

ZF Tax & Legal

ZF Tax & Legal	1
1. Allgemeines	3
1.1.Selbstständige Erwerbstätigkeit	3
1.2.Juristische Personen	3
1.3.Substanzdividende (Desinvestition)	4
1.4.Verkauf Beteiligung	4
1.5.Ersatzbeschaffung	4
1.6.Abschreibungen	5
1.7.Berechnung Steuerrückstellung	5
1.8.Rückstellungen	5
2. Besteuerung im Konzern	5
2.1.Abschreibungen auf Beteiligungen	7
2.2.Zinslose Darlehn	7
2.3.Eigene Aktien	8
3. Privilegierte Gesellschaften	8
3.1.Gemische Gesellschaft	8
3.2.Holdinggesellschaft	8
3.3.Domizilgesellschaft	9
3.4.Prinzipalgesellschaft	9
4. Verdeckte Gewinnausschüttung	10
4.1.Dreiecksmethode (direkte Steuern)	10
4.2.Direktbegünstigungsmethode (Verrechnungssteuer)	11
4.2.1.Ausnahmen: Anwendung der Dreiecksmethode	11
5. Umstrukturierungen	11
5.1.Sanierung	11
5.1.1.Forderungsverzicht Muttergesellschaft	13
5.1.2.Forderungsverzicht Tochtergesellschaft	14
5.1.3.Forderungsverzicht Schwestergesellschaft	14
5.2.Fusion	14
5.2.1.Echte Fusion	15
5.2.2.Quasi-Fusion	16
5.2.3.Absorption einer Tochtergesellschaft (100% Beteiligung)	18
5.2.4.Sanierungsfusion	18
5.3.Spaltung	19

5.3.1.Abspaltung - Ausgliederung auf Tochtergesellschaft (100% Beteiligung)	19
5.3.2.Abspaltung auf Schwestergesellschaft (neue Gesellschaft)	20
5.4.Umwandlung	22
5.4.1.Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft	22
6. Emissionsabgabe	23
7. Liquidation	24
7.1.Liquidation einer Kapitalgesellschaft	24
7.2. Transponierung	24
7.3. Indirekte Teilliquidation	25
7.4.Mantelhandel	26
8. Verdeckte Kapitaleinlage	27
9. Versteuerte stille Reserve	27
10. Mehrwertsteuer	27
11. Mehrwertsteuer und die Abschlussprüfung	29

1. Allgemeines

1.1. Selbstständige Erwerbstätigkeit

Gewinn, Lohn und Eigenkapitalzins wird beim Inhaber zusammen mit den übrigen Einkünften mit der Einkommenssteuer erfasst. Das Geschäftskapital unterliegt zudem zusammen mit den übrigen Vermögenswerten der kantonalen bzw. Kommunalen Vermögenssteuer.

Kollektiv-, Kommandit oder einfache Gesellschaft werden ebenfalls bei den Gesellschaftern versteuert und bilden somit kein Steuersubjekt.

Merkmale selbständige Erwerbstätigkeit

Artikel 18 DBG enthält keine abschliessende Definition der selbständigen Erwerbstätigkeit. Die nachfolgenden Kriterien gelten aufgrund der Rechtsprechung für die Annahme einer selbständigen Erwerbstätigkeit:

- Tätigwerden auf eigenes Risiko
- Einsatz von Arbeit und Kapital
- Selbstgewählte Organisation
- Absicht der Gewinnerzielung
- Planmässigkeit und Dauerhaftigkeit
- Sichtbare Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr
- Für mehr als einen Auftraggeber tätig

Definition Geschäftsvermögen

Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen. Kriterium für die Zuteilung ist der überwiegende tatsächliche Nutzen. Die Überführung vom Geschäfts- in das Privatvermögen wird der Veräusserung gleichgestellt.

Die Überführung von Immobilien aus dem Geschäfts- ins Privatvermögen unterliegt folglich der Grundstückgewinnsteuer.

Dualistisches System und dBS: Einkommenssteuer auf wiedereingebrachte Abschreibungen und auf Wertzuwachs. Seit 1.1.2011 Einkommenssteuer nur noch auf den wiedereingebrachten Abschreibungen, falls ein Steueraufschub beantragt wird (Art. 18a, Abs. 1 DBG; Art. 8 Abs. 2bis StHG).

Monistisches System: Wiedereingebrachte Abschreibungen: Einkommenssteuer, Wertzuwachs keine Grundstückgewinnsteuer, da keine Veräusserung/keine Handänderung, sondern Privatentnahme.

Präponderanzmethode: hat zur Folge, dass ein gemischt genutztes Aktivum vollständig derjenigen Vermögensmasse zugeteilt wird, der es überwiegend, d.h. zu mehr als 50 %, dient.

Als gemischt genutzte Vermögenswerte kommen vor allem Liegenschaften in Betracht, die geschäftlich und privat genutzt werden.

1.2. Juristische Personen

Bund: Gewinnsteuer (8.5%)

Kanton und Gemeinde: Gewinnsteuer und Kapitalsteuer

Persönliche Zugehörigkeit: Statutarischen Sitz oder Ort der tatsächlichen Verwaltung —> unbeschränkte Steuerpflicht ausser Geschäftsbetriebe und Betriebsstätten im Ausland.

Wirtschaftliche Zugehörigkeit: Betriebsstätte (Zweigniederlassungen, Fabrikationsstätten, Werkstätten, Verkaufsstellen von mindestens 12 Monaten Dauer), Grundstücken der Schweiz,

Gläubiger oder Nutzniesser von Forderungen, die durch Grund- oder Faustpfand auf Grundstücken in der Schweiz gesichert sind) —> beschränkte Steuerpflicht.

Betriebsstätte: eine Feste Geschäftseinrichtung, in welcher die Geschäftstätigkeit ganz oder teilweise ausgeübt wird.

Keine Betriebsstätte: Kapitalanlageliogenschaft, rechtlich eigenständige Tochtergesellschaft
Grenzfälle:

- Lager eines Spediteurs: JA
- Lager eines Möbelhauses: NEIN
- Showroom ohne Verkaufsaktivitäten: NEIN
- Showroom mit Verkaufsaktivitäten: JA

Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften werden in der Schweiz nicht besteuert.

1.3.Substanzdividende (Desinvestition)

Sofern die Ausschüttung einer Substanzdividende handelsrechtlich eine Abschreibung erfordert, wird die Abschreibung mit dem Beteiligungsertrag verrechnet. Infolgedessen ist der Beteiligungsabzug nicht möglich (Art. 70 Abs. 3 DBG)

1.4.Verkauf Beteiligung

Verkauft eine im Ausland ansässige natürliche Person ihre inländische Beteiligung an eine Gesellschaft mit Sitz in der Schweiz, liegt in der Schweiz beim verkaufenden Aktionär kein steuerlicher Anknüpfungspunkt vor.

Der steuerbare Kapitalgewinn ergibt sich aus dem Verkaufspreis abzüglich dem Gewinnsteuerwert (Abschreibungen werden berücksichtigt).

1.5.Ersatzbeschaffung

Kumulative Voraussetzungen:

- Betriebsnotwendiges Anlagevermögen: Beim Ersatzobjekt muss es sich ebenfalls um ein Anlagegut handeln, das der betrieblichen Leistungserstellung dient. Es gilt eine Gesamtbetrachtung und nicht eine Betrachtung nach Anlagekategorie.
- Angemessene Frist: In der Praxis ist die Ersatzbeschaffung innert 2 Jahren vorzunehmen (es kann somit eine Rückstellung für die Ersatzbeschaffung gebildet werden, sofern die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Jahr stattfindet).
- Innerhalb der Schweiz: Eine steuerneutrale Ersatzbeschaffung ist nur innerhalb der Schweiz möglich, d.h. wenn sowohl das ersetzte wie auch das Ersatzobjekt zu einem schweizerischen Unternehmen gehören.
- Bei der Ersatzbeschaffung von unbeweglichem Vermögen durch bewegliches Vermögen ist kein Steueraufschub möglich.

Sofern der Gewinnsteuerwert der Ersatzbeschaffung über dem Verkehrswert der bisherigen Anlage liegt, führt dies zu keinen Gewinnsteuerfolgen.

Sollten stille Reserven nicht vollständig übertragen werden können, so unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen der direkten Bundessteuer sowie je nach Steuersystem der Wertzuwachs der Gewinnsteuer (dualistisches System) oder Grundstückgewinnsteuer (monistisches System).

Im Jahr 2001 wird eine Maschinenpark veräussert und der Ersatz wird erst 2003 erwartet. Es werden jedoch im Jahr 2001 bereits Lastwagen erworben, so sind die stillen Reserven auf die Lastwagen zu übertragen und dürfen nicht zurückgestellt werden bis 2003, denn es gilt die Gesamtbetrachtung und nicht eine Betrachtung nach Anlagekategorie.

1.6.Abschreibungen

Abschreibungen sind definitiv mit der Ausnahme der Abschreibungen auf Beteiligungen (siehe Abschnitt 2.1).

Die Sofortabschreibung ist nur im ersten Jahr zulässig sofern es sich nicht um eine Immobilie handelt.

Einmalerledigungsverfahren führt dazu, dass infolge zu hoher Abschreibung die handelsrechtlichen Werte und Gewinnsteuerwerten wieder identisch sind, es führt folglich zu keine Bildung von versteuerten stillen Reserven.

Die pauschalen Abschreibungssätze können nur angewandt werden, Sofern sich die Anlage im AV befinden und nicht im UV. Im UV ist eine Abschreibung nur möglich, sofern der Nachweis des tieferen Verkehrswert erbracht werden kann.

1.7.Berechnung Steuerrückstellung

Beispiel Berechnung nach Steuer

Gewinn vor Steuern: CHF 500,000

Eigenkapital: CHF 1,000,000

Gewinnsteuer Kanton ZH:	8%
Kapitalsteuer Kanton ZH:	0.75‰
Steuerfuss	232.53%
Direkte Bundessteuer:	8.5%

Annahme Rückstellung Kapitalsteuer CHF 1,552

Steuersatz (Kanton/Gemeinde sowie DBG) 27.10% $(8\% * 232.53 / 100 + 8.5\%)$

Gewinnsteuer:		
Gewinn vor Steuern	CHF 500,000	
Abzügl. Kapitalsteuer	CHF - 1,552	
Gewinn nach Kapitalsteuer	CHF 498,448	
Gewinnsteuer	CHF -106,278	$(498,448 / 127.10 * 27.10)$
Jahresgewinn	CHF 392,170	

Steuersatz nach Steuern	27.10%	Abzugsfähigkeit der Steuer noch nicht berücksichtigt
Steuersatz vor Steuern	21.32%	$(27.10\% / 127.10\%)$

1.8.Rückstellungen

Rückstellung für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens sind steuerlich nicht zulässig.

Rückstellungen für Garantieleistungen werden nur bei Produktionsunternehmen steuerlich akzeptiert.

Sind Rückstellungen steuerrechtlich nicht mehr begründet, werden sie dem steuerbaren Gewinn zuge- rechnet (Art. 63 Abs. 2 DBG). Somit liegt eine versteuerte stille Reserve vor.

2. Besteuerung im Konzern

Gesetzlich vorgegeben und gewollt ist nur die wirtschaftliche Doppelbelastung, d.h. eine Besteuerung auf Stufe der juristischen Person und auf Stufe der Anteilsinhaber.

Der Beteiligungsabzug nach Art. DBG 70 (KS 27) auf Dividenden verhindert wirtschaftliche Mehrfachbelastungen im Konzern von laufenden Ausschüttungen. Der Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinne verhindert wirtschaftliche Mehrfachbelastungen im Konzern von thesaurierten Gewinnen.

Der Beteiligungsabzug berechtigt zum Abzug von Verwaltungs- und Finanzierungskosten vom Beteiligungsertrag. Der Ertrag kann dabei sowohl eine Dividende als auch ein Ertrag aus Verkauf beinhalten.

Berechtigte Urkunden:

- inländische / ausländische Aktien
- Genossenschaftsanteil
- Partizipationsschein
- Genussschein

Voraussetzungen Beteiligungsabzug auf Dividenden:

- Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (inkl. Betriebsstätten einer ausl. Kapitalgesellschaft).
- Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital
- Beteiligung zu mindestens 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven **oder** Beteiligung hat einen Verkehrswert von mind. 1 Mio. Franken Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG

Voraussetzungen des Beteiligungsabzugs beim Verkauf von Beteiligungen

- Der Veräusserungserlös übersteigt die Gestehungskosten (Erwerbspreis) (Differenz Verkaufspreis abzüglich Gestehungskosten)
- Verkauf von mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals **oder** Anspruch auf mindestens 10 Prozent am Gewinn oder Reserven.
Fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10 Prozent, kann der Beteiligungsabzug nur beansprucht werden, wenn die verkauften Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mind. CHF 1 Mio. hatten und zuvor eine Beteiligung von mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital oder Gewinn und an den Reserven veräussert worden ist. Diese qualifizierte Teilveräusserung muss nach dem 31.12.2010 stattgefunden haben.
- Die Beteiligung war mindestens 1 Jahr im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG, Art. 28 Abs. 1bis StHG).
- Kein Missbrauch.

Der Beteiligungsabzug kann auf dem Verkaufserlös abzüglich den Gestehungskosten geltend gemacht werden (Die Gestehungskosten werden durch die Abschreibungen nicht verändert, es sei den die Abschreibungen wurden vor dem 1.1.1997 getätigt oder es handelt sich um eine Substanzdividende). Definition? Alles was seit Erwerb erwirtschaftet wird, ist keine Substanzdividende.

Nettoertrag aus Beteiligungen

- Bruttoertrag der Beteiligung
 - Abzüglich direkt zuordnungsbarer Kosten (nicht rückforderbare Steuern oder Abschreibungen im Zusammenhang mit einer Ausschüttung)
 - Abzüglich Finanzierungsaufwand (Berechnung in Prozent des Buchwertes der Beteiligung)
 - Abzüglich Verwaltungsaufwand (5 Prozent des Bruttoertrages der Beteiligung oder die tieferen effektiven Kosten)
- = Nettoertrag aus Beteiligung

Berechnung Finanzierungskosten:

- Von jeder Beteiligung ist das Verhältnis in Prozent zur gesamten Bilanzsumme zu ermitteln.
- Aufteilung sämtlicher Finanzierungskosten gemäss Erfolgsrechnung nach dem oben ermittelten Verhältnis auf jede einzelne Beteiligung.

- Für Beteiligungen, die während des Geschäftsjahres veräussert wurden, ist der anteilige Finanzierungsaufwand auf den Gewinnsteuerwert im Zeitpunkt der Veräusserung zu berücksichtigen.

Berechnung Verwaltungskosten:

Bei der Berechnung der Verwaltungskosten geht man in der Regel von einer Pauschale von 5 Prozent (Berechnungsbasis: Bruttobeteiligungsertrag abzüglich direkt zuordnungsbarer Kosten) aus.

Beteiligungen	Bruttoertrag	Verwaltungs-kosten	Finanzierungs-kosten	Netto beteiligungs-ertrag
A AG	100'000	-5'000	- 33'540	61'460
B AG	20'000	-1'000	- 22'380	- 3'380
C AG	90'000	-4'500	- 41'040	44'460
D AG	50'000	-2'500	- 16'800	30'700
Massgebender Netto-Beteiligungsertrag für Beteiligungsabzug	Nur positive Erträge addieren (ESTV KS 27 vom 17.12.2009, Ziff. 2.6.1)			136'620

Berechnung Steueraufwand:

Gewinn vor Steuern 780,000
 Nettobeteiligungserträge -136.620
 Bemessungsgrundlage (121%) 643,380

Steuern (21%) 111,661
 Gewinn vor Steuern 780,000
 Abzüglich Steuern -111,661
 Steuerbarer Jahresgewinn 668,339

Beteiligungsabzug = CHF 136,620 x 100 / 668,339 = 20.442%.

2.1.Abschreibungen auf Beteiligungen

Handelsrechtlich besteht kein Zwang, eine Beteiligung aufzuwerten, sofort die Wertberichtigung nicht mehr notwendig ist, infolge des angestiegenen Marktwertes. Steuerlich wird die Wertberichtigung jedoch dem Gewinn zugerechnet, da diese nicht mehr begründet ist.

2.2.Zinslose Darlehn

Mutter gewährt Tochter: Die Tochter weist theoretisch einen zu hohen Gewinn aus. Der Zinsverzicht stellt eine bei der Gewinnsteuer neutrale, verdeckte Kapitaleinlage (Art. 60 Bst. a DBG) dar. Kapitaleinlagen unterliegen grundsätzlich der Emissionsabgabe. Nach Praxis der ESTV wird bei periodischen Kapitaleinlagen, wie Zins- verzichte der Anteilsinhaber, keine Emissionsabgabe erhoben.

Tochter gewährt Mutter: Verzichtet die B AG auf einen Zins, findet in diesem Umfang eine Gewinnzurechnung bei der B AG statt. Es liegt eine geldwerte Leistung vor. Massgebend ist das ESTV Rundschreiben 'Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen' / 'Vorschüsse an Beteiligte'.

Schwester gewährt Schwester:

Gewinnsteuer

Der Zinsverzicht gilt als geldwerte Leistung und wird erfolgswirksam aufgerechnet. Massgebend ist das ESTV Rundschreiben 'Zinssätze für die Berechnung der geldwerten Leistungen' / 'Vorschüsse an Beteiligte'.

Verrechnungssteuer:

Die geldwerte Leistung unterliegt der Verrechnungssteuer nach Art. 4 VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV. Da es sich bei der A AG und der C AG um inländische Gesellschaften handelt, ist das Meldeverfahren möglich aufgrund Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV. Dabei ist zu klären, welche Gesellschaft aus Sicht der Verrechnungssteuer der Leistungsempfänger ist.

Zinsverzicht ohne Sanierung: Direktbegünstigungstheorie. Leistungsempfänger ist die B AG. -
Zinsverzicht mit Sanierung: Dreieckstheorie. Leistungsempfänger ist somit die A AG.

2.3.Eigene Aktien

Handelsrechtlich:

- Erwerb maximal 10 Prozent eigener Aktien, sofern genügend frei verwendbares Eigenkapital in der Höhe der dafür nötigen Mittel vorhanden ist; Art. 659 Abs. 1 OR.
- Werden im Zusammenhang mit einer Übertragungsbeschränkung Namenaktien erworben, beträgt die Höchstgrenze 20 Prozent. Die über 10 Prozent des Aktienkapitals erworbenen eigenen Namen-aktien sind innert 2 Jahren zu veräussern oder durch Kapitalherabsetzung zu vernichten; Art. 659 Abs. 2 OR
- Die Stimmrechte und die damit verbundenen Rechte ruhen; Art. 659a Abs. 1 OR.
- Eigene Aktien sind als Minusposten im Eigenkapital zu führen; Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e
- Im Anhang der Jahresrechnung: Erwerb und Veräusserung eigener Anteile und die Bedingungen, zu denen sie erworben oder veräussert wurden; Art. 959c Abs. 2 Ziff. 5 OR.

Steuerlich: siehe KS für eigene Aktien.

3. Privilegierte Gesellschaften

3.1.Gemische Gesellschaft

Als gemischte Gesellschaften gelten Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, deren Geschäftstätigkeit **überwiegend auslandsbezogen** ist (mind. 80% des Bruttoertrages und des Aufwandes für eigene oder durch Dritte erfolgte Leistungserstellung im Ausland anfällt) und die in der Schweiz nur eine untergeordnete Geschäftstätigkeit ausüben. Sie unterstehen dem kantonalen Steuerregime gemäss Art. 28 Abs. 4 StHG.

Im Gegensatz zur **Domizilgesellschaft**, welcher in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausüben, ist für gemischte Gesellschaften eine untergeordnete Geschäftstätigkeit zulässig.

Direkte Bundessteuer:

Gewinnsteuer: 8.50%

Beteiligungsabzug

Kapitalsteuer: 0.00%

Kantons- und Gemeindesteuern: Spartenerfolgsrechnung

- 1 Sparte: Erträge aus Beteiligungen (Steuerfrei, jedoch kann der Verlust nicht mit anderen Sparten verrechnet werden)
- 2 Sparte: Erträge Schweiz (ordentlicher Tarif, Verluste können mit ausländischer Tätigkeit verrechnet werden)
- 3 Sparte: Erträge Ausland (Quote von 10- 20% vom Einkommen werden besteuert, Verluste können mit ausländischer Tätigkeit verrechnet werden)

Prinzipalgesellschaften erfüllen die Bestimmungen der gemischten Gesellschaft.

3.2.Holdinggesellschaft

Voraussetzungen für das Vorliegen einer Holdinggesellschaft:

- Es muss sich um eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft handeln, deren statutarischer und tatsächlicher Zweck zur Hauptsache in der dauernden Verwaltung von Beteiligungen besteht und die in der Schweiz keine Geschäftstätigkeit ausübt.
- Die Gewinnsteuerwerte bzw. die **Verkehrswerte der Beteiligungen oder die Beteiligungserträge müssen längerfristig mindestens zwei Drittel** der gesamten Aktiven oder Erträge ausmachen. Die Wertschriften, also Beteiligungen unter 10% müssen ebenfalls berücksichtigt werden.
- Holdingzweck muss statutarisch gesichert sein und auch tatsächlich verfolgt werden.

Zulässige Nebentätigkeiten:

- Verwaltung der Holdinggesellschaft
Kapitalbeschaffung zur Finanzierung des Beteiligungserwerbes oder zur Finanzierung der Tochtergesellschaften;
- Bereitstellen eines zentralen Führungs- und Reportingsystems;
- Verwaltung und Verwertung von Immaterialgütern, sofern die Tätigkeit im Vergleich zu den beteiligungsbezogenen Aktivitäten unbedeutend ist. Im Allgemeinen ist aber auf eine unzulässige Geschäftstätigkeit zu schliessen, da die Entwicklung von Erfindungen aufgrund der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit und die Verwertung der Patente entsprechende personelle Ressourcen voraussetzen.

Direkte Bundessteuer:

Gewinnsteuer: 8.50% nach Steuer (7.80% Vorsteuersatz)

Beteiligungsabzug

Kapitalsteuer: 0.00%

Kantons- und Gemeindesteuern:

- Keine Gewinnsteuer
- Steuerfreie Thesaurierung der Holding-Gewinne, welche nicht ausgeschüttet werden
- Steuerfreie Abführung von Mittel der Tochtergesellschaft in die Holding durch die Bezahlung von Management Fees.
- Allfällige Verluste aus Beteiligungsverkäufen an Tochtergesellschaften sind jedoch ebenfalls nicht steuerwirksam (Nachteil).
- Ausschüttung von Dividenden ist steuerfrei.
- Erträge aus Immobilien werden zum ordentlichen Tarif besteuert, entsprechend können aber auch die hypothekarischen Belastungen in Abzug gebracht werden.

3.3.Domizilgesellschaft

Siehe auch 3.1.

Die Domizilgesellschaft führt in der Schweiz nur eine Verwaltungstätigkeit, aber keine Geschäftstätigkeit. Als Verwaltungstätigkeit gilt:

- Verwaltung des eigenen Vermögens
- Verwertung immaterieller Rechte
- Vermittlung von Know-how
- Fakturierung und Inkasso
- Keine eigentlichen Bürobetrieb und keine grösseren Personalaufwand.
- Handelsgeschäfte im Ausland sind erlaubt.

3.4.Prinzipalgesellschaft

Die Prinzipalgesellschaft (PG) ist eine rechtlich, wirtschaftlich und geschäftlich selbständige juristische Person, die in der Schweiz innerhalb einer internationalen Gruppe Koordinations- und Handelsfunktion in einer Prinzipalstruktur übernimmt. Dabei übernimmt die PG Verantwortung und Risiko von Aktivitäten wie Forschung und Entwicklung (F&E), Einkauf und Produktion, Marketing, Logistik, Distribution, Vermögensverwaltung und Treasury.

Die Produktion erfolgt üblicherweise im Auftrag und für Rechnung der Prinzipalgesellschaft durch Konzerngesellschaften oder Dritte (Lohnfertigung, verlängerte Werkbank) auf der Basis einer «cost plus» Entschädigung. Die Vertriebsgesellschaften über den Verkauf für die Prinzipal-Gesellschaft ausschliesslich die Funktion abschlussberechtigter Agenten (Kommissionäre) aus. Folglich sind diese Gesellschaften keine traditionellen Verkaufsgesellschaften, welche über weitreichende Aufgraben und Kompetenzen auf die von ihnen bedienten Märkte verfügen.

Die Umwandlung von traditionellen Verkaufsgesellschaften in blosse Kommissionäre, die Waren auf ausschliessliche Rechnung des Principals vertreiben und somit nicht länger weder Produkte noch Kundenrisiken übernehmen, geht nach den allgemeinen Regeln über die Festsetzung von Verrechnungspreisen im Konzern immer mit einer erheblichen Verringerung der im Land steuerbaren Gewinnmarge einher. In der Regel werden reine Kommissionäre in einer Principal-Struktur aufgrund eines Kostenaufschlags entschädigt. Die Übertragung der Verantwortlichkeiten ins Ausland wird lokal steuerrechtlich abzurechnen sein, da dadurch immaterielle Vermögenswerte verloren gehen (Lokale Exit-Kosten). Zusätzlich müssen verantwortliche Personen umgesiedelt werden.

Soweit die Aktivitäten der Vertriebsgesellschaften auf die Kommissionstätigkeit (oder auf eine dieser gleichgestellten Eigenhandelstätigkeit) entfallen, begründen solche Gesellschaften eine Betriebsstätten der Prinzipalgesellschaft (eine sog. Vertreterbetriebsstätte).

4. Verdeckte Gewinnausschüttung

Beispiele:

- Übersetzte Lohnbezüge von AN, die gleichzeitig Aktionäre oder diesen nahestehenden Personen sind
- Übersetzte Mietzinszahlungen, wenn die Gesellschaft in einer Liegenschaft eines Aktionärs eingemietet ist
- Übersetzte Kommissions-, Provisions-, Spesenzahlungen, Zinsen auf verdecktem Eigenkapital
- Erwerb von Vermögenswerten von Beteiligten zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis
- Gewährung von Krediten ohne angemessene Sicherheit —> Abschreibung der Forderung wird steuerlich nicht anerkannt
- Übernahme private Lebenskosten der Beteiligten
- Verdecktes Eigenkapital
- Bürgschaftsverpflichtung
- **Gewinnvorwegnahme**
 - Gewährung von Krediten zu sehr günstigen Zinskonditionen
 - Übertragung eines Grundstücks auf einen Beteiligten zu einem unter dem Marktwert liegenden Preis.

Folge:

Leistungen in diesen Umfang werden bei der Gesellschaft zum steuerbaren Gewinn und beim Beteiligten zum steuerbaren Einkommen gerechnet. Die Geldwerte Leistung unterliegt zudem der Verrechnungssteuer und beim Empfänger (Aktionär) der Einkommenssteuer.

Die Verrechnungssteuer 35% wird auf den Aktionär überwält (Aktionärskontokorrekt / Kreditor VST). Falls keine Überwältzen möglich ist oder keine Überwältzung erfolgt, gilt die geldwerte Leistung als 65%. —> Wickli

Rückzahlung einer verdeckten Gewinnausschüttung —> Zuweisung Kapitaleinlage.

4.1.Dreiecksmethode (direkte Steuern)

Das Unternehmen erbringt eine geldwerte Leistung an eine nahestehende natürliche Person infolge der familiären oder freundschaftlichen Beziehungen zum Aktionär. Die leistende

Gesellschaft ist in diesem Fall vorgeschobenes Schenkungsinstrument des Aktionärs. Folglich ist der Aktionär als Leistungsbegünstigter zu betrachten und es erfolgt die Zurechnung zum steuerbaren Einkommen (Versteuerung als Beteiligungsertrag → ggf. Teileinkünfteverfahren möglich).

4.2.Direktbegünstigungsmethode (Verrechnungssteuer)

Bei der Verrechnungssteuer gilt im Gegensatz zu den direkten Steuern die Direktbegünstigten Methode. Die VST wird auf die jene Person überwältzt, welche in den Genuss der steuerbaren Leistung gelangt ist und nicht auf den Aktionär. Der Rückerstattungsanspruch richtet sich deshalb nach den Voraussetzungen bei der begünstigten Person und nicht beim Beteiligten.

Als nahestehende Person gilt jede Person, welcher nach dem Willen der Anteilsinhaber eine geldwerte Leistung zufließt.

4.2.1.Ausnahmen: Anwendung der Dreiecksmethode

Sanierung einer nahestehenden Gesellschaft:

Bei der Sanierung einer Gesellschaft durch eine Schwester- oder nahestehenden Gesellschaft gilt für die VST die Dreieckstheorie, weil die Sanierung einer Notleidenden Gesellschaft als Sache des Aktionärs gilt und nicht anderer Gesellschaften. Der Sanierungsbetrag z.B. in Form eines Forderungsverzichts oder einer A-fonds-perdu-Zahlung, gilt in einem ersten Schritt als geldwerte Leistung an den Aktionär, der dann konsequenterweise einen Zuschuss in die begünstigte Gesellschaft vornimmt → Achtung: Zuschuss unterliegt der Emissionsabgabe.

Sanierungsfusion:

Dabei wird die sanierungsbedürftige Gesellschaft mit Mitteln der gesunden Schwester- oder nahestehenden Gesellschaft saniert. Die Verwendung der Reserven der gesunden Gesellschaft für die sanierungsbedürftige Gesellschaft gilt in Anwendung der Dreieckstheorie als geldwerte Leistung an den Aktionär.

Leistungen an eine nahestehende natürliche Person:

Person, welche ausschließlich aufgrund der familiären oder freundschaftlichen Beziehungen zum Aktionär der leistenden Gesellschaft in Genuss einer geldwerten Leistung kommt, gilt die Dreieckstheorie für die VST und somit ist der Aktionär Leistungsbegünstigter. Steht jedoch die Person in einer Geschäftsbeziehung (Arbeitnehmer oder Organ), gelangt die Direktbegünstigungsmethode zur Anwendung.

Leistungen an eine nahestehende, nicht vom gleichen Aktionärskreis beherrschte juristische Person:

Es kommt ebenfalls die Dreiecksmethode zur Anwendung sofern es sich nicht um eine Geschäftsbeziehung handelt. Auf Seite der empfangenen juristischen Person ist die Leistung als Zuschuss von Art. 5. Abs 2. I. a StG zu qualifizieren.

5. Umstrukturierungen

5.1.Sanierung

Voraussetzung: Echte Unterbilanz

Harmonika:

Wiedererhöhung des AK wird nicht über Sanierungskonto gebucht.

Die Kapitalherabsetzung qualifiziert als Kapitaleinlage. Eine Kapitaleinlage führt zu einem unechten Sanierungsgewinn. Gem. dem Kapitaleinlageprinzip kann diese Kapitaleinlage steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden.

Bei dem Aktion führt die Herabsetzung nicht zwingend zu einer Abschreibung. Die anschliessende Erhöhung des Kapital erhöht die Gestehungskosten und den Buchwert.

Die Wiederaufstockung des Aktienkapitals unterliegt nicht der Emissionsabgabe, sofern es sich um eine Sanierung handelt (Verrechnung bestehender Verluste) und die Leistungen der Aktionäre übersteigen CHF 10m nicht.

Sanierungsreserve:

Es handelt sich um den Saldo des Sanierungs-Kontos, nach Ausbuchung sämtlicher handelsrechtlichen Verluste. Sie dient zur Deckung der im laufenden Geschäftsjahr noch zu erwartenden Verluste. Wird die Sanierungsreserve nicht für Sanierungsleistungen verwendet, liegt eine Übersanierung vor. Wird die Sanierungsreserve nicht für Sanierungsleistungen verwendet, ist die Emissionsabgabe geschuldet

Unechte Unterbilanz: Durch offene und stille Reserven kann der Verlustvortrag ausgebucht (beseitigt) werden.

Sanierungsreserve: Überschuss dient zur Deckung zukünftiger Verluste. Wird die Reserve für andere Massnahmen als die Sanierung verwendet, ist die Emissionsabgabe geschuldet.

Anerkannte Sanierungsmassnahmen:

- Herabsetzung und anschliessende Erhöhung des Aktienkapital (erfolgsneutral)
- Umwandlung von Fremd- in Eigenkapital (erfolgsneutral)
- Forderungsverzichte von Dritten (erfolgswirksam)
- Kapitaleinzahlungen à fonds perdu durch Dritte (erfolgswirksam) oder Beteiligte (erfolgsneutral)
- Forderungsverzichte von Beteiligten (*erfolgsneutral*, falls es sich steuerlich um verdecktes Eigenkapital handelt oder das Darlehen erstmalig oder zusätzlich wegen des schlechten Geschäftsgang gewährt wurde und von unabhängigen Dritten nicht mehr gewährt worden wäre), ansonsten *erfolgswirksam*).

Nicht-anerkannte Sanierungsmassnahmen:

- Aufwertung einer Liegenschaft / Beteiligung nach OR 670
- Auflösung von stillen Reserven
- Kapitalherabsetzung
- Rangrücktritt

Echte Sanierungserträge = Gewinnsteuerwirksame Erträge

Unechte Sanierungserträge = Erfolgsneutrale Erträge

Verlustausbuchungen, welche zu Lasten des echten Sanierungsertrags vorgenommen werden, gelten als steuerlich erfolgt resp. nicht erfolgt bei unechten Sanierungserträgen.

Uecht
Unter dem Kapitaleinlageprinzip gilt der Forderungsverzicht durch den Gesellschafter, soweit er unechten Sanierungsertrag darstellt und wenn der Forderungsverzicht auf Agio verbucht wird, als offene Kapitaleinlage und kann steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden. Sofern und soweit die Reserven aus Kapitaleinlagen nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet werden, gelten sie steuerrechtlich als Kapitaleinlage. → nach Art. 6a DBG

5.1.1.Forderungsverzicht Muttergesellschaft

Handelsrechtliche Verbuchung

Echter Sanierungsgewinn:

Handelsrechtlich ist der Darlehensverzicht erfolgswirksam zu verbuchen, sowohl bei der Mutter- als auch bei der Tochtergesellschaft.

Unechter Sanierungsgewinn:

MG: Der Darlehensverzicht von CHF 5 Mio. kann handelsrechtlich erfolgswirksam abgeschrieben oder infolge Kapitaleinlage aktiviert werden.

TG: Der Darlehensverzicht kann erfolgswirksam oder direkt mit dem Eigenkapital verbucht werden.

Steuerfolgen Muttergesellschaft:

Zuerst stellt sich die Frage, ob es sich um einen **echten Sanierungsgewinn** handelt oder nicht. Sofern das Darlehen zu Marktkondition gewährt wurde und die Bonität der Tochtergesellschaft für "gut" erklärt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass es sich um einen echten Sanierungsgewinn handelt. Abschreibung der Forderung wird somit als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt.

Unechten Sanierungsgewinn:

Durch die Qualifizierung des Forderungsverzichtes als unechter Sanierungsgewinn werden zunächst der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung B AG im Umfang von CHF 5 Mio. erhöht.

Eine anschliessende Abschreibung (Beteiligung B AG) reduziert lediglich den Gewinnsteuerwert, je- doch nicht die Gestehungskosten an der B AG.

Steuerfolgen Tochtergesellschaft:

Sofern es sich um einen **echten Sanierungsgewinn** handelt, resultiert daraus ein geschäftsmässig begründeter Ertrag, welcher mit den Verlusten verrechnet wird.

Sofern eines der folgenden Kriterien erfüllt ist, handelt es sich um eine **unechten Sanierungsgewinn**. Das Darlehen ist folglich aus wirtschaftlicher Sicht eine offene Kapitaleinlage.

- wenn und soweit Gesellschafterdarlehen vor der Sanierung steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurden, oder
- bei Gesellschafterdarlehen, die erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurden und unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wären.

— » Deklaration als Reserve aus Kapitaleinlage!

Emissionsabgabe (TG):

Die Sanierungsleistung (Zuschuss/Forderungsverzicht) des Aktionärs bei einer Sanierung von der Emissionsabgabe ausgenommen, sofern Zuschuss wird mit bestehenden Verlusten verrechnet wird und die Leistung gesamthaft CHF 10m nicht übersteigen. Die Verrechnung der Sanierungsleistung mit den Verlusten führt dazu, dass keine steuerfrei rückzahlbare Reserve aus Kapitaleinlagen gebildet werden kann.

Die Sanierungsleistung des Aktionärs wird zu Gunsten der 'Reserven aus Kapitaleinlagen' verbucht (und nicht mit bestehenden Verlusten verrechnet). Somit ist Art. 6 Abs. Bst. k StG zwar nicht erfüllt und der Zuschuss unterliegt der Emissionsabgabe nach Art. 5 Abs. 2 Bst. a StG. Hingegen lebt der Zuschuss als steuerfrei rückzahlbare Kapitaleinlage weiter.

5.1.2.Forderungsverzicht Tochtergesellschaft

Sofern es sich um eine Darlehen at arm's length handelt, ist der Ertrag bei der Muttergesellschaft sowie der Aufwand bei der Tochtergesellschaft als geschäftsmässig begründeter Aufwand/Ertrag zu verbuchen.

Darlehen nicht at arm's length:

Muttergesellschaft:

Es handelt sich um eine um eine geldwerte Leistung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft. Beteiligungsabzug kann in Anspruch genommen werden.

Tochtergesellschaft:

Es handelt sich um eine geldwerte Leistung. Die Abschreibung von CHF 5 Mio. ist nicht geschäftsmässig begründet und wird steuerlich aufgerechnet.

Sofern feststeht, dass die Darlehensgewährung ganz- oder teilweise einen Non-Valeur darstellt, ist aus Sicht der Verrechnungssteuer die geldwerte Leistung im Zeitpunkt der Darlehensgewährung entstanden. Sie unterliegt der Verrechnungssteuer nach Art. 4 VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV. Es handelt sich um eine Leistung, die in einem Vorjahr fällig geworden ist. Sofern die Kriterien von Art. 24 Abs. 2 VStV erfüllt sind, kommt das Meldeverfahren nach Art. 24 Abs. 1 Bst. a VStV zur Anwendung. Die allfällig spätere Abschreibung in der Handelsbilanz stellt dann keine geldwerte Leistung mehr dar.

5.1.3.Forderungsverzicht Schwestergesellschaft

Sofern es sich um eine Darlehen at arm's length handelt, ist der Ertrag bei der Schwestergesellschaft sowie der Aufwand bei der anderen Schwestergesellschaft als geschäftsmässig begründeter Aufwand/Ertrag zu verbuchen.

Darlehen nicht at arm's length:

Muttergesellschaft:

Keine Steuerfolgen

Tochtergesellschaft (Darlehensgeber):

Bei Sanierungen zwischen verbundenen Gesellschaften kommt bei der Verrechnungssteuer die Dreieckstheorie zur Anwendung, da die Sanierung einer notleidenden Gesellschaft Sache des Beteiligungsinhabers ist. Leistungsempfängerin ist die A AG. Sofern die Voraussetzungen von Art. 24 VStV oder Art. 26a VStV oder für das internationale Meldeverfahren erfüllt sind, kann die Steuerpflicht durch Meldung erfüllt werden.

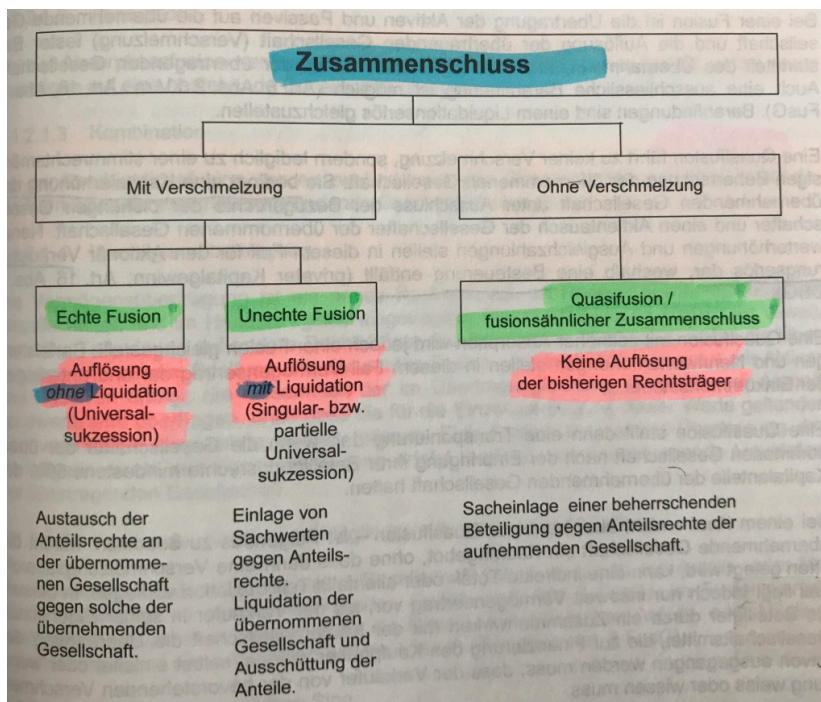
Tochtergesellschaft (Darlehensnehmer):

Das Darlehen ist 'unecht'. Steuerlich wird der Verzicht von CHF 5 Mio. als unechter Sanierungsgewinn und damit nicht erfolgswirksam qualifiziert; Art. 60 Bst. a DBG. Hingegen handelt es sich nicht um eine Einlage in die Reserven aus Kapitaleinlagen, da der Zuschuss nicht direkt durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet wurde. Zuschuss in offene Reserven. Sofern der Zuschuss CHF 10m nicht übersteigt, ist keine Emissionsabgabe geschuldet.

5.2.Fusion

Definition Fusion

Die Übernahme einer Gesellschaft durch eine andere, bereits bestehende (Absorptionsfusion) und der Zusammenschluss mehrerer Gesellschaften zu einer neuen (Kombinationsfusion) sind im FusG explizit vorgesehen (echte Fusion). Ein Sonderfall der Absorptionsfusion ist die Absorption einer Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft.



5.2.1.Echte Fusion

Berechnung Tauschverhältnis

Innerer Wert Aktien Alpha: 2,500 (Nominal 500 à 800 Stk.)

Innerer Wert Aktien Beta: 1,300 (Nominal 100 à 1,000 Stk.)

1) Tauschverhältnis: 2x Beta = 2,600

1x Alpha = 2,500

Ausgleichszahlung für jede B Aktie: 50 (Total 50,000 Mittelabfluss zu Lasten der Reserven)

2) Notwendige Kapitalerhöhung der A Gesellschaft: 500 Aktien à 500 = 2,500,000.

Tauschverhältnis ist 2 Beta Aktien für 1 Alpha. Folglich braucht es 500 Alpha Aktien für die 1000 Beta Aktien.

3) Nennwertgewinn zu Gunsten Beta Aktionäre und zu Lasten der Reserven: 150,000 (250,000 Kapitalerhöhung abzüglich 100,000 AK der Beta, da dieses bereits von den Aktionären der Beta einbezahlt).

Direkte Bundessteuer:

Alpha: Keine Steuerfolgen. Übertragung der offenen Reserven von der Beta ist eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage.

Beta: Die Übertragung der Aktien und Passiven auf die Alpha erfolgt zu den Gewinnsteuerwerte und die Steuerpflicht verbleibt in der Schweiz. Damit sind die Bedingungen für eine steuerneutrale Übertragung der *unversteuerten stillen Reserven* erfüllt.

Aktionäre der Alpha:

Die Aktionäre verzichten auf ihr Bezugsrecht, dies löst keine Steuern aus.

Aktionäre der Beta:

a) Ausgleichszahlung: Steuerbarer Vermögensertrag aus Beteiligung, soweit nicht aus der Reserve aus Kapitaleinlage stammend.

PV: nur 60% steuerbar, falls mind. zu 10% beteiligt

GV: nur 50% steuerbar, falls mind. zu 10% beteiligt

Jur. Personen: Beteiligungsabzug auf Kapitalertrag

- b) Nominalwertveränderung: Nominalwertgewinn von 150,000 unterliegt der Einkommenssteuer, da Reserven in Aktienkapital umgewandelt worden sind ausser es wurden Reserven aus Kapitaleinlagen verwendet.
 PV: nur 60% steuerbar, falls mind. zu 10% beteiligt
 GV: Nominalwertgewinn ist aus steuerlich Sicht nicht massgebend aufgrund Buchwertprinzips.

Verrechnungssteuer

Alpha:

Nominalwertgewinn und Ausgleichszahlungen unterliegen der Verrechnungssteuer, soweit sie nicht aus Reserven aus Kapitaleinlagen stammen.

Meldeverfahren bei juristischen Personen:

- Nominalwertgewinn: Ja nach Art. 24 Abs. 1 Bst. b VStV; sofern auch die Voraussetzungen nach Art. 24 Abs. 2 erfüllt sind.
- Ausgleichszahlung: Nein, wenn Beteiligung < 20%. Falls >20% Meldeverfahren nach Art. 26a VStV möglich.

Beta:

Die übertragenen Reserven sind von der VST ausgenommen.

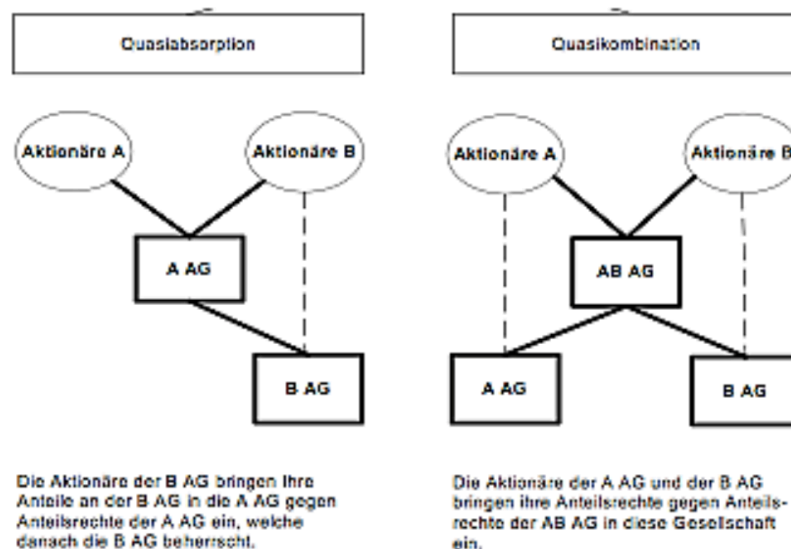
Emissionsabgabe:

Alpha:

Weil die Kapitalerhöhung der Alpha AG auf eine Fusion zurückzuführen ist, unterliegt sie nicht der Emissionsabgabe (Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG), lediglich nur soweit die Erhöhung das nominelle Kapital der übertragenen Gesellschaft nicht übersteigt.

5.2.2.Quasi-Fusion

Häufigster Fall: Die übernehmende Gesellschaft übernimmt **Beteiligungsrechte** von den übertragenden Aktionären und gibt ihnen dafür eigene Beteiligungsrechte aus. Die übernommene Gesellschaft verschmilzt nicht mit der übernehmenden, sondern wird deren Tochtergesellschaft (mind. 50%-ige Beteiligung)



Wesentlich ist bei der Quasi-Fusion, dass die übernommene Beta AG bestehen bleibt, d.h. die Aktiven, das Fremdkapital und das Eigenkapital bleiben in der Beta AG erhalten. Es findet keine Übertragung von offenen Reserven von der Beta AG in die Alpha AG statt.

Berechnung Tauschverhältnis

Innerer Wert Aktien Alpha: 2,500 (Nominal 500 à 800 Stk.)

Innerer Wert Aktien Beta: 1,300 (Nominal 100 à 1,000 Stk.)

1) Tauschverhältnis: $2 \times \text{Beta} = 2,600$

$1 \times \text{Alpha} = 2,500$

Ausgleichszahlung für jede B Aktie: 50 (Total 50,000 Mittelabfluss zu Lasten der Reserven)

2) Notwendige Kapitalerhöhung der A Gesellschaft: 500 Aktien à 500 = 2,500,000.

Tauschverhältnis ist 2 Beta Aktien für 1 Alpha. Folglich braucht es 500 Alpha Aktien für die 1000 Beta Aktien.

3) Nennwertgewinn zu Gunsten Beta Aktionäre und zu Lasten der Reserven: 150,000 (250,000 Kapitalerhöhung abzüglich 100,000 AK der Beta, da dieses bereits von den Aktionären der Beta einbezahlt).

4) Einbuchung Beteiligung (Equity) an Reserve aus Kapitaleinlage (sofern es sich nicht um eine Transponierung handelt: Wert Beteiligung ist gleich dem Aktienüberschuss der Beta. Von der Reserve aus Kapitaleinlage werden noch die Ausgleichszahlung (50,000) sowie die Kapitalerhöhung (250,000) abgezogen.

Alpha: Keine Steuerfolgen. Übertragung der offenen Reserven von der Beta ist eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage.

Beta: Es erfolgt keine Übertragung von Aktiven und Verbindlichkeiten, womit sich die Problematik der Realisierung stiller Reserven gar nicht stellt. Somit treten keine Steuerfolgen auf.

Aktionäre der Alpha:

Die Aktionäre der übernehmenden Alpha AG behalten ihre Beteiligungsrechte. Sie verzichten indes auf das Bezugsrecht anlässlich der Kapitalerhöhung. Dies löst keine Steuern aus

Aktionäre der Beta:

a) Ausgleichszahlung:

PV: Steuerfreie Kapitalgewinn

GV: Die Ausgleichszahlung qualifiziert als Kapitalgewinn und ist steuerbar. Ist die Beteiligungsquote mindestens 10%: Steuerbar zu 50%; Art. 18b Abs. 1 DBG.

Jur. Person: Die Ausgleichszahlung qualifiziert als Kapitalgewinn und ist steuerbar. ggf. Beteiligungsabzug.

b) Nominalwertveränderung:

PV: Der Nennwertzuwachs wird steuerlich gegenüber einer Fusion unterschiedlich behandelt, da er nicht mit einer Umwandlung von Gesamtreserven in Aktienkapital verbunden ist. Der Nennwertzuwachs bei einer Quasi-Fusion unterliegt nicht der Einkommenssteuer.

GV: Nominalwertgewinn ist aus steuerlich Sicht nicht massgebend aufgrund Buchwertprinzips.

Verrechnungssteuer

keine Verrechnungssteuer Folgen

Emissionsabgabe:

Alpha:

Weil die Kapitalerhöhung der Alpha AG auf eine Fusion zurückzuführen ist, unterliegt sie nicht der Emissionsabgabe (Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG), lediglich nur soweit die Erhöhung das nominelle Kapital der übertragenen Gesellschaft nicht übersteigt.

5.2.3. Absorption einer Tochtergesellschaft (100% Beteiligung)

Keine Kapitalerhöhung notwendig, da bereits zu 100% am Kapital der TG beteiligt. Die Absorption erfolgt unter erleichterten Bedingungen nach Art. 23 und 24 FusG.

Direkte Bundessteuer (MG):

Nettoaktiven der TG:	4,320,000
- Beteiligungswert der TG bei MG:	2,000,000
= Fusionsgewinn-/ (verlust):	2,320,000

Fusionsgewinn stammt aus den offenen Reserven (Übrige Reserven und Reserven aus Kapitaleinlagen) der TG und ist steuerbarer Beteiligungsertrag (Art. 61 Abs. 5 DBG). Dieser Gewinn ist den übrigen Reserven zuzuweisen. Die Reserven aus Kapitaleinlagen i.S.v. Art. 20 Abs. 3 DBG der TG gehen verloren.

Beteiligungsabzug kann auf dem Wert geltend gemacht werden, der die Gestehungskosten übersteigt (CHF 4'320'000 – CHF 2'000'000 = CHF 2'320'000).

Wiedereingebrachte Abschreibungen können nicht in den Beteiligungsabzug einberechnet werden, falls die Beteiligung einmal abgeschrieben worden ist. Ebenfalls berechtigt ein Aufwertungsgewinn der Beteiligung nach OR 670 nicht zum Beteiligungsabzug.

Direkte Bundessteuer (TG):

Keine Steuerfolgen, wenn die Gewinnsteuerwerte der B AG von der A AG übernommen werden und die Steuerpflicht der A AG in der Schweiz fortbesteht. Gesetzliche Grundlage bildet Art. 61 Abs. 1 DBG. **Nicht massgebend** bei der untergehenden Gesellschaft sind betriebliche Einheit, unveränderte Beteiligungsverhältnisse und Sperrfrist von 5 Jahren.

Verrechnungssteuer (MG)

Kein Tatbestand.

Verrechnungssteuer (TG)

Nach Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG sind Reserven von der VST ausgenommen, die bei einer Fusion in die aufnehmende Gesellschaft übergehen. Nehmen jedoch die Reserven ab, da der Buchwert der Beteiligung bei der MG das Aktienkapital der TG übersteigt, würde dies grundsätzlich der VST unterliegen, es sei den, die TG hat noch Reserven aus Kapitaleinlage zur Verfügung. Ansonsten würde man von einem **verrechnungssteuerlichen Fusionsverlust** sprechen.

Emissionsabgabe (TG & MG)

Kein Tatbestand.

Fusionsverlust

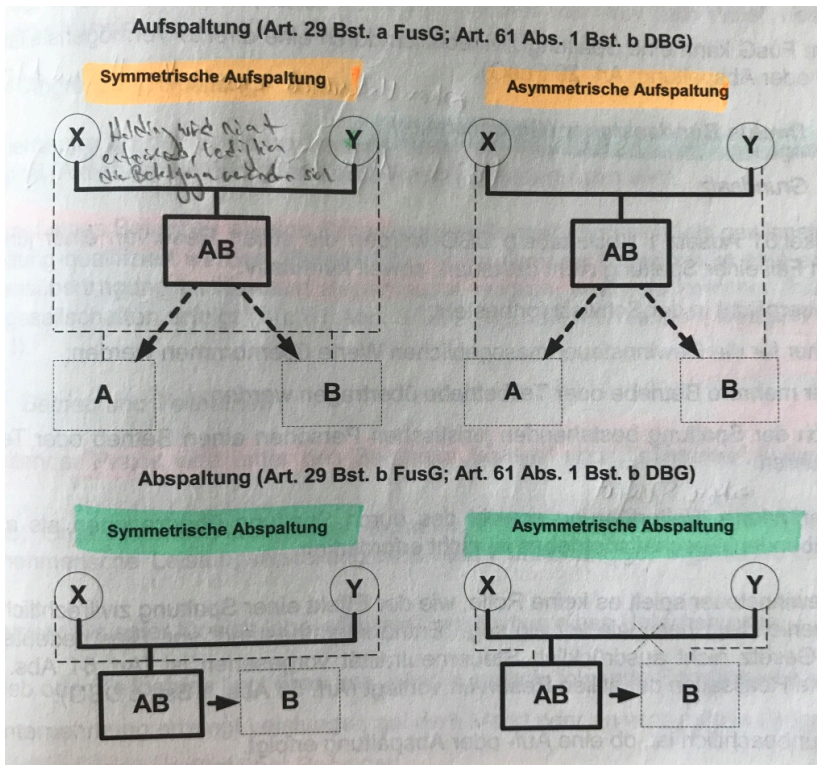
Resultiert aufgrund der Buchwerte ein Verlust, so stellt sich die Frage, ob dieser Fusionsverlust echt ist oder nicht. Resultiert aus den inneren Werten der Aktien ein Fusionsgewinn, so ist der ausgewiesene Fusionsverlust unecht und kann nicht erfolgswirksam ausgebucht werden nach Art. 61 Abs. 5 DBG.

5.2.4. Sanierungsfusion

Eine Gesellschaft welche sich in einem hälftigen Kapitalverlust oder Überschuldung befindet, kann mit einer anderen Gesellschaft nur fusionieren, wenn diese über frei verwendbares Eigenkapital im Umfang der Unterdeckung verfügt. Dies sollte auch im Zeitpunkt der Fusion der Fall sein und nicht nur auf Basis der letzten Jahresrechnung. Diese Voraussetzung entfällt, sofern ein Gläubiger, welcher an der Fusion beteiligt ist, einen Rangrücktritt ausstellt.

Nach der Fusion darf die neue Gesellschaft keinen Kapitalverlust aufweisen, da dies nicht Sinn und Zweck der Fusion ist. Eine Fusion mit Verlust ist nur dann möglich, wenn ein Rangrücktritt vorliegt.

5.3. Spaltung



Aufspaltung: Aus einer Gesellschaft werden zwei Neue gegründet

Abspaltung: Ein Teil aus einer Gesellschaft wird in eine Neue übertragen – alte bleibt bestehen.

5.3.1. Abspaltung - Ausgliederung auf Tochtergesellschaft (100% Beteiligung)

Die Ausgliederung fällt nicht unter die Bestimmungen der Spaltungsnormen von Art. 29 FusG. Sie kann zivilrechtlich wie folgt realisiert werden:

- Vermögensübertrag (Art. 69 - 77 FusG)
- Sacheinlage
- Verkauf

Aufstellung Bilanz

MG: Reserven und AK bleiben unverändert bei der MG. Die Gestehungskosten der Beteiligung an der TG entsprechen dem Aktivenüberschuss der übertragenen Aktiven/Passiven (ohne Berücksichtigung der stillen Reserven).

TG: Die Reserven resultieren als Residualwert. Diese können als Reserve aus Kapitaleinlage deklariert werden.

Direkte Bundessteuer (MG):

Die Ausgliederung von Vermögenswerten auf die Beta AG ist steuerneutral, wenn nachfolgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- Übernahme der Aktiven und Passiven zu den bisher massgebenden Gewinnsteuerwerten (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- bei den übertragenen Vermögenswerten handelt es sich um Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- bei der übernehmenden Gesellschaft handelt es sich um eine inländische Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);

- die übertragenen Vermögenswerte und die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft werden während den der Ausgliederung nachfolgenden 5 Jahren nicht veräussert (Art. 61 Abs. 2 DBG).

Folgen bei der Verletzung der Sperrfrist von 5 Jahren:

Besteuerung der stillen Reserven:	Beteiligung / a.o. Erfolg
Verkaufserlös	Cash / Beteiligung
Buchgewinn	Beteiligung Beta AG / a.o. Erfolg

Direkte Bundessteuer (TG):

Steuerneutrale Kapitaleinlage gem. Art. 60 Bst. DBG.

Folgen bei der Verletzung der Sperrfrist von 5 Jahren:

Die bei der Alpha AG besteuerten stillen Reserven von CHF 800'000 können erfolgsneutral als versteuerte stille Reserven geltend gemacht (Art. 61 Abs. 2 DBG) oder in der Handelsbilanz als übrige Reserve, jedoch nicht als Reserve aus Kapitaleinlagen i.S.v. Art. 20 Abs. 3 DBG ausgewiesen werden.

Verrechnungssteuer (MG & TG):

Kein Tatbestand.

Emissionsabgabe (MG):

Keine Nennwertbegründung noch Zuschuss, daher liegt kein Tatbestand vor.

Emissionsabgabe (TG):

Die für die Gewinnsteuer geltenden Voraussetzungen für eine steuerneutrale Ausgliederung gelten auch für die Emissionsabgabe. **Nicht abgabebefreit** ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft, der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem ESTV KS 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind.

Bei **Verletzung der 5jährigen Veräusserungssperrfrist** ist die Emissionsabgabe anteilmässig geschuldet auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses abzüglich einer allfälligen Freigrenze von CHF 1m.

Berechnung erfolgt wie folgt, falls eine Verletzung der Sperrfrist stattfand:

Die volle Verrechnung

Aktienkapital

+Reserven

+stille Reserven

= Total

abzüglich Freibetrag

Zwischentotal

Nettobetrag nach Abzug der Emission (Betrag X / 101 x 100)

Davon 1% Emissionsabgabe * Veräusserte Beteiligungsquote

5.3.2.Abspaltung auf Schwestergesellschaft (neue Gesellschaft)

Ein Betriebsteil der Alpha AG (TG der Holding) soll auf die neu zu gründende Beta übertragen werden. Dies kann mittels

Aufstellung Bilanz

Alpha: Reserven bilden den Residualwert.

Beta: Reserven bilden den Residualwert (Verdeckte Kapitaleinlage vor, welche steuerneutral ist (Art. 60 Bst. a DBG).

Direkte Bundessteuer (Holding):

Die Holding wird durch die vorliegende symmetrische Abspaltung nicht entreichert. Es findet bloss eine Umlagerung der Werte von der einen zur anderen Beteiligung statt. Es ist zu untersuchen, ob der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der Alpha AG mit der Entreichung aufgrund der Abspaltung angepasst werden muss.

Bilanzierungsmöglichkeiten der Beteiligung Alpha und Beta bei der Holding:

Annahme: Beteiligung Alpha war bei der Holding zu 500,000 bilanziert (Gestehungskosten = AK der Alpha)

Variante 1:

<i>Beteiligung</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>Gewinnsteuerwert</i>	<i>Gestehungskosten</i>
<i>Alpha AG</i>	<i>2'000'000</i>	<i>499'999</i>	<i>499'999</i>
<i>Beta AG</i>	<i>1'400'000</i>	<i>1</i>	<i>1</i>

Variante 2 (Prozentual zum Verkehrswert (Nettoaktiven + stille Reserven)):

<i>Beteiligung</i>	<i>Verkehrswert</i>	<i>Gewinnsteuerwert</i>	<i>Gestehungskosten</i>
<i>Alpha AG</i>	<i>2'000'000</i>	<i>295'000</i>	<i>295'000</i>
<i>Beta AG</i>	<i>1'400'000</i>	<i>205'000</i>	<i>205'000</i>

Direkte Bundessteuer (Alpha):

Die Abspaltung eines Teilbetriebes auf die Beta AG ist steuerneutral, wenn nachfolgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- Übernahme der Aktiven und Passiven zu den bisher massgebenden Gewinnsteuerwerten (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- es wird ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG);
- die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen führen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiter (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG).

Weitere Hinweise

Es besteht keine Veräusserungs-Sperrfrist von 5 Jahren bei einer Spaltung.

Direkte Bundessteuer (Beta):

Kein Tatbestand - verdeckte Kapitaleinlage vor, welche steuerneutral ist (Art. 60 Bst. a DBG).

Verrechnungssteuer (Holding & Beta):

Kein Tatbestand.

Verrechnungssteuer (Alpha):

Offene Reserven der Alpha werden in Aktienkapital der Beta umgewandelt. Dies wird durch die ESTV als ein der Gratiskapitalerhöhung gleichzusetzender Vorgang beurteilt und unterliegt somit der Verrechnungssteuer sow

eit keine Reserven aus Kapitaleinlagen i.S.v. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG in AK umgewandelt worden wären, würden diese nicht der Verrechnungssteuer unterliegen.

Emissionsabgabe (Holding & Alpha):

Nennwertbegründung und Zuschuss unterliegen grundsätzlich der Emissionsabgabe (vgl. Art. 5 StG). Aufgrund Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG ist die Abspaltung von der Emissionsabgabe ausgenommen. Die für die Gewinnsteuer geltenden Voraussetzungen für eine steuerneutrale Abspaltung gelten auch für die Emissionsabgabe.

Veräusserung von Finanzanlage und Maschinen nach der Abspaltung

Direkte Bundessteuer (Holding):

Bei der XY Holding AG treten keine Steuerfolgen ein. Sie unterliegt für Umstrukturierungstatbestände der modifizierten Dreieckstheorie.

Direkte Bundessteuer (Alpha):

Keine Steuerfolgen.

Direkte Bundessteuer (Beta):

Finanzanlagen können nicht steuerneutral veräussert werden, da es sich wegen um einen Teilbetrieb noch um betriebsnotwendiges Anlagevermögen handelt (siehe Art. 61 Abs. 3 DBG). Folglich unterliegt die Differenz zwischen Verkehrswert und Gewinnsteuerwert der Gewinnsteuer.

Der Verkauf von Maschine ist steuerneutral möglich, da diese betriebsnotwendiges Anlagevermögen bilden (siehe Art. 61 Abs. 3 DBG).

Direkte Bundessteuer (Gamma):

Finanzanlagen: Da bei der Beta AG auf den übertragenen stillen Reserven abgerechnet wurde, kann die Gamma AG in diesem Umfang als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen (Art. 61 Abs. 4 DBG) oder diese als übrige Reserven in der Handelsbilanz ausweisen, jedoch nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen i.S.v. Art. 20 Abs. 3 DBG.

Maschinen: Diese Position kann ohne Steuerfolgen zum Gewinnsteuerwert von CHF 35'000 bilanziert werden (Art. 61 Abs. 3 DBG). Die Gamma AG hat eine Sperrfrist von 5 Jahren einzuhalten (Art. 61 Abs. 4 DBG).

Verrechnungssteuer (Holding, Alpha & Gamma):

Kein Tatbestand.

Verrechnungssteuer (Beta):

Für die Übertragung der Finanzanlagen liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung nach Art. 61 DBG vor. Somit kommt Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG nicht zur Anwendung. Die geldwerte Leistung von CHF 31'000 unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG und Art. 20 Abs. 1 VStV). Leistungsempfängerin ist die Gamma AG (Direktbegünstigung).

Die Übertragung der Maschinen erfüllt die Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung. Die übertragenen Reserven unterliegen aufgrund Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG nicht der Verrechnungssteuer.

5.4.Umwandlung

5.4.1.Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft

Generelle Voraussetzung für alle steuerneutralen Umstrukturierungen sind das Weiterbestehen der Steuerpflicht in der Schweiz und die Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte (Gewinnsteuerwerte).

Ein möglicher Aktivenüberschuss kann auch als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden, soweit er das Aktienkapital übersteigt.

Direkte Bundessteuer:

Es treten keine Steuerfolgen ein, sofern die nachfolgenden Bestimmungen eingehalten werden:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz
- Übernahme Einkommenssteuerwerte
- Überführung eines Betriebes / Teilbetriebes auf eine juristische Person
- Gesetzliche Veräusserungssperrfrist von 5 Jahre nach Art. 19 Abs 2. DBG. (*Die übertragenen stillen Reserven unterliegen der Einkommenssteuer, soweit Beteiligung oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden juristischen Person innert fünf Jahren nach Übertragung zu einem über dem übertragenden steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden*).

Verrechnungssteuer:

keine Folgen.

Emissionsabgabe:

Emissionsabgabe von 1% falls Freigrenze von CHF 1m überschritten wird.

Verletzung der Veräusserungssperrfrist nach Umwandlung

Bei der Berechnung des Veräusserungsgewinn resp. Des steuerfreien Kapitalgewinn müssen die unversteuerten stillen Reserven berücksichtigt werden.

Direkte Bundessteuer:

Unversteuerte stille Reserven müssen prozentual nach der veräusserten Beteiligungsquote als steuerbares Einkommen aus selbstständiger Erwerbstätigkeit versteuert (*ggf. Privilegierte Besteuerung nach Art. 37b DBG: Wird die **selbständige Erwerbstätigkeit** nach dem **vollendeten 55. Altersjahr** oder wegen Unfähigkeit zur Weiterführung infolge Invalidität **definitiv aufgegeben**, so ist die Summe der in den letzten zwei Geschäftsjahren **realisierten stillen Reserven getrennt vom übrigen Einkommen zu besteuern. Steuersatz: 1/5 mind. jedoch 2%**) Art. 37b.*

Verrechnungssteuer:

keine Folgen.

Emissionsabgabe:

Verkehrswert = Eigenkapital + stille Reserven

- Freigrenze von 1m

- Abzüglich Beurkundung- und HR-Gebühren

Zwischentotal

Nettobetrag nach Abzug der Emissionsabgabe (Betrag X / 101 * 100)

Davon 1% * Veräusserungsquote —> abzüglich bereits anteilmässig entrichtete

Emissionsabgabe = nachträglich geschuldete Emissionsabgabe.

6. Emissionsabgabe

bis zur Freigrenze von CHF 1m Eigenkapital ist bei der Begründung oder Nennwerterhöhung von Beteiligungsrechten keine Emissionsabgabe geschuldet.

Sanierungsfusion

Eine Begründung oder Erhöhung von Aktienkapital, die zur Übernahme eines Betriebes oder Teilbetriebes von einer Kapitalgesellschaft führt, von der Emissionsabgabe ausgenommen, soweit folgende Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind:

- Kapitalverlust nach OR 725/1
- Betrieb oder Teilbetrieb nach KS 5 (Umstrukturierungen)

Freibetrag bei Sanierungsmassnahmen

Eine offene oder stille Sanierung ist von der Emissionsabgabe ausgenommen, sofern der Gesamtbetrag CHF 10m nicht übersteigen und folgende Tatbestandsmerkmale erfüllt sind:

- Sanierung
 - Offene Sanierung: Harmonika
 - Stille Sanierung: Forderungsverzicht, Kapitaleinzahlungen
- Verrechnung bestehender Verluste
- Leistungen der Gesellschafter

Die Verrechnung mit den Verlusten führt dazu, dass keine Reserve aus Kapitaleinlage gebildet werden kann. Es wäre also sinnvoller, keine Verlustverrechnung vorzunehmen und dafür den Zuschuss gegen die Reserve aus Kapitaleinlage zu buchen. Dann jedoch fällt die Emissionsabgabe an, da keine Verlustverrechnung stattgefunden hat.

7. Liquidation

7.1. Liquidation einer Kapitalgesellschaft

Berechnung Liquidationserlös/Liquidationsüberschuss:

+Erlös Realisation stille Reserven

- Liquidationskosten (keine Angaben im vorliegenden Fallbeispiel)

- Abzüglich direkte Steuern auf realisierten stillen Reserven und ordentlichem Gewinn ($/120 * 20$)

+ Sämtliche Reserven, exkl. Reserven aus Kapitaleinlage

= Liquidationsüberschuss (Basis für 35% Verrechnungssteuer)

+ Reserven aus Kapitaleinlagen

+ Nominalkapital

= Liquidationserlös

Aktien der Kapitalgesellschaft im PV:

Anteilige Liquidationsüberschuss unterliegt der Einkommenssteuer (ggf. Teileinkünfteverfahren) sowie der Verrechnungssteuer.

Nominalkapital und Reserve aus Kapitaleinlage werden nicht besteuert und unterliegen nicht der Verrechnungssteuer.

Aktien der Kapitalgesellschaft im Vermögen jurs. Person:

Differenz zwischen Liquidationserlös und Gestehungskosten sind steuerbares Einkommen, (Teileinkünfteverfahren, falls über 20% Beteiligung).

Der Liquidationsüberschuss unterliegt der Verrechnungssteuer.

7.2. Transponierung

Verkauf einer Aktiengesellschaft aus dem Privatvermögen an eine weitere Gesellschaft, welche durch den selben Aktionär beherrscht wird.

Beim Verkauf einer Beteiligung im Privatvermögen erzielt der Verkäufer grundsätzlich einen steuerfreien privaten Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG und Art. 7 Abs. 4 Bst. b StHG.

Art. 20a Abs. 1 Bst. b DBG und Art. 7a Abs. 1 Bst. b StHG schränken die Steuerfreiheit ein. Es soll verhindert werden, dass durch Übertragung von Beteiligungen im Privatvermögen auf eine durch die gleiche Person beherrschte Kapitalgesellschaft vorhandenes steuerbares Ausschüttungssubstrat in steuerfrei rückzahlbares Aktienkapital oder Darlehen umgewandelt wird (**Transponierung**).

Voraussetzungen einer Transponierung:

- Beteiligungsrechte wechseln vom Nennwert (neu: Kapitaleinlage)- ins Buchwertprinzip (Verkauf aus dem Privatvermögen an eine juristische Person oder in Geschäftsvermögen).

- Übertragung einer Beteiligung von mindestens 5 Prozent.
- Der Einbringer oder Veräusserer ist an der empfangenden Gesellschaft zu mindestens 50 Prozent beteiligt.
- Die Gegenleistung ist höher als das eingebrachte nominelle Aktienkapital und allfällige Reserven aus Kapitaleinlagen und wird dem Aktionär gutgeschrieben/ausbezahlt oder wird für die Liberierung von zusätzlichem Aktienkapital verwendet oder den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben (*Bringt der Aktionär den Teil des Verkehrswert, welcher das Aktienkapital sowie die Reserven aus Kapitaleinlage übersteigt in die Gewinnreserven ein (Beteiligung XX / Gewinnreserven), so löst dies keine Transponierung aus, da die Gewinnreserven weiterhin bestehen bleiben — dies hat jedoch zur Folge, dass die Einlage der Emissionsabgabe unterliegt, sofern die Freigrenze von CHF 1m überschritten wird*).

Direkte Bundessteuer (Aktionär)

Verkaufspreis

Abzüglich Nominalkapital

Abzüglich Reserven aus Kapitaleinlagen

= steuerbarer Ertrag aus beweglichem Vermögen (steuerbar zu 60%).

Hat der Aktionär die Gesellschaft vor z.B. 4 Jahren für einen Preis unter dem jetzigen Verkehrswert erworben und daher nicht gegründet, so hat dies kein Effekt auf den steuerbaren Ertrag.

Verrechnungssteuer (Aktionär)

Die Verrechnungssteuer kennt den Tatbestand der Transponierung nicht, da kein latentes Steuersubstrat verloren geht.

Variante 1: Ausländischer Wohnsitz des Verkäufers

Einkommenssteuer

Sofern es sich beim Verkäufer um einen Ausländer handelt, entstehen keine Steuerfolgen (keine persönliche oder wirtschaftliche Zugehörigkeit nach Art. 3, 4 oder 5 DBG).

Verrechnungssteuer

Bei künftigen Ausschüttungen der Rex AG an den neuen Aktionär (Müller Holding AG) wird die Verrechnungssteuer auf Ausschüttungen im Umfang des Einbringungswertes (Verkauf an die Müller Holding AG) abzüglich Nennwert und Reserven aus Kapitaleinlagen (Rex AG) nicht zurückerstattet. Die EStV beruft sich nicht auf die Transponierung, sondern auf die Steuerumgehung nach Art. 21 Abs. 2 VStG.

7.3. Indirekte Teilliquidation

Es handelt sich um eine Teilliquidation, wenn eine Beteiligung veräussert wird, welche im Privatvermögen gehalten und anschliessend durch den Käufer nicht betriebsnotwendige Substanz innerhalb von 5 Jahren ausgeschüttet wird. Beispielsweise hat eine Privatperson die Gewinne der vergangenen Jahres thesauriert. Ein Verkauf führt folglich dazu, dass der Kaufpreis aufgrund der kumulierten Reserven höher ist. Daher kann die Privatperson einen höheren steuerfreien Kapitalgewinn generieren. Die Ausschüttung der Reserven hätte zu einem steuerbaren Vermögensertrag geführt. Folglich könnte dieser steuerbaren Vermögensertrag in einen steuerfreien Kapitalertrag "umgewandelt" werden. Sofern die folgenden Voraussetzung erfüllt sind, handelt es sich um eine indirekte Teilliquidation und der Gewinn stellt einen steuerbaren Vermögensertrag dar.

Voraussetzungen der indirekten Teilliquidation:

- Verkauf einer Beteiligung
- von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft.
- Die Beteiligungsrechte wechseln vom Privat- ins Geschäftsvermögen oder zu einer juristischen Person, welche unabhängig vom Käufer ist.
- Innerhalb 5 Jahren seit dem Verkauf:

- wird nicht betriebsnotwendige Substanz aus der verkauften Gesellschaft ausgeschüttet (dies beinhaltet auch verdeckte Gewinnausschüttungen),
- die im Zeitpunkt des Verkaufs bereits vorhanden und handelsrechtlich ausschüttungsfähig war.
- Der Verkäufer weiss oder muss wissen, dass der Gesellschaft, zwecks Finanzierung des Kaufpreises, Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden.

Berechnung Vermögensertrages:

Die kleinste Grösse der nachfolgenden Positionen qualifiziert als Einkommen aus beweglichem Vermögen:

- Verkaufserlös-/preis
- Ausschüttungsbetrag
- Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven (vor Verkauf):
 - Jahresgewinn
 - Gewinnvortrag
 - abzüglich nicht ausschüttbare Reserven nach OR 671 Abs. 3 (50% vom AK)
 - Reserven aus Kapitaleinlage muss nicht berücksichtigt werden
- Nicht-betriebsnotwendige Aktiven

Der steuerfreie Kapitalgewinn wird als Einkommen aus beweglichem Vermögen umqualifiziert und ist zu 60% steuerbar.

Die Fusion (Käufer absorbiert die Gesellschaft des Verkäufers) stellt ebenfalls eine Form der Ausschüttung dar. Folglich sind die Tatbestandselemente nach Art. 20a Abs. 1 Bst. A erfüllt. Der Ausschüttungsbetrag stellt dabei das ganze EK dar, ausser die Reserven aus Kapitaleinlage und das AK.

7.4.Mantelhandel

Ein Mantelhandel liegt vor, wenn die **Mehrheit der Beteiligungsrechte** einer liquidationsreifen Kapitalgesellschaft verkauft wird. In liquide Form gebraucht worden ist heisst das die Bilanz nur noch aus Vermögensgegenständen besteht, welche unmittelbar in flüssige Mittel gewandelt werden können. Zudem bestehen keine Verbindlichkeiten mehr, weder kurz- noch langfristig.

Die Neugründung einer Gesellschaft ist meist finanziell und zeitlich aufwändig. Durch den Kauf einer „leeren“ Unternehmenshülle mit anschliessender Statutenänderung und Organwechsel könnte dies vorderhand umgangen werden. Zudem könnte von den Verlustvorträgen profitiert werden. Die Steuerbehörden qualifizieren diese Transaktion jedoch als Mantelhandel und besteuern den Verkauf unter dem Tatbestand der Liquidation mit der Verrechnungssteuer und die Neugründung mit der Emissionsabgabe.

Direkte Bundessteuer (Aktionär):

Die Differenz aus dem Verkaufspreis und den Nominalwert unterliegen als Ertrag aus beweglichem Vermögen zu 60% sofern mehr Beteiligung von mind. 10% besteht.

Verrechnungssteuer (AG):

Die Differenz aus Verkaufspreis und Nominalwert der Aktien unterliegen der Verrechnungssteuer.

Emissionsabgabe (bei der „neuen“ Gesellschaft)

Die faktische Neugründung unterliegt der Emissionsabgabe:

Reinvermögen

- Freigrenze von CHF 1m

= Zwischentotal

Nettobetrag (=Zwischentotal / 101 *100)

Davon 1% Emissionsabgabe.

Die Verrechnung des Verlustvortrages mit Gewinn nach einem Mantelhandel kommt einer Gratisliberierung gleich, die der Verrechnungssteuer von 35 % unterliegt

8. Verdeckte Kapitaleinlage

Eine Aktiengesellschaft, welche ein Verkehrswert von CHF 5m hat, wird an eine andere Aktiengesellschaft zum Wert der Kapitaleinlagen (CHF 2.2m) (Aktienkapital & Reserven aus Kapitaleinlagen) verkauft. Grundsätzlich müssten zudem CHF 2.8m in die Reserven gebucht werden. Daher dies nicht erfolgt, handelt es sich um eine verdeckte Kapitaleinlage, welche als Zuschuss der Emissionsabgabe von 1% unterliegt.

9. Versteuerte stille Reserve

Die Abschreibung in der Handelsbilanz ist höher als der steuerliche Maximalsatz. Dies führt dazu, dass in der Steuerbilanz der Reingewinn sowie der Gewinnsteuerwert korrigiert resp. erhöht wird und dies zu einer Bildung von versteuerten stillen Reserven in der Handelsbilanz kommt.

Die Steuerbilanz zeigt z.B. die Immobilien mit 1125 (steuerlich) und in der Handelsbilanz mit 1000. Daher die Handelsbilanz einen tieferen Wert zeigt, resultiert daraus eine versteuerte stille Reserve.

10. Mehrwertsteuer

Inland: Schweiz + FL + Samnaun und Sappuoir (nur für DL und Leistungen im Hotelgewerbe) + Campine d'Italia + Büsingen.

Von der Steuer befreite Leistungen:

- Lieferung von Gegenständen ins Ausland
- Transportleistungen und Transportnebenleistungen bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen
- Umsätze welche ausschliesslich im Ausland erbracht werden (Lieferung von DE nach FR von einem Schweizer Steuerpflichtigen)
- Dienstleistungen die im Ausland erbracht werden.

Von der Steuer ausgenommene Leistungen (kein Vorsteuerabzug):

- Heilbehandlungen, Pflegeleistungen (Medikamente nur, wenn diese im Spital vor Ort verwendet werden, nach Hause abgegeben ist nicht ausgenommen, jedoch reduzierter Steuersatz)
- Sozialfürsorge, Sozialhilfe
- Vereinsmitgliederbeiträge
- Erziehung und Bildung, Kurse, Vorträge
- Kulturelle Dienstleistungen, Sport
- Versicherungsleistungen, Kapitalverkehr
- Immobilien (Vermietung/Verkauf)
- Leistungen innerhalb des eigenen Gemeinwesens
- Erträge auf Aktienhandel und Hedging

Unternehmerische Tätigkeit:

Ein Unternehmen betreibt (unabhängig von der Rechtsform), wer eine auf die nachhaltige Erzielung von Einnahmen aus Leistungen ausgerichtete berufliche oder gewerbliche Tätigkeit selbstständig ausübt und unter eigenem Namen nach aussen auftritt. Gewinne erzielen ist keine Voraussetzung. Wenn jemand jedoch Erträge nur aus Spenden erzielt ist (kein Entgelt) ist folglich nicht unternehmerisch tätig.

Sofern die unternehmerische Tätigkeit gegeben ist, ist das Unternehmen MwSt-pflichtig. Es sein den, das Unternehmen ist aufgrund der folgenden Kriterien befreit:

- Umsatz (ohne MwSt.) von weniger als CHF 100,000 von nicht steuerbefreiten Leistungen (CHF 150,000 für Vereine und gemeinnützige Organisationen)
- Auf die Befreiung kann auch verzichtet werden (für Vorsteuerabzug).

MwST. Sätze

- Normalsatz: 8%
- Reduzierter Satz: 2.5% für Nahrungsmittel, Medikamente, Zeitungen und Bücher
- Sondersatz: 3.8% für Beherbergung

Anforderungen an die Buchführung

- Brutto-Verbuchung (keine Verrechnungen von Aufwand und Ertrag)
- Vollständige Prüfspur
- MWST-Codes (mindestens pro Steuersatz)
- Aufbewahrung/EDV-Anforderungen
- Mindestens 1 Umsatzsteuerkonto (je nach Umsatz mehr Konten zu empfehlen)
- 2 Vorsteuerkonten vorgesehen (Praxis: mehrere Konti sinnvoll)
- 1 Nettozahllast-Konto (Umsatzsteuer abzüglich Vorsteuer = Schuld ESTV)

Lieferung:

- Verschaffen der Befähigung, im eigenen Namen über einen Gegenstand wirtschaftlich zu verfügen,
- Abliefern eines Gegenstandes, an dem Arbeiten besorgt worden sind, auch wenn dieser Gegenstand dadurch nicht verändert, sondern bloss geprüft, geeicht, reguliert, in der Funktion kontrolliert oder in anderer Weise behandelt worden ist,
- Überlassen eines Gegenstandes zum Gebrauch oder zur Nutzung; e.

Dienstleistung:

jede Leistung, die keine Lieferung ist;

eine Dienstleistung liegt auch vor, wenn:

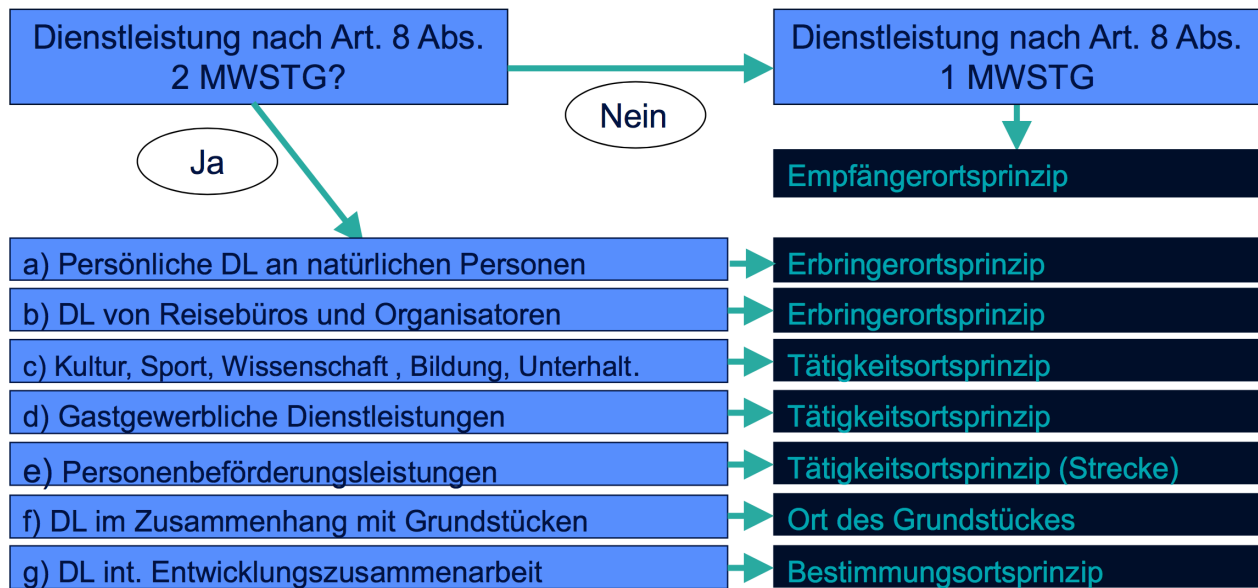
Abs. 1. immaterielle Werte und Rechte überlassen werden,

Abs 2. eine Handlung unterlassen oder eine Handlung beziehungsweise ein Zustand geduldet wird

Ort der Lieferung

- Wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Beschaffung der Verfügungsmacht, der Ablieferung oder der Überlassung zum Gebrauch oder zur Nutzung befindet
- Wo die Beförderung / Versendung des Gegenstandes zum Abnehmer beginnt
- Bei Elektrizität und Erdgas in Leitungen gilt der Ort, an dem der Empfänger oder die Empfängerin der Lieferung den Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit oder eine Betriebsstätte hat

Ort der Dienstleistung



Empfängerortsprinzip (Beispiele)

Abtretung von Rechten

Lizenzen (Bezahlung Lizenzgebühr an die Muttergesellschaft —> Bezugssteuer)

Leistungen auf dem Gebiet der Werbung (Ausländische Firma macht für Firma in der Schweiz

Werbung, folglich Steuerpflichtig in der Schweiz —> Bezugssteuer)

Leistungen von Beratern u.ä.

Analyseleistungen

Datenverarbeitung (Buchhaltung wird durch den Mutterkonzern in Deutschland getätigt —> Bezugssteuer)

Telekommunikation

Personalverleih (auch falls die Salärbuchhaltung vom Mutterkonzern vorgenommen wird —> Bezugssteuer)

Reinigungsleistungen von ausländischen Unternehmen in der Schweiz.

Bezugssteuer:

Vorsteuerabzug nur möglich, sofern in der Schweiz auch steuerpflichtig.

Keine Bezugssteuer auf Übernachtungen im Ausland

Eigenverbrauch: Wechsel vom steuerbaren in den ausgenommenen Bereich

Einlageentsteuerung: Wechsel vom steuerausgenommenen in den steuerbaren Bereich

11. Mehrwertsteuer und die Abschlussprüfung

Risiken für die Abschlussprüfung:

- Formelle Aspekte (Selbstveranlagungssteuer mit hoher Verantwortung für den Steuerpflichtigen)
- Verrechnungsgeschäfte
- Vorsteuerkorrekturen und -kürzungen
- Export- / Importnachweis
- Eigenverbrauch und Liegenschaften

- Nicht erkannte systematische Fehler
- Bezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland
- Registrierungspflicht im Ausland
- Die Steuer wird auf jeder Wirtschaftsstufe erhoben, daher können hohe Forderungen / Verbindlichkeiten entstehen.

Prüfungshandlungen:

- Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis zur Organisation erlangen (Verantwortlichkeiten intern, gibt es Richtlinien für die Handhabung der MwSt., sind die internen Kontrollen ausreichend)
- Wann fand die letzte Revision seitens der ESTV statt?
- Gibt es noch ein hängiges Verfahren?
- Umsatzabstimmung durchgeführt nach Art. 128 Abs. 2 (innert 180 Tage nach Bilanzstichtag)
- Vorjahresvergleich
- Umsatzaufteilung (steuerbar, befreit, ausgenommen)
- Zugehörigkeit zu einer MwSt. Gruppe?