

Steuer-Rulings Kapitaleinlageprinzip Indirekte Teilliquidation, Transponierung und Mantelhandel

Nadia Tarolli Schmidt

Advokatin und dipl. Steuerexpertin;
Partnerin VISCHER AG

Rebecca Jeup

Rechtsanwältin, LL.M.;
Associate VISCHER AG

Inhaltsübersicht

- Steuer-Rulings
- Kapitaleinlageprinzip
- Indirekte Teilliquidation
- Transponierung
- Mantelhandel
- Was wichtig ist



Ziele



- Sie wissen, wann ein Ruling eingeholt werden kann und bei welcher Behörde
- Sie verstehen den Mechanismus von Kapitaleinlagen
- Sie erkennen, wann die Gefahr einer indirekten Teilliquidation oder Transponierung besteht
- Sie wissen, was man im Zusammenhang mit einer indirekten Teilliquidation und Transponierung vorkehren kann
- Sie erkennen einen Mantelhandel und wissen um die Steuerfolgen



Steuer-Rulings



- Grundsätze
 - (Meistens) schriftliche und verbindliche Zusicherung
 - der zuständigen Steuerverwaltung
 - zu konkretem Sachverhalt
 - betreffend steuerliche Folgen
- Zweck
 - Rechtssicherheit zu geplantem Vorgehen (z.B. Umstrukturierung)

Steuer-Rulings

- Vorgehen
 - Personelle Zuständigkeit klären (Veranlager oder Rechtsdienst?)
 - Allenfalls vorab telefonische Kontaktaufnahme
 - **Vor** Verwirklichung des Sachverhalts einreichen
 - Direkte Steuern
 - Bei kantonaler Steuerverwaltung
 - Verrechnungssteuer, Stempelabgaben, Mehrwertsteuer
 - Bei ESTV (Eidgenössische Steuerverwaltung)
- Inhalt
 - Vollständiger Sachverhalt inklusive Beilagen (wo nötig)
 - Steuerliche Überlegungen
 - Anträge zur steuerlichen Behandlung

Steuer-Rulings

- Dauer bis zur Erteilung
 - Typischerweise 3 - 6 Wochen
- Geltungsdauer
 - Einmaliger Sachverhalt: Bis zur Sachverhaltsverwirklichung
 - Dauersachverhalt: Grundsätzlich unbeschränkt bis Kündigung oder Gesetzesänderung

Steuer-Rulings



- **Neu:** Internationaler spontaner Austausch von Rulings basierend auf internationalen Abkommen, geregelt in Steueramtshilfeverordnung (Art. 5 ff. StAhiV).
 - Anwendbar auf internationale Sachverhalte z.B.
 - Internationale Verrechnungspreise zwischen Nahestehenden oder
 - Rulings betreffend (Nicht-)Bestand von Betriebsstätten
 - Details in 9 Art. StAhiV
 - Umsetzung
 - Austausch von vorbestehenden Rulings, welche ab dem 1. Januar 2010 erteilt wurden und am 31. Dezember 2017 noch in Kraft waren
 - Austausch von Rulings, welche seit dem 1. Januar 2018 gewährt werden
 - Vor Einholung Ruling überlegen, ob Austausch problematisch sein könnte

Kapitaleinlageprinzip

- Grundsätze
 - Rückzahlungen von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen, die von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden, werden gleich behandelt wie Rückzahlungen von Grund- und Stammkapital
 - Betrifft Kapitalgesellschaften und Genossenschaften
 - Reserven aus Kapitaleinlagen (KER) sind in der Bilanz auf gesondertem Konto unter den gesetzlichen Kapitaleinlagen auszuweisen
- Vorteilhaft vor allem für
 - Natürliche Personen mit Wohnsitz in der Schweiz, da keine Einkommensteuern
 - Natürliche und juristische Personen mit Wohnsitz im Ausland, die Verrechnungssteuer nicht oder nur teilweise zurückverlangen können

Kapitaleinlageprinzip

- Gesetzliche Regelung
 - Art. 20 Abs. 3 DBG (Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer)
 - Art. 125 Abs. 3 DBG
 - Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG (Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer)
 - Kreisschreiben der ESTV Nr. 29 Kapitaleinlageprinzip und altes Rechnungslegungsrecht (3. Dezember 2010)
 - Kreisschreiben der ESTV Nr. 29a Kapitalleinlageprinzip und neues Rechnungslegungsrecht (9. September 2015)

Kapitaleinlageprinzip

- Voraussetzungen Anerkennung
 - ✓ Ausweis auf einem gesonderten Konto in der Handelsbilanz
 - ✓ Meldung jeder Veränderung auf diesem Konto an die ESTV

- Beispiel

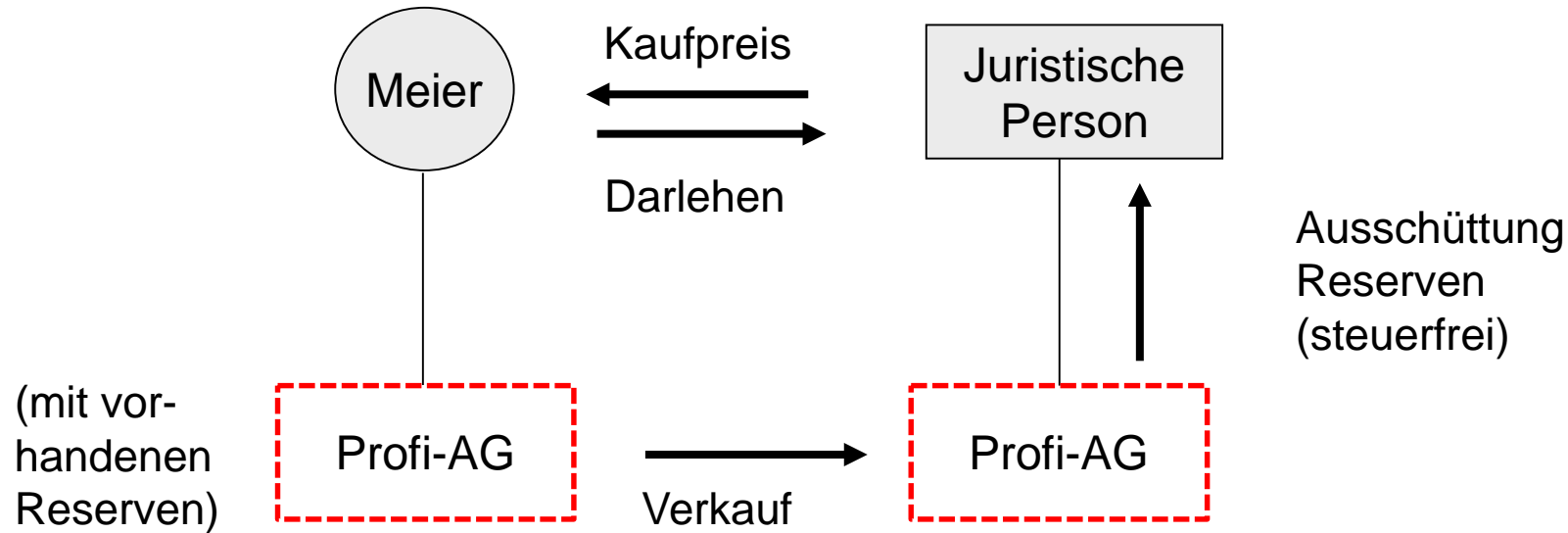
Gesetzliche Kapitalreserven

Reserven aus Kapitaleinlagen (KER)	60	
Übrige Kapitalreserven	<u>240</u>	300

Kapitaleinlageprinzip

- Deklaration für die direkte Bundessteuer
 - KER müssen in der Steuererklärung gesondert ausgewiesen werden
- Zusätzlich Meldung an ESTV mittels Formular 170 inkl. Jahresabschluss mit separatem KER Ausweis wenn:
 - Neue KER entstanden sind innert 30 Tagen nach Genehmigung der Jahresrechnung
 - Eine Rückzahlungen von KER vorgenommen wurde innert 30 Tagen nach der Generalversammlung oder spätestens 30 Tage nach Rückzahlung
 - Ohne neue KER: nur Jahresrechnung einzureichen
- ESTV überprüft die gemeldeten Reserven und teilt anschliessend der Gesellschaft den akzeptierten Bestand mit

Indirekte Teilliquidation



Steuerfreier Kapitalgewinn?

Indirekte Teilliquidation

- Grundproblematik
 - Ausschüttung von Dividenden führt zu steuerbarem Einkommen. Soll ein Verkauf, ohne dass vorher etwas ausgeschüttet wird, steuerfrei möglich sein?
- Gesetzliche Regelung
 - Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG und Art. 7a Abs. 1 lit. A StHG (Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden)
 - Kreisschreiben der ESTV Nr. 14 vom 6. November 2007

Indirekte Teilliquidation

- Gesetz sieht (nur noch) Besteuerung vor, wenn 6 Punkte kumulativ erfüllt sind:
 - V** 1. Veräusserung
 - B** 2. 20% Beteiligung
 - PG** 3. Privat- ins Geschäftsvermögen (Systemwechsel)
 - A** 4. Ausschüttung innert 5 Jahren
 - RS** 5. Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven und nicht betriebsnotwendige Aktiven zum Verkaufszeitpunkt
 - Z** 6. Zusammenwirken von Käufer und Verkäufer

Indirekte Teilliquidation

- ✓ Veräußerung
 - Erfasst werden Verkauf und ähnliche Vorgänge, nicht aber Erbgang und Schenkung



- ✓ 20%-Beteiligung
 - Besteuert werden nur Veräußerungen ab 20%
 - Auch gesplittete Verkäufe innerhalb von 5 Jahren werden erfasst
 - Bei Veräußerung von mehreren Personen zu gleichen Konditionen werden deren Anteile zusammengezählt



Indirekte Teilliquidation

- Beispiel zum Kriterium der 20%-Beteiligung
 - Herr Meier hält 100% an einer AG. Von 2015 bis 2018 verkauft er gestaffelt jedes Jahr je 5% an den selben Käufer.
 - Variante 1: Herr Meier verkauft gestaffelt in den Jahren 2018, 2019, 2020 und 2024 je 5% an den selben Käufer.
 - Variante 2: Herr und Frau Meier sind beide je zu 50% an einer AG beteiligt. Sie verkaufen in den Jahren 2018, 2019 und 2020 je 5% ihrer Beteiligung an den selben Käufer.
- Kriterium 20%-Beteiligung erfüllt?



Indirekte Teilliquidation

- Beispiel zum Kriterium der 20%-Beteiligung
 - Herr Meier hält 100% an einer AG. Von 2015 bis 2018 verkauft er gestaffelt jedes Jahr je 5% an den selben Käufer.
 - Lösung: Alle während einer Frist von 5 Jahren verkauften Beteiligungsrechte an derselben Gesellschaft werden im Hinblick auf die Mindestbeteiligungsquote von 20% zusammengezählt. Innerhalb der 5-Jahresfrist wurden 4 x 5 % veräussert, somit sind insgesamt 20% erreicht.

Indirekte Teilliquidation



- Beispiel zum Kriterium der 20%-Beteiligung
 - Variante 1: Herr Meier verkauft gestaffelt in den Jahren 2018, 2019, 2020 und 2024 je 5% an den selben Käufer.
 - Lösung: Für jeden Verkauf beginnt ein eigener Fristenlauf. Innerhalb der 5-Jahresfrist wurden insgesamt keine 20% veräussert (2018-2023 insg. 15%; 2019-2024 insg. 10%; 2020-2025 insg. 10%). Die Beteiligungsquote von 20% wurde nicht erreicht.

Indirekte Teilliquidation

- Beispiel zum Kriterium der 20%-Beteiligung
 - Variante 2: Herr und Frau Meier sind beide je zu 50% an einer AG beteiligt. Sie verkaufen in den Jahren 2018, 2019 und 2020 je 5% ihrer Beteiligung an den selben Käufer.
 - Lösung: Innerhalb von 5 Jahren werden von Herr und Frau Meier je 15% (3 x 5%) verkauft. Da die Verkäufe innerhalb der 5-Jahresfrist erfolgt sind, werden sie zusammengezählt. Beruht der gemeinsame Verkauf auf einer gemeinsamen Willensbildung und einem einheitlichen Gesamtplan gilt dasselbe wie beim Verkauf durch eine einzelne Person. Die gemeinsamen Verkäufe von Herr und Frau Meier werden hinsichtlich der Beteiligungsquote zusammengezählt und erreichen damit insgesamt 30% (15%+15%).

Indirekte Teilliquidation



- ✓ Überführung vom Privat- ins Geschäftsvermögen
- ✓ Ausschüttung innert 5 J.
 - Ausschüttungen sind nicht nur Dividenden, sondern auch
 - Naturaldividenden, Fusionen (nicht jedoch mit Schwestergesellschaften)
 - Darlehen oder Sicherheiten der Zielgesellschaft (Profi AG) bzw. deren Töchter, falls kein Drittvergleich gegeben ist
 - Nach dem Verkauf erwirtschaftete Gewinne können steuerfrei ausgeschüttet werden (LIFO-Prinzip)



Indirekte Teilliquidation

- Beispiel zum Kriterium der Ausschüttung
 - Frau Müller veräussert 100% der Aktien einer Gesellschaft an die Blue AG, die im Zeitpunkt des Verkaufs überschuldet ist. Die verkaufte Gesellschaft gewährt der Blue AG ein Darlehen in der Höhe des Kaufpreises. Es wird kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen.



Indirekte Teilliquidation

- Beispiel zum Kriterium der Ausschüttung
 - Frau Müller veräussert 100% der Aktien einer Gesellschaft an die Blue AG, die im Zeitpunkt des Verkaufs überschuldet ist. Die verkaufte Gesellschaft gewährt der Blue AG ein Darlehen in der Höhe des Kaufpreises. Es wird kein schriftlicher Darlehensvertrag abgeschlossen.
 - Lösung: Dies wird als simuliertes Darlehen betrachtet, da die Blue AG von einem unabhängigen Dritten kein Darlehen erhalten hätte aufgrund der Überschuldung. Dass kein schriftlicher Vertrag vorliegt, ist ein weiteres Indiz für eine Simulation.
 - Fazit: Dieses Vorgehen wird als Ausschüttung betrachtet (verdeckte Gewinnausschüttung).

Indirekte Teilliquidation

- ✓ Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven
 - Massgebend
 - sind die ausgewiesenen Reserven (ohne gesetzliche Reserven)
 - ist Einzelabschluss der Gesellschaft selbst, nicht jedoch derjenige der Tochtergesellschaften
 - Nicht berücksichtigt werden
 - Stille Reserven
 - Reserven für eigene Aktien
 - Aufwertungsreserven
 - Agio gilt seit neuem Rechnungslegungsrecht vom 1. Januar 2013 als nicht ausschüttbar



Indirekte Teilliquidation

- ✓ Handelsrechtlich ausschüttungsfähige Reserven
 - Erfasst werden auch ausländische Zielgesellschaften
 - Dabei wird auf die Ausschüttungsvorschriften des anwendbaren ausländischen Rechts abgestellt
 - Wenn Herr Meier also eine italienische Gesellschaft verkauft, sind die Regeln auch anwendbar!
 - Achtung: Ist der Verkäufer in der Schweiz nicht unbeschränkt steuerpflichtig, stellt sich die Frage der indirekten Teilliquidation nicht



Indirekte Teilliquidation

- Beispiel
 - Herr Favre wohnt mit seiner Familie in Frankreich. Er ist selbständig erwerbstätig und reist dafür regelmässig in die Schweiz. Er ist Mieter einer 2-Zimmer Wohnung in Basel, wo er hauptsächlich arbeitet und sporadisch auch übernachtet. Herr Favre hält Aktien an der Gross AG in seinem Privatvermögen. Er veräussert diese an die Gross AG.
 - Gefahr einer indirekten Teilliquidation?

Indirekte Teilliquidation

- Beispiel
 - Herr Favre wohnt mit seiner Familie in Frankreich. Er ist selbständig erwerbstätig und reist dafür regelmässig in die Schweiz. Er ist Mieter einer 2-Zimmer Wohnung in Basel, wo er hauptsächlich arbeitet und sporadisch auch übernachtet. Herr Favre hält Aktien an der Gross AG in seinem Privatvermögen. Er veräussert diese an die Grösser AG.
 - Gefahr einer indirekten Teilliquidation?
 - Lösung: Nein. Die indirekte Teilliquidation ist nur auf Personen mit unbeschränkter Steuerpflicht in der Schweiz anwendbar. Die selbständige Erwerbstätigkeit begründet nur eine beschränkte Steuerpflicht in der Schweiz. Da sich der Lebensmittelpunkt von Herr Favre in Frankreich befindet, liegt keine unbeschränkte Steuerpflicht in der Schweiz vor. Allerdings könnte ein Alterserven-Problem vorliegen.

Indirekte Teilliquidation

- ✓ Nicht betriebsnotwendige Aktiven
 - Stille Reserven (abzüglich latenter Steuern von rund 25%) werden berücksichtigt
 - Massgebend ist eine konsolidierte Betrachtungsweise, ausser wenn liquide Mittel einer Tochter nicht ausschüttungsfähig sind, weil keine entsprechenden Reserven vorhanden sind
 - Es bestehen keine fixen Regeln, in welcher Höhe eine Liquiditätsreserve zu berücksichtigen ist



Indirekte Teilliquidation

- ✓ Nicht betriebsnotwendige Aktiven
 - Bewertung der nichtbetriebsnotwendigen Substanz
 - Erfolgt nach anerkannten Bewertungsgrundsätzen
 - Zuordenbare Passiven sind abzuziehen
 - Latente Steuern auf den stillen Reserven sind zu berücksichtigen
 - Bewertung ist erst dann vorzunehmen, wenn innerhalb von 5 Jahren seit dem Verkauf eine Ausschüttung erfolgt

Indirekte Teilliquidation

- Beispiel

M AG	
A	P
Kapitalanlageliegensch. 100 (stille Res. bei Verkauf 900)	Freie Res. 500

- Verkauf Aktien M AG in 2016 für 2'000
- Gewinn 2017: 300
- Neuer Aktionär (Holding) verkauft Liegenschaft im 2017 für 1'000 und schüttet Gewinn von 900 im 2018 aus
- Steuerbarer Vermögensertrag für Verkäufer: 200 (= 500-300)

Indirekte Teilliquidation

- ✓ Zusammenwirken von Käufer und Verkäufer
 - Der Verkäufer weiss oder muss wissen, dass der Zielgesellschaft zwecks Finanzierung des Kaufpreises Mittel entnommen und nicht wieder zugeführt werden
 - Kommt in der Praxis kaum relevante Bedeutung zu, wird in der Regel vermutet
 - Ausnahme wohl öffentliche Übernahmeangebote



Indirekte Teilliquidation

- Wichtig zum Merken
 - Keine Besteuerung bei
 - Verkauf an natürliche Person, falls nicht als Geschäftsvermögen optiert
 - Ohne Ausschüttung
 - Nach Ablauf von 5 Jahren
 - Besteuert wird maximal der kleinste Wert von
 - Ausschüttung
 - Ausschüttungsfähige Reserven
 - Nicht betriebsnotwendige Aktiven
 - Besteuerung zum Zeitpunkt des Zuflusses
 - Neue Gewinne können ausgeschüttet werden
 - Finanzierung des Kaufobjekts ist unbedeutend

Indirekte Teilliquidation

- Ruling
 - Wird zum Zeitpunkt **vor** der Veräusserung nur erteilt
 - Betreffend objektive Tatbestandselemente (Verkauf, Vorliegen einer qualifizierten Beteiligung, Systemwechsel, Fristenlauf, handelsrechtlich ausschüttbare Reserven)
 - Unter dem Aspekt der Ausschüttung zu prüfende Sachverhalte, die sich **gleichzeitig oder kurz nach** dem Verkauf verwirklichen sollen
 - Es werden keine Rulings auf Vorrat gegeben
 - Bei Anfragen, die eine vollständige Beschreibung einer **geplanten Ausschüttung** enthalten
 - Höhe der ausschüttungsfähigen Mittel insbesondere der nichtbetriebsnotwendigen Mittel Allenfalls Verpflichtung der Käuferin Abschlüsse einzureichen (v.a. bei Darlehen)

Indirekte Teilliquidation

- Zum Schutz des Verkäufers
 - Regelung im Kaufvertrag
 - Ausschüttungsverbot und ev. Bankgarantie Abschlüssen
 - Indemnity Clause im Falle einer dennoch vorgenommenen Ausschüttung

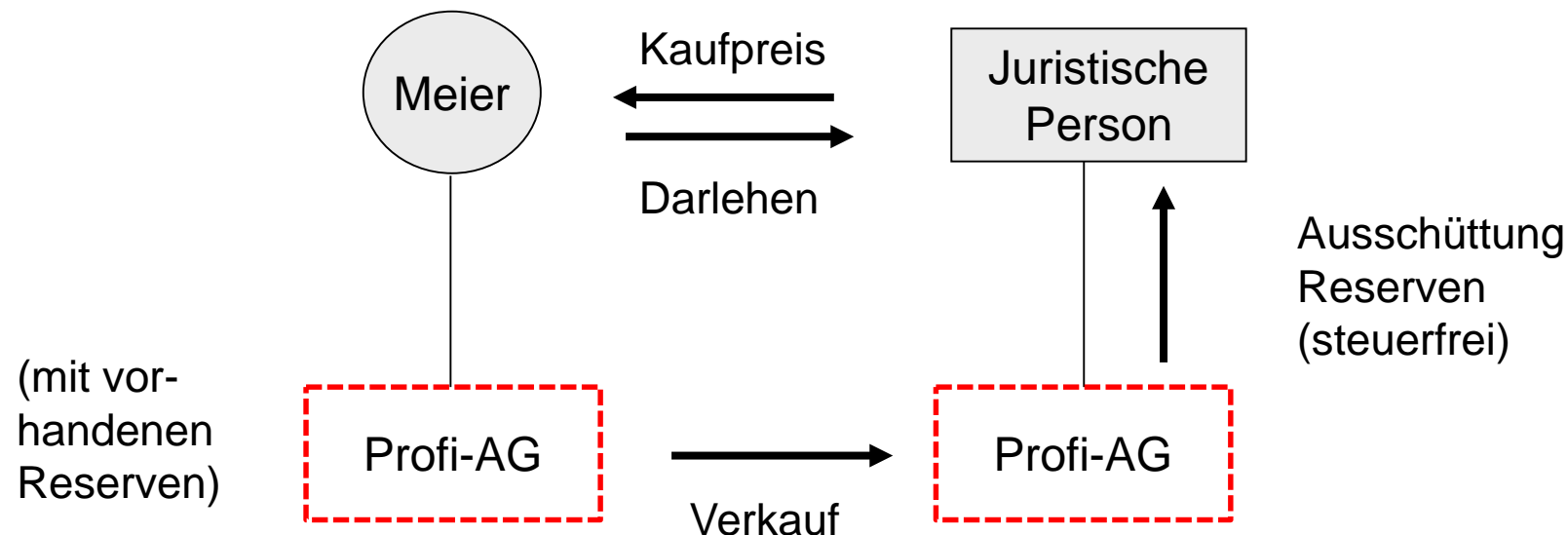
Indirekte Teilliquidation



- Beispiel Indemnity Clause
 - Der KÄUFER verpflichtet sich, alles zu unterlassen, was als indirekte Teilliquidation qualifizieren könnte gemäss (in der jeweils aktuellen Fassung) Art. 20a Abs. 1 lit. a DBG, Art. 7a Abs. 1 lit. a StHG, der entsprechenden kantonalen Steuergesetzgebung, dem Kreisschreiben Nr. 14 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 6. November 2007, der entsprechenden Rechtsprechung oder einer anderweitig publizierten Steuerpraxis der eidgenössischen Steuerverwaltung, der Schweizerischen Steuerkonferenz oder der Steuerverwaltung des Kantons Zürich.
 - Für den Fall, dass als Folge einer Verletzung der vorstehenden Ziffer durch den KÄUFER beim VERKÄUFER Steuerfolgen entstehen, verpflichtet sich der KÄUFER im Sinne eines selbständigen Garantieversprechens gemäss Art. 111 OR, den VERKÄUFER für sämtliche Steuerfolgen und sämtliche damit zusammenhängenden Auslagen und Kosten vollumfänglich schadlos zu halten.
 - Für den Fall einer Weiterveräusserung aller oder eines Teils der Aktien innert fünf Jahren seit dem VOLLZUGSTERMIN verpflichtet sich der KÄUFER, sämtliche Pflichten aus dieser Ziffer auch dem Erwerber aufzuerlegen, ohne dass diese Pflichtübernahme schuldbefreiende Wirkung für den KÄUFER entfaltet.

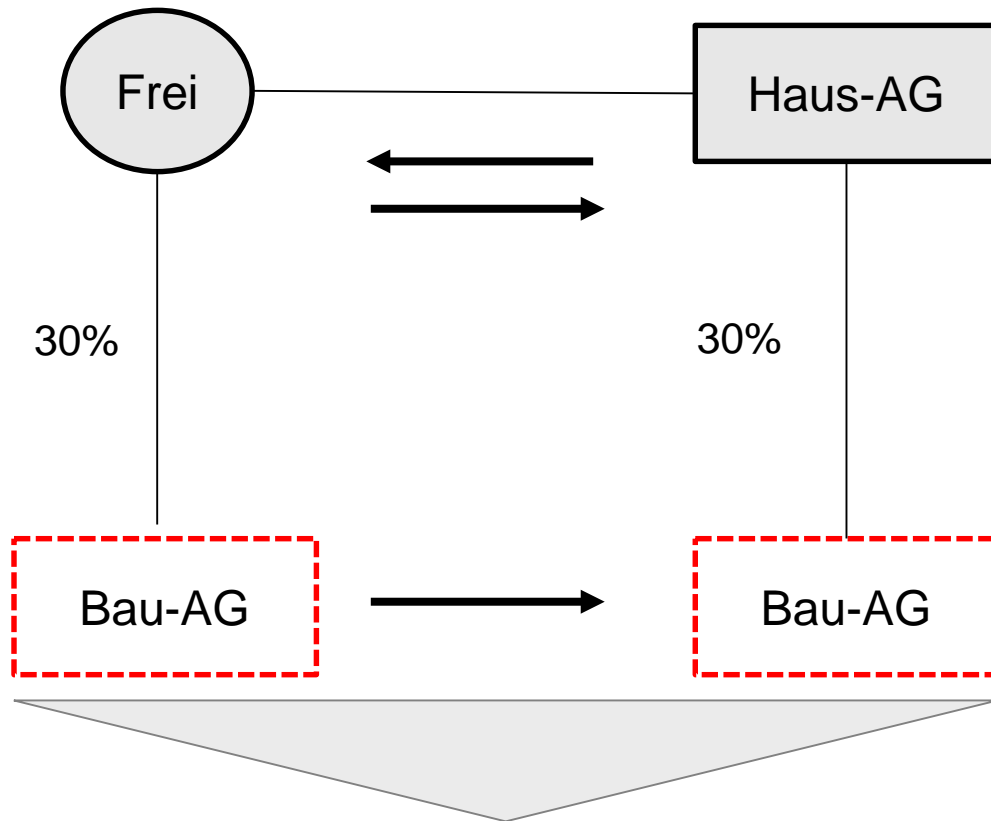
Indirekte Teilliquidation

Was bedeutet dies für Herrn Meier?



Es kommt drauf an 😊

Transponierung



Steuerfreier Kapitalgewinn für Herrn Frei?

Transponierung

- Grundproblematik
 - Die Übertragung von Gesellschaftsaktien vom Privatvermögen in die eigene Gesellschaft ermöglicht die „Umwandlung“ von der Steuerpflicht unterliegenden Reserven in steuerfrei rückzahlbares Kapital (Nennwert oder KER). Soll diese „Umwandlung“ steuerfrei möglich sein?
- Gesetzliche Regelung
 - Art. 20a Abs. 1 lit. b DBG
 - Art. 7a Abs. 1 lit. b StHG

Transponierung

- Gesetz sieht nur Besteuerung vor, wenn 3 Punkte kumulativ erfüllt sind
 - SU** 1. Übertragung an ein selbstbeherrschtes Unternehmen
 - Q** 2. Qualifizierte Beteiligung von mind. 5%
 - A** 3. Über dem Nennwert (zzgl. KER) liegendes Entgelt (sei dies als Darlehen oder Kaufpreis oder Aktien an selbstbeherrschter Gesellschaft)
- Transponierung (ebenso wie indirekte Teilliquidation) setzt keine Steuerumgehung voraus
- **Erfordert keine effektive Substanzentnahme** im Rahmen der Übertragung der Beteiligungsrechte (wie bei der indirekten Teilliquidation)

Transponierung



- ✓ Übertragung auf selbstbeherrschtes Unternehmen (Systemwechsel)
 - Übertragung der Beteiligung vom bisherigen Privatvermögen des Veräusserers in das Geschäftsvermögen eines selbstbeherrschten Unternehmens
 - Übertragung i.d.R. durch Verkauf oder Sacheinlage
 - Übertragung an juristische Person oder auch Personengesellschaft
 - Ein Systemwechsel liegt auch vor,
 - wenn eine Beteiligung an ein selbstbeherrschtes Unternehmen im Ausland verkauft wird (Einteilung Privat-/Geschäftsvermögen erfolgt nach Schweizer Steuerrecht)



Transponierung



- ✓ Selbstbeherrschtes Unternehmen
 - Unternehmen, in welches die Beteiligung übertragen wird, muss vom bisherigen Beteiligungsinhaber beherrscht werden
 - Beherrschung liegt bei mind. 50% Beteiligung am Kapital vor oder
 - Bei Minderheitsbeteiligten, die gemeinsam mind. 50% halten und die Übertragung gemeinsam vornehmen
 - Erbenholding
 - Gesetzliche Erben gründen ein Unternehmen, welches daraufhin die Beteiligung des künftigen Erblassers zum Verkehrswert erwirbt
 - Künftiger Erblasser ist i.d.R. nicht beteiligt, deshalb keine Transponierung



Transponierung



- ✓ Qualifizierte Beteiligung
 - Übertragene Beteiligung muss mind. 5% am Grund- oder Stammkapital ausmachen
 - Gilt sinngemäss für Aktionäre, die jeder einzeln weniger als 5% halten, jedoch zusammen 5% erreichen und bewusst zusammenwirken



Transponierung



! Qualifizierte Beteiligung

- 5%-Hürde soll mit neuem Bundesgesetz über die Steuerreform und die AHV-Finanzierung (STAF) (Steuervorlage 17) aufgehoben werden, sodass bei einem „Verkauf an sich selbst“ immer eine Besteuerung erfolgt.
- Ablauf der Referendumsfrist: 17. Januar 2019
- Inkrafttreten des Gesetzes: voraussichtlich 1. Januar 2020



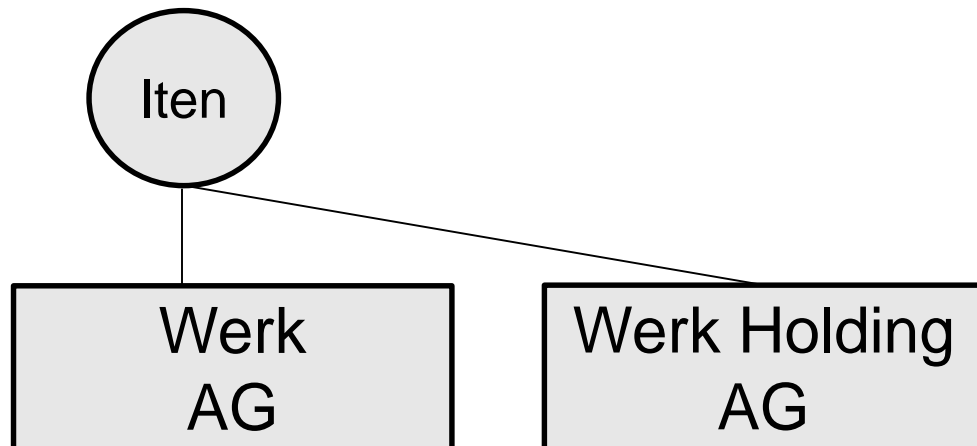
Transponierung



- ✓ Über dem Nennwert (zzgl. KER) liegendes Entgelt (sei dies als Darlehen oder Kaufpreis oder Aktien an selbstbeherrschter Gesellschaft)
 - Spezialfall Gratisaktien
 - Steuerbarer Beteiligungsertrag bereits im Umfang des Nennwerts
 - Agio-Lösung
 - Steuerpflichtige Person legt die Beteiligung in das selbstbeherrschte Unternehmen maximal zum bisherigen Nennwert ein und erhält (nur) in diesem
 - Umfang eine Beteiligung mit dem selben Nennwert an der eigenen Gesellschaft Differenz zum Verkehrswert wird als stilles oder offenes Agio geleistet buchhalterisch entsprechend behandelt

Transponierung

- Beispiel Agio-Lösung: Ausgangslage

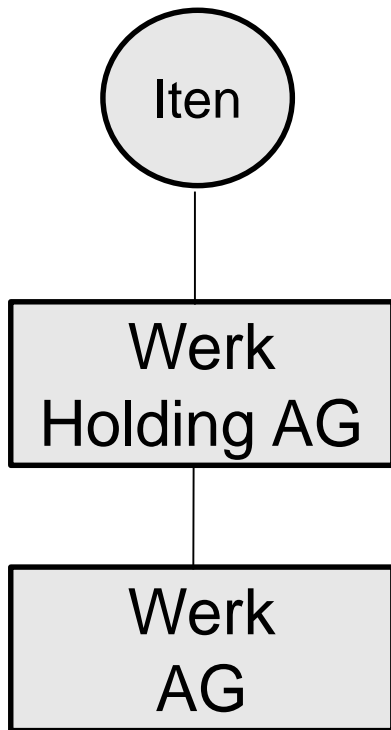


Werk AG	
A	P
600	AK 100
	Freie Res. 500

(VW: 1'000)

Transponierung

- Beispiel Agio-Lösung: Varianten



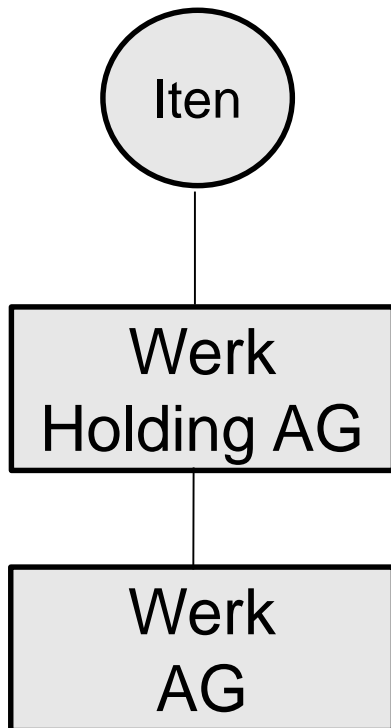
Variante 1

Werk Holding AG

	A	P
Beteiligung A 600		AK 100 ✓ Freie Res. 500 ✓

Transponierung

- Beispiel Agio-Lösung: Varianten

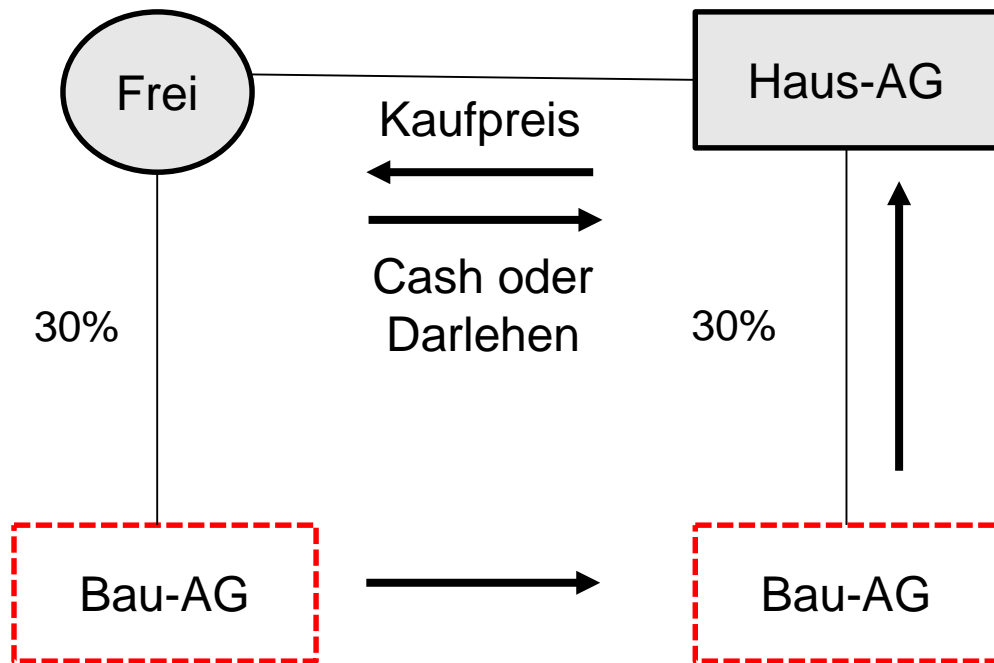


Variante 2

Werk Holding AG

	A	P
Beteiligung A 1'000	AK	200 100 ✓
	KER	800 0 ✓
	Freie Res.	0 900 ✓

Transponierung



A	P
AK	100
KER	50
Freie	
Res.	300

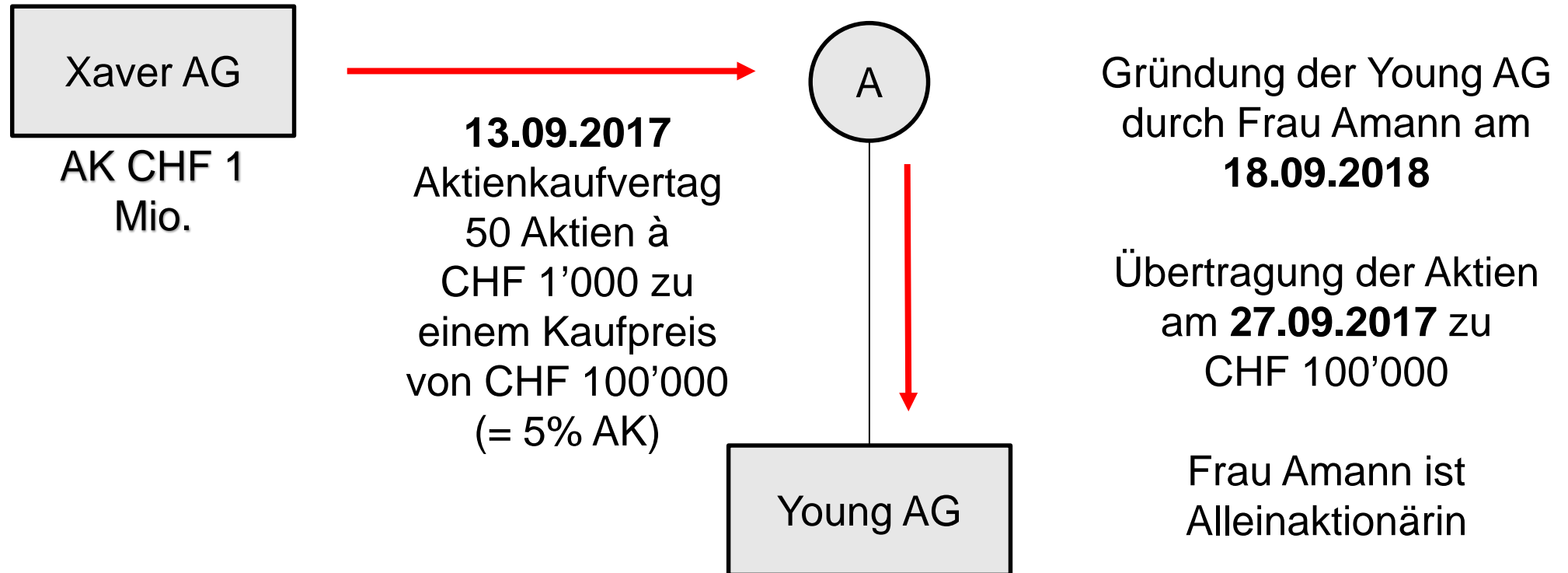
- Verkauf der Aktien der Bau-AG an die Haus-AG für Kaufpreis 200
- Steuerfreier Kapitalgewinn von 200?
- 155 wird als steuerbarer Vermögensertrag aufgerechnet [= (200-((100+50)*30%))]

Transponierung



- Weiteres Beispiel: Sachverhalt
 - Frau Amann erwirbt mit Aktienkaufvertrag vom 13. September 2017 50 Aktien à nominell CHF 1000 zu einem Kaufpreis von CHF 100'000 (entspricht 5% des AK) von der Xaver AG
 - Frau Amann überträgt die erworbenen 50 Aktien zu CHF 100'000 auf die von ihr am 18. September 2017 neu gegründete Young AG
 - In der Buchhaltung der Young AG wird der Eingang der Aktien wird am 27. September 2017 verbucht
 - Frau Amann ist Alleinaktionärin der Young AG
- Steuerbares Einkommen aus Transponierung bei Frau Amann?

Transponierung



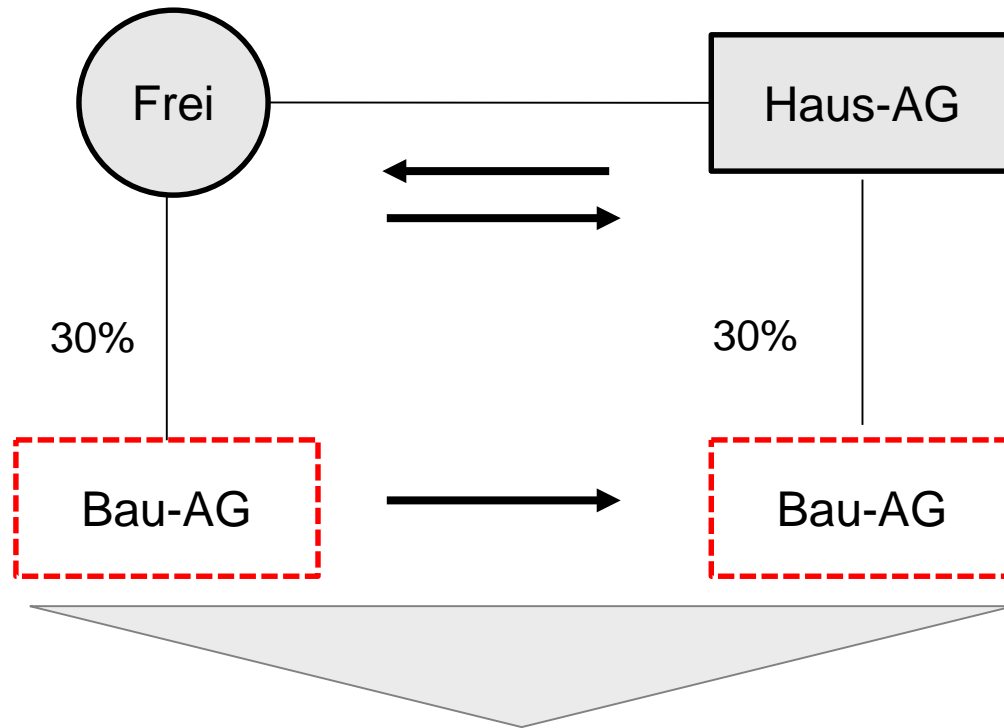
Transponierung



- Lösung
 - Grundsätzlich alle Voraussetzungen Transponierung erfüllt, da Einbuchung über Nominalwert
 - 50 Aktien à nominell CHF 1'000 (totaler Nennwert CHF 50'000) zu einem Anrechnungswert von CHF 100'000, d.h. Agio von je CHF 1'000 pro Aktie (total über dem Nennwert liegender Anrechnungswert von CHF 50'000)
 - Argument des Steuerpflichtigen, wonach er Anteile nur kurz selber gehalten hat, verfangen nicht.
 - Steuerbares Einkommen aus Transponierung bei Frau Amann: Ja
(Vgl. dazu auch BGE 2C_133/2015 vom 4.3.2016)

Transponierung

- Steuerbares Einkommen aus Transponierung bei Herr Frei?



Es kommt drauf an 😊

Mantelhandel

- Gesetz bzw. Praxis sieht Besteuerung vor, wenn 2 Punkte kumulativ erfüllt sind
 1. Handwechsel der Mehrheit der Aktien, Stammanteilen oder Genossenschaftsanteile einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft
 2. Gesellschaft oder Genossenschaft ist wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden
- Gesetzliche Regelung besteht nur für Emissionsabgabe, sonst Praxis:
 - Art. 5 Abs. 2 lit. b StG (Bundesgesetz über die Stempelabgaben)
 - Fiktion Liquidation und Neugründung
 - Setzt keinen Nachweis der Absicht einer Steuerumgehung voraus

Mantelhandel

- ✓ Handwechsel der Mehrheit der Aktien, Stammanteilen oder Genossenschaftsanteile einer inländischen Gesellschaft oder Genossenschaft
 - Handwechsel sobald Rechte von einer Person auf die andere übertragen wurden (insb. auch schenkungshalber oder zu einem symbolischen Preis)
 - Beziehung zwischen Veräusserer und Erwerber ist unerheblich (insb. auch im Rahmen eines Konzerns möglich)
 - Mehrheit der Aktien nach Massgabe der Stimmrechte (nicht Anteil am Kapital) definiert
 - Mehrheitsverkauf auch möglich bei gestaffelten Einzelübertragungen, wenn als Teile einer Gesamttransaktion qualifizierbar

Mantelhandel



- ✓ Gesellschaft oder Genossenschaft ist wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden
 - Gesamtheit der Aktiven muss in liquide Form gebracht sein
 - Gesellschaft ist wirtschaftlich liquidiert, sobald sie ihre Haupttätigkeit aufgegeben hat (gilt auch wenn nur von kurzer Dauer)
 - Beendigung der Kerntätigkeit
 - Gesellschaft realisiert nur noch neutrale Erträge (z.B. Zinsen)
 - Aktiven bestehen aus nicht mehr im Betrieb investierten Anlagen
 - Gesellschaft muss im Zeitpunkt der Übertragung bereits liquidiert bzw. in liquide Form gebracht worden sein

Mantelhandel

- Steuerfolgen
 - Handwechsel wird steuerlich als Liquidation und Gründung behandelt
 - Entgelt für den Verkauf der Beteiligungsrechte stellt beim Veräusserer keinen Kapitalgewinn dar, sondern wird als steuerbare Schlussdividende behandelt
 - Es können Gewinn- und Verrechnungssteuern auf Ebene der betroffenen Gesellschaft sowie Einkommens- bzw. Gewinnsteuer entstehen
 - Verlustvorträge auf Ebene der Gesellschaft können steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden
 - Emissionsabgabe für „Gründung“ der neuen Gesellschaft auf Nettovermögen bzw. mind. auf Nominalwert der Beteiligungsrechte (Freigrenze von Art. 6 Abs. 1 lit. h StG anwendbar)

Mantelhandel

- Steuerfolgen
 - Falls die Gesellschaft über eine Unterbilanz verfügt:
 - Neu erwirtschafteter Gewinn gilt bis zur Höhe des Verlustvortrages als geldwerte Leistung an den neuen Aktionär (Gratisaktien)
 - Unterliegt der Verrechnungssteuer
 - Direkte Steuern:
 - Direkte Bundessteuer: Einkommenssteuerpflichtig
 - Kantonale und kommunale Steuern: Unterschiedlich, z.B. ist im Kanton Zürich die Ausgabe von Gratisaktien nicht steuerbar (Kapitaleinlageprinzip)

Das Wichtigste in Kürze

- Rulings
 - Können vor dem geplanten Vorhaben eingeholt werden, wenn die rechtliche Behandlung unsicher ist
 - Sollten Sachverhalt, steuerliche Ausführungen sowie Anträge enthalten
 - In der Regel erfolgt eine Rückmeldung innert 3 - 6 Wochen
- Kapitaleinlagen
 - Sind von einem Inhaber an Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geleistete Beträge, ohne dass dieser dafür eine Gegenleistung erhalten hat
 - Sind entsprechend zu verbuchen und Zu- und Abnahmen sind der ESTV fristgerecht zu melden
 - Können ohne Verrechnungssteuer und (Schweizer) Einkommenssteuer ausbezahlt werden

Das Wichtigste in Kürze

- Indirekte Teilliquidation
 - Einbringung von zu Privatvermögen gehörenden Beteiligungsrechten einer Gesellschaft mit ausschüttbaren Reserven und nicht betriebsnotwendigen Aktiven in das Geschäftsvermögen einer natürlichen oder juristischen Person, welche den Kaufpreis aus Mitteln der gekauften Gesellschaft aufbringt
 - Steuerbar bei der Übertragung einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital von mind. 20%
 - Keine Besteuerung
 - Beim Verkauf ins Privatvermögen von natürliche Personen
 - Ohne Ausschüttung
 - Nach Ablauf von 5 Jahren

Das Wichtigste in Kürze

- Transponierung
 - Einbringung von zu Privatvermögen gehörenden Beteiligungsrechten in das Geschäftsvermögen einer selbstbeherrschten Gesellschaft zu einem über dem Nennwert (zzgl. KER) liegenden Wert
 - Steuerbar bei der Übertragung einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital von mind. 5%
 - Keine Besteuerung mittels Agio-Lösung

Das Wichtigste in Kürze

- Mantelhandel
 - Übertragung einer in liquide Form gebrachten Gesellschaft an Dritte (Verkauf eines Aktienmantels)
 - Entgelt für den Verkauf ist steuerbar: Fiktion einer Liquidation und Neugründung
 - Emissionsabgabe
 - Falls die übertragene Gesellschaft über Verlustvorträge verfügt hat, sind neu erwirtschaftete Gewinne bis zur Höhe der bei Übertragung vorhandenen Verlustvorträge steuerbar (Gratisaktien)

Fragen?



Danke für Ihre Aufmerksamkeit!





<https://survey.veb.ch/dxraqahlbrdksk7ye2t7vvl1/>

**Haben Sie die Referenten schon bewertet?
Wir freuen uns auf Ihr Feedback!**