

UNTERLAGEN

Die Inhalte dieser Unterlagen geben die Meinung der Autorinnen/der Autoren wieder. Sie widerspiegeln nicht zwingend die Meinung der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV). Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die zwischenzeitliche Rechtsprechung seit dem Seminardatum nicht mehr nachgeführt wurde.



Fall 1: Vermögensübertragung im Konzern und Behandlung von Verlustvorträgen

Sachverhalt

Die operativ tätige GROSSMUTTER-AG ist zu 100 Prozent an der TOCHTER Holding-AG beteiligt. Diese Beteiligungsrechte wurden vor zehn Jahren von Dritten erworben. Die TOCHTER Holding-AG besitzt seit Jahrzehnten nur die Beteiligungsrechte an der ENKEL-AG (100 Prozent). Alle drei Gesellschaften haben ihren Sitz in der Schweiz.

Im Jahr 2014 wies die ENKEL-AG aufgrund des schwierigen Marktumfelds erhebliche Verluste in der Jahresrechnung aus. Aus handelsrechtlicher Sicht mussten deshalb die Beteiligungsrechte an der ENKEL-AG auf Stufe TOCHTER Holding-AG wertberichtigt werden. Hingegen war damals keine Wertberichtigung der Beteiligungsrechte an der TOCHTER Holding-AG auf Stufe der GROSSMUTTER-AG notwendig. Da die wirtschaftlichen Aussichten auch für die Zukunft trübe waren, wurde im Rahmen eines Strukturbereinigungsprogramms im Jahr 2015 die ENKEL-AG in die TOCHTER Holding-AG fusioniert (Absorptionsfusion, es resultierte kein Fusionsgewinn). Trotz umfangreicher Investitionen in der fusionierten TOCHTER Holding-AG¹ wurden weitere Betriebsverluste erwirtschaftet. Die steuerlichen Verlustvorträge in der fusionierten TOCHTER Holding-AG betragen per Ende 2017 insgesamt TCHF 5'000. TCHF 1'000 stammten aus der Wertberichtigung der ehemaligen Beteiligung an der ENKEL-AG und TCHF 4'000 aus im Rahmen der Fusion übernommenen Betriebsverlusten der ENKEL-AG sowie den Betriebsverlusten der Jahre 2015 bis 2017. Ende 2017 verbuchte die GROSSMUTTER-AG eine Wertberichtigung der Beteiligungsrechte an der TOCHTER Holding-AG.

Zwecks Steigerung der Produktivität und Harmonisierung der EDV-Systeme soll im ersten Halbjahr 2018 der Betrieb der fusionierten TOCHTER Holding-AG von der GROSSMUTTER-AG zu Buchwerten erworben werden. Einzig eine Kapitalanlagelienshaft (Wohnliegenschaft) verbleibt in der fusionierten TOCHTER Holding-AG.

¹ Der Einfachheit halber wird der Name des Rechtsträgers „TOCHTER Holding-AG“ nicht umbenannt.

Fragen:

1. Kann die Vermögensübertragung im Jahr 2018 wie geplant gewinnsteuerneutral vorgenommen werden?
2. Kann die GROSSMUTTER-AG die bestehenden Verlustvorträge in Zukunft gewinnsteuerlich geltend machen?

Variante 1

Ausgangslage gemäss Grundsachverhalt. Im Rahmen der geplanten Konzernübertragung im ersten Halbjahr 2018 verbleibt jedoch neben der Kapitalanlageliengenschaft ein Teilbetrieb bei der fusionierten TOCHTER Holding-AG. Dieser Teilbetrieb war in der Vergangenheit nicht defizitär.

Fragen:

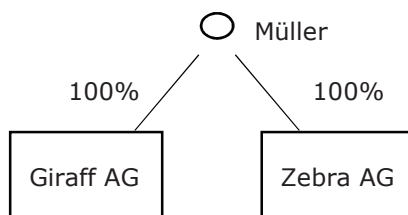
1. Kann die Vermögensübertragung im Jahr 2018 wie geplant gewinnsteuerneutral vorgenommen werden?
2. Kann die GROSSMUTTER-AG die bestehenden Verlustvorträge in Zukunft gewinnsteuerlich geltend machen?

**Fall 2: Fusion überschuldeter Gesellschaften / Steuerliche Konsequenzen
beim Aktionär / Varianten**

Sachverhalt

Alleinaktionär und Gastro-Unternehmer Müller hält je 100% zweier Aktiengesellschaften. Die Zebra AG betreibt ein Restaurant in der Stadt Zürich. Die Gewinnlage ist zwar schmal, das Geschäft jedoch nicht verlusttragend. Die Giraff AG betreibt an einem anderen Standort in der Stadt Zürich eine Bar und einen Clubbetrieb. Bei der Giraff AG sind über die vergangenen Jahre erhebliche Verluste angefallen, welche Herr Müller mit persönlichen Darlehen gedeckt hat. Im Umfang der vorhandenen Überschuldung der Giraff AG hat Herr Müller auf seinen Darlehen Rangrücktritte ausgesprochen.

Graphisch lässt sich die Ausgangslage wie folgt darstellen:



Die aktuellen Bilanzen der Gesellschaften sehen wie folgt aus:

Giraff				Zebra			
		100	FK			100	FK
AV/UV	100	400	FK (Aktionär)	AV/UV	300	100	FK
VV	(500)	100	AK			100	AK
	600	600			300	100	Res
					300	300	

Überschuldung von 400

Der Treuhänder von Herrn Müller schlägt vor, die Gesellschaften zusammenzulegen, um Kosten zu sparen und zukünftige Verluste mit Gewinnen verrechnen zu können.

Die vom Treuhänder angedachte Reorganisation der Gesellschaften ist in den zwei nachfolgend dargestellten Varianten denkbar.

In beiden Varianten wird der Betrieb „Giraff“ kurz nach der Reorganisation eingestellt.

Variante 1

Die Giraff AG und die Zebra AG werden unmittelbar fusioniert (Fusion der Schwestergesellschaften), wobei die Zebra AG die Giraff AG übernimmt.

Bilanzbild der Zebra AG nach Fusion:

	Zebra / Giraff		
AV/UV	400	200	FK
		400	FK (Aktionär)
VV	400	100	AK
		100	Res
	800	800	
	Überschuldung von 200		

Variante 2

Herr Müller überträgt im ersten Schritt die Beteiligung Giraff AG für CHF 1.00 an die Zebra AG. In einem zweiten Schritt wird die Giraff AG (nunmehr Tochtergesellschaft der Zebra AG) in die Zebra AG fusioniert (Tochterabsorption).

Bilanzbild nach Fusion:

	Zebra / Giraff		
AV/UV	400	200	FK
		400	FK (Aktionär)
		100	AK
		100	Res
		(400)	Fusionsverlust
	400	400	

Überschuldung von 200

In beiden Varianten behauptet die Steuerverwaltung im Rahmen einer Steuerprüfung, dass eine Steuerumgehung vorliegt und die Reorganisation lediglich im Hinblick auf die Betriebsschliessung bei der Giraff AG vorgenommen wurde. In der Variante 2 behauptet die Steuerverwaltung außerdem, dass der Kaufpreis für die Giraff AG von CHF 1.00 nicht einem Drittpreis entsprochen habe und Herrn Müller in der Differenz zwischen erhaltenem Preis und Drittpreis sofort Einkommen zugeflossen ist.

Fragen:

Variante 1

Welche Steuerkonsequenzen ergeben sich bei den Gesellschaften und beim Aktionär, wenn sich der Steuerumgehungsvorwurf der Steuerbehörden als gerechtfertigt erweist.

Wie sehen die Steuerkonsequenzen aus, wenn sich der Steuerumgehungsvorwurf als nicht angebracht erweist?

Variante 2

Gleiche Fragen wie für Variante 1.

Zusätzlich: Ist der Vorwurf gerechtfertigt, dass der Preis von CHF 1.00 für die Giraff AG nicht einem Drittpreis entspricht? Muss diesem Gedanken folgend der Kaufpreis für die Aktien der Giraff AG negativ sein?

Fall 3: Fusion und Behandlung von Verlustvorträgen

Sachverhalt

Die MUTTER Holding AG ist zu 100 Prozent an den beiden Schweizer Tochtergesellschaften TOCHTER 1-AG und TOCHTER 2-AG beteiligt. Beide Tochtergesellschaften sind im Bereich der Metallverarbeitung tätig.

In den vergangenen Jahren war die TOCHTER 2-AG aufgrund veränderter Marktbedingungen nicht mehr rentabel. In der Bilanz weist sie deshalb steuerlich noch verrechenbare Verluste aus. Nach einer marktbedingten sukzessiven Reduktion der Produktionsaktivitäten entschied die Konzernleitung, die Produktion vollständig einzustellen. Im letzten Geschäftsjahr wurden unter anderem die Produktionsmaschinen soweit als möglich veräussert. Nicht veräussert wurden nicht bilanzierte Immaterialgüterrechte (Produktionsverfahren), Patente sowie die Kundenkartei.

Die TOCHTER 1-AG beabsichtigt, die TOCHTER 2-AG per Ende des Geschäftsjahres zu absorbieren.

Bilanz TOCHTER 1-AG vor Fusion

Umlaufvermögen	3'000	Fremdkapital	11'500
Anlagevermögen ¹	14'000	Aktienkapital	1'000
		Reserven Kapitaleinlagen	1'700
		Übrige Reserven	2'800
Total Aktiven	17'000	Total Passiven	17'000

¹ Stille Reserven 4'000

Bilanz TOCHTER 2-AG vor Fusion

Flüssige Mittel ¹	200	Fremdkapital	1'500
		Aktienkapital	100
		Verlustvortrag	-1'400
Total Aktiven	200	Total Passiven	200

¹ Stille Reserven 0

Bilanz TOCHTER 1-AG nach Fusion

Umlaufvermögen	3'200	Fremdkapital	13'000
Anlagevermögen ¹	14'000	Aktienkapital	1'100
		Reserven Kapitaleinlagen	1'700
		Übrige Reserven	2'800
		Verlustvortrag T2-AG	-1'400
Total Aktiven	17'200	Total Passiven	17'200

¹ Stille Reserven 4'000

Fragen:

1. Kann die Fusion wie geplant gewinnsteuerneutral vorgenommen werden?
2. Kann die TOCHTER 1-AG die bestehenden Verlustvorträge gemäss Fusionsbilanz in Zukunft gewinnsteuerlich geltend machen?

Variante 1

Die MUTTER Holding AG ist unter anderem zu 100 Prozent an den beiden Schweizer Tochtergesellschaften TOCHTER 1-AG und TOCHTER 2-AG beteiligt. Beide Tochtergesellschaften sind Holding-Gesellschaften.

Die TOCHTER 1-AG beabsichtigt, die TOCHTER 2-AG infolge Straffung der Führungsstruktur zu absorbieren.

Bilanz TOCHTER 1-AG vor Fusion

2 Beteiligungen ¹	17'000	Fremdkapital	11'500
		Aktienkapital	1'000
		Reserven Kapitaleinlagen	1'700
		Übrige Reserven	2'800
Total Aktiven	17'000	Total Passiven	17'000

¹ Stille Reserven 4'000

Bilanz TOCHTER 2-AG vor Fusion

Beteiligung an ENKEL AG ¹	200	Fremdkapital	1'500
		Aktienkapital	100
		Verlustvortrag	-1'400
Total Aktiven	200	Total Passiven	200

¹ Stille Reserven 0

Bilanz TOCHTER 1-AG nach Fusion

Beteiligungen ¹	17'200	Fremdkapital	13'000
		Aktienkapital	1'100
		Reserven Kapitaleinlagen	1'700
		Übrige Reserven	2'800
		Verlustvortrag T2-AG	-1'400
Total Aktiven	17'200	Total Passiven	17'200

¹ Stille Reserven 4'000

Fragen:

1. Kann die Fusion wie geplant gewinnsteuerneutral vorgenommen werden?
2. Kann die TOCHTER 1-AG die bestehenden Verlustvorträge gemäss Fusionsbilanz in Zukunft gewinnsteuerlich geltend machen?

Variante 2

Die MUTTER AG ist zu 100 Prozent an der Tochtergesellschaft TOCHTER-AG beteiligt. Beide Gesellschaften sind im Bereich der Metallverarbeitung tätig.

In den vergangenen Jahren war die TOCHTER-AG aufgrund veränderter Marktbedingungen nicht mehr rentabel. In der Bilanz weist sie deshalb steuerlich noch verrechenbare Verluste aus. Nach einer marktbedingten sukzessiven Reduktion der Produktionsaktivitäten entschied die Konzernleitung, die Produktion vollständig einzustellen. Im letzten Geschäftsjahr wurden unter anderem die Produktionsmaschinen soweit als möglich veräussert. Nicht veräussert wurden nicht bilanzierte Immaterialgüterrechte (Produktionsverfahren), Patente sowie die Kundenkartei.

Die TOCHTER-AG beabsichtigt, die MUTTER AG per Ende des Geschäftsjahres mittels Reverse Merger zu übernehmen.

Bilanz MUTTER AG vor Fusion

Umlaufvermögen	3'000	Fremdkapital	11'500
Anlagevermögen ¹	13'999	Aktienkapital	100
Beteiligung TOCHTER-AG	1	Reserven Kapitaleinlagen	1'700
		Übrige Reserven	3'700
Total Aktiven	17'000	Total Passiven	17'000

¹ Stille Reserven 4'000

Bilanz TOCHTER-AG vor Fusion

Flüssige Mittel ¹	200	Fremdkapital	1'500
		Aktienkapital	100
		Verlustvortrag	-1'400
Total Aktiven	200	Total Passiven	200

¹ Stille Reserven 0

Bilanz TOCHTER-AG nach Reverse Merger

Umlaufvermögen	3'200	Fremdkapital	13'000
Anlagevermögen ¹	13'999	Aktienkapital	100
		Reserven Kapitaleinlagen	1'700
		Übrige Reserven	3'799
		Verlustvortrag T-AG	-1'400
Total Aktiven	17'199	Total Passiven	17'199

¹ Stille Reserven 4'000

Fragen:

1. Kann die Fusion wie geplant gewinnsteuerneutral vorgenommen werden?
2. Kann die TOCHTER-AG die bestehenden Verlustvorträge gemäss Fusionsbilanz in Zukunft gewinnsteuerlich weiterhin geltend machen?

Fall 4: Kapitalgewinn und steuerbares Einkommen

Grundsachverhalt

Müller ist Gastro-Unternehmer und zusammen mit dem Küchenchef Ratatouille zu je 50% an der Zebra AG beteiligt. Müller hat ein Gastronomiekonzept entworfen und an verschiedenen Standorten in der Schweiz erfolgreich umgesetzt. Ratatouille ist eine auch aus dem Fernsehen bekannte Persönlichkeit und entwickelt alle in den Restaurants angebotenen Speisen.

Ein internationales Gastro-Unternehmen will nun die Zebra AG für einen Kaufpreis von CHF 5 Mio. erwerben. Folgende Kaufvarianten sind aus steuerlicher Sicht zu prüfen:

Variante 1

Müller und Ratatouille haben sich in der Vergangenheit im Branchenvergleich recht großzügige Löhne ausbezahlt. Der Kaufvertrag sieht vor, dass beide noch 2 Jahre bei der Zebra AG verbleiben müssen und in dieser Zeit Nachfolger in ihren Positionen aufbauen sollen. Ihre Löhne werden bei gleichbleibenden Funktionen auf das branchenübliche Niveau reduziert. Der Kaufpreis wird sofort bezahlt.

Variante 2

Müller und Ratatouille haben in der Aufbauphase sehr bescheidene Löhne und keine Dividenden aus der Zebra AG bezogen. Sie scheiden mit dem Verkauf aus der Zebra AG aus. Der Kaufpreis wird sofort bezahlt. Der Vertrag beinhaltet ein Konkurrenzverbot für ähnliche Tätigkeiten in der Schweiz für die kommenden 2 Jahre.

Variante 3

Müller und Ratatouille sind nach der Beurteilung des Käufers für den Erfolg des Unternehmens fast unverzichtbar. Der Käufer verpflichtet deshalb beide im Kaufvertrag in gleichen Funktionen während mindestens 5 Jahren weiter tätig bleiben zu müssen. Der Kaufpreis wird in Tranchen bezahlt, wobei einzelne Tranchen mit dem Erreichen von verschiedenen Umsatz- und EBIT-Zielen verknüpft sind (Earn Out). Die erste

Kaufpreistranche von CHF 2 Mio. ist bei Vertragsunterzeichnung fällig und an keine Earn Out-Bedingungen geknüpft. Die weiteren CHF 3 Mio. unterstehen den vertraglichen Earn-Out-Bedingungen. Darin ist für Müller eine 30% höhere zusätzliche Entschädigung als für Ratatouille vorgesehen (d. h. unterschiedliche maximale Kaufpreise). Die bisher ausbezahlten Löhne bleiben für die Zukunft gleich.

Alternativer Sachverhalt

Müller und Ratatouille sind eben aus ihren bisherigen Anstellungen ausgeschieden und beschließen, zusammen die Zebra AG zu gründen. Sie entwickeln gemeinsam das Businesskonzept. Bevor das erste Restaurant eröffnet wird bzw. die ersten Investitionen überhaupt anfallen, erwirbt ein internationales Gastro-Unternehmen die Gesellschaft für CHF 5 Mio., verpflichtet aber Müller und Ratatouille das Businesskonzept in den nächsten fünf Jahren umzusetzen. Die in dieser Zeit von Müller und Ratatouille bezogenen Löhne sind branchenüblich.

Fragen zu allen Varianten:

Erzielen die Verkäufer aus dem Verkauf einen steuerfreien Kapitalgewinn? Aufgrund welcher Rechtsgrundlagen können allenfalls Anteile des Kapitalgewinns steuerlich umqualifiziert werden?