

Juristische Personen

Problematische Umstrukturierungen Beteiligungsabzug

Josef Habermacher
Steuerseminar 2016

Dienststelle Steuern | steuern.lu.ch

Inhaltsübersicht

- Betriebsproblematik
- Korrekturen bei fehlender Steuerneutralität (Umwandlungen von Personenunternehmungen in Kapitalgesellschaften)
- Einbringung privater Liegenschaften in die eigene Gesellschaft
- Spaltung von Gesellschaften und Vermögensübertragungen
- sukzessive bzw. schleichende Betriebsverlagerungen
- Beteiligungserwerb mit anschliessender Absorption oder Verrechnungen zwecks Finanzierung des Beteiligungskaufs
- Beteiligungsabzug mit Abschreibungen und Verlustverrechnungen
- Abschreibung von Beteiligungen

Dienststelle Steuern | steuern.lu.ch

Ziele

- Sensibilisierung für mögliche Steuerfolgen bei problematischen Spaltungen/Vermögensübertragungen sowie im Bereich des Beteiligungsabzuges
- Darlegung der korrekten steuerrechtlichen Systematik mit den jeweiligen Besonderheiten in den beiden Themenbereichen
- Vermeidung von unnötigen Diskussionen bei relativ klaren Tatbeständen

Umwandlung Liegenschaftshändler in Kapitalgesellschaft

Betriebsproblematik Liegenschaftshändler

Sachverhalt gemäss StE 2016 B 23.1 Nr. 87 (gekürzt):

- Einfache Gesellschaft bestehend aus 2 Liegenschaftshändler
- Grundstücküberbauung und Veräusserungen 1999-2003 von Wohneinheiten (besteuert als gewerbsmässiger Lieg.-Handel)
- Umwandlung der einf. Gesell. im 2009 in Kollektivgesellschaft und anschl. in eine Kapitalgesellschaft unter Einbringung von: 4 Wohnungen/Garagenplätzen (StWE) zu Buchwerten

Steuerneutrale Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft unter folgenden Voraussetzungen:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz und Übertragung zum Einkommenssteuerwert bzw. Buchwert (Art. 19 Abs. 1 DBG)
- Betrieb oder Teilbetrieb (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG)
- Einhaltung 5-jährige Veräusserungssperrfrist (Art. 19 Abs. 2 DBG)

Betriebsproblematik Liegenschaftshändler

Verwaltungsgericht Kt. SZ:

- keine steuerneutrale Umwandlung, womit die stillen Reserven auf den übertragenen 4 StWE als SE-Einkommen abzurechnen sind
→ fehlendes Teil-Betriebserfordernis

Argumente des Beschwerdeführers:

- bei jeder selbständigen Erwerbstätigkeit sind die steuerlichen Merkmale eines Betriebs erfüllt
- gilt auch für eine Immobilienhandelstätigkeit, zumal gemäss Rechtsprechung auch eine Immobilienverwaltung als Betrieb im Sinne des Steuerrechts zu qualifizieren sei

Betriebsproblematik Liegenschaftshändler

Allgemeine Betriebsqualifikation gemäss Bundesgericht
(StE 2016 B 23.1 Nr. 87):

- organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten
- Verm.-Substanz dient der unternehmerischen Leistungserbringung
- Organisation mit hohem Grad an Unabhängigkeit, welche selbständig fortbestehen kann
- Einsatz von Kapital und Arbeit zur Gewinnerzielung
- Arbeitseinsatz darf sich nicht nur auf die Abschöpfung von Mehrwerten oder die Vereinnahmung von Erträgen beschränken
- Aktive Teilnahme am Wirtschaftsgeschehen
- einem Teilbetrieb kommt eine gewisse volkswirtschaftliche Bedeutung zu

Betriebsproblematik Liegenschaftshändler

Hinweis des Bundesgerichts auf die gegenteilige Lehrmeinung:

- Art. 18 DBG behandelt die selbständige und betriebliche Tätigkeit steuerrechtlich gleich (anders im BdBSt bis Ende 1994)

Gemäss Bundesgericht gilt diesbezüglich:

- Der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit ist nach Art. 18 Abs. 1 DBG umfassender als jener des Betriebs;
- Nicht bei jeder selbständigen Erwerbstätigkeit liegt auch ein Betrieb vor (was i.d.R. für die steuerliche Erfassung der Einkünfte unbedeutend ist)
- DBG spricht verschiedentlich von Geschäftsbetrieben (u.a. in Art. 4 Abs. 1 lit. a; 18a Abs. 2; 30 Abs. 3 DBG)
- Der Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG würde entleert, wenn jedes Geschäftsvermögen als Betrieb zu qualifizieren wäre

Betriebsproblematik Liegenschaftshändler

Gemäss BGer lässt sich die steuerneutrale Übertragung eines (Teil-)Betriebes auf eine JP auch sachlich begründen:

- Schutz von Arbeitsplätzen
- Abbau steuerlicher Hindernisse für Unternehmen, die aktiv am Wirtschaftsgeschehen teilnehmen und die ihren Kunden regelmässig Leistungen erbringen
- einem Teilbetrieb kommt eine gewisse volkswirtschaftliche Bedeutung zu
- erhöhte Anforderungen an die steuerneutrale Übertragung einer Personenunternehmung, da bisheriges Geschäftsvermögen sich neu bei der natürlichen Person als private Beteiligung qualifiziert (steuerfreier privater Kapitalgewinn möglich)

Betriebsproblematik Liegenschaftshändler

Gemäss BGer sind die Betriebsmerkmale eines Liegenschaftshändlers erfüllt bei:

- professioneller Immobilienbewirtschaftung
- Aktivitäten gehen über die blosser Vermögensverwaltung hinaus
- Betreuung einer grossen Zahl von Liegenschaften durch eigene Dienstleistungen (Vermietung, Verwaltung)
- Liegenschaftshandel

Ob in jedem Fall die hohen Anforderungen des KS EStV Nr. 5 vom 1.6.2004 (Seite 22) erfüllt sein müssen, hat das BGer offen gelassen.

Abweisung der Beschwerde durch das BGer:

- es werden lediglich 4 Wohnungen verwaltet
- kein Liegenschaftshandel und damit keine unternehmerische Leistungserbringung

Zu den Steuerkorrekturen zufolge fehlender Steuerneutralität vgl. nächstes Thema ab Folie 11 ff. (war vom BGer nicht zu beurteilen)

Betriebsproblematik Liegenschaftshändler

Betriebsmerkmale eines Liegenschaftshändlers gemäss Umstrukturierungspraxis Kt. LU (LU StB Bd. 2 Weisungen StG § 26 / 75 Nr. 2):

- aktiver gewerbsmässiger Liegenschaftshandel mit einer gewissen Intensität
- regelmässiger Handel (Käufe und Verkäufe)
- nach aussen sichtbarer Marktauftritt
- diese Kriterien sind während 5 Jahren nach Umwandlung auch von der Kapitalgesellschaft zu erfüllen

Wenn die Handelstätigkeit vom Liegenschaftshändler (NP) eingestellt wird, fällt auch das Betriebserfordernis weg, womit die steuerneutrale Übertragung in eine JP dahin fällt.

In diesem Fall qualifizieren sich die Liegenschaften weiterhin als Geschäftsvermögen, wobei eine Überführung ins PV erfolgen kann.

Folgende Tatbestände führen im letzten Abschluss (vor Umwandlung) auf Stufe Einzelunternehmer/Personengeschafter zu steuerlichen Abrechnungen:

- fehlendes Betriebserfordernis beim Unternehmer (trotz Geschäftsvermögen; vgl. vorangehendes Thema)
- Sperrfristverletzungen (Beteiligungen werden über dem Nennwert/KER veräussert)
- steuerliche Korrekturen in der letzten Steuerperiode bei EU/PU, z.B. Aufrechnung einer übersetzten Rückstellung (versteuerte Reserve)

In solchen Fällen gehen die stillen Reserven nicht steuerneutral auf die Gesellschaft über. Die steuerliche Abrechnung erfolgt auf Stufe der NP und stellt bei dieser steuerbares und AHV-pflichtiges Einkommen aus selbständiger Erwerbtätigkeit dar.

Gemäss Art. 19 Abs. 2 DBG kann bei einer Sperrfristverletzung die Nachfolgesellschaft entsprechend eine versteuerte stille Reserve geltend machen. Falls die Mehrwerte in der Handelsbilanz offen gelegt werden sollen, sind diese den offenen Reserven gutzuschreiben (KS EStV Nr. 5 vom 1.6.2004 Ziff. 3.2.3.2)

Weshalb sind die bei der NP abgerechneten stillen Reserven in der JP stets den Reserven gutzuschreiben und nicht dem Nennwert/KER oder dem Geschafterdarlehen?

- Im Zeitpunkt der (öffentlich beurkundeten) Sacheinlagegründung erfolgt eine verdeckte (unterpreisliche) Kapitaleinlage; die Werte der eingelegten Aktiven, Passiven und des Eigenkapitals sind bestimmt; der Ausweis einer gesetzlichen Kapitalreserve (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. b OR) nach neuer Rechnungslegung fehlt in solchen Fällen; für die Kapitaleinlagereserve gilt immer die zivilrechtliche Betrachtungsweise
- Die stillen Reserven, welche aufgrund steuerrechtlicher Bestimmung offen gelegt werden, sollen auf betrieblicher Stufe verhaftet und nun als offenes Eigenkapital weiter dienen.
- Die Gesellschaft wird gemäss Massgeblichkeitsprinzip auf der Übernahmebilanz behaftet; nachträgliche Korrekturbuchungen sind eigenständig zu beurteilen.
- Mit der Gewährung einer versteuerten stillen Reserve wird eine zweimalige Besteuerung der stillen Reserven auf betrieblicher Ebene ausgeschlossen (nur 1x beim Unternehmer als SE-Einkommen).

- Werden die Mehrwerte (Reserven) nachträglich dem Darlehen oder der KER gutgeschrieben, stellt dieser Buchungstatbestand beim Anteilsinhaber einen steuerbaren Vermögensertrag dar (bei Darlehensgutschrift wie eine erfolgte Ausschüttung; bei KER-Gutschrift wie Gratiskapital, d.h. aus formell-verdeckten Kapitaleinlagen kann keine KER resultieren); auf solchen Ausschüttungen ist die Verrechnungssteuer geschuldet.
- Dass die vorgängig als Einkommen aus SE abgerechneten stillen Reserven später beim Gesellschafter (nochmals) als Vermögensertrag (Teilbesteuerung) abgerechnet werden, ergibt sich aus der herrschenden wirtschaftlichen Doppelbelastung von Anteilsinhaber und Gesellschaft.

Möglichkeiten und Bedingungen mit den Steuerfolgen

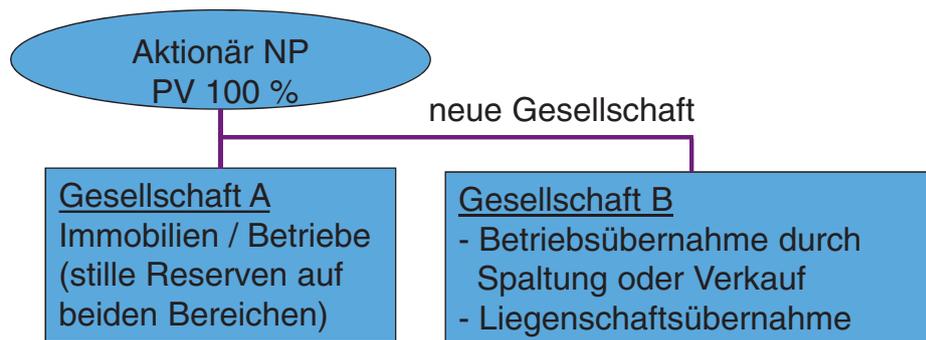
- Verkauf einer privaten Liegenschaft zum Anlagewert (od. tieferen Wert) in die eigene Gesellschaft möglich, womit gem. § 17 Abs. 3 GGStG keine Grundstückgewinnsteuer anfällt (vorbehältlich einer allfälligen Nachbesteuerung - vgl. letzter Punkt)
- Verkauf zu einem über dem Anlagewert liegenden Preis; wobei dann ein allfälliger Wertzuwachs der GGSt unterliegt
- Handänderungssteuer auf dem verkündeten Verkaufspreis bzw. dem höher liegenden Ersatzwert (Katasterwert) gemäss § 7 HStG
- Nachbesteuerungsproblematik bei solchen Übertragungen:
 - vgl. dazu Steuerseminar 2013, Reg. 3, Folien 23 ff, sofern die wirtschaftliche Doppelbelastung untergeht bzw. die Gesellschaft Verluste ausweist (Sanierung mit verdeckter Kapitaleinlage)
 - genereller Nachsteuervorbehalt; gemäss Rechtsprechung stellt eine solche Übertragung eine steuersystematische Realisation dar (Regime: GGSt NP zur Gewinnsteuer JP)

Nachsteuervorbehalt im GGSt-Entscheid des übertragenden Gesellschafters

Gemäss LU StB Bd. 3 Weisungen GGStG § 17 N 5 gelten folgende Bedingungen, sofern das Grundstück zu einem unter dem Verkehrswert liegenden Preis an die Gesellschaft übertragen wird:

- Die Gesellschaft hat für die eingebrachten Grundstücke eine Haltedauer von 5 Jahren zu beachten
- Bei Veräusserung innerhalb dieser Frist kann die Differenz zwischen Einbringungswert und Veräusserungspreis beim einbringenden Anteilsinhaber der GGSt unterstellt werden
- Für den abgerechneten Wertzuwachsgegninn kann die Gesellschaft kantonalrechtlich eine versteuerte Reserve geltend machen; eine offene bilanzmässige Höherbewertung dürfte handelsrechtlich nicht zulässig sein und hätte die steuerliche Erfassung des Aufwertungsgegninnes auch bei der Bundessteuer zur Folge

Grundschemata (für nachfolgende Darlegungen)



Grundsätze:

- Steuerneutrale Spaltung ist möglich, wenn vor und nach der Spaltung in beiden Gesellschaften Betriebe vorhanden sind (es sind keine Sperrfristen zu beachten)
- Steuerneutrale Vermögensübertragung von einzelnen betrieblichen Liegenschaften nur im Konzernverhältnis (mit 2 Sperrfristerfordernissen)
- Spaltung kann zivilrechtlich auch als Vermögensübertragung steuerneutral vorgenommen werden, sofern sich diese steuerrechtlich als Spaltung qualifiziert, d.h. kein Schuld-/Forderungsverhältnis (gegen Eigenkapital)

Steuerfolgen bei fehlender Steuerneutralität

- unter der Aktionärsschaft einer natürlichen Person (zufolge Spaltung oder Verkaufs) ist stets die Problematik der Dreieckstheorie zu beachten (allenfalls modifizierte Dreieckstheorie; Sperrfrist von 5 Jahren für das Halten der jeweiligen Beteiligung ist in einem Revers festzuhalten)
- Abrechnung der stillen Reserven bei:
 - *Spaltung und fehlendes Betriebserfordernis:*
die stillen Reserven auf dem Nichtbetriebsteil werden abgerechnet; die steuerliche Abrechnung erfolgt immer bei der übertragenden Gesellschaft
 - *Unterpreislicher Verkauf, d.h. keine Spaltung (bei Schuld-/Forderungsverhältnissen = Vorteilszuwendung):*
Abrechnung der übertragenen stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft (auch wenn nachher 2 Betriebe vorhanden sind)
- Abgerechnete stille Reserven können bei der begünstigten bzw. übernehmenden Gesellschaft als versteuerte stille Reserven geltend gemacht werden

Spaltungsmöglichkeit eines Betriebs (vertikal auf die Seite)

- Sacheinlage eines Betriebs von Gesellschaft A auf Tochtergesellschaft B mit anschliessender Übertragung der neuen Beteiligungsrechte auf den Aktionäre NP ("Split-off" mit Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Gesell. A; "Spin-off" ohne Kap.-Herabsetzung, z.B. gegen Forderungsbegründung oder zulasten der Reserven)
- weitere Möglichkeiten:
 - Naturaldividende an Anteilshaber und sofortige Einlage dieser Vermögenswerte in die neue Gesellschaft
 - Spaltung oder Vermögensübertragung nach Fusionsgesetz (gemäss KS EStV Nr. 5 vom 1.6.2004 Ziff. 4.3.1. S. 60)
- Steuerrecht beurteilt ergebnisorientiert bzw. aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise, d.h. bei Gesellschaft A und B muss weiterhin je ein Betrieb vorhanden sein
- wenn den Aktionären bei einer Spaltung Gratisaktien oder Gratisnennwerterhöhungen zugeteilt werden, resultiert ein steuerbarer Vermögensertrag, sofern diese nicht zulasten des Nennwertes der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Kapitalherabsetzung)

Spaltungsmöglichkeit eines Betriebs (vertikal auf die Seite)

Grundbeispiel (in Anlehnung an das Schema Folie 16) :

Ein Betriebskomplex wurde von der Gesellschaft A mittels Sacheinlage auf die Gesellschaft B übertragen (Buchwertüberschuss von netto 4'000 wird bei Gesell. A auf das Beteiligungskonto gebucht; bei Gesell. B in das Eigenkapital). Bei der Gesellschaft A verbleibt weiterhin ein Betrieb.

Bilanzauszug Gesell. A nach Übertragung	Aktiven	Passiven
Diverse Aktiven	12'000	
Beteiligung Gesell. B (Buchwertüberschuss) stille Reserven auf dem übertragenen Betrieb: 5'000	4'000	
Fremdkapital		6'000
Aktienkapital (unverändert)		4'000
Reserven (unverändert)		6'000
Total Aktiven / Passiven	16'000	16'000

Spaltungsmöglichkeit eines Betriebs (vertikal auf die Seite)

Bilanzauszug Gesellschaft B (Neugründung)	Aktiven	Passiven
Diverse Aktiven (stille Reserven 5'000)	11'000	
Fremdkapital		7'000
Aktienkapital		1'000
Reserven		3'000
Total Aktiven / Passiven	11'000	11'000

Weiteres Vorgehen:

Anschliessend an die Vermögensübertragung sollen die neu geschaffenen B-Aktien bei der Gesellschaft A zulasten ihrer Reserven an den Aktionär NP ins Privatvermögen übertragen werden (Spin-off);

Buchung bei Muttergesell. A: Reserven / Beteiligung: 4'000

Steuerrechtliche Folgen?

Spaltungsmöglichkeit eines Betriebs (vertikal auf die Seite)

Steuerfolgen Grundbeispiel:

- die Sacheinlagegründung erfolgt zum Zweck der Spaltung
- die Bedingungen nach Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG sind erfüllt; nach Spaltung sind 2 Betriebe vorhanden (wird somit nicht als Ausgliederung nach Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG sondern als Spaltung qualifiziert);
- die stillen Reserven von 5'000 gehen mit dem übertragenen Betrieb steuerneutral von A auf B über
- die bei A ausgebuchten offenen Reserven von 4'000 bleiben bei B mit 3'000 weiterhin verhaftet (1'000 wurden für die Begründung des Nennwertkapitals verwendet)
- die Nennwertbegründung von 1'000 wird beim Aktionär NP als Vermögensertrag (Gratisaktien) der Teilbesteuerung unterworfen
- eine Kapitalherabsetzung um 1'000 bei Gesell. A oder die Ausbuchung der Beteiligung gegen eine Aktionärsforderung von 1'000 (anstelle der Reservenausbuchung) hätte beim Aktionär keine Steuerfolgen (keine Gratiskapitalerhöhung)
- Aktionär NP ist vorliegend an keine Sperrfristen gebunden

Spaltungsmöglichkeit eines Betriebs (vertikal auf die Seite)

Variante I zum Grundbeispiel

Die oben erwähnte steuerneutrale Betriebsausgliederung von Gesell. A auf B wurde vor 3 Jahren vorgenommen. Im 4. Jahr wird nun die Beteiligung B zum Buchwert von 4'000 an den Aktionär NP verkauft (gegen Forderungsbe-gründung). Der Verkehrswert der Beteiligung beträgt im 4. Jahr 10'000. Steuerrechtliche Folgen?

Steuerfolgen beim Aktionär NP:

- die Sacheinlagegründung vor 3 Jahren erfolgte nicht zum Zweck der Spaltung
- beim Aktionär NP war die Ausgliederung vor 3 Jahren steuerlich irrelevant
- im 4. Jahr erfolgt eine unterpreisliche Vermögensentnahme = geldwerte Leistung 6'000, welche beim Aktionär NP der Teilbesteuerung unterliegt

Steuerfolgen bei der Gesellschaft A:

- vor 3 Jahren = steuerneutrale Ausgliederung nach Art. 61 Abs. 1 d DBG, womit aber die Verkaufssperrfrist von 5 Jahren zu beachten ist
- im 4. Jahr: Abrechnung der übertragenen stillen Reserven von 5'000 im Nachsteuerverfahren rückwirkend auf den Übertragungszeitpunkt (Art. 61 Abs. 2 DBG)

Spaltungsmöglichkeit eines Betriebs (vertikal auf die Seite)

Variante I zum Grundbeispiel (Fortsetzung)

Steuerfolgen bei der Gesellschaft A:

- Gestehungskosten und Gewinnsteuerwert auf der Beteiligung B erhöhen sich im Zusammenhang mit der nachträglichen Abrechnung auf 9'000 (+ 5'000)
- auf dem Kapitalgewinn von 1'000 (Verkehrswert 10'000 abzügl. Gestehungskosten von 9'000) wird der Beteiligungsabzug zugestanden

Steuerfolgen bei der Gesellschaft B:

- für die zufolge der nicht steuerneutralen Ausgliederung bei A abgerechneten stillen Reserven kann B eine versteuerte stille Reserve geltend machen

Spaltungsmöglichkeit eines Betriebs (vertikal auf die Seite)

Variante II zum Grundbeispiel

Die oben erwähnte steuerneutrale Betriebsausgliederung von Gesell. A auf B wurde vor 5 Jahren vorgenommen. Im 6. Jahr wird nun die Beteiligung B zum Verkehrswert von 10'000 an den Aktionär NP verkauft.

Steuerrechtliche Folgen?

Steuerfolgen beim Aktionär NP:

- keine (Entnahme zum Verkehrswert und somit keine geldwerte Leistung)

Steuerfolgen bei der Gesellschaft A:

- die Sperrfrist von 5 Jahren betreffend die steuerneutrale Ausgliederung ist eingehalten (Art. 61 Abs. 2 DBG), d.h. keine nachträglichen Korrekturen der Kapitalgewinn von 6'000 (Verkehrswert abzügl. Buchwert) qualifiziert sich vollumfänglich für den Beteiligungsabzug

Steuerfolgen bei der Gesellschaft B:

- keine; steuerneutrale Ausgliederung zu Buchwerten unter Einhaltung der Sperrfrist von 5 Jahren liegt vor

Spaltungen von Gesellschaften

weitere Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

1. Abspaltung eines Betriebes auf Gesellschaft B unter zurücklassen der Immobilien in der Gesellschaft A:
bedingt die Abrechnung der stillen Reserven auf den Immobilien bei Gesellschaft A, wobei hier in diesem Ausmass eine versteuerte stille Reserve zugestanden wird (zur modifizierten Dreieckstheorie vgl. Beispiel 2)
2. Abspaltung eines Betriebes auf Gesellschaft B, wobei ein *vermeintlicher* Teilbetrieb mit den Immobilien in Gesellschaft A zurückbleibt,
zum Beispiel (wird nachfolgend unter Ziff. 3-4 wieder verwendet):
Spaltung Autogarage/-Werkstatt als Betrieb in die Gesellschaft B;
zurück bleiben bei der Gesellschaft A die Immobilien (Garage/Werkstatt/
Wohnung) mit einer vollautomatischen Waschanlage;

bei der Rumpfgesellschaft A resultieren Einkünfte aus der Vermietung der Immobilien sowie aus dem "Betrieb" der Waschanlage;
Ein Lohnaufwand z.G. des Aktionärs ist für die Betreuung der Waschanlage und Immobilien mit 80'000 verbucht.

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

2. Beispiel (Fortsetzung)
steuerrechtliche Betrachtungsweise:
 - kein marktüblicher Lohn / faktisch ohne Betriebspersonal
 - Passive Einkünfte aus dem Immobilienbereich / Waschanlage
 - Halten und Verwaltungen der Immobilien steht im Vordergrund;
- bedingt die Abrechnung der stillen Reserven auf den Immobilien bei der Gesellschaft A (dies gilt auch dann, wenn die Immobilien abgespalten werden und der Betrieb zurück bliebe)
- für die abgerechneten stillen Reserven wird der Gesellschaft A eine versteuerte Reserve zugestanden (bei Abspaltung der Immobilien wird die versteuerte stille Reserven bei der Immo.-Gesellschaft B gewährt)
- Modifizierte Dreieckstheorie bei vorgängiger Offenlegung:
Keine Abrechnung der offenen und stillen Reserven auf Stufe des Aktionärs; bedingt die Verkaufssperrfrist von 5 Jahren auf den Beteiligungsrechten an der Nichtbetriebsgesellschaft mittels Revers

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Grundschemata gemäss Folie 16

2. Beispiel (Fortsetzung)

Zusatzbemerkung zur Problematik des Zurücklassens von Immobilien in Verbindung mit einem vermeintlichen Teilbetrieb

Betriebsqualifikation:

ein solcher Betrieb muss einen eigenständigen Marktauftritt mit entsprechender Marktteilnahme aufweisen (Umsätze auch von Dritten); diese Marktteilnahme erfolgt durch einen konkreten Personaleinsatz im Rahmen eines Vollzeitpensums; zudem verfügt der Teilbetrieb über eine eigene Infrastruktur und eigene Organisation

Problemlösungsmöglichkeit bei schwieriger Grenzziehung:

kein umgehender Beteiligungsverkauf im Anschluss an die steuerneutrale Betriebsspaltung (Akzeptanz einer informellen Sperrfrist von 5 Jahren)

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

3. Weil auf dem Immobilienbereich (vgl. Beispiel 2) hohe stille Reserven vorhanden sind, soll nun der Betrieb "Autogarage/-Werkstatt" zum Buchwert (Aktivenüberschuss) an die Gesellschaft B verkauft werden (also nicht gegen Eigenkapital abgespalten werden);

Steuerrechtliche Betrachtungsweise:

- der Betriebsteil muss zum Verkehrswert von Gesell. A an B veräussert werden; diesfalls steuerlich unproblematisch ohne Sperrfristerfordernis; (ein Verkauf zu Buchwerten ist nur im Konzernverhältnis möglich)
- der Verkehrswert ist nach einer usanzmässigen Bewertungsmethode zu ermitteln; KS SSK 28 (Bewertungswegleitung) kann wegleitend sein, wobei mindestens der effektive Substanzwert massgebend ist, andernfalls bei Einbezug eines tiefen Ertragswertes Substanz verschenkt wird
- Ein Buchwertverkauf stellt eine Vorteilszuwendung an die Gesell. B dar; d.h. die stillen Reserven auf dem Betriebsteil sind bei der Gesellschaft A abzurechnen (versteuerte stille Reserve wird bei Gesell. B gewährt)
Modifizierte Dreieckstheorie bei vorgängiger Offenlegung der Transaktion: Sperrfrist gilt für die Beteiligung B

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

3. Beispiel: Zusatzbemerkung

Verkauf der Beteiligung B im Anschluss an den vorgängigen Verkauf des Betriebsteils (zum vermeintlichen Verkehrswert von Gesellschaft A an B):

- Beteiligungsverkaufspreis gibt Aufschluss über den effektiven Wert des Betriebsteils, was den vorgängigen Verkaufspreis allenfalls als zu tief erscheinen lässt
- eine nachträglich festgestellte Vorteilszuwendung im Ausmass des unterpreislichen Betriebsverkaufs wird bei Gesellschaft A nachbesteuert
- die Vorteilszuwendung ist beim Aktionär als geldwerte Leistung abzurechnen (d.h. je nach Sachverhalt kann die Billigkeitslösung der modifizierten Dreiecktheorie nicht mehr zugestanden werden)

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

3. Beispiel: Zusatzbemerkung

Wenn der Betrieb sukzessive über die Schwestergesellschaft B abgewickelt wird und bei der bisherigen operativen Gesellschaft A nur noch die Immobilien zurückbleiben:

- Damit ist der Betrieb quasi steuerneutral übertragen worden, ohne dass eine Spaltung im Sinne des Steuerrechts vorgenommen worden wäre (welche nicht steuerneutral hätte abgewickelt werden können)
- Mit der entschädigungslosen Betriebsübertragung wurde die Gesellschaft A entreichert (im Ausmass der betrieblichen stillen Reserven / Goodwill)
- Der Tatbestand qualifiziert sich als Vorteilszuwendung, womit die übertragenen stillen Reserven bei der Gesellschaft A steuerlich abzurechnen sind; Gesellschaft B kann eine versteuerte Reserve geltend machen
- Die Vorteilszuwendung ist beim Aktionär als geldwerte Leistung abzurechnen (die modifizierte Dreiecktheorie wird nicht zugestanden)

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

4. Beispiel:

Aufgrund des doppelten Betriebserfordernisses fällt nun eine steuerneutrale Spaltung auf eine Schwestergesellschaft ausser Betracht (vgl. Beispiel 2). Die Gesellschaft A soll daher ihren Betrieb zu Buchwerten auf die Tochtergesellschaft B ausgliedern (Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG).

Die Muttergesellschaft A verfügt somit über die Beteiligung B sowie über die Immobilie (beide Positionen mit stillen Reserven), welche der Tochtergesellschaft B vermietet wird.

Die Beteiligung B soll von der Gesellschaft A zwecks Sicherstellung der Nachfolge einem Mitarbeiter zum Verkehrswert (über dem Buchwert) veräussert werden.

Welche Steuerfolgen ergeben sich aus der Ausgliederung mit anschliessendem Beteiligungsverkauf:

- wenn der Beteiligungsverkauf innerhalb der Sperrfrist erfolgt?
- wenn der Beteiligungsverkauf nach Ablauf von 5 Jahren erfolgt?

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

4. Beispiel

Steuerfolgen (Ausgliederung mit anschliessendem Beteiligungsverkauf):

- wenn der Beteiligungsverkauf innerhalb der Sperrfrist erfolgt?

In diesem Fall kann die vorgängige Ausgliederung nicht steuerneutral vorgenommen werden. Die stillen Reserven auf dem übertragenen Betriebsteil werden rückwirkend auf den Ausgliederungszeitpunkt bei der Gesellschaft A abgerechnet (Art. 61 Abs. 2 DBG). Dies erhöht bei A den Gewinnsteuerwert sowie die Gestehungskosten auf der Beteiligung B. Eine allfällige Differenz von Beteiligungsverkaufspreis zu den Gestehungskosten wird dem Beteiligungsabzug unterstellt.

Der Gesellschaft B wird eine versteuerte stille Reserve im Ausmass der bei Gesellschaft A abgerechneten stillen Reserven zugestanden.

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

4. Beispiel

Steuerfolgen (Ausgliederung mit anschliessendem Beteiligungsverkauf):

- wenn der Beteiligungsverkauf nach Ablauf der Sperrfrist erfolgt?
In diesem Fall erfolgt die vorgängige Ausgliederung steuerneutral sowohl in Bezug auf die übertragenen Buchwerte als auch auf die zurückbleibenden Immobilien.

Der Kapitalgewinn aus dem Verkauf der Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft B qualifiziert sich bei A für den Beteiligungsabzug. Mit dieser Ausgestaltung werden die stillen Reserven auf den Immobilien nicht abgerechnet und der Beteiligungsverkauf bleibt aufgrund des Beteiligungsabzuges ebenfalls steuerfrei. Damit wird eine sinnvolle Nachfolgeplanung möglich.

Das Ziel eines steuerfreien privaten Kapitalgewinns (wie bei vertikalen Betriebsspaltungen möglich) wird damit aber vorderhand nicht erreicht, weil der Kapitalgewinn weiterhin als Ausschüttungsreserven bei der Gesellschaft A verbleibt.

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

5. Auf die neu gegründete Gesellschaft B (Bargründung durch Aktionär NP erfolgt) sollen liquide Mittel, welche die Gesellschaft A nicht benötigt, übertragen werden. Es ist geplant, über diese Gesellschaft ein neues riskantes Geschäft aufzubauen und zu betreiben.

Buchungen bei Gesell. A-AG: Reserven / Flüssige Mittel

Buchungen bei Gesell. B- AG: Flüssige Mittel / Reserven

Steuerrechtliche Qualifikation:

- die vorliegenden Buchungen qualifizieren die Vermögensübertragung als steuerrechtliche Spaltung (gegen Eigenkapital und kein Schuld-/ Forderungsverhältnis);
- grundsätzlich keine Steuerneutralität, weil kein Betrieb abgespalten wird d.h. die stillen Reserven auf dem Nichtbetriebsteil (Cash) müssten bei A abgerechnet werden;
- vorliegend werden keine stillen Reserven übertragen, womit gewinnsteuerlich die Umstrukturierungsnorm eigentlich nicht notwendig ist;
- Emissionsabgabefrei, weil streng formal die Direktbegünstigungstheorie gilt (kein Zuschuss vom Aktionär)

Spaltungen von Gesellschaften

Beispiele zum Schema gemäss Folie 16

- 5. Beispiel (Fortsetzung der steuerrechtlichen Qualifikation)
 - Verrechnungssteuerlich ebenfalls unproblematisch, da keine Vernichtung von Reservensubstrat erfolgt bzw. die Direktbegünstigungstheorie gilt;
 - Stufe Aktionär bezüglich Einkommenssteuer:
klassische Dreieckstheorie, d.h. steuerbarer Vermögensertrag mit anschliessender Kapitaleinlage in die B-AG oder modifizierte Dreieckstheorie?
Diese Frage lässt sich aus KS EStV Nr. 5 vom 1.6.2004 unter Ziffer 4.3.3.3 letzter Abschnitt nicht abschliessend beantworten;
Die "Billigkeitslösung" der modifizierten DT wird auf den vorliegenden Sachverhalt zugelassen; eine Mehrfachbelastung bezüglich des Reservensubstrates scheint ungerechtfertigt;

Bedingung:

- 5 Jahre Veräusserungssperrfrist für die Aktien an der B-AG
- Vorgängige Offenlegung dieser "Spaltung" mit Rervers (Verkaufssperrfrist mit Nachbesteuerungsrecht beim Aktionär)

Betriebsverlagerung von Tochter- auf Muttergesell.

Beispiel

Eine Muttergesellschaft erwirbt die Beteiligung an einer Tochtergesellschaft zum Preis von 1'000'

buchmässiges Eigenkapital der Tochter 600'

Der Betrieb der Tochter wird nun sukzessive über die Muttergesellschaft abgewickelt (die Erträge werden bei der Mutter voll besteuert). Die Tochter weist nach 3 Jahren keine wesentlichen Geschäftsaktivitäten mehr aus (Mantelbeteiligung mit Eigenkapital von 600').

Nach 3 Jahren schreibt die Muttergesell. ihre Beteiligung erfolgswirksam um 400' auf den Substanzwert ab.

Steuerliche Beurteilung des vorliegenden Falls?

Steuersystematisch korrekte Lösungsvarianten:

- Fusion mit steuerneutraler Buchwerteübernahme (nach Beteiligungserwerb)
Daraus resultiert ein Fusionsverlust von 400' der steuerrechtlich als unecht zu qualifizieren ist und daher nicht steuerwirksam abgeschrieben werden kann (Art. 61 Abs. 5 DBG)
- buchmässige Vermögensübertragung des Betriebs nach Art. 61 Abs. 3 DBG (Tochter bleibt bestehen); dadurch muss die Beteiligung ebenfalls abgeschrieben werden; aufgrund der steuerneutralen Vermögensübertragung steuerlich ebenfalls aufzurechnen

Beispiel (Fortsetzung: praxisgemässe Korrekturmöglichkeiten)

- Die sukzessiven Betriebsübertragung (stille Reserven + Goodwill im Wert von 400') qualifiziert sich als verdeckte Gewinnausschüttung, welche bei der Tochter gewinnsteuerlich aufzurechnen wäre.
- Bei der Muttergesellschaft resultiert daraus ein Beteiligungsertrag, worauf der Beteiligungsabzug zugestanden werden könnte.
- Weil diese Ausschüttung eine Substanzausschüttung darstellt, ist dem Beteiligungsertrag jedoch die notwendige Beteiligungsabschreibung gegenüber zu stellen; diesfalls wird die Beteiligungsabschreibung systematisch nicht mit dem operativen Gewinn der Muttergesellschaft verrechnet; kann auch als Desinvestition qualifiziert werden mit denselben steuerunwirksamen Folgen.

Steuerliche Korrektur im vorliegenden Sachverhalt:

- die im 3. Jahr vorgenommene Beteiligungsabschreibung wird steuerlich bei der Mutter als geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand aufgerechnet, d.h. keine Verrechnung mit operativen Gewinnen
- eine versteuerte Abschreibung auf der Beteiligung wird nicht zugestanden;
- auf eine Gewinnaufrechnung bei der Tochter kann verzichtet werden, sofern die entsprechende Besteuerung bei der Mutter sichergestellt ist

Beispiel

Die Muttergesellschaft hat anfangs 2014 eine Tochtergesellschaft gegründet (Bargründung mit 100'000).

Ein Betriebszweig der Mutter wird nun sukzessive über die Tochtergesell. abgewickelt (die Erträge werden bei der Tochter besteuert). Ende 2017 wird die Tochtergesellschaft zum Preis von 1 Mio. veräussert. Auf dem Kapitalgewinn wird der Beteiligungsabzug geltend gemacht (Haltedauer nach Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG ist vorliegend eingehalten).

Korrekte Lösungsvarianten und steuerliche Korrektur ?

Korrekte Lösungsvariante:

- steuerneutrale Ausgliederung des Betriebszweigs auf die Tochter gemäss Art. 61 Abs. 1 lit d DBG; die steuerneutrale Buchwertübertragung gilt auch für einzelne Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens (nicht jedoch für Kapitalanlagevermögen, diese sind zum Verkehrswert zu übertragen)
- mit einer steuerneutralen Buchwertübertragung sind nun die zwei Sperrfristerfordernisse von 5 Jahren nach Art. 61 Abs. 2 DBG zu beachten
- weil die Beteiligung bereits nach 3 Jahren veräussert wird, wären die im 2014 übertragenen stillen Reserven bei der Mutter nachzubesteuern (mit Gewährung einer versteuerten Reserve bei der Tochter)

Beispiel (Fortsetzung: steuerliche Korrekturen)

- praktische Lösung:
der Beteiligungsabzug auf dem Kapitalgewinn von 900' wird mit Hinweis auf die Sperrfristverletzung bei der Mutter im 2017 nicht gewährt; wenn die volle Besteuerung bei der Mutter somit gewährleistet ist, kann die versteuerte Reserven bei der Tochter zugestanden werden
- steuersystematisch präzise Lösung:
die im Jahr 2014 übertragenen stillen Reserven auf dem Betriebszweig werden ermittelt und im Nachsteuerverfahren 2014 bei der Mutter besteuert (möglicherweise tiefer als 900');
in diesem Ausmass wird bei der Tochter die versteuerte Reserve gewährt; bei der Mutter erhöhen die abgerechneten stillen Reserven den Gewinnsteuerwert sowie die Gestehungskosten (ab 2014), womit der privilegierte Kapitalgewinn 2017 reduziert wird
- auf diesem restlichen Kapitalgewinn kann nun der Beteiligungsabzug nach Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG zugestanden werden

Beispiel

Die Beteiligungsrechte an der Betriebsgesellschaft "Chemie AG" werden durch eine neu gegründete Akquisitionsgesellschaft der "Holding AG" zum Preis von 130 Mio. erworben. Bei der Verkäuferschaft handelt es sich um eine unabhängige Drittgesellschaft (d.h. Beteiligungen verbleiben im Buchwertprinzip).

Bilanz Holding AG nach Beteiligungserwerb	Aktiven	Passiven
Beteiligung Chemie AG	130	
Bankdarlehen (Zinssatz: 5%)		110
Aktienkapital		20
Total Aktiven / Passiven	130	130

Bilanz Chemie AG	Aktiven		Passiven
Umlaufvermögen	40	Fremdkapital	70
Anlagevermögen	100	Aktienkapital	30
(diverse stille Reserven)		Gewinnreserven	40

Beispiel (Fortsetzung)

Begründungen für die Verrechnung:

- die Holding verzichtet auf das Holdingprivileg, womit eine ordentliche Besteuerung auf beiden Stufen gewährleistet sei
- die beiden Gesellschaften haben ihren Sitz im Kanton Luzern

Steuerliche Beurteilung und Korrekturen:

- mit dieser Kostenverrechnung finanziert die Tochter ihren eigenen Beteiligungskauf selbst (gleich wie bei einer Absorption; Folie 40)
- der Schuldendienst (Amortisationen und Zinsen) von Beteiligungskäufen ist primär mit Beteiligungserträgen zu finanzieren
- die Holding kann nicht virtuelle Kosten verrechnen, welche bei ihr nicht konkret angefallen sind
- eine Kostenverrechnung kann vorliegend im Rahmen von maximal Cost-plus 10 % zugelassen werden: ergibt somit total 550'000
- die übersetzte Kostenverrechnung von 5'450'000 qualifiziert sich bei der Tochter als geldwerte Leistung und wird der Gewinnsteuer unterworfen
- bei der Holding qualifiziert sich der Managementfees-Ertrag im selben Ausmass als Beteiligungsertrag (weiterhin Null-Ergebnis)

Dienststelle Steuern | steuern.lu.ch

Grundsätze

- Kreisschreiben EStV Nr. 27 vom 17.12.2009
Grundsatz: Beteiligungsabzug auf Erträgen aus massgeblichen Beteiligungen von mind. 10 % Quote bzw. aus Beteiligungsrechten im Verkehrswert mind. 1 Mio.
- Die gesetzlichen Grundlagen und Weisungen bei DBG und StG LU stimmen mit folgender (geringfügiger) Ausnahme überein:
§ 83 Abs. 2 StG: Buchgewinne infolge Aufwertung gem. Art. 670 OR qualifizieren kantonalrechtlich für den Beteiligungsabzug (DBG: Aufwertungsgewinne fallen nie unter den Beteiligungsabzug)
- Besonderheiten:
 - Kriterium "Verkehrswert" von 1 Mio. gilt nur für Dividendenerträge
 - für Kapitalgewinne ist stets eine Beteiligung von mindestens 10 % Quote erforderlich
 - Mindesthaltungsdauer von 1 Jahr für eine veräusserte Beteiligung
 - Kapitalgewinn = Verkaufspreis abzüglich Gestehungskosten (Gestehungskosten = Erwerbspreis zuzüglich Investitionen abzüglich Desinvestitionen)
 - kein Beteiligungsabzug für Vereine und Stiftungen (gem. Gesetzeswortlaut bzw. letztbegünstigte Person)

Dienststelle Steuern | steuern.lu.ch

Grundsätze

- Nettobeteiligungsertrag:
 - + Beteiligungserträge (Ausschüttungen und Kapitalgewinne)
 - Finanzierungsaufwand (Umlage nach Massgabe der Gewinnsteuerwerte)
 - Verwaltungsaufwand (pauschal 5 % der Erträge oder effektiver Aufwand)
 - Abschreibungen im Zusammenhang mit Substanzausschüttungen
- Beteiligungsabzug in %: $\frac{\text{Nettobeteiligungsertrag} \times 100}{\text{steuerbarer Reingewinn (Schweiz)}}$
- Substanzdividenden: wenn sich daraus ein Abschreibungsbedarf der Beteiligung ergibt, wird der privilegierte Beteiligungsertrag entsprechend reduziert (Desinvestition); Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten reduzieren sich entsprechend

1. Beispiel: Beteiligungsertrag und Vorjahresverluste

Schlussbilanz Mutter 31.12.2015	Aktiven	Passiven
Umlaufvermögen	3'000	
Anlagevermögen	12'000	
Beteiligung Tochter (nach Abschreibung) ¹	5'000	
Fremdkapital		12'000
Aktienkapital und Reserven		8'000
./. Vorjahresverluste (steuerlich verrechenbar)		-2'000
Reingewinn 2015		2'000
Total Aktiven / Passiven	20'000	20'000

¹⁾ keine stillen Reserven / Erwerbspreis: 6'000 / Abschreibungen 1'000

1. Beispiel: Beteiligungsertrag und Vorjahresverluste

Erfolgsrechnung Mutter 2015	Aufwand	Ertrag
Bruttogewinn aus Produktion		6'000
<i>Beteiligungsertrag</i>		3'000
Finanzierungsaufwand	600	
Verwaltungsaufwand	5'400	
<i>Abschreibung Beteiligung Tochter</i>	1'000	
Reingewinn	2'000	
Total Aufwand / Ertrag	9'000	9'000

steuerbarer Reingewinn nach vollständiger Verlustverrechnung VJ:	0
Beteiligungsertrag netto (Verrechn. Abschreibung mit Substanzdiv.)	2'000
Finanzierungsaufwand (600*(5'000:20'000) = 25 % Anteil)	- 150
Verwaltungskosten 5 % auf 2'000 (bzw. effektiv)	- 100
Nettobeteiligungsertrag	1'750
(Bet.-Abzug 100 % von 0 Gewinn)	

1. Beispiel: Beteiligungsertrag und Vorjahresverluste

Fazit

- Der privilegierte Beteiligungsertrag wird durch die operativen Vorjahresverluste konsumiert, d.h. eine Ausschüttung in Verbindung mit operativen Verlusten ist steuerplanerisch ungünstig.
- Die Abschreibung im Zusammenhang mit der Substanzdividende reduziert sowohl den Gewinnsteuerwert als auch die Gestehungskosten per 31.12.2015 (Desinvestition).
- Wenn im Jahr 2016 die Beteiligung zum Verkehrswert bzw. zum Buchwert von 5'000 veräussert (kein Kapitalgewinn) und ein operativer Gewinn von 2'000 ausgewiesen wird, unterliegt dieser Betrag der vollen Besteuerung im 2016 .

1. Beispiel: Beteiligungsertrag und Vorjahresverluste

- Variante I (neue Annahme):
die Beteiligungsabschreibung wurde im 2015 nicht verbucht, womit eine handelsrechtliche Überbewertung hingenommen wird:
- | | |
|---|-------|
| steuerbarer Reingewinn 2015 (nach Verlustverrechnung) | 1'000 |
| Nettobeteiligungsabzug bei rund | 2'700 |
| Beteiligungsabzug ebenfalls bei | 100 % |

Im 2016 wird ein operativer Gewinn ausgewiesen von	2'000
Veräusserung Beteiligung 5'000 (Buchwert: 6'000); Verlust	<u>-1'000</u>
theoretisch steuerbarer Reingewinn 2016	1'000

Mit dieser Variante wird der steuerbare Gewinn 2016 im Vergleich zum Grundsachverhalt fälschlicherweise tiefer ausfallen. Somit muss der Abschreibungsaufwand bei der Berechnung des steuerbaren Gewinns 2016 als aperiodisch hinzugerechnet werden

Fazit:

zwingend notwendige Abschreibungen im Zusammenhang mit Ausschüttungen sind periodengerecht mit dem Beteiligungsertrag zu verrechnen;

1. Beispiel: Beteiligungsertrag und Vorjahresverluste

- Variante II; wie Grundsachverhalt mit folgender Änderung:

die verbuchte Abschreibung 1'000 steht nicht im Zusammenhang mit der Ausschüttung, d.h. der effektive Wert der Beteiligung beläuft sich mind. auf den bisherigen Buchwert von 6'000;

Reingewinn gemäss ER 2015 (nach Verlustverrechnung)	2'000
steuerl. Aufrechnung gesch. nicht begründete Abschreib.	1'000
Verlustverrechnung Vorjahr	<u>- 2'000</u>
steuerbarer Reingewinn 2015	1'000
Nettobeteiligungsabzug bei rund	2'700
Beteiligungsabzug ebenfalls bei	100 %

Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der Beteiligung lauten weiterhin auf 6'000; es resultiert eine versteuerte stille Reserve von 1'000

Wie würde sich die Situation zeigen, wenn keine steuerliche Aufrechnung vorgenommen worden wäre ?

1. Beteiligungsertrag und Vorjahresverluste

- Variante II; wie Grundsachverhalt mit folgender Änderung:

Die vorliegende Korrektur wirkt sich z.G. der Gesellschaft aus:

Wenn die Abschreibung steuerlich nicht aufgerechnet würde, resultierte zwar auch kein steuerbarer Gewinn (Ergebnis wie Grundsachverhalt mit 100 % Bet.-Abzug);

die Gestehungskosten bleiben dann jedoch auf 6'000 während der Gewinnsteuerwert nur 5'000 beträgt (Bilanzwert = Gewinnsteuerwert);

bei einem späteren Verkauf z.B. zu 6'000 unterliegen die wiedereingebrachten Abschreibungen der vollen Besteuerung; wiedereingebrachte Abschreibungen qualifizieren sich nicht für den Beteiligungsabzug, es sei denn, diese wären früher mit Beteiligungserträgen derselben Gesellschaft verrechnet und somit als Desinvestition qualifiziert worden (KS EStV Nr. 27 Ziff. 2.6.4 letzter Absatz).

2. Beispiel: Kapital- und Agiorückzahlungen

Auszug Bilanz Mutter 31.12.2015		Aktiven
Diverse Aktiven (ohne Beteiligung)		100'000
Beteiligung Tochter (Gestehungskosten)	3'500	
Agiorückzahlung 2015	- 2'000	1'500
Total Aktiven		101'500
Gewinn Erfolgsrechnung (keine Bet.-Erträge)	10'000	

Bemerkungen:

- stille Reserven Beteiligung Tochter (vor und nach Agiozahlung): 3'000
- es besteht kein Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung
- keine Verlustvorträge bei der Mutter; stets operative Gewinne

Grundsätze:

- KS EStV Nr. 27 Ziff. 2.4.1: Kapitalrückzahlungen gelten als Beteiligungsertrag
- Rückzahlungen können handelsrechtlich dem Beteiligungskonto gutgeschrieben oder zugunsten der ER verbucht werden, unter Berücksichtigung einer allfälligen handelsrechtlich erforderlichen Abschreibung

2. Beispiel: Kapital- und Agiorückzahlungen

- Lösung gemäss KS EStV Nr. 27 (Beteiligungsertrag)
 - Gutschrift auf Beteiligungskonto qualifiziert sich als Direktabschreibung
 - steuerrechtlich erfolgt die erfolgswirksame Erfassung
 - der steuerbare Reingewinn erhöht sich auf 12'000, wobei im Ausmass der Aufrechnung eine versteuerte stille Reserve von 2'000 gewährt wird (geschäftsmässig nicht begründete Beteiligungsabschreibung)
 - diese Gewinnaufrechnung wird im Rahmen des Beteiligungsabzuges steuerlich freigestellt
 - Gewinnsteuerwert entspricht weiterhin den Gestehungskosten von 3'500
 - die Gestehungskosten reduzieren sich nicht, weil im Zusammenhang mit der Ausschüttung von 2'000 keine Abschreibung notwendig ist

Fazit:

Bei dieser Variante werden allfällige (Betriebs-)Verluste der Mutter systemkonform mit dem Beteiligungsertrag verrechnet;
Zudem erfolgt mit dem Beteiligungsabzug keine vollständige Befreiung, d.h. die anteiligen Verwaltungs- und Zinskosten sind zu übernehmen

2. Beispiel: Kapital- und Agiorückzahlungen

- Lösung ohne steuerliche Korrektur der vorliegenden Buchung:
 - die Ausschüttung wird als Direktabschreibung und somit als Desinvestition qualifiziert
 - der steuerbare Reingewinn bleibt auf 10'000 ohne Beteiligungsabzug
 - Gewinnsteuerwert der Beteiligung entspricht dem Buchwert von 1'500
 - die Gestehungskosten reduzieren sich ebenfalls auf 1'500 (Desinvestition)
 - ein Verkaufserlös über 1'500 wird sich zukünftig als privilegierter Kapitalgewinn qualifizieren (Beteiligungsabzug)

Fazit:

- beteiligungsbedingte Verwaltungs- und Zinskosten werden systemwidrig vollumfänglich dem operativen Gewinn belastet
- Betriebsverluste der Mutter bleiben systemwidrig voll verrechenbar
- diese Variante der Direktabschreibung kann steuerlich akzeptiert werden, wenn die Beteiligung zwingend im selben Ausmass abzuschreiben ist (keine stillen Reserven = Substanzdividende im Zusammenhang mit Ausschüttungen) oder bei der Mutter keine operativen Gewinn vorhanden sind (reine Holding)

3. Sachverhalt (sinngemäss BGE 2C_309/2013; StKE Kt. SZ 99/2014)

Erwerb 100%-Beteiligung gem. Vertrag 24.4.2012 1'150'000

Bilanzierung per 31.12.2012 bei der erwerbenden Mutter:

Beteiligung Tochter (Nominalwert = Substanzwert) 200'000

Goodwill 950'000

Abschreibung Goodwill zulasten Erfolgsrechnung 2012 - 150'000

Goodwill (separate Bilanzposition) 800'000

- Abschreibungsbegründungen durch die Muttergesellschaft:
 - Mit dem Beteiligungskauf sollten mehr Markanteile gewonnen werden
 - schlechte Verhandlungsposition; somit ein (zu) hoher Goodwill akzeptiert
 - die Ertragserwartungen können zukünftig nur mit zusätzlichen Anstrengungen erreicht werden (Personalwechsel, Fahrzeuge, Qualitätskontrolle)
 - die bezahlte Ertragserwartung ist als käuflich erworbener Goodwill zu qualifizieren

- Abschreibungsbegründungen durch die Muttergesellschaft (Fortsetzung):
 - Substanzwert der erworbenen Tochtergesell. bei 200'000 (= Nominalwert)
 - pro 2012 nur knapp ein Gewinn von 5'000 erzielt
 - Revisionsstelle hat eine massive Bewertungskorrektur gefordert, wobei sie den ausgewiesenen Wert von 800'000 mit dem Einverständnis der Gläubiger akzeptiert hat, um eine Überschuldung zu verhindern
 - Gemäss Weisungen können immaterielle Rechte abgeschrieben werden
 - Bewertung gem. Wegleitung KS SSK 28 ergibt einen Beteiligungswert von 117'400, weit unter den bilanzierten Positionen Beteiligung/Goodwill
- Erwägungen BGer und StKR Kt. SZ:
 - im Beteiligungskaufpreis enthaltener Goodwill darf im Einzelabschluss nicht gesondert bilanziert werden (HWP 2014, S. 176); im Gegensatz zum Konzernabschluss, in welchem er sich als nicht identifizierbarer immaterielle Wert darstellt (HWP 2014 S. 200)
 - keine planmässigen Abschreibungen auf Beteiligungen, da kein nutzungs- oder altersbedingter Wertverlust vorhanden ist
 - allenfalls Wertberichtigungen, wenn Beteiligungswert gesamthaft und nachhaltig unter den Buchwert sinkt; Art. 960a Abs. 3 revOR (nach gängigen Methoden der Unternehmensbewertung)

- Erwägungen BGer und StKR Kt. SZ (Fortsetzung):
 - Ereignisse bis zur Bilanzerrichtung können berücksichtigt werden
 - eine allfällige Werteinbusse muss eingetreten sein und ist von der steuerpflichtigen Person konkret nachzuweisen (Beweislastverteilung)
 - nach dem Kauf sind keine Besonderheiten eingetreten; Jahresrechnung der erworbenen Tochter liegt pro 2012 im Vorjahresvergleich
 - weder die reine Substanzwertmethode noch die Praktikermethode vermag atypische Konstellationen adäquat zu erfassen
 - BGer lässt die "statische" Methode aufgrund vorhandener Abschlüsse zu, ohne den Einbezug von Zukunftsaussichten (dynamische Komponenten)
 - zur Anwendbarkeit KS SSK 28 vom 28.8.2008 vgl. Steuerseminar 2014 Reg. 3 "Bewertung von Unternehmen im Steuerrecht"
 - der angerufene Revisionsbericht ist nur mit Zurückhaltung zu verwenden (Gläubigerschutz versus tatsächlicher Periodengewinn im Steuerrecht)
 - der Revisionsbericht thematisiert bezüglich Wertberichtigung auch nur die zukünftige Geschäftsentwicklung; eine handelsrechtlich zwingende und stichtagsbezogene Korrektur ist daraus nicht ersichtlich
 - wenn sich künftig der Geschäftsverlauf negativ entwickelt, ist die Wertberichtigung nicht 2012 sondern in der späteren Periode vorzunehmen

Fazit

- Die KS der EStV zu den Umstrukturierungen und dem Beteiligungsabzug stellen die Praxisanwendungen mit allfälligen Steuerfolgen schon sehr detailliert dar.
- Die Rechtsprechung ist (gerade deshalb?) in diesen Bereichen nicht reichhaltig vorhanden.
- Besondere Praxisfragen sind am konkreten Fall im Rahmen der vorliegenden KS zu erörtern und dazu die sachgerechten Antworten und Lösungen zu finden.