckung der Steuerpflicht auf ausländische Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten; Art. 52 Abs. 1 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).⁶

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 Art. 52 Abs. 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. Spaltungen waren bisher im Zivilrecht nicht vorgesehen und erforderten immer eine Entnahme der abgespaltenen Vermögenswerte. Obwohl damit grundsätzlich der Tatbestand einer echten Realisation gegeben wäre, qualifizierte sich dieser Vorgang bereits bisher unter bestimmten Bedingungen als steuerneutrale Umstrukturierung.

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

⁶ BBl 2000 4368; vgl. Fussnote 4 auf Seite 12 hievore

Ersatzbeschaffung von Beteiligungen.

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 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 nach wie vor das Nennwertprinzip (ASA 72, 218 = StE 2002 B 24.4 Nr. 63; ASA 70, 289 = StE 2001 B 24.4 Nr. 57).

Wie Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe c BdBSt ist auch Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG 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).

Nach dem DBG wird in Bezug auf Kapitalgewinne fortgeführt, was unter dem alten Recht durch Umkehrschluss aus Artikel 21 Absatz 1 Buchstabe d BdBSt herzuleiten war: 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 1965⁷ über die Verrechnungssteuer (VStG) der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der 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).

Der Ständerat hat am 21. März 2001 folgende Empfehlung beschlossen:

„Dem Bundesrat wird empfohlen, das Eidg. Finanzdepartement zu beauftragen:

¹ Die Begriffe in den Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungssteuer- und Stempelsteuerrecht gleich wie im Gewinnsteuerrecht zu definieren und anzuwenden;

² wo immer möglich, insbesondere aber bei konzerninternen Vermögensübertragungen, bei der Verrechnungssteuer das Meldeverfahren vorzusehen und die Verrechnungssteuerverordnung (VStV) entsprechend anzupassen.“

⁷ SR 642.21

Diese Empfehlung wurde von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates für die Verrechnungssteuer wie folgt begründet:

„Bei der Verrechnungssteuer geht es darum, dass bei denjenigen Umstrukturierungen, bei denen die direkte Bundessteuer gemäss dem revidierten Artikel 61 Absatz 2 DBG [Art. 61 Abs. 3 DBG im Schlussabstimmungstext vom 3.10.2003] nicht mehr anfallen soll, auch die Verrechnungssteuer nicht mehr abgeliefert werden muss. Es wird somit empfohlen, auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fusionsgesetzes die Verrechnungssteuerpraxis in dem Sinne anzupassen, dass in diesen Fällen das Meldeverfahren zu gewähren ist. Soweit dies nicht durch blosser Praxisänderung geschehen kann, wird empfohlen, die Verrechnungssteuerverordnung auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fusionsgesetzes abzuändern.“

In den weiteren Beratungen zum FusG hat sich gezeigt, dass die Umsetzung dieser Empfehlung für die betroffenen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sehr aufwändig wäre und aus der Sicht der Verrechnungssteuer unnötig ist. Deshalb wurde Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG revidiert und dem DBG angepasst.

Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG regelt nun 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.

Reservenübertragungen auf eine inländische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Rahmen einer Fusion, Umwandlung oder Spaltung waren bereits nach bisherigem Recht von der Verrechnungssteuer ausgenommen. Durch den gesetzlichen Verweis auf Artikel 61 DBG wird die Steuerneutralität bei Umstrukturierungen auf die Übertragung von Beteiligungen, Betrieben, Teilbetrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf inländische Konzerngesellschaften ausgeweitet, jedoch nur, wenn und insoweit als die Reserven übergehen und damit das Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

2.4 Stempelabgaben

2.4.1 Emissionsabgabe

Der Ständerat hat am 21. März 2001 folgende Empfehlung beschlossen:

„Dem Bundesrat wird empfohlen, das Eidg. Finanzdepartement zu beauftragen:

¹ Die Begriffe in den Vollzugsbestimmungen zum Verrechnungssteuer- und Stempelsteuerrecht gleich wie im Gewinnsteuerrecht zu definieren und anzuwenden;“

Diese Empfehlung wurde von der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates für das Stempelsteuerrecht wie folgt begründet:

„Das Bundesgesetz vom 27. Juni 1973⁸ über die Stempelabgaben (StG) sieht in Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} vor, dass bei folgenden Vorgängen die Emissionsabgabe nicht ge-

⁸ SR 641.10

schuldet ist: bei Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommenden Zusammenschlüssen, Umwandlungen und Aufspaltungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften. Um eine einheitliche Praxis zu gewährleisten, werden diese Umstrukturierungsvorgänge in einem Merkblatt der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) näher umschrieben. Wichtig ist nun, dass dieses Merkblatt und damit auch die Praxis der ESTV auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Fusionsgesetzes dieselben Massstäbe anwendet wie bei der direkten Bundessteuer, insbesondere bezüglich der Sperrfristen.“

Im FusG wurde in der deutschen Fassung von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} des StG der Begriff „Aufspaltungen“ durch den generelleren Begriff „Spaltungen“ ersetzt. In der französischen Version war keine Anpassung nötig.

Diese redaktionelle Korrektur dokumentiert den Willen des Gesetzgebers nach einer einheitlichen Anwendung der Gesetzesbestimmungen über steuerneutrale Spaltungen im Stempelsteuerrecht und im Recht der direkten Bundessteuer.

Das FusG führt eine neue Regelung in Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ein, wonach 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 wurde bereits nach bisherigem Recht die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung inländischer Aktien, Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Anteile an einem Anlagefonds von der Umsatzabgabe ausgenommen. Neu wird auch die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung ausländischer Wertpapiere 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 einer wesentlichen Beteiligung erfolgte Übertragung steuerbarer Urkunden ist neu 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 von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital an einer anderen Gesellschaft nach Artikel 64 Absatz 1^{bis} DBG ist ebenfalls von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG).

2.5 Mehrwertsteuer

2.5.1 Meldeverfahren bei Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung

Artikel 47 Absatz 3 des Bundesgesetzes über die Mehrwertsteuer (MWSTG) regelt die entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens von einer steuerpflichtigen Person auf eine andere im Rahmen einer Gründung, einer Liquidation oder einer Umstrukturierung (wie z.B. eines Unternehmenszusammenschlusses). Die steuerpflichtige Person hat ihre Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Lieferung und Dienstleistung zu erfüllen; diese Meldung ist innert 30 Tagen nach Übertragung des Vermögens schriftlich der Eidg. Steuerverwaltung zu erstatten. Die Hauptabteilung Mehrwertsteuer hat ihre Praxis zur Durchführung des Meldeverfahrens im Merkblatt Nr. 11 (610.545-11)⁹ publiziert. Darin finden sich neben den Voraussetzungen zur Erfüllung der Steuerpflicht durch schriftliche Meldung auch das zu verwendende Formular Nr. 764 sowie weitere im Zusammenhang mit dem Meldeverfahren zu beachtende Bereiche (wie Steuernachfolge [Art. 30 Abs. 2 MWSTG], Eigenverbrauch und Einlageentsteuerung).

2.5.2 Sanierung mittels Fusion

Bei Fusionen von Gesellschaften im Fall von Kapitalverlust oder Überschuldung (Art. 6 FusG) finden für die mehrwertsteuerlichen Belange die Bestimmungen von Merkblatt Nr. 23 (610.545-23 [Gesellschafterbeiträge, Beiträge Dritter und Beiträge im Sanierungsfall])⁸ Anwendung.

⁹ Diese Publikation ist im Internet unter www.estv.admin.ch abrufbar oder kann beim Bundesamt für Bauten und Logistik BBL, Vertrieb Publikationen, Drucksachen Mehrwertsteuer, 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).

Die Vermögensübertragung ist ein neues Rechtsinstitut. Im Handelsregister eingetragene Gesellschaften und 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.

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 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 Kollektivgesellschaft (Art. 553 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 I**).

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 innert fünf Jahren 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).

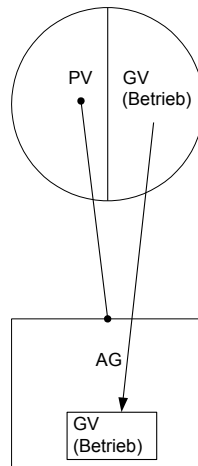
3.2.2 Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

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 Genossenschaft¹⁰:



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).

Wird ein Betrieb einer Personenunternehmung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen, deren Beteiligungsrechte zum Geschäftsvermögen der übertragenden Personenunternehmung gehören und bleibt kein Geschäftsbetrieb 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 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).

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.

¹⁰ H.-J. Neuhaus / M. Neuhaus / P. Riedweg; Kammer-Seminar vom 19.9.2003 zum FusG

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. 118 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 hienach):

- 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 nur 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).

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 Immobilienverwaltung¹¹.

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 I**). Ob bereits im Umwandlungszeitpunkt eine Veräusserungsabsicht be-

¹¹ Bundesrat Villiger; Ständerat 21.3.2001; Amtliches Bulletin, S. 41

standen hat oder ob erst nach der Umwandlung eingetretene Umstände zu der Veräusserung der Beteiligungsrechte geführt haben, ist steuerlich nicht erheblich. Die Veräusserungssperrfrist ist verobjektiviert.

Grundsätzlich stellt auch der Verkauf eines einzigen Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechtes eine Verletzung der Veräusserungssperrfrist dar und führt zu einer anteiligen Nachbesteuerung der übertragenen stillen Reserven. Nach Artikel 707 Absatz 1 OR müssen die Mitglieder des Verwaltungsrates einer Aktiengesellschaft Aktionäre sein. Dabei genügt das Eigentum an einer einzigen Aktie. Selbständigerwerbende, die ihr Unternehmen in eine Aktiengesellschaft umgewandelt haben, sind verpflichtet, den Verwaltungsratsmitgliedern je eine Aktie zu verkaufen. Es ist deshalb sachgerecht, dass ein solcher Verkauf keine anteilige Nachbesteuerung der übertragenen stillen Reserven auslöst.

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. Bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person beginnt die Veräusserungssperrfrist mit der Anmeldung beim Handelsregisteramt. Eine rückwirkende Umwandlung ist für den Beginn der Veräusserungssperrfrist bedeutungslos. Die Veräusserungssperrfrist endet fünf Jahre nach der Anmeldung im Handelsregister.

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 i.d.R. um den Teil des Kapitals der übertragenden Personenunternehmung, das in Aktienkapital umgewandelt wird. Theoretisch ist jedoch auch eine Umwandlung in offene Reserven 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 un versteuerten 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 der übernehmenden juristischen Person stellt keine Sperrfristverletzung 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 un versteuerten 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.

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 innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

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

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 bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes in Abzug gebracht werden (Art. 67 Abs. 1 DBG; **Beispiel Nr. 3 im Anhang I**). Eine solche Verlustübernahme ist nur für Umwandlungen möglich, die nach dem Inkrafttreten des FusG erfolgen. Diese Praxisänderung beruht auf dem im FusG konsequent umgesetzten Grundsatz der Steuerneutralität auf Unternehmensebene (vgl. die in Art. 61 Abs. 1 Bst. a DBG geregelte Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung).

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 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen 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 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 oder Umwandlung 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

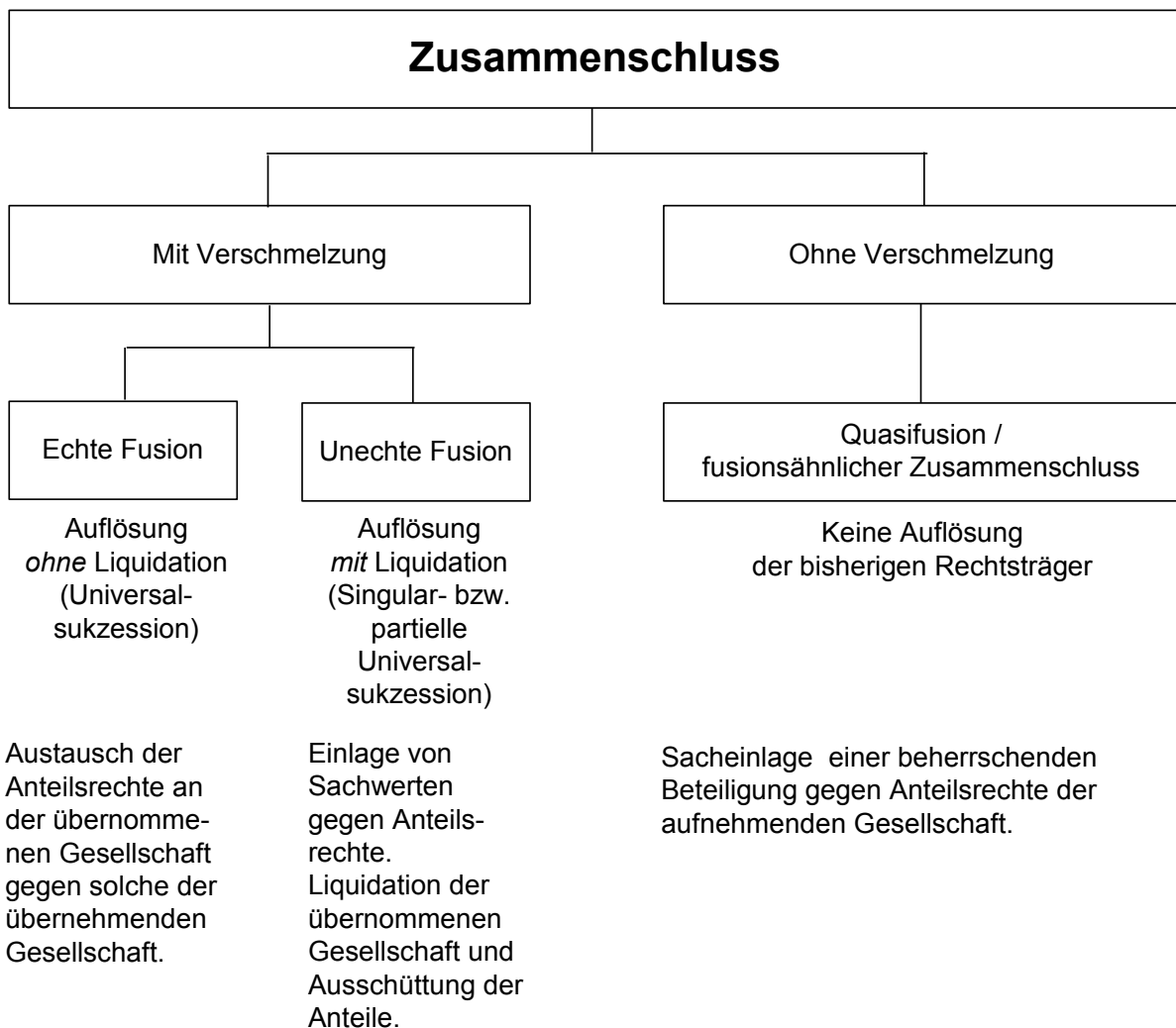
4.1 Zusammenschluss

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).

Übersicht¹²



¹²In 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 Total-, allenfalls Teilliquidation*

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 Gesellschafter 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 Gesellschafter und einen Aktientausch der Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft. Nennwerterhöhungen und Ausgleichzahlungen stellen in diesem Fall für den Aktionär 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 dann eine Transponierung dar, wenn die Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft nach der Einbringung ihrer Beteiligungsrechte mindestens 50% der Kapitalanteile der übernehmenden Gesellschaft halten.

Bei einem Kauf – nicht aber bei einer Quasifusion – ist Folgendes zu beachten: Macht die übernehmende Gesellschaft ein Kaufangebot, ohne dass darin eine Verschmelzungsabsicht offen gelegt wird, kann eine indirekte Total- oder allenfalls Teilliquidation vorliegen. In diesem Fall liegt jedoch nur insoweit Vermögensertrag vor, als der Verkäufer in seiner Eigenschaft als Beteiligter durch ein Zusammenwirken mit der Käufergesellschaft die Übertragung der Gesellschaftsmittel, die zur Finanzierung des Kaufpreises dienen, selbst einleitet oder wenn davon ausgegangen werden muss, dass der Verkäufer von der bevorstehenden Verschmelzung weiss oder wissen muss.

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

Die Vermögensübertragung ist ein neues Rechtsinstitut. 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 Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft haben Anspruch auf Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft (Art. 7 FusG). Im Fusionsvertrag kann jedoch vorgesehen werden, dass die Gesellschafter 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 ist 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 unversteuerten 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 unversteuerten 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 1987¹³ über das Internationale Privatrecht [IPRG]) erfüllt sein, soweit die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte der übernehmenden 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 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) Auscheidungsmethode 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 vereinbarten 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 der übertragenden juristischen Person

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 eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche 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) oder wenn ein durch Fusion übertragener Betrieb kurz nach der Fusion eingestellt wird (vgl. Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 6.1.2003, wird im StE 2004 publiziert).

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 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 Umfange Beteiligungsertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der Reserven der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zufließen.

4.1.2.3.2 Austausch der Beteiligungsrechte und Nennwerterhöhungen

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.

Bei einer Fusion können Nennwertgewinne mit Nennwertverlusten verrechnet werden. Steuerbare Gratisnennwerterhöhungen liegen nur dann vor, wenn die Gesamtheit der Reserven durch Umwandlung in Aktienkapital vermindert wird.

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). 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 gegenüberstehen (Verrechenbarkeit aufgrund des Herkunftsprinzips; **Beispiel Nr. 4 im Anhang I**).

Werden die Ausgleichszahlungen von anderen Anteilsinhabern 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 der hingegebenen Anteile übersteigt, liegt ein steuerbarer Liquidationsüberschuss vor (Art. 20 Abs. 1 Bst. c 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 Gesellschafterinnen und Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft.

Barfusionen führen zu den gleichen Einkommenssteuerfolgen wie eine Totalliquidation der übertragenden Gesellschaft. Soweit die Abfindung den Nennwert der hingegebenen Aktien übersteigt, liegt ein steuerbarer Liquidationsüberschuss vor (Art. 20 Abs. 1 Bst. c 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 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 I**).

4.1.2.3.8 Squeeze-Out-Abfindungen

Nach Artikel 33 Absatz 1 des Bundesgesetzes vom 24. März 1995¹⁴ über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz; BEHG) 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 Richter 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. 33 Abs. 2 BEHG).

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 Gesellschafterinnen und Gesellschafter 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. Soweit ein solcher den Nennwert der hingegebenen Aktien übersteigt, liegt ein steuerbarer Liquidationsüberschuss vor (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG).

Soweit die Squeeze-Out-Abfindung indirekt von anderen Anteilsinhabern der übernehmenden Gesellschaft geleistet wird (Liberierung neuer Anteilsrechte an der übernehmenden Gesellschaft mit gleichem Nennwert wie die Anteilsrechte an der übertragenden Gesellschaft zum Preis der Squeeze-Out-Abfindung), liegt kein Liquidations-, sondern 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 Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft dagegen Gratisnennwerterhöhungen, Barleistungen oder diesen gleichzustellende Naturalleistungen, sind diese geldwerten Vorteile im Wertschriftenverzeichnis zu deklarieren.

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 Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

¹⁴ SR 954.1

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.

Für die Verrechnungssteuer erfolgt bei Fusionen ebenfalls eine Verrechnung von Nennwertgewinnen und Ausgleichszahlungen mit Nennwertverlusten.

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 ist dagegen die Praxis der direkten Bundessteuer zur Transponierung und zur indirekten Teil- oder 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

Nach Artikel 163b IPRG kann eine ausländische Gesellschaft eine schweizerische Gesellschaft übernehmen (Emigrationsfusion). 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 rückerstattungs berechtigt sind die Gesellschafter bzw. Genossenschafter der absorbierten schweizerischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.

Sofern das Meldeverfahren keine Anwendung findet (Art. 24 Abs. 1 Bst. d VStV), haben die inländischen Gesellschafter oder Genossenschafter den Liquidationsüberschuss im Wertchriftenverzeichnis in der Kolonne „Erträge mit Verrechnungssteuer“ zu deklarieren, um den Rückerstattungsanspruch geltend zu machen. Falls die Verrechnungssteuer nicht überwältzt werden kann, ist der Liquidationsüberschuss ins Hundert aufzurechnen (Liquidationsüberschuss : 65%).

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

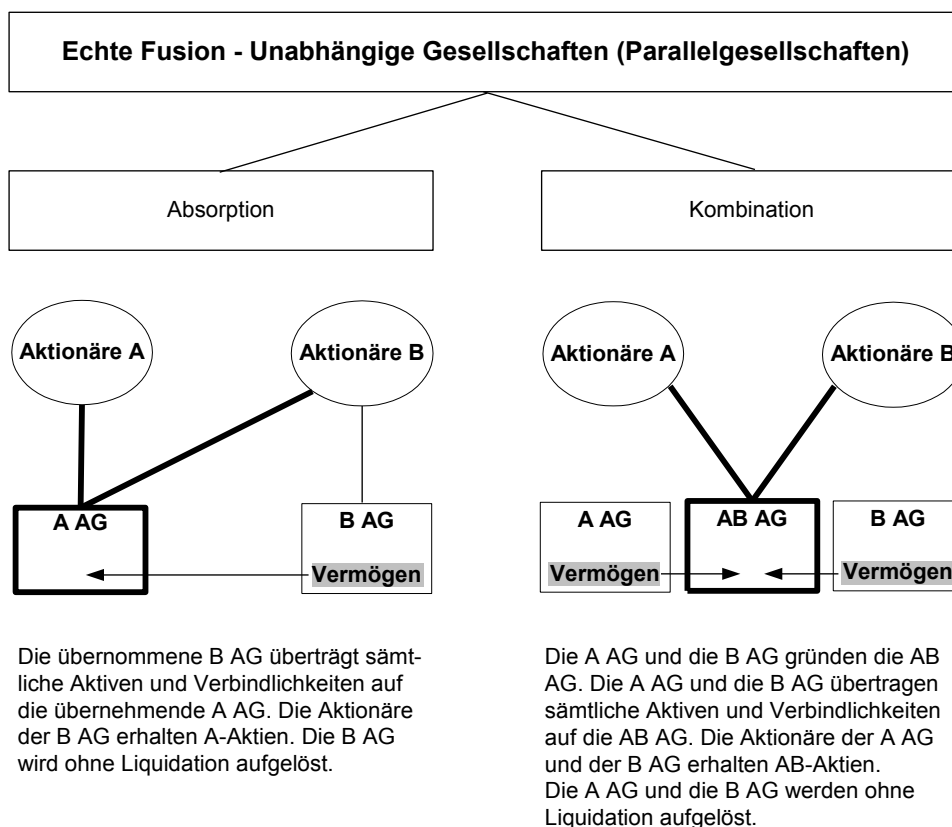
Die mit einer Fusion verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG i.V.m. Art. 61 DBG). Darunter fallen auch steuerbare Urkunden, welche zusammen mit anteiligen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten übertragen werden.

4.1.3 Echte und unechte Fusion unabhängiger Gesellschaften (Parallelgesellschaften)

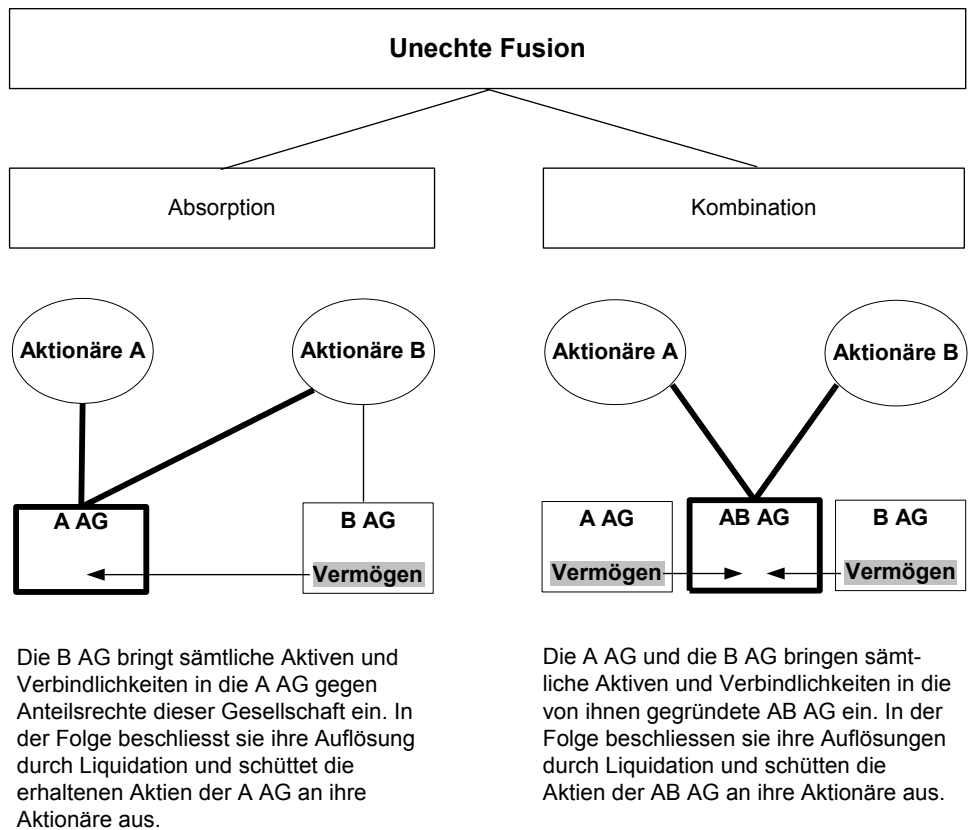
4.1.3.1 Tatbestand

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

Übersichten¹⁵



¹⁵ 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 hievor.

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 unverteuerter 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 hievor.

4.1.3.4 Verrechnungssteuer

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.4 hievor.

4.1.3.5 Emissionsabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.5 hievor.

4.1.3.6 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.6 hievor.

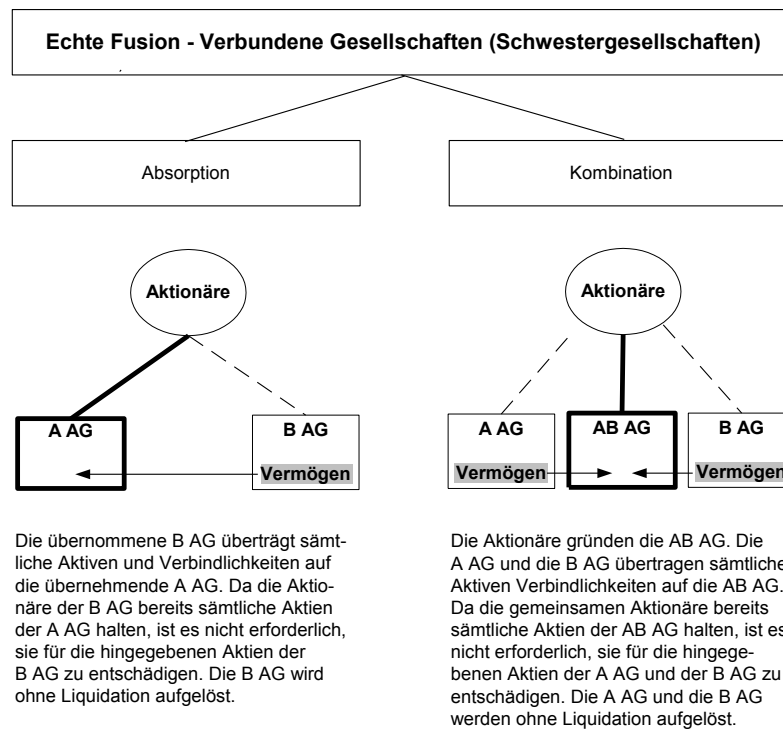
4.1.4 Echte und unechte Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften)

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 Gesellschafter) nicht erforderlich ist.

Übersicht zur echten Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften)¹⁶



4.1.4.2 **Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.2 hievor.

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 hievor.

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 Gesellschaftern (Privatpersonen) beherrschten Gesellschaft mit Reserven und Gewinnvortrag, so erlangen die Gesellschafter durch diese Sanierung eine geldwerte Leistung (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 Reserven und Gewinnvorträgen lässt sich nur damit erklären, dass beide Gesellschaften in gleichem Masse von denselben Gesellschaftern 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 Gesellschaftern) deshalb keine Anwendung finden.

Gleiches gilt auch bei Vorteilszuwendungen an eine Schwestergesellschaft mit echter Unterbilanz, soweit latentes Ausschüttungssubstrat reduziert wird.

4.1.4.4 **Verrechnungssteuer**

4.1.4.4.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.4 hievor.

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 durch Fusion (z.B. durch Sanierungsfusion; Art. 6 FusG), so gilt auch für die Verrechnungssteuer die Dreieckstheorie. Dies gilt auch im umgekehrten Verhältnis.

4.1.4.5 **Emissionsabgabe**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.5 hievor.

4.1.4.6 **Umsatzabgabe**

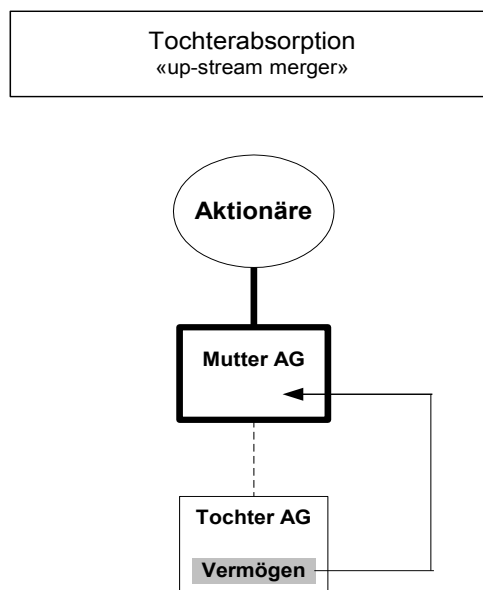
Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.6 hievor.

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).

Übersicht¹⁷



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.

4.1.5.2 **Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)**

4.1.5.2.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.2 hievor.

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 übertragenden Gesellschaft), so ist dieser Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes (Art. 61 Abs. 5 DBG), wobei der Beteiligungsabzug gewährt wird (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.4.1 Bst. b).

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 (HWP, Band I, Ausgabe 1998, S. 199). Diese Aktivierung erfolgt steuerneutral. Der Gewinnsteuerwert des Goodwills beträgt „Null“ (Negativreserve im Umfang des Goodwills). Bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinnes werden die Abschreibungen auf dem Goodwill zum ausgewiesenen Reingewinn hinzugerechnet.

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

Bei Fusionen von zuvor sanierten Gesellschaften müssen sich die Abschreibungen auf den aktivierten Sanierungszuschüssen auch im Zeitpunkt der Fusion noch als geschäftsmässig begründet erweisen (Art. 62 Abs. 4 DBG).

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 abgeschrieben 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, oder

- der übertragene Betrieb der Tochtergesellschaft kurz nach der Fusion eingestellt wird, oder
- die absorbierte Gesellschaft kurze Zeit vor der Fusion durch die Muttergesellschaft saniert wurde, und sich diese Sanierung bei der Tochtergesellschaft steuerlich nicht erfolgswirksam ausgewirkt hat (unechter Sanierungsgewinn; Verdoppelung des gleichen wirtschaftlichen Verlustes; Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission Zürich vom 6.1.2003, wird im StE 2004 publiziert).

4.1.5.2.5 Abschreibungen und Rückstellungen auf Beteiligungen an der absorbierten Gesellschaft

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 20 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 Abschreibungen oder Rückstellungen auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft noch geschäftsmässig begründet sind (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.2).

4.1.5.3 **Verrechnungssteuer**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.1.2.4 hievor.

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 hievor.

4.1.5.6 **Nicht betroffene Steuer**

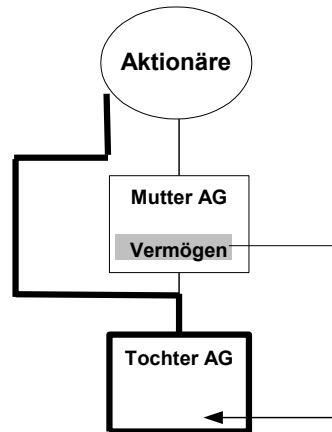
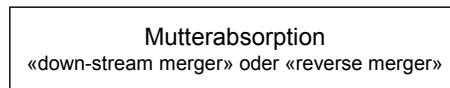
- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen).

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).

Übersicht¹⁸



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 hievor.

Bei einer Mutterabsorption werden sämtliche Aktiven und Passiven der Muttergesellschaft auf die Tochtergesellschaft übertragen. Eine Mutterabsorption stellt 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 I**).

¹⁸ 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 Einkommensteuer sind deshalb die unter Ziffer 4.1.2.3 festgehaltenen Ausführungen zu beachten (**Beispiel Nr. 6 im Anhang I**).

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 sind die unter Ziffer 4.1.2.4 festgehaltenen Ausführungen zu beachten (**Beispiel Nr. 6 im Anhang I**).

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 hievor.

4.1.7 Zusammenschluss ohne Verschmelzung; fusionsähnlicher Zusammenschluss; Quasifusion

4.1.7.1 Tatbestand

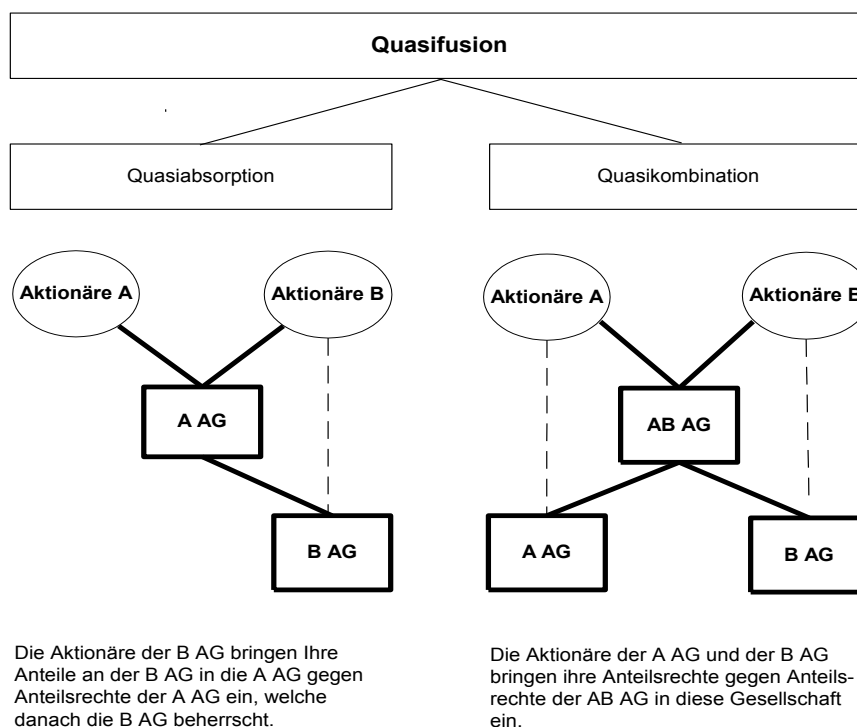
Bei der Quasifusion erfolgt keine rechtliche Verschmelzung zweier oder mehrerer Gesellschaften, sondern lediglich eine enge wirtschaftliche und beteiligungsrechtliche Verflechtung der zusammengeschlossenen Gesellschaften.

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 Gesellschaftern an der übernommenen Gesellschaft höchstens 50 Prozent des effektiven Wertes der übernommenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt wird. Eine Quasifusion bedingt somit eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch der Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft.

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

Übersicht¹⁹



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, Gewinnerfolge (Aufwertungen) ergeben (vgl. Ziff. 4.6 hienach).

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 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 Ausgleichzahlungen stellen in diesem Fall für den Aktionär Veräusserungserlös dar, weshalb eine Besteuerung entfällt.

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 I**). 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 Ausgleichzahlungen.

Eine zeitnahe Absorption, die für die an der übernommenen Gesellschaft beteiligten Privatpersonen zu den gleichen Steuerfolgen wie eine direkte Absorption führt, liegt dann vor, wenn die Absorption innert fünf Jahren nach dem Übernahmeangebot erfolgt.

4.1.7.4 **Verrechnungssteuer**

Die Ausführungen zur direkten Bundessteuer (Einkünfte aus beweglichem Privatvermögen) 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 gleichkommende Zusammenschlüsse (Quasifusionen) begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG).

Nicht abgabebefreit sind:

- a) 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.

- b) Die Einbringung von Beteiligungspaketen, die nicht zu einer stimmrechtmässigen Beherrschung von 50 Prozent führt.

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).

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 direkte Rechtskleidwechsel ist jedoch nicht für alle Rechtsformen möglich (Art. 54 FusG). Für Umwandlungen, die nicht direkt möglich sind, bestehen 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 Beteiligungsertrag, als ihnen Gratisaktien, höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der Reserven der umgewandelten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zufließen.

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, Gratisnennwert-erhöhungen und sonstigen Erträge unterliegen nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer, sofern sie zu Lasten der Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erfolgen.

4.2.1.5 **Emissionsabgabe**

Bei einer Umwandlung durch den Wechsel der Rechtsform (Rechtskleidwechsel; 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 Stif-

tung oder 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.

4.2.1.6 Umsatzabgabe

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

Die mit einer „indirekten 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 u. 54 FusG). Ein solcher Rechtskleidwechsel 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 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 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 hievor.

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist für die Gesellschafter oder Genossenschafter steuerneutral, soweit keine Gratisnennwerterhöhungen oder Ausgleichzahlungen erfolgen.

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 hievor).

4.2.2.4 **Verrechnungssteuer**

4.2.2.4.1 Grundsatz

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.4 hievor.

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.

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 Gesellschafter 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 hievor).

4.2.2.5 **Emissionsabgabe**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.5 hievor.

4.2.2.6 **Umsatzabgabe**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6 hievor.

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 Rechtskleidwechsel 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 Gesellschafter oder Genossenschafter weg. Gleich wie bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung unterliegt der Liquidationsüberschuss (offene und stille Reserven) bei den bisherigen beteiligten natürlichen Personen der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; vgl. Ziff. 4.2.6.4 hienach).

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 ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

4.2.3.5 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6 hievor.

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 Rechtskleidwechsel 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 sich an der neuen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beteiligen, in dem Umfange Beteiligungsertrag, als ihnen gratis Nennwert zufließt („Gratisaktien“, Art. 20 Abs. 1 Bst. c 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.

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 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.

4.2.4.6 Umsatzabgabe

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6 hievor.

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 (Rechtskleidwechsel) 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 Auszug aus der Botschaft zum FusG²⁰:

„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 (s. Art. 49 und 56 DBG sowie Art. 21 und 23 StHG). Gemäss dem Massgeblichkeitsprinzip erfolgt die Besteuerung von Unternehmen gestützt auf die Handelsbilanz. Wenn die Bilanzwerte vor der Fusion oder der Umwandlung für die Bemessung der Gewinnsteuer übernommen werden, sind die vor Eintritt der Steuerpflicht gebildeten stillen Reserven oft Gegenstand einer latenten Steuerlast. Es muss in den Fällen, in denen eine Aufwertung unzulässig ist, möglich sein, diese stillen Reserven im Inventar festzuhalten. Nur solche privatrechtlich offen gelegte und bestätigte²¹ Mehrwerte können wie Einlagen der Mitglieder von Kapitalgesellschaften behandelt werden, die steuerfrei sind (Art. 60 Bst. a DBG und Art. 24 Bst. a StHG). Bei der Bemessung der Gewinnsteuer sind sie wie die versteuerten stillen Reserven zu behandeln. Dadurch können sich die Abschreibungen auf die höheren "Werte für die Gewinnsteuer" stützen, und der aus der Gewinn- und Verlustrechnung resultierende Kapitalgewinn wird, was den Unterschied zwischen dem Bilanzwert und dem eventuell höheren "Wert für die Gewinnsteuer" betrifft, nicht besteuert.

Die Bestimmung der stillen Reserven setzt die Bewertung der Aktiven und Passiven im Zeitpunkt der Umwandlung voraus. Diese Bewertung kann für die Gewinnsteuer nur entscheidend sein, wenn sie vom Privatrecht anerkannt wird. Die im Inventar aufgeführten Werte müssen im Allgemeinen durch eine besonders befähigte Revisorin oder einen besonders befähigten Revisor überprüft werden. Dies ist jedoch nicht notwendig, wenn seitens der öffentlichen Hand das notwendige Fachwissen vorhanden ist und allgemein anerkannte oder gar gesetzliche Bewertungsregeln zur Anwendung gelangen²².

Die im Inventar enthaltenen Werte dienen allgemein als Grundlage für die Erstellung der Eröffnungsbilanz. Wenn diese Werte mit spezialgesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung, wie z.B. Artikel 24 Absatz 2 Buchstabe g der Verordnung vom 17. Mai 1972 über die Banken und Sparkassen (Bankenverordnung, BankV; SR **952.02**), der die Stetigkeit in der

²⁰ BBI **2000** 4483

²¹ S. Art. 100 Abs. 2 am Ende.

²² Bei grösseren öffentlich-rechtlichen Körperschaften (Bund, Kantone) ist in der Regel das notwendige Fachwissen vorhanden, um fach- und sachgerechte Inventare erstellen und Bewertungen vornehmen zu können. Kommen in solchen Fällen zudem anerkannte Bewertungsregeln (Fachempfehlungen zur Rechnungslegung [FER], International Accounting Standards [IAS]) oder gesetzliche Bewertungsvorschriften zur Anwendung (Bsp. Kantonalbanken), ist eine Prüfung durch eine besonders befähigte Revisorin oder einen besonders befähigten Revisor nicht zwingend.

Darstellung und der Bewertung vorschreibt, nicht übereinstimmen, unterliegen die aus dem Inventar resultierenden stillen Reserven der Regelung von Artikel 60 Buchstabe a DBG.“

Im Zeitpunkt des Inkrafttretens des FusG gilt die oben erwähnte Ausnahme nur für Banken (**Beispiel Nr. 8 im Anhang I**).

Die Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kann nach wie vor 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 ebenfalls aktiviert werden. Eine von der Handelsbilanz abweichende Steuerbilanz kann aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips nicht geltend gemacht werden.

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.

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 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.

4.2.5.5 **Umsatzabgabe**

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6 hievor.

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 die Liquidation des bisherigen Rechtsträgers. Es findet zivilrechtlich somit eine Übertragung von Aktiven und Passiven statt.

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 I**).

4.2.6.2.2 Vorjahresverluste

Bei der Umwandlung 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 bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens in Abzug bringen (Art. 31 DBG; **Beispiel Nr. 9 im Anhang I**).

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 I**).

4.2.6.3.2 Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Der Fortbestand der Steuerpflicht kann sich bei der Umwandlung 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 Gesellschafter 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 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.

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 der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft statt. Eine spätere Erfassung der offenen und stillen Reserven (Liquidationsüberschuss) bei den Gesellschaftern oder Genossenschaftern ist nicht möglich. Der Liquidationsüberschuss unterliegt deshalb der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG; **Beispiel Nr. 9 im Anhang I**).

4.2.6.5 **Verrechnungssteuer**

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung unterliegt der Liquidationsüberschuss der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; **Beispiel Nr. 9 im Anhang I**).

4.2.6.6 ***Umsatzabgabe***

Siehe Ausführungen unter Ziffer 4.2.1.6 hievor.

4.2.6.7 ***Nicht betroffene Steuer***

- Emissionsabgabe.

4.3 Spaltung

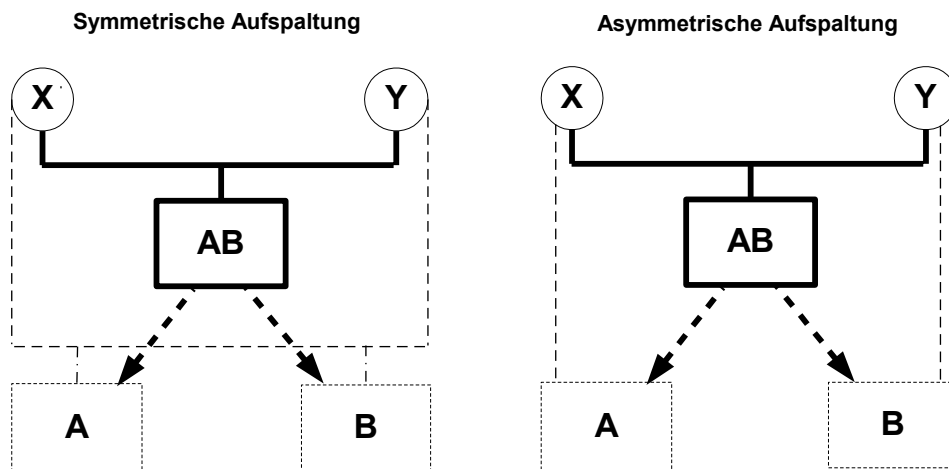
4.3.1 Tatbestände

Mittels Spaltung überträgt eine Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen die Gewährung von Beteiligungsrechten an ihre Gesellschafter (bisheriger Begriff im Steuerrecht: „vertikale Spaltung“). 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 Gesellschaftern Beteiligungsrechte zugewiesen, die vom Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung abweichen.

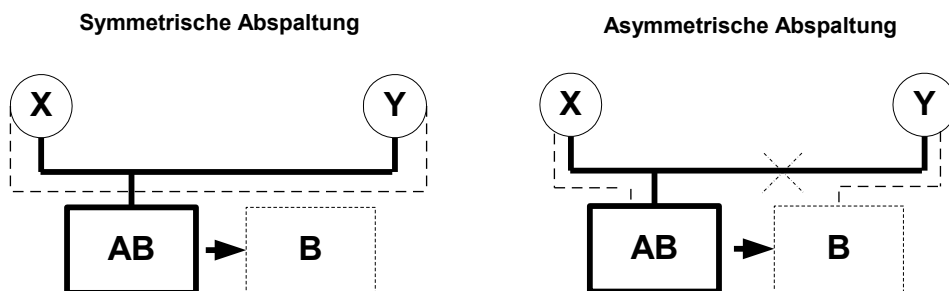
Im Weiteren wird unterschieden, ob aus einer Gesellschaft zwei neue Gesellschaften entstehen und die übertragende Gesellschaft untergeht (Aufspaltung) oder ob eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere bestehende oder neue Gesellschaft überträgt (Abspaltung).

Übersicht²³

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)



23

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

Der Effekt einer „vertikalen Spaltung“ konnte nach bisherigem Recht zivilrechtlich wie folgt bewirkt werden, was auch nach Inkrafttreten des FusG weiterhin möglich ist:

- 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 abzuspaltenden 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 abzuspaltenden Aktiven und Verbindlichkeiten zur Liberierung der Aktien der Nachfolgegesellschaft überträgt.

Nach dem FusG kann eine Spaltung im steuerrechtlichen Sinne zivilrechtlich neu wie folgt abgewickelt werden:

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

Nach dem FusG kann eine Spaltung zivilrechtlich durch eine direkte Vermögensteilung erfolgen (Auf- oder Abspaltung; Art. 29 FusG).

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 nach wie vor ein sog. "Entnahmetatbestand" vor. Dies bedeutet, dass - wenn im Gesetz nicht ausdrücklich Steuerneutralität vorgesehen ist (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) - eine Realisation der stillen Reserven vorliegt (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 hievore).

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.

Wird die rückwirkende Spaltung akzeptiert, beginnen die Steuerpflicht, die Steuerperiode und die Bemessungsperiode einer aus einer Spaltung hervorgehenden Gesellschaft mit dem vereinbarten Spaltungstichtag. 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

Auf eine gesetzliche Verankerung einer Veräußerungssperrfrist für die aus einer Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Beteiligungsrechte an der spaltenden Gesellschaft wurde bewusst verzichtet. Das Verhalten der Gesellschafter soll nach dem Willen des Gesetzgebers keine Auswirkungen auf die Gewinnsteuer haben.

4.3.2.4 Abgrenzung Spaltung - 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. 11 im Anhang I**). Jedoch ist eine entgeltliche Vermögensübertragung im Konzern steuerneutral möglich, wenn sie zwischen inländischen Konzerngesellschaften erfolgt (Art. 61 Abs. 3 DBG; vgl. Ziff. 4.5 hienach; **Beispiel Nr. 20 im Anhang I**).

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.

Eine Holdingspaltung ist nur dann steuerneutral, soweit die Grundvoraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung und 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 einen massgebenden Einfluss (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.

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 Immobilienverwaltung²⁴.

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

²⁴ Bundesrat Villiger, Ständerat 21.3.2001; Amtliches Bulletin, S. 41

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

4.3.2.9 *Abschreibungen und Rückstellungen auf übertragenen Beteiligungen*

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 20 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 Abschreibungen oder Rückstellungen auf dieser Beteiligung noch geschäftsmässig begründet sind (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, 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. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3b).

4.3.2.11 *Übertragung einer Alt-Beteiligung*

Alt-Beteiligungen, die im Rahmen einer steuerneutralen Spaltung (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) übertragen werden, behalten ihre übergangsrechtliche Qualifikation (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 3.3.4c).

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

Aus der Sicht der Gesellschafter 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 Gewinnermittlung 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 Abschreibungsbedarf. Ein solcher müsste durch eine Aufwertung der Beteiligung an der begünstigten Gesellschaft kompensiert werden (Umbuchung: Beteiligung „übernehmende Gesellschaft“ an Beteiligung „übertragende Gesellschaft“; Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3b). Für die Muttergesellschaft ergeben sich somit die gleichen Steuerfolgen, wie bei einer Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen (Tochtergesellschaften; **Beispiel Nr. 10 im Anhang I**).

4.3.2.13 *Gewinnsteuerfolgen bei Nichterfüllung des Betriebserfordernisses*

Mit dem Wegfall der nach bisheriger Praxis geltenden Veräusserungssperrfrist kommt dem Betriebserfordernis eine viel grössere Bedeutung zu. Gleichzeitig stellt das neue Recht auch Teilbetriebe den eigentlichen Betrieben gleich. 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 –vorbehältlich 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. 12 und 13 im Anhang I).*
- 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. 14 im Anhang I).*

4.3.2.14 Übernahme von Vorjahresverlusten

Bei einer Spaltung können 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 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.

4.3.2.15 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.

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 an der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Kapitalherabsetzung).

4.3.3.3 Steuerfolgen einer nicht gewinnsteuerneutralen Spaltung

Eine nicht gewinnsteuerneutrale Spaltung stellt für den Gesellschafter 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. 11 im Anhang I**).
- Stellen die durch Spaltung übertragenen Vermögenswerte keinen Betrieb dar, realisiert der Gesellschafter grundsätzlich die mit den Vermögenswerten übertragenen offenen und stillen Reserven (**Beispiele Nr. 12 und 13 im Anhang I**).
- Ist das Betriebserfordernis für die übertragende Gesellschaft nach der Spaltung nicht mehr erfüllt, realisiert der Gesellschafter grundsätzlich die offenen und stillen Reserven derjenigen Gesellschaft, die das Betriebserfordernis nicht mehr erfüllt (Gleichbehandlung mit dem umgekehrten Vorgang aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise; **Beispiel Nr. 14 im Anhang I**).

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

Bei einer Vorteilszuwendung an eine Schwestergesellschaft erhält der Gesellschafter (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 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. 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 hievor).

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.

Für grenzüberschreitende Spaltungen (Art. 163d IPRG) gelten die gleichen Grundsätze wie bei grenzüberschreitenden Fusionen (vgl. Ziff. 4.1.2.4.2 hievor).

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 an der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Kapitalherabsetzung).

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 Gesellschafter eine geldwerte Leistung im Umfang der untergehenden Reserven (Anwendung der Dreieckstheorie; vgl. Ziff. 4.1.4.4.2 hievor).

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 Abgabenumgehung erfüllt sind.

Liegt keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vor, ist die Emissionsabgabe auf dem Nennwert der neuen Beteiligungsrechte – vorbehältlich der Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG – geschuldet.

Aufgrund der Direktbegünstigungstheorie unterliegen Vorteilszuwendungen einer Schwes-tergesellschaft der Verrechnungssteuer und somit konsequenterweise nicht auch der Emis-sionsabgabe. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

4.3.6 Umsatzabgabe

Die mit einer Spaltung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatz-abgabe 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 Betriebserfordernis). Die in diesen Fällen geschuldete Umsatzabgabe wird gemäss Art. 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 gesam-ten Gutschriften an die Sacheinleger und den übernommenen Drittverpflichtungen;
- b) Wenn nicht nur steuerbare Urkunden, sondern auch andere Aktiven übernommen wer-den, auf den anteiligen Gutschriften und Drittverpflichtungen.

Im Fall b) ist es somit notwendig,

1. den Anteil der steuerbaren Urkunden an den Gesamtaktiven zu Buchwerten zu be-stimmen,
 2. den entsprechenden Anteil vom Total der Gutschriften an Sacheinleger und über-nommenen 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

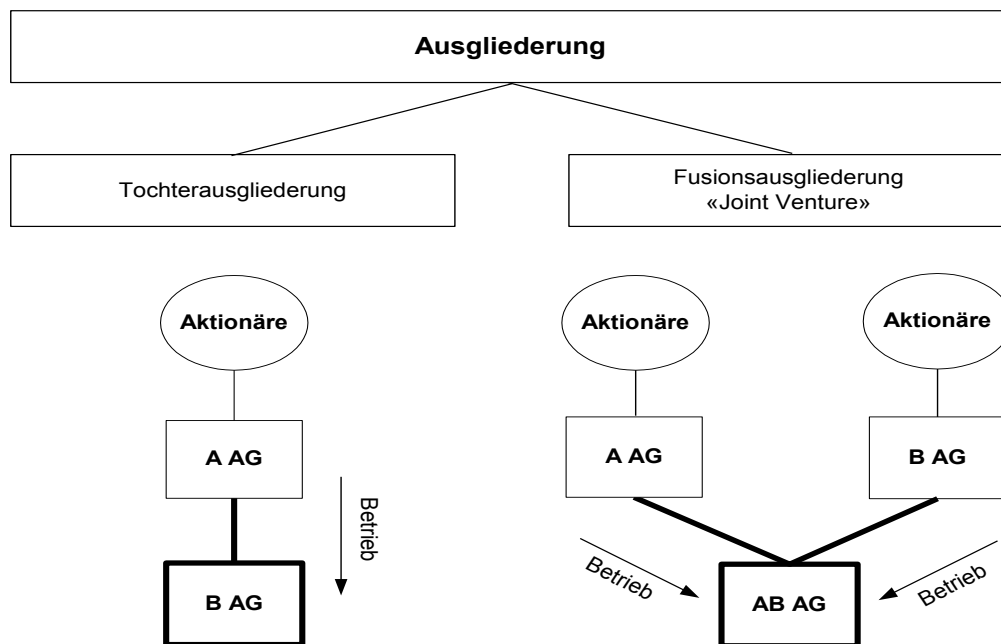
Bei der Ausgliederung überträgt eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine Gesellschaft, an der sie sich beteiligt oder bereits beteiligt ist. Die Ausgliederung von Vermögenswerten ist im FusG nicht geregelt.

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. 15 im Anhang I**).

Übersicht²⁵



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; Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3c).

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).

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. 118 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) Auscheidungsmethode gewährleistet.

4.4.1.2.4 Übertragung

Die Übertragung kann im Gegensatz zur Spaltung (vgl. Ziff. 4.3 hievor) 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 hievor). 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. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3d).

4.4.1.2.8 Auswirkung auf die übergangsrechtliche Qualifikation der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft (Alt-Beteiligung)

Die Ausgliederung von Betrieben, Teilbetrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft (Alt-Beteiligung) nach dem 31. Dezember 1996 bewirkt, dass diese Alt-Beteiligung anteilmässig zu einer Neu-Beteiligung wird. Die Quote dieser Neu-Beteiligung entspricht dem Anteil des Verkehrswertes der aus-

gegliederten Vermögenswerte am gesamten inneren Wert der Tochtergesellschaft nach erfolgter Ausgliederung (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 3.3.4d).

4.4.1.2.9 Veräusserungssperrfrist

Die übertragenen stillen Reserven unterliegen der Gewinnsteuer, soweit die übernehmende Tochtergesellschaft die übertragenen Vermögenswerte oder die übertragende Muttergesellschaft participations- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft innert fünf Jahren nach der Übertragung veräussert (Art. 61 Abs. 2 DBG; **Beispiel Nr. 16 im Anhang I**). 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 participationsrechte.

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

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

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

4.4.1.2.10 Vorjahresverluste

Bei der Ausgliederung können 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 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.

4.4.1.3 **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 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 Abgabenumgehung 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. Die Abgabeforderung wird 30 Tage nach Verletzung der Sperrfrist zur Zahlung fällig. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

4.4.1.4 **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, Stammeinlagen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung,

Genossenschaftsanteile, Partizipationsscheine und Anteile an einem Anlagefonds 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.

4.4.1.5 Nicht betroffene Steuern

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

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 Tochtergesellschaft.

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 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 (Austauschtatbestand, 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 (**Beispiele Nr. 17 und 18 im Anhang I**).

4.4.2.2.2 Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft

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).

4.4.2.2.3 Ausgliederung einer Alt-Beteiligung

Die steuerneutrale Ausgliederung einer Alt-Beteiligung auf eine in- oder ausländische Tochtergesellschaft (Neu-Beteiligung) zum Gewinnsteuerwert hat zur Folge, dass sowohl die übertragene Beteiligung als auch - allenfalls anteilmässig - die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft als Alt-Beteiligungen gelten (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 3.3.4e).

4.4.2.2.4 Veräusserungssperrfrist

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 (Austauschtatbestand). 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.

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

Die übergangsrechtlichen Bestimmungen für Alt-Beteiligungen (Art. 207a DBG) sind nur bis zum 31. Dezember 2006 anwendbar. Grenzüberschreitende Beteiligungsumstrukturierungen sind durch die steuerneutrale Ausgliederung von Beteiligungen in Verbindung mit Artikel 61 Absatz 3 DBG jedoch weiterhin möglich (Übertragung einer Beteiligung auf eine inländische Konzerngesellschaft mit anschliessender Ausgliederung auf eine ausländische Tochtergesellschaft; vgl. Ziff. 4.5 hienach).

4.4.2.2.6 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 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
- 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).

4.4.2.3 **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 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 a^{bis} 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 Kreis schreiben 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.

4.4.2.4 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.

4.4.2.5 Nicht betroffene Steuern

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

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) fasst jedoch die übertragende und die übernehmende Gesellschaft durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung zusammen (Konzern; Art. 663e 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 beherrscht (Muttergesellschaft oder Grossmuttergesellschaft; **Beispiel Nr. 19 im Anhang I**).

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 ist 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 unter einheitlicher Leitung 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 hievov).

Werden während den nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird die einheitliche Leitung 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*

Auch 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. 118 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“) beherrscht werden (**Beispiel Nr. 19 im Anhang I**). Eine Beherrschung wird angenommen, wenn die Muttergesellschaft über 50 Prozent oder mehr der Stimmrechte verfügt oder die Gesellschaften auf andere Weise unter einheitlicher Leitung zusammen fasst. 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. 19 im Anhang I**).

4.5.2.4 *Übertragung*

Die Übertragung kann im Gegensatz zur Spaltung (vgl. Ziff. 4.3 hievor) auch durch einen reinen Verkauf erfolgen (**Beispiel Nr. 20 im Anhang I**).

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 der einheitlichen Leitung eine direkte oder indirekte Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital dieser Gesellschaft besteht (Art. 61 Abs. 3 DBG; **Beispiel Nr. 21 im Anhang I**).

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 beherrscht ist und die übertragene stille Reserve indirekt in der Schweiz erhalten bleibt (Verdoppelungseffekt der stillen Reserven; **Beispiel Nr. 22 im Anhang I**). 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. 4.4.2.2.5 hievor).

Wird eine Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft übertragen, die nicht von einer inländischen Konzerngesellschaft beherrscht ist, 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 Teilabzug berechtigt. Bis am 31. Dezember 2006 ist eine solche Übertragung einer Alt-Beteiligung nach Artikel 207a Absatz 3 DBG mit Steueraufschub und nachträglicher Besteuerung als Beteiligungsertrag möglich (BGE vom 6.1.2004; wird publiziert).

4.5.2.7 *Abschreibungen und Rückstellungen auf übertragenen Beteiligungen*

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 20 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 hievor) - inwieweit allfällige Abschreibungen oder

Rückstellungen auf dieser Beteiligung noch geschäftsmässig begründet sind (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, 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 hiavor) - eine Fortführung der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der übertragenen Beteiligungen bei der erwerbenden Gesellschaft (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3b).

4.5.2.9 Übertragung einer Alt-Beteiligung

Alt-Beteiligungen, die steuerneutral auf eine inländische Konzerngesellschaft übertragen werden, behalten ihre übergangsrechtliche Qualifikation (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 3.3.4c).

4.5.2.10 Betrieb und Teilbetrieb

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

4.5.2.11 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.

4.5.2.12 Vorjahresverluste

Bei einer Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben können die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste, die auf den übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallen, auf die übernehmende Gesellschaft übertragen und 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 Übertragung eingestellt wird.

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 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 (**Beispiele Nr. 19 und 23 im Anhang I**).

4.5.2.15 Übertragung zwischen Schwestergesellschaften

Verbuchung bei der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft:

Erfolgt eine steuerneutrale Übertragung zu Lasten der offenen Reserven der übertragenden Gesellschaft, verbucht die übernehmende Schwestergesellschaft den erhaltenen Aktivenüberschuss spiegelbildlich zu Gunsten ihrer offenen Reserven.

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. 4.3.2.12 hievor und **Beispiel Nr. 10 im Anhang I**) 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 hienach). 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. Allenfalls ergibt sich aufgrund der Vorteilszuwendung für die Beteiligung an der entreicherten Gesellschaft ein Abschreibungsbedarf. Ein solcher müsste durch eine Aufwertung der Beteiligung an der begünstigten Gesellschaft kompensiert werden (Umbuchung: Beteiligung „übernehmende Gesellschaft“ an Beteiligung „übertragende Gesellschaft“; Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3b; **Beispiele Nr. 10 und 19 im Anhang I des vorliegenden Kreisschreibens**). 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 einheitliche Leitung aufgegeben wird (**Beispiel Nr. 24 im Anhang I**).

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 Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG) beginnt die Veräusserungssperrfrist am Tag der Anmeldung beim Handelsregister (Art. 73 Abs. 1 FusG).

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 einheitlichen Leitung erfolgt immer eine vollständige Besteuerung der gesamten übertragenen stillen Reserven.

Eine Sperrfristverletzung durch die Aufgabe der einheitlichen Leitung liegt vor, wenn die Muttergesellschaft die Stimmenmehrheit an der übertragenden oder der übernehmenden inländischen Konzerngesellschaft verliert und die Gesellschaften nicht auf andere Weise unter einheitlicher Leitung weiterhin zusammen fasst.

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 einheitliche Leitung 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 innert fünf Jahren 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.

4.5.3.2 Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft

Die Übertragung einer Beteiligung zum Buch- bzw. Gewinnsteuerwert auf eine ausländische Konzerngesellschaft kann verrechnungssteuerfrei erfolgen, soweit das übertragene Verrechnungssteuersubstrat vollständig bei einer inländischen Gesellschaft erhalten bleibt. Dies ist dann der Fall, wenn die ausländische Konzerngesellschaft direkt oder indirekt von einer schweizerischen Muttergesellschaft beherrscht wird (**Beispiel Nr. 22 im Anhang I**).

4.5.3.3 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 Reserven (Anwendung der Dreieckstheorie; vgl. Ziff. 4.1.4.4.2 hievor).

4.5.3.4 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.

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.

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).

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 (Gesellschafter) 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 20 Prozent und die erhaltenen Beteiligungsrechte mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft verkörpern (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 Ausschüttungs-substrat).

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).

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 Genos-

senschaften. 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 und die Gestehungskosten von Beteiligungen, die aus solchen Umstrukturierungen hervorgehen, bleiben grundsätzlich unverändert (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3a).

4.6.2.5 Austausch einer Alt-Beteiligung bei Unternehmenszusammenschlüssen

Beteiligungsrechte, die aus Unternehmenszusammenschlüssen hervorgehen, übernehmen die übergangsrechtliche Qualifikation der ausgetauschten Beteiligungsrechte (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 3.3.4b).

4.6.2.6 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. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3a).

4.6.2.7 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.

4.6.2.8 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 hievor.

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 um betriebsnotwendiges Anlagevermögen handelt und das Ersatzobjekt die gleiche Funktion hat (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 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht 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 Umfange 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, 70 und 207a 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 und das Ersatzobjekt die gleiche Funktion hat. 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 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmachen 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 i.d.R. 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 i.d.R. 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. 669 Abs. 2 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. 25 im Anhang I**).

4.7.3.8 *Gewinnsteuerwert*

Der Gewinnsteuerwert des Ersatzobjekts entspricht seinem um die steuerlich zulässige Ersatzbeschaffung (Abschreibung) herabgesetzten Erwerbspreis (**Beispiele Nr. 25 und 26 im Anhang I**).

4.7.3.9 *Gestehungskosten*

Die Gestehungskosten entsprechen dem um die steuerlich zulässige Ersatzbeschaffung (Abschreibung) herabgesetzten Erwerbspreis für das Ersatzobjekt (= Gewinnsteuerwert; **Beispiele Nr. 25 und 26 im Anhang I**).

4.7.3.10 *Wiedereingebrachte Abschreibungen*

Wiedereingebrachte Abschreibungen und Wertberichtigungen auf der veräußerten Beteiligung (Art. 62 Abs. 4 DBG) berechtigen nicht zur Ersatzbeschaffung (**Beispiel Nr. 26 im Anhang I**).

4.7.3.11 *Alt- und Neubeteiligungen*

Das Ersatzobjekt übernimmt die übergangsrechtliche Qualifikation der veräußerten Beteiligung (Art. 207a Abs. 1 DBG). Übersteigt der Erwerbspreis für das Ersatzobjekt den Veräußerungserlös für eine Alt-Beteiligung, so liegt im Umfang der zusätzlichen Investition im Verhältnis zum Erwerbspreis für das Ersatzobjekt eine Neu-Beteiligung vor (**Beispiel Nr. 26 im Anhang I**).

4.7.4 Umsatzabgabe

Die Veräußerung von steuerbaren Urkunden im Rahmen der Ersatzbeschaffung einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital an einer anderen Gesellschaft 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

Die in diesem Kreisschreiben erläuterten Änderungen im DBG, VStG und StG treten mit dem Inkrafttreten des FusG am 1. Juli 2004 in Kraft.

Das Merkblatt betreffend Anwendung von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG (Stand Ende Mai 2001) wird mit Wirkung ab 1. Juli 2004 ausser Kraft gesetzt.

Das Merkblatt betreffend die Umsatzabgabe „Weisung für Fusionen, fusionsähnliche Tatbestände, Umwandlungen und Abspaltungen mit steuerbaren Urkunden“ vom 1. April 1993 (S-02.134) wird mit Wirkung ab 1. Juli 2004 ausser Kraft gesetzt.

Noch laufende Veräußerungssperrfristen für Beteiligungsrechte, die aus einer Spaltung hervorgegangen sind, welche die Voraussetzungen nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG sowie Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG erfüllt (direkte Bundessteuer und Emissionsabgabe), sind mit Wirkung ab 1. Juli 2004 aufgehoben.

Anhang I zum Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004¹

Beispiele 1 – 26 (wenn keine anderen Angaben: Zahlen in tausend CHF)

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	<i>Seite</i>
Nr. 1: Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Ziff. 3.1)	3
Nr. 2: Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft; Sperrfristverletzung (Ziff. 3.2)	4
Nr. 3: Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft; Vorjahresverluste (Ziff. 3.2)	7
Nr. 4: Fusion: Verrechnung von Ausgleichszahlungen mit Nennwertverlusten (Ziff. 4.1.2)	9
Nr. 5: Fusion: Verwendung eigener Beteiligungsrechte (Ziff. 4.1.2)	11
Nr. 6: Absorption der Muttergesellschaft (Ziff. 4.1.6)	15
Nr. 7: Quasifusion mit zeitnaher Absorption (Ziff. 4.1.7)	17
Nr. 8: Umwandlung eines Instituts des öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft; Rechtskleidwechsel (Ziff. 4.2.5)	18
Nr. 9: Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenunternehmung; Vorjahresverluste (Ziff. 4.2.6)	20
Nr. 10: Steuerfolgen einer symmetrischen Spaltung für eine beteiligte juristische Person; Muttergesellschaft (Ziff. 4.3.2)	22
Nr. 11: Verkauf eines Betriebes zum Gewinnsteuerwert an die Schwestergesellschaft (Ziff. 4.3.2)	25
Nr. 12: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragene Vermögenswerte erfüllen das Betriebserfordernis nicht (Ziff. 4.3)	27
Nr. 13: Aufspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragene Vermögenswerte erfüllen das Betriebserfordernis nicht (Ziff. 4.3)	29
Nr. 14: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragende Gesellschaft erfüllt das Betriebserfordernis nach der Spaltung nicht mehr (Ziff. 4.3)	32
Nr. 15: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Enkelgesellschaft (Ziff. 4.4.1)	35

¹ Angepasst an das Bundesgesetz über die formelle Bereinigung der zeitlichen Bemessung der direkten Steuern bei den natürlichen Personen vom 22. März 2013 (in Kraft seit 1. Januar 2014).

Nr. 16: Ausgliederung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Ziff. 4.4.1)	38
Nr. 17: Ausgliederung von Beteiligungen (Ziff. 4.4.2)	41
Nr. 18: Verkauf einer Beteiligung an die Tochtergesellschaft (Ziff. 4.4.2)	45
Nr. 19: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf die inländische Grossmuttergesellschaft (Ziff. 4.5)	48
Nr. 20: Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Schwestergesellschaft (Ziff. 4.5)	51
Nr. 21: Übertragung einer indirekt gehaltenen Beteiligung auf die inländische Muttergesellschaft (Ziff. 4.5)	53
Nr. 22: Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft (Ziff. 4.5)	55
Nr. 23: Übertragung einer Beteiligung auf die Muttergesellschaft (Ziff. 4.5)	58
Nr. 24: Veräusserungssperrfrist bei der Übertragung eines Betriebes auf eine andere inländische Konzerngesellschaft (Ziff. 4.5)	64
Nr. 25: Teilweise vorgenommene Ersatzbeschaffung einer Beteiligung (Ziff. 4.7)	67
Nr. 26: Vollständige Ersatzbeschaffung einer Beteiligung (Ziff. 4.7)	69

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
Mobilien 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	300
		Stammkapital ²⁾	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) unversteuerte stille Reserven: 500

2) übertragenes steuerliches Eigenkapital

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

Varianten:

- a) zum Preis von 600 an einen Dritten;
- b) zum Preis von 280 an einen Dritten;
- c) zum Preis von 60 an seinen Sohn;
- d) zum Preis von 70 an seinen Sohn.

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit)

Steuerfolgen bei A. Müller

a) Verkauf zum Preis von 600 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
Privater steuerfreier Kapitalgewinn	<u>240</u>
Total Verkaufserlös	<u>600</u>

b) Verkauf zum Preis von 280 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
Privater nicht abzugsfähiger Kapitalverlust	- 80
Total Verkaufserlös	<u>280</u>

c) Verkauf zum Preis von 60 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 70 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
Privater nicht abzugsfähiger Kapitalverlust	- 290
Total Verkaufserlös	<u>70</u>

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 innert fünf Jahren 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	300
		Stammkapital	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 innert fünf Jahren 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 die Freigrenze (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG) übersteigt.

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

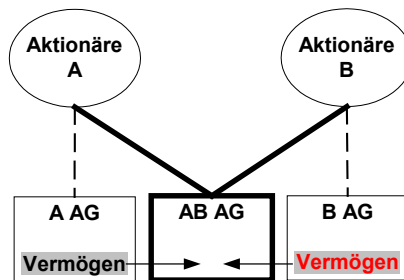
Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Emissionsabgabe bei der Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf ein Prozent des Nennwerts beschränkt. Diese Reduktion der Bemessungsgrundlage 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 die Freigrenze (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 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 2005 (Handelsregistereintrag) rückwirkend per 1. Januar 2005 durch Kombinationsfusion in die AB AG überführt.



Das Aktienkapital der A AG besteht aus 1'000 Aktien zum Nennwert von 100, dasjenige der B AG aus 1'000 Aktien zum Nennwert von je 110. Das neue Kapital der AB AG soll aus 2'000 Aktien im Nennwert von je 100 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 2005 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 Nennwertverlusten 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>
Zahlung an A Aktionäre	20'000
./. Aktienkapitalherabsetzung	- 10'000
Steuerbare Ausgleichszahlung	<u>10'000</u>

Bei den A Aktionären unterliegen somit 10'000 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 verrechnet.

Gleich wie für die direkte Bundessteuer unterliegen somit 10'000 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

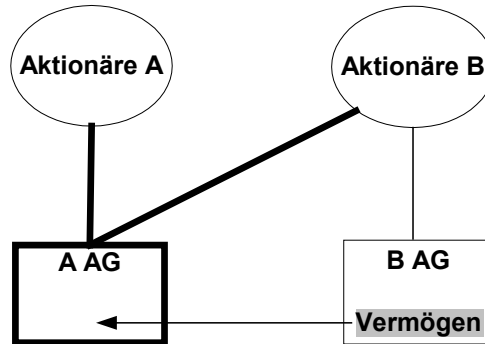
Die neuen Beteiligungsrechte an der AB AG werden in Durchführung der Fusionsbeschlüsse begründet und ausgegeben. Sie sind deshalb von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Die Ausnahme umfasst ebenfalls ein allfälliges Agio und die übertragenen stillen Reserven.

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 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⁾	1'900	Fremdkapital	1'000
Eigene Aktien ²⁾	100	Aktienkapital ³⁾	100
Total Aktiven	2'000	Reserven	900
		Total Passiven	2'000

1) keine stillen Reserven

3) 100 à nominal 1; VW pro Aktie = 10

2) 10 à nominal 1

Bilanz der B AG vor der Fusion

Aktiven ¹⁾	1'000	Fremdkapital	500
		Aktienkapital ²⁾	100
Total Aktiven	1'000	Reserven	400
		Total Passiven	1'000

1) keine stillen Reserven

2) 100 à nominal 1; VW pro Aktie = 5

Austauschverhältnis

Verkehrswert A AG

Verkehrswert B AG

=

Aktienkapital A AG

Zusatzkapital A AG

Zusatzkapital A AG

=

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

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⁾	2'900	Fremdkapital	1'500
		Aktienkapital ²⁾	150
Eigene Aktien	100	Reserven	1'350
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 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 vielmehr einen Nennwertverlust von 0,5 je B-Aktie. Der gesamte Nennwertverlust beträgt 50 (Zunahme des Totals der Reserven z.L. des untergehenden Aktienkapitals der B AG). Nach der Variante A kann dieser Nennwertverlust nicht verrechnet werden.

Verrechnungssteuer

Weder die A- noch die B-Aktionäre oder diesen nahestehende Personen erhalten Ausgleichszahlungen, Gratisaktien, Gratisnennwerterhöhungen oder sonstige Erträge zu Lasten der 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).

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

Bilanz der AB AG

Aktiven ¹⁾	2'900	Fremdkapital	1'500
		Aktienkapital ²⁾	140
		Reserven	1'260
Total Aktiven	2'900	Total Passiven	2'900

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 nur ein Teil der ausgetauschten Beteiligungsrechte aus dem Eigenbestand der übernehmenden Gesellschaft stammt, wird der entsprechende Vermögensertrag von 90 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 (Zunahme des

Totals der Reserven z.L. des untergehenden Aktienkapitals der B AG). Dieser Nennwertverlust kann 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	=	<u>- 50</u>
Abnahme der Reserven (Teilliquidationsüberschuss)			<u>40</u>

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

Abnahme der Reserven (Teilliquidationsüberschuss)	40
dividiert durch die Anzahl der abgegebenen A-Aktien	: 50
Anteiliger steuerbarer Liquidationsüberschuss pro erhaltene A-Aktie	<u>0.80</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 40 der Verrechnungssteuer. Leistungsbegünstigte sind die B Aktionäre.

Im übrigen wie Variante A.

Emissionsabgabe

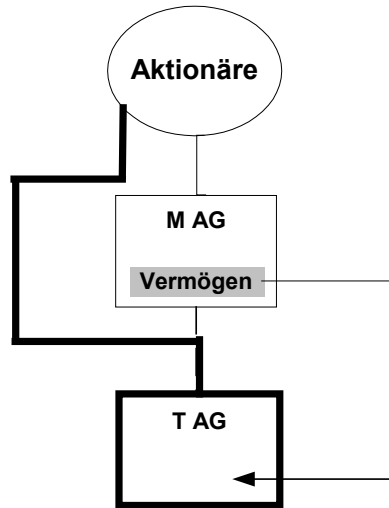
Wie Variante A.

Umsatzabgabe

Wie Variante A.

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

Die T AG übernimmt am 30. Mai 2005 rückwirkend per 1. Januar 2005 fusionsweise sämtliche Aktiven und Passiven der M AG, welche 100% der Aktien der T AG hält. Die Eintragung im Handelsregister erfolgt am 12. Juni 2005. 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
		Reserven	400
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
		Reserven	300
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
		Reserven	300
		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 2005 (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 2005 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. Der gratis erfolgte Nennwertzuwachs von 100 unterliegt der Einkommenssteuer (Vermögensertrag, Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG).

Verrechnungssteuer

Die Gratisnennwerterhöhung von 100 unterliegt nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG der Verrechnungssteuer.

Gegebenenfalls ist der Sachverhalt unter dem Aspekt der Steuerumgehung von Artikel 21 Absatz 2 VStG zu prüfen.

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 Mio. auf 25 Mio. 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 Mio.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Ein allfälliger Fusionsverlust (Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der KLEIN AG ./ Aktivensüberschuss 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 4'000'000 als Vermögensertrag der Aktionäre der KLEIN AG der direkten Bundessteuer. Gegebenenfalls erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG).

Verrechnungssteuer

Der Nennwertgewinn von 4'000'000 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 gleichkommende Zusammenschlüsse (Quasifusionen) begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Die Merkmale der Abgabeumgehung 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; Rechtskleidwechsel (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 EBK 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 Rechtskleidwechsel einer Unternehmung mit eigener Rechtspersönlichkeit und keine Sacheinlagegründung vor. Zivilrechtlich gilt im vorliegenden Fall der Zwang zur Bilanzkontinuität (Art. 24 Abs. 2 Bst. g BankV). Eine Offenlegung der stillen Reserven in einer Steuerbilanz ist daher zulässig. Dies gilt auch für den Goodwill. 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) Neu-Beteiligungen; 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 Mio. Von diesem Betrag kann die noch nicht beanspruchte Freigrenze (Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG) in Abzug gebracht werden.

Umsatzabgabe

Bei einer Umwandlung durch den Wechsel der Rechtsform (Rechtskleidwechsel; 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
Verlustvortrag ²⁾	100	Reserven	300
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. 31DBG).

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 Gesellschaftern oder Genossenschafte rn ist nicht möglich. Der Liquidationsüberschuss unterliegt deshalb der Einkommenssteuer (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG).

Steuerbarer Liquidationsüberschuss (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG):

Stille Reserven: 600 + offene Reserven: 300 ./. VV 100) 800

Verrechnungssteuer

Der Liquidationsüberschuss von 800 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).

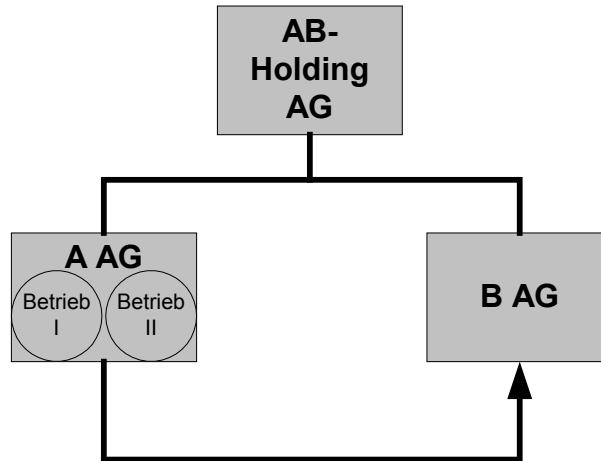
Nicht betroffene Steuer

- 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) Neu-Beteiligung; Gewinnsteuerwert: 1'000; Gestehungskosten: 1'000; Verkehrswert: 1'500

2) Alt-Beteiligung; 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. vorliegendes Kreisschreiben, Ziff. 4.3.2.12).

Bezüglich der übergangsrechtlichen Qualifikation der Beteiligungen an der A AG und der B AG führt die Spaltung zu einer Umqualifikation (KS der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 3.3.4c und Beispiel Nr. 15).

Beteiligungen vor der Spaltung

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-Beteiligung A (100%)	1'000	1'000	1'500
Alt-Beteiligung B (100%)	1'000	1'000	1'500
Total	2'000	2'000	3'000

Beteiligungen nach der Spaltung

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-Beteiligung A (100%)	1'000	1'000	1'000
Neu-Beteiligung B (25%)	0	0	500
Alt-Beteiligung B (75%)	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 abschreibt (z.B. auf 660), wird diese Abschreibung durch Beteiligungsertrag kompensiert. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung B belaufen sich dann auf 1'340. Die übergangsrechtliche Qualifikation der Beteiligungen nach der Spaltung präsentiert sich wie folgt:

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-Beteiligung A (100%)	660	660	1'000
Neu-Beteiligung B (25%)	340	340	500
Alt-Beteiligung B (75%)	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

Die Abspaltung des Betriebes II auf die B AG ist nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen.

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).

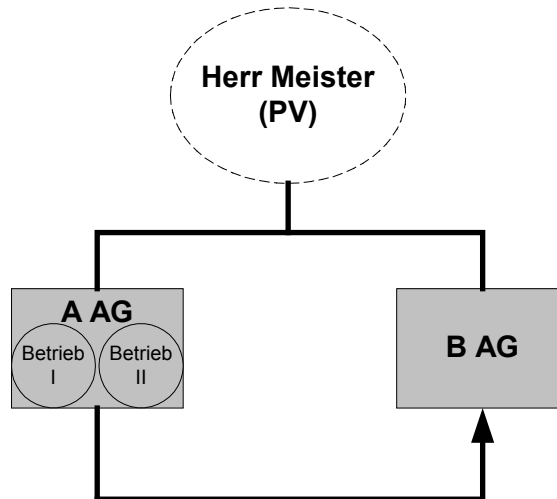
Nicht betroffene Steuer

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

**Nr. 11: Verkauf eines Betriebes zum Gewinnsteuerwert an die Schwestergesellschaft
(Ziff. 4.3.2)**

Herr 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 unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind. 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)

Herr Meister

Herr 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 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 Nachsteuerungsverfahren (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). Es ist dennoch keine Emissionsabgabe geschuldet, da keine Beteiligungsrechte begründet oder erhöht werden und die Vorteilszuwendung nicht vom Aktionär stammt (kein Zuschuss).

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist 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) veräussert werden.

In diesem Fall wäre die Umsatzabgabe 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. 12: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragene Vermögenswerte erfüllen das Betriebserfordernis nicht (Ziff. 4.3)

Herr 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.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft Herr 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
		Offene Reserven	9'000
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
		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)

Herr Spalter

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

Herr 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 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 Herr 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, ist die Emissionsabgabe auf dem Nennwert von 500, abzüglich der Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

Nicht betroffene Steuer

- Umsatzabgabe.

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

Herr 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 des ausgewiesenen Eigenkapitals der aufgelösten SPALTER AG.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft Herr 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
		Offene Reserven	9'000
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
		Offene Reserven	4'500
		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)

Herr 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 Herrn Spalter als Gesellschafter keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor.

Herr Spalter erhält aus der Aufspaltung aufgrund der Dreieckstheorie die offenen und stillen Reserven der SPALTER AG (4'500 und 3'000 = 7'500) und legt diese anschliessend in die IMMO-SPALT AG. Herr Spalter realisiert somit einen Teilliquidationsüberschuss aus seiner Beteiligung an der SPALTER AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c 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 Herr 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 offenen und stillen Reserven (anteiliger Liquidationsüberschuss; 4'500 + 3'000 = 7'500) 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 Aktienkapital (500) 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 7'500 (die auf die Gesellschaft, welche das Betriebserfordernis nicht erfüllt, 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 Aufspaltung vorliegt, ist die Emissionsabgabe auf dem Nennwert der IMMO-SPALT AG von 500, abzüglich der Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

Nicht betroffene Steuer

- Umsatzabgabe.

Nr. 14: Abspaltung einer Aktiengesellschaft; übertragende Gesellschaft erfüllt das Betriebserfordernis nach der Spaltung nicht mehr (Ziff. 4.3)

Herr 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 des ausgewiesenen Eigenkapitals der SPALTER AG wird auf die neue PRODO AG übertragen.

Ein Jahr nach der Spaltung verkauft Herr 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
		Offene Reserven	9'000
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
		Offene Reserven	4'500
		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)

Herr 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 Herrn Spalter als Gesellschafter keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor.

Herr Spalter erhält aus der Abspaltung aufgrund der wirtschaftlichen (ergebnisorientierten) Auslegung von Spaltungsvorgängen die offenen und stillen Reserven der SPALTER AG (4'500 und 3'000 = 7'500) und legt diese anschliessend wieder in die SPALTER AG (mit der neuen Funktion als Vermögensverwaltungsgesellschaft) ein. Herr Spalter realisiert somit einen Teilliquidationsüberschuss aus seiner Beteiligung an der SPALTER AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c 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 Herr 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 offenen und stillen Reserven (reinvestierter Liquidationsüberschuss; 4'500 + 3'000 = 7'500) 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 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 Verrechnungssteuer stellt jedoch - im Unterschied zur direkten Bundessteuer - auf den zivilrechtlichen Vorgang (Abspaltung des Betriebes) ab. Die geldwerte Leistung von 6'500 (die auf die PRODO AG 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 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).

Die Emissionsabgabe stellt - im Unterschied zur direkten Bundessteuer - auf die Begründung der neuen Beteiligungsrechte (Abspaltung des Betriebes) ab.

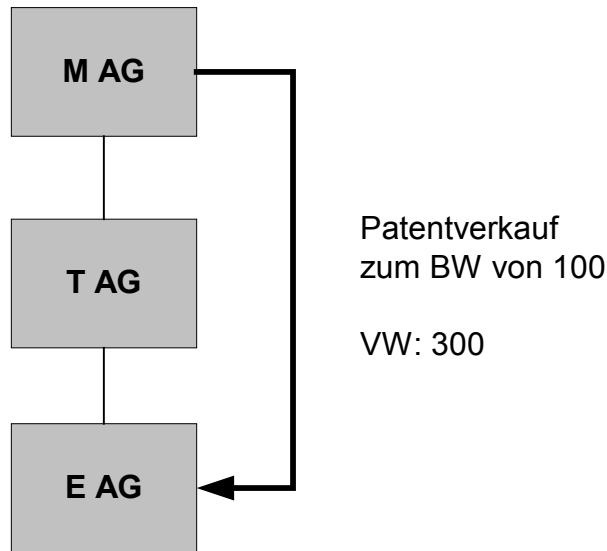
Da keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vorliegt, ist die Emissionsabgabe auf dem Nennwert der PRODO AG von 500, abzüglich der Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

Nicht betroffene Steuer

- Umsatzabgabe.

Nr. 15: 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 ENKEL AG, deren Beteiligungsrechte von der TOCHTER AG gehalten werden. Der Verkehrswert des Patentbesitzes beträgt 300. Das Patent bildet Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens der ENKEL 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	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 ENKEL AG ¹⁾	300	Fremdkapital	300
Übrige Aktiven	500	Aktienkapital	200
		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 ENKEL AG, weiter. Auch für sie ist diese verdeckte Kapitaleinlage steuerneutral. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der ENKEL AG werden nicht erhöht, sofern die fünfjährige Veräusserungssperrfrist für die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft 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 ENKEL AG geltend machen. Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der ENKEL AG werden entsprechend erhöht (Investition).

ENKEL AG

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

Im Falle einer Sperrfristverletzung kann die ENKEL AG im Umfang der Nachbesteuerung bei der MUTTER AG eine versteuerte stille Reserve auf dem erworbenen Patent geltend machen.

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochter- bzw. Enkelgesellschaft (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 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 hier vorliegenden Zuschuss geschuldet. Die Abgabeforderung wird 30 Tage nach Verletzung der Sperrfrist zur Zahlung fällig. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

Abgabeschuldnerin bei einer Sperrfristverletzung ist die ENKEL AG.

Nicht betroffene Steuern

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

**Nr. 16: 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 (Sacheinlage: 100; Verkauf: 300). 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	Reserven	300
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) stille Reserven 600

Die B AG wird wie folgt finanziert:

- AK 100
- Fremdkapital A AG 100
- Fremdkapital Dritte 200

Die A AG verwendet 200 des Verkaufserlöses zur Rückzahlung von Fremdkapital.

Zielstruktur

A AG			
Finanzanlagen	100	Fremdkapital	300
Betrieb	500	Aktienkapital	200
Beteiligung B AG ¹⁾	100	Reserven	300
Debitor B AG	100		
Total Aktiven	800	Total Passiven	800

100%

B AG			
Patente ²⁾	400	Fremdkapital	200
		Kreditor A AG	100
		Aktienkapital	100
Total Aktiven	400	Total Passiven	400

1) Gestehungskosten 100

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-prozentigen 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>- 60</u>
Realisierter Kapitalgewinn	<u>440</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	200
		Kreditor A AG	100
		Aktienkapital	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 700 oder anteiliger Buchwert von 60 zuzüglich anteilige besteuerte stille Reserven von 360)	<u>- 420</u>
Realisierter Kapitalgewinn mit Beteiligungsabzug	<u>80</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 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), abzüglich 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 Artikel 29 StG.

Abgabeschuldnerin bei einer Sperrfristverletzung ist die B AG.

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.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die A AG veräußert in diesem Fall keine Beteiligungsrechte an der durch Ausgliederung gegründeten B AG. Auch die Aufgabe der Beherrschung 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).

Die Kapitalerhöhung der B AG stellt auch für die Emissionsabgabe keine Sperrfristverletzung dar. Auch die Aufgabe der Beherrschung führt nicht zu einer nachträglichen Erhebung der Emissionsabgabe.

Nicht betroffene Steuern

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

Nr. 17: 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	Reserven	600
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000
100%			

B AG			
Beteiligungen	900	Fremdkapital	400
		Aktienkapital	200
		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. Sie ist eine Neubeteiligung. Ihr Verkehrswert beträgt 400.

Die Beteiligung der A AG an der B AG (Sitz in der Schweiz) hat Gestehungskosten von 700. Sie ist eine Neubeteiligung. 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>	600	Aktienkapital	100
		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
		<i>Agio (X AG)</i>	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Beteiligung der A AG an der B AG übernimmt die Funktion, 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 Abschreibung von 200 gilt deshalb als wiedereingebracht und ist Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes (ohne Teilungsabzug). 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 Teilungsübertragung

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-Beteiligung B AG	700	500	500
Neu-Beteiligung X AG	100	100	400
Total	800	600	900

Beteiligung der A AG an der B AG nach der Teilungsübertragung (**vor Aufrechnung** nach Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-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 auf der Beteiligung an der B AG von 200 gilt als wiedereingebracht und ist Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes der A AG (ohne Teilungsabzug). 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 800.

Beteiligung der A AG an der B AG nach der Teilungsübertragung (**nach Aufrechnung** gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-Beteiligung B AG	800	800	900
Total	800	800	900

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf eine Tochtergesellschaft gilt als steuerneutrale Umstrukturierung und ist von der Emissionsabgabe ausgenommen (bisheriger Begriff: „horizontale Spaltung“; Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Eine diesbezügliche Veräusserungssperrfrist besteht nicht.

Umsatzabgabe

Beteiligungsübertragungen auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft sind von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG). Für die Umsatzabgabe wird im FusG keine Differenzierung zwischen Tochtergesellschaften und Konzerngesellschaften gemacht.

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 Gesteuerungskosten belaufen sich auf 300. Sie ist eine Neubeteiligung.

Die Beteiligung der A AG an der B AG (Sitz in der Schweiz) hat Gesteuerungskosten 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
		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
		<i>Agio (X AG)</i>	100
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Die Beteiligung der A AG an der B AG übernimmt die Funktion, den Gewinnsteuerwert und die Gesteuerungskosten 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 von 200 auf der Beteiligung an der X AG als wiedereingebracht und ist 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 Gesteuerungskosten 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
Neu-Beteiligung B AG	500	500	700
Neu-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
Neu-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 auf der Beteiligung an der X AG von 200 gilt als wiedereingebracht und ist 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 800.

Beteiligung der A AG an der B AG nach der Beteiligungsübertragung (**nach Aufrechnung** gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG).

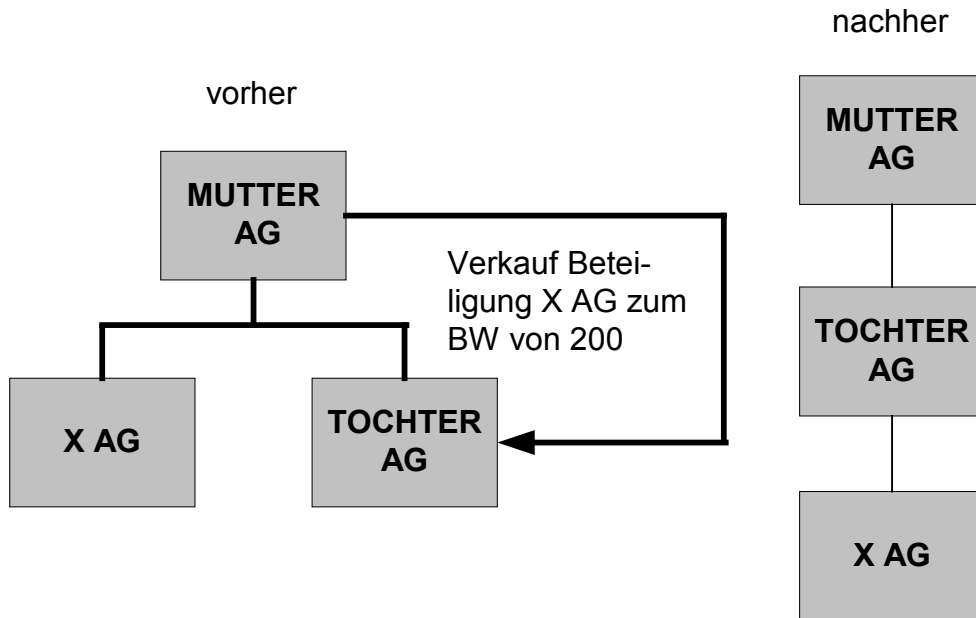
Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-Beteiligung B AG	800	800	800
Total	800	800	800

Übrige Steuern

Für die übrigen in diesem Kreisschreiben behandelten Steuern des Bundes ergeben sich die gleichen Folgen wie nach der Variante A.

Nr. 18: 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	Reserven	300
Total Aktiven	1'000	Total Passiven	1'000

1) Neu-Beteiligung; Gewinnsteuerwert: 200; Gestehungskosten: 300; Verkehrswert: 200

2) Alt-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 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, die Gestehungskosten sowie die übergangsrechtliche Qualifikation der bisher direkt gehaltenen Beteiligung (KS der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3e und 3.3.4e).

Im vorliegenden Fall verkauft die MUTTER AG ihre Beteiligung an der X AG zum Buchwert (= Gewinnsteuerwert) von 200 an ihre Tochtergesellschaft, die TOCHTER AG. Der Gewinnsteuerwert kann nicht auf die Beteiligung an der TOCHTER AG übertragen werden. Hingegen wird die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem tieferen Gewinnsteuerwert ($300 \cdot 200 = 100$) auf die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG übertragen.

Beteiligungen der MUTTER AG vor dem Beteiligungsverkauf

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Neu-Beteiligung X AG	300	200	200
Alt-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
Alt-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 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 200.

Übergangsrechtlich tritt durch den Verkauf unter den Gestehungskosten und die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibung - gleich wie bei einer Ausgliederung - ein Verdoppelungseffekt ein. Bei der Beteiligung der TOCHTER AG an der X AG handelt es sich um eine Neu-Beteiligung und auch die Beteiligung der MUTTER AG an der TOCHTER AG wird im Umfang der wiedereingebrachten Abschreibung zu einer Neu-Beteiligung.

Beteiligung der MUTTER AG an der TOCHTER AG nach dem Beteiligungsverkauf (**nach Aufrechnung** gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG).

Beteiligung	Gestehungskosten	Gewinnsteuerwert	Verkehrswert
Alt-Beteiligung TOCHTER AG	100	100	200
Neu-Beteiligung TOCHTER AG	100	100	100
Total	200	200	300

Mit dieser Lösung wird sichergestellt, dass die wiedereingebrachte Abschreibung 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). Die Beteiligung der TOCHTER AG an der X AG ist eine Neu-Beteiligung.

Emissionsabgabe

Die Ausgliederung einer Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf eine Tochtergesellschaft gilt als Umstrukturierung und ist von der Emissionsabgabe ausgenommen (bisheriger Begriff: „horizontale Spaltung“; Art. 6 Abs. 1 Bst. a^{bis} StG). Eine diesbezügliche Veräusserungssperrfrist besteht nicht.

Umsatzabgabe

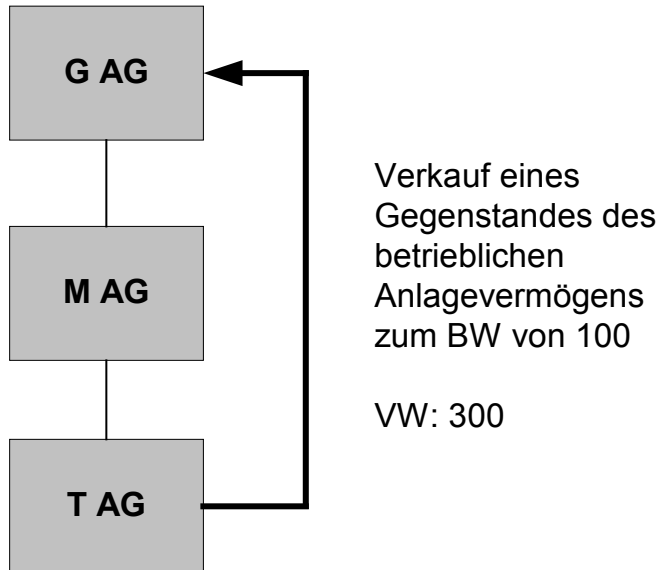
Beteiligungsübertragungen auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft sind von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG). Für die Umsatzabgabe wird im FusG keine Differenzierung zwischen Tochtergesellschaften und Konzerngesellschaften gemacht.

Nicht betroffene Steuern

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

Nr. 19: 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	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 Abschreibungsbedarf von 200 auf ihrer Beteiligung an der TOCHTER AG. Die Abschreibung auf der Beteiligung an der TOCHTER AG ist auf eine steuerneutrale Desinvestition zurückzuführen, weshalb die Abschreibung 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 Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung an der MUTTER AG ergeben würde, wäre dieser auf eine steuerneutrale Desinvestition zurückzuführen. Die handelsrechtlich vorzunehmende Abschreibung 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	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 Abschreibungsbedarf 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

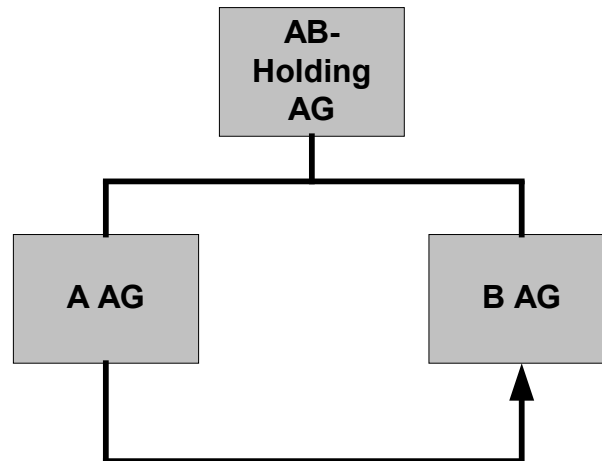
Wie Variante A.

Übrige Steuern

Für die übrigen in diesem Kreisschreiben behandelten Steuern des Bundes ergeben sich die gleichen Folgen wie nach der Variante A.

Nr. 20: 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 Patentbesitzes 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 einheitlichen Leitung), ergeben sich für sie selbst dadurch jedoch keine Steuerfolgen (Folgen einer Sperrfristverletzung: vgl. Beispiel Nr. 24 hienach).

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

Auch bei Verletzung der Veräußerungssperrfrist ist keine Emissionsabgabe geschuldet, da keine Beteiligungsrechte begründet oder erhöht werden und die Vorteilszuwendung nicht von der Aktionärin stammt (kein Zuschuss).

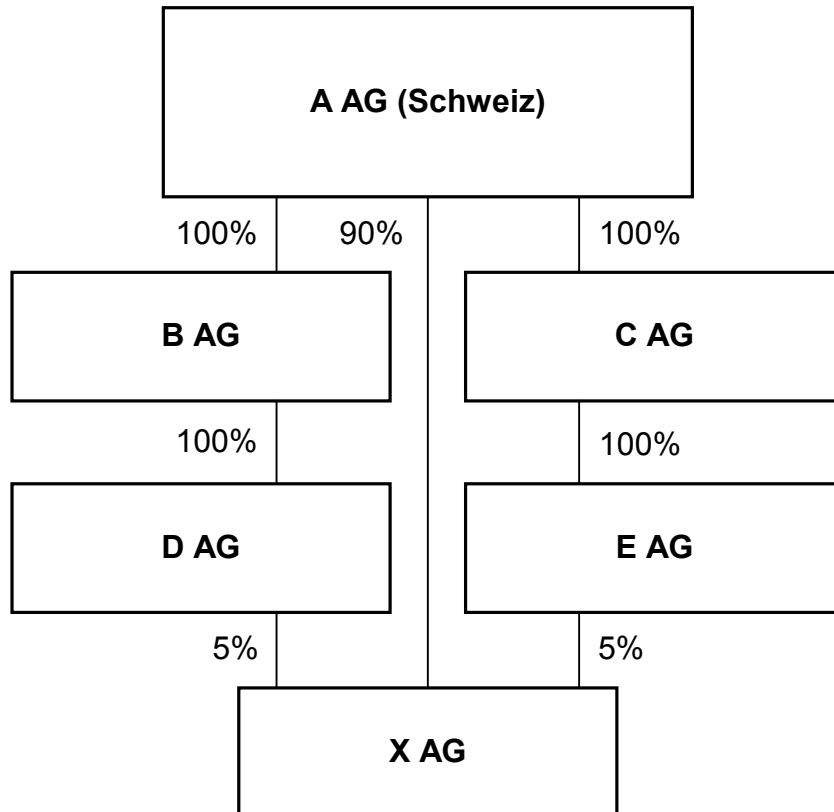
Nicht betroffene Steuern

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

Nr. 21: 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 sind unter der einheitlichen Leitung der A AG, einer schweizerischen Gesellschaft, zusammengefasst. 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) sind unter der einheitlichen Leitung der A AG zusammengefasst. 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 unter der einheitlichen Leitung eine direkte oder indirekte Beteiligung von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital 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 einheitliche Leitung der 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 auf eine inländische Konzerngesellschaft (Art. 61 Abs. 3 DBG) sind von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. j StG; vgl. dazu die Ausführungen zur direkten Bundessteuer betr. D AG und E AG).

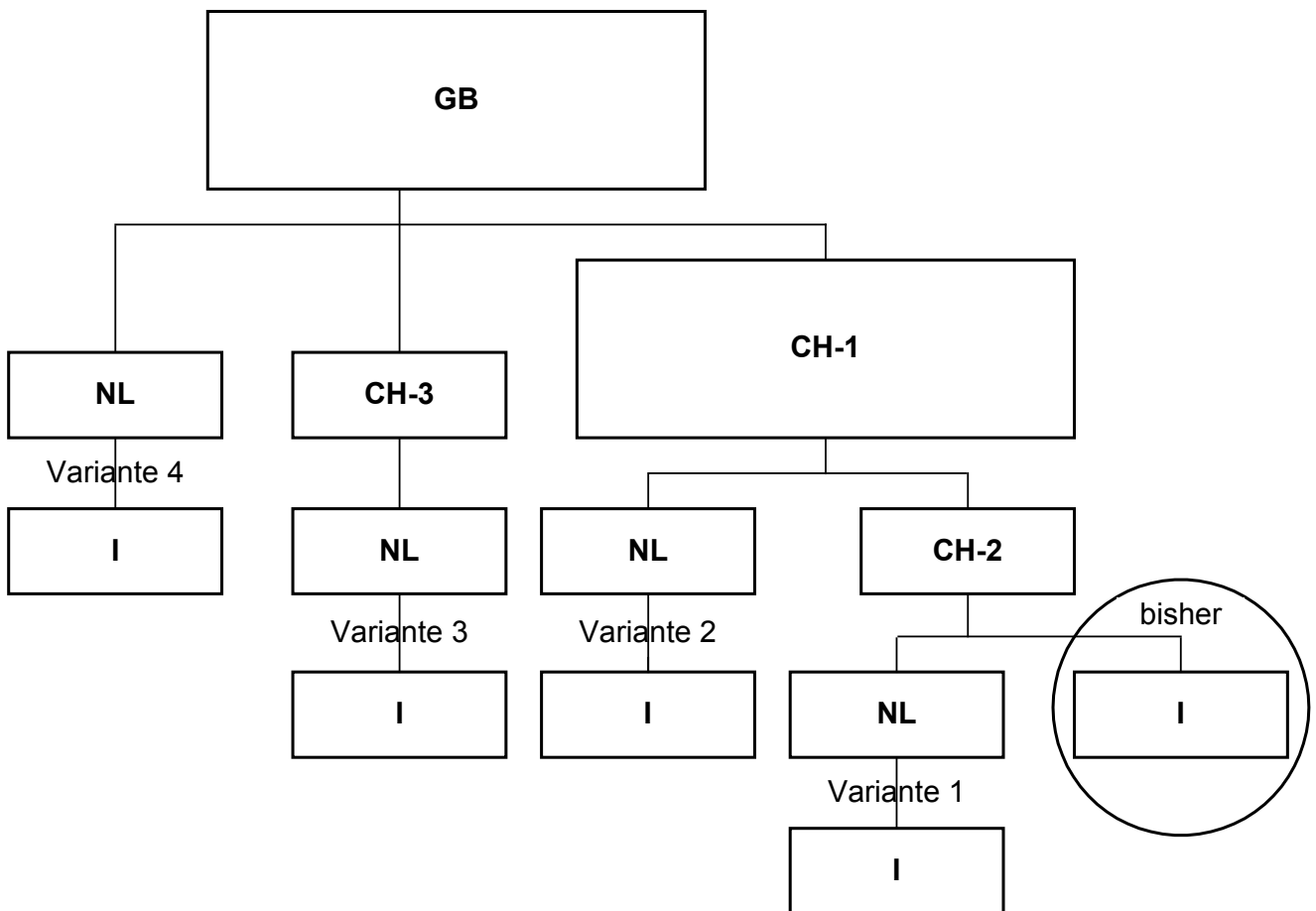
Nicht betroffene Steuern

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

Nr. 22: Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft (Ziff. 4.5)

Innerhalb eines britischen Konzerns verkauft die Kapitalgesellschaft CH-2 im Jahr 2007 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 beherrscht 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 einheitliche Leitung 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 der einheitlichen Leitung 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 der einheitlichen Leitung 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 beherrscht wird. Die latente Steuerlast (mit Teilungsabzug) 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). Bis am 31. Dezember 2006 ist eine solche Übertragung nach Artikel 207a Absatz 3 DBG mit Steueraufschub und nachträglicher Besteuerung als Beteiligungsertrag möglich (BGE vom 6.1.2004; wird publiziert).

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).

Die Übertragung einer Beteiligung zum Buch- bzw. Gewinnsteuerwert auf eine ausländische Konzerngesellschaft kann verrechnungssteuerfrei erfolgen, soweit das übertragene Verrechnungssteuersubstrat vollständig bei einer inländischen Gesellschaft erhalten bleibt. Dies ist dann der Fall, wenn die ausländische Konzerngesellschaft direkt oder indirekt von einer schweizerischen Muttergesellschaft beherrscht wird.

Dies ist bei den **Varianten 1, 2 und 3** der Fall.

Bei **Variante 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).

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. 23: Übertragung einer Beteiligung auf die Muttergesellschaft
(Ziff. 4.5)**

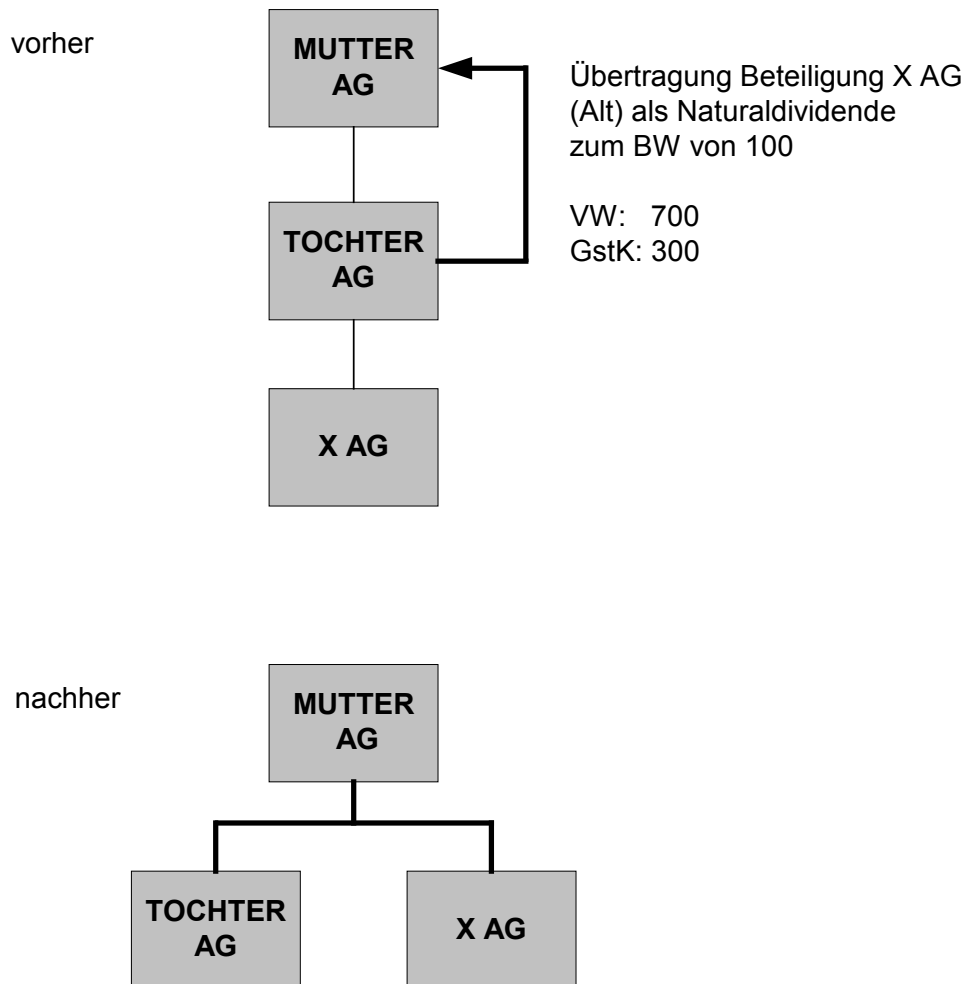
Variante A: Übertragung durch Ausschüttung

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. Die Beteiligung an der X AG ist eine Alt-Beteiligung. 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 abschreiben.

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, 70 und 207a 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 (Gestehungskosten: 300 ./.. Gewinnsteuerwert: 100). Diese Abschreibung 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 auf der Beteiligung an der X AG von 200 bereits erfasst wurde, beträgt die Aufrechnung im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) noch 400. Bei der Beteiligung an der X AG handelt es sich um eine Alt-Beteiligung. Für den noch aufzurechnenden Teil der verdeckten Gewinnausschüttung von 400 (Verkehrswert: 700 ./.. Gestehungskosten: 300 = Wertzuwachs) kann der Beteiligungsabzug deshalb nicht beansprucht werden.

MUTTER AG

Die MUTTER AG verbucht einen Beteiligungsertrag (Naturaldividende) von 100, der zum Beteiligungsabzug berechtigt. Dieser Beteiligungsertrag ist um die wiedereingebrachte und auf die MUTTER AG übertragene Abschreibung 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.

Dem Beteiligungsertrag von 300 steht ein Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung an der TOCHTER AG von 100 gegenüber, der auf eine Substanzdividende zurückzuführen ist. Die Abschreibung 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 Beteiligungsabschreibung verbleibenden Beteiligungsertrag von 200 auf 400 (Annahme: keine anderen Nettoerträge).

Die MUTTER AG hat eine verobjektivierte fünfjährige Veräußerungssperrfrist betreffend der 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 Beteiligungsabzug 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 Beteiligungsübertragung um 100 reduziert wurden (Desinvestition).

Der Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der X AG erhöht sich von 300 um die nachbesteuerten stillen Reserven von 400 auf 700.

Die Beteiligung an der X AG wird für die MUTTER AG durch die steuerliche Abrechnung zu einer Neu-Beteiligung. Deren Gestehungskosten belaufen sich 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

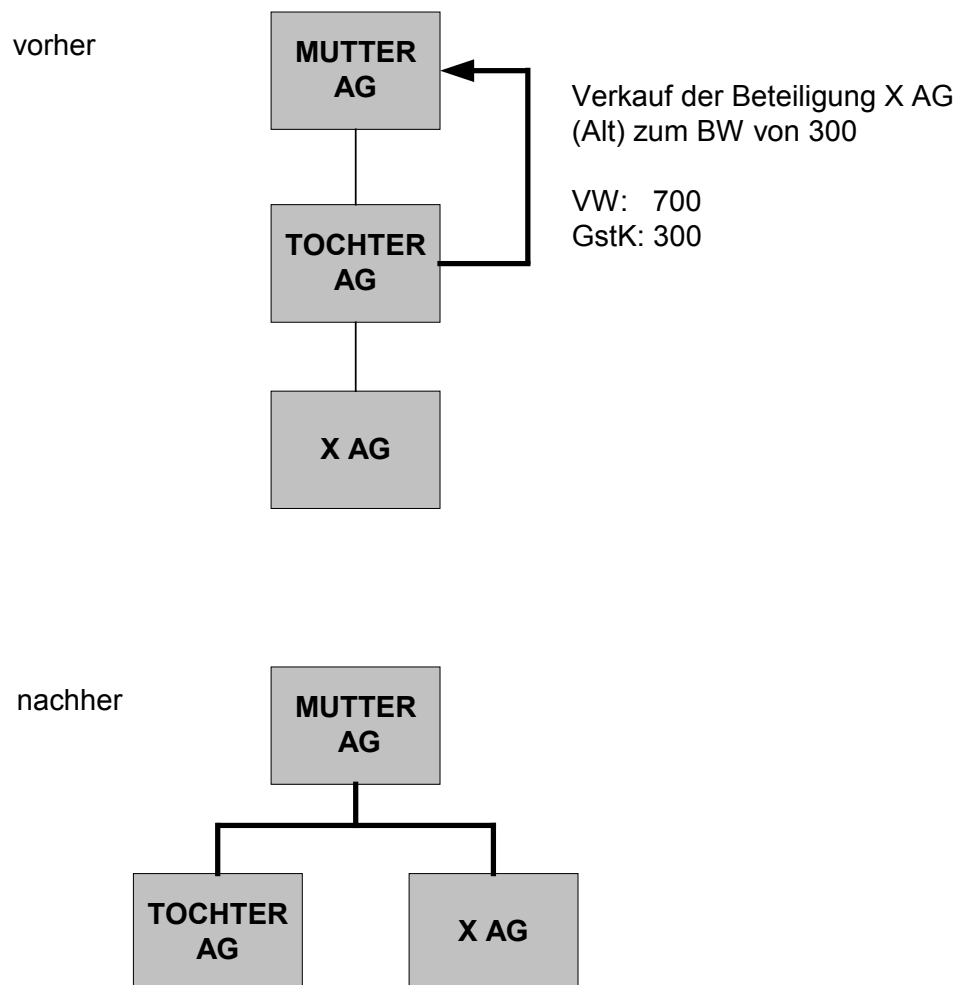
- Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus Beteiligungen im Privatvermögen);
- Emissionsabgabe.

Variante B: Übertragung durch Verkauf

Die TOCHTER AG verkauft ihre 100-%ige Beteiligung an der X AG zum Buchwert (= Gewinnsteuerwert) von 300 an ihre Muttergesellschaft, die MUTTER AG. Die Beteiligung an der X AG ist eine Alt-Beteiligung. 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 200 abschreiben.



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, 70 und 207a 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 Nachsteuerungsverfahren (Art. 151-153 DBG). Bei der Beteiligung an der X AG handelt es sich um eine Alt-Beteiligung. Für die verdeckte Gewinnausschüttung von 400 (Verkehrswert: 700 ./, Gestehungskosten: 300 = Wertzuwachs) kann der Beteiligungsabzug deshalb nicht 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 übergangsrechtliche Qualifikation der Beteiligung an der X AG (Alt-Beteiligung) wird auf die MUTTER AG übertragen.

Der unterpreisliche Verkauf der Beteiligung an der X AG führt zu einem Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung an der übertragenden TOCHTER AG von 200. Die Abschreibung 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 der 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 Nachsteuerungsverfahren (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 Beteiligungsabzug berechtigt.

Die Gestehungskosten der Beteiligung an der TOCHTER AG bleiben unverändert, da sie bereits im Zeitpunkt der Beteiligungsübertragung um 200 reduziert wurden (Desinvestition).

Der Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der X AG erhöht sich von 300 um die nachbesteuerten stillen Reserven von 400 auf 700.

Die Beteiligung an der X AG wird für die MUTTER AG durch die steuerliche Abrechnung zu einer Neu-Beteiligung. Deren Gestehungskosten belaufen sich auf 700.

Verrechnungssteuer

Wie Variante A.

Umsatzabgabe

Die Umsatzabgabe ist nur dann betroffen, wenn die übertragende oder die übernehmende Gesellschaft Effekthändler 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.

Nr. 24: Veräusserungssperrfrist bei der Übertragung eines Betriebes auf eine andere inländische Konzerngesellschaft (Ziff. 4.5)

Die A AG und die B AG sind 100%-ige Tochtergesellschaften der AB Holding AG.

Die A AG verkauft den Betrieb I für 200 (= Aktivenüberschuss zu Gewinnsteuerwerten) an die B AG.

Ausgangslage

AB Holding AG (Kanton A)			
Beteiligung A	100	Aktienkapital	200
Beteiligung B	100		

100%

100%

A AG (Kanton B)			
Betrieb I ¹⁾	200	FK	50
Finanz-		AK	100
Anlagen	200	Reserven	250

B AG (Kanton C)			
Betrieb II	400	FK	300
Patente	600	AK	200
		Reserven	500

1) Gewinnsteuerwert: 200; unversteuerte stille Reserven: 100

Varianten

- a) 3 Jahre später verkauft die B AG den Betrieb I für 350 an Dritte.
- b) 3 Jahre später verkauft die AB Holding AG 40% ihrer Beteiligung an der B AG für 400 an Dritte.
- c) 3 Jahre später verkauft die AB Holding AG 60% ihrer Beteiligung an der B AG für 600 an Dritte.
- d) 3 Jahre später verkauft die AB Holding AG die Beteiligung an der A AG für 450 an Dritte.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Spaltung nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG, für die neu keine Veräusserungssperrfrist mehr gilt, nicht erfüllt (Nichterfüllung des Betriebserfordernisses, da bei der A AG kein Betrieb verbleibt und Übertragung durch Verkauf). Da aber ein Betrieb zwischen inländischen Gesellschaften unter der einheitlichen Leitung einer anderen Gesellschaft übertragen wird, liegt jedoch eine steuerneutrale Vermögensübertragung im Konzern vor (Art. 61 Abs. 3 DBG).

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 einheitlichen Leitung der AB Holding AG. Es liegt keine Sperrfristverletzung vor.
- c) Bei einem Verkauf von 60% der Beteiligungsrechte an der B AG wird die einheitliche Leitung aufgegeben. Es liegt eine Sperrfristverletzung nach Artikel 61 Absatz 4 DBG vor. Die übertragenen stillen Reserven von 100 unterliegen der Gewinnsteuer im Nachsteu-

erverfahren. Eine anteilmässige Besteuerung der stillen Reserven ist nicht möglich. Bei der Aufgabe der einheitlichen Leitung erfolgt immer eine vollständige Besteuerung der gesamten übertragenen stillen Reserven (vgl. Ziff. 4.5.2.17).

- d) Auch bei einem Verkauf der Beteiligung der AB Holding AG an der übertragenden Gesellschaft (A AG) liegt eine Aufgabe der einheitlichen Leitung 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 einheitlichen Leitung). 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

Auch bei Verletzung der Veräusserungssperrfrist ist keine Emissionsabgabe geschuldet, da keine Beteiligungsrechte begründet oder erhöht werden und die Vorteilszuwendung nicht von der Aktionärin stammt (kein Zuschuss).

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. 25: 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	Reserven	200
Total Aktiven	600	Total Passiven	600

1) Altbeteiligung nach Art. 207a Abs. 1 DBG; 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 (Alt-beteiligung)	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) 100-%ige Alt-Beteiligung nach Art. 207a Abs. 1 DBG; Gestehungskosten: 100; unversteuerte stille Reserve: 700 (Kaufpreis 800 ./. Sofortabschreibung 700)

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer)

Nicht reinvestierter Teil des Kapitalgewinnes

Der Gewinnsteuer unterliegen die frei gewordenen, nicht mehr reinvestierten Mittel von 200. Da es sich bei der veräußerten Beteiligung um eine Alt-Beteiligung handelt, ist dieser Teil des Kapitalgewinnes voll steuerbar. Der Beteiligungsabzug (Art. 69/70 DBG) kann nicht gewährt werden.

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. 26: 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 ¹⁾	100	Reserven	200
Total Aktiven	600	Total Passiven	600

1) Altbeteiligung nach Art. 207a Abs. 1 DBG

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 (Altbeteiligung)	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)

Wiedereingebrachte Abschreibungen

Der Kapitalgewinn ist im Umfang von **400** nach Art. 62 Absatz 4 DBG voll steuerbar (Gestehungskosten von 500 abzüglich Gewinnsteuerwert von 100 = 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)

Alt-/Neu-Beteiligung der Ersatzbeteiligung - Gewinnsteuerwert - Gestehungskosten

	Gesamt		Neubeteiligung C		Altbeteiligung C	
	Fr.	%	Fr.	%	Fr.	%
Verkaufserlös	1'000				1'000	
Kaufpreis	2'000	100	1'000	50	1'000	50 von Ersatzbeteiligung
Ersatzbeschaffungsabschreibung	500		-		- 500	
Gewinnsteuerwert	1'500		1'000		500	
Gestehungskosten	1'500		1'000		500	Bisherige GK

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.