

Ein Artikel rund um die stillen Reserven und das Kapitaleinlageprinzip bei Umstrukturierungen

Der nachfolgende Artikel befasst sich mit den stillen Reserven. Immer wieder taucht diese Art der Reserven auf, die als still bezeichnet werden, aber eigentlich in den Auswirkungen nicht still sind, sondern lediglich unter dem Gesichtspunkt der Transparenz als still bezeichnet werden können. Im Weiteren werden die Auswirkungen des seit 1. Januar 2011 in Kraft stehenden Kapitaleinlageprinzips bei Umstrukturierungen aufgezeigt.

Stephanie Purtschert Hess, MLaw, Sozialversicherungs-Fachfrau mit eidg. Fachausweis und dipl. Sozialversicherungsexpertin aus Horgen (ZH)

I. Stille Reserven

1. Definition

Unter stillen Reserven ist die Differenz zwischen dem massgebenden Buchwert und dem Verkehrswert eines Vermögensgegenstandes zu verstehen. Unter Buchwert ist der bilanzierte Wert eines Vermögensgegenstandes zu verstehen, während unter Verkehrswert der Wert zu verstehen ist, der am Markt durch Angebot und Nachfrage gleicher oder zumindest ähnlicher Leistungen zustande kommt. Der Verkehrswert entspricht mit anderen Worten dem Betrag, den ein Käufer normalerweise für ein Objekt am jeweiligen Stichtag bezahlen würde.¹ Davon abzugrenzen ist der Einkommensteuer- resp. Gewinnsteuerwert. Dabei handelt es sich um den für die Einkommens- resp. Gewinnsteuer massgeblichen Wert, d.h. den Buchwert gemäss Handelsbilanz zuzüglich allfälliger versteuerter stiller Reserven.²

2. Bilanzierung

Stille Reserven erscheinen dem Grundsatz nach nicht in der Bilanz, weshalb sie als still bezeichnet werden. Damit widersprechen sie grundsätzlich dem Bilanzgrundsatz der Bilanz-

¹ FELIX RICHNER|WALTER FREI|STEFAN KAUFMANN|HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 16 N 91 + § 64 N 141.

² FELIX RICHNER|WALTER FREI|STEFAN KAUFMANN|HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 19 N 26.

wahrheit (vgl. Art. 957a OR³). Der Bilanzgrundsatz der Bilanzwahrheit enthält eine formelle sowie eine materielle Komponente. Während die formelle Komponente sich auf die Vollständigkeit der Bilanz und Erfolgsrechnung bezieht (sog. formelle Wahrheit), umfasst die materielle Komponente die angemessene Bewertung der in der Jahresrechnung ausgewiesenen Positionen (sog. materielle Wahrheit). Letztere kann durch den Grundsatz der Vorsicht eingeschränkt werden (vgl. Art. 960 Abs. 2 OR). Hier kommen die stillen Reserven ins Spiel, deren Bildung unter dem Bilanzgrundsatz der Vorsicht zugelassen wird. Dies vor dem Hintergrund, dass der Bilanzierende Aktiven eher tiefer bzw. Schulden und Aufwendungen eher höher zu bewerten hat (vgl. Art. 960 ff. OR).⁴ Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom sog. Imparitätsprinzip. Demzufolge dürfen Erträge erst erfasst werden, wenn der zugrundeliegende Sachverhalt eingetreten ist (sog. Realisationsprinzip), während Aufwendungen verbucht werden müssen, sobald die einsprechenden Risiken erkannt werden (sog. Vorsichtsprinzip).⁵

Die Zulässigkeit der Bildung stiller Reserven, die zwar in einem Widerspruch zum Bilanzgrundsatz der Wahrheit steht, ist unter dem Bilanzgrundsatz der Vorsicht nach dem Vorgesagten zulässig.

3. Bedeutung

Die Bildung stiller Reserven ist in erster Linie steuerlich motiviert. Stille Reserven bedeuten einen Steueraufschub. Mit anderen Worten, die Steuer auf den stillen Reserven ist nicht bereits im Zeitpunkt deren Bildung, sondern erst im Zeitpunkt deren Auflösung geschuldet. Damit kann dem Umstand von Wertsteigerungen resp. -minderungen, die Vermögensgegenstände während ihrer Haltedauer erfahren, Rechnung getragen werden bzw. das damit einhergehende Risiko ausgeglichen werden.⁶ Mit anderen Worten, stille Reserven stellen nichts anderes als einen noch nicht realisierten Kapitalgewinn dar, der bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 19 DBG⁷ (Selbständigerwerbende) resp. Art. 61 DBG (juristische Personen) unter

³ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220, Stand: 1. Januar 2014 (OR).

⁴ MARKUS NEUHAUS|JÖRG BLÄTTLER in HEINRICH HONSELL|NEDIM PETER VOGT|ROLF WATTER (Hrsg.), Basler Kommentar: Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR/Art. 1-6 SchlT AG/Art. 1-11 Übest GmbH, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 959 N 13 + 21.

⁵ JEAN-PAUL THOMMEN, Managementorientierte Betriebswirtschaftslehre, 8. Aufl., Zürich 2008, S. 357.

⁶ FELIX RICHNER|WALTER FREI|STEFAN KAUFMANN|HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 64 N 141 ff.

⁷ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990, SR 642.11, Stand: 1. Januar 2014 (DBG).

bestimmten Voraussetzungen nicht besteuert wird. Vielmehr kommt es zu einem Steueraufschub mit Bezug auf die stillen Reserven.

Im Normalfall erscheinen stille Reserven nicht in der Handelsbilanz. Werden stille Reserven jedoch steuerrechtlich nicht zugelassen, hat für Steuerzwecke eine Korrektur der Handelsbilanz zu erfolgen. Man spricht in diesem Zusammenhang von der sog. Steuerbilanz. Stille Reserven, die aus Sicht des Steuerrechts nicht als solche anerkannt werden, sind dem steuerbaren Gewinn hinzuzurechnen. In der Steuerbilanz sind steuerrechtlich nicht anerkannte stille Reserven – nach vorgängig erfolgter Besteuerung als Gewinn – alsdann offen als Reserven auszuweisen. Damit sind sie Bestandteil des steuerbaren Eigenkapitals (vgl. Art. 125 Abs. 3 DBG).⁸

II. Stille Reserven bei Umstrukturierungen

1. Allgemeine Ausführungen

Kapitalgewinne werden realisiert durch (i) echte Realisation (z.B. Veräusserung), (ii) buchmässige Realisation (z.B. Aufwertung) oder (iii) steuersystematische Realisation (z.B. Privatentnahme bei Selbständigerwerbenden). Diese Realisierungstatbestände gelten sowohl für durch natürliche Personen in ihrer Eigenschaft als Selbständigerwerbende auf ihrem Geschäftsvermögen erzielte Kapitalgewinne als auch für die durch juristische Personen erzielten Kapitalgewinne, nicht jedoch für auf Privatvermögen natürlicher Personen erzielte Kapitalgewinne. Für letztere ist Steuerfreiheit vorgesehen (vgl. Art. 16 Abs. 3 DBG).⁹

Für beide Kategorien (Selbständigerwerbende und juristische Personen) ist Steuerneutralität im Fall von Umstrukturierungen grundsätzlich dann gegeben, wenn keine Liquidation oder Veräusserung vorliegt (subjektive Verknüpfung der stillen Reserven), die stillen Reserven weiterhin dem Betrieb dienen (objektive Verknüpfung der stillen Reserven) und das Besteuerungsrecht der stillen Reserven in der Schweiz erhalten bleibt (fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven). Die fiskalische Verknüpfung ist bei natürlichen Personen nach Art. 6 Abs. 3 DBG und bei juristischen Personen nach Art. 52 Abs. 3 DBG bei der Anwendung der objekt-

⁸ Vgl. FELIX RICHNER|WALTER FREI|STEFAN KAUFMANN|HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 64 N 144.

⁹ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.1 + 2.2.2.

mässigen (direkten) Methode gewährleistet.¹⁰ Verlegt eine juristische Person ihren Sitz, die Verwaltung, einen Geschäftsbetrieb oder eine Betriebsstätte ins Ausland, so werden die stillen Reserven zusammen mit dem Reingewinn des letzten Geschäftsjahres besteuert (Art. 80 Abs. 2 DBG). Dies vor dem Hintergrund, dass dieser als stille Reserven bezeichnete Kapitalgewinn noch nicht als Gewinn besteuert wurde.

Ersatzbeschaffungen sind für beide Kategorien, sowohl natürliche Personen in ihrer Eigenschaft als Selbständigerwerbende als auch juristische Personen, unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral, d.h. es kommt zu einem Steueraufschub mit Bezug auf die stillen Reserven. Werden Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens ersetzt, so können die stillen Reserven auf die als Ersatz erworbenen Anlagegüter übertragen werden, wenn diese ebenfalls betriebsnotwendig sind und sich in der Schweiz befinden. Vorbehalten bleibt die Besteuerung beim Ersatz von Liegenschaften durch Gegenstände des beweglichen Vermögens. Als betriebsnotwendig gilt nur Anlagevermögen, das dem Betrieb unmittelbar dient, ausgeschlossen sind insbesondere Vermögensobjekte, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage oder nur durch ihren Ertrag dienen. Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Geschäftsjahr statt, so kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden. Diese Rückstellung ist innert angemessener Frist zur Abschreibung auf dem Ersatzobjekt zu verwenden oder zugunsten der Erfolgsrechnung aufzulösen (Art. 30 und Art. 64 DBG). Als angemessene Frist gelten in der Regel drei Jahre. Der Gewinnsteuerwert des Ersatzobjekts entspricht seinem um die steuerlich zulässige Ersatzbeschaffung (Abschreibung) herabgesetzten Erwerbspreis. Wird der Veräusserungserlös nur teilweise reinvestiert, kann für den nicht reinvestierten Teil des Kapitalgewinnes keine Ersatzbeschaffung geltend gemacht werden.¹¹ Für eine Ersatzbeschaffung von Beteiligungen bestehen spezifische Voraussetzungen. Diese finden sich in Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG. Für die natürlichen Personen besteht keine analoge Vorschrift.

2. Natürliche Personen

Stille Reserven als Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 2 DBG).¹² Einkünfte aus selbständiger Erwerbs-

¹⁰ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.1 + 2.2.2.

¹¹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.7.3.5, 4.7.3.7 + 4.7.3.8.

¹² EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 2.2.1.

tätigkeit können nur natürliche Personen erzielen (zu den juristischen Personen vgl. die Ausführungen unter Ziff. 3).

Stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelunternehmen, Personengesellschaft) werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden: (i) bei der Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung durch Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung, Errichtung einer anderen Personenunternehmung oder Umwandlung in eine andere Personenunternehmung, (ii) bei der Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person durch Zusammenschluss mit einer juristischen Person, Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft oder Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder (iii) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von Art. 61 Abs. 1 DBG oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen (Art. 19 Abs. 1 DBG).¹³

Unter den für die Einkommenssteuer massgeblichen Werten sind die Einkommenssteuerwerte und damit die Buchwerte gemäss Handelsbilanz zuzüglich allfällig versteuerter stiller Reserven zu verstehen.¹⁴ Da stille Reserven nichts anderes als noch nicht realisierte Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen darstellen, muss es vorgängig zu deren Überführung ins Privatvermögen zu einer Besteuerung derselben kommen. Andernfalls geht Steuersubstrat verloren, da Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen im Unterschied zu Kapitalgewinnen auf Privatvermögen der Besteuerung unterliegen. Diese unter dem Begriff der Privatentnahme geläufige Überführung von Geschäftsvermögen ins Privatvermögen bei Selbständigerwerbenden stellt für die Zwecke des Steuerrechts einen sog. steuersystematischen Realisationstatbestand dar.¹⁵ Mit anderen Worten, in diesem Zeitpunkt werden die Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen realisiert, da sie später, d.h. nach der Überführung ins Privatvermögen, nicht mehr besteuert werden können, da Kapitalgewinne auf Privatvermögen steuerfrei sind. Die übertragenen Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen in Form der stillen Reserven unterliegen daher bei einer sog. Privatentnahme der Einkommenssteuer (vgl. Art. 18 Abs. 2 DBG).

¹³ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.1.1, 3.2.1 + 3.3.1.

¹⁴ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.1.2.1.

¹⁵ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 2.2.1.

Ein Betrieb oder Teilbetrieb im Sinne von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG liegt nur dann vor, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sind: (i) die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen, (ii) die Unternehmung verfügt über Personal und (iii) der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag. Für Immobilien-, Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften sowie Finanz- und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften werden vorstehende Voraussetzungen im Kreisschreiben Nr. 5 der Eidgenössischen Steuerverwaltung näher präzisiert. Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der privaten Vermögensanlage dienen, stellt dagegen nie einen Betrieb dar.¹⁶

Im Fall der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach Art. 151 - 153 DBG nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden (Art. 19 Abs. 2 DBG). In diesem Fall kommt es zu einer Realisation der stillen Reserven resp. zu einer Besteuerung noch nicht realisierter Kapitalgewinne auf Geschäftsvermögen. Bei der übertragenden Personenunternehmung führt dies zu einer Steuerbilanz, aufgrund welcher die steuerrechtliche Gewinnberechnung vorzunehmen ist (vgl. auch Art. 125 Abs. 2 DBG). Die übernehmende juristische Person kann die als Folge davon höheren Gewinnsteuerwerte erfolgswirksam abschreiben (Art. 19 Abs. 2 DBG).¹⁷

Die fünf-Jahresfrist wird als sog. Veräusserungssperrfrist bezeichnet. Sie beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. In der Regel wird die Eigentumsübertragung mit der Eintragung im Handelsregister rechtswirksam. Folglich beginnt die Veräusserungssperrfrist in den meisten Fällen mit der Eintragung im Handelsregister und endet fünf Jahre später. Bereits der Verkauf eines einzigen Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechts stellt eine Verletzung der Veräusserungssperrfrist dar. Die Ausnahme für Verwaltungsratsaktien ist nicht mehr anwendbar, da Verwaltungsräte seit 1. Januar 2008 keine Aktionäre mehr sein müssen (vgl. Art. 707 OR).¹⁸

¹⁶ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.2.3; vgl. auch 4.3.2.5 ff.

¹⁷ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.2.4 + 3.2.3.2; FELIX RICHNER|WALTER FREI|STEFAN KAUFMANN|HANS ULRICH MEUTER, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. Aufl., Zürich 2013, § 19 N 71 + § 64 N 144.

¹⁸ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.2.4.

Keine Sperrfristverletzung liegt vor, wenn Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte infolge Erbgang, Schenkung oder Verkauf zu einem das anteilig übertragene steuerliche Eigenkapital nicht übersteigenden Preis übergehen. In diesem Fall geht die Veräusserungssperrfrist auf den oder die Erwerber der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte über. Ebenfalls keine Sperrfristverletzung liegt im Fall einer Transponierung vor, wenn die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden juristischen Person aus dem Privatvermögen einer natürlichen Person in das Geschäftsvermögen einer von dieser natürlichen Person beherrschten juristischen Person übertragen werden. In diesem Fall erstreckt sich die Veräusserungssperrfrist sowohl auf die eingebrachten Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte als auch auf die Beteiligungsrechte der natürlichen Person an der übernehmenden Gesellschaft. Kommt es infolge Übertragung eines Betriebes oder Teilbetriebes auf eine juristische Person zu einer Kapitalerhöhung, liegt bei Veräusserung der daraus resultierenden Bezugsrechte zu einem das anteilig übertragene steuerliche Eigenkapital übersteigenden Preis eine Sperrfristverletzung vor, da die Veräusserung der Bezugsrechte einer Veräusserung der Mitgliedschafts- und Beteiligungsrechte im Sinne von Art. 19 Abs. 2 DBG gleichkommt. Keine Verletzung liegt dagegen bei blosser Veränderung der Beteiligungsverhältnisse infolge einer Kapitalerhöhung vor.¹⁹

Wird die Sperrfrist verletzt, kommt es zu einer Besteuerung im Nachsteuerverfahren nach Art. 151 ff. DBG, welche die übertragenen un versteuerten stillen Reserven zum Gegenstand hat. Zuerst werden diese als Teil des steuerbaren Gewinns besteuert, bevor sie ins Eigenkapital übergehen, wo sie in der Folge der Kapitalbesteuerung unterliegen, bevor die Ausschüttung resp. Übertragung erfolgt. Bis zur effektiven Besteuerung sind die stillen Reserven zwar vorhanden, aber aus der Handelsbilanz nicht ersichtlich. Mit der Besteuerung werden sie transparent, d.h. aus der Bilanz (Steuerbilanz) ersichtlich. Durch die Besteuerung als Gewinn werden noch nicht realisierte Kapitalgewinne realisiert. Die Besteuerung kommt daher einer Auflösung stiller Reserven gleich. Eine Auflösung stiller Reserven kann analog einer Auflösung von Rückstellungen erfolgswirksam geltend gemacht werden. Resultat sind in beiden Fällen höhere Gewinnsteuerwerte (vgl. Art. 29 Abs. 2 DBG).²⁰ Im Unterschied zu Rückstellungen ist die Bildung stiller Reserven nicht transparent, d.h. nicht aus der Erfolgsrechnung ersichtlich. Werden Rückstellungen gebildet, zeigt sich dies in der Erfolgsrechnung in einem geltend gemachten Aufwand, der zu einem tieferen Gewinnsteuerwert führt (vgl. Art. 960e Abs. 2 OR und Art. 29 Abs. 1 DBG). Die Bildung stiller Reserven ist dagegen nicht transparent, aber

¹⁹ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.2.4.

²⁰ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.3.2.

bezüglich des ausgewiesenen steuerbaren Gewinns neutral, d.h. zeitigt keine Auswirkungen auf denselben. Im Resultat aus steuerlicher Sicht unterscheidet sich die Bildung stiller Reserven nicht von der Bildung von Rückstellungen. Im transparenten Fall (Rückstellungen) wird der Gewinn um die zu bildenden Rückstellungen vermindert, während im nicht transparenten Fall (stille Reserven) der Gewinn nicht beeinflusst wird, da die stillen Reserven nicht aus dem laufenden Gewinn gebildet werden, sondern infolge Umstrukturierung oder Ersatzbeschaffung bereits vorhanden sind resp. in einem früheren Zeitpunkt durch Anschaffung der in Frage stehenden Vermögensgegenstände latent gebildet wurden. Stille Reserven bedeuten schliesslich nichts anderes als einen Steueraufschub. Bei der übernehmenden juristischen Person kann die Auflösung der stillen Reserven zu höheren Abschreibungen führen, sofern diese geschäftsmässig begründet sind. Mit anderen Worten, dem bestimmten Vermögenswerten infolge zunächst nicht transparenter stiller Reserven immanente höhere Wert kann nach erfolgter Besteuerung der stillen Reserven durch höhere Abschreibungen (Abschreibungen entsprechen in ihrer Gesamtheit dem um die stillen Reserven erhöhten Wert des in Frage stehenden Vermögensgegenstandes) Rechnung getragen werden. Soweit die stillen Reserven für Abschreibungszwecke nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann.²¹

Versteuerte stille Reserven sind grundsätzlich den offenen Reserven zuzuweisen. Damit gehören sie zum steuerbaren Eigenkapital der übertragenden Gesellschaft (vgl. Art. 125 Abs. 2 DBG). Bei natürlichen Personen in der Eigenschaft als Selbständigerwerbende ist das Kapital wie auch das Einkommen mangels eigener Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft nicht von der Gesellschaft, sondern vielmehr von deren Teilhabern resp. Gesellschaftern zu versteuern (vgl. Art. 10 DBG).

3. Juristische Personen

Bei juristischen Personen – analog Selbständigerwerbender – sind Kapitalgewinne steuerbar. Folglich unterliegen stille Reserven im Zeitpunkt ihrer Realisierung der Besteuerung als Kapitalgewinne.

Stille Reserven einer juristischen Person werden bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert, soweit die Steuerpflicht in der

²¹ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.3.2.

Schweiz fortbesteht und die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden: (i) bei der Umwandlung in eine Personenunternehmung oder in eine andere juristische Person, (ii) bei der Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, sofern ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und soweit die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen, (iii) beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen oder (iv) bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft. Als Tochtergesellschaft gilt eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an der die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital beteiligt ist (Art. 61 Abs. 1 DBG).

Ein Unternehmenszusammenschluss kann entweder durch Verschmelzung oder aber ohne Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften erfolgen. Im ersteren Fall (Verschmelzung) wird zwischen der echten Fusion und der unechten Fusion unterschieden. Während bei einer echten Fusion die übertragende Gesellschaft ohne Liquidation untergeht, muss diese bei einer unechten Fusion durch Liquidation aufgelöst werden. Bei einer echten Fusion kann die Übertragung der Aktiven und Passiven entweder über eine Absorptions- oder eine Kombinationsfusion erfolgen, wobei bei letzterer die Aktiven und Passiven auf eine neu zu gründende Gesellschaft übergehen. Im Rahmen einer unechten Fusion erfolgt die Übertragung der Aktiven und Passiven dagegen über das Institut der Vermögensübertragung mit anschliessender Liquidation der übertragenden Gesellschaft. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft haben Anspruch auf Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft oder – falls vertraglich vorgesehen – auf eine Abfindung anstelle der Anteils- oder Mitgliedschaftsrechte.²²

Unter einer Fusion im Sinne von Art. 61 Abs. 1 DBG wird ein Unternehmenszusammenschluss durch Verschmelzung und damit eine echte oder unechte Fusion verstanden. Echte und unechte Fusionen zeitigen die gleichen Steuerfolgen.²³ Sofern die Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 1 DBG erfüllt sind, kommt es mit Bezug auf zu übertragende unversteuerte stille Reserven zu einem Steueraufschub, d.h. die Übertragung löst keine Steuerfolgen aus. Die Besteuerung der unversteuerten stillen Reserven greift im Normalfall erst bei der Liquidation

²² Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.1.1. + 4.1.2.

²³ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.1.2.1.6.

der Gesellschaft, auf welche die Aktiven und Passiven übertragen wurden (vgl. Art. 80 Abs. 2 DBG). Im Fall der Übertragung stiller Reserven einer juristischen Person auf eine Personenunternehmung (eine oder mehrere natürliche Personen in der Eigenschaft als Selbständigerwerbende) wechselt die latente Steuer auf den un versteuerten stillen Reserven von der Gewinnsteuer zur Einkommenssteuer unter der Voraussetzung, dass die Umstrukturierung mit Bezug auf die stillen Reserven steuerneutral ist (vgl. Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG). Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz muss sich in diesem Fall auf die Steuerpflicht der Gesellschafter an der Personenunternehmung beziehen.²⁴

Im letzteren Fall (ohne Verschmelzung) spricht man von einer sog. Quasifusion. Eine solche führt zu keiner Verschmelzung, sondern lediglich zu einer stimmrechtsmässigen Beherrschung (mind. 50%) an der übernommenen Gesellschaft. Eine Quasifusion bedingt somit eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch der Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft. Eine Quasifusion ist unter den Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 1 DBG grundsätzlich steuerneutral mit Bezug auf die übertragenen stillen Reserven und zwar sowohl für die übernehmende als auch für die übernommene Gesellschaft.²⁵

Bei einer Umstrukturierung infolge Spaltung muss zwischen einer symmetrischen und einer asymmetrischen Spaltung unterschieden werden. Während bei Ersterer die Beteiligungsverhältnisse gleich bleiben (steuerneutrale Vermögensumschichtung aus Sicht der Gesellschafter), ist dies bei Letzterer nicht der Fall. Ferner ist zwischen dem Institut der Abspaltung und jenem der Aufspaltung zu differenzieren. Nach dem Fusionsgesetz (FusG²⁶) kann eine Spaltung im steuerrechtlichen Sinn über eine Aufspaltung, eine Abspaltung oder eine Vermögensübertragung vorgenommen werden. Sofern die Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt sind, ist die Spaltung steuerneutral, d.h. die übertragenen stillen Reserven werden nicht besteuert. Es greift ein Steueraufschub. Werden nur einzelne Aktiven übertragen, sind die Voraussetzungen einer steuerneutralen Spaltung (Betriebserfordernis) nicht erfüllt. Da die Steuerneutralität nur in jenen Fällen greift, in denen sie im Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist, kommt es in diesem Fall zu einer Gewinnbesteuerung der übertragenen stillen Reserven.

²⁴ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.2.6.2.1 + 4.2.6.3.2.

²⁵ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.1.7.1 + 4.1.7.2.1.

²⁶ Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung vom 3. Oktober 2003, SR 221.301 (**FusG**).

Die Gewinnbesteuerung mit Bezug auf die stillen Reserven greift in den Fällen, wo die Übertragung nicht über eine Umstrukturierung (z.B. Verkauf) erfolgt, die im Rahmen einer Umstrukturierung übertragenen Vermögenswerte keinen Betrieb darstellen oder das Betriebserfordernis für die übertragende Gesellschaft nach der Übertragung nicht mehr erfüllt ist. Im letztgenannten Fall ist sie auf die verbleibenden, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft beschränkt. Bei der Übertragung auf eine Schwestergesellschaft liegt aus Sicht des Gesellschafters (nicht der übertragenden Gesellschaft) in allen drei Fällen (für den Verkauf ist allerdings vorausgesetzt, dass es sich um einen unterpreislichen Verkauf handelt) eine Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen vor. Im Fall des unterpreislichen Verkaufs realisiert der Gesellschafter (Privatperson) bei Nichteinhaltung der fünfjährigen Veräusserungssperrfrist der Einkommenssteuer unterliegende Erträge aus beweglichem Vermögen im Umfang der übertragenen stillen Reserven (vgl. dazu die sog. modifizierte Dreieckstheorie), während er in den beiden anderen Fällen steuerbare Erträge im Umfang der offenen und stillen Reserven realisiert (vgl. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG). Analoges gilt im Fall der Übertragung auf eine Tochtergesellschaft (vgl. dazu Art. 61 Abs. 2 DBG).²⁷

Bei einer sog. Ausgliederung kann die Übertragung zivilrechtlich durch Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung erfolgen. Die Übertragung ist steuerneutral, sofern die Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 1 lit. d und Abs. 2 DBG erfüllt sind. Andernfalls würde eine verdeckte Kapitaleinlage vorliegen, die zu einer Besteuerung der auf die Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven führen würde (vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG). Die Ausgliederung hat jedoch eine Erhöhung des Gewinnsteuerwertes und der Gestehungskosten der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft im Umfang des unentgeltlich übertragenen Aktivenüberschusses aber ohne Berücksichtigung der übertragenen stillen Reserven zur Folge. Für die stillen Reserven greift infolge Steuerneutralität der Ausgliederung ein Steueraufschub. Im Fall von Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG kommt analog Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG eine Veräusserungssperrfrist zum Tragen. Demzufolge werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach Art. 151 ff. DBG nachträglich besteuert, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden. Die Tochtergesellschaft kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen (Art. 61 Abs. 2 DBG). Die Ausgliederung unterscheidet sich von der Spaltung dadurch,

²⁷ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.3.

dass nicht erforderlich ist, dass nach der Ausgliederung bei der übertragenden Gesellschaft ein Betrieb verbleibt.²⁸

Eine Abrechnung über die auf eine Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven auf Beteiligungsrechten findet dann statt, wenn an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht mindestens eine Beteiligung von 20% besteht (Keine Qualifikation als Tochtergesellschaft im Sinne von Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG) oder wenn die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Tochtergesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert bilanziert werden. Beide Vorgänge führen zu einer Erhöhung des steuerbaren Reingewinns in der Steuerbilanz der Muttergesellschaft. In beiden Fällen liegt ein Aufwertungsgewinn vor, welcher für die Zwecke des Beteiligungsabzugs nicht als Beteiligungsertrag qualifiziert (vgl. Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG).²⁹ Folglich kann die Muttergesellschaft den Beteiligungsabzug für diese Aufwertungsgewinne nicht beanspruchen, selbst wenn sie zu mind. 10% am Grund- oder Stammkapital der Tochtergesellschaft beteiligt ist (vgl. Art. 69 DBG).

Eine Übertragung kann zivilrechtlich durch Verkauf an eine Schwester- oder die Muttergesellschaft, durch Vermögensübertragung auf eine Schwester- oder Muttergesellschaft, durch Abspaltung auf eine Schwestergesellschaft, durch Naturaldividende an die Muttergesellschaft oder durch Naturaldividende an die Muttergesellschaft und Sacheinlage in die Schwestergesellschaft erfolgen. Erfolgt die Übertragung zu unter den Verkehrswerten liegenden Gewinnsteuerwerten liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, die zu einer Gewinnbesteuerung der übertragenen stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft führt.³⁰

III. Das Kapitaleinlageprinzip bei Umstrukturierungen

1. Das Kapitaleinlageprinzip

Als Ausfluss der Unternehmenssteuerreform II ist am 1. Januar 2011 das sog. Kapitaleinlageprinzip in Kraft getreten. Dieses ersetzt das bis Ende 2010 gültige Nennwertprinzip. Nach dem Kapitaleinlageprinzip ist nicht nur die Rückzahlung von Nominalkapital, sondern auch die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet wurden, steuerfrei, wenn die Einlagen,

²⁸ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.4.

²⁹ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.4.2.2.6.

³⁰ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.5.

Aufgelder und Zuschüsse in der Handelsbilanz auf einem gesonderten Konto ausgewiesen werden (vgl. Art. 20 Abs. 3 DBG und Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG³¹). Nur der gesonderte Ausweis stellt die Qualifikation als sog. Reserven aus Kapitaleinlagen für Steuerzwecke sicher. Dies ist von Bedeutung, da eine Umqualifikation von übrigen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen unzulässig ist und steuerlich nicht anerkannt wird.³²

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sind überdies verpflichtet, ihr Eigenkapital am Ende der Steuerperiode oder der Steuerpflicht auszuweisen. Dieses besteht aus dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital, den in der Handelsbilanz ausgewiesenen Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, den offenen und den aus versteuertem Gewinn gebildeten stillen Reserven sowie aus jenem Teil des Fremdkapitals, dem wirtschaftlich die Bedeutung von Eigenkapital zukommt (Art. 125 Abs. 3 DBG). Sie sind weiter verpflichtet, jede Veränderung auf dem gesonderten Konto für Reserven aus Kapitaleinlagen der Eidgenössischen Steuerverwaltung zu melden (vgl. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die für die Zwecke der Verrechnungssteuer als Inländer gelten, ist die steuerliche Beurteilung der Kapitaleinlagen durch die Verrechnungssteuer auch für die direkten Steuern massgebend (vgl. Art. 9 Abs. 1 VStG).³³ Unter dem Kapitaleinlageprinzip ist demzufolge steuerbarer Ertrag jede geldwerte Leistung der Gesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftsrechtlicher Beteiligungsrechte oder an ihnen nahestehende Personen, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkt der Leistung bestehenden Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellt (Art. 20 Abs. 1 VStV³⁴). Zuzufolge Gesetzeswortlaut von Art. 20 Abs. 1 VStV sind solche geldwerten Leistungen Dividenden, Boni, Gratisaktien, Gratis-Partizipationsscheine, Liquidationsüberschüsse und dergleichen.

Die Schweiz kennt keine Prioritätsregel. Die Aufteilung der Ausschüttungen in steuerfreie Rückzahlungen aus Reserven aus Kapitaleinlagen und steuerbare Ausschüttungen aus übrigen Reserven steht im freien Ermessen der ausschüttenden Gesellschaft. Die ausschüttende Gesellschaft ist einzig an die Verbuchung und Qualifikation der Reserven in ihrer Handelsbilanz

³¹ Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965, SR 642.21, Stand: 1. Januar 2014 (VStG).

³² EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 3.2.

³³ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 2.1.

³⁴ Verordnung über die Verrechnungssteuer vom 19. Dezember 1966, SR 642.211, Stand: 1. Januar 2014 (VStV).

gebunden. Wird die Aufteilung nicht nachgewiesen, wird die Ausschüttung vorerst vollumfänglich als steuerbare Ausschüttung übriger Reserven behandelt.³⁵

2. Das Kapitaleinlageprinzip bei Umstrukturierungen

Das Kapitaleinlageprinzip findet nur Berücksichtigung im Fall einer Kapitaleinlage in eine juristische Person, nicht dagegen bei einer solchen in eine Personenunternehmung. Mangels eigener Rechtspersönlichkeit wird bei einer Personenunternehmung eine Kapitaleinlage steuerlich jenem Gesellschafter zugerechnet, der sie eingebracht hat. Dies vor dem Hintergrund, dass Personenunternehmungen über kein von ihren Gesellschaftern getrenntes Vermögen resp. Kapital verfügen. Ebenfalls keine Anwendung finden kann das Kapitaleinlageprinzip bei sog. Barfusionen, bei welchen die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auf die Gewährung von Anteilsrechten an der übernehmenden Gesellschaft zugunsten einer Barabfindung verzichten.³⁶ Infolge fehlender Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft kann es sich aus Sicht der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nicht um eine Kapitaleinlage i.S.v. Art. 20 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG handeln. Eine Kapitaleinlage i.S.v. Art. 20 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG liegt nur vor, wenn sie von den Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurde.

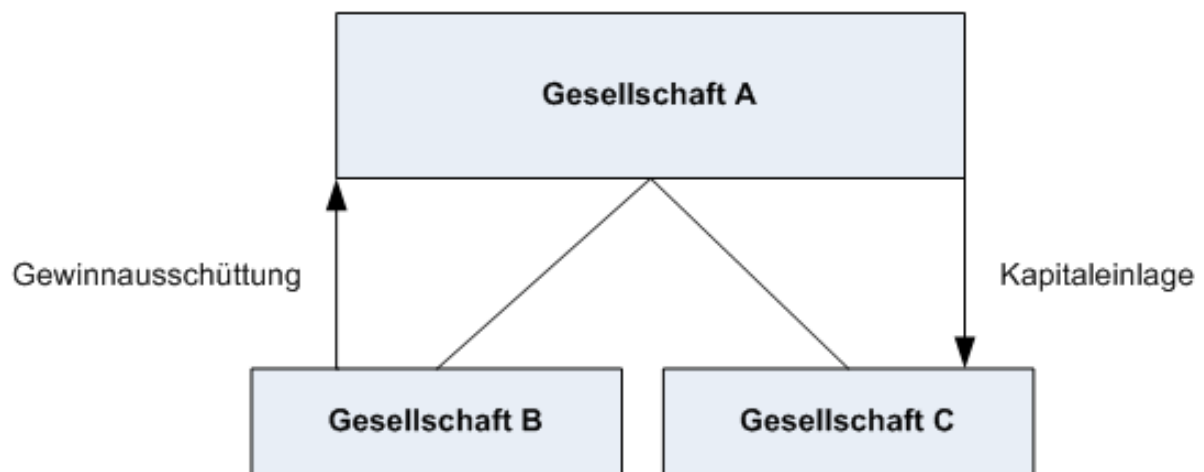
Eine Kapitaleinlage wird, sofern sie von Selbständigerwerbenden oder juristischen Personen stammt, in der Regel aus Aktiven und/oder aus versteuertem Gewinn gebildeten Reserven geleistet. Vor diesem Hintergrund ist sie bei der Gesellschaft, welche die Kapitaleinlage erhält, grundsätzlich erfolgsneutral. Bei gesondertem Ausweis als Reserve aus Kapitaleinlage kann sie in einem späteren Zeitpunkt – analog dem Grund- oder Stammkapital – steuerfrei zurückbezahlt werden (Art. 20 Abs. 3 DBG i.V.m. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG). Als Zuschuss unterliegt die Kapitaleinlage grundsätzlich der Emissionsabgabe (vgl. Art. 5 Abs. 2 lit. a StG³⁷). Für Umstrukturierungen bestehen jedoch zahlreiche Ausnahmetatbestände (vgl. Art. 6 StG). Für die übertragende Gesellschaft ist eine Kapitaleinlage mit Bezug auf die stillen Reserven steuerneutral, sofern die Übertragung zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten erfolgt. Erfolgt die Übertragung in einem Verhältnis, wo die übertragende Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt ist (von oben nach unten), unter diesen Werten liegt

³⁵ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, KS ESTV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 4.1.

³⁶ Vgl. EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Umstrukturierungen, KS Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.1.2.3.6.

³⁷ Bundesgesetz über die Stempelabgaben vom 27. Juni 1973, SR 641.10, Stand: 28. Dezember 2012 (StG).

für Steuerzwecke eine sog. verdeckte Kapitaleinlage vor. Davon abzugrenzen ist die verdeckte Gewinnausschüttung, bei welcher die Übertragung ebenfalls unter den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten erfolgt, jedoch nicht von oben nach unten, sondern von unten nach oben. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind jedoch für das Kapitaleinlageprinzip nicht von Bedeutung. Gleiches gilt für die Übertragung von Vermögenswerten unter Schwestergesellschaften. Solche Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften qualifizieren nicht als Kapitaleinlage, sondern allenfalls als Gewinnausschüttung.³⁸



Eine Zuweisung an die Reserven aus Kapitaleinlagen ist nur möglich für Einlagen, die von den Inhabern der Beteiligungsrechte nach dem 31. Dezember 1996 geleistet worden sind. Ist eine Zuweisung an die Reserven aus Kapitaleinlagen möglich, ist die Rückzahlung steuerneutral, sofern die Reserven aus Kapitaleinlagen gesondert ausgewiesen werden. Die Einlage ist mit Blick auf die Ausnahmetatbestände im StG für Umstrukturierungen allenfalls steuerneutral (vgl. Art. 6 StG).

³⁸ EIDGENÖSSISCHE STEUERVERWALTUNG, Kreisschreiben Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 2.2.1.