Update

Steuern für Fachleute
Band 3

Auflage 2022

Zusammenstellung über die ab 1.1.2023 dieses Lehrmittel betreffenden in Kraft tretenden Änderungen und neuen Bestimmungen sowie Korrekturen

Rechte

© 2023 Sämtliche Rechte bei: ***als*** **Lehrmittelverlag**

Das Kopieren oder sonstige Verbreiten wie Veräussern, Verleihen usw. dieses Lehrmittels oder Teilen davon ist verboten. Ebenso ist es verboten, Lehrmittel mit gleichem oder ähnlichem Inhalt, Aufbau oder von ähnlicher äusserer Aufmachung zu produzieren oder auf den Markt zu bringen.

Inhalt

Update 1
Inhalt 2
1. Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen per 1.1.2025 und 1.1.2026[1] 3
2. Stichwortverzeichnis (modifiziert) 6
2. Updates Band 3, Stand 30. Juni 2023 (Korrekturen im Zusammenhang mit dem Ausgleich der Folgen der kalten Progression per 1.1.2025 und 1.1.2026 wurden in den nach folgenden Updates berücksichtigt) 10
1.1.4 Transponierung 10
1.3.2.1 Steuerfolgen auf der Ebene der Gesellschaft 10
5.2.1.1 Beteiligungsverkäufe Lösung 10
5.2.1.2 Gesellschaften mit Gewinnprivilegien oder Tarifermässigungen Lösung 10
4. Updates Band 3, Stand 30. September 2023 11
2.1.2.2 Steuerobjekt 11
5. Updates Band 3, Stand 31. März 2024 12
3.7. Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen, zugehörig in der Schweiz 12
6. Updates Band 3, Stand 01.01.2025 13
1.1.5 Mantelhandel 13
1.1.5.1 Voraussetzungen 13
2.1.2.2 Steuerobjekt 14
3.7. Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen 15
5.1.1.5 Mantelhandel im Speziellen Lehrbuch 1.1.5 16
7. Updates Band 3, Stand 01.01.2026 Keine Korrekturen 16
8. Updates Band 3, Stand 01.06.2026 16
1.4. Aufwertung von Aktiven 16
1.4.1 Das Massgeblichkeitsprinzip und seine Durchbrechung 17
1.4.2 Der steuerbare Ertrag bei Aufwertung von Aktiven 17
1.4.3 Sanierungsspezifische Aspekte und Merkmale der Verlustverrechnung 19
1.4.4 Auswirkungen nach Aufwertung (neuer Buchwert und Abschreibungen) 20
1.4.5 Ausweitung der 7-jährigen Verlustverrechnungsfrist nach Art. 67 Abs. 1 DBG 20
1.4.6 Zusammenfassung und Abschliessendes 21
1.4.7 Lernzielkontrolle 22

1. Ausgleich der Folgen der kalten Progression für die natürlichen Personen per 1.1.2025 und 1.1.2026[1]

2025:

Die kalte Progression ist bei der Einkommenssteuer für natürliche Pesonen die Steuermehrbelastung, die dann eintritt, wenn

- die Eckwerte eines progressiven Steuertarifs nicht an die Inflation (Teuerung), oder
- die Tarifeckwerte nicht an die durchschnittliche Einkommensentwicklung

angepasst werden.

Der Gesetzgeber muss nach Art. 128 Abs. 3 BV (siehe auch Art. 39 DBG) die kalte Progression periodisch ausgleichen. Diese Anpassung erfolgt über die Tarife, die Abzugspauschalen und Steuerfreibeträge.

Nachfolgend werden die auf den **01.01.2025** bei den Tarifen, Abzugspauschalen und Steuerfreibeträgen erfolgten Anpassungen bei der direkten Bundessteuer aufgezeigt:

Artikel	**Thema**	Stand 01.01.2024 in CHF	**Stand 01.01.2025 in CHF**	**Bemerkungen**
36 Abs. 1 und 2	Tarife	Siehe Gesetzesartikel 2024	**Siehe Gesetzesartikel 2025**	Anpassung an die Inflationsrate
36 Abs. 2bis	Elterntarif; Ermässigung des Steuerbetrages	259	**263**	
33 Abs. 1 Bst. g	Versicherungsprämienabzug	3’600 5’400	**3’700** **5’550**	In rechtlich und tatsächlich ungetrennter Ehe lebende Ehegatten mit Beiträgen an die Säulen 2 und 3 Ohne Beiträge an die Säulen 2 und 3
33 Abs. 1 Bst. g	Versicherungsprämienabzug	1’800 2’700	**1’800** **2’700**	Für alle übrigen Steuerpflichtigen mit Beiträgen an die Säulen 1 und 3 Ohne Beiträge an die Säulen 2 und 3
33 Abs. 1 Bst. i	Mitgliederbeiträge an politische Parteien	10’400	**10’600**	
33 Abs. 1 Bst. J	Aus-, Weiterbildungs- und Umschulungskosten	12’900	**13’000**	

[1] Siehe auch Verordnung EFD über den Ausgleich der kalten Progression für die natürlichen Personen bei der direkten Bundessteuer vom 16.09.2022

33 Abs. 3	Kinderdrittbe-treuungsabzug	25’500	**25’800**	
Artikel	**Thema**	Stand 01.01.2024 in CHF	**Stand 01.01.2025 in CHF**	**Bemerkungen**
33 Abs. 2	Zweiverdienerabzug (Minimum – Maximum)	8’500 – 13’900	**8’600 – 14’100**	
33 Abs. 4	Gewinnungskosten Einsatzkosten Online-Geldspiele	5’300 – 26’400	**5’300 – 26’800**	
33 Abs. 4	Gewinnungskosten Einsatzkosten Geldspiele	5’300	**5’400**	
35 Abs. 1 Bst. a	Sozialabzug Kinderabzug	Je 6’700	**Je 6’800**	
35 Abs- 1 Bst. b	Sozialabzug Unter-stützungsabzug	6’700	**6’800**	
35 Abs. 1 Bst. c	Sozialabzug Verhei-ratetenabzug	2’800	**2’800**	
14 Abs. 3 Bst. a	Besteuerung nach dem Aufwand	429’100	**434’700**	
24 Bst. f^{bis}	Sold Milizfeuerwehr	5’300	**5’300**	Steuerfreie Einkünfte
24 Bst. i^{bis}	Gewinne bei Gross-spielen	1'056’600	**1'070’400**	Steuerfrei
24 Bst. J	Gewinnspiele Lotterien und Geschicklichkeits-spiele zur Verkaufsförde-rung	1’100	**1’100**	
26 Abs. 1 Bst. a	Berufskosten	3’200	**3’300**	Fahrten zwischen Wohn- und Arbeits-stätte

In obiger Tabelle nichterwähnte Pauschalbeträge bleiben per Steuerjahr 2025 unverändert.

Die oben aufgeführten Anpassungen sind in den nachfolgenden Updates ab Ziffer 3 enthalten.

2026.

Nachfolgend werden die auf den 01.01.2026 bei den Tarifen, Abzugspauschalen und Steuerfreibeträgen erfolgten Anpassungen bei der direkten Bundessteuer aufgezeigt:

Artikel	**Thema**	Stand 01.01.2025 in CHF	**Stand 01.01.2026 in CHF**	**Bemerkungen**
Artikel	**Thema**	Stand 01.01.2024 in CHF	**Stand 01.01.2025 in CHF**	**Bemerkungen**
14 Abs. 3 Bst. a	Besteuerung nach dem Aufwand	434’700	**435’000**	
24 Bst. f^{bis}	Sold Milizfeuerwehr	5’300	**5’400**	Steuerfreie Einkünfte
24 Bst. i^{bis}	Gewinne bei Grossspielen	1'070’400	**1'071’000**	Steuerfrei
26 Abs. 1 Bst. a	Fahrkosten für Automobile pro Kilometer	0.70	**0.75**	

In obiger Tabelle nichterwähnte Pauschalbeträge bleiben per Steuerjahr 2026 unverändert.

Die oben aufgeführten Anpassungen sind in den nachfolgenden Updates ab Ziffer 3 enthalten.

2. Stichwortverzeichnis (modifiziert)

A

Abschreibung Beteiligung 39
Absorption 68
Absorption einer Tochtergesellschaft 74
Abspaltung 80
Agio-Lösung 25
Agio-Reserven 25
Aktivtausch 75
Aktuelle Doppelbesteuerung 129
Allgemeine Abzüge 145
Alternierender Wohnsitz 137
Änderung bei juristischen Personen mit wirtschaftlicher Zugehörigkeit 174
Anlagekosten 104
Anrechnungsmethode 127
Anstiftung 189
Aufspaltung 80
Aufwertung 37, 63
Ausgliederung 89
Ausscheidungsverluste 123

B

Bedingter Forderungsverzicht 38
Befreiungsmethode 127, 130
Berufskosten 145
Besserstellungsverbot 130
Beteiligungen an Tochtergesellschaften 169
Beteiligungsabzug 35, 75
Beteiligungskontinuität 94
Beteiligungsverkauf 11
Beteiligungsverkauf aus dem Geschäftsvermögen 11
Beteiligungsverkauf aus dem Privatvermögen 12
Betriebserfordernis 82, 83, 86, 90
Betriebsliegenschaften 174
Betriebsstätte 126
Betriebsstätten-Buchhaltung 163
Bezugsrecht 70
Buchwert 85
Buchwertprinzip 14, 21, 24

D

Darlehen 21
Desinvestitionen 42
Dienstleistungsunternehmungen 163
Direkte Methode 163, 164
direkte Teilliquidation 15
Dividenden 36
Dreiecksstheorie 73, 87
Dreifachbelastung 35
Dualistisches System 107

E

echte Fusion 68
Echte Realisation 107
echter Fusionsverlust 77
Ehegatten 188
Eingetragene Partnerschaft 188
Einkommensquoten 145
Einzelunternehmung 150
Entnahme aus der gekauften Gesellschaft 20
Entreicherung der verkauften Gesellschaft 22
Erbenhaftung 189
Erbgangschulden 119
Erbschaft 103
Erbschafts- und Schenkungssteuer 117
Erbschaftsschulden 119
erfolgsneutrale Kapitaleinlage 72
Ermittlung der Steuerfaktoren 124
Ersatzbeschaffung 93, 103

F

Fabrikationsbetrieb 168
Fahrlässigkeit 183
Finanzierungskosten 39
Fortdauer der Steuerpflicht in der Schweiz 63
Freibetrag 119
Freistellungsmethode 127
Fusion 67
Fusion von Schwestergesellschaften 73
Fusionsagio 72
Fusionsgewinn 75
Fusionsverlust 76

G

Gehilfenschaft 189
Gesamtverluste 169

Geschäftsbetrieb 126
Geschäftsliegenschaften 106
Gesellschaft „mit vollem Portemonnaie“ 13
Gesellschaftszweck 27
Gestehungskosten 42, 85
gewillkürtes Geschäftsvermögen 21
Gewinnbeteiligung 38
Gewinnermässigungen 34
Gewinnsteuerwert 24, 63, 94
Gewinnungskosten 131
Gewinnungskostenüberschuss 146, 155
Gratisliberierung 29
Gratis-Nennwerterhöhungen 29
Grundsteuern 100
Grundstückgewinnsteuer 101

H

Handänderung der Beteiligung 27
Handänderungssteuer 112
Handelsbetrieb 167
Hauptsteuerdomizil 124
Herabsetzung des Grund- oder Stammkapitals 17

I

Immobiliengesellschaft 83
inaktive Gesellschaft 27
Indirekte Methode 163, 165
Indirekte Methode beim Fabrikationsbetrieb 168
Indirekte Methode beim Handelsbetrieb 167
indirekte Teilliquidation 20
interkantonale juristische Personen 161
interkantonale Personenunternehmungen 161
interkantonale Unternehmung 161
Interkantonaler Wohnsitzwechsel 136
Interkantonales Doppelbesteuerungsverbot 126
Inventar 189
Investitionen (in Beteiligungen) 42

J

Juristische Personen 163

K

Kapitalanlageliegenschaften 174
Kapitalbeteiligung 37
Kapitaleinlagen 28, 72, 82
Kapitaleinlageprinzip 14, 18, 28
Kapitalerhöhung 68, 75
Kapitalgewinn 36, 41, 163
Kapitalherabsetzung 17
Kapitalleistungen 137
Kettengeschäfte 102
Kollektivgesellschaft 152
Kombination 68
Kommanditgesellschaft 152
Konzern 36
Koordination und Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens 123

L

Liegenschaft im Geschäftsvermögen 106
Liegenschaften juristischer Personen im interkantonalen Verhältnis 174
Liegenschaftshändler 156, 161
Liquidation 27, 28, 29, 68
liquide Form 27
Lohn Gesellschafter 152
lokalisierte Aktiven 165

M

Mahnung 185
Mantelhandel 27
Mehrfachbelastung 35
Mitwirkung 22
Mobile Konten 165
modifizierte Dreieckstheorie 85, 87
Monistisches System 106

N

Nebensteuerdomizil 125
Nettoertrag aus der Beteiligung 38
Neugründung 27, 28, 29
Nexusquotient 45
Nutzniessung 118

O

Objektmässige Zuteilungsmethode 131

P

Patentbox 44
Personengesellschaft 152
Privatentnahme 110
privater steuerfreier Kapitalgewinn 12, 13
Progressionsvorbehalt 130

Q

Quellensteuer 137
Quotenmässige Zuteilungsmethode 132

R

Realisation stiller Reserven 75, 84, 106
reine Dreiecksthеorie 73
Repartitionswert 141, 144
Reserven aus Kapitaleinlagen 19, 25
Rückkauf eigener Beteiligungsrechte 17

S

Sacheinlage 70
Schenkungen 103
Schlechterstellungsverbot 130
Schulden 145
Schuldzinsen 39, 145
Schuldzinsüberschuss 148, 156
sekundäres Steuerdomizil 125
selbständiger Erwerb 150
Selbstanzeige 188
Selbstgenutztes Wohneigentum 103
Sitzverlegung 173
Sitzwechsel 138
Sondervermögen 152
Spaltung im Konzernverhältnis 85
Sperrfrist 90
Spezialsteuerdomizil 125
Steueraufschub 103
Steueraufschubstatbestand 106
Steuerbefreiung 103
Steuerberechnung 113
Steuerberechnungsgrundlage 104, 119
Steuerbetrug 190
Steuerhinterziehung 185
Steuerhoheit 101, 117
Steuermass 105, 119
Steuerobjekt 102, 113, 118
Steuerpflicht in der Schweiz 63
Steuerstrafrecht 182
Steuersubjekt 104, 113, 117
Steuersukzession 68
steuersystematische Realisation 84, 110
Steuersystematische Realisation 110
Steuerumgehung 83, 186
Steuervermeidung 186
stille Reserven 63, 84
Strafdelikte 183
Straflose Selbstanzeige 188
Strafmass 184
Strafrahmen 184
Strafrecht 182
Substanzdividende 39, 42
Substanzentnahme 22

T

Tarifprivilegien 34
Teilbesteuerung 29
Teilbetrieb 83
Teilliquidation 87
Teilveräusserung Beteiligung 41
Teilverluste 171
Transponierung 24

U

Übertragung von Beteiligungen 85
Übertretungen 183
Umstrukturierungen 107
Umstrukturierungstatbestände 63
Umwandlung 64
Umwandlung in Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 65
Umwandlung in Verein, Stiftung oder Personenunternehmung 66
unechter Fusionsverlust 76
Universalsukzession 68
Unselbständiger Erwerb 145
Urkunden 190

V

Verbrechen 183
verdeckte Vorteilszuwendungen Konzern 36
Verfolgungsverjährung 189
Vergehen 183
Verjährung 189
Verkauf an sich selbst 24
Verkaufsgewinn 41
Verkaufskosten 104
Verkehrswert 21, 24
Verletzung des Betriebserfordernisses 84
Verletzung von Verfahrenspflichten 185
Verlustverrechnung 68, 124, 173
Verlustverrechnung bei juristischen Personen 169
Verlustverrechnung Personenunternehmungen 155
Vermächtnis 118
Vermögensertrag 20, 29, 85
Vermögensverwaltungsgesellschaft 83
Verschulden 184
Versuchte Steuerhinterziehung 188
Verteilung der Steuerfaktoren 124

Veruntreuung von Quellensteuern 191
Verwaltungsaufwand 39
Virtuelle Doppelbesteuerung 129
Vollendete Steuerhinterziehung 187
Vorjahresverluste 84
Vorjahresverluste bei Fusion 79
Vorsatz 183

W

Wertschriftenerträge 145
Wertzuwachs 106
Wertzuwachsgewinn 107, 161
Wiedereingebrachte Abschreibungen 107
wirtschaftliche Doppelbelastung 35, 65, 66
Wirtschaftliche Handänderungen 102

Z

Zeitliche Bemessung 120
zeitliche Verlustverrechnung 155

2. Updates Band 3, Stand 30. Juni 2023 (Korrekturen im Zusammenhang mit dem Ausgleich der Folgen der kalten Progression per 1.1.2025 und 1.1.2026 wurden in den nach folgenden Updates berücksichtigt)

1.1.4 Transponierung

Beispiel 104, Variante

Erfolgt, wie es der Steuerberater vorschlägt, eine Umbuchung der CHF 1'500'000.- auf das Konto Reserven aus Kapitaleinlagen, mit Erstellung der gemäss Art. 5 Abs. 1bis bis Abs. 1^{septies} VStG geforderten Meldung an die EStV, dann wechseln die Reserven den Status (von übrigen Reserven in Reserven aus Kapitaleinlagen). Erfolgt auf Verlangen der ESTV keine Rückbuchung, so wird die Besteuerung ausgelöst (analog Stammbeispiel, vgl. dort).

1.3.2.1 Steuerfolgen auf der Ebene der Gesellschaft

Fussnote [139] Wesentlich ist, dass die Verrechnungssteuer anlässlich einer Umstrukturierung kein Substrat einbüsst. Dies gilt nicht für die Reserven aus Kapitaleinlagen: Diese können verrechnungssteuerfrei an die Beteiligten ausgezahlt oder auch in Grund- oder Stammkapital in der aufnehmenden Gesellschaft umgewandelt werden. Der Grund ist, dass – auch bei Umstrukturierungen – das Kapitaleinlageprinzip im Sinne von Art. 5 Abs. 1bis in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 ^{septies} VStG für die Verrechnungssteuer gilt (vgl. Band 2. Abschnitt 5.1.3).

5.2.1.1 Beteiligungsverkäufe Lösung

Ziffer 3 Bst. c): Der in dieser Ziffer angeführte Art. 26a VStV ist im Steuergesetz wie folgt geändert worden:

… Abs. 1: Ist eine juristische Person … zu mindestens 10% … .

…Abs. 3: Das Meldeverfahren, … dass die juristische Person, die kollektive Kapitaleinlage oder das Gemeinwesen, worauf die Steuer zu überwälzen wäre, nach VStG oder dieser Verordnung Anspruch auf… .

5.2.1.2 Gesellschaften mit Gewinnprivilegien oder Tarifermässigungen Lösung

Rechnungsfehler in Ziffer 10:

Der Beteiligungsertrag beläuft sich auf CHF 140 (und nicht 14).

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

4. Updates Band 3, Stand 30. September 2023

2.1.2.2 Steuerobjekt

d) Objektive Steuerbefreiungs- und Steueraufschubstatbestände

Korrektur der Ausführungen unter dem dritten Bollen:

Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum mit anschliessender Ersatzbeschaffung von ebenfalls selbstgenutztem Wohneigentum innerhalb angemessener Frist in der Schweiz. Der Steueraufschub kann nur soweit geltend gemacht werden, als der Verkaufserlöses in das Ersatzobjekt reinvestiert wird. Nicht reinvestierte Gewinnanteile sind beim Verkauf zu versteuern.

Nachfolgend ein Beispiel: Eine Liegenschaft wurde vor 10 Jahren für CHF 600‘000.- gekauft. Diese wird nun für CHF 800‘000.- verkauft. Das Ersatzobjekt wird innert Frist für CHF 750‘000.- erworben. Es kann ein Steueraufschub über CHF 150‘000.- geltend gemacht werden. Der nicht in das Ersatzobjekt reinvestierte und somit realisierte Gewinn über CHF 50‘000.- muss versteuert werden.

Veräusserungserlös	CHF 800’000
Reinvestition	CHF 750’000
Steuerbar	CHF 50’000

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

5. Updates Band 3, Stand 31. März 2024

3.7. Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen, zugehörig in der Schweiz

+++ Schlagzeilen +++

Die Mindestbesteuerung betrifft global tätige Konzerne mit einem jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro. Sie müssen sämtliche Gewinne zukünftig weltweit mit 15 Prozent versteuern, und zwar unabhängig vom Standort des Unternehmens.

Die Mindestbesteuerung wird in der Schweiz mit einer nationalen Ergänzungssteuer umgesetzt. Mit dieser Ergänzungssteuer wird verhindert, dass Steuersubstrat von der Schweiz ins Ausland abfliesst.

Mit der Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (MindStv) vom 22.12.2023 wurde vorerst einmal die nationale Ergänzungssteuer für die in der Schweiz zugehörigen globalen Unternehmensgruppen eingeführt.

Die Mindestbesteuerung betrifft in der Schweiz zugehörige wie auch in der Schweiz nicht zugehörige global tätige Konzerne mit einem Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro.

Die kantonalen Behörden veranlagen und beziehen die nationale Ergänzungssteuer von den ergänzungssteuerpflichtigen Geschäftseinheiten, die steuerlich dem Kanton zugehörig sind. In der Funktionsweise ist darunter vereinfacht folgendes zu verstehen: Sollte die ordentliche Besteuerung in der Schweiz unter 15% liegen, so wird eine nationale Ergänzungssteuer in der Höhe erhoben, dass eine Gesamtsteuerlast von 15% entsteht.

Die internationalen Ergänzungssteuer wird im Gegensatz zur nationalen Ergänzungssteuer in der Schweiz noch nicht eingeführt. Diese ist nicht geeignet, um einen Abfluss von Steuersubstrat ins Ausland zu verhindern. Der Bundesrat will die weitere internationale Entwicklung verfolgen und zu einem späteren Zeitpunkt über deren Einführung entscheiden.

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

6. Updates Band 3, Stand 01.01.2025

1.1.5 Mantelhandel

Das Wichtigste in Kürze

Ein Mantelhandel liegt vor, wenn eine Mehrheitsbeteiligung an einer in liquide Form gebrachten Gesellschaft verkauft wird, und hierbei überdies der Gesellschaftszweck ändert. Der Mantelhandel gilt steuerlich nicht als Verkauf der Gesellschaft, sondern als Liquidation (durch den Verkäufer) und Neugründung (durch die kaufende Person).

Übungen

- Nachfolgend, Kapitel 5.1.1.5, 5.2.1.5
- Weitere Aufgaben siehe Steuertraining Band 2

1.1.5.1 Voraussetzungen

Normalerweise liegt beim Verkauf einer Beteiligung aus dem Privatvermögen für den Veräusserer ein steuerfreier Kapitalgewinn nach Art. 16 Abs. 3 DBG vor.[2] Die Bilanz der verkauften Kapitalgesellschaft ändert sich durch diesen Vorgang nicht, da lediglich der Anteilsinhaber wechselt. Als Ausnahme dieser Regel gilt neben den besprochenen Liquidationstatbeständen und der Transponierung[3] auch der sogenannte Mantelhandel. Ein solcher liegt vor, wenn drei Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:

- Die Gesellschaft ist in liquide Form gebracht worden.
- Es findet eine Handänderung der beherrschenden Mehrheit statt (mindestens 50% des Grund- oder Stammkapitals).
- Der bestehende Gesellschaftszweck ändert, bzw. es wird eine inaktive Gesellschaft verkauft.

Handelsrechtlich besteht die Gesellschaft weiter. Die steuerliche Betrachtungsweise richtet sich hier nicht nach der juristischen Ausgestaltung, sondern nach den für die steuerliche Betrachtung stets geltenden tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten. Steuerlich findet eine Liquidation (nur noch flüssige Mittel) und eine Neugründung (neue wirtschaftliche Leitung und anderer Zweck) statt. Handelsrechtlich wird wirklich nur die Abwicklung eines Kaufvertrags vollzogen, indem die bisher beteiligte Person die Beteiligungsrechte einer bestehenden Gesellschaft an eine Drittperson verkauft. Aus Sicht des Steuerrechts fliesst der Kaufpreis nicht vom Käufer zum Verkäufer. Vielmehr entnimmt die verkaufende Person der Gesellschaft die Substanz (und liquidiert sie damit). Die kaufende Person zahlt dementsprechend nicht einen Kaufpreis, sondern leistet eine Kapitaleinlage in eine (aus steuerlicher Sicht neu gegründete) Gesellschaft. Je nachdem, wie sich der Verkaufspreis zu den steuerlich als solche akzeptierten Kapitaleinlagen (Grund- bzw. Stammkapital zuzüglich der Reserven aus Kapitaleinlagen) verhält, sind die Steuerfolgen verschieden.

Wird der Mantel einer überschuldeten Gesellschaft verkauft, ist der Verkauf nach Art. 684a OR ungültig. Die Übertragung der Aktien wird als nichtig qualifiziert.[4]

[2] Vgl. vorne, Abschnitt 1.1.1.2.
[3] Vgl. vorne, Abschnitte 1.1.2 – 1.1.4.
[4] Vgl. hierzu auch Art. 112 Abs. 4 DBG, welcher Artikel sich auf die Bekämpfung des missbräuchlichen Konkurses von u.a. zuvor gehandelten Gesellschaften mit Überschuldung (Mantelhandel) bezieht.

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

2.1.2.2 Steuerobjekt

d) Objektive Steuerbefreiungs- und Steueraufschubstatbestände

Gewisse Handänderungen sind von der Steuerpflicht befreit. Es handelt sich hierbei um Bagatellgewinne, deren Rahmen die Kantone selbst festsetzen. Von der eigentlichen objektiven Steuerbefreiung sind die sogenannten Steueraufschubstatbestände zu unterscheiden. Bei ihnen ist die Grundstückgewinnsteuer zwar nicht geschenkt, sie wird aber erst zu einem späteren Zeitpunkt erhoben. Das Steuerharmonisierungsgesetz stellt in Art. 12 Abs. 3 StHG eine Reihe von Steueraufschubstatbeständen auf, wie

- unentgeltliche Vermögensübergänge, namentlich Erbschaften oder Schenkungen,
- Änderung der Eigentumsverhältnisse an Grundstücken infolge Begründung, Änderung oder Aufhebung des ehelichen Güterstands bei Einverständnis beider Ehegatten, bzw. beim Übergang von Grundstücken zur Abgeltung von güter- oder scheidungsrechtlichen Ansprüchen, sowie ausserordentliche Abgeltungen auf Begehren beider Ehegatten.
- Veräusserung von dauernd und ausschliesslich selbstgenutztem Wohneigentum mit anschliessender Ersatzbeschaffung innerhalb angemessener Frist in der Schweiz. Der Steueraufschub kann nur soweit geltend gemacht werden, als der Verkaufserlös in das Ersatzobjekt investiert wird. Nicht reininvestierte Gewinnanteile sind beim Verkauf zu versteuern.

  Beispiel: Vor zehn Jahren Kauf einer Liegenschaft für CHF 600'000.-. Heute wird diese verkauft für CHF 800'000.- und anschliessend ein Ersatzobjekt für CHF 750’00.- erworben. Es kann ein Steueraufschub von CHF 150'000.- geltend gemacht werden, die übrigen CHF 50'000.- sind zu versteuern.
- Landumlegungen und Ersatzbeschaffungen bei forst- und landwirtschaftlichen Grundstücken.

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

3.7. Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen

Das Wichtigste in Kürze

Die Mindestbesteuerung betrifft global tätige Konzerne mit einem jährlichen Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro. Sie sollen sämtliche Gewinne weltweit mit 15 Prozent versteuern, und zwar unabhängig vom Standort des Unternehmens.

Die Mindestbesteuerung wird in der Schweiz zum einen mit einer nationalen Ergänzungssteuer umgesetzt, wobei betroffene Schweizer Geschäftseinheiten mit min. 15% besteuert werden.

Zudem kann die Schweiz bei einer Schweizer Muttergesellschaft eine internationalen Ergänzungssteuer erheben, wenn Tochtergesellschaften im Ausland eine Steuerbelastung unter 15 Prozent aufweisen.

Weit über 100 Staaten, darunter die Schweiz, haben sich dazu bekannt, dass grosse international tätige Konzerne mit einem konsolidierten Umsatz von mindestens 750 Millionen Euro, ihre Gewinne mit mindestens 15 % versteuern sollen.

Als Übergangsbestimmung, bis ein entsprechendes Bundesgesetz erlassen wird, hat der Bundesrat die Verordnung über die Mindestbesteuerung grosser Unternehmensgruppen (Mindestbesteuerungsverordnung, MindStV) in Kraft gesetzt. Diese stellt sicher, dass die Mindestbesteuerung von 15 % umgesetzt wird und kein Steuersubstrat ins Ausland abfliesst. Veranlagung und Bezug dieser Bundessteuer erfolgen durch die Kantone.

Die Mindestbesteuerung wird in der Schweiz wie folgt umgesetzt:

- Sollte ein Schweizer Unternehmen, welches zu einem qualifizierenden Konzern gehört, eine tiefere Steuerbelastung als 15 % aufweisen, wird das Schweizer Unternehmen mit der nationalen Ergänzungssteuer (QDMTT Qualified Domestic Minimum Top-up Tax) soweit besteuert, dass die Steuerlast gesamthaft 15 % beträgt.
- Falls ausländische Geschäftseinheiten von Schweizerischen Muttergesellschaften im jeweiligen Staat nicht mit mindestens 15 % besteuert werden, erhebt die Schweiz bei der schweizerischen Muttergesellschaft eine internationale Ergänzungssteuer (IRR Income Inclusion Rule), mit welcher die gruppenweite Mindestbesteuerung von 15 % sichergestellt wird.

Würde die Schweiz die Mindestbesteuerung nicht sicherstellen, so hätten andere Staaten das Recht die Unterbesteuerung (UTPR UnterTaxed Payment Rule) selbst sicher zu stellen, was einen Abfluss von Steuersubstrat aus der Schweiz zur Folge hätte. Die Schweiz selbst verzichtet aktuell noch auf die Einführung der UTPR

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

5.1.1.5 Mantelhandel im Speziellen — Lehrbuch 1.1.5

1. Petra Ganz und ihr Lebenspartner Donald Druck halten zu je 50% das Aktienkapital an der Lala AG im Privatvermögen. Die Gesellschaft weist ein Aktienkapital von TCHF 100 und aus Gewinnen erzielte Reserven von TCHF 200 auf. Beschreiben Sie die steuerlichen Folgen bei den Buchstaben a) – d).

   b) In den folgenden Jahren muss die «Restaurant Sasa AG» verheerende Verluste einstecken, die die gesamten Reserven aufzehren. Überdies entsteht ein Verlustvortrag in der Höhe von TCHF 30. Renato Durst verkauft seine nicht überschuldete Beteiligung für TCHF 70 an den Radiomoderator Renato Trinkert, der die «Restaurant Sasa AG» in Lala-AG umbenennt und fortan mit der AG eine eigene Radiostation betreibt. In den ersten drei Jahren erzielt er ansehnliche Gewinne, sodass der Verlustvortrag ausgeglichen werden kann. Auch Renato Trinkert hält die Beteiligung im Privatvermögen.

7. Updates Band 3, Stand 01.01.2026 Keine Korrekturen

8. Updates Band 3, Stand 01.06.2026

1.4. Aufwertung von Aktiven[5]

+++ Schlagzeilen +++

Das Verhältnis zwischen handelsrechtlicher Aufwertung und der steuerlichen Behandlung (DBG) wird durch das **Massgeblichkeitsprinzip**[6] geprägt.

Die Aufwertungen bis zu den Anschaffungskosten bzw. Gestehungskosten qualifizieren als die Rückgängigmachung früherer Abschreibungen (wiedereingebrachte Abschreibungen). Sie bilden stets steuerbaren Gewinn.

Aufwertungen über die Anschaffungs- bzw. Gestehungskosten, für welche handelsrechtlich Auf-wertungsreserven zu bilden sind, stellen steuerrechtlich ebenfalls einen steuerbaren Gewinn dar, da steuerrechtliche Korrekturvorschriften eine Abweichung von der Handelsbilanz erlauben.

Spätere Abschreibungen können steuerrechtlich nur soweit geltend gemacht werden, als durch die Aufwertung keine Ausweitung der 7-jährigen Verlustverrechnung erfolgte. Die Steuerverwaltung geht bei einer Ausweitung der Verlustverrechnung von einer Steuerumgehung aus.[3a]

[5] Siehe KS 32a der ESTV vom 20.01.2025
[6] Siehe Steuern für Fachleute Band 2, Ziffer 1.2 ff
[3a] Siehe Steuern für Fachleute Band 2, Ziffer 1.3.1.3

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.4.1 Das Massgeblichkeitsprinzip und seine Durchbrechung

Im Schweizer Steuerrecht gilt der Grundsatz, dass die handelsrechtskonforme Jahresrechnung die Basis für die Veranlagung nach Art. 58 Abs. 1 lit. a DBG bildet. Dieses Prinzip wird durchbrochen, wenn das Steuerrecht explizite Abweichungen über die Korrekturvorschriften vorschreibt oder erlaubt, was zu versteuerten stillen Reserven führt.

Während das Handelsrecht (OR) dem Vorsichtsprinzip folgt, stützt sich das Steuerrecht auf das Realisationsprinzip. Eine Folge davon ist, dass eine Aufwertung im Sinne von Art. 725c Abs. 1 OR (zur Beseitigung einer Unterbilanz[7b]) handelsrechtlich erfolgsneutral über die Bilanz verbucht wird, steuerrechtlich jedoch eine buchmässige Realisation von stillen Reserven vorliegt, die besteuert wird.[8.]

Eine Aufwertung nach Art. 725c Abs. 1 OR ist nur bei Liegenschaften und qualifizierten Beteiligungen[9] anwendbar. Dabei ist zu beachten, dass handelsrechtlich der Aufwertungsgewinn über die Anschaffungskosten hinaus in eine gesonderte Aufwertungsreserve im Eigenkapital eingestellt werden muss, welche für Ausschüttungen gesperrt bleibt.

Die Verbuchung kann erfolgsneutral (Aktivum / Aufwertungsreserve) oder erfolgswirksam (Aktivum / Ertrag und Aufwand / Aufwertungsreserve) erfolgen.

1.4.2 Der steuerbare Ertrag bei Aufwertung von Aktiven

Grundlagen

Jede Erhöhung des Buchwerts über die bisherigen Anschaffungs- oder Gestehungskosten hinaus führt zu einem steuerbaren Ertrag, unabhängig von der Buchungstechnik (Art. 58 DBG).

Werden Aufwertungsgewinne erfolgsneutral verbucht (Aktivum / Aufwertungsreserve) kommt Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG zur Anwendung, wonach der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge, mit Einschluss der Aufwertungsgewinne, Bestandteil des steuerbaren Reingewinns sind. Folglich stellen erfolgsneutral verbuchte Aufwertungsgewinne einen steuerbaren Ertrag dar.

Werden Aufwertungsgewinne erfolgswirksam verbucht (Aktivum / Aufwertungsreserve), ist keine direkte Korrekturvorschrift notwendig, da die Aufwertung bereits erfolgswirksam verbucht wird. Eine Korrekturvorschrift besteht jedoch für die Bildung der Aufwertungsreserve nach Art. 725c Abs. 1 OR (Aufwand / Aufwertungsreserve), welche einen geschäftsmässig nicht begründeten Aufwand nach Art. 58 Abs. 1 Bst. b DBG darstellt, womit ein steuerbarer Gewinn entsteht.

Eine Aufwertung stellt somit immer einen steuerbaren Gewinn dar, unabhängig davon, ob die Aufwertung nur bis zu den Anlage- bzw. Gestehungskosten oder darüber hinaus bis maximal zum Verkehrswert erfolgt.

[7b] Kapitalverlust oder eine Überschuldung

[8] Das OR verlangt, dass der Aufwertungsbetrag in eine Aufwertungsreserve (Eigenkapital) eingestellt wird, die direkte Bundessteuer weicht davon ab und behandelt diesen Vorgang als Ertrag.

[9] Siehe vorne Ziffer 1.2.2.3: am Gewinn oder Kapital einer anderen Gesellschaft mit mindestens 10% beteiligt.

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Aufwertung von qualifizierten Beteiligungen im Speziellen (siehe auch KS 27 der ESTV)

Werden Beteiligungen, welche die Voraussetzungen für den Beteiligungsabzug nach Art. 68ff DBG erfüllen[10], über die Anschaffungskosten hinaus aufgewertet, erhöhen diese Aufwertungen die Gestehungskosten für die Direkte Bundessteuer. Durch die höheren Gestehungskosten wird, im Falle einer Veräusserung der Beteiligung, der für den Beteiligungsabzug qualifizierende Gewinn (Verkaufspreis - Gestehungskosten) reduziert.

Für die Aufwertung selbst kann für die Direkte Bundessteuer kein Beteiligungsabzug geltend gemacht werden[11].

Die Erhöhung der Gestehungskosten begründet sich darin, dass solche Aufwertungen nur im Sanierungsfall zulässig sind und die dadurch entstehenden Aufwertungsgewinne in der Regel mit Verlustvorträgen verrechnet werden. Dadurch unterliegen diese Aufwertungen faktisch keiner Besteuerung. Durch die Erhöhung der Gestehungskosten kann einer doppelten Freistellung der Aufwertung entgegengewirkt werden.

Dabei gilt es jedoch zu beachten, dass im Falle einer späteren Abschreibung der Beteiligung und damit einer Auflösung der Aufwertungsreserve eine effektive Besteuerung erfolgen kann. Dies dann, wenn die Abschreibung im Rahmen von Art. 62 Abs. 3 DBG nicht abzugsfähig ist, sollte durch die Aufwertung die 7-jährige Verlustverrechnen ausgedehnt worden sein. So würde bei einem Verkauf der Beteiligung die Aufwertung auf die «neuen» Gestehungskosten als wiedereingebrachte Abschreibungen besteuert, obschon die Abschreibung nicht gewinnsteuermindernd geltend gemacht werden konnte. Wäre die Beteiligung nicht abgeschrieben worden, würde der gesamte Veräusserungserlös dem Beteiligungsabzug unterliegen.

Aufwertung von Liegenschaften und qualifizierten Beteiligungen auf Stufe der Kantone

In Bezug auf die spätere Abschreibung von aufgewerteten Beteiligungen und Liegenschaften enthält das StHG keine harmonisierenden Ausführungen, weshalb die Kantone in der Ausgestaltung frei sind und teilweise weniger strenge Anforderungen haben.

Liegenschaften:

Auf kantonaler Ebene gilt es in Kantonen mit monistischem System (z.Bsp. Kanton Zürich) zu beachten, dass Aufwertungen auf Liegenschaften nur bis zu den Anschaffungskosten zum steuerbaren Gewinn hinzugerechnet werden können, da Wertzuwachsgewinne mit der Grundstückgewinnsteuer und nicht mit der Gewinnsteuer besteuert werden.

Qualifizierte Beteiligungen:

Auf Ebene der Kantone gewähren, mangels Harmonisierung im StHG, zahlreiche Kantone den Beteiligungsabzug auf Aufwertungsgewinnen. Kann auf kantonaler Ebene auf Aufwertungsgewinnen der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden, erhöhen sich folglich die Gestehungskosten, damit der Gewinn bei einer späteren Veräusserung nicht ein zweites Mal freigestellt wird.

[10] Siehe vorne Ziffer 1.2.2.3
[11] Siehe vorne Ziffer 1.2.2.2, fünfter Bolle

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.4.3 Sanierungsspezifische Aspekte und Merkmale der Verlustverrechnung

Aufwertungen im Sinne von Art. 725c Abs. 1 OR erfolgen häufig im Rahmen einer Sanierung. Zu diesem Zeitpunkt weist eine Gesellschaft meist hohe Verluste aus. Der durch die Aufwertung entstandene Gewinn kann handelsrechtlich mit dem Verlustvortrag verrechnet werden.

Steuerrechtlich können Aufwertungsgewinne nur mit bisher noch nicht verrechneten Vorjahresverlusten der letzten 7 Jahre nach Art. 67 Abs. 1 DBG verrechnet werden, da Aufwertungen steuerrechtlich keine Sanierungsleistungen darstellen (Innenfinanzierung).

Eine zeitlich unlimitierte Verrechnung mit noch nicht verrechneten Vorjahresverlusten nach Art. 67 Abs. 2 DBG ist nur mit echten Sanierungsgewinnen[12] zulässig.

Nachfolgend ein Beispiel einer Sanierung einer Aktiengesellschaft, die über Jahre hinweg Verluste angehäuft hat:

Die überschuldete Belita AG besitzt eine Liegenschaft:

- Buch- bzw. Gewinnsteuerwert CHF 1 Mio.
- Anschaffungswert CHF 1,5 Mio.

In der Buchhaltung finden sich Verlustvorträge von insgesamt CHF 1.5 Mio. wovon CHF 0,4 Mio. älter als 7 Jahre sind.

Folgender Ablauf ist denkbar:

- Die Belita AG lässt die Liegenschaft durch einen ausgewiesenen Experten schätzen. Der Verkehrswert liegt bei CHF 2.5 Mio. Die Gesellschaft entscheidet sich für eine Aufwertung im Sinne von Art. 725 Abs. 1 OR um CHF 1.5 Mio., CHF 1.0 Mio. über die Anschaffungskosten hinaus.
- Eine Aufwertung stellt in steuerrechtlicher Hinsicht eine steuerbare Innenfinanzierung dar.
- Somit gilt die Aufwertung von CHF 1.5 Mio. als buchmässige Realisation und damit als steuerbarer Gewinn.
- Nach Art. 67 Abs. 1 DBG dürfen nur die innerhalb der 7-jährigen Verlustverrechnung liegenden Verluste, vorliegend CHF 1.1 Mio., mit dem Aufwertungsgewinn verrechnet werden.
- Nur echte Sanierungserträge können nach Art. 67 Abs. 2 DBG mit den über 7 Jahre alten Vorjahresverlusten (hier CHF 0.4 Mio) verrechnet werden.

Die Schlussfolgerung zeigt auf, dass mit Aufwertungsgewinnen (Innenfinanzierung) nur die innerhalb der 7-jährigen Verlustverrechnung liegenden Verluste verrechnet werden können.

[12] Ein echter Sanierungsgewinn entsteht durch Leistungen von Dritten oder Forderungsverzichte, die den Gewinn direkt erhöhen (Aussenfinanzierung).

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.4.4 Auswirkungen nach Aufwertung (neuer Buchwert und Abschreibungen

Da die Aufwertung in steuerrechtlicher Hinsicht als buchmässige Realisation behandelt und der entsprechende Betrag als steuerbaren Gewinn erfasst wird, erhöht sich der steuerliche Buchwert (Gewinnsteuerwert). Künftige Abschreibungen können von diesem neuen, höheren Wert vorgenommen werden. Diese Abschreibungen sind steuerlich abzugsfähig, sofern sie geschäftsmässig begründet sind (Art. 62 Abs. 1 DBG) und mit der Aufwertung und der späteren Wiederabschreibung keine über 7 Jahre alte Vorjahresverluste verrechnet werden (Art. 62 Abs. 3 DBG).

Bei Beteiligungen erfolgt die Korrektur in der Regel nicht über laufende Abschreibungen, sondern über künftige Wertberichtigungen, falls der Wert wieder sinkt. Auch hier sind die Wertberichtigungen steuerlich nur abzugsfähig, sofern sie geschäftsmässig begründet sind (Art. 62 Abs. 1 DBG) und mit der Aufwertung keine über 7-jährige Verlustverrechnung erfolgt (Art. 62 Abs. 3 DBG) und mit der Aufwertung und der späteren Aufhebung der Wertberichtigung keine über 7 Jahre alte Vorjahresverluste verrechnet werden (Art. 62 Abs. 3 DBG).

1.4.5 Ausweitung der 7-jährigen Verlustverrechnungsfrist nach Art. 67 Abs. 1 DBG

Eine Innenfinanzierung durch Aufwertung bis auf die Anschaffungskosten kann mit allen Aktiven vorgenommen werden. Die Ausnahme der Aufwertung über die Anschaffungskosten bis zum Verkehrswert ist nach Art. 725c Abs. 1 OR nur bei Liegenschaften und qualifizierten Beteiligungen möglich. Somit wird die Steuerverwaltung bei allen Aufwertungen prüfen, ob eine Steuerumgehung in Form einer Ausweitung der Verlustverrechnung nach Art. 62 Abs. 3 DBG vorliegt.

Eine Ausweitung der 7-jährigen Verlustverrechnungsperiode liegt immer dann vor, wenn der bei der Aufwertung verrechnete Vorjahresverlust im Zeitpunkt der Wiederabschreibung weiter zurück liegt als 7 Jahre.

Das folgende Beispiel zeigt auf, wie eine Aufwertung dazu (unzulässig) genutzt werden kann, die gesetzliche 7-Jahresfrist der Verlustverrechnung (Art. 67 Abs. 1 DBG) formell zu umgehen (Steuerumgehung).

Beispiel 1
Ausgangslage:
Die Alita AG führt in ihrer Buchhaltung eine Lagerhalle zum Buch- bzw. Gewinnsteuerwert von CHF 300'000.--. Vom Anschaffungswert in Höhe von CHF 450'000.-- wurden im Verlauf der Zeit, steuerlich anerkannt, CHF 150'000.-- abgeschrieben. Die Gesellschaft weist Verluste innerhalb der 7-Jahresfrist in Höhe von CHF 300'000.-- aus.

Die Alita AG nimmt unter Einhaltung der handelsrechtlichen Grundsätze eine Sanierung vor: Die Liegenschaft wird um CHF 240'000.-- auf den Verkehrswert von CHF 540'000.-- aufgewertet. Der Aufwertungsgewinn von CHF 240'000.-- kann vollständig mit den Vorjahresverlusten über CHF 300'000.-- verrechnet werden. Nach der Sanierung verbleiben noch CHF 60'000.-- aus den Jahren -1 bis -3 verrechenbar.

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

Nachfolgend die Verlustverrechnung in CHF/Tausend. Im Jahr 0 erfolgt die Aufwertung:

Jahr	**- 7**	**- 6**	**- 5**	**- 4**	**- 3**	**- 2**	**- 1**	**0**	**1**	**2**	**3**
Erfolg	- 70	- 80	- 70	- 20	- 30	- 20	- 10	0	0	0	0
Aufwertung Aktiven								240			
Verlustverrechnung	70	80	70	20				- 240			
Verbleibende Verluste	0	0	0	0	- 30	- 20	- 10				

Bis auf die Verluste der Jahre -1 bis -3 konnten alle Verluste verrechnet werden.

Beispiel 1 Fortsetzung
Abschreibung:
Drei Jahre nach der Sanierung, im Jahr 3, wird die Lagerhalle um CHF 90'000.-- wieder auf die Anschaffungskosten von CHF 450'000.-- abgeschrieben. Im Zeitpunkt der Wiederabschreibung, wären nur noch die Verluste der letzten 7 Jahren, also der Jahre 2 bis -4, zu berücksichtigen gewesen. In der Folge können nur noch die noch nicht verrechneten Verluste der Jahr -3 (30), -2 (20), -1 (10), also Total CHF 60'000.--, verrechnet werden. Im Umfang von CHF 30'000.-- können die Abschreibungen somit nicht in Abzug gebracht werden und werden aufgerechnet.

Jahr	**- 7**	**- 6**	**- 5**	**- 4**	**- 3**	**- 2**	**- 1**	**0**	**1**	**2**	**3**
Verbleibende Verluste	0	0	0	0	- 30	- 20	- 10				
Wiederabschreibung											90
Abzugsfähig im Zeitpunkt der Abschreibung				0	- 30	- 20	- 10				- 60
Aufrechnung											**30**

Zum Zeitpunkt der Abschreibung wird über die Verlustverrechnung die Abschreibung korrigiert.

1.4.6 Zusammenfassung und Abschliessendes

- Gewinne aus solchen Aufwertungen können nur mit Verlusten der vorangegangenen sieben Jahre verrechnet werden (Art. 67 Abs. 1 DBG).
- Die zeitlich unbeschränkte Verlustverrechnung nach Art. 67 Abs. 2 DBG bleibt "echten" Sanierungsleistungen vorbehalten, die von aussen zufliessen (z. B. Forderungsverzichte von Gläubigern).
- Bei Beteiligungen führt die Aufwertung steuerlich zu einer Erhöhung der Gestehungskosten, was bei einem späteren Verkauf relevant ist für den Beteiligungsabzug.
- Werden durch die Aufwertung Verluste verrechnet, die sonst verfallen wären, werden spätere Abschreibungen auf diesen aufgewerteten Beträgen steuerlich nicht zum Abzug zugelassen (Vermeidung von Steuerumgehung; siehe Band 3, Ziffer 4.2.2.1).

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

1.4.7 Lernzielkontrolle

Erklären Sie den Unterschied zwischen einer Aufwertung von Aktiven und einem Forderungsverzicht eines unabhängigen Dritten in Bezug auf die Verlustverrechnungsfrist nach Art. 67 DBG.

Antwort:

Aufwertung von Aktiven:

Es werden lediglich stille Reserven auf bereits vorhandenen Aktiven (z. B. Immobilien) aufgelöst. Es fliesst kein neues Kapital von aussen zu.

- Verlustverrechnung:

  Der entstehende Aufwertungsgewinn kann nur mit ordentlichen Verlusten der letzten 7 Jahre verrechnet werden (Art. 67 Abs. 1 DBG).

Aussenfinanzierung (Echte Sanierungsleistung, z. B. Forderungsverzicht Dritter):

Ein Dritter (z. B. eine Bank oder ein Lieferant) verzichtet endgültig auf eine bestehende Forderung. Der Gesellschaft fliesst dadurch ein echter wirtschaftlicher Vorteil von aussen zu.

- Verlustverrechnung: Dieser Sanierungsgewinn darf gemäss Art. 67 Abs. 2 DBG zeitlich unbeschränkt auch mit Verlusten verrechnet werden, die älter als 7 Jahre sind. Das Gesetz will echte Sanierungsbemühungen von Gläubigern steuerlich privilegieren, um das Überleben des Unternehmens zu sichern.

Unterschied:

Nur bei echtem Kapitalverzicht von aussen ist eine Verlustverrechnung über die 7-Jahres-Grenze hinaus steuerlich erlaubt. Die reine Aufwertung (Innenfinanzierung) bleibt an die starre 7-Jahres-Frist gebunden.

© Autoren Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger