



Kanton Zug



Zuger Treuhändervereinigung



AUSGEWÄHLTE THEMEN IM UNTERNEHMENSSTEUERRECHT

Christian Lingg

Fachbereichsleiter Steuern

Caminada Treuhand AG Zug

Themen

- Kreisschreiben Nr. 27 ESTV (17.12.09)
„Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgenossenschaften und Genossenschaften“
(Beteiligungsabzug)
- Entwurf Kreisschreiben
„Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“

Kreisschreiben Nr. 27 ESTV (17.12.09) Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften (und Genossenschaften)

- Inkraftsetzung: 1. Januar 2011
- gilt für Erträge aus Beteiligungen mit Fälligkeiten nach 31.12.2010
- Ersatz des Kreisschreibens Nr. 9 "Beteiligungsabzug" vom 09.07.1998
- Wegfall der Ausführungen zu "Alt-Beteiligungen" und Umstrukturierungen
- Festhalten der bestehenden Praxis zu Art. 69/70 DBG und Integration Neuerungen gem. UStR II

Kreisschreiben Beteiligungsabzug

▪ Gesetzeswortlaut

Art. 62 Abs.4 DBG

Wertberechtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, welche die Voraussetzungen nach Art. 70 Abs. 4 lit. b erfüllen, werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind

Art. 69 DBG

Die Gewinnsteuer einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ermässigt sich im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn, wenn die Gesellschaft oder Genossenschaft

- a. zu mindestens 10% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt ist;
- b. zu mindestens 10% am Gewinn oder den Reserven einer andere Gesellschaft beteiligt ist; oder
- c. Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio. hält

Art. 70 Abs. 4 lit. b DBG

Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt:

- b. wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 10% des Grund- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10% des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründet und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war; fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10%, so kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn nur beansprucht werden, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio. hatten.

Kreisschreiben Beteiligungsabzug

- **Voraussetzungen für Beteiligungsabzug gemäss KS ESTV Nr. 27 (aufgrund UStR II) neu:**
 - Dividenden:
 - Beteiligung von mindestens 10% oder
 - Verkehrswert von mindestens CHF 1 Mio.
 - (bisher: 20% / CHF 2 Mio.)
 - Kapitalgewinne:
 - veräusserte Quote von mindestens 10% und
 - Haltedauer von mindestens 1 Jahr
 - (bisher: Quote 20% / 1 Jahr Haltedauer)
 - Regelung "Restquoten"

Kreisschreiben Beteiligungsabzug

▪ Beteiligungen

- Anteile am Grund- oder Stammkapital
- Anteile am Gewinn und an den Reserven (neu)
⇒ Genussscheine berechtigen demnach neu explizit auch zum Beteiligungsabzug
- als Beteiligungen gelten gemäss KS insbesondere:
 - Aktien
 - Stammeinlagen
 - Genossenschaftsanteile
 - Partizipationsscheine
 - **Genussscheine (neu)**
 - Anteile am Kapital einer SICAF

Kreisschreiben Beteiligungsabzug

▪ Beteiligungserträge

- als Beteiligungserträge gemäss KS gelten insbesondere:
 - ordentliche Gewinnausschüttungen
 - ausserordentliche Gewinnausschüttungen (wie z.B. Liquidationsüberschüsse und Fusionsgewinne)
 - Ausschüttungen auf PS
 - Ausschüttungen auf **Genussscheinen** (neu!)
 - verdeckte Gewinnausschüttungen
 - Kapitalrückzahlungen
- nicht als Beteiligungserträge gelten (weiterhin):
 - Gratisaktien

Kreisschreiben Beteiligungsabzug

- **Beteiligungsabzug auf Kapitalgewinnen – "Restquotenregelung"**
 - Voraussetzung Beteiligungsabzug:
 - Mindestquote der veräusserten Beteiligung 10% (mehrere Verkäufe im selben Jahr können zusammengerechnet werden)
 - Mindesthaltedauer 1 Jahr
 - **neu:** fällt Beteiligungsquote zufolge Teilveräusserung unter 10%, so kann Beteiligungsabzug auch bei Veräusserung von Restquoten (<10%) in den Folgejahren geltend gemacht werden
 - Voraussetzung: Verkehrswert der Restquote beträgt am Ende des Steuerjahrs vor dem Verkauf mindestens CHF 1 Mio.
 - Restquotenregelung gilt nur Beteiligungen, die durch Teilveräusserungen nach dem 31.12.10 unter 10% gefallen sind

Kreisschreiben Beteiligungsabzug

- **Weitere Praxisfestlegung / Präzisierungen**
 - ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit können den Beteiligungsabzug nicht geltend machen
 - ausländische Personengesellschaften haben Anspruch auf Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungsrechten des Geschäftsvermögens ("Dividendenprivileg")
 - wird beim Verkauf einer Beteiligung der Bezug des Beteiligungsertrages der Verkäufergesellschaft vorbehalten, erfolgt die Berechnung des %ualen Umfangs der Beteiligung auf Basis der Verhältnisse im Zeitpunkt der Verkaufs
 - die Quote von nennwertlosen Beteiligungen berechnet sich aufgrund der anteiligen Ausschüttungen

Entwurf Kreisschreiben

Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

- Unternehmenssteuerreform II bringt Vereinfachungen bei steuerlicher Behandlung der Sanierung von Kapitalgesellschaften / Genossenschaften
- Stempelabgabe:
 - ...von der Emissionsabgabe ausgenommen...
 - Begründung von Beteiligungsrechten bei Übernahme von Betrieben / Teilbetriebe mit Kapitalverlust (Auffanggesellschaften)
 - offenen und stillen Sanierungen von Gesellschaftern bis zum Betrag von CHF 10 Mio.
- Direkte Steuern / Verrechnungssteuer:
Kapitaleinlageprinzip
 - ⇒ Kapitaleinlagen von Inhabern von Beteiligungsrechten werden dem Grund- und Stammkapital gleichgestellt

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Allgemeines

- Entwurf Kreisschreiben ESTV
(Ersatz KS Nr. 14 vom 01.07.81)
- Darlegung der bisherigen Veranlagungspraxis
(betreffend Anteilsinhaber, Gesellschaft inkl. Verrechnungssteuer und Emissionsabgabe)
- Übereinstimmung mit Kapitaleinlageprinzip
(Kreisschreiben ebenfalls in Vorbereitung)
- Übereinstimmung mit KS Nr. 5 vom 01.06.04
"Umstrukturierung"
- im Entwurf KS behandelte Themenkreise (u.a.)
 - Begriffe / Definitionen / rechtliche Grundlagen
 - Direkte Bundessteuer / Verrechnungssteuer / Emissionsabgabe
 - Steuerliche Behandlung insbesondere von:
 - definitive Forderungsverzichte
 - bedingte Forderungsverzichte und Sanierungsgenusscheine
 - Sanierungsfusion

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Grundsätze / Überblick

- Sanierungsbedürftigkeit gemäss Steuerrecht
 - ⇒ echte Unterbilanz vorliegend
- echte Unterbilanz:
 - ⇒ Verluste sind höher als offene und/oder stille Reserven (Grundkapital nicht mehr voll gedeckt)
- Folgen von Sanierungsleistungen zum Ausgleich Unterbilanz:
 - ⇒ Art. 67 Abs. 2 DBG: Vorjahresverluste können zeitlich unbeschränkt verrechnet werden
- unechte Sanierungserträge:
 - ⇒ steuerlich erfolgsneutral
 - ⇒ entstehen aus Zuschüssen und Forderungsverzichte durch Anteilinhaber (welche durch Dritte nicht mehr gewährt worden wären)
 - ⇒ können offen als "Reserve aus Kapitaleinlagen" verbucht werden
- echte Sanierungserträge:
 - ⇒ steuerlich erfolgswirksam
 - ⇒ entstehen aus Forderungsverzichten von Dritten und Anteilinhabern (welche im Rahmen des Drittvergleichs eingegangen worden sind)

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Grundsätze / Überblick

- Reduktion Verlustvortrag durch bilanzielle Massnahmen
 - ⇒ wie z.B. Aufwertung von Liegenschaften, Beteiligungen
 - ⇒ stellen keine steuerlich relevante Sanierung dar
- Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften
 - ⇒ können unechte Sanierungserträge darstellen
 - ⇒ qualifizieren jedoch nicht als "Reserve aus Kapitaleinlage"
 - ⇒ stammen nicht direkt von Inhabern der Beteiligungsrechte (im Übrigen nicht offen verbucht und ausgewiesen)
- Noch nicht verrechnete Vorjahresverluste
 - ⇒ zuerst Verrechnung der ältesten, noch nicht verrechneten Vorjahresverluste, mit echten Sanierungserträgen
 - ⇒ verbleibende Verluste können "nur" im Rahmen Art. 67 Abs. 1 DBG (7 Jahre) vorgetragen werden
 - ⇒ kein Neubeginn der Verlustverrechnungsperiode auf Sanierungszeitpunkt

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Emissionsabgabe

- Ausnahmetatbestände Emissionsabgabe (seit 01.01.09)
 - a. Begründung / Erhöhung von Beteiligungsrechten (Auffanggesellschaft) bei der Übernahme von Betrieben/Teilbetrieben mit Kapitalverlusten i.S. Art. 725 Abs. 1 OR
 - b. offene & stille Sanierungen bis zu einem Gesamtbetrag von CHF 10 Mio. (Freibetrag)
 - sofern Freibetrag von CHF 10 Mio. überschritten: weiterhin Möglichkeit des Erlasses des Abgabebetrages (Erlassgesuch)
- Voraussetzungen für Inanspruchnahme Freibetrag (lit. b)
 - offene Sanierung (Herabsetzung Grundkapital mit Wiedererhöhung) oder stille Sanierung (Zuschüsse)
 - Beseitigung bestehender Verluste
 - ⇒ zwingend Verrechnung der Zuschüsse mit bestehenden Verlusten erforderlich! (Kapitaleinlageprinzip verbietet tendenziell entsprechende Verrechnung?!)
 - Freibetrag von CHF 10 Mio. ist einmalig, Aufteilung auf mehrere Sanierungen möglich

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Bedingte Forderungsverzichte

- **Besserungsschein**
 - Forderungsverzicht ist nur bedingt
 - Schuldnerin räumt Gläubigerin das Recht ein, dass Forderung bei Verbesserung der Vermögenslage wieder "auflebt"
- **Sanierungsgenusschein**
 - Forderungsverzicht ist **definitiv**
 - Schuldnerin verspricht Gläubigerin, bei Verbesserung der Vermögenslage - gestützt auf GV-Beschluss - Teil des Gewinnes auszuschütten
- **Aufleben Besserungsschein**
 - Schuldnerin / Gesellschaft: Aufleben und Verzinsung = geschäftsmässig begründeter Aufwand (sofern Forderungsverzicht = echter SE) definitiv
 - Gläubigerin (PV): Rückzahlung Forderung steuerfrei / Verzinsung = steuerbarer Vermögensertrag
- **Aufleben Sanierungsgenusschein**
 - Schuldnerin / Gesellschaft: Leistungen aus SGS stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar (auch wenn Forderungsverzicht als echter SE behandelt)
 - Gläubigerin (PV): steuerbarer Vermögensertrag

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Bedingte Forderungsverzichte

- **Verrechnungssteuer**
 - analoge Handhabung wie direkte Steuern
 - Leistungen aus Besserungsschein (Aufleben Forderung / Verzinsung) unterliegen nicht der VSt
 - Leistungen aus Genusschein: VSt
- **Emissionsabgabe**
 - **Besserungsscheine:** Ausgabe unterliegt nicht E'abgabe, jedoch der Forderungsverzicht / kein Erlass, weil sich Kapitaleigner für Verzicht später entschädigen lassen kann / keine "offenbare Härte" vorliegend
 - **Sanierungsgenusschein**
 - Begründung von Beteiligungsrechten
 - unentgeltlich, sofern nicht auf Forderungsverzicht beruhender Leistung / E'abgabe von CHF 3 je Titel
 - entgeltlich, sofern mit Forderungsverzicht unmittelbar im Zusammenhang stehend: E'abgabe auf ganzen Betrag Forderungsverzicht (Erlass grundsätzlich möglich)

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Bsp: Forderungsverzicht & Verlustverrechnung (1/2)

| | | | |
|----------------------|--------------|-----------------------|--------------|
| Aktiven (VW) | 4'000 | Fremdkapital | 4'200 |
| Jahresverlust 2009 | 100 | Aktionärsdarlehen | 300 |
| Verlust 2002-2008 | 200 | Aktienkapital | 100 |
| Verlust 1999-2001 | 300 | | |
| Total Aktiven | 4'600 | Total Passiven | 4'600 |

- Sanierungsmassnahmen per 31.12.2009
 - Darlehensverzicht Aktionär 300
 - à fond perdu-Zuschuss Aktionär 100
 - Forderungsverzicht Banken 200
 - Handelsrechtliche Verlustverrechnung 600
- unechter Sanierungsertrag 400
 (erfolgsneutral / keine steuerliche Verlustverrechnung)
- echter Sanierungsertrag 200
 (erfolgswirksam = steuerliche Verlustverrechnung)

Entwurf Kreisschreiben "Sanierung"

Bsp: Forderungsverzicht & Verlustverrechnung (2/2)

| | | | |
|----------------------|--------------|-----------------------|--------------|
| Aktiven (VW) | 4'000 | Fremdkapital | 4'200 |
| Verlust 2009 | 100 | Aktionärsdarlehen | 300 |
| Verlust 2002-2008 | 200 | Aktienkapital | 100 |
| Verlust 1999-2001 | 300 | | |
| Total Aktiven | 4'600 | Total Passiven | 4'600 |

Verlustverrechnung

| | |
|-------------------------------------|------------|
| Verlust ausserhalb 7-Jahresfrist | 300 |
| Verrechnung echter Sanierungsertrag | <u>200</u> |
| Restbetrag | 100 |

- übriger Verluste gelten nicht als verrechnet, da mittels unechten Sanierungsertrag ausgebucht
 - ⇒ zukünftige Verlustverrechnung 300
 - kein Neubeginn der Verlustverrechnungsperioden
 - Anwendung des Kapitaleinlageprinzip auf unechten Sanierungserträgen (300), sofern auf gesondertes Konto verbucht