



# COVID-19 und Steuern

## Massnahmen zur Sanierung



# Juristische Personen

## Sanierung – Begriff der Sanierungsbedürftigkeit

- Emissionsabgabe
  - StG 6 I k (CHF 10 Mio.)
    - Sanierungsbedürftigkeit der Gesellschaft ist praxisgemäss **keine Anwendungsvoraussetzung**;
    - Vorausgesetzt wird lediglich die Ausbuchung von Verlusten;
  - StG 12 (Erlass)
    - Ein Erlass ist nur insoweit möglich, als **echte Verluste beseitigt** werden;
    - Es dürfen **keine offenen** oder **stillen Reserven** vorhanden sein, welche die Verluste decken würden;
      - Sowohl offene als auch stille Reserven (**ohne Zwangsreserven** [auf betrieblichem Anlagevermögen] sowie ohne **Aufwertungsreserven**) müssen diesbezüglich mit den Verlusten gegengerechnet werden.



# Juristische Personen

## Sanierung – Begriff der Sanierungsbedürftigkeit

### – Verrechnungssteuer

- Die Beurteilung, ob bzw. inwiefern eine Gesellschaft sanierungsbedürftig ist, wird bei der Verrechnungssteuer **rein bilanziell** (d.h. aufgrund des letzten OR-Abschlusses vor dem Forderungsverzicht) vorgenommen;
- Die Frage der Sanierungsbedürftigkeit entscheidet darüber, wer verrechnungssteuerlich **Leistungsbegünstigter** ist:
  - Die **Dreieckstheorie** wird i.S.v. MB ESTV 2001 dann anstelle der Direktbegünstigungstheorie angewendet, wenn die «kranke» Gesellschaft über **eine Unterbilanz** verfügt.



# Juristische Personen

## Sanierung – Begriff der Sanierungsbedürftigkeit

### – Gewinnsteuern

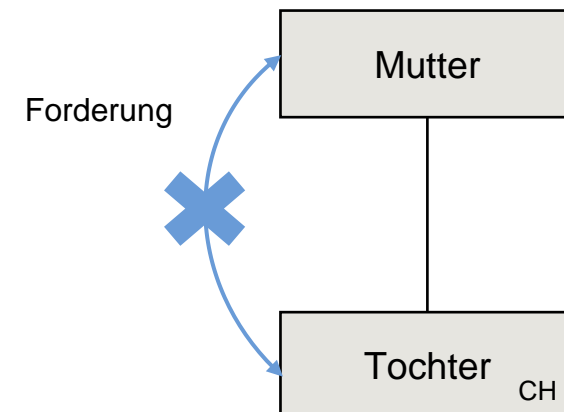
- Eine **unbeschränkte Verlustverrechnung** nach DBG 67 II ist nur insoweit möglich, als **echte Verluste beseitigt** werden;
  - Es dürfen **keine offenen** oder **stillen Reserven** vorhanden sein, welche die Verluste decken würden;
    - Sowohl offene als auch stille Reserven (**ohne Zwangsreserven** [auf betrieblichem Anlagevermögen] sowie **ohne Aufwertungsreserven**) müssen diesbezüglich den Verlusten gegengerechnet werden.



# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Mutter (1/4)

- **Emissionsabgabe** (Stufe Tochter)
  - **Grundsatz:** Forderungsverzichte des (direkten) Anteilsinhabers stellen immer – auch bei ertragswirksamer Verbuchung – einen Zuschuss des Gesellschafters dar, welcher der Emissionsabgabe unterliegt.

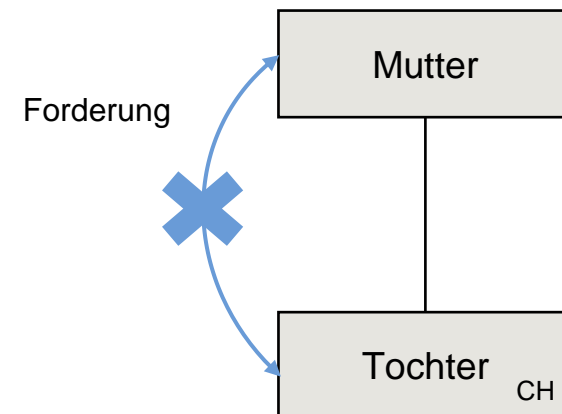




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Mutter (2/4)

- **Emissionsabgabe** (Stufe Tochter)
  - **Keine Emissionsabgabe** falls und insoweit der auf CHF 10 Mio. begrenzte **Sanierungsfreibetrag** in Anspruch genommen werden kann:
    - Dies ist dann und insoweit der Fall, als der Forderungsverzicht dazu verwendet wird, **Verluste (handelsrechtlich) auszubuchen**;
    - Da die Inanspruchnahme des Ausnahmetatbestands die handelsrechtliche Ausbuchung von Verlusten voraussetzt, können **keine KER** gebildet werden;
  - **Erlass der Emissionsabgabe** des den Sanierungsfreibetrag übersteigenden Teil möglich, bei Sanierungsbedürftigkeit der Tochter.

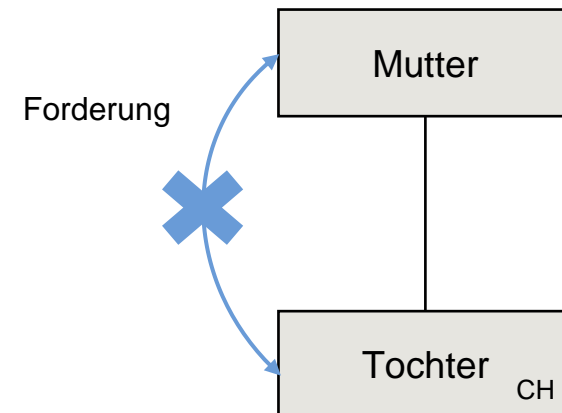




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Mutter (3/4)

- **Verrechnungssteuer**
  - Keine Folgen;
- **Gewinnsteuern (Stufe Mutter)**
  - **Grundsatz:** steuerwirksamer Forderungsverzicht;
  - **Ausnahme:** unechter Sanierungserfolg (bei Vorhandensein von verdecktem Eigenkapital);
    - Einlage erhöht den Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der Tochter und die Gestehungskosten.

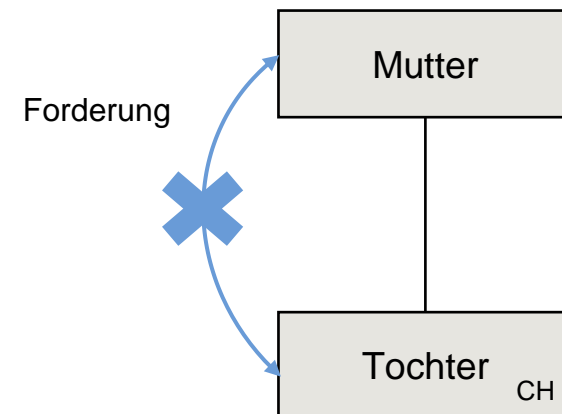




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Mutter (4/4)

- **Gewinnsteuern** (Stufe Tochter)
  - **Grundsatz: ertragswirksamer steuerlicher Vermögenszugang;**
    - **unbeschränkte Verrechnung** mit **Verlustvorträgen**, soweit sanierungsbedürftig;
  - **Ausnahme:** Handelsrechtlich erfolgswirksam verbuchter Forderungsverzicht ist dann **gewinnsteuerneutral**, wenn:
    - Verzicht auf Gesellschafterdarlehen, welche vor der Sanierung als **verdecktes EK** qualifizieren;
    - Verzicht auf Gesellschafterdarlehen, die erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsgangs gewährt wurden und unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wären.



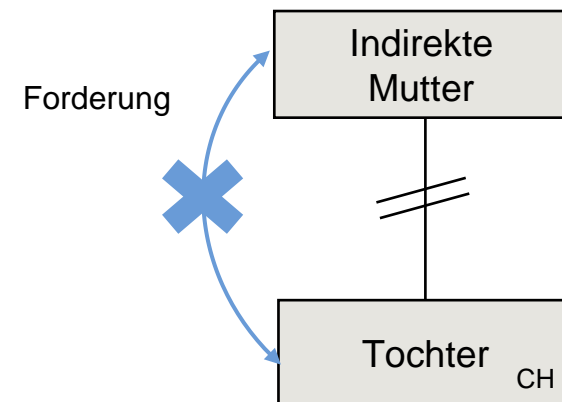




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Grossmutter

- **Emissionsabgabe** (Stufe Tochter)
  - Keine EA, da keine Einlage durch den direkten Anteilsinhaber (Direktbegünstigungstheorie);
  - Dadurch kann aber auch **keine KER** geltend gemacht werden;
- **Verrechnungssteuer**
  - Keine Folgen;
- **Gewinnsteuern** (Stufe Tochter und Stufe Grossmutter)
  - Dieselben Folgen wie bei einer direkten Beteiligung.

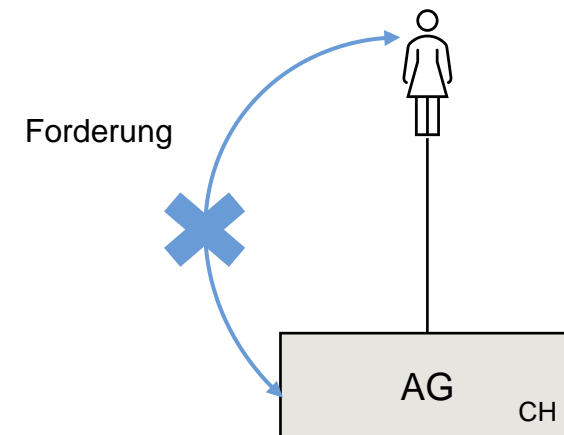




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Anteilsinhaber

- **Emissionsabgabe** (Stufe Tochter)
  - Dieselben Folgen wie bei einer Kapitalgesellschaft;
  - Aus Sicht des Anteilsinhabers kann es aber vorteilhaft sein, auf die Ausbuchung zu verzichten und dafür die **Emissionsabgabe abzuliefern**;
  - **Dadurch** kann **KER** dennoch **geltend** gemacht werden;
- **Verrechnungssteuer**
  - Keine Folgen.

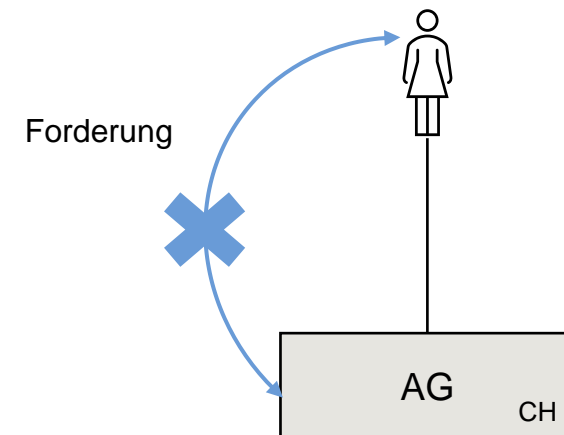




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Anteilsinhaber

- **Gewinnsteuern** (Tochter)
  - Dieselben Folgen wie bei einer Kapitalgesellschaft als Anteilsinhaberin;
- **Einkommenssteuern** (Anteilsinhaber)
  - Nicht abzugsfähig, falls im Privatvermögen.

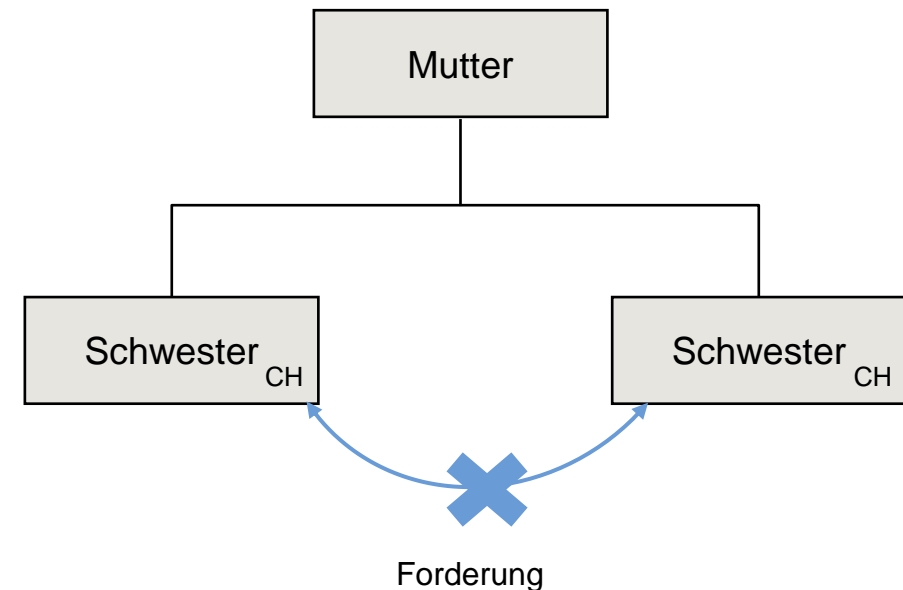




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Schwester (1/5)

- **Emissionsabgabe** (Stufe Tochter)
  - Mangels Leistung des direkten Gesellschafters liegt weder ein emissionsabgabepflichtiger Tatbestand vor noch können KER gebildet werden.



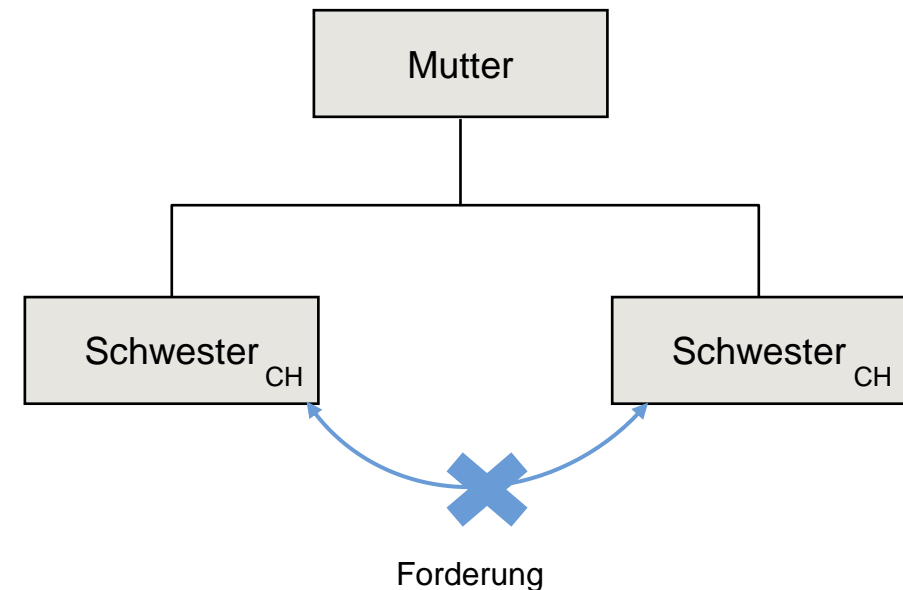


# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Schwester (2/5)

### – Verrechnungssteuer

- Der Forderungsverzicht durch die Schwestergesellschaft ist grundsätzlich eine **geldwerte Leistung** im Umfang des **Nominalwerts** der **Forderung**;
- Leistungsbegünstigter (und somit potentiell zur Rückerstattung der Verrechnungssteuer berechnete Person) ist grundsätzlich der Leistungsempfänger;
- Falls die geldwerte Leistung aber im Rahmen einer Sanierung erfolgt, kommt die Dreieckstheorie zur Anwendung;
- Meldeverfahren ist anwendbar.

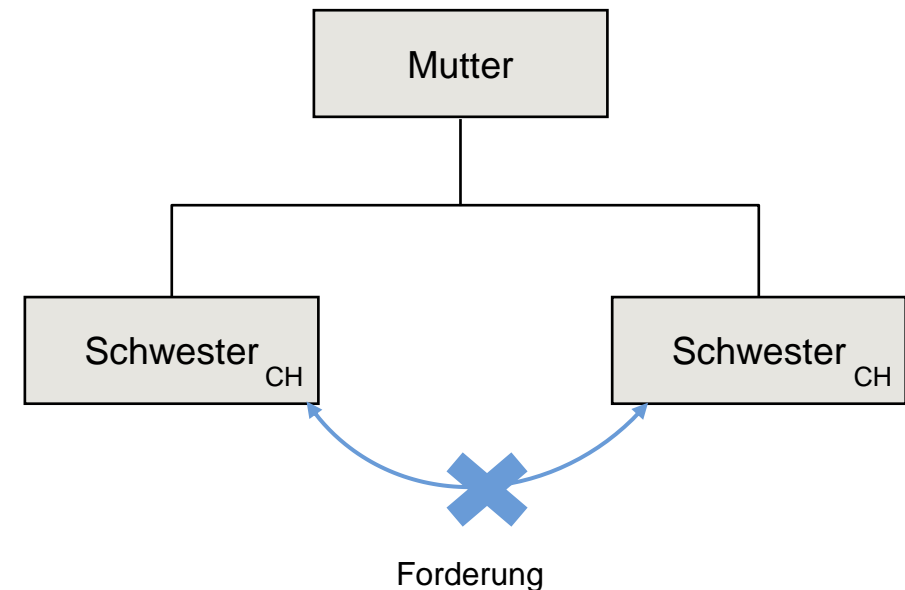




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Schwester (3/5)

- **Gewinnsteuern** (Schuldner & Gläubigerin)
  - Bei Forderungsverzichten einer Schwester, wird unterschieden, ob und inwieweit der Verzicht einem Drittvergleich standhält und geschäftsmässig begründet ist:
    - Falls der Verzicht dem **Drittvergleich standhält**, dann stellt der Verzicht bei der Schuldnerin **Ertrag** dar und ein **abzugsfähiger Aufwand** bei der verzichtenden Schwester.

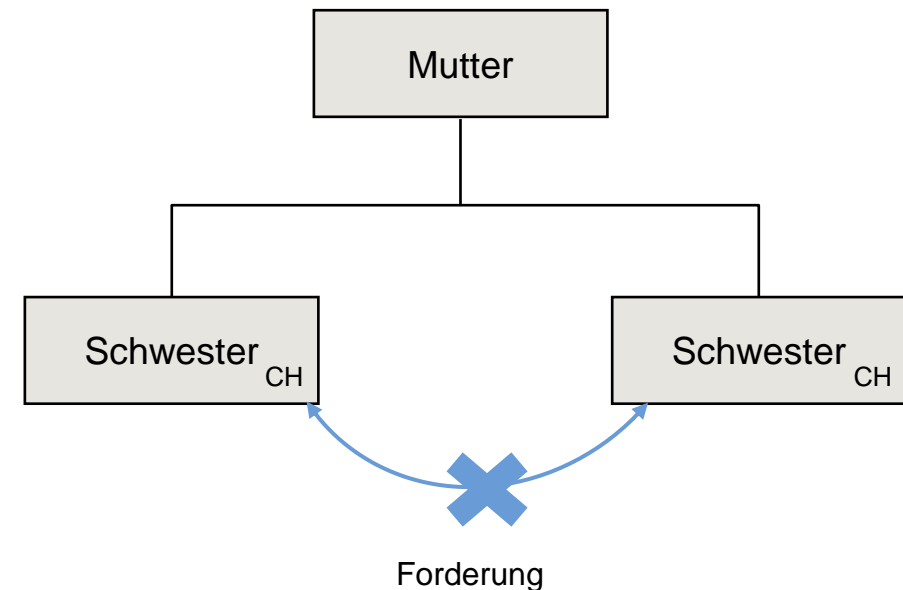




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Schwester (4/5)

- **Gewinnsteuern** (Schuldner & Gläubigerin) – *fort.*
  - Falls der Verzicht dem **Drittvergleich nicht** standhält, dann stellt der Verzicht in Anwendung der Dreieckstheorie eine **steuerneutrale Einlage** dar und ist bei der Gläubigern entsprechend **nicht abzugsfähig** bzw. wird dem **Gewinn hinzugerechnet**.

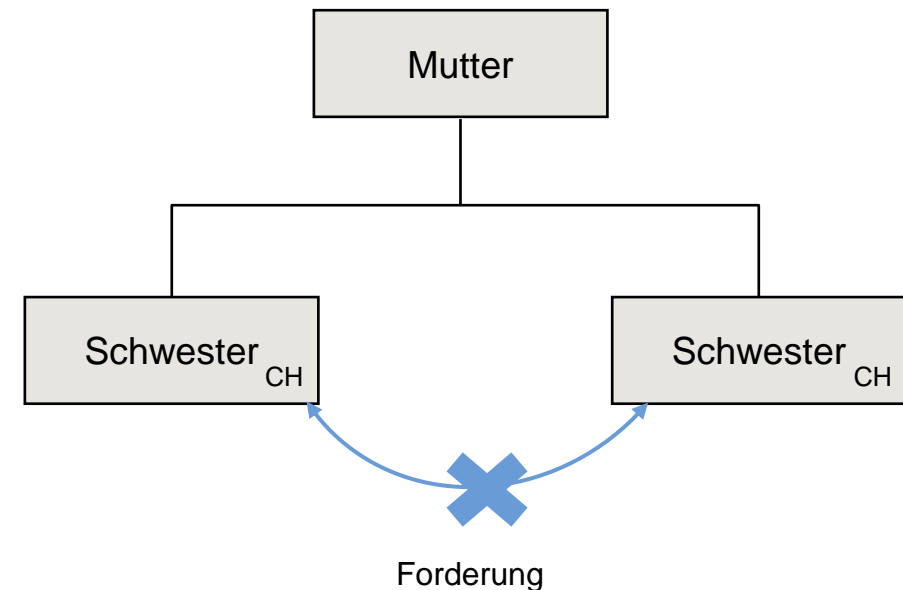




# Juristische Personen

## Sanierung – Forderungsverzicht durch Schwester (5/5)

- **Gewinnsteuern (Mutter)**
  - Für die gemeinsame Muttergesellschaft gilt bei Zuwendungen zwischen Schwestergesellschaften (zumindest für die Zwecke der Gewinnsteuer) grundsätzlich die **Dreieckstheorie**;
  - Soweit der Verzicht dem Drittvergleich nicht standhält und er bei der Schuldnerin somit als unechter Sanierungsertrag behandelt wird, kommt es bei der Mutter **u. U.** zu einer **Anpassung der Gewinnsteuerwerte** und **Gestehungskosten** von Gläubigerin und Schuldnerin.



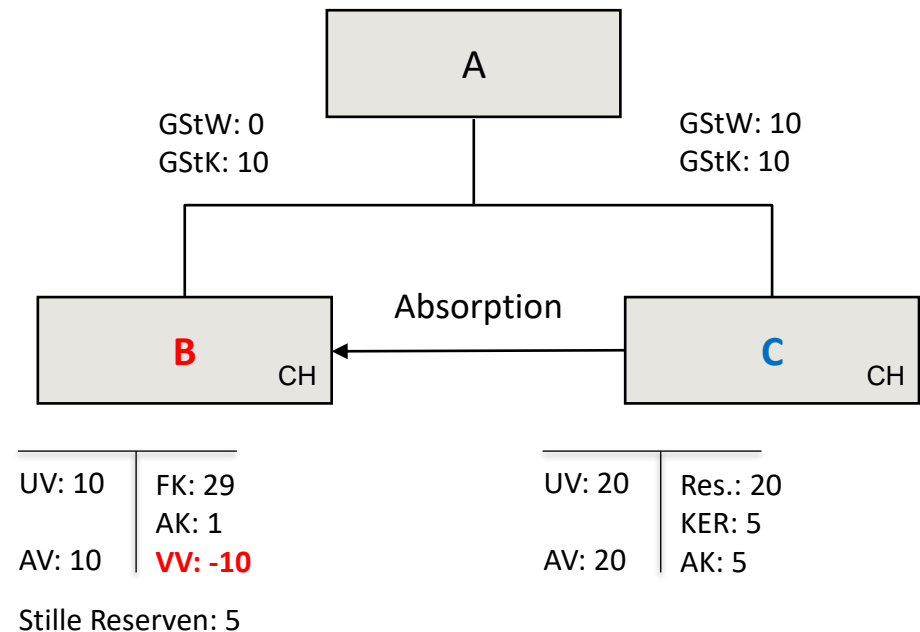




# Juristische Personen

## Umstrukturierung – Sanierungsfusion (1/6)

- **Sachverhalt:** Anstelle eines Forderungsverzichts **absorbiert** die «**gesunde**» Schwester **C** (AK: CHF 5 Mio.), welche über KER in der Höhe von CHF 5 Mio. sowie Gewinnreserven in der Höhe von CHF 20 Mio. verfügt, die **sanierungsbedürftige B** (AK: CHF 1 Mio.), welche über einen **Verlust von CHF 10 Mio.** und stille Reserven von CHF 5 Mio. verfügt.
- **Frage:** Was sind die steuerlichen Konsequenzen dieser Fusion?





# Juristische Personen

## Umstrukturierung – Sanierungsfusion (2/6)

### – Verrechnungssteuer

- **Geldwerte Leistung** im Umfang der untergehenden Reserven (d.h. **CHF 9 Mio.** bzw. bei Nachweis der **stillen Reserven** von **CHF 4 Mio.**);
- Da die Sanierung Sache der Mutter A ist, gilt die **Dreieckstheorie**. Das **Meldeverfahren** im Konzernverhältnis kommt zur Anwendung;
- KER können keine gebildet werden, da **kein Fusionsagio** vorliegt. KER der C von CHF 5 Mio. müssen aber nicht zwingend ausgebucht werden;

### – Stempelabgaben

- Grundsätzlich steuerneutrale Fusion.



# Juristische Personen

## Umstrukturierung – Sanierungsfusion (3/6)

- **Gewinnsteuern** (auf Stufe der C)
  - Die unversteuerten **stillen Reserven** der B können **steuerneutral** auf die übernehmende C übertragen werden, soweit kumulativ:
    - die **Steuerpflicht** in der **Schweiz** fortbesteht; und
    - die bisher für die **Gewinnsteuer massgeblichen Werte** übernommen werden.



# Juristische Personen

## Umstrukturierung – Sanierungsfusion (4/6)

- **Gewinnsteuern** (auf Stufe der C)
  - Die übernehmende C kann die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten **Vorjahresverluste** der B im Rahmen der ordentlichen Verlustverrechnungsfrist **geltend machen**.
  - Eine Übernahme der Vorjahresverluste ist jedoch **ausgeschlossen**, **wenn** (Urteil des BGer vom 4. Januar 2012, 2C\_351/2011):
    - sich die absorbierte Gesellschaft in einem **liquidationsreifen Zustand** befindet (im Sinne einer fehlenden wirtschaftlichen Kontinuität); *oder*
    - (**dynamisch betrachtet**) **keine betriebswirtschaftlichen Gründe für eine Fusion** vorliegen.



# Juristische Personen

## Umstrukturierung – Sanierungsfusion (5/6)

- **Gewinnsteuern** (auf Stufe der A)
  - Aus gewinnsteuerrechtlicher Sicht tritt eine Umschichtung der Beteiligungen ein. Die **Gestehungskosten** (GStK) von CHF 10 Mio. an der B und CHF 10 Mio. an der C werden auf Stufe von A zusammen gerechnet (neu CHF 20 Mio.);
  - Durch die Beteiligungsumschichtung entsteht ein **Anwendungsfall** von **DBG 62 IV**. Die frühere Abschreibung der B von CHF 10 Mio. gilt teilweise als wiedereingebracht und ist steuerlich beim **Reingewinn** der A **aufzurechnen (ohne Beteiligungsabzug)**.



# Juristische Personen

## Umstrukturierung – Sanierungsfusion (6/6)

- **Gewinnsteuern** (auf Stufe der A) - *Fortsetzung*
  - Die bisherigen Gewinnsteuerwerte der Tochtergesellschaften werden ebenfalls zusammen gezählt, wobei nun die oben erwähnte **versteuerte wiedereingebrachte Abschreibung hinzugerechnet** wird.
  - Somit beträgt der **Gewinnsteuerwert** (GStW) von C auf Stufe von A nach Fusion ebenfalls **CHF 20 Mio.**, übereinstimmend mit den Gestehungskosten.