

Sanierung von Kapitalgesellschaften

Praxisfälle mit den steuerrechtlichen Grundsätzen

Dienststelle Steuern des Kantons Luzern
Josef Habermacher
24. September 2009

- Neues Sanierungs-Kreisschreiben EStV geplant (Ersatz von KS Nr. 14 vom 1.7.1981)
- Bisherige Veranlagungspraxis wird aufgezeigt (betr. Anteilsinhaber, Gesellschaft, inkl. Vst, EA)
- Übereinstimmung mit Kapitaleinlageprinzip
- Übereinstimmung mit KS Nr. 5 vom 1.6.2004 (Umstrukturierungen)
- Skript mit Praxisfällen und Lösungsvorschlägen (in Anlehnung an den KS-Entwurf)

- Aufwertungen und Verlustverrechnungen
- Forderungsverzichte, Zuschüsse und Verlustverrechnungen
- Besserungsscheine und Sanierungsgenussscheine
- Vermögensübertragung zwecks Sanierung
- Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften
- Absorption einer Tochtergesellschaft
- Verdeckte Kapitaleinlagen

- Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft bei echter Unterbilanz
→ zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung
- Echte Unterbilanz: Verluste sind höher als offene und/oder stille Reserven
(Grundkapital nicht mehr voll gedeckt)
- Unechte Sanierungsgewinne: steuerlich erfolgsneutral
(können offen als Kapitaleinlagereserve verbucht werden)
Echte Sanierungsgewinne: steuerlich erfolgswirksam

→ steuerliche Verlustverrechnungen erfolgt nur mit echten Sanierungsgewinnen

- Unechte Sanierungsgewinne entstehen aus:
Zuschüssen und Forderungsverzichten durch
Anteilsinhaber (welche von Dritten nicht mehr
eingegangen worden wären)
- Echte Sanierungsgewinne entstehen aus:
Forderungsverzichten von Dritten und Anteilshabern
(welche im Rahmen des Drittvergleichs eingegangen
worden sind)
- Keine Sanierungsmaßnahme: Aufwertungen
➔ keine zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung

Aufwertungen über Anschaff.-Wert: Fall 2.2

6

Aktiven Verk.-Wert	2'000	Fremdkapital	4'800
Liegenschaft AW	3'000	Aktienkapital	1'000
Verlustvortrag	800		
Total Aktiven	5'800	Total Passiven	5'800

Verkehrswert Liegenschaft: 3'800

Verlustvortrag: ausserhalb 7-jähriger Frist 300
 innerhalb Verrechnungsfrist 500

- Handelsrecht:
 - Liegenschaft / Aufwertungsreserve 800
- Steuerrecht:
 - Buchmässige Realisation (Aufwert.-Gewinn) 800
 - nur ordentliche Verlustverrechnung 500
 - steuerbarer Gewinn 300
- Zukünftige Lieg.-Abschreibung auf 500 eingeschränkt

Aktiven Verk.-Wert	2'000	Fremdkapital	4'800
Liegenschaft VW	3'800	Aktienkapital	1'000
Verlustvortrag ¹⁾	800	Aufwertungsres.	800
Total Aktiven	6'600	Total Passiven	6'600

1) steuerlich verrechnet

- Ziel: Umwandlung Aufwertungsreserve in Aktienkapital
Kapitalreduktion mit Reserveneinlage (AK/Res.)
- Steuerfolgen: Gratisnennwerterhöhung = Vermögensertrag beim Aktionär
- Alternative: Umwandlung der Aufwertungsreserve in Aktienkapital mit anschliessender Nennwertreduktion
 - ➔ kein steuerbarer Vermögensertrag, wenn Kapitalerhöhung und –Reduktion an derselben GV erfolgt

Forderungsverzicht u. Verlust-Verr.: Fall 3.1

Aktiven Verk.-Wert	3'800	Fremdkapital	4'000
Jahresverlust 2008	100	Aktionärsdarlehen	300
Verluste 2001-2007	200	Aktienkapital	100
Verluste 1998-2000	300		
Total Aktiven	4'400	Total Passiven	4'400

- Sanierungsmassnahmen per 31.12.2008:

Darlehensverzicht Aktionär	300
à-fonds-perdu-Zuschuss Aktionär	100
Forderungsverzicht Lieferanten/Banken	<u>200</u>
<u>Handelsrechtliche Verlustverrechnung</u>	<u>600</u>

- Unechter Sanierungsgewinn 400
 (erfolgsneutral = keine steuerliche Verlustverrechnung)
- Echter Sanierungsgewinn 200
 (erfolgswirksam = steuerliche Verlustverrechnung)

Forderungsverzicht u. Verlust-Verr.: Fall 3.1

Aktiven Verk.-Wert	3'800	Fremdkapital	4'000
Jahresverlust 2008	100	Aktionärsdarlehen	300
Verluste 2001-2007	200	Aktienkapital	100
Verluste 1998-2000	300		
Total Aktiven	4'400	Total Passiven	4'400

- Verlustverrechnung:

Verluste ausserhalb 7-Jahresfrist	300
Verrechnung echter Sanierungsgewinn	<u>200</u>
Restbetrag verfällt →	100

- Übrige Verluste gelten nicht als verrechnet, da mittels unechter Sanierungsgewinne ausgebucht

zukünftige Verlustverrechnung →	300
---------------------------------	-----

 - kein Neubeginn der Verlustverrechnungsperioden
 - keine Anwendung des Kapitaleinlageprinzips

Vorteilszuwendung an Schwesterges.: Fall 5.1 Beteiligungen im Privatvermögen einer NP

10

Pharma AG

Aktiven	9'000	Fremdkapital	5'000
Stille Reserven 2'000		Aktienkapital	1'000
		Reserven	3'000
Total Aktiven	9'000	Total Passiven	9'000

Chemie AG

Aktiven	5'000	Fremdkapital	5'400
(Keine stillen Reserven)		Aktienkapital	500
Vorjahresverluste	900		
Total Aktiven	5'900	Total Passiven	5'900

- Liegenschaftsverkauf von Pharma AG an Chemie AG zum Buchwert von 1'000;
 ➔ Verkehrswert der Betriebs-Liegenschaft 2'000

Steuerfolgen der unterpeislichen Lieg.-Überführung

- Pharma AG
 - Gewinnaufrechnung 1'000 (Entreicherung)
 - Geldwerte Leistung an Aktionär

- Aktionär
 - Vermögensertrag 1'000 (Teilbesteuerung)
 - ➔ Dreieckstheorie im Sanierungsfall

- Chemie AG
 - Kapitaleinlage (von Seiten Aktionär)
 - steuerliche Aufwertung der Liegenschaft um 1'000 (versteuerte stille Reserven)
 - steuerliche Verlustverrechnung bleibt bestehen
 - Keine Anwendung des Kapitaleinlageprinzips
 - Handänderungssteuer auf 2'000

Holding AG

Bet. Pharma AG BW	1'000		
<i>Gestehungskosten</i>	<i>1'000</i>		
Bet. Chemie AG BW	1	San.-Rückstellung	400
<i>Gestehungskosten</i>	<i>500</i>		

Die Pharma AG übertrage eine betriebliche Liegenschaft unterpreislich auf die Chemie AG (Unterpreis: 1'000)

- Grundsatz
 - Steuerneutrale Umstrukturierung (betriebliche Lieg.)
 - Sanierungsfall → keine Steuerneutralität KS 5
 - Steuerfolgen auf Stufe Tochtergesell. wie Fall 5.1
 - Steuerfolgen bei Muttergesellschaft wie folgt →

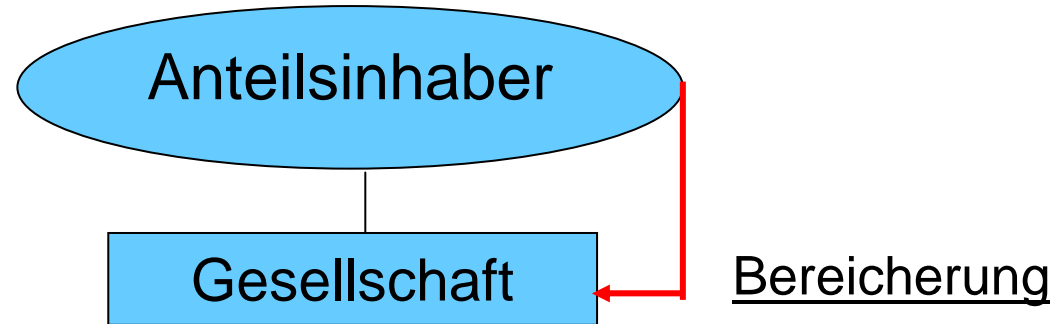
Holding AG

Bet. Pharma AG BW	1'000		
<i>Gestehungskosten</i>	<i>1'000</i>		
Bet. Chemie AG BW	1	San.-Rückstellung	400
<i>Gestehungskosten</i>	<i>500</i>		

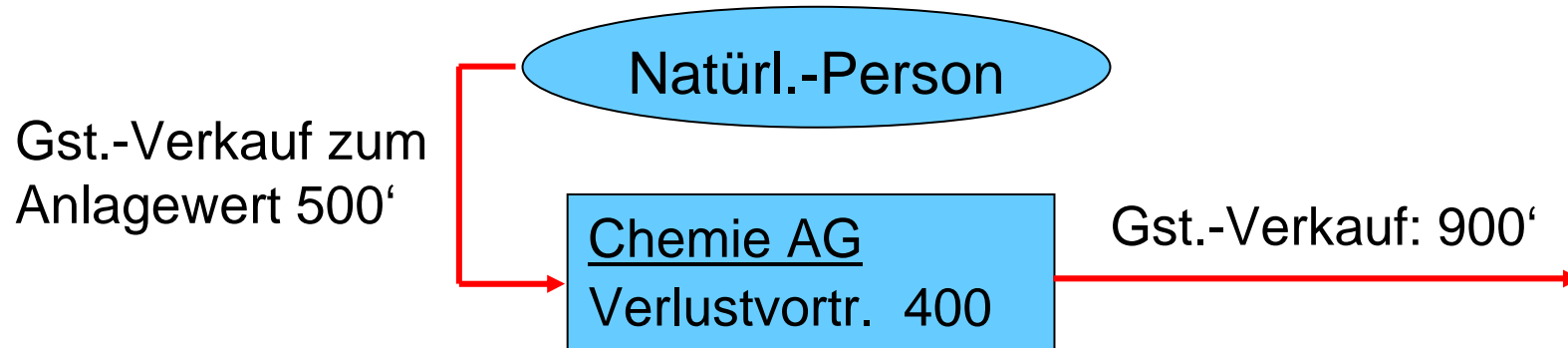
Steuerfolgen bei Muttergesellschaft

- modifizierte Dreieckstheorie wird gewährt:
Gestehungskosten / Buchwerte i.d.R. unverändert
- Steuerliche Überprüfung der Beteiligungswerte/Rückst.:
 - ➔ Zunahme Werthaltigkeit: Beteiligung Chemie AG
 - ➔ Zwangsaufwertung Bet. Chemie AG im Rahmen der früheren Abschreibungen (Aufrechnung + 499)
(Zunahme Gewinnsteuerwert + Gestehungskosten)
 - ➔ Rückstellungsauflösung von 400
 - ➔ Abschreibungsbedarf auf Beteiligung Pharma AG?

Keine Entreichung
Wertzuwachs auf
privater Beteiligung



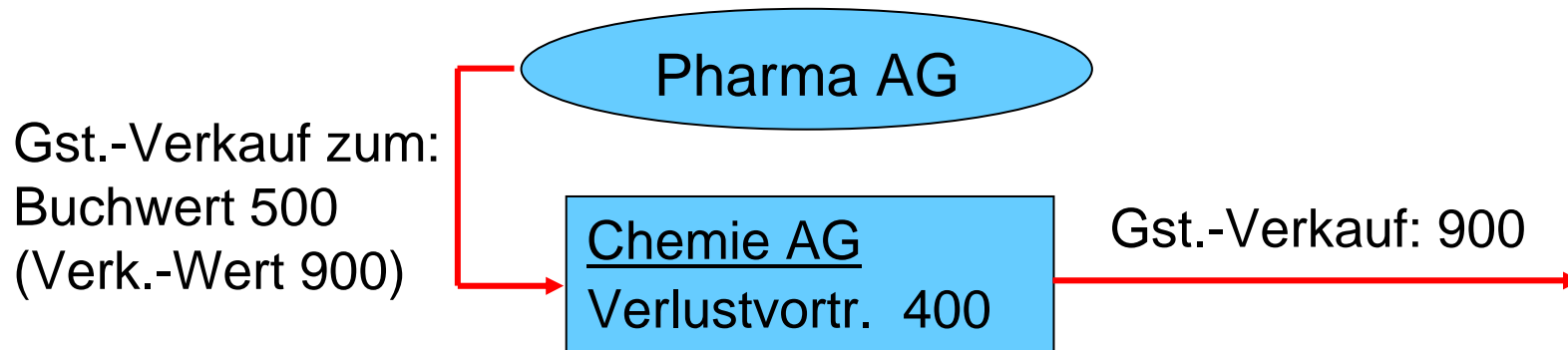
- Erscheinungsformen:
 - unterpreisliche Vermögensübertragung (Sacheinlage)
 - unterpreisliches Leistungsentgelt bei laufenden Rechtsgeschäften: Anteilsinhaber verzichtet auf Miet-, Darlehenszinsen, Lohn etc.
- Unter normalen Verhältnissen (Gesellschaft mit Gewinn): steuererhöhender Vorgang bei Gesellschaft (zukünftig höherer Dividendenbezug oder steuerfreier Verkaufsgewinn möglich)
 - ➔ ordentliche Steuerplanung
- Grenze zur Steuerumgehung
 - Verzicht auf steuerbare Einkünfte beim Aktionär
 - offensichtliches Missverhältnis aufgrund Beteiligungsverhältnis
 - in Verbindung mit Verlustverrechnungspotential bei Gesellschaft (stille Sanierung)



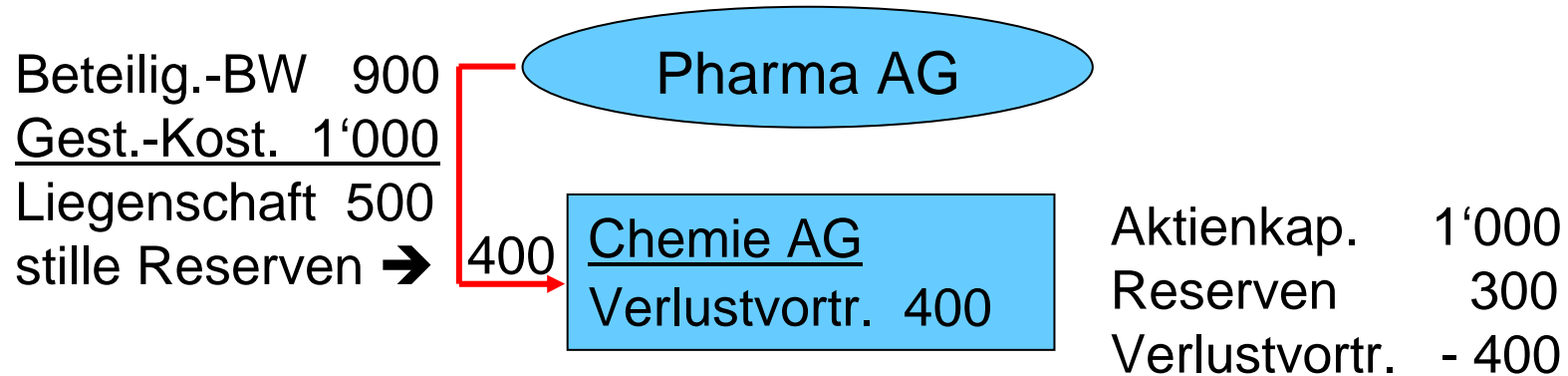
Steuerkorrekturen:

- Stufe Anteilsinhaber
 - verdeckte Kapitaleinlage = Wertzuwachs auf Beteiligung um 400'
 - Erhöhung Beteiligungswert anstelle eines Grundstückgewinns
 - Abrechnung 400' als steuerbarer Gst.-Gewinn (§ 18 GGStG)

- Stufe Gesellschaft
 - steuerliche Aufwertung Liegenschaft 400 (versteuerte Reserve)
 - steuerfreie Kapitaleinlage von 400 gem. Art. 60 DBG, § 74 StG
 - ausgewiesener Verkaufsgewinn wird um 400 reduziert
 - Verlustvorträge sind steuerrechtlich noch nicht verrechnet
 - kein Anwendungsfall für das Kapitaleinlageprinzip



- Pharma AG
 - Beteiligungsbuchwert der Chemie AG 900
 - Gestehungskosten 1'000
- Chemie AG
 - Aktienkapital 1'000
 - Reserven 300
 - Verlustvorträge - 400
- Steuerfolgen:
Steuerneutrale Vermögensübertragung auf Chemie AG?



- Pharma AG
 - Investition auf Beteiligung = steuersystematische Realisation → Gewinnaufrechnung 400
(Gewinnsteuerwert + Gestehungskosten je + 400)
 - Frage einer sofortigen Abschreibung Bet. Chemie AG
Gewinnsteuerwert = Substanzwert Bet. Chemie AG
 - keine steuerneutrale Umstrukturierung Art. 61.1d DBG
- Chemie AG
 - steuerliche Aufwertung der Liegenschaft + 400
 - durch Lieg.-Verkauf resultiert kein steuerbarer Gewinn
 - Verlustvortrag von 400 ist steuerlich nicht verrechnet