

Unternehmenssteuerrecht



Inhaltsverzeichnis

36. Die Unternehmen und ihre Rechtsformen im Steuerrecht	7
II. Rechtsformen der Unternehmen im Steuerrecht	7
A. Personenunternehmen im Steuerrecht	7
B. Kapitalunternehmen im Steuerrecht	7
III. Massgebende Unterschiede	7
A. Periodische Besteuerung des Gewinns, der übrigen Einkünfte und des Kapitals	7
a) Integrierte vs. isolierte Gewinnbesteuerung	7
b) Gesamthafte vs. getrennte Besteuerung von Gewinn und Leistungs- entgelten	8
c) Einmalige vs. doppelte Besteuerung von Gewinn und Kapital	8
B. Unterschiedliche Behandlung der entgeltlichen Übertragung und der Liqui- dation	8
C. Unterschiedliche Behandlung bei der Gründung	9
IV. Steuerliche Kriterien der Standortwahl	9
V. Steuerliche Kriterien bei der Wahl der Rechtsform	9
A. Nachfolgekongstellatlon	9
B. Höhe und Steuerbelastung von Gewinn und Leistungsentgelten	9
C. Ausschüttungsstrategie	10
D. Notwendigkeit einer Gesamtbeurteilung	10
37. Gemeinsamkeiten in der Besteuerung der Unternehmen	10
II. Ermittlung des Unternehmungsgewinns	10
A. Kaufmännische und steuerliche Erfolgsermittlung	10
a) Berechnung des Reingewinns	10
b) Notwendigkeit von Aufzeichnungen	10
c) Anforderungen an Erfolgsrechnung und Bilanz	10
1. Erfordernis der Handelsrechtskonformität	11
2. Erfordernis der Steuerrechtskonformität	11
d) Steuerliche Erfolgsermittlung und Steuerbilanz	11
e) Erfolgsermittlung ohne Buchhaltung	12
B. Ertrag	12
a) Allgemeines	12
1. Betriebsertrag (Umsatzerlös)	12
2. Neutraler Ertrag	12
3. Vorbehalt betr. Grundstücksgewinne	12
b) Ausserordentlicher (a.o.) Ertrag	12
1. Allgemeines	12
2. Echte Realisierung	12
3. Buchmässige Realisierung	13
4. Steuersystematische Realisierung	13
C. Aufwand	13
a) Grundsatz	13
b) Aufwandcharakter	13
c) Geschäftsmässigkeit	13
D. Aktiven	13
a) Aktivierung im Steuerrecht	13
1. Begriff der Aktivierung	13
2. Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht	14
3. Zeitpunkt der Aktivierung	14
b) Bewertung bei der Aktivierung	14

c) Zulässige Abschreibungen	14
1. Begriff der Abschreibung	14
2. Umfang der steuerlich zulässigen Abschreibung	14
E. Passiven	15
a) Fremdkapital und Eigenkapital	15
b) Fremdkapital	15
1. Schulden	15
2. Passive Rechnungsabgrenzungsposten	15
3. Rückstellungen	15
c) Eigenkapital	16
1. Begriff	16
2. Arten	16
3. Privatentnahmen	16
III. Indirekte Steuern und spezielle direkte Steuern	16
A. Indirekte Steuern	16
a) Allgemeine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer)	16
b) Spezielle Verbrauchsteuern	16
c) Handänderungsteuer auf Liegenschaften	16
d) Eidg. Umsatzabgabe	17
e) Eidg. Emissionsabgabe	17
B. Spezielle direkte Steuern	17
a) Verrechnungssteuer	17
b) Grundstückgewinnsteuer	17
39. Besteuerung der Kapitalunternehmen und ihrer Anteilsinhaber	17
I. Überblick	17
A. Merkmale der Besteuerung bei Kapitalunternehmen	17
a) Mehrere Steuersubjekte	17
b) Mehrere Steuern	17
c) Grundsatz der wirtschaftlichen Doppelbelastung	18
B. Gegenstand dieses Paragraphen	18
II. Gründung und Finanzierung	19
A. Gründung	19
a) Zivilrechtliche Formerfordernisse	19
b) Standortwahl	19
c) Emissionsabgabe	19
B. Finanzierung	19
a) Eigenfinanzierung	19
1. Einbringung von Eigenkapital	19
2. Substanzbesteuerung	19
3. Einfluss auf das Verhältniskapital	19
b) Fremdfinanzierung	19
1. Allgemeines; insbesondere Fremdfinanzierung durch Dritt- personen	20
2. Fremdfinanzierung durch Anteilsinhaber	20
c) Sanierungen	20
1. Sanierungsleistungen	20
2. Sanierungsaufwendungen	20
III. Besteuerung der Geschäftstätigkeit	20
A. Verkehrsvorgänge, Gewinn und Kapital als Gegenstände der Besteuerung	20
a) Allgemeines	20
b) Besonderheiten	21

1. Rechtsgeschäfte mit Liegenschaften	21
2. Rechtsgeschäfte mit Wertschriften	21
3. Besondere Verbrauchsteuern	21
4. Minimalsteuern	21
B. Zuflüsse aus wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	21
a) Dividenden	21
b) Kapitalgewinne	21
C. Rechtsgeschäfte mit Anteilshabern	22
a) Erfordernis der Marktkonformität	22
b) Entgelte für Leistungen der Kapitalunternehmung an die Anteilshaber	23
c) Entgelte für Leistungen der Anteilshaber an die Kapitalunternehmung	23
IV. Kapitalentnahmen	23
A. Überblick	23
a) Begriff der Kapitalentnahme	23
b) Arten von Kapitalentnahmen	23
1. Gliederung nach der Quelle	23
2. Gliederung nach der Form	23
c) Steuerarten und Steuersubjekte	24
B. Rücknahme von Einlagen	24
a) Steuern der Anteilshaber	24
1. Anteile im Privatvermögen	24
2. Anteile im Geschäftsvermögen	24
b) Verrechnungssteuer	24
C. Entnahme von Gewinn	24
a) Offene Gewinnausschüttungen	24
1. Begriff und Steuerfolgen für die Kapitalunternehmung	24
2. Steuerfolgen für die Anteilshaber	25
b) Verdeckte geldwerte Vorteile	25
1. Begriff und Formen	25
2. Steuerrechtliche Folgen	25
c) Gleichgestellte Tatbestände	26
1. Indirekte Kapitalentnahme	26
2. Fiktive Kapitalentnahme	26
V. Liquidation und Übertragung von Kapitalgesellschaften	26
A. Liquidation	26
a) Allgemeines	26
b) Steuerfolgen bei der Gesellschaft	27
1. Realisierung stiller Reserven	27
2. Art und Dauer der Steuerpflicht	27
3. Zuschüsse im Rahmen von Liquidationen	27
4. Steuerfolgen der Übertragung des Vermögens auf die Anteilshaber	27
c) Steuerfolgen für natürliche Personen als Anteilshaber	28
1. Einkommensteuer	28
2. Verrechnungssteuer	28
d) Steuerfolgen für Kapitalunternehmen als Anteilshaber	28
B. Teilliquidation	28
C. Übertragung von Kapitalunternehmen	29
a) Übertragung von Aktiven und Passiven	29

b) Übertragung der Anteile von Kapitalunternehmen	29
1. Übertragung durch natürliche Personen und Personenunter- nehmen	29
2. Übertragung durch Kapitalgesellschaften	30
3. Übertragung durch übrige juristische Personen	30
4. Spezialfälle	30
VI. Umgestaltungen (Umstrukturierungen und Umwandlungen): Allgemeines	31
A. Terminologie und Gegenstand	31
a) Terminologie	31
b) Gegenstand der Ausführungen zu den Umgestaltungen	31
B. Gegenwärtiges wirtschaftliches und rechtliches Umfeld	31
C. Steuerrecht und Umgestaltung von Unternehmen	31
D. Überblick über die sich stellenden Steuerfragen	31
E. Überblick über die nachfolgenden Ausführungen	32
VII. Umstrukturierungen: Zusammenschluss	32
A. Begriffe und Erscheinungsformen	32
a) Allgemeines	32
b) Verschmelzung	32
c) Wirtschaftlicher Zusammenschluss (Quasifusion)	33
d) Bestimmung der Gegenleistung an die Anteilsinhaber der übernom- menen Gesellschaft	33
B. Verschmelzung	33
a) Gemeinsamkeiten in der Besteuerung	33
1. Am Verschmelzungsvorgang beteiligte Unternehmen	33
2. Anteilsinhaber der am Verschmelzungsvorgang beteiligten Unternehmen	35
b) Besondere Formen der Verschmelzung	36
1. Absorption einer Tochtergesellschaft	36
2. Absorption im Anschluss an eine Quasifusion	37
3. Übernahme einer Muttergesellschaft durch ihre Tochter- gesellschaft (sog. „reverse merger“ bzw. „down- stream-merger“)	37
4. Teilabsorption/Teilannexion	37
C. Quasifusion	37
a) An der Quasifusion beteiligte Gesellschaften	37
1. Gewinn- und Verrechnungssteuer	37
2. Stempelabgabe	38
3. Mehrwertsteuer	39
b) Anteilsinhaber der am wirtschaftlichen Zusammenschluss beteilig- ten Gesellschaften	39
1. Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft	39
2. Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft	39
VIII. Umstrukturierungen: Spaltung	40
A. Begriffe und Erscheinungsformen	40
B. Steuerliche Behandlung der Spaltung	41
a) Grundsätzliches zur Behandlung der Spaltung bei den direkten Steu- ern von Bund und Kantonen	41
1. Wesentliche Unterschiede in der steuerlichen Beurteilung der Ausgliederung und der Auf- und Abspaltung	41
2. Folgen für die Voraussetzung der Steuerneutralität	41
b) Ausgliederung	41

1. Gewinnsteuer	42
2. Verrechnungssteuer	42
3. Stempelabgaben	42
4. Grundsteuern	42
5. Mehrwertsteuer	42
c) Auf- und Abspaltung	43
1. Am Spaltungsvorgang beteiligte Gesellschaften	43
2. Anteilsinhaber der am Spaltungsvorgang beteiligten Gesellschaften	44
IX. Umwandlungen	44
A. Umwandlung in eine andere Kapitalgesellschaft	44
a) Zivilrechtliche Erscheinungsformen	44
b) Steuerfolgen	45
1. Allgemeines	45
2. Übertragende Umwandlung	45
3. Formwechselnde Umwandlung	46
B. Umwandlung in einen Verein, eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person	46
C. Umwandlung in eine Personenunternehmung	46
a) Allgemeines	46
b) Steuerfolgen	46
1. Kapitalgesellschaft	46
2. Anteilsinhaber	47

36. Die Unternehmen und ihre Rechtsformen im Steuerrecht

II. Rechtsformen der Unternehmen im Steuerrecht

Das Zivilrecht stellt den Unternehmen verschiedene Rechtsformen zur Verfügung (einerseits Einzelunternehmen und Personengesellschaften, andererseits Kapitalgesellschaften und Genossenschaften). Alle diese unterschiedlichen Unternehmensformen stehen miteinander im wirtschaftlichen Wettbewerb. Da die Steuern als wichtiger Kostenfaktor die Wettbewerbsfähigkeit beeinflussen, ist es für letztere von entscheidender Bedeutung, dass die allgemeinen direkten Steuern bei den beiden Rechtsformen verschieden sind.

Die allgemeinen direkten Steuern werden nach unterschiedlichen Besteuerungssystemen erhoben, je nachdem, ob es sich um eine Personen- oder eine Kapitalunternehmung handelt. Demgemäss ist die Steuerbelastung je nach Rechtsform verschieden, was bei der Wahl der Rechtsform mitzuberücksichtigen ist. Allerdings besteht bei der Gewinnberechnung weitgehende Übereinstimmung.

Demgegenüber unterliegen Personen- und Kapitalgesellschaften in der Regel den gleichen indirekten Steuern sowie den gleichen speziellen direkten Steuern.

A. Personenunternehmen im Steuerrecht

Personenunternehmen im steuerlichen Sinn sind die Einzelunternehmung, die Personengesellschaften, die einfache Gesellschaft sowie die stille Gesellschaft. Den Inhabern dieser Unternehmen gleichgestellt sind alle übrigen Selbständigerwerbenden (*Art. 18 DBG; Art. 7 f. StHG*).

Als Inhaber von Einzelunternehmen, andere Selbständigerwerbende, Kollektivgesellschaftler und Komplementäre kommen von Gesetzes wegen nur natürliche Personen in Betracht.

Die Personenunternehmung als solche ist nicht Steuersubjekt. Ihr Gewinn und ihr Kapital werden dem Inhaber bzw. den Gesellschaftern zugerechnet. Diese entrichten als einzige Steuersubjekte auf den Einkünften aus der Personenunternehmung die Einkommensteuer und auf dem Unternehmungskapital die Vermögensteuer (*Art. 10, 18 DBG; Art. 7 f., 13 StHG*).

B. Kapitalunternehmen im Steuerrecht

Kapitalunternehmen sind in erster Linie die Kapitalgesellschaften, d.h. die Aktiengesellschaft, die GmbH und die Kommandit-AG. Im steuerlichen Sinn werden auch die Genossenschaften den Kapitalunternehmen zugezählt, da sie gleich besteuert werden (*Art. 49 Abs. 1 lit. a DBG*).

Die Kapitalunternehmen sind Steuersubjekte und unterliegen der Gewinn- und Kapitalsteuer (*Art. 49 Abs. 1 lit. a, Art. 57 DBG; Art. 24, 29 StHG*). Daneben sind auch die Anteilsinhaber Steuersubjekte, auf deren Einkünften aus der Unternehmung die Einkommensteuer und auf deren Kapitalanteilen die Vermögensteuer erhoben wird (*Art. 17 DBG; Art. 7, 13 StHG*).

III. Massgebende Unterschiede

A. Periodische Besteuerung des Gewinns, der übrigen Einkünfte und des Kapitals

a) Integrierte vs. isolierte Gewinnbesteuerung Der Gewinn von Personenunternehmen wird beim Inhaber bzw. bei den Gesellschaftern mit der allgemeinen Einkommensteuer erfasst. Steuersubjekte sind nur die Inhaber bzw. Gesellschafter, nicht die Unternehmung als solche (*Art. 10 DBG*). Bei den Inhabern bzw. Gesellschaftern wird der Gewinn der Personenunternehmung zusammen mit anderen Einkünften besteuert (*Art. 18 ff. DBG; Art. 7 f. StHG*). Das bedeutet, dass der Gewinn mit dem Satz des Gesamtreineinkommens des Inhabers bzw. jedes Gesellschafters belastet wird (*Art. 36 DBG*).

Hingegen bestehen bei den Kapitalgesellschaften zwei Steuersubjekte: Gesellschaft und Anteilsinhaber. Die Kapitalunternehmung versteuert in jenen kantonalen Rechtsordnungen, die

eine progressive Gewinnbesteuerung kennen, den Gewinn zum Satz, der sich für diesen Gewinn allein ergibt. Der Gewinn wird also als Einheit der Gewinnbesteuerung unterworfen (*Art. 57 DBG; Art. 24 StHG*).

b) Gesamthafte vs. getrennte Besteuerung von Gewinn und Leistungsentgelten Die Beteiligten können bei beiden Rechtsformen für die von ihnen persönlich für die Unternehmungen erbrachten Leistungen Entgelte beziehen. Solche Entgelte gehören bei jedem Beteiligten zu dessen steuerbarem Einkommen; andererseits vermindern sie den Unternehmungsgewinn. Die Auswirkungen sind bei beiden Rechtsformen unterschiedlich.

Da der Gewinn von Personenunternehmen ebenfalls bei den einzelnen Beteiligten als Einkommen besteuert wird, unterliegt bei dieser Rechtsform die Summe von Gewinnanteil und persönlichen Leistungsentgelten jedes Beteiligten der Einkommensteuer zum Steuersatz seines Gesamteinkommens (*Art. 18 DBG; Art. 7f. StHG*).

Bei der Kapitalunternehmung dagegen werden Unternehmungsgewinn und Leistungsentgelte unterschiedlichen Steuern unterworfen. Der gesamte Gewinn unterliegt der Gewinnsteuer der Unternehmung (*Art. 57 DBG; Art. 24 StHG*). Die Leistungsentgelte dagegen sind bei der Kapitalunternehmung abzugsfähig (*Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG*), gehören jedoch bei jedem Beteiligten, der sie empfängt, zu dessen Einkommen (*Art. 17 DBG; Art. 7 StHG*).

c) Einmalige vs. doppelte Besteuerung von Gewinn und Kapital Bei Personenunternehmen werden Gewinn und Leistungsentgelte im Zeitpunkt der Erzielung besteuert. Der gleichzeitige oder spätere Bezug von Gewinnanteilen löst keine Steuer mehr aus. Die Kapitalanteile unterliegen ebenfalls nur einmal der Steuer, nämlich der Vermögensteuer jedes Beteiligten (*Art. 13 StHG*).

Bei Kapitalunternehmen unterliegen Ausschüttungen aus dem Gewinn an die Beteiligten bei diesen der Einkommensteuer (*Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 7 StHG*). Der ausgeschüttete Gewinn wird somit doppelt belastet; ferner wird die Verrechnungssteuer erhoben. Das Gesellschaftskapital ist bei den Kantons- und Gemeindesteuern ebenfalls doppelt steuerbar; es unterliegt einerseits bei der Unternehmung der Kapitalsteuer, andererseits bei den Beteiligten anteilmässig der Vermögensteuer (*Art. 29, 13 StHG*).

B. Unterschiedliche Behandlung der entgeltlichen Übertragung und der Liquidation

Die entgeltliche Übertragung einer Personenunternehmung löst die Besteuerung der dabei abgegoltenen stillen Reserven aus. Dasselbe gilt für die Liquidation. Die realisierten stillen Reserven unterliegen bei den einzelnen Beteiligten in beiden Fällen einmalig anteilmässig der Einkommensteuer (*Art. 10, Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 1 StHG*). Auf den Liquidationsgewinnen sind grundsätzlich auch die Sozialabgaben geschuldet, denen insoweit, als sie nicht rentenbildend sind, wirtschaftlich betrachtet, ebenfalls Steuercharakter zukommt.

Bei den Kapitalunternehmen löst die entgeltliche Übertragung der Anteilsrechte in der Regel keine Steuerpflicht der Anteilsinhaber aus (*Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG*). Allerdings wird jedoch der Tatsache, dass der Erwerber dadurch latente Steuerlasten übernimmt, häufig in der Weise Rechnung getragen, dass der Kaufpreis reduziert wird. Die entgeltliche Übertragung der Aktiven und Passiven und die Liquidation führen zur Gewinnsteuerpflicht der Unternehmung für die realisierten stillen Reserven (*Art. 58 DBG; Art. 24 StHG*). Die Ausschüttung dieser Gewinne an die Anteilsinhaber führt bei den Empfängern zur nochmaligen Belastung mit der Einkommensteuer und zur Verrechnungssteuerpflicht (*Art. 20 Abs. 1 lit. c; Art. 7 StHG; Art. 4 VSStG*).

C. Unterschiedliche Behandlung bei der Gründung

Die Kapitaleinlage bei der Gründung einer Kapitalunternehmung unterliegt der Emissionsabgabe von 1% (*Art. 5, Art. 6, Abs. 1 lit. h; Art. 8 StG*). Die Gründung einer Personenundernehmung löst als solche keine Steuerpflicht aus.

IV. Steuerliche Kriterien der Standortwahl

In den nachfolgenden Ausführungen bleiben aussersteuerliche Überlegungen ausser Betracht.

Aufgrund der kantonalen Tarifautonomie, ergänzt durch den Umstand, dass die Gemeindesteuersätze teilweise signifikant verschieden hoch sind, resultieren bei gegebenen finanziellen Eckdaten erhebliche Steuerbelastungsunterschiede innerhalb der Schweiz. Neben den tarifari-schen Aspekten sind jedoch auch unterschiedliche Gewinnberechnungsvorschriften (durch das StHG minimiert) der zuständigen Behörden zu beachten. Auch das sog. „Steuerklima“, d.h. die Qualität der gegenseitigen Haltung von Behörden und Wirtschaft, ist bei der Standortentscheidung miteinzubeziehen.

V. Steuerliche Kriterien bei der Wahl der Rechtsform

Bei der steuerlichen Beurteilung der Wahl der Rechtsform sind drei Kriterien wesentlich:

1. die Nachfolgekonstellation;
2. Höhe und Steuerbelastung von Gewinn und Leistungsentgelten;
3. die Ausschüttungsstrategie.

Ausser den Steuern sind auch die Sozialabgaben zu berücksichtigen.

A. Nachfolgekonstellation

Bei einer unentgeltlichen Übertragung spielen die steuerlichen Gesichtspunkte keine wesentliche Rolle; bei der entgeltlichen Übertragung ist die Kapitalunternehmung vorteilhafter. Wenn auch die fehlende Besteuerung des Kapitalgewinns auf den Aktien häufig als Folge der latenten Steuerlast zum mindesten teilweise durch eine Kaufpreisminderung kompensiert wird, so entfällt jedenfalls eine Sozialabgabepflicht im Umfang von rund 10%.

B. Höhe und Steuerbelastung von Gewinn und Leistungsentgelten

Beim Vergleich der steuerlichen Belastung der periodischen Gewinne (ohne Ausschüttung) und der Leistungsentgelte ist von der Tatsache auszugehen, dass der maximale Einkommensteuersatz regelmässig höher ist als der maximale Gewinnsteuersatz. Wenn die Summe der Gewinnanteile und Leistungsentgelte der Beteiligten so hoch ist, dass sie bei einer Personenundernehmung zum Maximalsatz besteuert werden, dann wird regelmässig die Rechtsform der Kapitalgesellschaft günstiger sein, weil der Gewinn niedriger besteuert wird und darauf keine Sozialabgaben erhoben werden; ausserdem unterliegen allenfalls die Leistungsentgelte einer niedrigeren Einkommensteuerprogression.

Bei niedrigeren Summen von Gewinnanteilen und Leistungsentgelten hängt der Vergleich von der Höhe der Einkommen- und Gewinnsteuersätze im konkreten Fall ab. Jedenfalls aber entfallen bei einer Kapitalunternehmung die Sozialabgaben auf dem Gewinn.

Da das Verhältnis zwischen Einkommen- und Gewinnsteuerbelastung bei gegebener Höhe des Gewinns und der Einkünfte je nach Standort verschieden sein kann, empfiehlt es sich. Rechtsformwahl und Standortwahl zusammen in eine einzige Entscheidung zu integrieren.

C. Ausschüttungsstrategie

Die sofortige Ausschüttung der Gewinne bildet wegen der Doppelbelastung einen wesentlichen Nachteil der Kapitalunternehmen. Ein Aufschub der Ausschüttung hat — trotz der Einkommensteuer, die bei der späteren Ausschüttung erhoben wird — den Vorteil, dass die aufgeschobene Steuerlast wegen des Zinsvorteils leichter wiegt als eine sofort geschuldete Steuer. Bei Nichtausschüttung der Gewinne bis zur Übertragung der Anteilsrechte fällt zwar keine Steuerlast an, jedoch ist mit einer Kaufpreisminderung wegen Übernahme latenter Steuerlasten zu rechnen.

D. Notwendigkeit einer Gesamtbeurteilung

Die Wahl der Rechtsform ist unter Berücksichtigung aller vorstehenden Kriterien zu beurteilen. Neben der laufenden Belastung des Gewinns und Kapitals sowie der Leistungsentgelte sind auch die Steuerfolgen einer späteren Gewinnausschüttung und einer entgeltlichen Übertragung zu beachten.

Für Unternehmen, die sehr hohe Gewinne erzielen, deren Anteilsinhaber nicht auf erhebliche Gewinnausschüttungen angewiesen sind und deren Anteilsrechte in nicht zu ferner Zukunft entgeltlich übertragen werden sollen, ist im allgemeinen die Rechtsform der Kapitalunternehmung vorteilhafter. Demgegenüber ist für Unternehmen mit geringen Gewinnen bzw. sogar Verlusten, die noch lange Zeit nicht übertragen werden sollen, in der Regel die Form der Personenunternehmung steuerlich günstiger. Eine spätere Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft kann erfolgsneutral vor sich gehen.

37. Gemeinsamkeiten in der Besteuerung der Unternehmen

II. Ermittlung des Unternehmungsgewinns

A. Kaufmännische und steuerliche Erfolgsermittlung

a) Berechnung des Reingewinns Gemäss *Art. 58 Abs. 1 DBG* (i.V.m. *Art. 18 Abs. 3 DBG*) setzt sich der steuerbare Reingewinn der Kapitalgesellschaft (des Selbständigerwerbenden) aus dem (um den Vorjahressaldo korrigierten) Saldo der Erfolgsrechnung, dem nicht geschäftsmässig begründeten Aufwand und den nicht gutgeschriebenen Erträgen zusammen. Obwohl dies aus dem Gesetzestext nicht unmittelbar hervorgeht, stellt auch das StHG für Kapital- und Personenunternehmen auf eine einheitliche Gewinnermittlung im Sinne einer kaufmännischen Erfolgsrechnung ab.

Die steuerliche Gewinnermittlung beruht somit wie die kaufmännische auf dem Buchwertprinzip.

b) Notwendigkeit von Aufzeichnungen Die Ermittlung des effektiven Gewinns der Selbständigerwerbenden und der Kapitalgesellschaften setzt voraus, dass diese Steuerpflichtigen geeignete Aufzeichnungen über ihre Gewinn- und Vermögenssituation führen und den Steuerbehörden einreichen (*Art. 125 Abs. 2 DBG; Art. 42 Abs. 3 StHG*). Als Aufzeichnung eignet sich in erster Linie eine ordnungsgemäss geführte (doppelte) Buchhaltung, welche z.T. zivilrechtlich vorgeschrieben ist (*Art. 662 ff., Art. 805 ff., Art. 934 Abs. 1 i.V.m. Art. 957 OR*).

c) Anforderungen an Erfolgsrechnung und Bilanz Die Buchhaltung ist für die Steuerpflichtigen verbindlich, indem diese sich nur auf verbuchte Vorgänge und Werte berufen können; demgegenüber sind die Steuerbehörden nicht an die von den Steuerpflichtigen geführte kaufmännische Buchhaltung gebunden.

Jede Buchhaltung muss auf ihre Handels- und Steuerrechtskonformität hin überprüft werden.

1. Erfordernis der Handelsrechtskonformität Nach dem Grundsatz der Massgeblichkeit des Handelsrechts für die steuerliche Gewinnermittlung kommen nur solche Jahresabschlüsse als Grundlage der Steuerveranlagung in Betracht, welche den Vorschriften des Handelsrechts entsprechen.

Das Handelsrecht schreibt vor, dass die Buchhaltung ordnungsgemäss geführt sein muss (*Art. 957 OR*). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Die formell ordnungsgemässe Buchhaltung schafft die (widerlegbare) Vermutung der materiellen Richtigkeit und ist geeignet, Grundlage der materiellen Prüfung zu sein. Die Buchhaltung ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt.

2. Erfordernis der Steuerrechtskonformität Die handelsrechtskonforme Buchhaltung ist zwar eine geeignete Grundlage der Veranlagung; der darin ausgewiesene Gewinn ist jedoch für die Steuerfestsetzung nicht unbedingt massgebend. Vielmehr unterliegt die handelsrechtlich ordnungsgemässe Buchhaltung der Überprüfung auf ihre Übereinstimmung mit den steuerrechtlichen Vorschriften.

Handelsrecht und Steuerrecht weichen insbesondere in der Bewertung der Aktiven und Passiven voneinander ab, da sie entgegengesetzte Interessen schützen. Während das Handelsrecht verhindern will, dass die Unternehmung ihren Erfolg zu günstig darstellt, ist das Steuerrecht bestrebt, einen zu ungünstigen Erfolgsausweis zu unterbinden. Demgemäss setzt das Handelsrecht bei der Bewertung der Aktiven Höchstwerte, das Steuerrecht dagegen Tiefstwerte fest.

Das Steuerrecht verlangt die Aktivierung von Aufwendungen, die über das Geschäftsjahr hinaus von Nutzen sind, und lässt ihre Abschreibung nur nach Massgabe der Entwertung zu.

Privatsphäre und Geschäftssphäre sind im Steuerrecht strikt zu trennen. Privaten Zwecken dienende Ausgaben sind Privatentnahmen und nicht Aufwand.

Im Steuerrecht kommt der sachgerechten Zuweisung von Ertrag und Aufwand an die Geschäftsperioden grosse Bedeutung zu. Dabei gilt das Imparitätsprinzip, wonach Mehrwerte erst bei einer Realisierung, Minderwerte dagegen schon im Zeitpunkt ihres Eintritts ausgewiesen werden müssen.

In dem für Beteiligte von Personenunternehmen geltenden Pränumerandobesteuerungssystem (*Art. 40 ff. DBG; Art. 15 ff. StHG*) werden bei Beginn der Steuerpflicht (*Art. 44 DBG; Art. 15 Abs. 3 StHG*) und bei Zwischenveranlagung wegen Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit (*Art. 45 lit. b DBG; Art. 17 lit. b StHG*) ausserordentliche Aufwendungen und Erträge nur einmal berücksichtigt, nämlich in der auf den Eintritt in die Steuerpflicht bzw. die Zwischenveranlagung folgenden Steuerperiode (*Art. 44 Abs. 2 DBG*).

d) Steuerliche Erfolgsermittlung und Steuerbilanz Die steuerrechtliche Überprüfung des handelsrechtskonformen Jahresabschlusses kann ergeben, dass dieser den steuerrechtlichen Vorschriften nicht entspricht. In diesem Fall muss der ausgewiesene Gewinn zum Zwecke der Steuerveranlagung korrigiert werden. Diese steuerliche Erfolgsermittlung kann alle vier Kontenarten tangieren. Sie umfasst nicht ausgewiesenen Ertrag, nicht zulässigen Aufwand (Privatentnahmen und aktivierungspflichtige Aufwendungen), nicht zulässige Abschreibungen von Aktiven, geschäftsmässig nicht begründete Bildung von Passiven.

Sofern bei künftigen Veranlagungen — was i.d.R. der Fall ist — von diesen abweichenden steuerlichen Bewertungen ausgegangen wird, müssen diese steuerlich massgebenden Werte der entsprechenden Aktiven bzw. Passiven für Steuerzwecke in einer Korrekturaufstellung zur Handelsbilanz, der sog. Steuerbilanz, festgehalten werden.

e) Erfolgsermittlung ohne Buchhaltung Wenn eine Buchhaltung fehlt oder wenn die tatsächlich geführte Buchhaltung formelle oder materielle Mängel aufweist, muss der steuerlich massgebliche Erfolg auf andere Weise ermittelt werden:

- Anfertigung von Aufstellungen, welche über den Erfolg Auskunft geben (*Art. 125 Abs. 2 DBG; Art. 42 Abs. 3 StHG*);
- Abstützung auf Erfahrungszahlen aus statistischen Untersuchungen;
- Schätzung.

B. Ertrag

a) Allgemeines Die Unternehmung muss den gesamten Ertrag aus ihrer Tätigkeit (Betriebsertrag), aus ihrem Vermögen (Nutzungsertrag) und aus sonstigen Quellen (übriger Ertrag) erfolgswirksam verbuchen. Nicht zum Ertrag gehören nur jene Vermögenszugänge, welche Kapitaleinlagen der Beteiligten bzw. Anteilseigner sind.

1. Betriebsertrag (Umsatzerlös) Der Erlös aus der Lieferung von Gegenständen und aus Dienstleistungen ist grundsätzlich bei Entstehung des Rechtsanspruchs auf das Entgelt, d.h. i.d.R. im Zeitpunkt der Rechnungsstellung, zu verbuchen. Bei Aufträgen, die sich über mehrere Rechnungsperioden erstrecken, sind die angefangene Arbeiten nach den Grundsätzen des Handelsrechts einem Ertragskonto gutzuschreiben.

2. Neutraler Ertrag Einem Ertragskonto gutzuschreiben sind auch die Vermögenserträge (Nutzungserträge) und die übrigen Erträge.

3. Vorbehalt betr. Grundstückgewinne In den Kantonen, welche von der Ermächtigung zur Grundstückgewinnbesteuerung (anstelle der Einkommen- oder Gewinnsteuer) von Gewinnen des Geschäftsvermögens Gebrauch machen, unterliegt nur der um diese Gewinne verminderte Ertrag der Einkommen- bzw. Gewinnsteuer.

b) Ausserordentlicher (a.o.) Ertrag

1. Allgemeines Gemäss *Art. 58 Abs. 1 lit. c, Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. b, Art. 8 Abs. 1 StHG* sind die Kapital-, Aufwertungs- und Liquidationsgewinne als Gewinn der Kapitalunternehmen bzw. Einkommen der Selbständigen steuerbar. Diese Sachverhalte werden als Realisierung stiller Reserven bezeichnet.

2. Echte Realisierung Die stillen Reserven werden echt realisiert, wenn durch eine Veräusserung des bisherigen Vermögensobjektes an ihre Stelle ein realer Wert eines anderen Vermögensobjektes (des Entgelts) tritt, welches mit dem veräusserten Vermögensobjekt nicht wirtschaftlich identisch ist. Die Gewinne aus echter Realisierung werden bei Fortbestand der Unternehmung als Kapitalgewinne, im Falle der Liquidation als Liquidationsgewinne bezeichnet.

Von den Sachverhalten, bei denen wegen wirtschaftlicher Identität keine Realisierung der stillen Reserven eintritt (wenn also lediglich die bisherige Investition fortgesetzt wird), ist der Ersatzbeschaffungstatbestand (*Art. 30, 64 DBG; Art. 8 Abs. 4 StHG*) zu unterscheiden, wo zwar eine Realisierung der stillen Reserven vorliegt, jedoch ein Steueraufschub gewährt wird.

3. Buchmässige Realisierung Die Aufwertung eines Aktivums oder Minderbewertung eines Passivums in der Buchhaltung hat regelmässig die Besteuerung der aufgelösten stillen Reserven als Aufwertungsgewinn zur Folge (*Art. 18 Abs. 2, Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 8 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 lit. c StHG*).

Erfolgt die Aufwertung im Rahmen einer Sanierung (*Art. 670 OR*), kann als Folge der zeitlich unbeschränkten Verlustverrechnungsmöglichkeit (*Art. 67 Abs. 2 DBG; Art. 25 Abs. 3 StHG*) der Fall eintreten, dass trotz buchmässiger Realisierung stiller Reserven keine Steuer geschuldet ist.

4. Steuersystematische Realisierung Merkmal dieser Art der Realisierung stiller Reserven ist die Verschiebung eines Wirtschaftsguts aus dem Bereich der Besteuerung der stillen Reserven in einen — aus der Sicht des bisher zugriffsberechtigten schweizerischen Fiskus — steuerfreien Bereich. Sie tritt ein, wenn ein Objekt des Geschäftsvermögens ins Privatvermögen oder ins Ausland verlegt wird oder wenn die Unternehmung einen besonderen Steuerstatus erlangt. Die Fälle im Einzelnen:

- Privatentnahme (*Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 1 StHG*);
- Ausscheiden aus der Steuerhoheit: Überführung ins Ausland (*Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 1 StHG*) und Überführung in einen andern Kanton (wird **nicht** besteuert, da dies verfassungswidrig wäre);
- Wechsel zu einem besonderen Steuerstatus.

C. Aufwand

a) Grundsatz Gemäss Steuerrecht darf nur der „geschäftsmässig begründete Aufwand“ der Erfolgsrechnung belastet werden (*Art. 27, Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 10, Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG*). Dieser Grundsatz erfordert Abgrenzungen nach zwei Seiten hin: Einerseits müssen die Kapitalabflüsse mit Aufwandcharakter von allen andern Aufwendungen abgegrenzt werden; andererseits müssen die geschäftsmässig begründeten Belastungen der Erfolgsrechnung von den nicht geschäftsmässig begründeten unterschieden werden.

b) Aufwandcharakter Aufwandcharakter haben alle jene Vermögensabflüsse, welche nicht der Anschaffung aktivierungspflichtiger Vermögensobjekte und nicht der Schuldentilgung dienen. Der Aufwand muss jener Geschäftsperiode zugerechnet werden, in welcher er verursacht worden ist.

c) Geschäftsmässigkeit Abzugsfähig ist nur jener Aufwand, welcher einem geschäftlichen Zweck dient. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die einzelne Aufwendung tatsächlich für die Unternehmung notwendig war; es genügt der objektive Zusammenhang mit der Unternehmungstätigkeit.

D. Aktiven

a) Aktivierung im Steuerrecht

1. Begriff der Aktivierung Unter der Aktivierung wird die Verbuchung des Gegenwertes von Ausgaben oder Verpflichtungen im Soll eines Aktivkontos der Bilanz verstanden. Sie steht im Gegensatz zur Belastung auf einem Aufwandkonto der Erfolgsrechnung.

2. Aktivierungsfähigkeit und Aktivierungspflicht Aktivierungsfähig sind alle Kosten für Erwerb, Herstellung, Vermehrung oder dauernde Verbesserung von Wirtschaftsgütern, die

- der Unternehmung wirtschaftlich zur Verfügung stehen und
- der Unternehmung über den Bilanzstichtag hinaus einen Nutzen abwerfen und
- als Objekte einzeln identifizierbar und bewertbar sind.

Aktivierungspflichtig sind alle aktivierungsfähigen Wirtschaftsgüter, für welche Gesetz und Praxis nicht ein Aktivierungswahlrecht anordnen.

3. Zeitpunkt der Aktivierung Die Aktivierung hat beim Rechtserwerb zu erfolgen.

b) Bewertung bei der Aktivierung Entgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter sind zum Anschaffungswert zu aktivieren. Selbst hergestellt bzw. in Herstellung befindliche Gegenstände sind zu den Herstellungskosten zu aktivieren. Privateinlagen dürfen höchstens zum Geschäftswert gemäss *Art. 960 Abs. 2 OR* aktiviert werden. Unentgeltlich erworbene Wirtschaftsgüter können höchstens zum Einkommenssteuerwert des Rechtsvorgänger aktiviert werden.

c) Zulässige Abschreibungen

1. Begriff der Abschreibung Unter der Abschreibung ist die gewinnschmälernde buchmässige Berücksichtigung der Entwertung von Aktiven zu verstehen, die seit der letzten massgebenden Bilanz bis zum Ende der laufenden Rechnungsperiode eingetreten ist. Die Abschreibung hat grundsätzlich definitiven Charakter, nicht wie die Rückstellung.

2. Umfang der steuerlich zulässigen Abschreibung Aufgrund des Vorsichtsprinzips besteht im Handelsrecht keine Begrenzung des Umfangs der Abschreibungen. Andererseits ergibt sich aus dem Höchstwertprinzip, dass jene Abschreibungen zwingend vorgenommen werden müssen, welche nötig sind, um den Wert eines Aktivums auf den höchstzulässigen Wert herabzusetzen (Pflichtabschreibung).

Das Steuerrecht ist wegen des Massgeblichkeitsprinzips an die handelsrechtlichen Höchstwerte gebunden und muss daher die Pflichtabschreibungen zulassen. Andererseits begrenzt das Tiefstwertprinzip den Umfang der steuerlich zulässigen Abschreibungen unterhalb der Höchstwertgrenze.

Art. 28, 62 DBG regeln die zulasten der Erfolgsrechnung zulässigen Abschreibungen. Die Anerkennung setzt voraus, dass die Abschreibungen in den Geschäftsbüchern oder bei deren Fehlen in besonderen Abschreibungstabellen ausgewiesen werden. Das bedeutet, dass die Art des Aktivums, sein Ausgangswert und sein aktueller Bilanzwert bekanntgegeben werden müssen. Die Abschreibungen müssen zudem geschäftsmässig begründet sein. Das bedeutet in erster Linie, dass nur Abschreibungen auf Geschäftsvermögen einkommens- bzw. gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Art. 10 Abs. 1 lit. a StHG, welcher gemäss *Art. 24 Abs. 4 StHG* auch auf Kapitalunternehmen anwendbar ist, ordnet lediglich an, dass die ausgewiesenen Abschreibungen des Geschäftsvermögens als geschäfts- oder berufsmässig begründete Kosten abgezogen werden können. Es ist Sache der Kantone, in diesem Rahmen die geschäftsmässig begründeten Abschreibungen zu bestimmen. Dies geschieht i.d.R. im Sinne der vorstehenden Ausführungen.

Vereinzelte Kantone (z.B. ZH) lassen im Anschaffungsjahr die Abschreibung eines grossen Teils des Anschaffungswertes zu, schreiben aber für die einzelnen Aktivenkategorien einen Endwert vor, der bis zum Ausscheiden des Objektes nicht unterschritten werden darf (z.B. 20% bei beweglichen Objekten).

In der schweizerischen Steuerpraxis existieren zwei verschiedene Methoden zur Korrektur von Abschreibungen, welche das steuerrechtlich zulässige Mass überschreiten (Überabschreibung):

- Bei der direkten Bundessteuer und in den meisten Kantonen wird die Überabschreibung in ihrem ganzen Umfang zum Saldo der Erfolgsrechnung und zum Kapital hinzugerechnet.
- Die Methode der Einmalerledigung (z.B. SG) geht davon aus, dass der Vorteil von vorgezogenen Abschreibungen im zeitlichen Aufschub der Gewinnsteuer und damit in einer Zinsersparnis besteht. Daher wird bei einer Überabschreibung nur die Zinseinsparung zum Gewinn aufgerechnet; diese hängt von der Höhe des zulässigen Abschreibungssatzes ab. Mit der Zurechnung dieses Ausgleichszuschlags ist die Überabschreibung ein für alle Male korrigiert. Eine Hinzurechnung zum Buchwert laut Handelsbilanz findet nicht statt.

E. Passiven

a) Fremdkapital und Eigenkapital Die Passivkonti weisen zwei grundlegend verschiedene Formen des Kapitals aus: einerseits das Fremdkapital (echte Passiven), andererseits das Eigenkapital. Das Fremdkapital umfasst die Schulden, die passiven Rechnungsabgrenzungen und die Rückstellungen. Das Eigenkapital entspricht der Differenz zwischen den Aktiven und dem Fremdkapital.

b) Fremdkapital

1. Schulden Als Schulden passivierbar sind betragsmässig feststehende, unbedingte Leistungspflichten gegenüber andern Rechtssubjekten, d.h. Pflichten zur Leistung von Geld oder Naturalien, die am Bilanzstichtag bestehen.

2. Passive Rechnungsabgrenzungsposten Transitorische (vorempfänger Ertrag) und antizipative Passiven (nachzuleistender Aufwand) werden als Fremdkapital anerkannt, soweit sie geschäftsmässig begründet sind.

3. Rückstellungen Rückstellungen sind zu Lasten der Erfolgsrechnung gebildete Passiven, welche im Rechnungsjahr entstandenen Aufwand oder Verlust, dessen genaue Höhe oder Rechtsbestand jedoch nicht bekannt ist, berücksichtigen. Die Rückstellung hat also stets provisorischen Charakter (vgl. Art. 29 Abs. 2, Art. 63 Abs. 2 DBG).

Das DBG zählt in Art. 29 Abs. 1 und Art. 63 Abs. 1 abschliessend vier Arten von zulässigen 'Rückstellungen' auf. Dabei handelt es sich allerdings nur in zwei Fällen um Rückstellungen im eigentlichen Sinn (*lit. a und c*). Den Verlustrisiken auf Aktiven (*lit. b*) ist durch Wertberichtigungen Rechnung zu tragen; die Forschungs- und Entwicklungsaufträge (*lit. d*) betreffen eindeutig nicht Aufwand der Rechnungsperiode, sondern solchen künftiger Jahre und stellen somit von der Sache her Rücklagen und nicht Rückstellungen dar. Das StHG erwähnt in Art. 10 Abs. 1 nur zwei dieser vier Arten von Rückstellungen, die anderen sind jedoch ebenfalls zulässig.

In den folgenden Fällen werden Rückstellungen zulasten des Erfolgs nicht anerkannt, sondern es müssen Rücklagen aus dem versteuerten Gewinn gebildet werden:

- zum Zwecke künftiger aktivierungspflichtiger Anschaffungen;
- zur Berücksichtigung von Aufwand und Risiken, die erst in künftigen Rechnungsperioden verursacht werden (Ausnahme: Art. 29 Abs. 1 *lit. d*, Art. 63 Abs. 1 *lit. d* DBG);

- zur Berücksichtigung bestehender Verlustrisiken, die nicht auf einer Verpflichtung beruhen, wenn die Ausgabe bzw. Schuldenbegründung, welche sie verursachen, nicht unmittelbar bevorsteht (*Art. 29 Abs. 1 lit. c, Art. 63 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 10 Abs. 1 lit. b StHG*).

c) Eigenkapital

1. Begriff Das Eigenkapital ergibt sich aus der Differenz zwischen den gemäss Einkommen- bzw. Gewinnsteuerrecht bewerteten Aktiven und dem steuerlich anerkannten Fremdkapital. Es stammt entweder aus Einlagen der Beteiligten oder aus Gewinn.

2. Arten Das Eigenkapital wird in mehreren Konten ausgewiesen: Kapitalkonto, Privatkonto, Reservenkonti, Gewinnvortrag.

Rücklagen sind Reserven, welche der Finanzierung eines bestimmten zukünftigen Aufwandes oder der Anschaffung aktiver Wirtschaftsgüter in der Zukunft dienen. Sie dürfen nicht zu Lasten der Erfolgsrechnung, sondern nur aus dem steuerbaren Reingewinn gebildet werden.

Arbeitsbeschaffungsreserven sind offene Reserven und damit Eigenkapital, obwohl sie durch Einlagen gebildet werden, welche steuerrechtlich Aufwand darstellen.

3. Privatentnahmen Die Entnahme von Mitteln zur Deckung privater Bedürfnisse der Beteiligten muss einem Eigenkapitalkonto belastet werden; sie darf nicht zulasten des Aufwands erfolgen.

III. Indirekte Steuern und spezielle direkte Steuern

Mit Ausnahme der für Personen- und Kapitalunternehmen unterschiedlich ausgestalteten allgemeinen Steuern auf Einkommen/Gewinn und Vermögen/Kapital sind alle Steuern für die beiden Unternehmungsformen in objektiver und betragsmässiger Hinsicht grundsätzlich gleich.

Verschieden sind nur bei gewissen Steuerarten die Steuersubjekte: bei Einzelfirmen der Inhaber, bei Personengesellschaften z.T. die Gesellschafter, teilweise die Gesellschaft selbst, bei Kapitalunternehmen stets die juristische Person.

Gewisse Unterschiede bestehen sodann insofern, als gewisse Steuertatbestände naturgemäss nur von Kapitalunternehmen erfüllt werden können.

A. Indirekte Steuern

a) Allgemeine Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer) Die Personen- und die Kapitalunternehmen unterliegen der allgemeinen Umsatzsteuer (Mehrwertsteuer), sofern die Voraussetzungen der subjektiven und objektiven Steuerpflicht erfüllt sind.

b) Spezielle Verbrauchsteuern Den speziellen Verbrauchsteuern auf Alkohol, Tabak und Bier unterliegen Kapitalunternehmen und Inhaber von Personenunternehmen, welche die betreffenden Produkte herstellen bzw. liefern bzw. einführen. Diese Steuern werden neben der Mehrwertsteuer erhoben.

c) Handänderungsteuer auf Liegenschaften Beim Erwerb und beim Verkauf von Liegenschaften des Geschäftsvermögens von Personen und Kapitalunternehmen ist die Handänderungsteuer geschuldet. Steuersubjekt ist je nach anwendbarem Recht der Erwerber, der Veräusserer oder beide gemeinsam. Die Handänderungsteuer kann namentlich auch Unternehmensstrukturierungen fiskalisch belasten, wenn entsprechende Befreiungsvorschriften fehlen.

d) Eidg. Umsatzabgabe Erwerb und Veräusserung gegen Entgelt von Wertschriften des Geschäftsvermögens von Personen- und Kapitalunternehmen, welche sog. „Urkunden“ im Sinne von *Art. 13 Abs. 2 StG* sind, lösen die Umsatzabgabepflicht aus, wenn eine Vertragspartei oder ein Vermittler Effekthändler (*Art. 13 Abs. - 3 StG*) ist.

e) Eidg. Emissionsabgabe Da Obligationen und Geldmarktpapiere (*Art. 5 lit. a StG*) sowohl von Personen- als auch von Kapitalunternehmen ausgegeben werden können, trifft die Emissionsabgabe grundsätzlich beide Unternehmungsformen. Demgegenüber kann der Steuertatbestand der Ausgabe von Beteiligungspapieren (*Art. 5 StG*) naturgemäss nur von Kapitalunternehmen erfüllt werden.

B. Spezielle direkte Steuern

a) Verrechnungssteuer Bei den meisten Steuertatbeständen des *Art. 4 VStG* mit Ausnahme der Erträge von Beteiligungsrechten (*Art. 4 Abs. 1 lit. b, Art. 4 Abs. 2 VStG*) können sowohl Personenunternehmen als auch Kapitalunternehmen Schuldner und damit Steuersubjekt (*Art. 10 VStG*) sein.

b) Grundstückgewinnsteuer Sofern ein Kanton gemäss *Art. 12 Abs. 4 StHG* die Grundstückgewinnsteuer auch auf Grundstücken des Geschäftsvermögens erhebt, sind davon Personen- und Kapitalunternehmen in gleicher Weise betroffen.

39. Besteuerung der Kapitalunternehmen und ihrer Anteilsinhaber

I. Überblick

A. Merkmale der Besteuerung bei Kapitalunternehmen

a) Mehrere Steuersubjekte Neben den Kapitalunternehmen selbst sind auch deren Anteilsinhaber aufgrund ihrer Beziehungen zur Unternehmung steuerlich betroffen. Eine vollständige Darstellung der steuerrechtlichen Stellung der Kapitalunternehmen muss daher neben der Gesellschaft oder Genossenschaft auch die an ihr beteiligten Personen als Steuersubjekte berücksichtigen.

b) Mehrere Steuern Jedes der Steuersubjekte unterliegt im Zusammenhang mit dem gesellschaftsrechtlichen Beziehungsfeld mehreren Steuerarten. Die Kapitalunternehmung entrichtet:

- auf der Erbringung von Eigenkapital: die Emissionsabgabe;
- auf den Umsätzen: Die Mehrwertsteuer, die Umsatzabgabe, die Handänderungsteuer;
- auf dem Gewinn: die Gewinnsteuer, z.T. evtl. die Grundstückgewinnsteuer;
- auf dem Kapital bzw. den Aktiven: die Kapitalsteuer und die Liegenschaftensteuer;
- auf den Gewinnausschüttungen: die Verrechnungssteuer.

Die Anteilsinhaber entrichten (vorbehältlich gesetzlicher Ausnahmen):

- auf dem investierten Vermögen: die Vermögensteuer (bzw. Kapitalsteuer);
- auf dem Ertrag aus der Beteiligung: die Einkommensteuer (bzw. Gewinnsteuer);
- auf dem Gewinn aus der Veräusserung von Beteiligungen im Geschäftsvermögen: die Einkommen- bzw. Gewinnsteuer;

- auf der Übertragungen von Beteiligungen: die Umsatzabgabe.

Während der Existenz der Kapitalunternehmung sind in den verschiedenen typischen Situationen meistens mehrere Steuern geschuldet bzw. relevant.

c) Grundsatz der wirtschaftlichen Doppelbelastung Die gesellschaftsrechtlichen Beziehungen zwischen der Kapitalunternehmung und ihren Anteilshabern sind vom Grundsatz der wirtschaftlichen Doppelbelastung geprägt:

- das vom Anteilshaber in die Unternehmung investierte Vermögen unterliegt sowohl der Kapitalsteuer bei der Unternehmung als auch der Kapital- bzw. Vermögensteuer beim Anteilshaber;
- die Gewinnausschüttungen der Unternehmung an die Anteilshaber unterliegen der Gewinn- bzw. Einkommensteuer beim Anteilshaber, nachdem vorher der erzielte Gewinn bei der Kapitalunternehmung der Gewinnsteuer unterworfen war.

Der Grundsatz der wirtschaftlichen Doppelbelastung gilt nicht nur für die offenen Gewinnausschüttungen aus dem bereits versteuerten Gewinn, sondern auch für Vorteilszuwendungen an Anteilshaber ohne Beanspruchung des ausgewiesenen Gewinns (verdeckte geldwerte Vorteile).

B. Gegenstand dieses Paragraphen

Dieser Paragraph befasst sich mit einzelnen typischen Situationen im Laufe der Existenz einer Kapitalunternehmung und berücksichtigt dabei namentlich die Beziehungen zwischen der Unternehmung und ihren Anteilshabern:

	Abschnitt
Gründung und Finanzierung	II.
Geschäftstätigkeit	III.
Kapitalentnahmen	IV.
Liquidation und Übertragung	V.
Umgestaltungen	VI.
Umstrukturierungen: Zusammenschluss	VII.
Umstrukturierungen: Spaltung	VIII.
Umwandlungen	IX.

Diese typischen Situationen lassen sich auf vier Grundtatbestände zurückführen, von denen bei einzelnen Situationen z.T. mehrere vorkommen. Es sind dies:

- Kapitaleinlagen der Anteilshaber in die Kapitalunternehmung;
- Rechtsgeschäfte der Kapitalunternehmung mit Dritten und Anteilshabern zu marktkonformen Bedingungen;
- Kapitalentnahmen aus der Kapitalunternehmung durch die Anteilshaber oder nahestehende Dritte;
- Übertragung der Beteiligungsrechte durch die Anteilshaber auf Dritte.

Die folgenden Abschnitte sind nach den vorstehend erwähnten vier Grundtatbeständen gegliedert. Es wird aufgezeigt, wie die verschiedenen relevanten Steuerarten bei den einzelnen Situationen miteinander zusammenhängen.

II. Gründung und Finanzierung

A. Gründung

a) Zivilrechtliche Formerfordernisse Die steuerrechtliche Anerkennung und Behandlung einer Unternehmung als Kapitalunternehmung setzt voraus, dass die zivilrechtlichen Formerfordernisse erfüllt sind (*Art. 629 ff., insb. Art. 640 ff. und Art. 779 ff. OR*).

b) Standortwahl Die Standortwahl wird unter steuerlichen Gesichtspunkten zweckmässigerweise mit der Rechtsformwahl kombiniert, weil für Personen- und Kapitalunternehmen unterschiedliche Standorte steuerlich vorteilhaft sein können.

c) Emissionsabgabe Auf der Einbringung des Gründungskapitals (sowie auf späteren Kapitaleinlagen) durch die Anteilsinhaber ist die Emissionsabgabe von 1% geschuldet (*Art. 5 Abs. 1 lit. a, Art. 8 Abs. 1 lit. a StG*).

B. Finanzierung

a) Eigenfinanzierung

1. Einbringung von Eigenkapital Die Einbringung von Eigenkapital durch die Anteilsinhaber unterliegt der Emissionsabgabe von 1% (*Art. 5 Abs. 1 lit. a, Art. 8 Abs. 1 StG*), wobei Einlagen bis zu einem Betrag von gesamthaft 250'000 Fr. befreit sind (*Art. 6 Abs. 1 lit. h StG*). Die Emissionsabgabe ist auch bei Gründung einer Kapitalunternehmung durch Umwandlung einer Personenunternehmung geschuldet, nicht aber bei Umwandlung einer Kapitalunternehmung in eine andere Kapitalunternehmung (*Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis}*).

Auf Eigenkapitaleinlagen wird keine Gewinnsteuer erhoben (*Art. 60 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG*).

Gegenstände und Vermögenskomplexe, welche in die Unternehmung eingelegt und durch Anteile abgegolten werden, sind zum Verkehrswert zu bewerten. Das kann zur Folge haben, dass der Einleger auf seinem Vermögen einen Kapitalgewinn realisiert, welcher der Einkommensteuer bzw. der Gewinnsteuer oder der Grundstückgewinnsteuer unterliegt (*Art. 18 Abs. 2 DBG; Art. 8 Abs. 1 bzw. Art. 12 Abs. 1 StHG*).

Wird die Sacheinlage zu einem über dem Verkehrswert liegenden Wert auf das Beteiligungskapital angerechnet, so liegt im Umfang der Überbewertung eine geldwerte Leistung an den Einleger vor, die der Verrechnungssteuer und der Einkommensteuer unterliegt.

2. Substanzbesteuerung Das eingelegte Eigenkapital unterliegt bei der Kapitalunternehmung auf Stufe der Kantons- und Gemeindesteuern der Kapitalsteuer (*Art. 29 ff. StHG*). Auf Liegenschaften wird ausserdem die Liegenschaftensteuer erhoben. Beim Anteilsinhaber verändert sich das Vermögen nicht, so dass er weiterhin die kantonale Vermögensteuer (*Art. 13 f. StHG*) schuldet, wobei die Anteile an die Stelle des eingelegten Vermögenswertes treten. Damit unterliegt das Eigenkapital vom Kapitalunternehmen bei den Kantons- und Gemeindesteuern der wirtschaftlichen Doppelbelastung.

3. Einfluss auf das Verhältniskapital Bei renditeabhängigem Gewinnsteuermass erhöhen Eigenkapitaleinlagen das Verhältniskapital, wodurch die Rendite sinkt und das Gewinnsteuermass tendenziell herabgesetzt wird.

b) Fremdfinanzierung

1. Allgemeines; insbesondere Fremdfinanzierung durch Drittpersonen Kapital, welches der Kapitalunternehmung als Fremdkapital zur Verfügung gestellt worden ist, wird grundsätzlich steuerlich als solches anerkannt. Die Schuldnerin hat darauf keine Steuer zu entrichten (*Art. 29 StHG*) und kann die Zinsen dem Aufwand belasten.

Die Ausgabe von Obligationen und Geldmarktpapieren im Zusammenhang mit Fremdfinanzierungen unterliegt der Emissionsabgabe (*Art. 5a StG*).

2. Fremdfinanzierung durch Anteilsinhaber Die Anteilsinhaber können der Unternehmung Fremdkapital zur Verfügung stellen. Sofern diese Fremdfinanzierung hinsichtlich Umfang und Verzinsung den Bedingungen entspricht, unter denen auch von unbeteiligten Dritten Fremdkapital erhältlich wäre (sog. marktconforme Fremdfinanzierung), wird sie steuerlich anerkannt.

Nicht-marktconforme Gestaltungen hinsichtlich Umfang oder Verzinsung des Fremdkapitals führen zu entsprechenden Aufrechnungen bei der Unternehmung.

Verdecktes Eigenkapital wird nicht als Fremdkapital anerkannt und daher bei den Kantons- und Gemeindesteuern der Kapitalsteuer unterworfen (*Art. 29a StHG*). Die dafür entrichteten Zinsen werden nicht als Aufwand anerkannt und deshalb dem steuerbaren Gewinn zugerechnet (*Art. 65 DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. c StHG*).

Nicht-marktconforme Zinsen für das als solches anerkannte Fremdkapital werden als verdeckte Gewinnausschüttung dem steuerbaren Gewinn zugerechnet (*Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG*) und unterliegen der Verrechnungssteuer (*Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG*).

c) Sanierungen Durch die Sanierung werden Verlustvorträge von Kapitalunternehmen, die überschuldet sind (*Art. 725 Abs. 2 OR*) oder eine Unterbilanz aufweisen (*Art. 725 Abs. 1 OR*), beseitigt, indem der Unternehmung zusätzliches Eigenkapital zugeführt wird oder Schulden erlassen werden. Die Einbringung von neuem Eigenkapital ist oft mit einer unentgeltlichen Herabsetzung des bisherigen Grundkapitals verbunden. Häufig werden im Rahmen der Sanierung auch notwendige Abschreibungen und Rückstellungen nachgeholt.

1. Sanierungsleistungen Während die Zuführung neuer Aktiven durch Anteilsinhaber gewinnsteuerneutral ist (*Art. 60 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG*), sind Forderungsverzichte und allfällige andere Leistungen von unbeteiligten Dritten erfolgswirksam.

Die Kapitaleinlagen der Anteilsinhaber unterliegen als Zuschüsse der Emissionsabgabe (*Art. 5 Abs. 2 StG*), die jedoch unter bestimmten Voraussetzungen erlassen werden kann (*Art. 12 StG*).

2. Sanierungsaufwendungen Mit den erfolgswirksamen Sanierungsleistungen können frühere Verluste verrechnet werden. Die normalerweise wegen Zeitablaufs nicht mehr verrechenbar wären (*Art. 67 Abs. 2 DBG; Art. 25 Abs. 3 StHG*). Ausserdem lässt die Praxis die Nachholung von Abschreibungen und Rückstellungen bis zur Höhe der Erträge erfolgswirksam zu. Die Verrechnungen mit erfolgswirksamen Sanierungsleistungen haben endgültigen Charakter.

Demgegenüber gelten Verlustverrechnungen, Abschreibungen und Rückstellungen als nicht erfolgt, soweit sie durch erfolgsneutrale Sanierungsleistungen finanziert werden. Sie können in den folgenden Jahren nach den allgemein geltenden Regeln nachgeholt werden.

III. Besteuerung der Geschäftstätigkeit

A. Verkehrsvorgänge, Gewinn und Kapital als Gegenstände der Besteuerung

a) Allgemeines Typischerweise löst die Geschäftstätigkeit die — überwälzbare — Mehrwertsteuer auf den steuerbaren Umsätzen (*Art. 4 ff. MWSTV*) und die allgemeine Gewinnsteuer

(Art. 57 DBG; Art. 24 Abs. 1 StHG) auf dem gesamten Gewinn aus.

Bei der Mehrwertsteuer ist neben der Erfüllung der Voraussetzungen der subjektiven und objektiven Steuerpflicht (Art. 4 ff., Art. 17 ff. MWSTV) stets auch die Möglichkeit der Wahl der Gruppenbesteuerung (Art. 17 Abs. 3 MWSTV) zu beachten.

Die nicht ausgeschütteten Gewinne (offene Reserven) unterliegen als Teil des Kapitals bei den Kantons- und Gemeindesteuer der Kapitalsteuer der Unternehmung (Art. 29 StHG) und erhöhen den für die Vermögensteuer der Anteilsinhaber massgebenden Wert der Beteiligungsrechte (Art. 13 Abs. 1, Art. 14 Abs. 1 StHG). Bei Ausschüttung der Gewinne ist die Verrechnungssteuer und die Einkommensteuer der Anteilsinhaber geschuldet (Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG).

b) Besonderheiten

1. Rechtsgeschäfte mit Liegenschaften Auf Handänderungen (Erwerb und Verkauf) von Liegenschaften wird nicht die Mehrwertsteuer erhoben (Art. 14 Ziff. 16 MWSTV), sondern die Handänderungsteuer.

Die Gewinne aus der Veräusserung von Liegenschaften unterliegen im Bund der allgemeinen Gewinnsteuer (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG), im Kanton entweder ebenfalls dieser Steuer oder der Grundstückgewinnsteuer (vgl. Art. 12 Abs. 4 StHG).

2. Rechtsgeschäfte mit Wertschriften Der entgeltliche Umsatz von Wertschriften, die Urkunden im Sinne von Art. 13 Abs. 2 StG sind, löst die eidg. Umsatzabgabe aus, sofern eine Partei oder ein Vermittler Effektenhändler gemäss Art. 13 Abs. 3 StG ist (Art. 13 Abs. 1 StG).

Die Gewinne aus dem Verkauf von Wertschriften werden im Rahmen der allgemeinen Gewinnsteuer (Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG) erfasst.

3. Besondere Verbrauchsteuern Neben Mehrwertsteuer und Gewinnsteuer werden auf den Genussmitteln Alkohol, Tabak und Bier auch besondere Verbrauchsteuern erhoben.

4. Minimalsteuern Einzelne Kantone erheben von Kapitalunternehmen anstelle der Gewinn- und Kapitalsteuer eine Minimalsteuer, welche vom Wert des Grundeigentums oder den Bruttoeinnahmen berechnet wird, sofern diese Minimalsteuer höher ist, als die ordentlichen Steuern.

B. Zuflüsse aus wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

a) Dividenden Hält ein Kapitalunternehmen eine Beteiligung von mindestens 20% am Nominalkapital einer Kapitalgesellschaft oder weist eine solche Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 2 Mio. Fr. auf, besteht für Dividenden ein Anspruch auf den Beteiligungsabzug (Art. 69 f. DBG; Art. 28 Abs. 1 StHG).

b) Kapitalgewinne Beträgt die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft, deren Anteile veräussert werden, mindestens 20%, so liegt eine wesentliche Beteiligung im Sinne der nachfolgenden Ausführungen vor.

Im seit dem 1.1.1998 geltenden Recht der direkten Bundessteuer ist für die Behandlung von Kapitalgewinnen zu unterscheiden (vgl. Art. 207a DBG) zwischen Beteiligungen, die schon vor dem 1.1.1997 im Besitz der veräussernden Gesellschaft waren („Altbeteiligungen“), und Beteiligungen, die erst nach diesem Datum in deren Besitz gelangt sind („Neubeteiligungen“). Für Kapitalverluste ist diese Unterscheidung entbehrlich.

Für Kapitalgewinne auf Neubeteiligungen kann die veräussernde Gesellschaft grundsätzlich den Beteiligungsabzug geltend machen (Art. 70 Abs. 1 DBG). Von diesem Grundsatz gibt

es — unter Vorbehalt des Vorliegens einer ungerechtfertigten Steuerersparnis im Sinne von *Art. 70 Abs. 5 DBG* — eine vollständige und eine teilweise Ausnahme. Überhaupt nicht gewährt wird der Beteiligungsabzug für Kapitalgewinne auf wesentlichen Beteiligungen, die während weniger als einem Jahr im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft waren (*Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG*). Nur teilweise gewährt wird der Beteiligungsabzug, wenn auf der veräusserten Beteiligung seit dem 1.1.1997 steuerlich anerkannte Abschreibungen und Wertberichtigungen vorgenommen und diese vor der Veräusserung nicht wieder rückgängig gemacht worden sind. (*Art. 62 Abs. 4 DBG*). Da diese Abschreibungen und Wertberichtigungen die Gewinnsteuerberechnungsgrundlage gekürzt haben, unterliegt deren sog. Wiedereinbringung der ordentlichen Gewinnbesteuerung. Dies ergibt sich daraus, dass bei der Umschreibung der Berechnungsgrundlage für den Beteiligungsabzug nicht das Buchwertprinzip, sondern das Gestehungskostenprinzip zur Anwendung gelangt. Nur insoweit, als der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt, wird der Beteiligungsabzug gewährt (*Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG*). Ist der Buchwert der Beteiligung in der Steuerbilanz (Gewinnsteuerwert) tiefer als die Gestehungskosten, so sind auf der Beteiligung Abschreibungen oder Wertberichtigungen vorgenommen worden.

Ist der Buchwert der Beteiligung in der Steuerbilanz höher als die Gestehungskosten, so ist die Beteiligung über die Gestehungskosten hinaus buchmässig aufgewertet worden. Zu beachten ist dabei, dass Aufwertungen im Zeitpunkt, in dem sie vorgenommen werden, bei der Berechnung des Beteiligungsabzuges nicht berücksichtigt werden können, sondern der ordentlichen Gewinnbesteuerung unterliegen (*Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG*). Die Ermässigung kann jedoch bei der Realisierung des Kapitalgewinns geltend gemacht werden (*Art. 70 Abs. 4 DBG*).

Transaktionen, die im Konzern eine ungerechtfertigte Steuerersparnis bewirken, führen zu einer Berichtigung des steuerbaren Reingewinns oder zu einer Kürzung des Beteiligungsabzuges. Eine ungerechtfertigte Steuerersparnis liegt vor, wenn Kapitalgewinne und Kapitalverluste oder Abschreibungen auf Beteiligungen im Sinne von *Art. 62, 69, 70 DBG* in kausalem Zusammenhang stehen (*Art. 70 Abs. 5 DBG*).

Kapitalgewinne auf Altbeteiligungen, die vor dem 1.1.2007 erzielt werden, unterliegen ohne Gewährung des Beteiligungsabzuges der Gewinnbesteuerung (*Art. 207a Abs. 1 DBG*). Werden die Gewinne nach diesem Datum erzielt, kann nach heutiger Rechtslage — gleich wie bei den Neubeteiligungen — der Beteiligungsabzug in Anspruch genommen werden.

Kapitalverluste gehen vollständig in die Berechnungsgrundlage der Gewinnsteuer ein, und zwar auch Verluste auf Beteiligungen, für die im Falle der Gewinnerzielung der Beteiligungsabzug gewährt würde.

Die Kantone können den Beteiligungsabzug ebenfalls auf Kapitalgewinne auf wesentlichen Beteiligungen ausdehnen, müssen aber ebenfalls das Gestehungskostenprinzip anwenden (*Art. 28 Abs. 1^{bis}*).

C. Rechtsgeschäfte mit Anteilsinhabern

a) Erfordernis der Marktkonformität Das im geltenden Steuerrecht massgebende Prinzip der wirtschaftlichen Doppelbelastung besagt, dass die den Anteilsinhabern in dieser Eigenschaft aus der Kapitalunternehmung zukommenden geldwerten Vorteile zuvor in der Unternehmung als Gewinn versteuert sein müssen. Dieses Prinzip ist nur gewährleistet, wenn Rechtsgeschäfte, die zwischen der Kapitalunternehmung und ihren Anteilsinhabern abgewickelt werden, zu den gleichen Bedingungen gestaltet werden wie Rechtsgeschäfte mit unabhängigen Dritten.

Wenn die Gegenleistung der Kapitalunternehmung nicht marktkonform ist, fliesst den Anteilsinhabern ein geldwerter Vorteil zu. Ein solcher liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn

- die Kapitalunternehmung keine oder keine gleichwertige Gegenleistung erhält;

- der Anteilshaber direkt oder über eine nahestehende Person einen Vorteil erhält, der einem Dritten unter gleichen Bedingungen nicht zugebilligt worden wäre, d.h. ungewöhnlich ist;
- der ungewöhnliche Charakter der Leistung für die Gesellschaftsorgane erkennbar war.

b) Entgelte für Leistungen der Kapitalunternehmung an die Anteilshaber Wenn die Kapitalunternehmung dem Anteilshaber eine Lieferung oder Dienstleistung erbringt und dafür marktkonform entschädigt wird, ist das Prinzip der wirtschaftlichen Doppelbelastung gewahrt. Ein allfälliger Gewinn aus dem Rechtsgeschäft unterliegt der Gewinnsteuer der Unternehmung. Wenn dieser Gewinn an den Anteilshaber ausgeschüttet wird, ist darauf die Verrechnungssteuer und die Einkommensteuer der Anteilshaber geschuldet.

Falls die Kapitalunternehmung von den Anteilshabern nicht marktkonform entschädigt wird, liegt im Umfang der Differenz zwischen dem marktkonformen Entgelt und dem effektiv entrichteten Preis eine sog. Gewinnvorwegnahme vor, welche steuerrechtlich als geldwerter Vorteil behandelt wird.

c) Entgelte für Leistungen der Anteilshaber an die Kapitalunternehmung Wenn die Kapitalunternehmung den Anteilshaber für Lieferungen und Dienstleistungen marktkonform entschädigt, stellt die Leistung des Anteilshabers je nach Sachlage einen erfolgswirksamen Aufwand oder ein aktivierungsfähiges Aktivum dar, das später bei Bedarf erfolgswirksam abgeschrieben werden kann.

Entrichtet die Kapitalunternehmung den Anteilshabern ein über dem marktkonformen Mass liegendes Entgelt, so stellt die Differenz zwischen dem effektiv bezahlten Entgelt und dem marktkonformen Entgelt einen geldwerten Vorteil in Form einer sog. verdeckten Gewinnausschüttung dar, der zu entsprechenden Steuerfolgen führt.

IV. Kapitalentnahmen

A. Überblick

a) Begriff der Kapitalentnahme Als Kapitalentnahme wird jede Übertragung von Vermögen von der Kapitalunternehmung auf die Anteilshaber verstanden, die ihren Grund nicht in einem Vertrag, sondern in der gesellschaftsrechtlichen Beziehung hat.

b) Arten von Kapitalentnahmen

1. Gliederung nach der Quelle Das entnommene Kapital stammt entweder aus Einlagen der Anteilshaber oder aus der Geschäftstätigkeit, d.h. aus Gewinnen der Kapitalunternehmung.

Die zur Rückzahlung gelangenden seinerzeitigen Einlagen sind entweder Einlagen in das Grundkapital oder Einlagen in die Reserven.

Alle Kapitalentnahmen, welche nicht Rückzahlungen von Einlagen darstellen, haben Mittel zum Gegenstand, welche aus der Geschäftstätigkeit der Kapitalunternehmung stammen und daher Gewinncharakter haben. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Entnahmen aus dem ausgewiesenen Gewinn (offene Gewinnausschüttungen) und Entnahmen aus dem nicht ausgewiesenen Gewinn (verdeckte geldwerte Vorteile) sowie den den Kapitalentnahmen gleichgestellten Tatbeständen (indirekte und fiktive Entnahmen).

2. Gliederung nach der Form Die Kapitalentnahmen erfolgen entweder in der Form von Barzahlungen oder von Sachleistungen.

c) Steuerarten und Steuersubjekte Bei der Kapitalunternehmung stellt sich die Frage der Verrechnungssteuerpflicht. In einem Teil der Fälle muss die (noch nicht entrichtete) Gewinnsteuer nachentrichtet werden. Bei der Entnahme von Sachwerten durch die Anteilsinhaber ist die Mehrwertsteuer auf dem Eigenverbrauch geschuldet (*Art. 8 MWSTV*).

Bei Anteilsinhabern, welche natürliche Personen sind, stellt sich die Frage der Einkommensteuerpflicht. Bei juristischen Personen ist zu prüfen, ob die Kapitalentnahmen in vollem Umfang der Gewinnsteuer unterliegen oder ob der Beteiligungsabzug oder das kantonale Holdingprivileg zur Anwendung kommen.

B. Rücknahme von Einlagen

Durch die Rücknahme von Einlagen entsteht bei den Anteilsinhabern kein Vermögensertrag, da ihnen nur das zufließt, was sie früher der Unternehmung aus ihrem eigenen Vermögen zugewiesen haben. Dennoch werden die Rücknahme von Grundkapital und die Rücknahme von Reserveeinlagen bei der Verrechnungssteuer und bei der Einkommensteuer von Anteilsinhabern, welche die Beteiligungsrechte im Privatvermögen halten, in der Praxis ohne ausreichende Rechtsgrundlage unterschiedlich behandelt.

a) Steuern der Anteilsinhaber

1. Anteile im Privatvermögen Für die direkte Bundessteuer enthält das DBG keine Rechtsgrundlage zur Besteuerung der Rückzahlung von Reserveeinlagen als Einkommen. Dennoch soll die bisherige Besteuerungspraxis fortgesetzt werden. Die Rückzahlung von Grundkapital ist einkommensteuerfrei.

In den Kantonen gilt teilweise das Nennwertprinzip, wonach Reservenrückzahlungen steuerbar sind; andere Kantone wenden das sog. Kapitaleinlageprinzip an und besteuern die Rückzahlung von Reserveeinlagen nicht als Einkommen. Das StHG lässt beide Behandlungen zu (*Art. 7 Abs. 1 StHG*).

2. Anteile im Geschäftsvermögen Bei Anteilen im Geschäftsvermögen hängt die Einkommen- bzw. Gewinnsteuerpflicht davon ab, ob der Anteilsinhaber einen Gewinn realisiert. Wenn das Beteiligungsrecht steuerwirksam unter den Wert der Einlage abgeschrieben worden ist, der Anteilsinhaber jedoch die ganze Einlage zurückerhält, ist die Differenz zum Einkommen- (bzw. Gewinn-) Steuerwert steuerbares Einkommen bzw. Ertrag.

Bei Kapitalunternehmen, die Anteilsinhaber sind, kommt der Beteiligungsabzug zur Anwendung (*Art. 70 Abs. 1 DBG; Art. 28 Abs. 1^{bis} StHG*). Bei Geltung des Holding- oder Domizilprivilegs entfällt die kantonale Gewinnsteuer (*Art. 28 Abs. 2–4 StHG*).

b) Verrechnungssteuer Während die Rückleistung von Grundkapital keine Steuern auslöst, wird die Rückzahlung von Reserveeinlagen ohne genügende gesetzliche Grundlage der Verrechnungssteuer unterworfen (Nennwertprinzip).

C. Entnahme von Gewinn

a) Offene Gewinnausschüttungen

1. Begriff und Steuerfolgen für die Kapitalunternehmung Offene Gewinnausschüttungen erfolgen zulasten der aus ausgewiesenem Gewinn gebildeten Reserven als Dividenden, Aktionärsbonus, Liquidationsüberschuss usw. Ausschüttungen aus den durch Gewinn gebildeten Reserven lösen als solche in der ausschüttenden Kapitalunternehmung keine Gewinnsteuerpflicht aus, wohl aber die Verrechnungssteuerpflicht (*Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG i.V.m. Art. 20 Abs. 1 VStV*).

2. Steuerfolgen für die Anteilsinhaber Bei Zugehörigkeit der Beteiligungsrechte zum Privatvermögen sind die offenen Gewinnausschüttungen steuerbares Einkommen (*Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG*).

Bei Anteilen im Geschäftsvermögen unterliegen die offenen Gewinnausschüttungen grundsätzlich der Einkommen- bzw. Gewinnsteuer (*Art. 20 Abs. 1 lit. c, Art. 58 DBG; Art. 7 Abs. 1, Art. 24 Abs. 1 StHG*). Soweit jedoch der Verkehrswert der Beteiligung zufolge der Ausschüttung unter den bisherigen Einkommen- bzw. Gewinnsteuerwert sinkt, ist eine entsprechende Abschreibung notwendig und damit auch zulässig.

b) Verdeckte geldwerte Vorteile Steuerbare Kapitalentnahmen sind auch die geldwerten Vorteile, welche die Kapitalunternehmung den Anteilsinhabern oder nahestehenden Personen in verdeckter Form zukommen lässt. Sie lösen ausser der Verrechnungssteuer und der Einkommen- bzw. Gewinnsteuer der Anteilsinhaber meistens auch die Gewinnsteuer der Kapitalunternehmung aus.

1. Begriff und Formen Verdeckte geldwerte Vorteile sind Vergünstigungen, welche die Kapitalunternehmung den Anteilsinhabern oder nahestehenden Personen zukommen lässt, ohne dabei den ausgewiesenen Gewinn bzw. die aus Gewinn gebildeten Reserven zu beanspruchen. Das ist in erster Linie der Fall, wenn Erträge aus der Geschäftstätigkeit der Unternehmung mit Dritten nicht der Unternehmung, sondern direkt den Anteilsinhabern zufließen oder wenn die Unternehmung Privataufwand der Anteilsinhaber zulasten ihres Aufwandes deckt.

Die meisten verdeckten geldwerten Vorteile entstehen bei Rechtsgeschäften zwischen der Kapitalunternehmung und Anteilsinhabern bzw. diesen nahestehenden Personen, wenn die Unternehmung dabei Leistungen erbringt, welche nicht marktkonform sind. Im Gegensatz zu den offenen Gewinnausschüttungen werden die verdeckten geldwerten Vorteile andern Konten als den Reserven belastet.

Formen von verdeckten geldwerten Vorteilen sind:

- Verdeckte Gewinnausschüttung (z.B. Bezahlung einer Ferienreise, übersetzte Spesensvergütungen) und
- Gewinnvorwegnahme (z.B. Mietzinsen werden auf ein Konto des Aktionärs einbezahlt und nicht verbucht, obwohl die Liegenschaft der AG gehört).

2. Steuerrechtliche Folgen Die verdeckt zugewendeten geldwerten Vorteile werden bei der Kapitalunternehmung nachträglich dem ausgewiesenen Gewinn zugerechnet und der Gewinnsteuer unterworfen (*Art. 58 Abs. 1 lit. b, c DBG; Art. 24 Abs. 1 lit. a, b StHG*). Die Gewinnbesteuerung muss in jener Bemessungs- bzw. Steuerperiode erfolgen, in welcher der Gewinn durch den übersetzten Aufwand bzw. nicht versteuerten Ertrag geschmälert worden ist. Beim Erwerb von Aktiven durch Anteilsinhaber zu einem übersetzten Preis bei uneinbringlichen Darlehen an Anteilsinhaber wird der Gewinn erst geschmälert, wenn zulasten des Aufwandes Abschreibungen vorgenommen werden; die Gewinnsteuer ist deshalb in der Periode geschuldet, in welcher die Abschreibung erfolgt.

Die verdeckten geldwerten Vorteile unterliegen der Verrechnungssteuer (*Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV*), welche auf den Anteilsinhaber zu überwälzen ist (*Art. 14 Abs. 1 VStG*). Wenn die Voraussetzungen von *Art. 24 VStV* erfüllt sind, kann die Verrechnungssteuerpflicht im Meldeverfahren erfüllt werden.

Bei den Anteilsinhabern treten die gleichen Steuerfolgen ein wie bei offenen Gewinnausschüttungen.

Sofern die Veranlagungen der Kapitalunternehmung oder der Anteilsinhaber rechtskräftig sind, müssen die Steuern im Nachsteuerverfahren erhoben werden.

Wenn die nötigen Voraussetzungen erfüllt sind, lösen Gewinnvorwegnahmen und verdeckte

Gewinnausschüttungen ausserdem bei den Beteiligten wegen Steuerbetruges, Steuerhinterziehung oder Steuerverfälschung steuerstrafrechtliche Folgen aus.

c) Gleichgestellte Tatbestände

1. Indirekte Kapitalentnahme Die Praxis nimmt beim Vorliegen bestimmter Bedingungen eine Kapitalentnahme durch die bisherigen Anteilsinhaber auch dann an, wenn die Anteilsinhaber einer Kapitalunternehmung, welche ihre Gewinne thesauriert hat, deren Anteile verkaufen. Diese Rechtsfolge tritt bei der sog. indirekten Teilliquidation ein. Diese Kapitalentnahme unterscheidet sich von allen andern dadurch, dass dem steuerpflichtigen (verkaufenden) Anteilsinhaber ausgewiesene Reserven zwar tatsächlich — wenn auch indirekt über den Käufer — zufließen, der dafür notwendige GV-Beschluss jedoch nicht zur Zeit seiner Beteiligung, sondern zugunsten des Käufers nach der Veräusserung gefasst wird. Somit liegt aus der Sicht des steuerpflichtigen Ex-Anteilsinhabers weder eine offene Gewinnausschüttung noch ein verdeckter geldwerter Vorteil oder eine fiktive Kapitalentnahme vor.

2. Fiktive Kapitalentnahme Schliesslich werden als Kapitalentnahmen auch Sachverhalte besteuert, bei denen keine Übertragung von Vermögenswerten von der Kapitalunternehmung auf die Anteilsinhaber stattfindet. Dabei handelt es sich einerseits um den Mantelhandel, andererseits um Verschiebungen von Reserven in das Grundkapital (Gratiskapitalerhöhung, Transponierung).

Die fiktiven Kapitalentnahmen lösen jene Steuerfolgen aus, welche als durch die betreffenden Tatbestände gefährdet angesehen werden. Das sind beim Mantelhandel die Steuerfolgen der Liquidation mit anschliessender Neugründung, bei Gratiskapitalerhöhungen Verrechnungssteuer und Einkommensteuer, sowie bei Transponierung von Anteilen im Privatvermögen die Einkommensteuer.

V. Liquidation und Übertragung von Kapitalgesellschaften

A. Liquidation

a) Allgemeines Das Zivilrecht (*Art. 739 ff. OR*) enthält detaillierte Vorschriften für die Liquidation von Kapitalunternehmen. Diese dienen einerseits dem Gläubigerschutz und stellen andererseits sicher, dass das Vermögen korrekt auf die Anteilsinhaber verteilt wird. Aus steuerlicher Sicht von Bedeutung ist der Ablauf des Liquidationsvorgangs:

1. Eintragung der Liquidation in das Handelsregister durch den Verwaltungsrat (*Art. 737 OR*);
2. Anfügung des Zusatzes „in Liquidation“ zur Firma (*Art. 739 Abs. 1 OR*);
3. Verwertung der Aktiven und Erfüllung der Verpflichtungen der Gesellschaft durch die Liquidatoren (*Art. 743 Abs. 1 OR*);
4. Verteilung eines allfälligen Überschusses (*Art. 745 Abs. 1 OR*).

Zunächst muss geklärt werden, in welcher Weise die Gewinnbesteuerung des sich in Liquidation befindlichen Kapitalunternehmens ausgestaltet ist und bis zu welchem Zeitpunkt diese dauert.

Beim Vorgang der Verwertung der Aktiven und der Erfüllung der Verbindlichkeiten können stille Reserven realisiert werden, was die Gewinnsteuer auslöst.

Die Übertragung des Vermögens auf die Aktionäre löst die Verrechnungssteuer aus, sofern das übertragene Vermögen grösser ist als das nominelle Gesellschaftskapital (*Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG; Art. 20 Abs. 1 und 2 VStV*). Werden nicht nur die Einlagen, sondern auch Gewinne

ausgeschüttet, ist die Einkommensteuer geschuldet (*Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG*).

Obwohl die Bestimmungen des OR zum Aktienrecht dies nicht ausdrücklich vorsehen, werden in der Praxis mitunter nicht alle Aktiven verwertet, sondern direkt auf die Aktionäre übertragen. Nach den allgemeinen Grundsätzen müssen solche Übertragungen zum Verkehrswert erfolgen, ansonsten geldwerte Leistungen vorliegen.

Gehören bei diesem Vorgehen zum übertragenen Vermögen Liegenschaften, ist die Frage der Handänderungsteuerpflicht und im monistischen System jene der Grundstückgewinnsteuerpflicht zu klären.

Werden steuerbare Urkunden übertragen und ist dabei ein Effektenhändler beteiligt, ist zu prüfen, ob die Umsatzabgabe anfällt.

b) Steuerfolgen bei der Gesellschaft

1. Realisierung stiller Reserven Ergibt sich aus der Verwertung der Aktiven, das die Erlöse höher sind als die Gewinnsteuerwerte oder zeigt die Erfüllung der Verbindlichkeiten, dass diese zu hoch bilanziert worden sind, liegt eine echte Realisierung von stillen Reserven vor, was deren Besteuerung nach sich zieht.

2. Art und Dauer der Steuerpflicht Nach dem Recht der direkten Bundessteuer finden auch in der Liquidationsphase die Bestimmungen über die Gewinnsteuer Anwendung. Sowohl die Gewinne aus der Realisierung stiller Reserven als auch jene aus der ordentlichen Geschäftstätigkeit unterliegen in jener Steuerperiode der Gewinnbesteuerung, in der sie erzielt werden. Bestehen Verlustvorträge, können diese nach den gewöhnlichen Regeln verrechnet werden.

Die Steuerpflicht endet mit dem Abschluss der Liquidation. Fällt dieser Zeitpunkt in eine laufende Steuerperiode, wird die Gewinnsteuer pro rata temporis erhoben.

Das StHG enthält keine Sonderbestimmungen für Kapitalgesellschaften in Liquidation. Da es u.a. für Kapitalgesellschaften die Erhebung der Gewinnsteuer anordnet, ist diese auch in der Liquidationsphase zu erheben.

3. Zuschüsse im Rahmen von Liquidationen Kann eine in Liquidation stehende Kapitalgesellschaft ihre Verbindlichkeiten nicht aus eigener Kraft tilgen und entschliessen sich die Anteilhaber, für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft aufzukommen, so liegen Zuschüsse vor. Obwohl das Gesetz für Zuschüsse der Anteilhaber die Emissionsabgabepflicht vorsieht (*Art. 5 Abs. 2 lit. a StG*), wird in der Praxis bei Zuschüssen, die im Rahmen von Liquidationen geleistet werden, von einer Besteuerung Abstand genommen.

4. Steuerfolgen der Übertragung des Vermögens auf die Anteilhaber Bis zur Höhe des nominellen Kapitals kann Vermögen verrechnungsteuerfrei zurückbezahlt werden. Wird Barvermögen auf die Anteilhaber übertragen, ist die Verrechnungssteuer (für den Betrag, der das nominelle Kapital übersteigt) durch die Gesellschaft zu entrichten. Wird jedoch Sachvermögen übertragen, so kann, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden (Meldeverfahren: *Art. 20 VSzG; Art. 24 Abs. 1 lit. c VSzV*).

Sofern im Rahmen der Liquidation Grundstücke im Sinne des Grundstückgewinn- und Handänderungsteuerrechts auf die Anteilhaber oder auf Dritte übertragen werden, liegt eine zivilrechtliche Handänderung vor, welche — vorbehaltlich ausdrücklicher gesetzlicher Ausnahmetatbestände — im monistischen System die Grundstückgewinnsteuer sowie die Handänderungsteuerpflicht auslöst.

Gemäss Praxis der Eidg. Steuerverwaltung wird im Liquidationsfall die Umsatzabgabe auch dann nicht erhoben, wenn es sich bei den auf die Anteilsinhaber übertragenen Vermögenswerten um steuerbare Urkunden handelt.

c) Steuerfolgen für natürliche Personen als Anteilsinhaber

1. Einkommensteuer Die Einkommensteuer ist bei der direkten Bundessteuer insoweit geschuldet, als das auf die Anteilsinhaber übertragene Vermögen den Betrag der Kapitaleinlagen übersteigt. Das StHG enthält keine Umschreibung der Einkommensteuerfolgen bei der Liquidation von Kapitalgesellschaften; die kantonalen Gesetzgeber haben somit den Freiraum, die im Rahmen einer Liquidation von Kapitalgesellschaften als einkommensteuerfrei bzw. -steuerbar rückzahlbaren Elemente zu umschreiben.

Befinden sich die Anteile der liquidierten Kapitalgesellschaft im Geschäftsvermögen einer Personenunternehmung, ergibt sich aus dem Buchwertprinzip, dass ein allfällig den Einkommensteuerwert der Anteile übersteigendes Liquidationsbetreffnis zu steuerbarem Einkommen führt. Zwar ist der gesamte Zufluss aus der Liquidation steuerbar, als Folge der Wertlosigkeit der Anteile ergibt sich jedoch bei der Einkommensermittlung ein entsprechender Abschreibungsbedarf.

2. Verrechnungssteuer Sofern die liquidierte Gesellschaft eine Verrechnungssteuerpflicht traf und sie dieser Pflicht durch Steuerentrichtung und nicht durch Meldung der steuerbaren Leistung nachgekommen ist, können die inländischen Anteilsinhaber die Verrechnungssteuer in vollem Umfang zurückfordern, sofern

- sie ihrer Einkommensdeklarationspflicht nachkommen;
- die formellen Erfordernisse für die Rückerstattung erfüllt sind;
- der Anteilserwerb verbunden mit nachfolgender Liquidation nicht als Steuerumgehung im Sinne von *Art. 21 Abs. 2 VStG* betrachtet werden muss.

Ausländische Anteilsinhaber können die Verrechnungssteuer allenfalls nach Massgabe eines Doppelbesteuerungsabkommens zurückfordern.

d) Steuerfolgen für Kapitalunternehmen als Anteilsinhaber Bei den Kapitalgesellschaften gilt das Buchwertprinzip. Der Zufluss aus der Liquidation einer Kapitalgesellschaft ist als Beteiligungsertrag zu qualifizieren. Sofern eine Beteiligung im Sinne von *Art. 69 DBG*; *Art. 28 Abs. 1 StHG* vorliegt, kann die empfangende Gesellschaft für das Liquidationsbetreffnis den Beteiligungsabzug geltend machen.

B. Teilliquidation

Eine Kapitalgesellschaft kann dadurch teilweise liquidiert werden, dass sie eigene Aktien zum Verkehrswert zurückkauft und anschliessend ihr Kapital herabsetzt. Dieser Vorgang wird als „direkte Teilliquidation“ bezeichnet. Er löst sowohl bei der Verrechnungssteuer als i.d.R. auch bei der Einkommen- bzw. Gewinnsteuer Steuerfolgen aus.

Bilden die von der Gesellschaft zurückgekauften Anteile bei den Veräusserern Privatvermögen, stellt der Liquidationsüberschuss Einkommen aus beweglichem Vermögen dar (*Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG*). Als Liquidationsüberschuss ist die Differenz zwischen dem Rückkaufspreis und den bezogen auf die zurückgekauften Anteile bestehenden Kapitaleinlagen der Anteilsinhaber anzusehen.

Bilden die Anteile Geschäftsvermögen von natürlichen Personen, richtet sich die Frage

der Einkommensteuerfolgen nach dem Buchwertprinzip. Die Differenz zwischen dem Rückkaufspreis und dem Einkommensteuerwert unterliegt als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der Besteuerung. Gleiches gilt für Kapitalunternehmen als Anteilsinhaber, wobei allenfalls ein Anspruch auf den Beteiligungsabzug (*Art. 69 DBG; Art. 28 Abs. 1 StHG*) besteht.

Auf der Differenz zwischen dem Rückkaufspreis und dem Nennwert der an die Gesellschaft zum Zweck der Kapitalherabsetzung veräußerten Anteile ist die Verrechnungssteuer geschuldet (*Art. 4a VStG*).

Eine direkte Teilliquidation liegt jedoch nicht nur dann vor, wenn die eigenen Anteile zum Zweck der Kapitalherabsetzung erworben worden sind, sondern auch wenn der Erwerb gegen das OR verstösst oder wenn die Gesellschaft die Anteile länger als sechs Jahre hält. (vgl. auch *Art. 4a Abs. 3 VStG*).

Der Begriff „Teilliquidation“ ist im Bereich der Gewinnsteuer der die Anteile zurückkaufenden Gesellschaft nicht präzise. Anders als bei der Totalliquidation, bei welcher auf den stillen Reserven die Gewinnsteuer anfällt, verzichtet die Praxis bei der direkten Teilliquidation auf die Besteuerung der anteiligen stillen Reserven.

C. Übertragung von Kapitalunternehmen

Es bestehen zwei Hauptformen der Übertragung von Kapitalunternehmen: Entweder werden Aktiven und Passiven oder alle Anteile der Kapitalgesellschaft entgeltlich übertragen, wobei die Gegenleistung für die Übertragung typischerweise im Überlassen eines Zahlungsmittels wie Bargeld oder Bankguthaben besteht und somit nicht mit den übertragenen Objekten wirtschaftlich identisch ist. Bei wirtschaftlicher Identität von Gegenleistung und übertragenem Wirtschaftsgut liegt ein Umgestaltungstatbestand vor.

a) Übertragung von Aktiven und Passiven Werden Aktiven und Passiven einer Kapitalgesellschaft ausserhalb eines Umgestaltungstatbestandes entgeltlich übertragen, so ist die Differenz zwischen dem Erlös und dem Gewinnsteuerwert des Eigenkapitals steuerbar. Diese Differenz enthält sowohl die stillen Reserven als auch den Goodwill.

Ist an der Transaktion ein Effektenhändler als Vertragspartei oder als Vermittler beteiligt und werden steuerbare Urkunden übertragen, ist die Umsatzabgabe geschuldet.

Befinden sich unter den übertragenen Aktiven Grundstücke, fällt die Handänderungsteuer und im monistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung je nach dem Verhältnis zwischen Anlagekosten und Veräußerungspreis die Grundstückgewinnsteuer an. Die Steuerfolgen entsprechen also bzgl. Gewinnsteuer, Grundstückgewinnsteuer und Handänderungsteuer jenen bei Liquidation.

b) Übertragung der Anteile von Kapitalunternehmen

1. Übertragung durch natürliche Personen und Personenunternehmen Werden Anteile Kapitalgesellschaften, die sich im Privatvermögen befinden, mit Gewinn übertragen, ist dieser Gewinn — unter Vorbehalt des Vorliegens einer der Spezialfälle — steuerfrei (*Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG*). Sofern sich jedoch die Anteile beim Erwerber ebenfalls als Privatvermögen qualifizieren, übernimmt dieser eine sog. latente Steuerlast. Würde nämlich die Gesellschaft, deren Anteile er erworben hat, liquidiert, würde die Auszahlung der offenen und stillen Reserven bei ihm die Einkommensteuerpflicht auslösen. Die Berücksichtigung der latenten Steuerlast ist nicht gesetzlich geregelt, sondern der Privatautonomie der Vertragsparteien überlassen.

Der Grundsatz der Steuerfreiheit gilt in den folgenden Spezialfällen nicht:

- Mantelhandel;

- wirtschaftliche Handänderung von Grundstücken;
- Transponierung;
- indirekte Teil- bzw. Totalliquidation.

Bilden die übertragenen Anteile Geschäftsvermögen, gilt das Buchwertprinzip. Die Einkommensteuerfolgen richten sich demgemäss nach dem Verhältnis der für die Hingabe der Anteile erhaltenen Gegenleistung einerseits und dem Buchwert in der Steuerbilanz andererseits. Auch hier ist aber zu prüfen, ob die Übertragung als Mantelhandel oder als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert werden muss.

2. Übertragung durch Kapitalgesellschaften Werden die Anteile im Rahmen einer Veräusserung übertragen, gilt Folgendes: Beträgt die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft, deren Anteile veräussert werden, weniger als 20%, ist nach dem Buchwertprinzip zu ermitteln, ob ein Gewinn oder ein Verlust resultiert. Gewinne fliessen in die Steuerberechnungsgrundlage der Gewinnsteuer ein; dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung einen Verkehrswert von mindestens 2 Mio. Fr. aufweist und deshalb für die Dividenden der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann. Veräusserungsverluste werden gleich wie Verluste auf anderen geschäftlichen Transaktionen behandelt.

Wird eine Beteiligung von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital an einer anderen Kapitalgesellschaft veräussert, ist zunächst nach dem Buchwert zu prüfen, ob ein Gewinn oder ein Verlust resultiert. Ist letzteres der Fall, erfährt dieser Verlust die gleiche Behandlung wie die Verluste auf anderen Geschäftsvorfällen. Ergibt sich hingegen ein Gewinn, ist zu klären, ob dafür der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden kann.

Werden die Anteile im Rahmen einer Umstrukturierung über die Grenze übertragen, gilt Folgendes: Schweizerischen Konzernen ist es bei der direkten Bundessteuer seit dem 1.1.1998 möglich, auch Beteiligungen, die sie bereits vor dem 1.1.1997 im Besitz hatten (Altbeteiligungen), steuerneutral auf eine ausländische Konzerngesellschaft zu übertragen (*Art. 207a Abs. 3 DBG*). Die Kantone sind verpflichtet, eine analoge Regelung gesetzlich vorzusehen (*Art. 24 Abs. 3^{bis} StHG*).

Die Steuerneutralität setzt voraus, dass eine Altbeteiligung von mindestens 20% auf eine ausländische Konzerngesellschaft übertragen wird (*Art. 207a Abs. 3 DBG*).

3. Übertragung durch übrige juristische Personen Erfolgt die Übertragung von Beteiligungen durch andere juristische Personen als Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, gilt das Buchwertprinzip.

4. Spezialfälle Die Übertragung der Mehrheit von Anteilen an Immobiliengesellschaften durch juristische Personen kann als wirtschaftliche Handänderung qualifiziert werden und damit im monistischen System die Grundstückgewinnbesteuerung nach sich ziehen. Im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung ist das Institut der wirtschaftlichen Handänderung bei Anteilsveräusserungen durch juristische Personen unbekannt. Es kann hingegen im interkantonalen Verhältnis von Bedeutung sein, wenn eine Immobiliengesellschaft mit Sitz in einem Kanton mit dualistischem System Liegenschaften in einem Kanton der das monistische System kennt, im Eigentum hat.

Werden die Anteile einer Gesellschaft veräussert, die wirtschaftlich liquidiert oder deren Aktiven in liquide Form gebracht worden sind, liegt ein sog. Mantelhandel vor, und zwar auch dann, wenn die Anteile innerhalb eines Konzerns übertragen werden.

Wird von einem Mantelhandel ausgegangen, ergeben sich bei der Gewinnsteuer keine Besonderheiten, hingegen sind die Steuerfolgen im Bereich der Verrechnungssteuer und der Emissionsabgabe zu beachten.

VI. Umgestaltungen (Umstrukturierungen und Umwandlungen): Allgemeines

A. Terminologie und Gegenstand

a) Terminologie Traditionellerweise werden drei Umstrukturierungsarten unterschieden und auch die Bundessteuergesetze sind nach diesem dreiteiligen Grundmuster aufgebaut (*Art. 19 Abs. 1, Art. 61 Abs. 1 DBG; Art. 8 Abs. 3, Art. 24 Abs. 3 StHG*): Umwandlungen, Zusammenschlüsse und Spaltungen. Wird jedoch bei der Qualifikation der entsprechenden Vorgänge auf den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion abgestellt, zeigt sich, dass einzig beim Zusammenschluss und bei der Teilung eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit stattfindet, während bei den reinen Umwandlungen keine betriebliche Änderung, sondern ein bloßer Wechsel des Rechtskleides einer bestehenden Unternehmung vollzogen wird. Aus diesem Grund wird hier von folgender Terminologie ausgegangen: Oberbegriff ist jener der Umgestaltung einer Unternehmung. Unterbegriffe sind einerseits die Änderungen der Rechtsform (Umwandlungen) und andererseits die Umstrukturierungen; bei letzteren ist zu unterscheiden zwischen dem Zusammenschluss und der Spaltung.

b) Gegenstand der Ausführungen zu den Umgestaltungen Die folgenden Ausführungen beziehen sich lediglich auf die Umgestaltungen von Kapitalgesellschaften, nicht auf die Genossenschaften.

B. Gegenwärtiges wirtschaftliches und rechtliches Umfeld

Übersprungen.

C. Steuerrecht und Umgestaltung von Unternehmen

Das Steuerrecht soll einerseits betriebs- und volkswirtschaftlich sinnvolle Umgestaltungen nicht durch Steuerfolgen unnötigerweise verteuern oder gar verunmöglichen, andererseits muss jedoch auch verhindert werden, dass sich Unternehmen unter dem Deckmantel von sog. „Umgestaltungstatbeständen“ Steuervorteile sichern, auf die sie richtigerweise keinen Anspruch haben.

D. Überblick über die sich stellenden Steuerfragen

Bei allen Umgestaltungsformen scheiden Wirtschaftsgüter aus einem oder mehreren der an der Umgestaltung beteiligten Kapitalgesellschaften aus. Damit stellt sich bezüglich allenfalls vorhandener stiller Reserven die Frage, ob durch dieses Ausscheiden ein Realisationstatbestand verwirklicht ist und damit Gewinnsteuerfolgen nach sich zieht. In den meisten Fällen sind jedoch auch die Anteilsinhaber der an der Umgestaltung beteiligten Gesellschaften betroffen. Bei diesen sind, je nachdem ob sie natürliche oder juristische Personen sind, Einkommen- bzw. Gewinnsteuerfragen zu klären.

Die entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern löst grundsätzlich die Mehrwertsteuerpflicht aus, woraus folgt, dass auch diese Steuer bei den Umgestaltungen zu beachten ist.

Sofern im Rahmen der Umgestaltungen Reserven von einer Unternehmung auf eine andere Unternehmung übertragen werden oder untergehen, müssen auch in dieser Hinsicht allfällige Verrechnungssteuerfragen geprüft werden.

Wird neues Kapital geschaffen, ist dieser Vorgang auf mögliche Steuerfolgen im Bereich der Emissionsabgabe zu untersuchen. Auch die Umsatzabgabepflicht kann ausgelöst werden, wenn zu den übertragenen Wirtschaftsgütern steuerbare Urkunden gehören, eine der Parteien oder ein Vermittler einer solchen Übertragung inländischer Effektenhändler ist und wenn der Übertragungsvorgang als entgeltlich qualifiziert wird.

Schliesslich können auch die Grundsteuern (Grundstückgewinnsteuer und Handänderungsabgaben) bei den Umgestaltungen von Bedeutung sein.

E. Überblick über die nachfolgenden Ausführungen

Umstrukturierungen:

Zusammenschluss	VII.
Verschmelzung (echte/unechte)	VII.B.
Quasifusion	VII.C.
Spaltung	VIII.
Ausgliederung	VIII.B.b.
Aufspaltung und Abspaltung	VIII.B.c.

Umwandlung:

Übertragende Umwandlung	IX.A.b.2.
Formwechselnde Umwandlung	IX.A.b.3.

VII. Umstrukturierungen: Zusammenschluss

A. Begriffe und Erscheinungsformen

a) Allgemeines Unter einem Zusammenschluss von Unternehmen ist jedes Zusammenführen von zwei oder mehreren Unternehmen zu einer rechtlichen oder wirtschaftlichen Einheit durch Austausch oder Ausgabe von Anteilsrechten, allenfalls auch verbunden mit Geldleistungen, zu verstehen. Nach dem Grad der Konzentration sind dabei zwei Haupterscheinungsformen zu unterscheiden: die Verschmelzung und der wirtschaftliche Zusammenschluss, die sog. Quasifusion.

b) Verschmelzung Bei der Verschmelzung werden zwei oder mehrere Unternehmen zu einer einzigen Unternehmung als rechtliche Einheit zusammengeführt. Dabei wird entweder die eine Unternehmung von der anderen übernommen (Annexion), oder es werden bisher bestehende Unternehmen zu einer neuen zusammengeführt (Kombination). Die Verschmelzung erfolgt durch den Austausch der Anteilsrechte an der übernommenen Unternehmung gegen solche der übernehmenden Unternehmung mit anschliessender Vernichtung der ersteren. Allenfalls erfolgen in bestimmtem Umfang auch noch Barleistungen von der übernehmenden Unternehmung bzw. von den daran Beteiligten an die Anteilsinhaber der übernommenen Unternehmung („Ausgleichsleistungen“). Einen Spezialfall der Annexion stellt die Absorption einer Tochtergesellschaft durch ihre Muttergesellschaft dar, indem hier die übernehmende Gesellschaft gleichzeitig einzige Anteilsinhaberin der übernommenen Gesellschaft ist und sich deshalb die Ausgabe neuer Anteilsrechte erübrigt.

Bei den Verschmelzungsvorgängen ist zivilrechtlich zu unterscheiden zwischen den echten und den unechten Fusionen. Bei einer echten Fusion wird die übernommene Gesellschaft ohne Liquidation aufgelöst, und die übernehmende Gesellschaft tritt die Gesamtrechtsnachfolge (Universalsukzession) der übernommenen Gesellschaft an. Die unechte Fusion ist dadurch gekennzeichnet, dass Aktiven und Passiven der übernommenen Gesellschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Geschäftsübernahme im Sinne von *Art. 181 OR*) übergehen und dass die übernommene Gesellschaft liquidiert wird.

Achtung: Das Fusionsgesetz wird hier einiges geändert haben!

Ein Sonderfall der Verschmelzung ist die Übernahme von Aktiven und Passiven einer Muttergesellschaft durch deren Tochtergesellschaft (reverse-merger; umgekehrte Absorption). Ein

Beispiel hierfür ist der Zusammenschluss der Ciba-Geigy AG und der Sandoz AG zur Novartis AG.

c) Wirtschaftlicher Zusammenschluss (Quasifusion) Eine Quasifusion liegt vor, wenn eine Gesellschaft eine beherrschende Beteiligung an einer andern Gesellschaft ganz oder vorwiegend durch Ausgabe von Anteilen an deren Anteilhaber übernimmt, wobei die übernommene Gesellschaft als juristische Person bestehen bleibt.

Die beherrschende Stellung muss absolut sein, sodass die übernommene Gesellschaft nach der Quasifusion wirtschaftlich von einer einzigen Stelle aus geleitet werden kann. Eine Quasifusion liegt somit vor, wenn die übernehmende Gesellschaft Beschlüsse gemäss *Art. 704 OR* durchsetzen kann. Dazu sind zwei Drittel der an der GV vertretenen Stimmen sowie die absolute Mehrheit der an der GV vertretenen Aktien notwendig.

Typisches Merkmal des Unternehmenszusammenschlusses — in Abgrenzung zum Unternehmenserwerb — ist die Tatsache, dass die Anteilhaber der übernommenen Gesellschaft nicht mit Barmitteln, sondern grundsätzlich mit Anteilen der übernehmenden Gesellschaft, welche durch eine ordentliche (*Art. 650 OR*) oder eine genehmigte (*Art. 651 OR*) Kapitalerhöhung neu geschaffen werden, abgefunden werden.

d) Bestimmung der Gegenleistung an die Anteilhaber der übernommenen Gesellschaft

Der Betrag der Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft muss so festgesetzt werden, dass nach dem Zusammenschluss sowohl die Anteilhaber der übernehmenden Gesellschaft als auch jene der übernommenen Gesellschaft vermögensmässig gleich wie vor dieser Transaktion gestellt sind. Der theoretische Betrag der Kapitalerhöhung ermittelt sich somit gemäss folgender Formel:

Betrag der Kapitalerhöhung =

$$\frac{\text{innerer Wert der übernommenen Gesellschaft}}{\text{innerer Wert der übernehmenden Gesellschaft}} * \text{AK der übernehmenden Gesellschaft}$$

Aus der Ermittlung des theoretischen Betrages der Kapitalerhöhung kann eine Grösse resultieren, welche die Ausgabe von Bruchteilen von Anteilen erforderlich machen würde. Um dies zu vermeiden, erfolgt in diesen Fällen zusätzlich zur Ausgabe von ganzen Anteilen eine Barabgeltung zum Ausgleich der entsprechenden Wertdifferenz. Diese Leistungen werden als „Spitzenausgleichszahlungen“ bzw. als „Ausgleichsleistungen“ bezeichnet (vgl. *Art. 61 Abs. 2 DBG*).

B. Verschmelzung

a) Gemeinsamkeiten in der Besteuerung Während das Zivilrecht zwischen echten und unechten Fusionen unterscheidet, sind diese Unterschiede steuerrechtlich ohne Bedeutung.

1. Am Verschmelzungsvorgang beteiligte Unternehmen *Gewinnsteuer:* Durch den im DBG und im StHG bei den juristischen Personen vollzogenen Übergang zur Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung hat sich hinsichtlich der Frage der zeitlichen Bemessung im Zusammenhang mit der Verschmelzung eine wesentliche Vereinfachung ergeben. Das DBG bestimmt, dass die übernehmende Gesellschaft die von der übernommenen Gesellschaft geschuldeten Steuern zu entrichten hat (*Art. 54 Abs. 3 DBG*).

Der Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht ist umstritten. Das StHG äussert sich zu dieser Frage nicht, womit diesbezüglich weiterhin Freiraum für die kantonalen Gesetzgeber besteht. Das DBG bestimmt, dass die Steuerpflicht „mit dem Abschluss der Liquidation“ endet (*Art. 54 Abs. 2 DBG*). Dies betrifft nur den Fall der unechten Fusion, die gesetzliche Regelung ist aber analog auf den Fall der echten Fusion anzuwenden. Massgeblich ist somit in beiden

Fällen der Zeitpunkt der Übertragung von Aktiven und Passiven auf die übernehmende Gesellschaft.

Die hier strittige Frage wirkt sich in der Praxis deshalb kaum aus, weil dort häufig ein Übernahmestichtag vereinbart wird, auf den die Übertragung zurückbezogen wird. Steuerlich werden solche Rückwirkungsvereinbarungen in einem bestimmten zeitlichen Rahmen (i.d.R. sechs Monate) akzeptiert.

Die an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften können steuerlich noch verrechenbare Verlustvorträge aufweisen. Für die steuerliche Behandlung ist zwischen übernehmender und übernommener Gesellschaft zu unterscheiden. Die Bundessteuergesetze enthalten keine ausdrückliche Regelung über die Verrechenbarkeit von Verlustvorträgen der übernommenen Gesellschaft durch die übernehmende Gesellschaft. Die kantonalen Gesetzgeber haben deshalb die Kompetenz, diese Frage in positivem oder in negativem Sinn zu regeln. Im Bund ist entscheidend *Art. 67 Abs. 1 DBG*, nicht jedoch *Art. 54 Abs. 3 DBG*, welcher sich nicht auf die Berechnungsgrundlage bezieht. Gemäss *Art. 67 Abs. 1 DBG* muss abgeleitet werden, dass die vorangegangenen Verluste der übernommenen Gesellschaft verrechenbar sind.

Verfügt die übernommene Gesellschaft über stille Reserven, unterbleibt deren Besteuerung, sofern sämtliche Aktiven und Passiven übertragen werden, die Gewinnsteuerwerte der übernommenen Gesellschaft von der übernehmenden Gesellschaft weitergeführt werden und die Steuerpflicht in der Schweiz weiterbesteht (*Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG*). Das StHG enthält keine analoge Bestimmung, weshalb die Regelung dieser Frage den kantonalen Gesetzgebern überlassen ist.

Stempelabgaben: Beim Unternehmenszusammenschluss im steuerrechtlichen Sinn werden in aller Regel neue Anteile ausgegeben. Im Regelfall ist somit die Frage zu prüfen, ob durch die Ausgabe neuer Anteilsrechte die Emissionsabgabepflicht ausgelöst wird. Ist am Zusammenschluss mindestens ein Effektenhändler beteiligt und werden Urkunden entgeltlich übertragen, muss geklärt werden, ob dieser Vorgang die Umsatzabgabepflicht nach sich zieht.

Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG umfasst auch die unechte Fusion. Das Gesetz enthält keine betragsmässigen Beschränkungen der Abgabefreiheit von Nominalkapital, das in Durchführung entsprechender Beschlüsse geschaffen wird. Eine abgabefreie Fusion liegt deshalb vor, wenn handelsrechtlich eine Verschmelzung durchgeführt wird, bei welcher die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft mit Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft abgefunden werden.

Bei den meisten Formen der Verschmelzung finden Übertragungen von Urkunden statt. Sofern am Verschmelzungsvorgang mindestens ein inländischer Effektenhändler beteiligt ist, hat stets die Prüfung der Umsatzabgabepflicht zu erfolgen. Dabei ist zunächst der Frage nachzugehen, ob es sich bei der Übertragung ganz oder teilweise um einen entgeltlichen Vorgang handelt. Wird dies bejaht, ist im weiteren zu klären, ob Ausnahmetatbestände gemäss *Art. 14 StG* vorliegen. Dabei hat sich der Gesetzgeber vom Grundsatz leiten lassen, dass bei jenen Vorgängen, die grundsätzlich Steuerobjekte der Emissionsabgabe bilden, keine Umsatzabgabe erhoben wird, und zwar auch beim Vorliegen der Ausnahmetatbestände von *Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG*. Keine Umsatzabgabe ist deshalb in folgenden Fällen geschuldet: Übertragung der neu ausgegebenen Anteile, Rückgabe der Anteile der übernommenen Gesellschaft und steuerbare Urkunden unter den übertragenen Aktiven, soweit sie als Sacheinlage anzusehen sind.

Grundsteuern: Befinden sich unter den im Rahmen der Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft übertragenen Aktiven Grundstücke, ist zu klären, ob dieser Übertragungsvorgang Anlass zur Erhebung von Grundstückgewinn- bzw. von Handänderungsteuern gibt.

Die Grundstückgewinnsteuer ist nur für untergehende Gesellschaften, welche Grundbesitz in Kantonen aufweisen, die das monistische System der Grundstückgewinnbesteuerung kennen, relevant. Dort gilt folgendes: Der übernommenen und damit übertragenden Gesellschaft fliesst bei der Verschmelzung keine Leistung der übernehmenden Gesellschaft zu. Des-

halb ist aus steuersystematischer Sicht mangels Realisierung kein die Grundstückgewinnsteuer auslösender Tatbestand gegeben. Ebenso wenig liegt ein der Veräusserung gleichgestellter Tatbestand vor.

Die Regelung der Handänderungsteuer liegt in der Kompetenz der Kantone; in ihrer Mehrzahl sehen sie für die Umgestaltungen eine Privilegierung vor.

Mehrwertsteuer: Sowohl die schweizerische Mehrwertsteuerordnung als auch jene der EU gehen davon aus, dass die im Rahmen von Verschmelzungen erfolgenden Vermögensübertragungen, unabhängig davon, ob sie als entgeltlich oder als unentgeltlich zu qualifizieren sind, steuerbare Umsätze darstellen. Die Steuerpflicht kann in der Schweiz jedoch durch Meldung bei der Eidg. Steuerverwaltung erfüllt werden. Finden Verschmelzungen von Gesellschaften statt, welche zum Kreis von Mehrwertsteuersubjekten gehören, die Teil einer Gruppe sind, so liegen keine mehrwertsteuer

2. Anteilsinhaber der am Verschmelzungsvorgang beteiligten Unternehmen

Gewinn- und Einkommensteuer: Die Bundessteuergesetze enthalten nur rudimentäre (DBG) bzw. überhaupt keine (StHG) Regelungen, welche spezifisch die steuerliche Behandlung der Anteilsinhaber von an Umstrukturierungen beteiligten Unternehmen zum Gegenstand haben. *Art. 19 Abs. 2, Art. 61 Abs. 2 DBG* ordnen die Steuerbarkeit von Ausgleichsleistungen an. *Art. 61 Abs. 3 DBG* regelt die steuerliche Behandlung von Fusionsgewinnen und -verlusten, welche dann eintreten können, wenn die übernehmende Gesellschaft bereits Anteilsinhaberin der übernommenen Gesellschaft ist. Im übrigen sind bei der direkten Bundessteuer die allgemeinen Grundsätze der Einkommens- und Gewinnbesteuerung heranzuziehen. Die kantonalen Gesetzgeber sind in der Regelung dieser Fragen im Rahmen von *Art. 7 Abs. 1, Art. 7 Abs. 4 lit. b, Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG* frei.

Die Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft sind am Verschmelzungsvorgang nur insoweit beteiligt, als sie die Kapitalerhöhung beschliessen und gleichzeitig zugunsten der Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft auf ihr Bezugsrecht verzichten. Sie werden dadurch lediglich stimmenmässig, nicht jedoch vermögensmässig in ihrer Stellung beeinträchtigt. Mangels Ausscheiden eines Vermögensgegenstandes aus dem Geschäftsvermögen und damit mangels eines Realisationstatbestandes können sich bei Anteilsinhabern, welche die Anteile im Geschäftsvermögen halten, keine Steuerfolgen einstellen. Einkommensteuerneutral ist dieser Vorgang auch, wenn die Anteile dem Privatvermögen zugehören.

Die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft erhalten bei allen Verschmelzungsvorgängen an Stelle ihrer bisherigen Anteile neue Anteile der übernehmenden Gesellschaft und allenfalls eine Ausgleichszahlung. Es ist zu untersuchen, ob diese Vorgänge Steuerfolgen nach sich ziehen, wobei zu unterscheiden ist, ob sich die Anteile im Geschäfts- oder im Privatvermögen befinden. Ist die übernehmende Gesellschaft bereits Anteilsinhaberin der übernommenen Gesellschaft, erübrigt sich insoweit eine Kapitalerhöhung. In diesem Fall müssen die Steuerfolgen des sog. Fusionsgewinns bzw. -verlusts untersucht werden.

Sind die Anteile der übernommenen Gesellschaft im Besitz einer juristischen Person oder im Geschäftsvermögen einer natürlichen Person, muss geklärt werden, ob als Folge des entgeltlichen Ausscheidens dieser Anteile aus dem Geschäftsvermögen die stillen Reserven realisiert werden. Weil die Anteile der übernehmenden Gesellschaft mit jenen der übernommenen Gesellschaft wirtschaftlich identisch sind, liegt jedoch kein Realisationstatbestand vor. Erfolgt neben der Anteilsübertragung die Bezahlung einer Ausgleichsleistung in bar, stellt dieses Entgelt kein mit den Anteilen der übernommenen Gesellschaft wirtschaftlich identisches Wirtschaftsgut dar (vgl. deshalb *Art. 61 Abs. 2 DBG*: Steuerbarkeit).

Die Rückgabe der Anteile der übernommenen Gesellschaft und die Entgegennahme der Anteile der übernehmenden Gesellschaft bzgl. Anteile im Privatvermögen des Anteilsinhabers stellt nur scheinbar einen Tauschvorgang dar. Es ist die Kontinuität der Mitgliedschaft gegeben;

die Mitgliedschaft wird lediglich nicht mehr in der bisherigen, sondern in einer neuen Gesellschaft weitergeführt. Dieser blosser Übergang der Mitgliedschaftsrechte kann keinen Anlass für eine Einkommenbesteuerung bilden, weil mangels Zufluss gar kein Einkommen vorliegt. Sofern die Anteile der übernehmenden Gesellschaft einen höheren Nennwert aufweisen als die hingegebenen Anteile, will jedoch die Praxis eine Einkommensteuer erheben. Dies mit der Begründung, durch die als Folge der Verschmelzung eingetretene Nennwerterhöhung sei latentes Einkommensteuersubstrat untergegangen.

Allfällige Ausgleichsleistungen sind als anteilige Anschaffungskosten zum Erwerb des Aktivenüberschusses der übernommenen Gesellschaft zu betrachten. Die Gegenleistung für den Erwerb geht jedoch naturgemäss nicht an die untergehende Gesellschaft, sondern an deren Anteilsinhaber. Die Anteilsinhaber erhalten somit eine geldwerte Leistung. Die Ausgleichsleistung stellt deshalb Vermögensertrag dar. Somit hat die Ausgleichsleistung bei der Verschmelzung einen anderen Charakter als bei der Quasifusion, wo sie Bestandteil eines Kapitalgewinnes ist. Während dort ein Tauschgeschäft vorliegt, ist dies bei der Verschmelzung nicht der Fall.

Verrechnungssteuer: Weist die übernommene Gesellschaft Verrechnungssteuersubstrat (offene oder stille Reserven) auf, so wird dieses auf einen neuen Rechtsträger übertragen. Es ist zu klären, ob mit dieser Übertragung der Verrechnungstatbestand erfüllt ist. *Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG* enthält eine Ausnahmebestimmung, welche u.a. bei der Verschmelzung bestimmt, dass die Verrechnungssteuerpflicht insoweit nicht gegeben ist, als die Reserven und Gewinne der übernommenen Gesellschaft in jene der übernehmenden Gesellschaft übergehen. Aus dieser Bestimmung hat die Praxis den Umkehrschluss abgeleitet, dass bei einer Verschmelzung jede Abnahme von Reserven, die Verrechnungssteuerpflicht auslöst. Dabei wird die Frage, ob überhaupt ein Ertrag aus beweglichem Kapitalvermögen vorliegt, nicht geprüft.

Aus dem genannten Grundsatz wird die Verrechnungssteuerpflicht von Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen abgeleitet. Die Steuer wird auch erhoben, wenn sich die Nennwerterhöhungen aus der Ermittlung des Austauschverhältnisses unter unabhängigen Dritten ergeben. Resultiert hingegen für die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft ein Nennwertverlust, wird bis zum Betrag der fusionsbedingten Nennwertreduktion keine Verrechnungssteuer auf Ausgleichszahlungen erhoben. Diese Praxis zur Verrechnungssteuer wird von HÖHN/WALDBURGER kritisiert.

Die Ausgleichsleistungen bewirken eine Abnahme der Reserven. Weil diese Leistungen den Anteilsinhabern zufließen, ergibt sich aus *Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG*, dass sie in jedem Fall der Verrechnungssteuer unterliegen.

b) Besondere Formen der Verschmelzung

1. Absorption einer Tochtergesellschaft *Gewinnsteuer:* Die Absorption einer Tochtergesellschaft stellt einen Spezialfall der Annexion dar. Sie unterscheidet sich von der gewöhnlichen Annexion dadurch, dass die übernehmende Gesellschaft bereits Anteilsinhaberin der übernommenen Gesellschaft ist. Es ergibt sich deshalb weder die Notwendigkeit noch die Möglichkeit, neue Anteile auszugeben.

Bezüglich der steuerlichen Behandlung der stillen Reserven der übernommenen Tochtergesellschaft gelten die gleichen Voraussetzungen für die Steuerneutralität wie bei der Annexion (*Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. b StHG*). Eine Besonderheit ergibt sich jedoch bei der übernehmenden Gesellschaft dadurch, dass diese bereits an der übernommenen Gesellschaft beteiligt ist und somit die Anteile bilanziert hat. Durch die Absorption werden diese Anteile wertlos und müssen vollständig abgeschrieben werden. An Stelle dieser Anteile treten jedoch Aktiven und Passiven der übernommenen Tochtergesellschaft. Aus der Gegenüberstellung des Aktivenüberschusses mit dem Buchwert der Anteile kann sich ein Fusionsgewinn oder

ein Fusionsverlust ergeben.

Gemäss dem Wortlaut von *Art. 61 Abs. 3 DBG* wäre jeder Fusionsverlust steuerlich unbeachtlich, d.h. er müsste über die Reserven und nicht zu Lasten der Erfolgsrechnung der übernehmenden Gesellschaft ausgebucht werden. Es ist jedoch unbestritten, dass dieser Wortlaut einer teleologischen Reduktion bedarf und nur auf die unechten Fusionsverluste Anwendung findet, während echte Fusionsverluste, die daraus resultieren, dass die Beteiligung an der übernommenen Gesellschaft vor der Absorption überbewertet war, zu Lasten der Erfolgsrechnung ausgebucht werden können.

Art. 61 Abs. 3 DBG bestimmt, dass ein Buchgewinn auf der Beteiligung besteuert werde. Das Gesetz umschreibt nicht näher, wie der Buchgewinn zu berechnen ist und wie diese Besteuerung durchzuführen ist.

Das StHG äussert sich weder zu Fusionsgewinn noch zu Fusionsverlust, weshalb hier Freiraum für die kantonalen Gesetzgeber besteht.

Verrechnungssteuer: Sofern der Buchwert der Beteiligung an der absorbierten Gesellschaft grösser ist als das Nominalkapital dieser Gesellschaft, sinkt durch die Verschmelzung der Betrag der offenen Reserven der Muttergesellschaft. Obwohl die Reserven der übernommenen Gesellschaft in die Reserven der Muttergesellschaft übergehen, nimmt die Eidg. Steuerverwaltung die Verminderung der offenen Reserven der Muttergesellschaft zum Anlass, *Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG* nicht anzuwenden und im entsprechenden Umfang eine Verrechnungssteuerpflicht zu statuieren. Grundsätzlich kann dabei die Steuerpflicht im Meldeverfahren erfüllt werden.

2. Absorption im Anschluss an eine Quasifusion Da nach geltender Praxis die Verrechnungssteuer- und teilweise die Einkommensteuerfolgen bei der Quasifusion günstiger sind als bei der Annexion, besteht dann, wenn die übernehmende Gesellschaft davon ausgehen kann, das mindestens zwei Drittel der Anteilsinhaber der zu übernehmenden Gesellschaft das Angebot für eine Quasifusion annehmen werden, die Möglichkeit, das gleiche Ergebnis wie bei einer Annexion dadurch zu erreichen, dass in einem ersten Schritt eine Quasifusion durchgeführt und anschliessend die dabei übernommene Gesellschaft absorbiert wird. Gemäss Praxis der Eidg. Steuerverwaltung wird eine Quasifusion mit anschliessender Absorption unter dem Aspekt der Steuerumgehung gewürdigt.

3. Übernahme einer Muttergesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft (sog. „reverse merger“ bzw. „down-stream-merger“) In der Verwaltungspraxis wird diese Form des Zusammenschlusses gleich behandelt wie der umgekehrte Fall der Absorption einer Tochtergesellschaft, weshalb auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.

4. Teilabsorption/Teilannexion Nicht selten ist die übernehmende Gesellschaft am Kapital der übernommenen Gesellschaft nur teilweise beteiligt. In diesem Fall stellt sich die Verschmelzung insoweit als Absorption dar, als die übernehmende Gesellschaft bereits an der übernommenen Gesellschaft beteiligt ist. Für jene Quote, die auf Drittanteilsinhaber an der übernommenen Gesellschaft entfällt, liegt eine Annexion vor.

C. Quasifusion

a) An der Quasifusion beteiligte Gesellschaften Wie weiter oben ausgeführt, bestehen zwei Hauptformen der Quasifusion: die Quasiannexion (wirtschaftliche Annexion) und die Quasikombination (wirtschaftliche Kombination). Aus den gleichen Gründen wie bei der Verschmelzung wird im folgenden nur die Quasiannexion behandelt.

1. Gewinn- und Verrechnungssteuer Beim wirtschaftlichen Zusammenschluss ist der Übernahmeobjekt nicht eine Gesellschaft, sondern die Anteile einer Gesellschaft. Die Gesell-

schaft, deren Anteile übernommen werden, ist von diesem Vorgang in keiner Weise betroffen, weshalb die Quasifusion für sie grundsätzlich keine Steuerfolgen auslöst.

Die übernehmende Gesellschaft erwirbt die Anteile der übernommenen Gesellschaft, wobei sie den Kaufpreis nicht oder nur teilweise in bar entrichtet. Eine Quasifusion liegt nach der Praxis vor, wenn die übernehmende Gesellschaft die übernommene Gesellschaft absolut beherrscht und wenn sie den Transaktionspreis zu mindestens 50% durch eigene Anteile aufbringt, wobei diese Anteile meistens unter Verzicht des Bezugsrechtes der bisherigen Anteilsinhaber neu ausgegeben werden.

Der Erwerb der Anteile löst für die übernehmende Gesellschaft keine unmittelbaren Gewinnsteuerfolgen aus. Im Hinblick auf die künftige gewinnsteuerliche Behandlung ist jedoch zu entscheiden, zu welchem Wert die neuen Anteile zu bilanzieren sind.

Die Übertragung der Anteile der übernommenen Gesellschaft stellt sich bis zur Höhe des neu geschaffenen Nominalkapitals als Liberierungsvorgang durch Sacheinlage dar. Die Anteile sind somit mindestens zu diesem Wert zu bilanzieren. Im übrigen hängen die Bilanzierungsmöglichkeiten von der vertraglichen Vereinbarung mit den Anteilsinhabern der übernommenen Gesellschaft ab.

Wird mit den Anteilsinhabern vereinbart, dass ihnen in der Höhe der Differenz zwischen dem Liberierungsbetrag und dem Wert der Anteile eine Forderung eingeräumt wird, sind die Anteile zum festgelegten Wert (d.h. zum Erwerbspreis) zu bilanzieren. Diese Passivierung führt jedoch dazu, dass die Anteilsinhaber für die Hingabe ihrer Anteile der übernommenen Gesellschaft mit der Forderung an die übernehmende Gesellschaft ein Wirtschaftsgut erhalten, das nicht mit den hingegebenen Anteilen wirtschaftlich identisch ist.

Befanden sich die Anteile der übernommenen Gesellschaft im Geschäftsvermögen, führt dies, sofern sich gemäss dem Buchwertprinzip ein Gewinn ergibt, zur Realisierung von stillen Reserven. Bei der Gewinnberechnung wird der Forderungsbetrag des Anteilsinhabers gegenüber der übernehmenden Gesellschaft wie ein Barzufluss behandelt. Waren die Anteile dagegen dem Privatvermögen zugehörig, liegt ein privater Kapitalgewinn vor.

Übersteigt der Betrag, der den Anteilsinhabern gutgeschrieben wird, den Betrag, der in das Eigenkapital der übernehmenden Gesellschaft einfließt (Grundkapital, offene und stille Reserven), so liegt gemäss Praxis keine Quasifusion, sondern ein gewöhnlicher Anteilskauf vor, weil die Gegenleistung für die Hingabe der Anteile der übernommenen Gesellschaft zu mehr als 50 % in anderer Form als Aktien erfolgt.

Ist die übernehmende Gesellschaft nicht verpflichtet, den Anteilsinhabern der übernommenen Gesellschaft die Differenz zwischen dem Nennwert der Kapitalerhöhung und dem Anteilswert gutzuschreiben, leisten diese eine Kapitaleinlage. Eine solche führt zu keinen Gewinnsteuerfolgen (*Art. 60 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG*). Diese kann verdeckt oder offen erfolgen.

Sowohl Barabgeltungen als auch Ausgleichszahlungen stellen für die leistende Gesellschaft Anschaffungskosten der Beteiligung dar. Sie sind deshalb — anders als bei Ausgleichsleistungen bei der Verschmelzung — zu aktivieren und nicht zu Lasten der offenen Reserven der übernehmenden Gesellschaft zu verbuchen. Da diese Zahlungen die offenen Reserven der übernehmenden Gesellschaft nicht vermindern, lösen sie keine Verrechnungssteuerpflicht aus.

Auch bei der Quasifusion kann sich aus technischen Gründen ergeben, dass der Nennwert der neu an die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft ausgegebenen Titel höher oder tiefer ist als der Nennwert der neu ausgegebenen Anteile der übernehmenden Gesellschaft. Zu Recht bleiben nach der Praxis der Steuerbehörden solche Nennwertveränderungen ohne Verrechnungssteuerfolgen. Einkommensteuerfolgen ergeben sich mangels gesetzlicher Grundlage ohnehin nicht.

2. Stempelabgabe *Emissionsabgabe*: Die Ausnahmebestimmungen von *Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG* gilt nicht nur für Verschmelzungen, sondern auch für diesen wirtschaftlich gleichkom-

mende Zusammenschlüsse. Unter letzteren Begriff ist auch die Quasifusion zu subsumieren. Damit eine Quasifusion gegeben ist, müssen indirekt, d.h. über die durch Anteile vermittelten Mitgliedschaftsrechte, mindestens zwei betriebliche Einheiten zusammengeführt werden. Dazu gibt es zwei grundsätzliche Möglichkeiten. Entweder übernimmt eine operativ tätige Gesellschaft mindestens eine massgebliche Beteiligung an einer ihrerseits operativ tätigen Gesellschaft, oder eine Holdinggesellschaft wird mit mindestens zwei massgeblichen Beteiligungen an operativ tätigen Gesellschaften ausgestattet (eine Beteiligung genügt nicht!). Damit eine Quasifusion und nicht ein Vorgang mit überwiegendem Kaufcharakter vorliegt, dürfen den Anteilsinhabern der übernommenen Gesellschaft maximal 50 % des effektiven Wertes der hingebenen Anteile gutgeschrieben oder ausbezahlt werden, während der restliche Wert in Form von Anteilen der übernehmenden Gesellschaft abgegolten werden muss.

Gemäss den Richtlinien der Eidg. Steuerverwaltung wird die Abgabebefreiung der Schaffung von Nominalkapital grundsätzlich nur bis zur Summe des Nominalkapitals der im Wege der Quasifusion übernommenen Gesellschaft gewährt. Gleich wie bei der Verschmelzung wird die Schaffung von zusätzlichem Nominalkapital unter dem Aspekt der Steuerumgehung gewürdigt. Die Bildung von Agio ist hingegen auch über diesen Betrag hinaus bei der Beurteilung der Abgabebefreiung nicht schädlich.

Umsatzabgabe: Die Quasifusion löst grundsätzlich auch dann keine Umsatzabgabepflicht aus, wenn an der Transaktion ein Effektenhändler als Vermittler oder als Vertragspartei beteiligt ist. Die Ausgabe neuer Anteile ist gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. a StG von der Abgabepflicht ausgenommen. Werden die Anteile der übernommenen Gesellschaft zur Liberierung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft (auch wenn diese über pari erfolgt) eingebracht, entfällt ebenfalls eine Umsatzabgabepflicht (Art. 14 Abs. 1 lit. b StG). Auf diesem Vorgang ist jedoch die Umsatzabgabe geschuldet, wenn und soweit den Einbringern Gutschriften oder Ausgleichszahlungen geleistet werden.

3. Mehrwertsteuer Die Übertragung der Anteile bildet ein Umsatz im mehrwertsteuerrechtlichen Sinn. Sie ist jedoch von der Steuer ausgenommen, was negative Auswirkungen auf die Vorsteuerabzugsberechtigung zeitigen kann.

b) Anteilsinhaber der am wirtschaftlichen Zusammenschluss beteiligten Gesellschaften

1. Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft Die Anteilsinhaber an der übernehmenden Gesellschaft sind beim wirtschaftlichen Zusammenschluss in der gleichen Situation wie bei der Verschmelzung, weshalb auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.

2. Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft Für die Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft stellt sich der wirtschaftliche Zusammenschluss als Tauschgeschäft dar. Es werden die Anteile der übernommenen Gesellschaft veräussert und die Anteile der übernehmenden Gesellschaft erworben. Im Bereich der direkten Steuern ist dieser Vorgang nur rudimentär geregelt, weshalb er nach den sich aus dem Steuersystem ergebenden Regeln zu beurteilen ist.

Einkommen- und Gewinnsteuern: Es ist heute überwiegend anerkannt und entspricht auch der Praxis, dass der im Rahmen einer Quasifusion erfolgende Anteilsaustausch keinen Realisierungstatbestand darstellt. Dies gilt insoweit, als die Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft in Form von Anteilen erfolgt und die Anteile der übernehmenden Gesellschaft zum gleichen Wert in die Steuerbilanz des Anteilsinhabers aufgenommen werden, welche die Anteile der übernommenen Gesellschaft aufweisen. Sofern und insoweit jedoch die Gegenleistung in bar oder durch Gutschrift der übernehmenden Gesellschaft erfolgt, ist die wirtschaftliche Identität zwischen Leistung und Gegenleistung nicht mehr gegeben. Allfällige stille Reserven

werden damit realisiert. Ob es tatsächlich zu einer Besteuerung kommt, hängt bei der direkten Bundessteuer davon ab, ob der Anteilsinhaber der Gewinn- oder der Einkommensteuer unterliegt.

Ist der Anteilsinhaber Steuersubjekt der Gewinnsteuer, hat er allfällig Ausgleichsleistungen zu versteuern (*Art. 61 Abs. 2 DBG*). Das StHG regelt die Besteuerung dieser Leistungen nicht, weshalb die Kantone eigenständige Regelungen treffen können.

Keine Regelung enthalten die Bundessteuergesetze für jene Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft, die der Einkommensteuer unterliegen. Aus den allgemeinen Regeln zur Einkommensrealisierung auf dem Geschäftsvermögen ist für die direkte Bundessteuer abzuleiten, dass die Einkommensbesteuerung für den Barabfindungsanteil und die Ausgleichsleistungen nur unter Vorbehalt der Ersatzbeschaffung (*Art. 30 DBG; Art. 8 Abs. 4 StHG*) greift. Gleiches gilt für Kantone, die nicht explizit die Steuerbarkeit dieser Leistungen anordnen.

Befinden sich die Anteile der übernommenen Gesellschaft im Privatvermögen, führt deren Veräußerung je nach Erwerbspreis zu einem einkommensteuerrechtlich unbeachtlichen privaten Kapitalgewinn oder -verlust (*Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG*).

Umsatzabgabe: Sofern Effekthändler Anteilsinhaber der übernommenen Gesellschaft sind, liegen zwei entgeltliche Eigentumsübertragungen vor. Diese sind jedoch von der Umsatzabgabe ausgenommen, sofern neue Titel ausgegeben werden (*Art. 14 Abs. 1 lit. a, b StG*).

Grundsteuern: Da bei der Quasifusion lediglich Anteile der übernommenen Gesellschaft, nicht jedoch die Aktiven und Passiven übertragen werden, löst dieser Vorgang grundsätzlich keine Grundsteuerpflichten aus. Stellt sich jedoch die Transaktion als wirtschaftliche Handänderung dar, weil die Mehrheit der Anteile einer Immobiliengesellschaft übertragen werden, ist das Objekt für die Grundstückgewinnsteuer gegeben (*Art. 12 Abs. 2 lit. a StHG*).

Aus dem gleichen Grund wie bei der Grundstückgewinnsteuer stellt sich im Regelfall die Frage der Handänderungsteuerpflicht nicht.

Mehrwertsteuer: Gleich wie für die übernehmende Gesellschaft stellen für mehrwertsteuerpflichtige Anteilsinhaber die Übertragungen der Anteile von der Steuer ausgenommene Umsätze dar.

VIII. Umstrukturierungen: Spaltung

A. Begriffe und Erscheinungsformen

Die Unternehmungsspaltung besteht darin, dass eine Kapitalgesellschaft in zwei oder mehrere Kapitalgesellschaften aufgeteilt wird. Sie bedeutet das Ausscheiden von Aktiven und Passiven aus einer Kapitalgesellschaft und deren Übertragung auf eine andere, neue Kapitalgesellschaft. Dabei sind zwei Hauptformen der Spaltung zu unterscheiden.

Bei der einen Hauptform werden Aktiven und Passiven durch die zu spaltende Gesellschaft ohne Einbezug deren Anteilsinhaber auf einen neuen Rechtsträger übertragen. Typischer Fall dieser Spaltungsform ist die Liberierung des Kapitals einer neu zu entrichtenden Kapitalgesellschaft durch Übertragung von Aktiven und Passiven der zu spaltenden Kapitalgesellschaft. Die neue Gesellschaft wird damit zur Tochtergesellschaft (Ausgliederung). Die Ausgliederung kann zur Folge haben, dass die zu spaltende Unternehmung ihren steuerlichen Status wechselt und von einer normal besteuerten Gesellschaft zu einer Holding-, allenfalls zu einer Domizilgesellschaft oder eine gemischten Gesellschaft wird.

Die andere Hauptform der Spaltung zeichnet sich dadurch aus, dass sich der Spaltungsvorgang nicht auf die Gesellschaftssphäre beschränkt, sondern dass bisherige Anteilsinhaber der auszusplattendes Gesellschaft die Anteilsinhaber der aus der Spaltung neu hervorgehenden Gesellschaft werden (Auf- bzw. Abspaltung). Bei der Aufspaltung werden sämtliche Teilbetriebe auf zwei oder mehrere Rechtsträger übertragen und die aufgespaltene Gesellschaft wird aufgelöst, während bei der Abspaltung ein oder mehrere Teilbetriebe auf einen oder mehrere Rechtsträger übertragen werden und die abspaltende Gesellschaft weiterbesteht.

B. Steuerliche Behandlung der Spaltung

a) Grundsätzliches zur Behandlung der Spaltung bei den direkten Steuern von Bund und Kantonen

1. Wesentliche Unterschiede in der steuerlichen Beurteilung der Ausgliederung und der Auf- und Abspaltung Die Bundessteuergesetze sehen unter gewissen, nachstehend darzustellenden Voraussetzungen einen Steueraufschub bei der „Aufteilung einer Unternehmung durch Übertragung von in sich geschlossenen Betriebsteilen auf andere Kapitalgesellschaften“ vor (*Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. c StHG*). Steuerlich bestehen tiefgreifende Unterschiede zwischen der Ausgliederung auf der einen und der Auf- und Abspaltung auf der anderen Seite.

Bei der Ausgliederung sind einerseits die Anteilsinhaber der ausgliedernden Gesellschaft nicht von der Transaktion berührt. Andererseits wird die Gesellschaft selbst in ihrer Vermögenssubstanz von der Ausgliederung in keiner Weise betroffen. An Stelle der auf die neue Gesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter treten die Anteile dieser Gesellschaft (Sacheinlage). Sind auf den übertragenen Wirtschaftsgütern stille Reserven vorhanden und übernimmt die abgespaltene Gesellschaft die Gewinnsteuerwerte der übertragenden Gesellschaft, liegt im Umfang dieser stillen Reserven eine verdeckte Kapitaleinlage vor.

Bei der Auf- und Abspaltung sind Anteilsinhaber der zu spaltenden Gesellschaft betroffen, indem sie nach Abschluss der Transaktion über Anteile der abgespaltenen Gesellschaft verfügen. Diese Tatsache hat die zwingende Folge, dass die aufspaltende Gesellschaft durch die Spaltung entreichert wird. Die Auf- und Abspaltung wird technisch i.d.R. in einer Weise vollzogen, dass die auszuspaltende Gesellschaft zunächst Wirtschaftsgüter auf eine bzw. mehrere neue Gesellschaft(en) überträgt und anschliessend die Anteile dieser bzw. diesen Gesellschaft(en) an ihre eigenen Anteilsinhaber auskehrt. Ausnahmsweise kann sie auch die Wirtschaftsgüter auf die Anteilsinhaber übertragen, welche diese zur Liberierung des Kapitals der abgespaltenen Gesellschaft(en) verwenden. Hier ist somit in jedem Fall eine geldwerte Leistung von der absplattenden Gesellschaft an ihre Anteilsinhaber gegeben.

2. Folgen für die Voraussetzung der Steuerneutralität Die fundamentalen Unterschiede bei der Ausgliederung auf der einen Seite und der Auf- und Abspaltung auf der anderen Seite rechtfertigt eine unterschiedliche steuerliche Behandlung dieser beiden Spaltungsformen. Aus steuersystematischer Sicht ist es gerechtfertigt, an die Steuerneutralität der Auf- und Abspaltung höhere Anforderungen zu stellen als an die Ausgliederung. Es rechtfertigt sich deshalb, die Bundessteuergesetze im Lichte steuersystematischer Überlegungen entgegen ihrem Wortlaut auszulegen und nur die Auf- und Abspaltungen unter die Umgestaltungsnormen (*Art. 61 DBG; Art. 24 Abs. 3 StHG*) zu subsumieren, hingegen die Ausgliederung nach den Regeln der verdeckten Kapitaleinlage zu behandeln.

Für die Steuerneutralität der Ausgliederung werden somit richtigerweise nur drei Erfordernisse aufgestellt:

1. Die abgespaltene Gesellschaft muss die Gewinnsteuerwerte der ausgliedernden Gesellschaft fortführen;
2. die ausgliedernde Gesellschaft hat die Anteile der neuen Gesellschaft zum Gewinnsteuerwert des übertragenen Aktivenüberschusses zu bilanzieren;
3. die Transaktion darf nicht zu einem ungerechtfertigten Steueraufschub als Folge der Gewährung des Beteiligungsabzuges für Kapitalgewinne auf wesentlichen Beteiligungen führen.

b) Ausgliederung

1. Gewinnsteuer Weisen die auf die neu gegründete Tochtergesellschaft übertragenen Aktiven oder Passiven stille Reserven auf und werden diese anlässlich der Ausgliederung nicht buchmässig realisiert, wird der Steueraufschub gewährt, sofern die Tochtergesellschaft die Gewinnsteuerwerte der von der Muttergesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter übernimmt und die Muttergesellschaft als Beteiligungswert an der Tochtergesellschaft den Gewinnsteuerwert des übertragenen Aktivenüberschusses einsetzt. Teilweise wird die Ausgliederung — entgegen der Auffassung von HÖHN/WALDBURGER — nicht als verdeckte Kapitaleinlage, sondern als „Aufteilung einer Unternehmung“ im Sinne von *Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG* verstanden.

Ist eine Gesellschaft zunächst ein sog. Stammhaus (wesentliche Beteiligungen und operative Tätigkeit) und überträgt sie im Rahmen der Ausgliederung ihre wesentlichen Beteiligungen auf die Tochtergesellschaft, so ist letztere eine sog. Unter- bzw. Subholdinggesellschaft (der umgekehrte Fall ist natürlich ebenfalls denkbar). Bei der steuerlichen Beurteilung dieser Form der Umstrukturierung ist zu unterscheiden zwischen der direkten Bundessteuer einerseits und den Kantons- und Gemeindesteuern andererseits. Bei den letzteren werden regelmässig die Bedingungen für die Inanspruchnahme des Holdingsprivilegs (*Art. 28 Abs. 2 StHG*) erfüllt sein, was bedeutet, dass die steuerneutral auf die Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven bei deren Realisierung nicht besteuert werden können. Dieser Wechsel von einem potentiell steuerbaren in einen potentiell steuerfreien Raum bildet in vielen Kantonen bereits im Übertragungszeitpunkt Anlass zu einer Besteuerung (steuersystematische Realisierung). Mehrere Kantone sehen jedoch auch hier einen Steueraufschubtatbestand vor; in gewissen Steuerordnungen wird dieser Steueraufschub nach Ablauf einer bestimmten Frist zu einem Steuerbefreiungstatbestand.

Bei der direkten Bundessteuer soll nach Auffassung der Eidg. Steuerverwaltung die steuerneutrale Übertragung von Beteiligungen auf Tochtergesellschaften auch weiterhin möglich sein. Die Eidg. Steuerverwaltung will jedoch die Steuerneutralität an die Voraussetzung der Einhaltung einer fünfjährigen Sperrfrist knüpfen. Für die Aufstellung dieses Erfordernisses mangelt es jedoch an einer gesetzlichen Grundlage.

2. Verrechnungssteuer Durch die Ausgliederung werden weder Anteilsinhaber der ausgliedernden Gesellschaft noch das Eigenkapital dieser Gesellschaft berührt. Dieser Vorgang löst deshalb in keinem Fall eine Verrechnungssteuerpflicht aus.

3. Stempelabgaben Die Ausgliederung stellt einen Anwendungsfall von *Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG* dar. Die Ausgabe der Anteile der Tochtergesellschaft ist somit grundsätzlich von der Emissionsabgabepflicht befreit.

Auch wenn an der Ausgliederung ein Effektenhändler beteiligt ist, fällt bei der Übertragung der Anteile der neuen Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft keine Umsatzabgabe an (*Art. 14 Abs. 1 lit. a StG*).

4. Grundsteuern Im dualistischen System der Grundstückgewinnbesteuerung stellt sich auch bei der Ausgliederung die Frage nach der Grundstückgewinnbesteuerung nicht. Wird die Ausgliederung als steuerneutrale verdeckte Kapitaleinlage gesehen, verpflichtet das StHG die Kantone mit monistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung nicht zur Gewährung eines Steueraufschubes. Wird hingegen auch die Ausgliederung als Anwendungsfall von *Art. 24 Abs. 3 lit. c StHG* qualifiziert, haben die Kantone einen Steueraufschub zu gewähren (*Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG*).

Das StHG regelt die Handänderungsbesteuerung nicht, weshalb es den Kantonen bzw. Gemeinden überlassen ist, diese Materie zu legiferieren.

5. Mehrwertsteuer Die Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die neue Gesellschaft verwirklicht den Steuertatbestand der Lieferung oder der Dienstleistung. Keine Mehrwertsteuer.

erfolgen löst die Übertragung von Anteilen aus. Mehrwertsteuerrechtlich qualifiziert sich die Ausgliederung als Umstrukturierung, und es muss deshalb das Meldeverfahren Platz greifen.

c) Auf- und Abspaltung Die beiden Formen der Auf- und der Abspaltung unterscheiden sich in ihrer steuerlichen Behandlung nicht. Um die Darstellung zu vereinfachen, wird deshalb im folgenden nur die in der Praxis weitaus häufiger anzutreffende Form der Abspaltung behandelt, wobei davon ausgegangen wird, dass nur eine Gesellschaft abgespalten wird.

1. Am Spaltungsvorgang beteiligte Gesellschaften *Gewinnsteuer:* Die Bundessteuergesetze regeln die Voraussetzungen, unter denen bei der Abspaltung einer Kapitalunternehmung für die stillen Reserven auf den übertragenen Aktiven und Passiven ein Steueraufschub gewährt wird (*Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. c StHG*). Nebst den bei allen Umgestaltungsformen aufgestellten Erfordernissen der Buchwertfortführung und des Weiterbestehens der Steuerpflicht in der Schweiz ist der Steueraufschub an die Bedingungen angeknüpft, dass „in sich geschlossene Betriebsteile“ übertragen und die „übernommenen Geschäftsbetriebe unverändert weitergeführt werden“.

Werden Wirtschaftsgüter abgespalten, die keinen (wirtschaftlich gesehenen) Teilbetrieb bilden, ist über die stillen Reserven auf diesen Wirtschaftsgütern abzurechnen, weil eine geldwerte Leistung an eine neue Schwestergesellschaft und nicht eine Umstrukturierung vorliegt. Obwohl die Bundessteuergesetze dies nicht ausdrücklich vorsehen, muss die absplattende Gesellschaft ebenfalls einen wirtschaftlich unabhängigen Teilbetrieb bilden, nachdem die Spaltung vollzogen wurde. Ansonsten läge eine Quasi-Liquidation vor.

Aus dem Fehlen des gesetzlichen Erfordernisses der gleichbleibenden Beteiligungsverhältnisses ist abzuleiten, dass eine Abspaltung nicht nur dann steuerneutral möglich ist, wenn an der abgespaltenen Gesellschaft die Anteilsinhaber der absplattenden Gesellschaft im bisherigen Umfang beteiligt sind. Damit eröffnet sich die Möglichkeit der steuerneutralen „Realteilung“; die Steuerneutralität der Abspaltung ist auch dann nicht gefährdet, wenn nur einzelne der bisherigen Anteilsinhaber an der abgespaltenen Gesellschaft beteiligt sind.

Die Praxis zur steuerlichen Behandlung der Spaltung von Holdinggesellschaften ist uneinheitlich. Das Bundesgericht hat sich zu diesem Sachverhalt noch nicht geäußert.

Zur Frage, ob einerseits Immobiliengesellschaften gespalten werden können und ob andererseits aus einer Betriebsgesellschaft der Immobilienbesitz steuerneutral herausgelöst werden kann, hat das Bundesgericht einzig entschieden, dass dies möglich sei, sofern dieser Immobilienbesitz so umfangreich ist, dass ihm Teilbetriebsqualität zukommt. Die Praxis ist in diesem Bereich sehr zurückhaltend in der Anerkennung der Steuerneutralität.

Stempelabgaben: Die anlässlich der Abspaltung erfolgende Ausgabe von Gesellschaftsanteilen ist gemäss *Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG* von der Emissionsabgabe befreit.

Werden im Rahmen der Abspaltung steuerbare Urkunden übertragen und ist ein Effekthändler beteiligt, stellt sich die umsatzabgaberechtliche Situation gleich wie bei der Ausgliederung bzw. beim Zusammenschluss dar.

Grundsteuern: In kantonalen Steuerordnungen mit dualistischem System der Grundstückgewinnbesteuerung stellen sich naturgemäss keine Probleme. Die grundstückgewinnsteuerliche Behandlung im monistischen System stellt sich bei der Abspaltung gleich wie bei der Ausgliederung dar, weshalb auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann. Gleiches gilt für die Handänderungsteuer.

Mehrwertsteuer: Gleich wie bei der Ausgliederung stellt die Übertragung eines Teilbetriebs im Rahmen der Abspaltung einen mehrwertsteuerlich relevanten Umsatz dar. Da es sich auch hier um eine Umstrukturierung handelt, muss die Steuerpflicht auch durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden können.

2. Anteilsinhaber der am Spaltungsvorgang beteiligten Gesellschaften *Einkommen- und Gewinnsteuern:* Das DBG regelt die Behandlung der Spaltung bei den Anteilsinhabern nur rudimentär, indem es bestimmt, dass Aufwertungen und Ausgleichszahlungen der Gewinnsteuer unterliegen (*Art. 61 Abs. 2 DBG*). Das StHG regelt die Ebene der Anteilsinhaber überhaupt nicht. In der Steuerpraxis hat sich die Erkenntnis und die Übung durchgesetzt, dass die Steuerneutralität auf Gesellschaftsebene grundsätzlich auch auf die Ebene der Anteilsinhaber durchschlägt.

Befinden sich die Anteile im Geschäftsvermögen, gilt folgendes: Durch die Abspaltung vermindert sich der Substanzwert der abspaltenden Gesellschaft um den Betrag der übertragenen Nettoaktiven und die damit verbundenen stillen Reserven. Wird ein profitabler Teilbetrieb abgespalten, sinkt — zumindest vorübergehend — auch der Ertragswert der abspaltenden Gesellschaft. Je nach Höhe des Beteiligungsansatzes kann sich deshalb ein Abschreibungsbedarf auf den Anteilen an der abspaltenden Gesellschaft ergeben. Im Gegenzug erhalten die Anteilsinhaber neue Anteile, welche einen möglichen Abschreibungsbedarf zumindest ausgleichen. Übersteigt der Wert der neuen Anteile den Abschreibungsbedarf auf der bestehenden Gesellschaft oder ist gar kein solcher gegeben, stellt sich die Frage, ob der Vermögenszugang bei den Anteilsinhabern Steuerfolgen auslöst. Als Folge der wirtschaftlichen Identität der Anteile wird von einer Besteuerung Abstand genommen, wenn die Summe der Beteiligungswerte nach der Abspaltung in der Steuerbilanz mit dem gleichen Wert eingesetzt wird, den der Beteiligungsansatz an der abspaltenden Gesellschaft aufwies.

Wertveränderungen des beweglichen Privatvermögens bleiben einkommensteuerrechtlich unbeachtlich (*Art. 16 Abs. 3 DBG; Art. 7 Abs. 4 lit. b StHG*), geldwerte Leistungen einer Kapitalgesellschaft an deren Anteilsinhaber unterliegen als Vermögensertrag der Einkommensteuer (*Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 7 Abs. 1 StHG*). Dennoch sieht die Praxis von der Einkommensbesteuerung ab, wenn die Spaltung auf Gesellschaftsstufe als steuerneutraler Vorgang anerkannt wird.

Verrechnungssteuer: Durch die unentgeltliche Übertragung des abgespaltenen Teilbetriebs wird die abspaltende Gesellschaft entreichert. Diesem Umstand kann in der Bilanz der abspaltenden Gesellschaft auf zwei Arten Rechnung getragen werden. Entweder erfolgt im Umfang des bei der abgespaltenen Gesellschaft liberierten Nominalkapitals eine Kapitalherabsetzung oder es werden die offenen Reserven der abspaltenden Gesellschaft entsprechend reduziert.

Entspricht der Betrag der Kapitalherabsetzung der einen Gesellschaft dem neu geschaffenen Kapital der andern Gesellschaft, hat dies keine Verrechnungssteuerfolgen. Reduziert hingegen die abspaltende Gesellschaft ihre offenen Reserven, behandelt die Praxis diesen Vorgang wie die Ausgabe von Gratisaktien bzw. wie eine Gratisnennwerterhöhung und erhebt im Umfang der Abnahme der offenen Reserven die Verrechnungssteuer. Die gesetzliche Grundlage dafür findet sich in *Art. 4 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG*.

IX. Umwandlungen

A. Umwandlung in eine andere Kapitalgesellschaft

a) Zivilrechtliche Erscheinungsformen Traditionell erfolgte die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft durch die Übertragung von Aktiven und Passiven von einer bestehenden Gesellschaft auf einen neuen Rechtsträger. Nach früherem Zivilrecht war eine sog. übertragende Umwandlung ohne Liquidation gesetzlich nur für die Umwandlung einer AG in eine GmbH vorgesehen (*Art. 824 ff. OR*).

Die neuere Lehre, Praxis und jetzt auch das FusG haben neben der übertragenden Umwandlung auch das Institut der „formwechselnden Umwandlung“ von Kapitalgesellschaften entwickelt. Dabei behält die zu transformierende Gesellschaft ihre rechtliche Identität; die Umwandlung wird durch blosse Statutenänderung vollzogen.

b) Steuerfolgen

1. Allgemeines Das Steuerrecht hat seit jeher weitgehend von der zivilrechtlichen Gestaltung abstrahiert und auf den wirtschaftlichen Gehalt der Transaktionen abgestellt. Dies hatte insbesondere zur Folge, dass bei den direkten Steuern die Steuerneutralität der Umwandlung erkannt worden ist (*Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. a StHG*).

Hinsichtlich der formwechselnden Umwandlung ist dennoch zu prüfen, ob sich aufgrund zivilrechtlicher Unterschiede zur übertragenden Umwandlung abweichende steuerrechtliche Beurteilungen ergeben.

2. Übertragende Umwandlung *Gewinnsteuer:* Im System der Postnumerandobesteuerung mit Gegenwartsbemessung endet die subjektive Steuerpflicht der untergehenden Gesellschaft per Umwandlungsdatum, am gleichen Datum beginnt jene der übernehmenden Gesellschaft (*Art. 54 Abs. 1 und 2 DBG*). Steuerperiode bildet das jeweilige Geschäftsjahr (*Art. 79 Abs. 2 DBG; Art. 31 Abs. 2 StHG*).

Nebst den für den Steueraufschub der stillen Reserven bei allen Umgestaltungstatbeständen aufgestellten Voraussetzungen der Buchwertfortführung und des Weiterbestehens der Steuerpflicht in der Schweiz wird für die Steuerneutralität der Umwandlung verlangt, dass einerseits ein Geschäftsbetrieb besteht und dieser unverändert weitergeführt wird sowie dass andererseits die Beteiligungsverhältnisse grundsätzlich gleich bleiben (*Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. a StHG*).

Für die übernehmende Gesellschaft dient die Einlage des Aktivenüberschusses zunächst der Liberierung des Nominalkapitals; soweit diese Einlage das Nominalkapital übersteigt, stellt sie einen steuerneutralen Vorgang dar (*Art. 60 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG*).

Das DBG enthält für die Umwandlung von Kapitalgesellschaften nur rudimentäre und das StHG überhaupt keine Regelungen zu den Steuerfolgen bei den Anteilsinhaber der beteiligten Gesellschaften. Die Praxis hat den Grundsatz aufgestellt, wonach die auf Gesellschaftsstufe anerkannte Steuerneutralität auch auf Stufe Anteilsinhaber ausstrahlt und somit bei diesen keine Steuerfolgen auslöst. Natürlich sind Leistungen an die Anteilsinhaber auch im Rahmen einer Umwandlung steuerbar (geldwerte Leistungen). Dasselbe gilt für die Steuerbarkeit von Aufwertungen.

Grundsteuern: Sofern die Bedingungen für einen Steueraufschub bei der Gewinnsteuer gegeben sind, ist ein solcher auch bei der Grundstückgewinnsteuer zu gewähren.

Das Bundessteuerrecht regelt die Handänderungssteuer nicht. Es ist deshalb den Kantonen überlassen, ob sie bei dieser Form der Unternehmungsumgestaltung Erleichterungen vorsehen wollen.

Stempelabgabe: Gemäss *Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG* ist bei Umwandlungen Steuerfreiheit zu gewähren.

Die umsatzabgaberechtliche Behandlung der Umwandlung unterscheidet sich nicht von jener des Zusammenschlusses, weshalb auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.

Mehrwertsteuer: Die bei der Umwandlung erfolgende Vermögensübertragung stellt einen steuerbaren Umsatz dar, wobei die Steuerpflicht im Meldeverfahren zu erfüllen ist.

Verrechnungssteuer: Weist die aus der Umwandlung hervorgehende Gesellschaft ein gleich hohes Nominalkapital wie die untergehende Gesellschaft auf und wird die Umwandlung nicht zum Anlass genommen, den Anteilsinhabern geldwerte Leistungen in Form von Bar- oder Sachwertausschüttungen auszurichten, bleibt die Umwandlung ohne Steuerfolgen (*Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG*).

Einkommensteuer: Zur Frage der einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Umwandlung von Kapitalgesellschaften enthalten die Bundessteuergesetze überhaupt keine speziellen Normen. Anwendbar sind deshalb die allgemeinen Grundsätze der Einkommensrealisierung und die allgemeinen Normen zur Einkommensteuer. Dabei ist zu unterscheiden, ob die Anteile der

an der Umwandlung beteiligten Gesellschaften bei den Anteilshabern Geschäfts- oder Privatvermögen darstellen.

Aus den allgemeinen Grundsätzen der Einkommensrealisierung ist abzuleiten, dass bei Anteilshabern, welche die Anteile im Geschäftsvermögen halten, die Umwandlung infolge wirtschaftlicher Identität der Anteile der neuen Gesellschaft mit jenen an der untergehenden Gesellschaft insoweit steuerneutral ist, als einerseits die Umwandlung auf Gesellschaftsebene als steuerneutral zu qualifizieren ist und andererseits die Anteile der neuen Gesellschaft zum selben Buchwert wie die Anteile der untergehenden Gesellschaft eingesetzt werden.

Für Anteilshaber, bei denen die Anteile Privatvermögen darstellen, gilt gemäss Praxis der Grundsatz, dass die Steuerneutralität auf Gesellschaftsstufe zur Folge hat, dass von einer Besteuerung des Liquidationsüberschusses abgesehen wird.

3. Formwechselnde Umwandlung Aus der zivilrechtlichen Entwicklung, wonach die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft unter Beibehaltung der rechtlichen Identität durch blosse Statutenänderung und damit ohne Vermögensübertragung möglich ist, ergeben sich erhebliche steuerrechtliche Konsequenzen. Sie führt nämlich zu einer weitgehenden Steuerneutralität dieses Vorgangs.

B. Umwandlung in einen Verein, eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in einen Verein, eine Stiftung oder eine übrige juristische Person wird in den Bundessteuergesetzen nicht geregelt und muss deshalb nach den allgemeinen Grundsätzen beurteilt werden. Es sind grundsätzlich die gleichen Fragen wie bei einer übertragenden bzw. formwechselnden Umwandlung von einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft zu beantworten.

C. Umwandlung in eine Personenunternehmung

a) Allgemeines Die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen stellt einen in der Wirtschaftspraxis weitaus seltener zu beobachtenden Vorgang als die umgekehrte Transaktion der Umwandlung eines Personenunternehmens in eine Kapitalgesellschaft dar. Dies dürfte auch der Grund dafür sein, dass die Bundessteuergesetze die steuerliche Behandlung dieser Art der Unterehmungsumgestaltung nicht ausdrücklich regeln. Die Steuerfolgen sind deshalb aus den allgemeinen Grundsätzen der Gewinn- und Einkommensbesteuerung abzuleiten. Von zentraler Bedeutung ist dabei, dass hier ein tiefgreifender Systemwechsel erfolgt, indem eine Belastungsstufe eliminiert wird (keine Doppelbelastung!).

b) Steuerfolgen

1. Kapitalgesellschaft *Gewinnsteuer:* Obwohl die Bundessteuergesetze nur für die Umwandlung von Kapitalgesellschaften in andere Kapitalgesellschaften (*Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 24 Abs. 3 lit. a StHG*) und für jene von Personengesellschaften in andere Personengesellschaften und in juristische Personen (*Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG; Art. 8 Abs. 3 lit. a StHG*) ausdrücklich einen Steueraufschub vorsehen, ist ein solcher auch auf Gesellschaftsstufe angebracht, sofern die Steuerpflicht in der Schweiz weiterbesteht und soweit die Gewinnsteuerwerte unverändert als Einkommensteuerwerte fortgeführt werden.

Weist die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft noch verrechenbare Verlustvorträge (*Art. 67 DBG; Art. 25 Abs. 2 StHG*) auf, so stellt sich die Frage, ob diese nach der Umwandlung in das Personenunternehmen verrechenbar bleiben. Diese Frage kann nicht eindeutig beantwortet werden, da sich sowohl Argumente für als auch solche gegen die weitere Verrechenbarkeit finden lassen.

Grundsteuern: Werden bei der Umwandlung Grundstücke übertragen, ist in jenen Kantonen,

die das monistische System der Grundstückgewinnbesteuerung anwenden, ein steuerauslösender Tatbestand gegeben. *Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG* verpflichtet jedoch die Kantone einen Steueraufschub zu gewähren.

Im Einzelfall zu prüfen ist, ob die einschlägige Ordnung der Handänderungsteuer eine Steuerermässigung oder eine Steuerbefreiung vorsieht oder ob die volle Steuer geschuldet ist. *Stempelabgabe*: Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen stellt keinen die Emissionsabgabepflicht auslösenden Vorgang dar. Ist eines der beteiligten Unternehmen Effekthändler und gehören zu den Aktiven der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft steuerbare Urkunden, löste deren Übertragung die Umsatzabgabepflicht aus.

Mehrwertsteuer: Die Vermögensübertragung stellt einen steuerbaren Umsatz dar; die Steuerpflicht kann jedoch im Meldeverfahren erledigt werden.

2. Anteilsinhaber Aus steuersystematischen Gründen ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass durch die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft eine Belastungsstufe besteigt wird. Da bei der Gesellschaft ein Steueraufschub zu gewähren ist, haben auf Stufe der Anteilsinhaber die Steuerfolgen der Liquidation einer Kapitalgesellschaft Platz zu greifen. Einziger Unterschied zur Liquidation bildet die Tatsache, dass keine Gewinnsteuer anfällt. In der Praxis wird deshalb teilweise bei der Berechnung des Liquidationsüberschusses ein Abzug für die latente Steuerlast vorgenommen.

Allenfalls findet eine Zwischenveranlagung wegen Berufswechsels oder Aufnahme einer Erwerbstätigkeit statt (*Art. 45 lit. b DBG; Art. 17 lit. b StHG*).

Durch die Umwandlung geht ein Verrechnungssteuersubjekt unter. Dieser Tatsache muss durch eine Schlussabrechnung im Zeitpunkt der Umwandlung Rechnung getragen werden. Dabei gilt das Nominalwertprinzip: *Art. 20 Abs. 1 VStV*. Zu prüfen ist, ob das Meldeverfahren möglich ist.