

Das neue Kreisschreiben betreffend Umstrukturierungen

Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV vom 1.2.2022

Stefan Oesterhelt/Susanne Schreiber



*Stefan Oesterhelt, LL.M.,
Rechtsanwalt, dipl. Steuer-
experte, Partner bei
Homburger AG, Zürich*



*Susanne Schreiber,
dipl. Steuerexpertin,
Rechtsanwältin (D),
Steuerberaterin, Partnerin
bei Bär & Karrer AG, Zürich*

Mit der Neuauflage des Kreisschreibens Nr. 5 (nunmehr Nr. 5a) der ESTV betreffend Umstrukturierungen wird die umfangreichste und wohl wichtigste Praxisanweisung der ESTV umfassend revidiert. Die Revision war aufgrund zahlreicher Gesetzesänderungen – nicht zuletzt der Einführung des Kapitaleinlageprinzips im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II – überfällig. Neben Gesetzesnovellen galt es auch, die seither ergangene höchstrichterliche Rechtsprechung zu berücksichtigen – besonders hervorzuheben ist hier das Leiturteil des Bundesgerichts zur Holdingsspaltung. Die ESTV nahm die Totalrevision des Kreisschreibens aber auch zum Anlass, viele Präzisierungen vorzunehmen und in gewissen Punkten auch Änderungen der Verwaltungspraxis zu kommunizieren. Der Publikation des Kreisschreibens Nr. 5a ist ein umfangreiches Vernehmlassungsverfahren vorausgegangen, aus dem die ESTV zahlreiche Anregungen übernommen hat. Die bereits hohe Qualität des Kreisschreibens Nr. 5 vom 1.6.2004 wurde mit der Neuauflage noch gesteigert, wobei der stringente Aufbau des bisherigen Kreisschreibens, welches aufgrund seines Umfangs inoffiziell auch als Kreisbuch bezeichnet wird, beibehalten wurde. Mit dem vorliegenden Beitrag werden die Änderungen im Kreisschreiben betreffend Umstrukturierungen erläutert und hin und wieder auch kritisch hinterfragt. Dabei wird teilweise auch darauf hingewiesen, welche Anliegen der Beratungsbranche im Kreisschreiben nicht umgesetzt wurden.

Avec la nouvelle version de la circulaire n° 5 (désormais n° 5a) de l'AFC concernant les restructurations, l'instruction pratique la plus vaste et probablement la plus importante de l'AFC est entièrement révisée. Cette révision était attendue depuis longtemps en raison de nombreux changements législatifs, notamment de l'introduction du principe de l'apport de capital dans le cadre de la réforme de l'imposition des entreprises II. En plus des modifications législatives, il s'agissait également de tenir compte de la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue depuis lors – en particulier de l'arrêt topique sur la scission des sociétés holding. L'AFC a également profité de la révision totale de la circulaire pour apporter de nombreuses précisions et, sur certains points, communiquer des modifications de la pratique administrative. La publication de la circulaire n° 5a a été précédée d'une vaste procédure de consultation, dont l'AFC a repris de nombreuses suggestions. La qualité déjà élevée de la circulaire n° 5 du 1.6.2004 a encore été améliorée avec la nouvelle édition, tout en conservant la structure rigoureuse de l'ancienne circulaire qui, en raison de son volume, est aussi officieusement appelée livre circulaire. Le présent article explique les modifications apportées à la circulaire concernant les restructurations et les soumet parfois à une analyse critique. Il met aussi en exergue les demandes issues du secteur du conseil qui n'ont pas été prises en compte dans la circulaire.

Inhalt

1	Einleitung	5	5	Quasifusion	15
2	Allgemeine Grundlagen	5	5.1	Verhältnis zur Transponierung	15
2.1	Begriff der Umstrukturierung	5	5.2	Quasifusion mit zeitnaher Absorption	16
2.2	Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen	6	5.3	Emissionsabgabe bei zeitnaher Veräusserung	16
2.3	Einführung des Kapitaleinlageprinzips	6	5.4	Umsatzabgabe	16
2.4	Senkung der Beteiligungsquote von 20 % auf 10 %	7	5.5	Kapitaleinlagereserven bei einer Quasifusion	17
2.5	Teilbesteuerung (Art. 18b DBG)	7	6	Umwandlung	17
2.6	Art. 61b DBG	7	6.1	Umwandlung als Rechtsformwechsel und als übertragende Umwandlung	17
2.7	Goodwill	8	6.2	Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person	17
2.8	Rückwirkende Umstrukturierung ohne Handelsregister-eintragung	8	6.3	Umwandlung eines steuerbefreiten Rechtsträgers	18
2.9	Mehrwertsteuer	9	6.4	Teilumwandlung in eine Personenunternehmung	18
3	Personenunternehmungen	9	7	Spaltung	18
3.1	Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG)	9	7.1	Begriff der Spaltung	18
3.2	Übertragung von Vermögenswerten auf eine juristische Person (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG)	10	7.2	Holdingspaltung	19
3.2.1	Betriebsbegriff von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG	10	7.2.1	Holdingbetrieb	19
3.2.2	Privatentnahme	10	7.2.2	Operativer Betrieb	20
3.2.3	Anteile der aufnehmenden juristischen Person im Geschäftsvermögen	10	7.3	Emigrationsspaltung	21
3.2.4	Sperrfrist von Art. 19 Abs. 2 DBG	11	7.4	Modifizierte Dreieckstheorie	21
3.2.5	Überpreisliche Einlage	11	7.5	Abrechnung bei nicht gewinnsteuerneutraler Spaltung	21
3.3	Austausch von Beteiligungsrechten (Art. 19 Abs. 1 lit. c DBG)	11	7.6	Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert	22
4	Fusion	11	7.7	Problematik der umgekehrten Massgeblichkeit	22
4.1	Indirekte Totalliquidation	11	8	Ausgliederung	23
4.2	Dynamische Betrachtungsweise betreffend Vorjahresverluste	12	8.1	Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert	23
4.3	Verlustübernahme bei Sanierungen	12	8.2	Sperrfrist von Art. 61 Abs. 2 DBG	23
4.4	Verwendung eigener Beteiligungsrechte	13	8.3	Emissionsabgabe bei Verletzung der Sperrfrist	23
4.5	50:50-Praxis für KER-Ausschüttungen von an einer Schweizer Börse kotierten Gesellschaften	13	8.4	Zulässiger Nennwert	23
4.6	Triangular Squeeze-out-Merger	13	8.5	Beteiligungsausgliederung	24
4.7	Immigrationsfusion	14	8.5.1	Beteiligungsquote von 10 %	24
4.8	Emigrationsfusion	14	8.5.2	Gewinnsteuerwerte, Gestehungskosten und Haltedauer	24
4.9	Sanierungsfusion	14	8.5.3	Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände	24
4.10	Upstream-Merger	14	8.5.4	Beteiligungsausgliederung mit zeitnaher Absorption	25
4.11	Reverse Merger	15	8.6	Art. 62 Abs. 4 DBG	25

9 Konzernübertragung	25	9.5 Sperrfrist bei der Emissionsabgabe	26
9.1 Übertragungen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften	25	9.6 Umsatzabgabe	27
9.2 Gewinnsteuerwerte, Gestehungskosten und Haltedauer	26	10 Übergangsrechtliche Aspekte	28
9.3 Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert	26	Literatur	28
9.4 Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft	26	Rechtsquellen	29
		Praxisanweisungen	30

1 Einleitung

Das Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1.6.2004 ist seinerzeit einen Monat vor Inkrafttreten des Fusionsgesetzes erschienen und hat einen äusserst wichtigen Beitrag zur Praxisvereinheitlichung geleistet. Es überzeugt auch heute noch durch den stringenten Aufbau, die hohe Qualität der steuerrechtlichen Lösungen und die technische Präzision.

In den seither vergangenen mehr als 15 Jahren gab es aber wichtige Gesetzesänderungen, welche eine Überarbeitung notwendig machten. An erster Stelle ist dabei sicherlich die Einführung des Kapitaleinlageprinzips im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II zu nennen. Auch die Senkung der Beteiligungsquote beim Beteiligungsabzug (Art. 69/70 DBG) hat Auswirkungen auf das Umstrukturierungsrecht. Sodann hat auch die STAF einen gewissen Einfluss auf das Kreisschreiben Nr. 5. Schliesslich wurden einzelne vom Kreisschreiben Nr. 5 getroffene Lösungen durch höchstrichterliche Entscheide derogiert. Und natürlich hat sich die Verwaltungspraxis auch in verschiedenen Bereichen weiterentwickelt.

All dies hat die ESTV zu einer Neuauflage des Kreisschreibens betreffend Umstrukturierungen veranlasst. Neben den materiellen Änderungen hat man die Neuauflage auch dazu verwendet, zahlreiche redaktionelle Anpassungen vorzunehmen. Die ESTV hat vor der Finalisierung des neuen Kreisschreibens Nr. 5a (KS 5a) ein umfangreiches Vernehmlassungsverfahren mit Vertretern von kantonalen Steuerbehörden, der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) wie auch von verschiedenen Interessengruppen durchgeführt.¹ Dabei wurden von der ESTV zahlreiche Anregungen umgesetzt. Ziel des vorliegenden Beitrags ist es, einen Überblick über die materiellen Änderungen zu geben und diese zu würdigen.

1 Die Stellungnahme von EXPERTsuisse vom 24.6.2021 im Vernehmlassungsverfahren zum KS 5a ist auf der Webseite von EXPERTsuisse publiziert.

2 Allgemeine Grundlagen

2.1 Begriff der Umstrukturierung

In Ziff. 2.1 KS 5a werden die zivilrechtlichen Grundlagen von Umstrukturierungen dargestellt. An verschiedenen Stellen² im KS 5a wird neu klargestellt, dass auch zivilrechtliche Vorgänge, die nicht im FusG geregelt sind, eine steuerneutrale Umstrukturierung darstellen können. Diese Klarstellung ist wichtig, weil das Urteil des Bundesgerichts vom 8.10.2018³ in dieser Hinsicht gewisse Fragezeichen aufgeworfen hat.⁴ Mithin gilt weiterhin der Grundsatz, dass die steuerrechtliche Beurteilung in der Regel nicht davon abhängt, auf welche Art und Weise eine Umstrukturierung zivilrechtlich umgesetzt wurde. Entscheidend ist das wirtschaftliche Resultat, das mit einer Umstrukturierung erzielt wird.

Dies gilt freilich nur dann und insoweit, als tatsächlich eine steuerneutrale Umstrukturierung vorliegt. Bei nicht oder nicht vollständig steuerneutralen Umstrukturierungen kann die zivilrechtliche Umsetzung durchaus einen Einfluss auf die steuerrechtliche Beurteilung haben.⁵ Dies gilt insbesondere für Rechtsverkehrssteuern wie die Emissionsabgabe und die Umsatzabgabe. Auch die Frage, ob Kapitaleinlagereserven (KER) gebildet werden können, hängt von der zivilrechtlichen Umsetzung einer (nicht steuerneutralen) Umstrukturierung sowie aus Sicht

2 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.1 und 2.2.2.

3 BGer 8.10.2018, 2C_503/2017 = StR 2018, 950 ff.

4 Das Bundesgericht hat im Urteil vom 8.10.2018 (2C_503/2017) (vorfrageweise) entschieden, dass eine «Umstrukturierung» iSv Art. 8 Abs. 3 StHG nur dann vorliegt, wenn diese zivilrechtlich in einer im FusG geregelten Form durchgeführt wird (kritisch hierzu OESTERHELT, In vino veritas [non semper est], 922 ff.). Im späteren Urteil vom 14.4.2021 (2C_564/2020) hat das Bundesgericht diese Aussage erfreulicherweise wieder revidiert (vgl. hierzu OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 [Teil 1], 259 ff.).

5 Vgl. eingehend OESTERHELT/SCHREIBER, Nicht steuerneutrale Spaltungen, 14 ff. (mit Bezug auf die unterschiedliche Behandlung nicht steuerneutraler einstufiger und zweistufiger Spaltungen).

der ESTV auch stets von der entsprechenden handelsrechtlichen Verbuchung ab.⁶

2.2 Teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen

Das KS 5a stellt klar, dass für die Zwecke der Einkommens- und Gewinnsteuern stille Reserven auch bloss teilweise übertragen werden können. Mit anderen Worten setzt die Anwendung der Umstrukturierungstatbestände von Art. 19 und 61 DBG nicht voraus, dass eine Umstrukturierung zum Gewinnsteuerwert vorgenommen werden muss. Vielmehr sind auch teilweise steuerneutrale Übertragungen möglich.⁷ Dies ist auch folgerichtig, da die Übertragung zum Gewinnsteuerwert richtigerweise keine Tatbestandsvoraussetzung, sondern die Rechtsfolge von Art. 19 und 61 DBG ist.⁸ Während die ESTV hier früher eine andere Position vertreten hatte,⁹ werden solche teilweise steuerneutrale Umstrukturierungen inzwischen seit einigen Jahren akzeptiert.¹⁰ Die Klarstellung im Kreisschreiben, dass die übertragenen stillen Reserven nicht besteuert werden,¹¹ ist daher zu begrüssen.

In Bezug auf die Übernahme der Haltedauer an Beteiligungen bei nur teilweise steuerneutralen Umstrukturierungen wird im KS 5a die Auffassung vertreten, dass die Haltedauer bei nicht vollständig einkommens- bzw. gewinnsteuerneutraler Umstrukturierung neu beginnt. Die von den Autoren vertretene Auffassung, dass die Haltedauer wie die «Funktion» bei der Behandlung von Alt- und Neubeteiligungen entsprechend übergeht und nach Verkehrswert zugeordnet wird,¹² wurde abgelehnt und konsequenterweise wurde nicht nur (mangels Relevanz) der Verweis auf Alt- und Neubeteiligungen, sondern auch der Begriff der Funktion von Beteiligungen gestrichen. Aus steuersystematischer Sicht wäre die Aufteilung der Haltedauer der übertragenen Beteiligungen zutreffend.

Gerade bei Beteiligungen lässt sich in der Praxis auch ohne diese Auffassung wohl eine Aufteilung pro Beteiligungsrecht finden:

Beispiel: Die A AG hält 100 % der Anteile (100 Aktien) an der B AG (Gewinnsteuerwert = Gestehungskosten = 100, Verkehrswert 300) seit über zwölf Monaten. Sie verkauft am 1.1.2022 die Anteile teilweise steuerneutral an die inländische Schwwestergesellschaft S AG (konzerninterne Übertragung, Art. 61 Abs. 3 DBG) zum Wert von 200. Von den stillen Reserven von gesamt 200 (300 – 100) werden somit 100 aufgedeckt; der Gewinn von 100 unterliegt bei der A AG dem Beteiligungsabzug. Die übrigen stillen Reserven von 100 gehen steuerneutral auf die S AG über.

Gemäss KS 5a beginnt für die S AG für die Anteile an der B AG eine neue Haltedauer, sodass die S AG bei Verkauf der B AG innerhalb von zwölf Monaten, vor dem 1.1.2023, die stillen Reserven von 100 (zzgl. weiterer, in der Zwischenzeit entstandener stiller Reserven) versteuern muss. Hätte die A AG die Anteile an der B AG dagegen vollständig zum Verkehrswert von 300 an die S AG verkauft, hätte die A AG vom Beteiligungsabzug auf den gesamten stillen Reserven profitiert. Bei der S AG hätte eine neue Haltedauer begonnen; allerdings wäre davon nur der Wertzuwachs nach Erwerb am 1.1.2022 erfasst.

U. E. müsste die Haltedauer anteilig übertragbar sein, d. h., wenn hier 50 % der stillen Reserven übertragen werden, würde für 50 % der Anteile an der B AG die Haltedauer fortbestehen. Im Ergebnis lässt sich die Besteuerung bei zeitnahe Verkauf durch die S AG verhindern, indem der Verkauf der Aktien an der B AG aufgeteilt wird: 50 Aktien werden zum Verkehrswert von 150 verkauft und 50 Aktien zum Gewinnsteuerwert von 50. Für die letzteren 50 Aktien läuft die Haltedauer aufgrund vollständig steuerneutraler Übertragung weiter. Für die anderen 50 Aktien beginnt eine neue Haltedauer; jedoch wird der Wertzuwachs innert zwölf Monaten in der Regel beschränkt sein. Wichtig bei dieser Aufteilung ist, dass jeweils eine qualifizierende Beteiligung (je 10 %) übertragen wird. Würde die A AG insgesamt nur 10 % an der B AG halten, käme diese Lösung nicht in Betracht, da der Beteiligungsabzug auf die Übertragung von 5 % zum Verkehrswert nicht anwendbar ist. In diesem Fall müsste die S AG somit nach KS 5a mit einem Verkauf der B AG zwölf Monate warten, um vom Beteiligungsabzug profitieren zu können.

Keine Bedeutungen haben die Gewinnsteuerwerte für die Verrechnungssteuer und die Stempelabgaben (ausser für die Höhe der zu bildenden KER bzw. des zu bildenden Nennwerts bei einer Einlage). Konsequenterweise wird im KS 5a mit Bezug auf den Umstrukturierungstatbestand für die Verrechnungssteuer (Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG), die Emissionsabgabe (Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG und Art. 9 Abs. 1 lit. e StG) sowie die Umsatzabgabe (Art. 14 Abs. 1 lit. i und j StG) die Fortführung der Gewinnsteuerwerte nicht vorausgesetzt.¹³ Dies gilt auch dann, wenn – wie in Art. 14 Abs. 1 lit. j StG – der Steuerbefreiungstatbestand direkt auf den Umstrukturierungstatbestand von Art. 61 DBG verweist.

2.3 Einführung des Kapitaleinlageprinzips

Mit dem Inkrafttreten der Unternehmenssteuerreform II wurde am 1.1.2011 das sogenannte Kapitaleinlageprinzip eingeführt. Art. 20 Abs. 3 DBG sowie Art. 5 Abs. 1^{ter}

6 So können bei der Umwandlung einer Stiftung, eines Vereins oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nur dann KER gebildet werden, wenn es sich um eine indirekte Umwandlung handelt (KS 5a, Ziff. 4.2.5.3).

7 D. h. eine Übertragung zu einem Wert, welcher zwischen Verkehrswert und Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert liegt. Dabei können im Umfang der Differenz zwischen Übertragungswert und Einkommens- bzw. Gewinnsteuerwert stille Reserven übertragen werden. Zudem hat die (teilweise) Realisation der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer keinen Einfluss auf andere Steuerarten (z. B. Stempelabgaben, Verrechnungssteuer, Grundstückgewinnsteuer oder Handänderungssteuern).

8 Vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, Teilweise steuerneutrale Spaltungen, 111.

9 Vgl. OESTERHELT/DEISS, Entwicklungen im Bereich Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, Folie 29.

10 OESTERHELT/SCHREIBER, Teilweise steuerneutrale Spaltungen, 111.

11 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.1 und 2.2.2.

12 Vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, Teilweise steuerneutrale Spaltungen, 118.

13 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 2.3, 2.4.1 und 2.4.2.

VStG stellen klar, dass die Rückzahlung von Kapitaleinlagen gleich zu behandeln ist wie die Rückzahlung von Grund- oder Stammkapital. Für an einer schweizerischen Börse kotierte inländische Gesellschaften wurde das Prinzip mit dem Inkrafttreten der STAF am 1.1.2020 zeitlich relativiert.¹⁴

Die Konsequenzen der Einführung des Kapitaleinlageprinzips (sowie der Einschränkungen im Rahmen der STAF) werden bereits im KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip eingehend dargestellt. Die Neuauflage des Kreisschreibens betreffend Umstrukturierungen wurde nun dazu genutzt, diese Änderungen auch ins KS 5a zu übernehmen. Grundsätzlich werden Kapitaleinlagereserven im KS 5a mit dem Grund- bzw. Stammkapital gleichgesetzt, sofern nicht die Spezialregeln der STAF für börsenkotierte Gesellschaften zur Anwendung gelangen.¹⁵ Somit kann eine Zunahme von Nennwert grundsätzlich durch eine korrespondierende Abnahme von Kapitaleinlagereserven kompensiert werden, ohne dass dies Steuerfolgen nach sich zieht. Eine Zunahme von Kapitaleinlagereserven führt hingegen (mangels gesetzlicher Grundlage) nicht zu Einkommenssteuer- bzw. Verrechnungssteuerfolgen, sondern dazu, dass die Kapitaleinlagereserven von der ESTV im überschüssenden Umfang nicht anerkannt werden.

2.4 Senkung der Beteiligungsquote von 20 % auf 10 %

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde auch die Beteiligungsquote für den Beteiligungsabzug (Art. 69/70 DBG) von 20 % auf 10 % gesenkt. Dasselbe gilt für die Ersatzbeschaffung von Beteiligungen iSv Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG. Dies hat Auswirkungen auf das Umstrukturierungsrecht. Da Art. 14 Abs. 1 lit. j, 1. Halbsatz StG direkt auf Art. 64 Abs. 1^{bis} DBG verweist, gilt dort seit dem 1.1.2011 ebenfalls die Beteiligungsquote von 10 %.¹⁶

Der Umstrukturierungstatbestand der Beteiligungsausgliederung ist im DBG und StHG nicht explizit verankert. Er wird vielmehr systematisch aus dem Beteiligungsabzug abgeleitet. Konsequenterweise ist diesbezüglich seit dem 1.1.2011 (auch für Zwecke der Emissions- und Umsatzabgabe) ebenfalls von einer Beteiligungsquote von

10 % auszugehen.¹⁷ Dies wird nunmehr im KS 5a klar gestellt.

Bei der Ausgliederung iSv Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG (Betrieb, Teilbetrieb, betriebliches Anlagevermögen) sowie der konzerninternen Übertragung iSv Art. 61 Abs. 3 DBG wurde die Beteiligungsquote hingegen nicht von 20 % auf 10 % gesenkt. Bei der Definition der Tochtergesellschaft in Art. 61 DBG bleibt es bei der Quote von 20 %.¹⁸ Analoges gilt für den Umsatzabgabebefreiungstatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. j, 2. Halbsatz StG. Ob es sich dabei um einen bewussten Entscheid des Gesetzgebers oder um ein gesetzgeberisches Versehen handelt, kann nicht mit Sicherheit gesagt werden. Die ESTV hält im KS 5a bei diesen Tatbeständen an der Beteiligungsquote von 20 % fest. Im Lichte des eindeutigen Gesetzeswortlauts ist dies letztlich wohl auch sachgerecht.¹⁹

2.5 Teilbesteuerung (Art. 18b DBG)

Mit der Unternehmenssteuerreform II wurde in Art. 18b DBG auch eine privilegierte Besteuerung für Dividenden aus qualifizierten Beteiligungen im Geschäftsvermögen sowie für Kapitalgewinne aus qualifizierten Beteiligungen für natürliche Personen eingeführt (Teilbesteuerung). Die steuerfreie Quote wurde im Rahmen der STAF von 50 % auf 30 % reduziert. Diese ist nicht nur auf ordentliche Dividenden, sondern auch auf geldwerte Leistungen anwendbar.²⁰ Somit werden Erträge aus nicht oder nicht vollständig einkommenssteuerneutralen Umstrukturierungen nach Massgabe von Art. 18b DBG besteuert, wenn die Beteiligungsquote von 10 % sowie bei Veräusserungsgewinnen zudem die Haltedauer von einem Jahr erfüllt ist. Dies wird im KS 5a nun klargestellt.²¹

2.6 Art. 61b DBG

Mit der STAF wurden nicht nur der Zuzug (Art. 61a DBG), sondern auch der Wegzug bzw. die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte und der Übergang zu einer Steuerbefreiung als Beendigung der Steuerpflicht (Art. 61b Abs. 2 DBG) definiert.

Im KS 5a wird für die fiskalische Verknüpfung als Voraussetzung für die steuerneutrale Umstrukturierung bzw. die steuersystematische Realisation neu auf Art. 61b DBG verwiesen. Materiell hat sich dadurch nichts verän-

14 Vgl. OESTERHELT, Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip, 867 ff.

15 Eine Ausnahme findet sich mit Bezug auf die Emissionsabgabe in Ziff. 4.4.1.4 KS 5a, welche die Höhe des maximal zulässigen neuen Grund- bzw. Stammkapitals festlegt (vgl. dazu unten Abschn. 8.3), da für Zwecke der Emissionsabgabe nur die Unterscheidung zwischen Nennwert und Reserven, egal ob dies KER oder übrige Reserven sind, relevant ist.

16 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 2.4.2.

17 ESTV, 6.2.2012, in: Praxis der Bundessteuern, Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG, 4a Spaltung, Nr. 7.

18 KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.3.

19 A. A. TEUSCHER, Konzerninterne Vermögensübertragung – quo vadis?, 210 f.

20 VON AH, Art. 18b DBG N 37 ff.

21 KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.1.

dert, sofern der Tatbestand «Verlegung von Funktionen ins Ausland» mit Augenmass angewendet wird. Während Vermögenswerte (z. B. des betrieblichen Anlagevermögens für die konzerninterne Übertragung) und Betriebsstätten sowie Geschäftsbetriebe bereits bisher verwendete Begriffe im Rahmen von Umstrukturierungen waren, steht der in Art. 61b DBG erwähnte Begriff der «Funktion» etwas quer im Raum. Hier stellt sich die Frage, ob auch die Übertragung von Funktionen zwischen inländischen Gesellschaften unter die Umstrukturierungstatbestände von Art. 61 DBG subsumiert werden kann.

Art. 61 DBG hat im Rahmen der STAF keine Änderung erfahren. Mithin wurde die Bestimmung nicht auf die Übertragung von Funktionen ausgedehnt. Ob das ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers oder vielmehr ein gesetzgeberisches Versehen ist, kann den Materialien nicht entnommen werden. Auf dem Auslegungsweg könnte die Übertragung von Funktionen durch eine dynamische Interpretation des Begriffs des «Teilbetriebs» in den Geltungsbereich von Art. 61 DBG gebracht werden.²² Davon losgelöst stellt sich die Frage, ob bei einer Übertragung von «Funktionen» der Umstrukturierungstatbestand von Art. 61 DBG überhaupt angerufen werden muss. Es ist nämlich fraglich, ob überhaupt eine hinreichende gesetzliche Grundlage für die Erhebung der Gewinnsteuer bei einer blossen Verlagerung von Funktionen innerhalb der Schweiz besteht. Der Wortlaut von Art. 61b DBG weist vielmehr darauf hin, dass dies eben nur für das grenzüberschreitende Verhältnis gelten soll.

2.7 Goodwill

Bislang wurde die Abschreibungsdauer von Goodwill, welcher die Folge der Realisation stiller Reserven einer nicht steuerneutralen Umstrukturierung ist, auf fünf Jahre festgelegt.²³

Im KS 5a wurde die starre Frist von fünf Jahren aufgegeben. Für die Abschreibung des steuerbilanziell erfassten Goodwills gelten daher die allgemeinen steuerlichen Abschreibungssätze gemäss Merkblatt A der ESTV. Art. 61a Abs. 4 DBG sieht eine Abschreibung innert zehn Jahren vor. Die Flexibilisierung und Möglichkeit einer Abschreibung über mehr als fünf Jahre ist – auch angesichts der siebenjährigen Verlustverrechnungsperiode – zu begrüssen.

2.8 Rückwirkende Umstrukturierung ohne Handelsregistereintrag

Gemäss KS 5 war eine rückwirkende Umstrukturierung nur möglich, wenn die Anmeldung beim Handelsregister innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der relevanten Bilanz (Übernahme-, Spaltungs-, Fusionsbilanz etc.) erfolgte und ohne Weiterungen zum Eintrag führte.²⁴ Diese Regel führte immer dann zu keinem sachgerechten Ergebnis, wenn eine Umstrukturierung nicht mit einem Eintrag im Handelsregister verbunden war. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn Vermögenswerte (auf dem Weg der Singularsukzession) auf eine bestehende Gesellschaft übertragen werden.

Richtigerweise wird deshalb in Ziff. 3.2.3.1 KS 5a neu klargestellt, dass in einem solchen Fall eine Rückwirkung von maximal sechs Monaten nach dem vereinbarten Stichtag möglich ist. Eine allfällige Sperrfrist²⁵ beginnt hingegen nach wie vor mit dem Datum der Eigentumsübertragung zu laufen.

Diese Ergänzung im KS 5a ist zu begrüssen. Sie unterstreicht die Position (siehe oben Abschn. 2.1), wonach eine Umstrukturierung nicht notwendigerweise nach FusG, sondern auch auf andere zivilrechtliche Wege und somit auch ohne Handelsregistereintrag erfolgen kann. Aus Zeitgründen sowie aus Gründen der Diskretion erhält im Rechtsalltag eine Umstrukturierung ohne Handelsregistereintrag (z. B. Singularsukzession) gegenüber einer mit einem Handelsregistereintrag verbundenen Umstrukturierung (z. B. Universalsukzession oder partielle Universalsukzession iSv Art. 69 FusG) oftmals den Vortzug.²⁶

Dass auch hier die Verwendung der Übertragungsbilanz zum 31.12. bei Übertragung des Betriebs bis zum 30.6. des Folgejahres mit gewinnsteuerlicher Rückwirkung auf den 1.1. möglich sein muss, ist angesichts der Aussage, dass die zivilrechtliche Umsetzung für die Anerkennung einer steuerneutralen Umstrukturierung irrelevant ist, nur folgerichtig.

Dieses Prinzip ist an den verschiedenen Stellen im KS 5a ergänzt worden.²⁷ Allein bei der Fusion wurde es nicht

22 In diesem Sinne auch AREGGER/SCHREIBER, Steuerfragen bei juristischen Personen als Verkäufer, Folie 15.

23 Vgl. etwa KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 3.1.2.2, mit Bezug auf die Abschreibung von Goodwill bei Ausgleichszahlungen bei einer Fusion iSv Art. 19 DBG.

24 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 3.2.3.1.

25 Eine Sperrfrist ist in Art. 19 Abs. 2 DBG sowie in Art. 61 Abs. 2 und 4 DBG vorgesehen.

26 Beispielsweise wird eine Spaltung durch Einlage der Vermögenswerte (Betrieb oder Teilbetrieb) in die Reserven (Agio) einer bereits existierenden Tochtergesellschaft mit anschließender Ausschüttung der Anteile der Tochtergesellschaft durchgeführt (zweistufige Spaltung). Auch bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft werden die Vermögenswerte des Einzelunternehmens regelmässig auf eine bestehende Kapitalgesellschaft übertragen, ohne dass es bei dieser zu einer Kapitalerhöhung kommt.

27 Vgl. bspw. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 3.2.3.1.

aufgenommen, wohl vor dem Hintergrund, dass diese in der Regel auf dem Weg der Universalsukzession (Fusion iSv Art. 3 FusG) und mit Handelsregistereintrag vorgenommen wird. Da gemäss KS 5a jedoch ausdrücklich auch eine unechte Fusion (Übertragung sämtlicher Vermögenswerte mit anschliessender Liquidation) steuerneutral möglich ist,²⁸ muss für diese auch eine Übertragung mit Rückwirkung ohne Handelsregistereintragung zulässig sein. Zwar setzt auch eine unechte Fusion die Liquidation des übertragenden Rechtsträgers voraus. Der Liquidationsvorgang dauert aber regelmässig länger als sechs Monate, sodass auch hier auf den Zeitpunkt der Eigentumsübertragung (Verfügungsgeschäft) abzustellen ist.

Beispiel: Am 28.6. werden sämtliche Vermögenswerte der X. AG auf die bereits bestehende Y. AG (mit Wirkung per 1.1.) übertragen und in der Folge wird mit der Liquidation der X. AG begonnen. Die X. AG wird schliesslich am 15.12. im Handelsregister gelöscht.

Obwohl zwischen der Löschung der X. AG im Handelsregister (15.12.) und dem vereinbarten Stichtag (1.1.) mehr als sechs Monate verstrichen sind, liegt eine steuerneutrale (unechte) Fusion iSv Art. 61 Abs. 1 DBG vor. Die relevante Übertragung sämtlicher Vermögenswerte ist innerhalb von sechs Monaten (am 28.6.) nach dem 31.12. erfolgt.

2.9 Mehrwertsteuer

Die Mehrwertsteuer ist wie bisher nur in der Einleitung in Ziff. 2.5 behandelt. Neu wird dort das obligatorische Meldeverfahren bei Umstrukturierungen näher erläutert und auf die Übernahme des Verwendungsgrads des Verkäufers für die Vorsteuerquote hingewiesen. Die Unterscheidung zwischen dem Unternehmerbegriff im Recht der Mehrwertsteuer und dem für Umstrukturierungen nach Art. 19 und 61 DBG relevanten Begriff des Betriebs bzw. Teilbetriebs wurde im KS 5a nicht aufgenommen. Dies wird Gegenstand der Spezialpublikationen der Mehrwertsteuer sein, welche sich derzeit in Überarbeitung befinden.

Die Steuersukzession, die aufgrund des Urteils des Bundesgerichts²⁹ auf Teilübertragungen (partielle Steuersukzession) ausgedehnt und mit Praxismitteilung der ESTV bei Teilübertragungen auf Transaktionen zwischen nahestehenden Personen beschränkt wurde³⁰ und zu zahlreichen Diskussionen sowie offenen Fragen in der Praxis führte, wird nicht weiter erläutert. Da auch dies Thema der Praxismitteilungen der ESTV im Bereich MWST ist und weitere Entwicklungen nicht ausgeschlossen sind, ist es verständlich, dass diese Fragen im KS 5a nicht weiter adressiert wurden.

Interessanterweise wurde aber die Problematik der Steuersukzession auch nicht in Bezug auf die vom KS 5a behandelten Steuern (direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer etc.) adressiert, sondern der Begriff der Steuersukzession wurde nur in Ziff. 2.5 bei der Mehrwertsteuer erwähnt. Eine Klarstellung – insbesondere nach dem Bundesgerichtsurteil zur Mehrwertsteuer – wäre wünschenswert gewesen, z. B. in Bezug auf Art. 54 Abs. 3 DBG, der vom Wortlaut («Überträgt eine juristische Person Aktiven und Passiven auf eine andere juristische Person, so sind die von ihr geschuldeten Steuern von der übernehmenden juristischen Person zu entrichten.») eine extensive Steuersukzession vermuten lassen würde.³¹

3 Personenunternehmungen

Im Bereich der Umstrukturierung von Personenunternehmungen wurden – neben den oben unter Abschn. 2 bereits dargestellten Änderungen – in erster Linie die neue Rechtsprechung zum Betrieb eines Liegenschaftsverwalters und die im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführte Teilbesteuerung im Geschäftsvermögen aufgenommen.

3.1 Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung (Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG)

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine unabhängige Personenunternehmung stellt gemäss Auffassung der ESTV einen Realisationstatbestand dar. Neu wird in Ziff. 3.1.2.1 KS 5a klargestellt, dass eine «unabhängige Personenunternehmung» immer dann vorliegt, wenn die übertragenden Personen nach der Übertragung an dieser Personenunternehmung nicht beteiligt sind.

Ob der Ausschluss der Übertragung von Vermögenswerten auf eine unabhängige Personenunternehmung vom Anwendungsbereich der steuerneutralen Umstrukturierung iSv Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG in dieser Absolutheit sachgerecht ist, darf hingegen bezweifelt werden. Der Wortlaut der Bestimmung legt eine solche Einschränkung nicht nahe.³²

28 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.2.1.1, 4.1.2.1.6.

29 BGE 146 II 73.

30 MWST-Info 11 Meldeverfahren, Ziff. 5.4.

31 Vgl. EXPERTsuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004, Ziff. 2.2.2; hierzu und zur einschränkenden Auslegung nach herrschender Lehre, OESTERHELT/SCHREIBER, Art. 54 DBG N 40 ff.

32 Wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb auf eine unabhängige Personenunternehmung (z. B. im Rahmen der Familiennachfolge oder der Übertragung eines Einzelunternehmens der Mutter auf ihre Tochter) übertragen wird und daher die fiskalische Verknüpfung mit dem Unternehmen erhalten bleibt, sollte u. E. eine steuerneutrale Umstrukturierung iSv Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG möglich sein.

Gefordert wird in Ziff. 3.1.2.1 KS 5a eine «Beteiligung» der übertragenden Personen an der aufnehmenden Personengesellschaft. Eine Mindestbeteiligungsquote oder Beteiligung sämtlicher übertragender Personen wird nicht vorausgesetzt. Mithin ist diese Bedingung auch durch eine geringfügige Beteiligung und ohne Mindesthaltedauer erfüllt.

3.2 Übertragung von Vermögenswerten auf eine juristische Person (Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG)

3.2.1 Betriebsbegriff von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG

Das Bundesgericht hat im BGE 142 II 383 vom 24.5.2016 entschieden, dass der von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG verwendete Begriff des Betriebs bzw. Teilbetriebs enger zu verstehen sei als der Begriff der selbständigen Erwerbstätigkeit.

Für den gewerbmässigen Liegenschaftenverwalter bedeutet dies, dass eine steuerneutrale Umstrukturierung nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG nur dann möglich ist, wenn dieser über eine professionelle Immobilienbewirtschaftung verfügt. Dies wird nunmehr – unter Verweis auf den BGE 142 II 383 – in Ziff. 3.2.2.3 KS 5a klargestellt.

Im KS 5a wird dagegen die Frage, wann ein gewerbmässiger Liegenschaftenhändler die Voraussetzungen von Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG erfüllt, nicht explizit angesprochen. Die in Ziff. 3.2.2.3 KS 5a aufgestellten Kriterien (Vollzeitkraft für die Verwaltung der Immobilien etc.) sind für diesen Fall wenig passend. Ein höchstrichterliches Verdikt zu dieser Frage ist bislang ebenfalls nicht ergangen.

Zum Begriff des «Betriebs» iSv Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG bzw. Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG gab es im Vernehmlassungsverfahren seitens der Beratungsbranche diverse Änderungswünsche, da die bisherige (und aktuelle) Definition gerade den geänderten Tätigkeiten im Digitalisierungszeitalter nicht mehr vollständig gerecht wird. So bedarf es in hochautomatisierten Branchen wenig Personal. Das Abstellen auf das Verhältnis von Personalaufwand zu Ertrag könnte zur Frage führen, ob stets schon Ertrag vorliegen muss, um als Betrieb zu qualifizieren. Dies wäre eine ungewollte Einschränkung gerade für Start-ups oder bei forschungsintensiven Tätigkeiten, die erst nach Jahren zu Erträgen führen. Dass diese Tätigkeiten dennoch als Betrieb und somit für steuerneutrale Umstrukturierungen qualifizieren können, wurde mit der Streichung des Worts «nur» in Ziff. 3.2.2.3 («Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt *nur* dann vor, [...]») im Zuge des

Vernehmlassungsverfahrens³³ zum Ausdruck gebracht und im KS 5a demgemäss angepasst.

3.2.2 Privatentnahme

In Bezug auf die steuersystematische Realisation bei zurückbleibenden Vermögenswerten und einer Zwangsentnahme ins Privatvermögen wurde ebenfalls die neuere Rechtsprechung aufgenommen. Materiell ergibt sich keine Änderung, da das Bundesgericht entschieden hat, dass keine Privatentnahme vorliegt, wenn die zurückbleibenden Vermögenswerte weiterhin ganz oder überwiegend einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienen.³⁴ So erfolgt z. B. keine Privatentnahme von zurückgebliebenen Liegenschaften, die weiterhin der gewerbmässigen Liegenschaftenverwaltung oder dem Liegenschaftenshandel dienen. Es ist mithin nicht erforderlich, dass die zurückbleibenden Vermögenswerte das Betriebserfordernis erfüllen. Bereits die Weiterführung einer selbständigen Erwerbstätigkeit genügt, damit die Rechtsfolgen einer Privatentnahme dieser Vermögenswerte nicht eintreten.

3.2.3 Anteile der aufnehmenden juristischen Person im Geschäftsvermögen

Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG betrifft grundsätzlich die Überführung auf eine juristische Person, deren Anteilsrechte im Privatvermögen gehalten werden und somit später steuerfrei nach Art. 16 Abs. 3 DBG verkauft werden können. Werden die Anteile an der juristischen Person dagegen im Geschäftsvermögen gehalten, erfolgt keine Privatentnahme der Beteiligungsrechte. In diesem Fall können auch einzelne Vermögenswerte steuerneutral aus dem Geschäftsvermögen des Gesellschafters auf die (in der Regel vom Alleingesellschafter gehaltene) juristische Person übertragen werden.

Dies wird in Ziff. 2.4.2 KS 23a mit Bezug auf die Teilbesteuerung im Geschäftsvermögen klargestellt. Da mit der Teilbesteuerung eine teilweise Steuerbefreiung für den Verkauf der Anteile an der juristischen Person erfolgt, ist im Umfang der übertragenen stillen Reserven aus steuersystematischen Gründen abzurechnen. Diese Praxis hat zwar zu diverser Kritik in der Literatur³⁵ geführt, ist aber aus steuersystematischer Sicht u. E. zutreffend. In der Praxis ist relevant, dass bei der Überführung eines Betriebs oder Teilbetriebs unter Einhaltung der Sperrfrist von fünf Jahren auch im Geschäftsvermögen ein vollständiger Steueraufschub erreicht wird. Dies wird im KS 5a in Ziff. 3.2.2.1 nun klargestellt.

33 Vgl. EXPERTsuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2.2.3.

34 BGE 5.9.2017, 2C_733/2016, E. 3.2.4.

35 Vgl. REICH/VON AH, Art. 19 DBG N 44a ff.; OBERSON/GLAUSER, Art. 19 LIFD N 38a.

3.2.4 Sperrfrist von Art. 19 Abs. 2 DBG

Eine gemäss Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG einkommenssteuerneutrale Übertragung von Vermögenswerten auf eine juristische Person ist gemäss Art. 19 Abs. 2 DBG mit einer Sperrfrist von fünf Jahren verbunden. Eine Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch eine Kapitalerhöhung der übernehmenden juristischen Person stellt gemäss Ziff. 3.2.2.4 KS 5a keine Sperrfristverletzung dar, soweit der übertragenden natürlichen Person keine Leistungen zufließen.

Neu wird in Ziff. 3.2.2.4 KS 5a zudem klargestellt, dass auch eine steuerneutrale Umstrukturierung nicht zu einer Verletzung der Sperrfrist von Art. 19 Abs. 2 DBG führt. Gemäss Wortlaut von Ziff. 3.2.2.4 KS 5a soll dies nur soweit gelten, als der übertragenden Person keine Leistungen zufließen. Diese Einschränkung des Leistungszuflusses, welche mit Bezug auf die Kapitalerhöhungen in Ziff. 3.2.2.4 KS 5a aufgestellt wurde, ist mit Bezug auf nachfolgende steuerneutrale Umstrukturierungen nicht sachgerecht. Diesbezüglich gelten nämlich eigene Regeln für die Besteuerung von Ausgleichsleistungen.³⁶ Richtigerweise ist diese Einschränkung des Leistungszuflusses somit bloss auf Kapitalerhöhungen, nicht aber auf steuerneutrale Umstrukturierungen anwendbar.

3.2.5 Überpreisliche Einlage

In Ziff. 3.2.4 KS 5a ist die überpreisliche Übertragung bzw. die Übertragung eines Nonvaleurs auf die juristische Person geregelt. Diese löst nur die Verrechnungssteuer und einen Vermögensertrag als geldwerte Leistung aus, wenn sie gegen Gutschrift bzw. Verkauf oder Nennkapital erfolgt. Die Verbuchung als KER kann dagegen mangels Entreichung keine Besteuerung auslösen, sondern muss zur Reduktion der entsprechenden KER führen.³⁷ Dies steht im Einklang mit den entsprechenden Korrekturen im KS 29b zum Kapitaleinlageprinzip.³⁸

Da für die Emissionsabgabe nur zwischen Nennwert und Reserven (egal ob KER oder übrige Reserven) unterschieden wird, greift die Befreiung nach Art. 9 Abs. 1 lit. e StG somit für alle Reserven. Dies, wie auch die Anwendung des Freibetrags von Art. 6 Abs. 1 lit. h StG auf

den abgabepflichtigen Nennwert, wird in Ziff. 3.2.6 richtigerweise klargestellt.

3.3 Austausch von Beteiligungsrechten (Art. 19 Abs. 1 lit. c DBG)

Beim Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen nach Art. 19 Abs. 1 lit. c DBG wurden nur redaktionelle Änderungen vorgenommen. Im Hinblick auf die Parallelnorm bei juristischen Personen in Art. 61 Abs. 1 lit. c DBG muss u. E. auch ohne explizite Aussage im KS 5a die Fortführung der Haltedauer für Zwecke der Teilbesteuerung im Geschäftsvermögen nach Art. 18b DBG grundsätzlich gelten, so wie es in Ziff. 4.6.2.4 statuiert ist.

4 Fusion

4.1 Indirekte Totalliquidation

Bereits das Kreisschreiben Nr. 5 vom 1.6.2004 hielt fest, dass eine Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Vermögensertrag erfolgen kann, wenn eine «indirekte Total- oder allenfalls Teilliquidation» vorliegt. Damals fehlte eine entsprechende gesetzliche Normierung. Die Umqualifikation wurde also unter dem Titel der Steuerumgehung vorgenommen.

Am 1.1.2007 ist Art. 20a Abs. 1 DBG in Kraft getreten, welcher die Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Vermögensertrag unter dem Titel der indirekten Teilliquidation sowie der Transponierung gesetzlich normiert. Insofern ist es folgerichtig, dass der Tatbestand der indirekten Teilliquidation sowie der Transponierung im KS 5a nicht mehr definiert wird, sondern bloss auf die entsprechenden gesetzlichen Grundlagen verwiesen wird.

Fraglich ist dagegen, weshalb die indirekte Totalliquidation in Ziff. 4.1.1.4 KS 5a – unter Verweis auf den Grundsatz der Steuerumgehung und Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG – nach wie vor erwähnt wird. Unseres Erachtens kann der unter dem Titel der «indirekten Totalliquidation» erfasste Tatbestand ebenfalls nur nach Massgabe von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG erfasst werden. Eine darüber hinausgehende Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Vermögensertrag ist zwar auch neben Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG grundsätzlich möglich. Dennoch ist zweifelhaft, ob eine Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Vermögensertrag in einem Ausmass, welches über die im Zeitpunkt des Verkaufs vorhandenen handelsrechtlich ausschüttungsfähigen, nicht betriebsnotwendigen Mittel hinausgeht, vor dem Hintergrund von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG zulässig ist.

36 So stellt z. B. eine Ausgleichsleistung aus der fusionierten Gesellschaft eine steuerbare Dividende dar, führt aber u. E. nicht zur Sperrfristverletzung der vorhergehenden Übertragung der Personenunternehmung.

37 Auch fehlt bei Verbuchung als KER eine Gesetzesbestimmung analog zu Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG, welcher eine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Gratisnennwerterhöhungen enthält.

38 Vgl. OESTERHELT, KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip, 110 ff.

Beispiel: Die in der Schweiz ansässige natürliche Person X. verkauft die inländische Gesellschaft Y. AG an die im Inland ansässige Kapitalgesellschaft Z. AG für CHF 10 Mio. Die Y. AG hat ein AK/KER von CHF 1 Mio. und im Verkaufszeitpunkt nicht betriebsnotwendige, handelsrechtlich ausschüttungsfähige Mittel im Umfang von CHF 500 000. Kurz nach der Akquisition wird die Y. AG von der Z. AG absorbiert.

Die Absorption der Y. AG führt im Umfang von CHF 500 000 zu einer Umqualifikation des Kaufpreises in steuerbaren Vermögensertrag nach Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG. Nach dem (vor dem Inkrafttreten von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG angewandten) Konzept der indirekten Totalliquidation würde die Differenz zwischen Kaufpreis und AK/KER (d. h. CHF 9 Mio.) in steuerbaren Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG umqualifiziert. Der Gesetzeswortlaut von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG steht einer darüber hinausgehenden Umqualifikation von steuerfreiem Kapitalgewinn in steuerbaren Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG u. E. entgegen.

Die Bezugnahme auf Fälle der Steuerumgehung im Wortlaut von Ziff. 4.1.1.4 KS 5a stellt immerhin klar, dass eine Totalliquidation einer Gesellschaft nach dem Erwerb auch nach Auffassung der ESTV nur in eigentlichen Fällen der Steuerumgehung zu den oben beschriebenen Steuerfolgen führt. Mithin muss klar (und von der Steuerbehörde nachgewiesen) sein, dass die Totalliquidation beim Kauf der Gesellschaft bereits beabsichtigt war und dass der Käufer eigentlich einen Asset Deal und keinen Share Deal anstrebte.

Die Situation, die mit der Totalliquidation von der ESTV adressiert werden soll, ist daher enger als diejenige der stellvertretenden Liquidation bei der Rückerstattung der Verrechnungssteuer.³⁹ Grund hierfür ist, dass – anders als bei der stellvertretenden (Teil-)Liquidation für Verrechnungssteuerzwecke – der Gesetzgeber mit Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG bereits ausdrücklich die Voraussetzungen und Beschränkung auf die ausschüttbaren Reserven bei indirekter Teilliquidation statuiert hat. Eine zeitnahe Fusion der erworbenen Gesellschaft mit der übernehmenden Gesellschaft führt somit – als typischer Fall der indirekten Teilliquidation und Mittelentnahme zugunsten der Käuferin – bloss zu Einkommenssteuerfolgen nach Massgabe von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG, nicht aber zu Einkommenssteuerfolgen unter dem Titel der indirekten Totalliquidation.⁴⁰

Die Steuerfolgen der (aus dem allgemeinen Prinzip der Steuerumgehung abgeleiteten) indirekten Totalliquidation müssen somit auf klare Fälle der Steuerumgehung beschränkt bleiben, welche von Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG nicht adressiert werden.⁴¹

4.2 Dynamische Betrachtungsweise betreffend Vorjahresverluste

In Ziff. 4.1.2.2.4 KS 5a wird unter Bezugnahme auf die neuere Rechtsprechung des Bundesgerichts klargestellt, dass eine Übernahme der Verluste immer dann ausgeschlossen ist, wenn «dynamisch betrachtet» keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion gegeben sind.⁴²

Die vom Bundesgericht postulierte «dynamische Betrachtung» bedeutet, dass die Verwendung der mittels Fusion übernommenen Vermögenswerte auch aus Sicht der Übernehmerin, und nicht zwingend bloss aus Sicht der übertragenden Gesellschaft, zu beurteilen ist. So wurde im Entscheid des Bundesgerichts vom 4.1.2012⁴³ der Kundenstamm zwar in der übertragenden Gesellschaft nicht mehr verwendet, sodass diese als inaktive Gesellschaft mit Verlustvorträgen betrachtet werden konnte. Da die aufnehmende Gesellschaft die Kundendaten aber für ihren Geschäftsbetrieb verwendete, bestanden wirtschaftliche Gründe für die Fusion und die Verlustübernahme wurde gewährt.⁴⁴

4.3 Verlustübernahme bei Sanierungen

Ziff. 4.1.5.2.4 KS 5 hielt fest, dass sich bei Fusionen von zuvor sanierten Gesellschaften die Abschreibungen auf den aktivierten Sanierungszuschüssen auch im Zeitpunkt der Fusion noch als geschäftsmässig begründet erweisen müssen.

Diese Einschränkung wurde in Ziff. 4.1.5.2.4 KS 5a zu Recht aufgegeben. Nun ist es zwar so, dass ein Sanierungszuschuss bei der Tochter (als unechter Sanierungsertrag) einerseits gewinnsteuerneutral behandelt wird und andererseits zu einer steuerwirksamen Wertberichtigung der Gewinnsteuerwerte auf Stufe der Muttergesellschaft führt.⁴⁵ Bei einer nachfolgenden Fusion führt dies in der Tat dazu, dass die Muttergesellschaft zusätzlich zur vorgängigen Wertberichtigung der Beteiligung noch Verlustvorträge der Tochtergesellschaft übernehmen kann. Dies folgt aber aus dem Umstand, dass Mutter- und Tochtergesellschaft bis zur Fusion unterschiedliche Rechtssubjekte waren. Die von der Mutter vorgenommene Wert-

39 Vgl. dazu OESTERHELT, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, 112.

40 Vgl. bereits KS 14 Indirekte Teilliquidation, Ziff. 4.1.

41 Denkbar wäre etwa der Fall, bei dem die operative Gesellschaft zeitnah «versilbert» wird.

42 Ein ähnlicher Hinweis findet sich in KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.5.2.11 betr. Verlustverwendung bei der Konzernübertragung.

43 BGer 4.1.2012, 2C_351/2011, E. 4.2.

44 Das Urteil wurde in der Folge mehrfach vom Bundesgericht bestätigt. Dabei darf aber nicht vergessen werden, dass das Bundesgericht die Verlustverrechnung nach einer Fusion insbesondere dann unter dem Titel der Steuerumgehung ablehnt hat, wenn kein wirtschaftlicher Grund für eine Fusion zwischen völlig branchenfremden Gesellschaften ersichtlich war (vgl. etwa BGer 12.5.2020, 2C_731/2019, E. 4.5).

45 Vgl. KS 32 Sanierung, Ziff. 4.1.1.2.

berichtigung auf der Beteiligung wird mit der Fusion definitiv und kann nicht unter Berufung auf Art. 62 Abs. 4 DBG nachbesteuert werden.⁴⁶

4.4 Verwendung eigener Beteiligungsrechte

Werden die Anteilhaber der untergehenden Gesellschaft durch (steuerlich nicht abgerechnete) eigene Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft abgefunden, wird die Differenz zwischen Gewinnsteuerwert und Verkehrswert dieser Beteiligungsrechte mit der Gewinnsteuer erfasst. Neu wird in Ziff. 4.1.2.2.5 KS 5a festgehalten, dass dies unabhängig von der handelsrechtlichen Verbuchung so gelte.⁴⁷

Hintergrund für diese Ergänzung ist der am 1.1.2013 in Kraft getretene neue Art. 959a OR, wonach eigene Aktien nicht mehr als Aktiven zu bilanzieren sind.⁴⁸ Mit Bezug auf die Kapitalsteuer hat das Bundesgericht im Urteil vom 14.11.2019 entschieden, dass eigene Beteiligungsrechte aufgrund der Regel von Art. 959a OR deshalb nicht mehr der Kapitalsteuer unterliegen.⁴⁹ Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips müsste u. E. Analoges für die Gewinnsteuer gelten.⁵⁰ In der Aktualisierung der SSK-Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 5.2.2020 wird hingegen daran festgehalten, dass Art. 959a OR nur Konsequenzen für die Kapitalsteuer, nicht aber für die Gewinnsteuer hat.⁵¹ Dies wird nun in Ziff. 4.1.2.2.5 KS 5a auch von der ESTV klargestellt. Ob die Praxis der ESTV gesetzeskonform ist, ist Gegenstand eines laufenden Gerichtsverfahrens.⁵²

46 Dies entspricht der im Kanton Zürich seit dem 19.7.2012 angewandten Praxis (vgl. ZStB 64.3, Abschreibung eines Sanierungszuschusses und anschließende Absorption der Tochtergesellschaft [Praxishinweis]).

47 Analoge Klarstellungen finden sich auch in Ziff. 4.1.7.2.2 KS 5a (mit Bezug auf die Verwendung eigener Beteiligungsrechte bei einer Quasifusion).

48 Vgl. dazu GUTSCHE, Art. 959a OR N 166 ff.

49 BGer 14.11.2019, 2C_119/2018, E. 6. Auch für die Mehrwertsteuer hat das Bundesgericht kürzlich den Rückkauf eigener Aktien nicht als Verkauf (ausgenommener Umsatz mit Wertschriften), sondern als Kapitalrückzahlung qualifiziert (BGer 5.10.2021, 2C_891/2020, E. 3.3.1).

50 Vgl. bereits OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2019/2020 (Teil 1), 148; gl. A. DUSS/FELBER, Paradigmenwechsel beim Rückkauf eigener Beteiligungsrechte, 200 ff.

51 SSK, Analyse zum neuen Rechnungslegungsrecht vom 5.2.2020, 4.

52 Die im Vernehmlassungsverfahren angeregte Anwendung des Beteiligungsabzugs bei einem Verkauf von mindestens 10 % der eigenen Aktien wurde – da nicht im Fokus des KS 5a – nicht aufgenommen. U. E. sollte – sofern der Verkauf überhaupt gewinnsteuerpflichtig ist – der Beteiligungsabzug konsequenterweise greifen, wenn während mindestens eines Jahres eine Beteiligung von 10 % gehalten wurde, auch wenn es sich nicht um Anteile an einer «anderen» Kapitalgesellschaft handelt. Werden die eigenen Aktien seitens der ESTV

4.5 50:50-Praxis für KER-Ausschüttungen von an einer Schweizer Börse kotierten Gesellschaften

Mit der am 1.1.2020 in Kraft getretenen STAF wurde die sogenannte 50:50-Praxis für KER-Ausschüttungen von an einer Schweizer Börse kotierten Gesellschaften eingeführt.⁵³ Dies führt dazu, dass ein allfälliger Nennwertanstieg bei einer Fusion zwar mit der Ausbuchung von Ausland-KER, nicht aber von Inland-KER kompensiert werden kann. Dies wird in Ziff. 4.1.2.3.2 KS 5a durch den Hinweis auf Ziff. 5.1.5 KS 29b klargestellt.⁵⁴

4.6 Triangular Squeeze-out-Merger

Bei einer Abfindungsfusion iSv Art. 8 Abs. 2 FusG sind Squeeze-out-Abfindungen (Barleistungen) einem Liquidationserlös gleichzustellen. Neu wird in Ziff. 4.1.2.3.8 KS 5a klargestellt, dass dies nur dann gilt, wenn die Barleistung aus der durch Fusion zu übernehmenden Gesellschaft stammt.⁵⁵ Im Privatvermögen kann die Ausgleichsleistung mit Nennwert sowie KER der übertragenen Aktien verrechnet werden und reduziert den steuerbaren Vermögensertrag. Die Verrechnung mit Nennwert und KER wird im ganzen KS 5a (analog zu den Regelungen im KS 29b) aufgenommen.⁵⁶

Wird die Abfindung dagegen von der Muttergesellschaft der fusionierenden Gesellschaften ausgerichtet (sog. «Triangular Squeeze-out-Merger»), handelt es sich dabei nicht um Liquidationserlös, sondern um Kapitalgewinn.⁵⁷ Auch wenn diese Unterscheidung im KS 5 bislang fehlte, entsprach dies seit jeher der Praxis der ESTV.⁵⁸

Beim Squeeze-out-Verfahren nach Art. 137 FinfraG wird die Leistung ebenfalls immer von der Käuferin ausgerichtet. Insofern treten die gleichen Steuerfolgen wie beim «Triangular Squeeze-out-Merger» ein.

weiterhin als Vermögenswert qualifiziert, dann muss dies auch für den Beteiligungsabzug gelten.

53 Vgl. dazu OESTERHELT, Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip, 867 ff.

54 Ähnliche Hinweise finden sich im KS 5a auch in Ziff. 4.1.2.4.1. Zudem werden die Beispiele 4 und 5 im KS 5a deshalb um den Hinweis ergänzt, dass die von der Fusion betroffenen Gesellschaften nicht an der Börse kotiert sind.

55 In diesem Fall wird die Barleistung als Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG (Privatvermögen) besteuert. Kapitalgesellschaften als Anteilhaber können den Beteiligungsabzug nach Massgabe von Art. 69 DBG geltend machen.

56 Vgl. dazu oben Abschn. 2.3.

57 Im Privatvermögen stellt sich grundsätzlich ein steuerfreier Kapitalgewinn iSv Art. 16 Abs. 3 DBG ein. Kapitalgesellschaften als Anteilhaber können den Beteiligungsabzug nur nach Massgabe von Art. 70 Abs. 4 DBG geltend machen (Beteiligungshöhe von mindestens 10 %; Haltedauer von einem Jahr).

58 Vgl. OESTERHELT, Steuerfolgen von öffentlichen Übernahmen, 101 mwH.

4.7 Immigrationsfusion

In Ziff. 4.1.2.4.2 KS 5a wird klargestellt, dass das Fusionsagio bei einer Immigrationsfusion nur in dem Umfang Grund- oder Stammkapital bzw. KER darstellt, in dem es aus liberiertem Grund- oder Stammkapital bzw. KER der übernommenen Gesellschaft stammt.⁵⁹ Dies entspricht der Behandlung einer Immigration durch Sitzverlegung.

Die KER werden von der ESTV hingegen praxisgemäss auch dann akzeptiert, wenn die ausländischen KER kurz vor der Immigration oder Immigrationsfusion geschaffen wurden. Im Gegensatz zur zeitnahen Absorption einer inländischen Gesellschaft (vgl. dazu unten Abschn. 5.2) ist ein solcher Vorgang unschädlich, wenn er im Ausland vorgenommen wird.

Beispiel: Eine im Ausland ansässige natürliche Person bringt die in Luxemburg ansässige X. Sàrl in eine neugegründete Luxemburger Y-Holding als Sacheinlage ein und schafft KER im Umfang des Verkehrswerts von X. Unmittelbar danach wird X von Y absorbiert. In der Folge verlegt Y den Sitz in die Schweiz (Alternative: X wird von einer inländischen Gesellschaft absorbiert). Die ESTV akzeptiert die im Ausland geschaffenen KER.⁶⁰ Die Sacheinlage mit zeitnaher Absorption im Ausland ist unschädlich und führt auch nicht zu Emissionsabgabefolgen.⁶¹

4.8 Emigrationsfusion

Eine Emigrationsfusion führt aus Sicht der Verrechnungssteuer zu einer Totalliquidation der Gesellschaft. Die Verrechnungssteuer wird auf dem Liquidationsüberschuss (d. h. der Differenz zwischen AK/KER und dem Verkehrswert der Gesellschaft) erhoben. Leistungsempfänger ist wie bei einer normalen Liquidation der Anteilshaber der Gesellschaft. Auf Stufe der Anteilshaber hat eine Emigrationsfusion hingegen (mangels gesetzlicher Grundlage) keine Einkommens- bzw. Gewinnsteuerfolgen.

Im KS 5 wurde festgehalten, dass der Liquidationsüberschuss ins Hundert aufzurechnen ist, wenn die Verrechnungssteuer nicht überwältzt werden kann. Dies war ein offensichtliches Versehen. Die Verrechnungssteuer ist nie höher als 65 % des Liquidationsüberschusses. Letztlich findet bei einer Totalliquidation nämlich immer eine Überwälzung auf die Aktionäre statt. Insofern wurde dieser Satz im KS 5a zu Recht gestrichen.

4.9 Sanierungsfusion

Übernimmt eine Kapitalgesellschaft mit echter Unterbilanz eine über Reserven verfügende Kapitalgesellschaft

oder umgekehrt (sogenannte Sanierungsfusion), führt dies zu einer der Verrechnungssteuer unterworfenen geldwerten Leistung an die Anteilshaber. Das KS 5a vermeidet – im Gegensatz zum KS 5 – den Hinweis auf die Anwendung der Dreieckstheorie.⁶² Dies ist auch sachgerecht, denn bei geldwerten Leistungen in Sanierungsfällen muss nicht auf die Dreieckstheorie abgestellt werden. Leistungsempfänger ist stets der begünstigte Anteilshaber der sanierungsbedürftigen Gesellschaft, weshalb in diesem Zusammenhang auch schon der Begriff der «modifizierten Direktbegünstigungstheorie» geprägt wurde.⁶³

Die Höhe der geldwerten Leistung ist davon abhängig, ob die sanierungsbedürftige Gesellschaft ihre gesunde Schwester absorbiert oder umgekehrt. Im Umfang der untergehenden übrigen Reserven liegt eine geldwerte Leistung vor.⁶⁴

Beispiel: Die X. AG verfügt über ein AK von CHF 1 Mio. und hat einen bilanziellen Verlust von CHF 20 Mio. und keine KER. Sie absorbiert ihre inländische Schwester, die Y. AG, welche über ein AK von CHF 5 Mio. und ausgewiesene Reserven in der Höhe von CHF 30 Mio. verfügt. Die X. AG und die Y. AG werden beide von der inländischen Z. AG gehalten. In diesem Fall liegt eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 20 Mio. von der Y. AG an die Z. AG vor, wobei gemäss Art. 26a VStV das Meldeverfahren zu gewähren ist. Im Umfang des untergehenden nominellen Kapitals der Y. AG von CHF 5 Mio. können bei der X. AG aufgrund des Fusionsagios bei Fusion mit der Y. AG KER gebildet werden. Würde hingegen die Y. AG die X. AG absorbieren, läge eine geldwerte Leistung in der Höhe von CHF 19 Mio. vor (Umfang der Überschuldung der X. AG). Für das untergehende AK der X. AG von CHF 1 Mio. könnten mangels Fusionsagio bei der Y. AG keine KER gebildet werden.

4.10 Upstream-Merger

Ist der Buchwert der Tochtergesellschaft in der Bilanz der Muttergesellschaft höher als die Summe des Nennwerts und der KER der Tochtergesellschaft, liegt ein sogenannter verrechnungssteuerlicher Fusionsverlust vor. In Ziff. 4.1.5.3.2 KS 5a wird nun klargestellt, dass dieser als geldwerte Leistung der Verrechnungssteuer unterliegt. Auch wenn das KS 5 keinen diesbezüglichen Hinweis enthielt, entsprach dies bereits bisher der Verwaltungspraxis der ESTV und wurde vom Bundesverwaltungsgericht auch geschützt.⁶⁵ Der verrechnungssteuerliche Fusionsverlust beim Upstream-Merger unterscheidet sich somit vom direktsteuerlichen Fusionsverlust⁶⁶, der sich aus der Differenz zwischen Beteiligungsbuchwert und

59 So auch bereits KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 8.

60 Vgl. OESTERHELT/TSCHAN, Fusion und Quasifusion, Folie 43.

61 Es liegt mithin kein Fall der Steuerumgehung vor (anders als in ESTV, 18.11.2005, in: Praxis der Bundessteuern, Art. 5 Abs. 2 lit. b StG).

62 Das KS 5a vermeidet mit Bezug auf die Verrechnungssteuer generell den Begriff der Dreieckstheorie.

63 Die praktischen Konsequenzen zeichnen sich freilich weniger bei der Sanierungsfusion ab, sondern vielmehr bei einer geldwerten Leistung an eine Nichte oder eine Tante (vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, Forderungsverzicht und andere Debt-Equity-Swaps, 459 ff.).

64 KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.4.4.2.

65 BVGer 3.4.2018, A-7248/2016.

66 Unverändert, KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.5.2.2.

steuerlichem Eigenkapital der Tochter bestimmt. Es können somit Fälle auftreten, in denen zwar ein direktsteuerlicher Fusionsgewinn, aber zugleich ein verrechnungssteuerlicher Fusionsverlust besteht.

Leistungsempfänger der geldwerten Leistung ist die absorbierende Muttergesellschaft. Somit kann die Verrechnungssteuerpflicht gemäss Art. 21 Abs. 2 Satz 2 VStG iVm Art. 26a VStV bei der Absorption durch eine inländische Muttergesellschaft im Meldeverfahren erfüllt werden. Praxisgemäss wird – vorbehaltlich von Umgehungs-fällen im Sinne von Art. 21 Abs. 2 VStG – eine Ruling-anfrage, in der die Steuerfolgen des Upstream-Mergers dargestellt werden, von der ESTV als Meldung akzeptiert, sodass kein Formular 106 eingereicht werden muss. Dies wird im KS 5a aber nicht explizit klargestellt.

4.11 Reverse Merger

Beim Reverse Merger hat zunächst die Einführung des Kapitaleinlageprinzips zu Anpassungsbedarf im KS 5a geführt. Dabei wurden die entsprechenden Ausführungen des KS 29b im KS 5a übernommen.⁶⁷

Ist die Summe von AK/KER der Gesellschaft nach der Absorption höher als die Summe von AK/KER der übernommenen Muttergesellschaft vor der Fusion, werden die KER von der ESTV im überschüssenden Umfang nicht akzeptiert. Ist das AK der Tochtergesellschaft höher als die Summe von AK/KER der Muttergesellschaft, liegt im überschüssenden Umfang eine geldwerte Leistung iSv Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG (bzw. ggf. ein geldwerter Vorteil iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG) an die Anteilsinhaber der übernommenen Muttergesellschaft vor.⁶⁸ Bei einem Fusionsagio können nur in dem Umfang KER (oder Ausland-KER) gebildet werden, soweit das Fusionsagio dem AK und den KER (bzw. Ausland-KER) der Muttergesellschaft entspricht und das bereits bestehende AK und die KER der Tochtergesellschaft übersteigt.⁶⁹

Im KS 5a wird nun auch klargestellt, dass ein allfälliges Fusionsdisagio bei der übernehmenden Tochtergesellschaft der Verrechnungssteuer unterliegt. Mangels gesonderter Definition bestimmt sich hier das Fusionsdisagio wie für die direkten Steuern als Überschuss des Beteiligungsbuchwerts der Tochter über dem steuerlichen Ei-

genkapital der Muttergesellschaft. Die Verrechnungssteuer ist somit auf den untergehenden Reserven der absorbierenden Tochtergesellschaft (d. h. auf der Differenz zwischen dem [tieferen] Eigenkapital der absorbierten Mutter und dem [höheren] Buchwert der Tochter in der Bilanz der Mutter) geschuldet.⁷⁰

Nicht klargestellt wird im KS 5a, wer Leistungsempfänger der geldwerten Leistung ist. In der Praxis der ESTV ist aber anerkannt, dass dies die Tochtergesellschaft (als Rechtsnachfolgerin der absorbierten Mutter) ist und dass somit – vorbehaltlich von Fällen der Steuerumgehung z. B. bei bestehenden Altreserven – das Meldeverfahren nach Art. 26a VStV anwendbar ist.⁷¹ Auch hier wird ein Rulingantrag, in dem die Steuerfolgen des Reverse Mergers dargestellt werden, grundsätzlich als Meldung akzeptiert.⁷²

5 Quasifusion

5.1 Verhältnis zur Transponierung

Mit Bezug auf das Verhältnis zwischen Quasifusion und Transponierung wird in Ziff. 4.1.1.4 KS 5a nunmehr ein Verweis auf den im Rahmen der Unternehmenssteuerreform II eingeführten Tatbestand von Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG aufgenommen. Wie bis anhin wird klargestellt, dass steuerfreier Kapitalgewinn auch dann in steuerbaren Vermögensertrag iSv Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG umqualifiziert werden kann, wenn die Voraussetzungen einer Quasifusion vorliegen. Neu findet sich eine analoge Klarstellung auch in Ziff. 4.1.7.3.1 KS 5a. In Ziff. 4.2.5 KS 29b wurde diesbezüglich präzisiert, dass die Annahme eines öffentlichen Übernahmeangebots kein gemeinsames Handeln iSv Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG darstellt und somit die Voraussetzungen einer Transponierung bei einem öffentlichen Übernahmeangebot nicht erfüllt sind.⁷³ Der Umstand, dass diese Klarstellung in Ziff. 4.1.1.4 KS 5a nicht aufgenommen wurde, hat keine materielle Bedeutung. Die Praxis gilt nach wie vor.

67 KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 6.2.4.

68 KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.6.3, 4.1.6.4. Eine u. U. nicht erwünschte Kürzung von KER bei dem Reverse Merger kann somit dadurch verhindert werden, dass vor dem Reverse Merger KER der Tochtergesellschaft in AK umgewandelt werden (vgl. hierzu OESTERHELT, KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip, 102 ff.), wobei Emissionsabgabebefolgen aus der Umwandlung in AK nur ausbleiben, wenn auf die KER Emissionsabgabe entrichtet wurde.

69 KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.6.3, 4.1.6.4; KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 6.2.4.

70 Dies stellt eine Abkehr von der früher teilweise vertretenen Auffassung dar, wonach der «verrechnungssteuerliche Fusionsverlust» beim Reverse Merger der Differenz von AK/KER der Tochtergesellschaft und dem Buchwert der Tochtergesellschaft entsprach.

71 Vgl. OESTERHELT/TSCHAN, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Verrechnungssteuern und Stempelabgaben, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2021, Folie 31.

72 Etwas anderes gilt freilich immer dann, wenn die Rückerstattung der Verrechnungssteuer unter dem Titel von Art. 21 Abs. 2 VStG verweigert wird.

73 Vgl. OESTERHELT, KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip, 109.

Anders liegt der Fall dann, wenn eine ausländische kotierte Gesellschaft auf dem Weg einer sogenannten «Immigrations-Quasifusion» in die Schweiz zuzieht.⁷⁴ Obwohl eine solche Immigrations-Quasifusion auf dem Weg eines öffentlichen Übernahmeangebots durchgeführt wird, kann dies für inländische natürliche Personen die Einkommenssteuerfolgen von Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG nach sich ziehen.⁷⁵ Ob dies nur dann gilt, wenn die Übernahme durch eine «leere» inländische Gesellschaft erfolgt, oder auch dann, wenn eine ausländische Gesellschaft von einer (wertmässig kleineren) inländischen Gesellschaft mittels Aktientausch übernommen wird, ist nicht restlos geklärt. Auch das KS 5a enthält diesbezüglich keine Ausführungen. Richtigerweise sollten die Folgen der Transponierung iSv Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG bei einer Immigrations-Quasifusion nur dann anwendbar sein, wenn die Übernahme durch eine im Wesentlichen «leere» inländische Gesellschaft erfolgt.

5.2 Quasifusion mit zeitnaher Absorption

Trotz Kritik in der Literatur⁷⁶ hält die ESTV an der Praxis zur «Quasifusion mit zeitnaher Absorption» fest. Eine innerhalb von fünf Jahren auf eine Quasifusion folgende Verschmelzung von Mutter- und Tochtergesellschaft führt somit dazu, dass für die an der übernommenen Gesellschaft beteiligten Privatpersonen dieselben Steuerfolgen eintreten wie bei einer direkten Absorption (Schwesterfusion). Auch aus Sicht der Verrechnungssteuer wird die Transaktion wie eine Schwesterfusion beurteilt. Für die Emissionsabgabe kommt es dagegen wie bei einer Schwesterfusion nicht zu Steuerfolgen, es sei denn, es wäre unangemessen hohes Aktienkapital gebildet worden.⁷⁷ Kapitaleinlagereserven, die im Rahmen der Quasifusion gebildet wurden, aber über die Summe von Nennkapital und Kapitaleinlagereserven der beiden fusionierten Gesellschaften vor der Quasifusion hinausgehen, werden steuerlich nicht anerkannt.⁷⁸

Neu wird in Ziff. 4.1.7.3.2 KS 5a zudem noch klargestellt, dass auch eine zeitnahe Liquidation und dieser

gleichkommende Vorgänge die Rechtsfolgen einer «Quasifusion mit zeitnaher Absorption» nach sich ziehen.

Aus unserer Sicht ist bedauerlich, dass hier an der starren Frist von fünf Jahren festgehalten wird und nicht eine kürzere Frist von z. B. zwei oder drei Jahren gewählt wurde. Aus unserer Sicht wäre es zudem richtig, dass die Gesellschaft zumindest den Nachweis erbringen kann, dass die nachfolgende Absorption im Zeitpunkt der Quasifusion noch nicht geplant war. Das KS 5a hält aber an einer verobjektivierten Frist ohne Exkulpationsmöglichkeit fest.

5.3 Emissionsabgabe bei zeitnaher Veräusserung

In Ziff. 4.1.7.5 KS 5a wird festgehalten, dass bei einer zeitnahen Veräusserung der im Rahmen einer Quasifusion iSv Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG übernommenen Beteiligungen durch die übernehmende Gesellschaft der Sachverhalt auf eine mögliche Abgabeumgehung hin zu prüfen ist.

Diese Ergänzung wäre eigentlich nicht nötig gewesen, da der Vorbehalt der Abgabeumgehung generell gilt und von der ESTV unabhängig davon angerufen werden kann, ob ein entsprechender Vorbehalt im KS 5a angebracht wird oder nicht. Deshalb sei an dieser Stelle noch einmal in Erinnerung gerufen, dass die explizite Erwähnung des Vorbehalts der Abgabeumgehung an gewissen Stellen des KS 5a keinerlei abschliessenden Charakter aufweist.

5.4 Umsatzabgabe

Bislang wurde in der Praxis der ESTV teilweise die Auffassung vertreten, dass für die Umsatzabgabe nur dann der Ausnahmetatbestand der Quasifusion angerufen werden könne, wenn der jeweilige Aktionär eine überwiegende Aktienkomponente erhalte.⁷⁹ Dies führte z. B. dazu, dass bei einer öffentlichen Übernahme mit einem Wahlangebot für die Aktionäre, welche eine Barentschädigung wählten, der Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG nicht anwendbar war. Die ESTV gibt diese Praxis mit der Revision des KS 5a nun richtigerweise auf und hält fest, dass die Beurteilung, ob eine Quasifusion vorliege, basierend auf einer Gesamtbetrachtung vorzunehmen sei. Überwiegt somit die Aktienkomponente die Barkomponente bei einer Gesamtbetrachtung, ist der Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. i StG auch mit Bezug auf diejenigen Aktionäre anwendbar, welche überwiegend oder nur eine Barentschädigung erhalten.

74 Dabei werden die Anteile einer ausländischen Gesellschaft in eine inländische Gesellschaft gegen Ausgabe von Aktien der übernehmenden inländischen Gesellschaft eingebracht. Durch diesen Vorgang können bei der inländischen Gesellschaft im Umfang des Verkehrswerts Ausland-KER geschaffen werden, was bei einem Zuzug aus dem Ausland in die Schweiz nicht möglich wäre (vgl. OESTERHELT, Steuerfolgen von öffentlichen Übernahmen, 95).

75 Vgl. KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 8. Das KS 5a enthält keine entsprechende Klarstellung.

76 Vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, Umstrukturierungen mit zeitnaher Absorption, 25 ff.

77 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.1.2.5.

78 Dies entspricht der steuerlichen Behandlung einer direkten Schwesterfusion, vgl. KS 29b, Ziff. 2.2.1 zu Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften.

79 Vgl. hierzu OESTERHELT, Steuerfolgen von öffentlichen Übernahmen, 96.

5.5 Kapitaleinlagereserven bei einer Quasifusion

Bei einer Quasifusion können im Umfang des Verkehrswerts der übernommenen Gesellschaft bei der übernehmenden Gesellschaft KER⁸⁰ gebildet werden bzw. es kann Nennwert geschaffen werden. Wird eine inländische Gesellschaft übernommen, ist dabei für Verrechnungsteuerzwecke aber die Praxis der internationalen Transponierung zu beachten. Mit anderen Worten wird auf Dividenden der übernommenen Gesellschaft die Rückerstattung der Verrechnungsteuer bzw. die Anwendung des Meldeverfahrens in dem Umfang verweigert, in dem die Summe des bei der übernehmenden Gesellschaft gebildeten AK und der KER die Summe von AK und KER der übernommenen Gesellschaft übersteigt.⁸¹ Eine entsprechende Klarstellung ist im KS 5a allerdings nicht enthalten.

6 Umwandlung

6.1 Umwandlung als Rechtsformwechsel und als übertragende Umwandlung

Gemäss Art. 53 FusG kann eine juristische Person im Rahmen eines Rechtsformwechsels⁸² in eine andere juristische Person umgewandelt werden. Das ist nur für die in Art. 54 FusG aufgezählten Rechtsformen möglich. In allen anderen Fällen ist nur eine übertragende Umwandlung möglich. Eine solche kann durch eine Vermögensübertragung iSv Art. 69 ff. FusG oder durch eine Liquidation und Sacheinlagegründung zivilrechtlich durchgeführt werden. Neu wird in Ziff. 4.2.1.1 KS 5a klargestellt, dass es sich dabei aber nur um eine beispielhafte Aufzählung handelt. Eine steuerneutrale übertragende Umwandlung kann somit auch dann vorliegen, wenn diese zivilrechtlich auf andere Art und Weise erfolgt.⁸³

Die im KS 5 gewählte Formulierung könnte den Eindruck erwecken, dass eine übertragende Umwandlung nur in den Fällen möglich sei, in denen gemäss Art. 54 FusG eine rechtsformändernde Umwandlung nicht zulässig ist.

Eine solche Einschränkung ist aber nicht sachgerecht. Es muss auch möglich sein, den Weg einer übertragenden Umwandlung⁸⁴ zu wählen, obwohl eine rechtsformändernde Umwandlung möglich gewesen wäre, ohne dass dies mit steuerrechtlichen Nachteilen verbunden wäre. Dies wird in Ziff. 4.2.1.1 KS 5a durch den neuen Passus «oder aus anderen Gründen nicht als Rechtsformwechsel ausgestaltet werden» klargestellt. In allgemeiner Form wird dieser Grundsatz auch in Ziff. 2.2.1 KS 5a festgehalten.

6.2 Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person

Bei der Umwandlung eines Vereins oder einer Stiftung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war im KS 5 eine Besteuerung des den (privaten) Anteilhabern zufließenden Gratisnennwerts vorgesehen. Diese Position wurde in der Literatur kritisiert und es wurde gefordert, dass die Umwandlung einer Stiftung in eine Kapitalgesellschaft zu einem gemäss Art. 16 Abs. 1 DBG mit der Einkommenssteuer zu erfassenden Vermögenszufluss im Umfang des Verkehrswerts der erhaltenen Beteiligungsrechte führen müsse.⁸⁵

Ziff. 4.2.4.3 KS 5a schliesst sich dieser Literaturmeinung nun an und hält fest, dass bei der Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft die Differenz zwischen Verkehrswert und Ausgabepreis⁸⁶ der Beteiligungsrechte steuerbares Einkommen iSv Art. 16 Abs. 1 DBG darstellt.⁸⁷

Für die Zwecke der Einkommenssteuer wird eine Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft somit wie eine Liquidation des Vereins, der Stiftung oder der übrigen juristischen Person behandelt.

80 Bei der Quasifusion mit einer ausländischen Gesellschaft können Ausland-KER gebildet werden.

81 Vgl. OESTERHELT, Steuerfolgen von öffentlichen Übernahmen, 99 f.

82 Im KS 5a wird der im KS 5 verwendete Begriff des «Rechtskleidwechsels» richtigerweise durch den Begriff des «Rechtsformwechsels» ersetzt.

83 Diese Klarstellung ist nicht zuletzt im Lichte des (fragwürdigen) Urteils des Bundesgerichts vom 8.10.2018 wichtig, welches festgehalten hat, dass eine Umstrukturierung iSv Art. 103 FusG iVm Art. 8 Abs. 3 lit. b StHG nur vorliegt, wenn diese in einer im FusG geregelten Rechtsform (z. B. durch Vermögensübertragung iSv Art. 69 FusG) durchgeführt wird (vgl. BGER 8.10.2018, 2C_503/2017). Siehe nun aber die in Fn 4 erwähnte neuere Rechtsprechung.

84 Im KS 5a wird der im KS 5 verwendete Begriff der «indirekten Umwandlung» nun durch «übertragende Umwandlung» ersetzt.

85 BETSCHART, § 13 N 31. Er begründet dies damit, dass die Destinatäre einer Stiftung vor der Umwandlung gar keine Beteiligungsrechte an der Stiftung hatten, da die Destinatäre von Stiftungen bestenfalls über Anwartschaften verfügen und diese in der Steuererklärung auch nicht als steuerbare Vermögenswerte zu deklarieren haben.

86 Unter «Ausgabepreis» ist dabei ein allfälliger Erwerbspreis zu verstehen. Erhält der Anteilhaber die Anteile der Kapitalgesellschaft ohne Gegenleistung, stellt der Verkehrswert der Anteile steuerbares Einkommen iSv Art. 16 Abs. 1 DBG dar.

87 Im KS 5a werden nur die Steuerfolgen für im Privatvermögen gehaltene Anteile angesprochen. Ob auch bei im Geschäftsvermögen gehaltenen Anteilen eine Liquidationsbesteuerung sachgerecht ist, ist zweifelhaft. Richtigerweise sollte hier zumindest dann ein Steueraufschub gewährt werden, soweit es in der Handelsbilanz zu keiner Aufwertung kommt.

Dies kann aufgrund der wirtschaftlichen Doppelbelastung zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilshaber zu unbilligen Ergebnissen führen, wenn diese nicht durch die Schaffung von KER im Umfang des beim Anteilshaber besteuerten Zuflusses kompensiert werden. Ansonsten würde nämlich das gleiche Steuersubstrat unter Umständen doppelt mit der Einkommenssteuer erfasst.

Mit Bezug auf die Schaffung von KER folgt die ESTV aber einem engen handelsrechtlichen und zivilrechtlichen Korsett. KER können nur dann geschaffen werden, wenn diese (i) auf eine Einlage vom direkten Anteilshaber zurückgehen und (ii) handelsrechtlich bei der Gesellschaft verbucht werden können.⁸⁸

In Ziff. 4.2.4.4 KS 5a wird denn auch festgehalten, dass bei der direkten Umwandlung eines im Handelsregister eingetragenen Vereins in eine Kapitalgesellschaft oder in eine Genossenschaft durch Rechtsformwechsel und bei einer Umwandlung mittels Vermögensübertragung keine KER gebildet werden können. Bei einer indirekten Umwandlung durch Sacheinlagegründung kann der ausgewiesene Aktivenüberschuss der Vermögenswerte gemäss Handelsbilanz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft dagegen steuerneutral als KER ausgewiesen werden, soweit er das Grund- oder Stammkapital übersteigt.

Im Ergebnis dürfte somit mit dem KS 5a eine rechtsformändernde (direkte) Umwandlung eines Vereins, einer Stiftung oder einer übrigen juristischen Person in eine Kapitalgesellschaft kaum mehr umgesetzt werden, wenn es sich bei den künftigen Anteilshabern um in der Schweiz ansässige natürliche Personen handelt. Wenn die Aktiven bei einer übertragenden Umwandlung dagegen bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zu Verkehrswerten bilanziert werden, können immerhin im Umfang der Einkommenssteuerfolgen KER gebildet werden, sodass es nicht zu einer doppelten Besteuerung des gleichen Steuersubstrates bei den natürlichen Personen kommt.⁸⁹

6.3 Umwandlung eines steuerbefreiten Rechtsträgers

Aufgrund der gesetzlichen Normierung des Eintritts in die Steuerpflicht in Art. 61a DBG im Zuge der STAF kann bei der Umwandlung eines steuerbefreiten Instituts des öffentlichen Rechts nun für die Aufdeckung der stil-

len Reserven auf Art. 61a DBG verwiesen werden. Auch ohne Aufdeckung der stillen Reserven in der Handelsbilanz des übertragenden Rechtsträgers ist nach Art. 61a DBG eine Aufdeckung in der Steuerbilanz zulässig. Interessanterweise ist dies sogar dann zulässig, wenn die Umwandlung indirekt mittels Sacheinlage vorgenommen wird und handelsrechtlich die Aufdeckung somit zulässig wäre⁹⁰ – dies aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in Art. 61a DBG.

Bezüglich der Schaffung von KER gilt das oben unter Abschn. 6.2 Gesagte: Diese können nur bei indirekter, nicht dagegen bei direkter Umwandlung gebildet werden.

6.4 Teilumwandlung in eine Personenunternehmung

Werden zivilrechtlich Aktiven und Passiven eines (Teil-) Betriebs einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft auf eine bestehende oder neu entstehende Personenunternehmung übertragen, wird dies in Ziff. 4.2.6.1 KS 5a nun neu als «Teilumwandlung» bezeichnet. Auch für eine solche «Teilumwandlung» treten (für den übertragenen Betrieb) die bei der Umwandlung in eine Personenunternehmung beschriebenen Steuerfolgen (einschliesslich der «Teilliquidation» der Kapitalgesellschaft) ein.

7 Spaltung

7.1 Begriff der Spaltung

Die Neufassung der Definition der Spaltung im ersten Satz von Ziff. 4.3.1 KS 5a trägt dem Umstand Rechnung, dass Abspaltungen auf eine bestehende Gesellschaft vorgenommen werden können, ohne dass neue Beteiligungsrechte gewährt werden müssen, wie dies in der alten Formulierung enthalten war.

Der Begriff der Spaltung bedingt, dass mit dem Betrieb auch ein angemessenes Eigenkapital übertragen wird. Gemäss Ziff. 4.3.2.4 KS 5a wird das Eigenkapital als «Aktienkapital und/oder offene Reserven» definiert. Im Vernehmlassungsverfahren wurde angeregt, den Begriff «offene Reserven» durch «Reserven» zu ersetzen, damit auch die Übertragung eines bloss p. m. bilanzierten Vermögenswertes mit stillen Reserven als Spaltung qualifiziert werden könnte. Auch wenn dies teilweise in der kantonalen Veranlagungspraxis so akzeptiert wird, verzichtete die ESTV auf eine entsprechende Verankerung im KS 5a. Entscheidend für die angemessene Eigenkapitalausstattung ist die Lebensfähigkeit der Gesellschaft,

⁸⁸ Diese formelle Betrachtungsweise mit Bezug auf die Schaffung von KER findet sich im KS 5a auch mit Bezug auf die Sperrfristverletzung (vgl. KS 5a, Ziff. 3.2.3.2 sowie 4.2.4.4).

⁸⁹ Da KER aber nur im Umfang des ausgewiesenen Aktivenüberschusses gebildet werden können, führt dies dazu, dass hierzu die Aktiven bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft zum Verkehrswert bilanziert werden müssen und somit über die stillen Reserven abgerechnet werden muss.

⁹⁰ Vgl. KS 5a, Ziff. 4.2.5.1.

d. h. je nach Ertragsaussicht kann auch ein geringes Eigenkapital ausreichend sein.⁹¹

Nicht zwingend erforderlich ist, dass bei der Spaltung Personal übertragen wird, wenn die empfangende Gesellschaft bereits über entsprechendes Personal verfügt. Das wird zwar im KS 5a nicht explizit klargestellt, entspricht aber dem Vernehmen nach grundsätzlich dem Verständnis der ESTV.⁹²

7.2 Holdingspaltung

Das Urteil des Bundesgerichts vom 11.3.2019⁹³ hat klargestellt, dass die Anforderungen der ESTV an die Holdingspaltung zu eng waren. Neben einem eigentlichen Holdingbetrieb kann eine Holding das Betriebserfordernis auch durch eine beherrschende Beteiligung an einem «operativen Betrieb» erfüllen.⁹⁴ Diesbezüglich gilt das Transparenzprinzip. In Ziff. 4.3.2.6 KS 5a wird deshalb bei der Holdingspaltung neu zwischen «Holdingbetrieb» und «operativem Betrieb» unterschieden.

Die abspaltende Holding (wie auch die abgespaltene Holding) muss somit entweder einen Holdingbetrieb oder einen operativen Betrieb aufweisen und fortführen. Es ist durchaus auch eine Mischung möglich, indem z. B. die abspaltende Holding einen Holdingbetrieb fortführt und die abgespaltene Holding einen operativen Betrieb (oder umgekehrt).⁹⁵

7.2.1 Holdingbetrieb

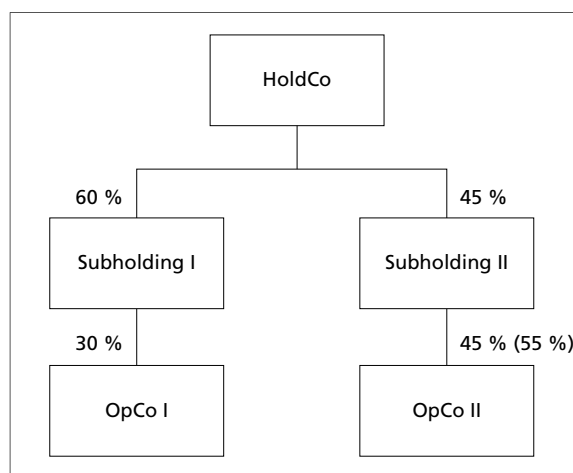
Wie bis anhin liegt ein Holdingbetrieb immer dann vor, wenn die Holding eine Kapitalbeteiligung von jeweils mindestens 20 % an mindestens zwei aktiven Gesellschaften hat. Im Vernehmlassungsverfahren wurde angefragt, die diesbezügliche Schwelle analog zum Beteiligungsabzug auf 10 % zu senken.⁹⁶ Dieser Holdingbetrieb

ist dem operativen Betrieb im Umstrukturierungsrecht gleichgestellt.

Dabei wird in Ziff. 4.3.2.6 KS 5a neu klargestellt, dass das Transparenzprinzip nicht nur auf Gesellschaften mit einem operativen Betrieb, sondern auch auf Gesellschaften mit einem Holdingbetrieb («Betrieb» im Sinne des KS 5a) angewendet werden kann. Werden Beteiligungen an aktiven Gesellschaften über eine Zwischenholding gehalten, können diese somit nur dann zugerechnet werden, wenn die Zwischenholding stimmenmässig beherrscht wird. Eine mittelbare Beteiligung von 20 % an zwei aktiven Gesellschaften ist mithin weder eine notwendige noch eine hinreichende Bedingung. Eine nicht beherrschende Beteiligung an einer blossen Zwischenholding führt dagegen nach Auffassung der ESTV nicht zu einer Zurechnung der von der Zwischenholding beherrschten operativen Beteiligung.⁹⁷

Beispiel: Eine Holding (HoldCo) hält 60 % an Subholding I, welche eine 30 %-Beteiligung an einer aktiven Gesellschaft (OpCo I) hält. Zudem hält sie eine 45 %-Beteiligung an Subholding II, welche eine 45 %-Beteiligung (Variante: 55 %) an einer aktiven Gesellschaft (OpCo II) hält.

Grafik 1: Indirekter Holdingbetrieb durch Stimmenmehrheit an einer Gesellschaft



HoldCo hält eine mittelbare Kapitalbeteiligung an OpCo I von 18 % sowie eine Beteiligung an OpCo II von 20,25 %. Aufgrund der Beherrschung der Subholding I wird ihr die Beteiligung an OpCo I zu 30 % zugerechnet. Da aber Subholding II nicht stimmenmässig beherrscht wird, kann HoldCo die Beteiligung an OpCo II nicht zugerechnet werden. Es liegt kein Holdingbetrieb vor.

Würde die Subholding II dagegen eine 55 %-Beteiligung an der aktiven Gesellschaft (OpCo II) halten, würde ihr zwar der Betrieb von OpCo II zugerechnet. Da jedoch die HoldCo keine beherrschende Beteiligung an der Subholding II hält, kann ihr die Beteiligung an der aktiven Gesellschaft nach Auffassung der ESTV nicht zugerechnet werden. Auch in diesem Fall verfügt die HoldCo daher nicht über einen Holdingbetrieb. Der Auffassung, dass die HoldCo

91 Keine Rolle spielt, ob die Anforderungen des Kreisschreibens Nr. 6 der ESTV vom 6.6.1997 betreffend verdecktes Eigenkapital eingehalten werden. Die dort aufgeführten Kapitalisierungsgrundsätze mögen zwar ein Indiz für eine hinreichende Eigenkapitalausstattung darstellen, können aber weder als Mindesteigenkapital noch als «safe haven»-Grundsatz dienen.

92 Mit Bezug auf die Praxis im Kanton Zürich vgl. SCHREIBER/UTZINGER, Spaltung, Holdingspaltung, Betriebsbegriff, Betriebsweiterführung, Folgen Nicht-Einhaltung Spaltungsvoraussetzungen, Folie 31.

93 BGer 11.3.2019, 2C_34/2018; vgl. dazu OESTERHELT, Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2018/2019 (Teil 1), 163 ff.

94 KS 5 vom 1.6.2004, Ziff. 4.3.2.6 kannte bei einer Holdingspaltung nur die Möglichkeit des Holdingbetriebs.

95 Dies wird im Bsp. 11 KS 5a klargestellt.

96 Vgl. EXPERTSuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004, Ziff. 6.6. In Art. 960d Abs. 3 OR wird dagegen für eine «Beteiligung» ebenfalls eine Stimmrechtsbeteiligung von mindestens 20 % vorausgesetzt.

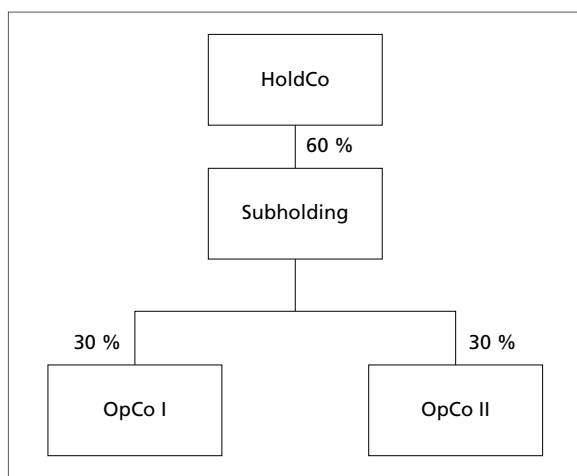
97 Vgl. KÜTTEL/REMUND, Änderungen im Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV für die direkten Steuern, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2022, Folie 17.

neben der Subholding I/OpCo I eine weitere mindestens 20 %ige Beteiligungen (an einer aktiven Gesellschaft [OpCo II] über die Subholding II gemäss dem Transparenzgedanken) hält, folgt die ESTV dem Vernehmen nach derzeit nicht, da es an der Zurechnung (Beherrschung) der Subholding II fehlt.

Ein Holdingbetrieb kann somit auch dann vorliegen, wenn zwar keine (direkt oder mittelbar gehaltenen) Beteiligungen von jeweils 20 % an aktiven Gesellschaften vorliegen, aber die Holding dafür eine Stimmenmehrheit an einer Gesellschaft mit einem Holdingbetrieb hält.

Beispiel: Eine Holding (HoldCo) hält 60 % an einer Subholding, welche ihrerseits Beteiligungen von je 30 % an aktiven Gesellschaften (OpCo I und OpCo II) hält.

Grafik 2: Holdingbetrieb bei mittelbarer Beteiligung



HoldCo hält an OpCo I und OpCo II jeweils nur mittelbare Beteiligungen von 18 %. Da die Subholding aber ihrerseits einen Holdingbetrieb führt und von HoldCo stimmenmässig kontrolliert wird, sind auf Stufe HoldCo die Anforderungen an einen Holdingbetrieb erfüllt.

7.2.2 Operativer Betrieb

Eine Holding führt einen sogenannten «operativen Betrieb», wenn sie mehr als 50 % der Stimmen an einer aktiven Gesellschaft hält und diese somit beherrscht.⁹⁸ In Anwendung des Transparenzprinzips kann der von der aktiven Gesellschaft geführte Betrieb der Holding zugerechnet werden. Im Gegensatz zum Holdingbetrieb ist beim operativen Betrieb nicht die Kapitalbeteiligung, sondern die stimmrechtmässige Beherrschung für die Zurechnung entscheidend. Somit kann eine über eine oder mehrere Zwischenholdings indirekt beherrschte aktive

Gesellschaft auch dann der Holding zugerechnet werden, wenn die rechnerische indirekte Kapitalbeteiligung deutlich unter 50 % liegt. Jede Stimmrechtsbeherrschung führt nämlich zur vollständigen Zurechnung des gesamten operativen Betriebs.

Beispiel: Eine Holding hält 51 % der Stimmen einer Subholding, welche ihrerseits 51 % der Stimmen einer weiteren Subholding hält. Diese ist zu 51 % an einer aktiven Gesellschaft beteiligt. Obwohl die kapitalmässige Beteiligung an der aktiven Gesellschaft bloss 13,3 % beträgt, ist diese aufgrund der auf jeder Ebene vorliegenden Beherrschung vollständig der Holding zuzurechnen.

Das Transparenzprinzip wird von der ESTV aber nicht so weit verstanden, dass auch eine bloss ausschüttende aktive Gesellschaft als Abspaltung eines «operativen Betriebs» anzusehen ist. Dies ergibt sich aus der Definition der Spaltung in Ziff. 4.3.1 KS 5a, wonach bei einer Spaltung Teile des Vermögens einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft übergehen müssen. Eine direkte Ausschüttung der Vermögenswerte an den Gesellschafter ist somit vom Begriff der Spaltung gemäss Ziff. 4.3.1 KS 5a nicht erfasst.⁹⁹ Ein solcher Vorgang wird nach wie vor als steuerbare Naturaldividende beurteilt, was in Beispiel 11 in Variante B des KS 5a explizit klargestellt wird.

Ebenfalls als steuerbare Naturaldividende wird ein Fall beurteilt, bei dem die abgespaltene Holding zeitnah nach der Spaltung mit ihrer Tochter fusioniert.

Beispiel: Eine von einer inländischen natürlichen Person gehaltene Holding mit zwei aktiven Gesellschaften (OpCo I und II) bringt OpCo II in eine neugegründete Tochter (NewCo) ein. In der Folge wird NewCo ausgeschüttet. Wenn NewCo ihre Tochter OpCo II zeitnah absorbiert, ist eine Qualifikation als steuerneutrale Holdingsspaltung nicht mehr möglich. Die Ausschüttung unterliegt somit gemäss Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG der Verrechnungssteuer und ist bei den Aktionären als steuerbarer Vermögensertrag iSv Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG zu besteuern, wobei die Teilbesteuerung von Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG anwendbar ist.¹⁰⁰

Wird die Fusion zwischen OpCo II und NewCo erst nach der Veräusserung von NewCo an einen Dritten vorgenommen, ist dies hingegen unschädlich. In einem solchen Fall wird die Qualifikation der Spaltung als steuerneutrale Umstrukturierung nicht gefährdet.¹⁰¹

Auch eine Absorption einer aktiven Gesellschaft durch die Holding mit zeitnaher anschliessender Abspaltung des absorbierten Betriebs wird von der ESTV bereits seit längerer Zeit nicht als steuerneutrale Spaltung akzeptiert.¹⁰² Auch dies wird nun im Beispiel 11 in Variante C des KS 5a klargestellt. Der Grund hierfür ist, dass das

98 Eine Zurechnung im Sinne des Transparenzprinzips ist nur dann gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft «beherrscht» wird. Dies ist bei einer Beteiligung von bloss 50 % der Stimmrechte nicht der Fall. Insofern rechtfertigt sich hier eine strengere Praxis als z. B. bei der Quasifusion (vgl. KS 5a, Ziff. 4.1.7.1). Auch bei der Konzernübertragung reichte bisher bereits eine stimmrechtmässige Beteiligung von 50 %; dies wurde aber auf die Formulierung «Mehrheit der Stimmrechte» angepasst (vgl. KS 5a, Ziff. 4.5.2.3).

99 Vgl. KS 5a, Ziff. 4.3.1.

100 Im Kanton Zürich wird unter «zeitnah» idR eine Absorption innerhalb von einem Jahr verstanden (vgl. SCHREIBER/UTZINGER, Spaltung, Holdingspaltung, Betriebsbegriff, Betriebsweiterführung, Folgen Nicht-Einhaltung Spaltungsvoraussetzungen, Folie 20).

101 Vgl. OESTERHELT/TSCHAN, Entwicklungen in der Verrechnungs- und Stempelsteuer, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2019, Folie 34; OESTERHELT/TSCHAN, Das neue Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV betreffend Umstrukturierungen: Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, Folie 17.

102 Vgl. OESTERHELT/TSCHAN, Entwicklungen in der Verrechnungs- und Stempelsteuer, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2019, Folie 30.

doppelte Betriebserfordernis für Zwecke der Spaltung durch die Fusion geschaffen wird. Der Verkehrswert des absorbierten und abgespaltenen Betriebs ist eine geldwerte Leistung iSv Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG, welche beim Aktionär gemäss Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG bzw. Art. 20 Abs. 1^{bis} DBG mit der Einkommenssteuer erfasst wird.¹⁰³

7.3 Emigrationspaltung

Für grenzüberschreitende Spaltungen hielt Ziff. 4.3.4.1 KS 5 mit Bezug auf die Verrechnungssteuer fest, dass die gleichen Grundsätze wie bei grenzüberschreitenden Fusionen anzuwenden seien. Dies bedeutete, dass Leistungsempfänger der geldwerten Leistung die Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft waren.

Während die Bezeichnung der Anteilsinhaber als Leistungsempfänger der geldwerten Leistung mit Bezug auf die Emigrationsfusion aufgrund der Totalliquidation der absorbierten Gesellschaft durchaus sachgerecht ist, steht dies bei einer Emigrationspaltung im Widerspruch zur Direktbegünstigungstheorie. Deshalb hat die ESTV bereits im Geltungsbereich des KS 5 von dieser Praxis Abstand genommen und bei der Emigrationspaltung die abgespaltene Gesellschaft als Leistungsempfängerin der geldwerten Leistung erachtet.¹⁰⁴ Konsequenterweise wird im KS 5a nun der Verweis auf die Emigrationsfusion in Ziff. 4.3.4.1 KS 5 gestrichen.

Befindet sich die abgespaltene Gesellschaft in einem DBA-Staat, kann sie idR die Rückerstattung bis zum Residualsatz von 15 % geltend machen. Die Anwendung des Meldeverfahrens ist ausgeschlossen.¹⁰⁵

Beispiel: Die von einer in den Niederlanden ansässigen Gesellschaft gehaltene inländische Beteiligung will einen Betrieb auf eine in Luxemburg ansässige Gesellschaft abspalten. Im Umfang des Verkehrswerts des Betriebs stellt dies eine geldwerte Leistung an die in Luxemburg ansässige Gesellschaft dar. Diese kann die Verrechnungssteuer bis zum Residualsatz von 15 % zurückfordern (nach der in Ziff. 4.3.4.1 KS 5 dargestellten Regelung wären eine volle Rückerstattung durch die niederländische Gesellschaft und das Meldeverfahren möglich gewesen).

Wenn der Anteilsinhaber der spaltenden Gesellschaft in der Schweiz oder in einem Nullsatz-DBA-Staat ansässig ist, ist dies somit eine Verschlechterung gegenüber der in Ziff. 4.3.4.1 KS 5 beschriebenen Rechtslage. Es ist aber möglich, die volle Rückerstattung und die Anwendung des Meldeverfahrens durch eine zweistufige Vorgehensweise zu erhalten.

103 Die praktische Bedeutung dieser Einschränkung ist durch die Akzeptanz des «operativen Betriebs» bei der Holdingspaltung hingegen deutlich kleiner geworden.

104 Vgl. OESTERHELT/TSCHAN, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Verrechnungssteuern und Stempelabgaben, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2020, Folie 41.

105 Kritisch hierzu OESTERHELT/SCHREIBER, Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen (Teil 2), 79.

So kann beispielsweise eine Spaltung auf eine inländische Gesellschaft vorgenommen werden, welche in der Folge ihren Sitz ins Ausland verlegt oder mit einer im Ausland ansässigen Gesellschaft verschmolzen wird.¹⁰⁶

Beispiel: Im obigen Beispiel wird der Betrieb zuerst auf eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft (NewCo) abgespalten. Da NewCo ihren Sitz in der Schweiz hat, ist der Ausnahmetatbestand von Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG anwendbar. In einem zweiten Schritt verlegt NewCo ihren Sitz nach Luxemburg (oder sie wird mit einer in Luxemburg ansässigen Gesellschaft verschmolzen). Nunmehr liegt eine geldwerte Leistung an die in den Niederlanden ansässige Muttergesellschaft vor, welche gemäss Art. 10 Abs. 3 lit. a DBA-NL zur vollständigen Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechtigt. Das Meldeverfahren gemäss Art. 2 DBA-Entlastungsverordnung ist anwendbar.

7.4 Modifizierte Dreieckstheorie

Bei einer nicht gewinnsteuerneutralen Spaltung kann eine natürliche Person als Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft die sogenannte modifizierte Dreieckstheorie beantragen. Danach entfällt beim Anteilsinhaber die Besteuerung der geldwerten Leistung im Zeitpunkt der nicht gewinnsteuerneutralen Spaltung, sofern die natürliche Person die Beteiligungsrechte an der begünstigten Gesellschaft nicht innert fünf Jahren veräussert. Bereits nach bestehender Praxis muss dieser «Revers» vor Umsetzung der Transaktion beantragt werden, was in Ziff. 4.3.3.3 KS 5a nun explizit klargestellt wird.¹⁰⁷ Somit ist bei einer Spaltung, bei der unklar ist, ob die Anforderungen an einen Betrieb erfüllt werden, unbedingt im Vorfeld die Einschätzung der Steuerbehörde mittels Ruling einzuholen, damit ein allfälliger Revers noch rechtzeitig beantragt werden kann.

7.5 Abrechnung bei nicht gewinnsteuerneutraler Spaltung

Wird das doppelte Betriebserfordernis nicht eingehalten, tritt gemäss Ziff. 4.3.2.12 KS 5a eine steuerliche Realisation der stillen Reserven auf demjenigen Betriebsteil ein,

106 Eine Sitzverlegung bzw. grenzüberschreitende Verschmelzung ist nach schweizerischem IPR nur möglich, wenn der ausländische Staat Gegenrecht hält (Art. 163 IPRG), was häufig nicht der Fall ist. Möglich ist sie u. a. mit Bezug auf die Bahamas, Belgien, die Bermudas, die British Virgin Islands (BVI), Frankreich, Guernsey, Italien, Liechtenstein, Luxemburg, Österreich, Portugal, Rumänien, Spanien sowie gewisse Staaten der USA (z. B. Delaware). Bei europäischen Staaten, bei denen dies nicht der Fall ist (z. B. Deutschland oder die Niederlande), wird typischerweise eine Sitzverlegung nach Luxemburg (oder Liechtenstein) als Zwischenschritt eingebaut. Innerhalb der EU/des EWR sind grenzüberschreitende Sitzverlegungen und Fusionen immer möglich.

107 Dies gilt auch für den Fall, dass ein Betrieb zeitnah eingestellt wird, da die Einkommenssteuerfolgen für diesen Fall rückwirkend bereits im Zeitpunkt der Spaltung (und nicht erst der Einstellung des Betriebs) eintreten. Ein nach der Spaltung (aber vor Einstellung des Betriebs) eingeholter Revers wird in diesem Fall nicht akzeptiert.

welcher das Betriebserfordernis nicht erfüllt. Erfüllen die zurückbleibenden Vermögenswerte das Betriebserfordernis nicht, wird die Gewinnsteuer auf den stillen Reserven der zurückbleibenden Vermögenswerte abgerechnet. Diese bereits in Ziff. 4.3.2.12 KS 5 enthaltene Position wurde in der Literatur¹⁰⁸ wie auch im Vernehmlassungsverfahren¹⁰⁹ kritisiert, wird von der ESTV aber beibehalten. Eine Praxisänderung würde erst dann erfolgen, wenn Ziff. 4.3.2.12 KS 5a durch bundesgerichtliche Rechtsprechung derogiert würde. In der Praxis führt dies dazu, dass eine nicht gewinnsteuerneutrale Spaltung für die Zwecke der Gewinnsteuer anders beurteilt wird als für die Verrechnungssteuer¹¹⁰ und die Grundstückgewinnsteuer.¹¹¹

Ziff. 4.3.5 KS 5a stellt mit Bezug auf die Emissionsabgabe klar, dass aufgrund der zivilrechtlichen Betrachtung nur im Umfang des neu geschaffenen Nennwerts ein emissionsabgabepflichtiger Tatbestand vorliegt. Richtigerweise gilt dies aber nur für die einstufige nicht steuerneutrale Spaltung. Bei einer zweistufigen nicht steuerneutralen Spaltung, bei der Vermögenswerte auf eine Tochtergesellschaft übertragen werden, liegt hingegen ein der Emissionsabgabe unterworfenen Tatbestand vor.¹¹²

7.6 Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert

Nach Ziff. 4.3.2.13 KS 5a «müssen» (bisher: können) Verlustvorträge, die auf den übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallen, mit der Abspaltung übertragen werden. Diese Regelung ist systematisch zutreffend, da so die Verluste verursachungsgerecht zugeordnet werden und die Wahl der Spaltungsrichtung keinen Einfluss auf die Zuordnung haben soll.

Der selbst geschaffene Mehrwert nach Art. 61a DBG (Zuzugs-Step-up) ist ein neues steuerliches Attribut, das – wie Verlustvorträge – mit der Spaltung zwischen den beteiligten Gesellschaften aufzuteilen ist. Ziff. 4.3.2.14 KS 5a sieht eine zwingende Aufteilung nach der gleichen Bewertungsmethode wie bei Beginn der Steuerpflicht nach Art. 61a DBG vor.

7.7 Problematik der umgekehrten Massgeblichkeit

Bei Spaltungen ergeben sich teilweise Probleme, handelsrechtlich die steuerlich notwendige Buchwertfortführung zu erreichen. Im Vernehmlassungsverfahren wurde daher angeregt, abweichend von der handelsrechtlichen Verbuchung eine Fortführung der Gewinnsteuerwerte zuzulassen.¹¹³ Mit Verweis auf das Massgeblichkeitsprinzip wurde dieser Vorschlag nicht übernommen. In der Regel lässt sich zwar eine Lösung mit der Revisionsstelle finden. Die Möglichkeit für die Führung einer Steuerbilanz mit tieferen Gewinnsteuerwerten gegenüber den handelsrechtlichen Buchwerten hätte in der Praxis jedoch Flexibilität geschaffen, zumal die Führung einer Steuerbilanz mit höheren Werten als in der Handelsbilanz eine durchaus übliche Lösung darstellt.¹¹⁴

Beispiel: Die spaltende Gesellschaft A weist bei ihrer Muttergesellschaft einen Gewinnsteuerwert = Buchwert von CHF 1 Mio. auf, der abzusplattende Betriebsteil B einen Eigenkapitalwert zum Buchwert von CHF 10 Mio. Der Verkehrswert der A nach Spaltung liegt bei über CHF 1 Mio.

Bei einer einstufigen Spaltung wird der Buchwert und entsprechend der Gewinnsteuerwert von CHF 1 Mio. auf die Beteiligung an der A und B (neutral) aufgeteilt; bei der zweistufigen Spaltung erfolgt dagegen eine Ausschüttung der B zum Eigenkapitalwert von CHF 10 Mio., sodass die Muttergesellschaft nach der Spaltung Beteiligungen von CHF 11 Mio. aufweist.

Da die Spaltung, unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung, eine reine Vermögensumschichtung darstellt, müsste der Ertrag von CHF 10 Mio. steuerlich neutralisiert werden. Soweit hierfür auch eine entsprechende handelsrechtliche Verbuchung erforderlich ist,¹¹⁵ kann handelsrechtlich eine Wertberichtigung und bewusste Bildung von stillen Reserven erfolgen.¹¹⁶

113 EXPERTSuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004, Ziff. 2.3.

114 So z. B. bei der Fortführung der Summe von Gewinnsteuerwerten und Gestehungskosten bei der Muttergesellschaft, selbst wenn handelsrechtlich tiefere Werte (z. B. aufgrund der zweistufigen Spaltung) angesetzt werden; vgl. Ziff. 4.3.2.1.1 KS 5a (Wertberichtigung der abspaltenden und zugleich Aufwertung der abgespaltenen Beteiligung).

115 Nach unserer Erfahrung werden die steuerliche Korrektur und neutrale Behandlung bei entsprechender Erklärung, warum der handelsrechtliche Nachvollzug nicht möglich ist (keine umgekehrte Massgeblichkeit), von einzelnen Steuerbehörden wie auch im Einzelfall der ESTV (Abteilung Aufsicht Kantone) akzeptiert; vgl. ZITTER/HEUBERGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Umstrukturierungen, Folie 23. Als allgemeine Regelung wurde dies im KS 5a jedoch nicht aufgenommen.

116 Vgl. ANSELM/STUDER, Internationale M&A-Transaktionen, Folie 51. Dass die Buchung als Dividendenertrag und Wertberichtigungsaufwand erfolgt, ändert nichts an der Steuerneutralität der Spaltung, d. h. steuerlich liegt keine Dividende und Wertberichtigung, sondern direkt eine neutrale Vermögensumschichtung bei der Muttergesellschaft vor. Die vorgängige Bestätigung mittels eines Rulings ist zu empfehlen. Teilweise wurde in der Praxis auch eine neutrale Umbuchung, ohne Dividendenertrag, mit dem Argument der Vermögensumschichtung und Gleichstellung zur einstufigen Spaltung seitens der Revisionsstelle akzeptiert.

108 Vgl. REICH/TADDEI/OESTERHELT, Art. 61 DBG N 211 ff. mwH.

109 EXPERTSuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004, Ziff. 6.11.

110 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Bsp. 15. Für die Verrechnungssteuer wird stets auf das übertragene Vermögen als geldwerte Leistung abgestellt, auch wenn dieses die Betriebsvoraussetzungen erfüllt.

111 Vgl. ZWEIFEL/HUNZIKER/MARGRAF/OESTERHELT, § 7 N 250.

112 Vgl. OESTERHELT/SCHREIBER, Nicht steuerneutrale Spaltungen, 19.

Bei der einstufigen Spaltung kann sich das Problem stellen, dass die abspaltende Beteiligung abgeschrieben werden muss und der Buchwert einer bestehenden Schwestergesellschaft handelsrechtlich nicht erhöht wird, weil keine neuen Beteiligungsrechte mit der Spaltung geschaffen werden.

Steuerlich wird hier die Schwestergesellschaft mit einem höheren Gewinnsteuerwert gegenüber dem Buchwert angesetzt (vgl. Ziff. 4.3.2.11 KS 5a), sodass die Summe der Gewinnsteuerwerte vor und nach der Spaltung gleich bleibt. Der handelsrechtliche Verlust lässt sich dadurch aber nicht vermeiden, es sei denn, die Revisionsstelle schliesst sich der Auffassung an, dass aufgrund einer neutralen Umstrukturierung (hier nach FusG) keine Vermögenseinbusse bei der Muttergesellschaft entstehen und kein Verlust eingebucht werden kann. Andernfalls würde sich mit der Ausgabe von Beteiligungsrechten oder einer zweistufigen Spaltung ein Netto-Verlust vermeiden lassen, indem die abgespaltene Beteiligung mit einem höheren Wert angesetzt wird.¹¹⁷

8 Ausgliederung

8.1 Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert

Analog zur Spaltung «müssen» (bisher: können) die Verlustvorträge zusammen mit dem übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden. Ebenso ist ein selbstgeschaffener Mehrwert nach Art. 61a DBG auf den verbleibenden und ausgegliederten Betrieb oder Teilbetrieb aufzuteilen. Zur Erläuterung siehe oben Abschn. 7.6.

8.2 Sperrfrist von Art. 61 Abs. 2 DBG

Eine Ausgliederung von Vermögenswerten nach Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG ist mit der in Art. 61 Abs. 2 DBG beschriebenen fünfjährigen Sperrfrist verbunden. Die entsprechende Frist beginnt grundsätzlich mit der Anmeldung beim Handelsregister zu laufen. Nicht in jedem Fall ist aber ein Handelsregistereintrag erforderlich. Bei einer Ausgliederung von Vermögenswerten auf eine bereits bestehende Gesellschaft kommt es nicht zu einem Handelsregistereintrag. In diesem Fall ist auf den Tag abzustellen, an dem die Eigentumsübertragung vollzogen wird. Das wird in Ziff. 4.4.1.2.8 KS 5a neu klargestellt.¹¹⁸

Sodann wird neu festgehalten, dass bei einer Verletzung der Sperrfrist, welche zu einer Nachbesteuerung iSv Art. 61 Abs. 2 DBG führt, bei der aufnehmenden Gesellschaft keine KER gebildet werden können, was bereits jetzt der geltenden Praxis¹¹⁹ entsprach.

8.3 Emissionsabgabe bei Verletzung der Sperrfrist

In Ziff. 4.4.1.3 KS 5 war vorgesehen, dass bei Verletzung der Sperrfrist von Art. 61 Abs. 2 DBG die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses geschuldet sei. Der Tatbestand von Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG enthält aber weder selbst einen Hinweis auf eine Sperrfrist noch wird auf die Sperrfrist von Art. 61 Abs. 2 DBG verwiesen. Mithin fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage für die Nacherhebung der Emissionsabgabe bei der Verletzung der Sperrfrist von Art. 61 Abs. 2 DBG.

Richtigerweise wird in Ziff. 4.4.1.4 KS 5a nun auch auf die Nacherhebung der Emissionsabgabe bei Verletzung einer Sperrfrist verzichtet. Dabei wird aber festgehalten, dass eine zeitnahe Veräusserung der übernommenen Vermögenswerte durch die Tochtergesellschaft auf eine mögliche Abgabeumgehung hin zu überprüfen sei. Ob diese Einschränkung tatsächlich notwendig war, ist u. E. zweifelhaft. Bei einer zeitnahen Veräusserung der übernommenen Vermögenswerte dürften diese nämlich aus Sicht der aufnehmenden Gesellschaft kaum das Kriterium des «betrieblichen Anlagevermögens» erfüllen. Mithin ist der Tatbestand der Ausgliederung nicht erfüllt, weshalb eine Befreiung von der Emissionsabgabe iSv Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG nicht möglich ist und die Abgabeumgehung gar nicht angerufen werden muss. Klar ist aber, dass die Veräusserung der Beteiligung selbst, auf die die Vermögenswerte übertragen wurden, auch nicht unter dem Titel der Abgabeumgehung zu einer Nacherhebung der Emissionsabgabe führt.

Analoges gilt für die Sperrfrist von Art. 61 Abs. 4 DBG bei der gruppeninternen Übertragung, weshalb auch Ziff. 4.5.4 KS 5a eine analoge Bestimmung enthält.

8.4 Zulässiger Nennwert

Der Befreiungstatbestand der Emissionsabgabe von Art. 6 Abs. 1 lit. a^{bis} StG ist für jenen Teil des neu geschaffenen Nominalkapitals nicht anwendbar, der das minimal erforderliche Eigenkapital gemäss Kreisschreiben Nr. 6 vom 6.6.1997 betreffend verdecktes Eigenkapital übersteigt. Ziff. 4.4.1.4 KS 5a hält nach wie vor an dieser Beschränkung fest, wengleich sie in der praktischen Hand-

117 Vgl. ZITTER/HEUBERGER, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Umstrukturierungen, Folie 27, 28 ff.

118 Eine analoge Klarstellung findet sich in Ziff. 4.5.2.17 KS 5a auch für die Veräusserungssperrfrist von Art. 61 Abs. 4 DBG betreffend die Konzernübertragung.

119 Vgl. KS 29b Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 3.2.

habung weniger starr angewandt wird als in der Vergangenheit. Da im Umfang des Agios aber KER gebildet werden können, ist die Beschränkung aus praktischer Sicht nicht mehr so relevant wie vor Einführung des Kapitaleinlageprinzips.

8.5 Beteiligungsausgliederung

8.5.1 Beteiligungsquote von 10 %

Die Beteiligungsausgliederung stellt einen Austauschbestand dar, der grundsätzlich nicht zu einer Realisation von stillen Reserven führt, weil die latente Steuerlast auf den stillen Reserven keine Veränderung erfährt. Es bedarf daher keiner gesetzlichen Norm für die Steuerneutralität.

Der Grund für die Steuerneutralität der Beteiligungsausgliederung ist der Umstand, dass die fiskalische Verknüpfung der stillen Reserven wegen des Beteiligungsabzugs bei einer potenziellen Veräusserung der Beteiligung durch die übertragende Gesellschaft grundsätzlich keine Veränderung erfährt. Da die Beteiligungsquote per 1.1.2011 von 20 % auf 10 % gesenkt wurde, beträgt seit diesem Zeitpunkt auch die Beteiligungsquote für die Beteiligungsausgliederung 10 %.¹²⁰ Dies entsprach auch der bisherigen Verwaltungspraxis.¹²¹ Entsprechend wird dies nun in Ziff. 4.4.2 KS 5a nachgeführt und klargestellt, dass eine Beteiligung von mindestens 10 % am Kapital oder ein Anspruch auf mindestens 10 % von Gewinn und Reserven ausreicht.¹²²

Neu wird in Ziff. 4.4.2.1 KS 5a auch klargestellt, dass der Begriff der «Tochtergesellschaft» für die Beteiligungsausgliederung ebenfalls im Sinne einer Beteiligung von 10 % zu verstehen ist.

8.5.2 Gewinnsteuerwerte, Gestehungskosten und Haltedauer

Während schon bisher gemäss Ziff. 4.4.2.2 KS 5 die Beteiligung an der Subholding (aufnehmende Tochtergesellschaft) den Gewinnsteuerwert, die Gestehungskosten und die Haltedauer¹²³ der übertragenen Beteiligung übernahm,

wird dies nun auch für die übertragene Beteiligung auf Ebene der Subholding im KS 5a adressiert: Gewinnsteuerwert und Haltedauer werden fortgeführt, die Gestehungskosten entsprechen dem übernommenen Gewinnsteuerwert. Dies entspricht der bisherigen Praxis, doch die ausdrückliche Regelung ist selbstverständlich zu begrüssen.

Zur Haltedauer ist auch hier der Vorbehalt anzubringen, dass bei teilweise steuerneutraler Ausgliederung nach Auffassung der ESTV die Haltedauer vollständig neu beginnt.¹²⁴

8.5.3 Durch den Beteiligungsabzug bedingte Realisationstatbestände

Die Senkung der Beteiligungsquote von 20 % auf 10 % gilt freilich nicht nur für den Umstrukturierungstatbestand der Beteiligungsausgliederung, sondern auch für die in Ziff. 4.4.2.2.5 KS 5a beschriebenen, durch den Beteiligungsabzug bedingten Realisationstatbestände. Somit kommt es zu einer Abrechnung über die auf eine Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven, wenn die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 10 % und die Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft mindestens 10 % betragen.

Auch eine Bilanzierung der übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert führt zu einer systematisch bedingten Realisation bei der übertragenden Gesellschaft, wobei gemäss Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG der Beteiligungsabzug nicht zu gewähren ist. Neu wird in Ziff. 4.4.2.2.5 KS 5a aber klargestellt, dass eine Aufwertung der übertragenen Beteiligungsrechte in einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht per se zu einer Realisation bei der übertragenden Muttergesellschaft führt. Ein solcher Vorgang wird erst dann bei der Muttergesellschaft als indirekte Aufwertung besteuert, wenn die Beteiligungsrechte ins Inland zurückübertragen werden.

Die entsprechende Klarstellung im KS 5a ist sehr zu begrüssen, da die bisherige kantonale Veranlagungspraxis in dieser Frage nicht ganz einheitlich war.

Eine Unsicherheit, wann bei einer Beteiligungsausgliederung ein steuerbarer Aufwertungsgewinn vorliegt, wurde im Zuge der Vernehmlassung zu KS 5a erfreulicherweise, wenn auch nicht direkt im KS 5a, beseitigt: So ist

120 Die Beteiligungsquote von 10 % ist erfüllt, wenn die übertragende Gesellschaft zu mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital oder zu mindestens 10 % am Gewinn und den Reserven beteiligt ist.

121 Vgl. REICH/TADDEI/OESTERHELT, Art. 61 DBG N 253.

122 Dass die Haltedauer von einem Jahr nach Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG erfüllt wird, ist hingegen nach wie vor keine Voraussetzung für die steuerneutrale Beteiligungsausgliederung.

123 Hier ist allerdings der Fall zu beachten, wenn es sich bei der aufnehmenden Subholding um eine bereits bestehende, aktive Gesellschaft handelt, die die 12-monatige Haltedauer selbst noch nicht erfüllt. In diesem Fall kann die Einlage einer bereits seit mehr als zwölf Monaten gehaltenen Beteiligung nicht dazu führen, dass die Beteiligung an der Subholding die 12-Monats-Frist erfüllt, vgl. REMUND/SCHREIBER, Das neue Kreis-

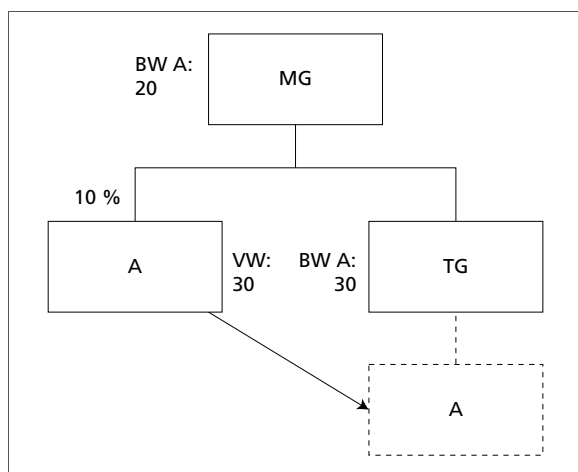
schreiben Nr. 5a der ESTV betreffend Umstrukturierungen: Fusion, Quasifusion und Ausgliederung, Folie 15.

124 Vgl. REMUND/SCHREIBER, Das neue Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV betreffend Umstrukturierungen: Fusion, Quasifusion und Ausgliederung, Folie 15.

zwischen der einseitigen Aufwertung und der zweiseitigen Verbuchung zu unterscheiden.¹²⁵

Beispiel: Die Muttergesellschaft (MG) legt ihre seit mehr als einem Jahr gehaltene 10 %-Beteiligung an der A in ihre Tochtergesellschaft (TG) ein. Der Buchwert (= Gestehungskosten) der A beträgt 20, der Verkehrswert 30.

Grafik 3: Beteiligungsausgliederung und steuerbarer Aufwertungsgewinn



Wird A zu 20 eingelegt und bei der TG zu 30 eingebucht, wird dies bei MG im Umfang von 10 als der Gewinnsteuer unterworfenen Aufwertungsgewinn behandelt und die Anwendung des Teilungsabzugs verweigert.

Wird A dagegen zum Wert von 30 bei der TG eingelegt und somit bei MG ein Ertrag von 10 verbucht, kann bei MG der Teilungsabzug geltend gemacht werden. Die Verbuchung von A zu 30 bei der TG ist kein steuerbarer Aufwertungsgewinn bei der MG.

8.5.4 Beteiligungsausgliederung mit zeitnaher Absorption

Die ESTV wendet die Grundsätze der Quasifusion mit zeitnaher Absorption schon seit einigen Jahren auch auf Beteiligungsausgliederungen an.¹²⁶ Mithin führt eine Absorption einer Beteiligung innerhalb von fünf Jahren nach einer Beteiligungsausgliederung dazu, dass die durch die Sacheinlage geschaffenen KER aberkannt werden bzw. dass auf bereits ausgeschütteten KER die Verrechnungssteuer nacherhoben wird. Dies wird nun in Ziff. 4.4.2.3 KS 5a erstmals¹²⁷ explizit klargestellt.¹²⁸

125 Vgl. REMUND/SCHREIBER, Das neue Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV betreffend Umstrukturierungen: Fusion, Quasifusion und Ausgliederung, Folie 17.

126 Vgl. OESTERHELT/TSCHAN, Entwicklungen im Bereich der Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung 2018, Folie 32.

127 Im KS 29b betreffend Kapitaleinlageprinzip sind diesbezüglich keine Ausführungen enthalten, obwohl diese Praxis auch damals schon galt (kritisch hierzu OESTERHELT, KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip, 114).

128 In einer Weiterentwicklung der Praxis wird auch ein gruppeninterner Verkauf zum Verkehrswert als der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung iSv Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG

8.6 Art. 62 Abs. 4 DBG

Ausgliederungen nach Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG wie auch Beteiligungsausgliederungen können dazu führen, dass bei der aufnehmenden Tochtergesellschaft eine Werterholung eintritt und daher früher vorgenommene Wertberichtigungen steuerwirksam nach Art. 62 Abs. 4 DBG rückgängig gemacht werden. Dies wird in der Literatur kritisiert, da ein gesetzlich vorgesehener steuerneutraler Umstrukturierungsvorgang wie die Ausgliederung damit dennoch Steuerfolgen auslöst und die Werterholung erst aufgrund der Umstrukturierung eintritt.¹²⁹

Die Kritik fand keinen Eingang ins KS 5a. Hierfür spricht, dass Art. 62 Abs. 4 DBG für die Besteuerung nicht unterscheidet, aus welchem Grund eine Werterholung eintritt. Art. 62 Abs. 4 DBG ist somit auch dann anwendbar, wenn Wertberichtigung und Werterholung auf unterschiedlichen Ursachen beruhen. Um die Besteuerung infolge der Ausgliederung (Übertragung von stillen Reserven) zu vermeiden, müssten an der aufnehmenden Gesellschaft separate Beteiligungswerte geführt und überwacht werden (bisheriger Beteiligungswert mit höheren Gestehungskosten und neuer Beteiligungswert aufgrund der Einlage/Ausgliederung), was aus praktischer Sicht wohl schwer umsetzbar ist, zumal z. B. bei einer Betriebsausgliederung eine derartige Spartenrechnung für die Beteiligungsbuchwerte über die Zeit immer schwieriger werden wird. Die Besteuerung wiedereingebrachter Abschreibungen trotz bzw. in Folge einer (teilweise) steuerneutralen Ausgliederung (oder auch Konzernübertragung¹³⁰) gilt es also weiterhin zu beachten.

9 Konzernübertragung

9.1 Übertragungen zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Art. 61 Abs. 3 DBG ist anwendbar, wenn Vermögenswerte zwischen «inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» übertragen werden. Das Bundesgericht hat im BGE 138 II 557 (vorfrageweise¹³¹) aber entschieden, dass in Erweiterung des Wortlauts von Art. 61 Abs. 3 DBG nicht nur Übertragungen auf Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, sondern auch Übertragungen auf

angesehen (vgl. hierzu eingehend OESTERHELT/SCHREIBER, Umstrukturierungen mit zeitnaher Absorption, 30 ff.).

129 Vgl. anstatt vieler BÜRGGY, Zwangsaufwertung von wertberichtigten massgeblichen Beteiligungen gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG – Alles ganz einfach?, 1 ff. mwH.

130 Vgl. KS 5a Umstrukturierungen, Ziff. 4.5.2.7.

131 In casu ging es um die Anwendbarkeit von Art. 103 FusG iVm Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG.

Vorsorgestiftungen vom Anwendungsbereich von Art. 61 Abs. 3 DBG erfasst sind. Im Rahmen des Vernehmlassungsverfahrens wurde deshalb angeregt, den Anwendungsbereich von Art. 61 Abs. 3 DBG in Ziff. 4.5.2 KS 5a entsprechend zu erweitern.¹³² Die ESTV sah – unter Berufung auf den eindeutigen Wortlaut von Art. 61 Abs. 3 DBG – von einer solchen Ausdehnung ab und stellt sich auf den Standpunkt, dass der BGE 138 II 557 nur für den Anwendungsbereich von Art. 103 FusG, aber nicht für den Anwendungsbereich von Art. 61 Abs. 3 DBG massgebend sei.

In Ziff. 4.5.1, 4.5.2.1, 4.5.2.3 sowie 4.5.2.17 KS 5a wurde der Begriff der «einheitlichen Leitung» durch den Begriff der «Kontrolle» ersetzt. Dies ist im Lichte der Ablösung von Art. 663 OR durch Art. 963 OR auch sachgerecht. Konsequenterweise wird auch in Ziff. 4.5.2.6 KS 5a der Begriff «beherrscht» durch «kontrolliert» ersetzt. Zudem wurde die bisherige Aussage im KS 5, wonach die «Beherrschung» bei Vorliegen von 50 % oder mehr der Stimmrechte vermutet wurde, geändert. Nach Ziff. 4.5.2.3 KS 5a ist nun die «Mehrheit der Stimmrechte» oder eine anderweitige Kontrolle nötig.

9.2 Gewinnsteuerwerte, Gestehungskosten und Haltedauer

In Bezug auf die Fortführung der Gewinnsteuerwerte und Gestehungskosten der übertragenen Beteiligung auf eine inländische Konzerngesellschaft wird neu nun klargestellt, dass dies auch – bei steuerneutraler Übertragung – für die Haltedauer gilt. Ziff. 4.5.2.8 KS 5a verweist bei dieser Aussage auf die Spaltung¹³³, bei der für die übertragenen Beteiligungen in Ziff. 4.3.2.10 nun auch die Übernahme der Haltedauer ergänzt wurde.

9.3 Übertragung von Verlustvorträgen und steuerlichem Mehrwert

Hier gilt neu wie bei Spaltung und Ausgliederung, dass Verlustvorträge und steuerlicher Mehrwert zusammen mit dem entsprechenden Betrieb/Teilbetrieb übertragen werden müssen. Die Verlustverrechnung ist wie bei der

Fusion ausgeschlossen, wenn dynamisch betrachtet keine betriebswirtschaftlichen Gründe für die Übertragung bestehen (siehe oben Abschn. 4.2).

9.4 Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft

Eine Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft kann wie bis anhin gewinnsteuerneutral erfolgen, sofern die übernehmende ausländische Konzerngesellschaft ihrerseits von einer anderen inländischen Konzerngesellschaft kontrolliert wird. Unter dem KS 5 galt dasselbe auch für die Verrechnungssteuer.

Im KS 5a wird die ehemalige Ziff. 4.5.3.2 KS 5, in der dies festgehalten wurde, gestrichen. Nunmehr ist die Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Konzerngesellschaft nach Auffassung der ESTV nicht mehr vom Anwendungsbereich von Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG erfasst. Die Position der ESTV ist nicht von der Hand zu weisen. Während der Wortlaut von Art. 61 Abs. 3 DBG klarerweise auch indirekt gehaltene Beteiligungen erfasst, setzt Art. 5 Abs. 1 lit. a VStG eine Übertragung «in die Reserven einer aufnehmenden [...] inländischen Gesellschaft» und somit letztlich die Übertragung auf eine inländische Gesellschaft voraus. Dies ist bei einer blossen Beherrschung der ausländischen aufnehmenden Gesellschaft durch eine inländische Konzernmutter nicht erfüllt.¹³⁴

9.5 Sperrfrist bei der Emissionsabgabe

Die Emissionsabgabe ist bei der Konzernübertragung, die ja nur Übertragungen auf die Mutter-/Grossmutter- oder Schwestergesellschaften erfasst, nur selten ein Thema, da für einen emissionsabgabepflichtigen Tatbestand neue Beteiligungsrechte geschaffen werden müssen.

Wie bei der Ausgliederung iSv Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG kommt die ESTV zum Schluss, dass keine gesetzliche Grundlage für die Nacherhebung der Emissionsabgabe bei Verletzung der Veräusserungssperrfrist von Art. 61 Abs. 4 DBG besteht. Dies wird in Ziff. 4.5.4 KS 5a nun klargestellt. Die Klarstellung wird aber durch den Hinweis ergänzt, dass bei einer zeitnahen Veräusserung der übernommenen Vermögenswerte durch die übernehmende Konzerngesellschaft der Sachverhalt auf eine mögliche Abgabeumgehung hin zu prüfen sei.

132 EXPERTSuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004, Ziff. 8.1. Ähnliches wird auch in der Literatur gefordert (vgl. TEUSCHER, Konzerninterne Vermögensübertragung – quo vadis?, 169 ff. mwH).

133 Für die Haltedauer an der abgespaltenen Beteiligung fehlt dagegen auch weiterhin – wohl versehentlich – eine Aussage im KS 5a. Dass hier auch eine neugegründete Gesellschaft, auf die ein Betrieb/Teilbetrieb abgespalten wird, nicht nur die Gestehungskosten und Gewinnsteuerwerte, sondern auch die Haltedauer der abspaltenden Gesellschaft übernimmt, ist in der Praxis jedoch unstrittig; vgl. zur Praxis in Zürich SCHREIBER/UTZINGER, Spaltung, Holdingspaltung, Betriebsbegriff, Betriebsweiterführung, Folgen Nicht-Einhaltung Spaltungsvoraussetzungen, Folie 55.

134 Die Übertragung einer Beteiligung auf eine ausländische Tochtergesellschaft der übertragenden Gesellschaft ist hingegen mangels Entreichung der übertragenden Gesellschaft keine der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung.

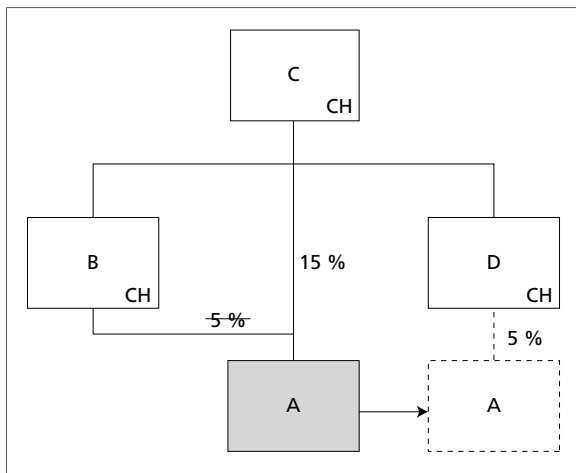
Auch mit Bezug auf die Konzernübertragung stellt sich die Frage, ob bei einer zeitnahen Veräusserung der übertragenen Vermögenswerte nicht bereits der Tatbestand von Art. 61 Abs. 3 DBG zu verneinen ist, da diese ja aus Sicht der aufnehmenden Gesellschaft offensichtlich nicht betrieblich genutzt wurden.

9.6 Umsatzabgabe

In Ziff. 4.5.5 KS 5a wird neu klargestellt, dass zwischen inländischen Konzerngesellschaften auch Beteiligungen von weniger als 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral übertragen werden können, sofern an der übertragenen Beteiligung innerhalb des Konzerns, d. h. unter Kontrolle einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, eine direkte oder indirekte Beteiligung von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital besteht. Dies ergibt sich direkt aus dem Wortlaut von Art. 14 Abs. 1 lit. j, 1. Halbsatz StG iVm Art. 61 Abs. 3 DBG und entspricht auch der bisherigen Verwaltungspraxis. Bislang war dieses Prinzip aber nur mit Bezug auf die Gewinnsteuer explizit im Kreisschreiben festgehalten.

Beispiel: Eine Beteiligung an der (in- oder ausländischen) Gesellschaft (A) wird zu 5 % von einer inländischen Gesellschaft (B) gehalten. C, die Mutter von B, hält weitere 15 % an A. Nun überträgt B die Beteiligung von 5 % auf die inländische Schwestergesellschaft D.

Grafik 4: Umsatzabgabe – Ausnahmetatbestand gem. Art. 14 Abs. 1 lit. j, 1. Halbsatz StG



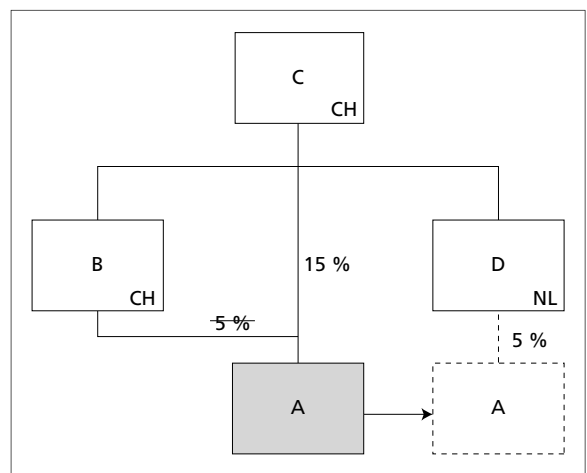
Die Umsatzabgabe wird im vorliegenden Fall nicht erhoben, da die Ausnahme von Art. 14 Abs. 1 lit. j, 1. Halbsatz StG iVm Art. 61 Abs. 3 StG anwendbar ist.

Da mit Bezug auf die Gewinnsteuer auch eine Übertragung einer Beteiligung von weniger als 20 % auf eine ausländische Gesellschaft, welche direkt oder indirekt von einer inländischen Gesellschaft gehalten wird, vom Tatbestand von Art. 61 Abs. 3 DBG erfasst ist, stellt sich die Frage, ob diese Konstellation ebenfalls von der Umsatzabgabe ausgenommen ist. Da die Ausnahme von

Art. 14 Abs. 1 lit. j, 1. Halbsatz StG direkt auf Art. 61 Abs. 3 DBG verweist, müsste sich die Umsatzabgabe hier u. E. eigentlich der gewinnsteuerlichen Interpretation von Art. 61 Abs. 3 DBG anschliessen. Die ESTV interpretiert Art. 61 Abs. 3 DBG aber für die Umsatzabgabe enger als für die Gewinnsteuer und wendet deshalb den Ausnahmetatbestand in dieser Konstellation nicht an.

Beispiel: Eine Beteiligung an der (in- oder ausländischen) Gesellschaft (A) wird zu 5 % von einer inländischen Gesellschaft (B) gehalten. C, die Mutter von B, hält weitere 15 % an A. Nun überträgt B die Beteiligung von 5 % auf die ausländische Schwestergesellschaft D.

Grafik 5: Umsatzabgabe – keine Anwendung des Ausnahmetatbestandes



Die Umsatzabgabe wird im vorliegenden Fall erhoben, da die Ausnahme von Art. 14 Abs. 1 lit. j, 1. Halbsatz StG iVm Art. 61 Abs. 3 StG gemäss Praxis der ESTV nicht anwendbar ist.

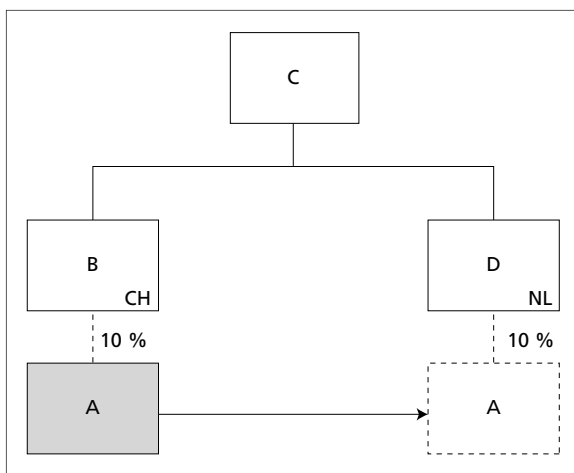
Mit der am 17.12.2021 vom Parlament angenommenen Reform zur Stärkung des Fremdkapitalmarkts wurde ein neuer Ausnahmetatbestand in Art. 14 Abs. 1 lit. k StG geschaffen, wonach die Vermittlung oder der Kauf und Verkauf von inländischen Beteiligungen von mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital anderer Gesellschaften durch einen Effektenhändler nach Art. 13 Abs. 3 lit. d StG von der Umsatzabgabe ausgenommen ist, sofern die Beteiligung als Anlagevermögen iSv Art. 960d OR gilt. Das Inkrafttreten der Bestimmung wird vom Bundesrat festgelegt werden, wobei noch ein allfälliges Referendum abzuwarten ist. Frühestens wird der neue Art. 14 Abs. 1 lit. k StG am 1.1.2023 in Kraft treten. Im Gegensatz zum ursprünglichen Vorschlag des Nationalrats¹³⁵ ist Art. 14 Abs. 1 lit. k StG für ab dem Zeitpunkt des Inkrafttretens verwirklichte Sachverhalte anwendbar und hat keine

¹³⁵ Gemäss Art. 14 Abs. 1 lit. k, Satz 2 StG (in der vom Nationalrat am 28.9.2021 beschlossenen Fassung) war noch vorgesehen, dass bei Vorliegen dieser Ausnahme im Zeitpunkt einer Revision keine Korrektur für die Vergangenheit stattfinden darf.

Rückwirkung. Die Ausnahme von Art. 14 Abs. 1 lit. k StG wird – wenn sie denn eine allfällige Referendumsabstimmung übersteht – nicht nur auf Dritttransaktionen, sondern auch auf konzerninterne Übertragungen anwendbar. Im Ergebnis dürfte damit die in Art. 14 Abs. 1 lit. j, 2. Halbsatz StG vorgesehene Beteiligungsschwelle auf 10 % reduziert werden.

Beispiel: Die inländische B, eine Tochter der in- oder ausländischen C, veräussert die Beteiligung von 10 % an der in- oder ausländischen A an ihre ausländische Schwester D. B weist in ihrer Bilanz Beteiligungen mit einem Buchwert von mehr als CHF 10 Mio. aus und ist somit eine Effektenhändlerin iSv Art. 13 Abs. 3 lit. d StG.

Grafik 6: Anwendbarkeit eines Ausnahmetatbestandes gem. Art. 14 Abs. 1 lit. k StG (noch nicht in Kraft)



Der Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. j, 2. Halbsatz StG ist nicht anwendbar, da die übertragene Beteiligung kleiner als 20 % ist. Der Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. j, 1. Halbsatz StG iVm Art. 61 Abs. 3 DBG ist gemäss Praxis der ESTV ebenfalls nicht anwendbar, da die Übertragung auf eine ausländische Gesellschaft erfolgt. Künftig ist hier aber der Ausnahmetatbestand von Art. 14 Abs. 1 lit. k StG anwendbar. Voraussetzung ist jedoch, dass die Beteiligung an der A bei der B¹³⁶ als Anlagevermögen gilt, was für die Anwendung von Art. 14 Abs. 1 lit. j, 2. Halbsatz StG irrelevant ist.

10 Übergangsrechtliche Aspekte

Das KS 5a tritt mit seiner Publikation (also voraussichtlich am 1.2.2022) in Kraft. Da zu diesem Zeitpunkt aber keine Rechtsänderung in Kraft tritt, sind grundsätzlich auch Sachverhalte betroffen, welche sich vor diesem

Zeitpunkt ereignet haben. So fehlt es bereits vor diesem Zeitpunkt an einer gesetzlichen Grundlage zur Erhebung der Emissionsabgabe bei Verletzung der Sperrfrist von Art. 61 Abs. 2 DBG bzw. Art. 61 Abs. 4 DBG. Insofern darf die Emissionsabgabe auch dann nicht erhoben werden, wenn eine solche Sperrfrist vor Inkrafttreten des KS 5a verletzt wird.

Umgekehrt stellt sich die Frage, inwiefern die Steuerpflichtigen bei Praxisverschärfungen der ESTV Vertrauensschutz geltend machen können, wenn sie eine Transaktion vor Inkrafttreten des KS 5a umgesetzt haben. Grundsätzlich vermittelt ein Kreisschreiben keinen Vertrauensschutz.¹³⁷ Etwas anderes gilt immer nur dann, wenn der Steuerpflichtige im Einzelfall ein Ruling eingeholt hat.

Literatur

ANSEMI ANNE MARIE/STUDER SIMON, Internationale M&A-Transaktionen, IFF Internationales Steuerseminar, St.Gallen 23./24.11.2021

AREGGER CHRISTA/SCHREIBER SUSANNE, Steuerfragen bei juristischen Personen als Verkäufer, ISIS-Seminar Steuerliche Fallstricke bei Mergers & Acquisitions Transaktionen, Zürich 27.10.2020

BETSCHART PHILIPP/OESTERHELT STEFAN, Vertrauen im Steuerrecht – Bindung von Steuerbehörden und Steuerpflichtigen, EF 2021, 614

BETSCHART PHILIPP, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Umstrukturierungen, Basel 2015

BÜRGY DOMINIK, Zwangsaufwertung von wertberichtigten massgeblichen Beteiligungen gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG – Alles ganz einfach?, ASA 90 (2021/2022), 1

DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Paradigmenwechsel beim Rückkauf eigener Beteiligungsrechte, StR 2020, 200

EXPERTSuisse, Anhörung zum Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV «Umstrukturierungen» vom 1. Juni 2004, Zürich 2021

136 Art. 14 Abs. 1 lit. k StG spezifiziert nicht, ob die Beteiligung aus Sicht des Verkäufers oder Erwerbers als Anlagevermögen zu gelten hat. U. E. ist der Wortlaut so zu verstehen, dass in Bezug auf den Effektenhändler (Vermittler oder Partei) Anlagevermögen vorliegt, d. h. bei Vermittlung in Bezug auf die Partei, für die vermittelt wird. Dabei müsste es gemäss Wortlaut für die objektive Steuerbefreiung ausreichend sein, wenn diese Voraussetzung entweder beim Verkäufer oder beim Käufer erfüllt ist.

137 Vgl. BGer 16.12.2019, 2C_209/2017, E. 5.3. Nur in Ausnahmefällen überwiegt das Interesse an der Gleichbehandlung der Betroffenen das Interesse an der Gesetzmässigkeit der Rechtsanwendung durch die Verwaltung (vgl. BETSCHART/OESTERHELT, Vertrauen im Steuerrecht – Bindung von Steuerbehörden und Steuerpflichtigen, 616). Dies gilt dann, wenn sich eine eigentliche rechtswidrige Praxis herausgebildet hat (wofür es mit Bezug auf die im KS 5a geänderten Punkte keine Anhaltspunkte gibt) und diese von der Verwaltung nicht aufgegeben wird (vgl. BGer 16.12.2019, 2C_209/2017, E. 5.3.1).

- GUTSCHE ROBERT, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler (Hrsg.), Rechnungslegung nach Obligationenrecht, veb.ch Praxiskommentar, 2. A., Zürich 2019
- KÜTTEL REMO/REMUND ANDREAS, Änderungen im Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV für die direkten Steuern, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (Wiederholung), St.Gallen 11./12.1.2022
- OBERSON XAVIER/GLAUSER PIERRE-MARIE, in: Commentaire Romand, Impôt fédéral direct. Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 2. A., Basel 2017
- OESTERHELT STEFAN, Altreservenpraxis, internationale Transponierung und stellvertretende Liquidation, FStR 2017, 99
- In vino veritas (non semper est), StR 2018, 922
 - Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2018/2019 (Teil 1), FStR 2019, 163
 - Einschränkungen beim Kapitaleinlageprinzip, EF 2019, 867
 - KS 29b der ESTV zum Kapitaleinlageprinzip, StR 2020, 102
 - Aus der Rechtsprechung in den Jahren 2019/2020 (Teil 1), FStR 2020, 133
 - Steuerfolgen von öffentlichen Übernahmen, GesKR 2021, 89
 - Aus der Rechtsprechung im Jahr 2020/2021 (Teil 1), FStR 2021, 259
- OESTERHELT STEFAN/DEISS ALPHONS, Entwicklungen im Bereich Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung, St.Gallen 22./23.8.2017
- OESTERHELT STEFAN/SCHREIBER SUSANNE, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- Teilweise steuerneutrale Spaltungen, FStR 2018, 108
 - Nicht steuerneutrale Spaltungen, FStR 2019, 14
 - Forderungsverzicht und andere Debt-Equity-Swaps, StR 2020, 438
 - Umstrukturierungen mit zeitnaher Absorption, FStR 2020, 25
 - Anwendungsbereich des Meldeverfahrens bei geldwerten Leistungen (Teil 2), EF 2021, 74
- OESTERHELT STEFAN/TSCHAN DAVID, Entwicklungen im Bereich der Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung, St.Gallen 21./22.8.2018
- Entwicklungen in der Verrechnungs- und Stempelsteuer, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung, St.Gallen 20./21.8.2019
 - Verrechnungssteuer und Stempelabgaben im veränderten rechtlichen Umfeld: STAF in Kraft, Aktienrechtsreform ante portas, IFA-Mitgliederversammlung, 5.11.2020
 - Aktuelle Entwicklungen im Bereich Verrechnungssteuern und Stempelabgaben, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung, St.Gallen 18./19.8.2020
 - Aktuelle Entwicklungen im Bereich Verrechnungssteuern und Stempelabgaben, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung, St.Gallen 23./24.8.2021
 - Das neue Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV betreffend Umstrukturierungen: Verrechnungssteuer und Stempelabgaben, IFA-Mitgliederversammlung, 4.11.2021
 - Fusion und Quasifusion, EXPERTsuisse Steuerseminar Umstrukturierungen, Zürich 17.11.2021
- REICH MARKUS/VON AH JULIA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- REICH MARKUS/TADDEI PASCAL/OESTERHELT STEFAN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- REMUND ANDREAS/SCHREIBER SUSANNE, Das neue Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV betreffend Umstrukturierungen: Fusion, Quasifusion und Ausgliederung, IFA-Mitgliederversammlung, 4.11.2021
- SCHREIBER SUSANNE/UTZINGER FABIAN, Spaltung, Holdingspaltung, Betriebsbegriff, Betriebsweiterführung, Folgen Nicht-Einhaltung Spaltungsvoraussetzungen, EXPERTsuisse Steuerseminar Umstrukturierungen, Zürich 17.11.2021
- TEUSCHER HANNES, Konzerninterne Vermögensübertragung – quo vadis?, Bern 2021
- VON AH JULIA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 3. A., Basel 2017
- ZITTER GERNOT/HEUBERGER RETO, Aktuelle Entwicklungen im Bereich Umstrukturierungen, St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung, St.Gallen 23./24.8.2021
- ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA/MARGRAF OLIVIER/OESTERHELT STEFAN, Schweizerisches Grundsteuergewinnsteuerrecht, Zürich 2021

Rechtsquellen

DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11

FusG, BG über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (vom 3.10.2003), SR 221.301

FinfraG, BG über die Finanzmarktinfrastrukturen und das Marktverhalten im Effekten- und Derivatehandel (vom 19.6.2015), SR 958.1

IPRG, BG über das internationale Privatrecht (vom 18.12.1987), SR. 291

OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR. 220

STAF, BG über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) (vom 28.9.2018), AS 2019 2395

StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10

StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14

VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21

SSK, Analyse des Vorstandes SSK zum neuen Rechnungslegungsrecht, Beschluss des Vorstandes vom 12.2.2013, Aktualisierung vom 5.2.2020

ZStB 64.3, Zürcher Steuerbuch Nr. 64.3 betr. Abschreibung eines Sanierungszuschusses und anschliessende Absorption der Tochtergesellschaft (Praxishinweis) (vom 19.2.2012)

Praxisanweisungen

KS 5 Umstrukturierungen alt, Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV betr. Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)

KS 5a Umstrukturierungen, Kreisschreiben Nr. 5a der ESTV betr. Umstrukturierungen (vom 1.2.2022)

KS 6 Verdecktes Eigenkapital, Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV betr. Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)

KS 14 Indirekte Teilliquidation, Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV betr. Verkauf von Beteiligungsrechten aus dem Privat- in das Geschäftsvermögen eines Dritten («indirekte Teilliquidation») (vom 6.11.2007)

KS 23a Beteiligungen im Geschäftsvermögen, Kreisschreiben Nr. 23a der ESTV betr. Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen (vom 31.1.2020)

KS 29b Kapitaleinlagen, Kreisschreiben Nr. 29b der ESTV betr. Kapitaleinlageprinzip (vom 23.12.2019)

KS 32 Sanierung, Kreisschreiben Nr. 32 der ESTV betr. Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 23.12.2010)

MWST-Info 11 Meldeverfahren, MWST-Info 11 der ESTV betr. Meldeverfahren (vom Januar 2010)