

Update

Steuern für Fachleute

Band 2: Steuersystem, Einkommens- und Vermögenssteuer

Auflage **2019**

Rechte

© 2022 Sämtliche Rechte bei:

Peter Märki, Renato Schmidt, Stefan Stauffiger

© 2022 Einfaches Nutzungs- bzw.

Verwertungsrecht bei:

als Lehrmittelverlag GmbH, Rosenbergstrasse 1, 8304 Wallisellen

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
Updates Band 2 Juni 2019.....	3
1.3.1 Steuerliche Gewinnermittlungsregeln (Steuerobjekt).....	3
1.3.1.4 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	3
1.4.4 Steuerermässigung auf die Kapitalsteuer	5
2.1.2 Steuererhebung	6
2.1.2.1 Gegenstand der Steuer	6
2.1.2.2 Steuerpflicht (Art. 10 – 20a VStG)	7
5.1.3 Kapitaleinlageprinzip	8
5.1.3.3 Übrige Reserven	9
5.1.3.4 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht	10
5.1.3.5 Kapitaleinlageprinzip für börsenkontierte Unternehmen (KER).....	11
5.3.1 Gratisnennwerterhöhungen zulasten Reserven	14
5.3.2 Kapitalentnahme bei Liquidation und Sitzverlegung.....	15
5.3.2.2 Sitzverlegung	15
6.1.1.5 Juristische Personen: Kapitaleinlagen	17

Updates Band 2 Juni 2019

1.3.1 Steuerliche Gewinnermittlungsregeln (Steuerobjekt)

1.3.1.4 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

+++ Schlagzeilen +++

Eine steuerbare Realisierung stiller Reserven findet statt, wenn die Steuerpflicht endet (z.B. infolge Wegzugs aus der Schweiz)¹. Umgekehrt wird bei Beginn der Steuerpflicht infolge Zuzugs eine steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven, die im Ausland erwirtschaftet worden sind, zugelassen. In Art. 61a DBG werden die Voraussetzung für eine steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht wie folgt aufgezählt:

- Nicht aufgedeckt dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft.
- Die Beendigung einer Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG wird dem Beginn einer Steuerpflicht gleichgestellt.
- Die aufgedeckten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird (siehe Merkblatt A-1995 der ESTV für geschäftliche Betriebe).
- Der aufgedeckte selbst erschaffene Mehrwert (Goodwill) ist innert zehn Jahren abzuschreiben.

a) Grundsatz

Die Aufdeckung stiller Reserven vollzieht sich nicht in der Handelsbilanz. Es handelt sich lediglich um eine steuerliche Korrektur (Steuerbilanz). Eine steuerneutrale Aufdeckung von stillen Reserven ist gegeben

- bei Beginn der Steuerpflicht¹ aufgrund Zuzug aus dem Ausland,
- beim Ende der Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG.

Nach Art. 61a Abs. 1 DBG steht es den Unternehmen bei Beginn der Steuerpflicht frei, die vorhandenen stillen Reserven nach Massgabe des Verkehrswertes steuerfrei zu realisieren. Dabei werden Betriebe, Teilbetriebe und Funktionen² als Ganzes bewertet. Die steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven hat im Sinne von Art. 125 Abs. 3 DBG spätestens bis zur Abgabe der Steuererklärung zu erfolgen.³ Die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode zur Berechnung des Mehrwertes ist beizubehalten und auch am Ende der Steuerpflicht ebenfalls anzuwenden (siehe auch Art. 61b Abs. 1 DBG und hinten, Abschnitt 5.3.2.2 Bst. b).

¹ Siehe Ziffer 5.3.2.2 Bst. b

² Unter Funktionen werden Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen usw. verstanden. Dazu gehören auch der originärer = selbstgeschaffener Goodwill oder der Mehrwert, unabhängig davon, ob dieser handelsrechtlich aktivierungsfähig ist oder nicht. Bei einzelnen Aktiven ist bei der Festsetzung des Verkehrswertes vom Drittvergleich auszugehen. Bei der Bewertung des Unternehmens, des Betriebs oder Teilbetriebs sowie der Funktionen ist weder der Substanzwert der Beteiligungen noch ein allfälliger Beteiligungsertrag in die Berechnung einzubeziehen (siehe auch 1.2.3.4 Bst. b).

³ Ausweis des steuerlichen Eigenkapitals.

b) Realisation

Die stillen Reserven einschliesslich der selbst geschaffenen Mehrwerte werden nur in der Steuerbilanz aufgedeckt. Voraussetzung ist, dass die steuerlich realisierten stillen Reserven in einer Zeit entstanden sind, in der diese stillen Reserven einer ausländischen Steuerhoheit bzw. einer Steuerbefreiung unterworfen waren.

Stille Reserven auf qualifizierten Beteiligungen im Sinne von Art. 69 Bst. a und b DBG dürfen nicht aufgedeckt werden.

Beispiel

Die Forschungslaboratorium AG verlegt per 1.1. den Sitz vom Ausland in die Schweiz. Dabei werden auch die technischen Einrichtungen in die Schweiz transportiert. Über diese Sachanlagen ist folgende bekannt:

- Verkehrswert gemäss einer steuerlich zu akzeptierenden Drittbewertung CHF 1'000'000.-
- Buchwert = Gewinnsteuerwert beim Zuzug CHF 10'000.-

Die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Gewinnsteuerwert kann in der Steuerbilanz aufgedeckt werden. Der Nachweis der Preisdifferenz obliegt der Gesellschaft. Es handelt sich hierbei um eine Gewinnkorrektur auf einem Vermögenswert, um eine steuerneutrale Aufdeckung von stillen Reserven in der Höhe von CHF 990'000.-.

Gemäss Art. 61a Abs. 3 DBG werden stille Reserven soweit möglich den einzelnen Aktiven zugeordnet. Diese sind in steuerrechtlicher Hinsicht jährlich nach den geltenden Abschreibungssätzen abzuschreiben, gegebenenfalls auch unter Einhaltung des Niederstwertprinzips.

Beispiel Fortsetzung

Steuerlich zulässige Abschreibung im Zuzugsjahr gemäss Merkblatt A 1995 der EStV für geschäftliche Betriebe: 40% von CHF 1'000'000.- = CHF 400'000.-, im Folgejahr 40% auf den restlichen CHF 600'000.- usw.

Die handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung vom Buchwert ist jährlich an die steuerlich vorgenommene Abschreibung anzurechnen.

Handelt es sich um aufgedeckte Mehrwerte, die nicht einzelnen Aktiven zugeordnet werden können⁴, so sind diese nach Art. 61a Abs. 4 DBG innert 10 Jahren unter Berücksichtigung des bereits genannten Niederstwertprinzips abzuschreiben.⁵

⁴ Z.B. Goodwill.

⁵ Der selbst geschaffene und nur in der Steuerbilanz ausgewiesene Mehrwert bei steuerneutralen Umstrukturierungen nach Art. 61 Abs. 1 Bst. b und d und Abs. 3 ist miteinzubeziehen.

1.4.4 Steuerermässigung auf die Kapitalsteuer

Die Kantone können nach Art. 29 Abs. 2 Bst. b und 3 StHG für Eigenkapital, welches auf Beteiligungsrechte nach Art. 28 Abs. 1, auf Rechte nach Art. 24a StHG sowie auf Darlehen an Konzerngesellschaften entfällt, eine Steuerermässigung vorsehen.

2.1.2 Steuererhebung

2.1.2.1 Gegenstand der Steuer

f) Gewinne aus Geldspielen⁶



- **VStG** (BG über die Verrechnungssteuer) Art. 6
- **VStV** (Verordnung zum VStG) Art. 39 – 42

+++ Schlagzeilen +++

Der Verrechnungssteuer unterliegen die Gewinne⁷ aus Geldspielen im Sinne des Geldspielgesetzes vom 29.9.2017 (BGS), die nicht nach Art. 24 Bst. i bis j DBG von der Einkommenssteuer befreit sind.⁸ Bei Gewinnen aus Geldspielen, Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung entsteht die Steuerforderung im Zeitpunkt, in dem die steuerbare Leistung fällig wird (Art. 12 Abs. 1 VStG).

Gegenstand der Verrechnungssteuer sind somit alle Geldspiele⁹, die nicht nach Art. 24 Bst. i bis j DBG als steuerfrei erklärt werden. Im Einzelnen handelt es sich um

- Gewinne aus gewerbsmässigem Spielen (selbständige Erwerbstätigkeit als Profispieler), ausgerichtete einzelne Gewinne¹⁰ aus Geldspielen nach Art. 6 Abs. 1 VStG. **Zu beachten bleibt, dass es sich bei diesen CHF 1'000'000.- um einen Steuerfreibetrag handelt. Gewinne bis zu CHF 1'000'000.- sind steuerfrei. Gewinne über CHF 1'000'000.- sind nach Abzug des Steuerfreibetrags von CHF 1'000'000.- steuerbar,¹¹**
- ausgerichtete einzelne Gewinne aus Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung nach Art. 6 Abs. 2 VStG, soweit der einzelne Gewinn CHF 1'000.- (Steuerfreigrenze) übersteigt.

⁶ Zur einkommenssteuerlichen Behandlung der Lotteriegewinne vgl. Band 1, Abschnitt 2.2.5.1 Bst. b).

⁷ Geld- und Naturalgewinne.

⁸ Siehe Steuern für Fachleute, Band 1, Abschnitt 2.2.5.1 Bst. b).

⁹ Lotterien, Sportwetten, Geschicklichkeitsspiele und Spielbankengewinne.

¹⁰ Teilnahme bei Grossspielen ab einem Betrag von CHF 1'000'001.-.

¹¹ **Beispiel: Gewinn aus Geldspiel CHF 3'000'000.-. Steuerbar nach Abzug des Freibetrages CHF 2'000'000.-.**

2.1.2.2 Steuerpflicht (Art. 10 – 20a VStG)

a) Übersicht

Erfüllung durch Entrichtung oder Meldung¹²

Aus der folgenden Darstellung erkennen Sie (einstweilen) summarisch, wann bzw. inwiefern das Meldeverfahren zulässig ist (die einzelnen Fälle werden später noch besprochen):

Steuerbare Leistung:	Meldeverfahren zulässig:
Versicherungsleistungen.	Das Meldeverfahren ist die Regel: Eine Entrichtung erfolgt nur dann, wenn sich die begünstigte Person vor der Auszahlung gegen die Meldung zur Wehr setzt.
Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.	Grundsätzlich muss die Verrechnungssteuer entrichtet werden. Das Meldeverfahren ist nur ausnahmsweise zulässig, nämlich in den in den Artikeln 24, 24a und 26a VStV vorgesehenen Fällen. ¹³
Naturalgewinne aus inländischen Geldspielen nach Art. 6 Abs. 1 VStG	Meldung statt Steuerentrichtung für steuerbare Naturalgewinne (über CHF 1 Million). Mit dem Meldeverfahren für Naturalgewinne erfüllt der Veranstalter seine Steuerpflicht, indem er der ESTV die erforderlichen Angaben über das Gewinnspiel und die Gewinnerinnen und Gewinner macht. Art. 20a VStG. Vgl. hinten 2.1.2.2 Bst. f
Sonstige Leistungen (Geldspielgewinne in bar nach Art. 6 Abs. 1 VStG, Zinsen, Kapitalerträge aus kollektiven Kapitalanlagen).	Das Meldeverfahren ist nicht zulässig. ¹⁴

c) Regeln der Steuerpflicht bei Beteiligungsrechten (Grundlagen)

Am folgenden Ort ist die neue Höhe der Teilbesteuerung im Privat- wie Geschäftsvermögen 70%:
Beispiel 204 erster Bullet:(unter Berücksichtigung der Teilbesteuerung.....**von CHF 7'000.-**)

¹² Vgl. Art. 11 und Art. 19-20a VStG.

¹³ Vgl. hinten, Bst. c).

¹⁴ Kollektive Kapitalanlagen mit Ausnahmen, d.h. bei ausländischen Anlagen und ausländischen Anlegern, vgl. hinten, Bst. b) und Abschnitt 2.1.3.6.

f) Regeln der Steuerpflicht bei Geldspielgewinnen

Meldung statt Steuerentrichtung für steuerbare Naturalgewinne¹⁵

Mit dem neuen Geldspielgesetz unterliegen einkommenssteuerpflichtige Naturalgewinne aus inländischen Geldspielen nach Art. 6 Abs. 1 VStG auch der Verrechnungssteuer. Der Veranstalter hat die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen. Hierbei handelt es sich um Naturalgewinne von über CHF 1 Million (**Steuerfreibetrag**) aus

- der Teilnahme an Grossspielen, d. h. Lotterien, Sportwetten und grossen Geschicklichkeitsspielen, die je automatisiert, interkantonal oder online durchgeführt werden, und
- der Teilnahme an Online-Spielbankenspielen, die nach Geldspielgesetz zugelassen sind.

Inländische Lotterien und Geschicklichkeitsspielen zur Verkaufsförderung unterliegen ebenfalls der Verrechnungssteuer, wenn ihr Wert CHF 1000.- (**Steuerfreigrenze**) übersteigt (Art. 6 Abs. 2 VStG). Mit dem Meldeverfahren für Naturalgewinne erfüllt der Veranstalter seine Steuerpflicht, indem er der ESTV die erforderlichen Angaben über das Gewinnspiel und die Gewinnerinnen und Gewinner macht.

5.1.3 Kapitaleinlageprinzip

In Art. 20 Abs. 3 DBG werden nun auch die Reserven aus Kapitaleinlagen erwähnt. Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG bleibt bis auf den Verweis auf Abs. 1^{ter} unverändert.

¹⁵ Art. 20a VStG

5.1.3.3 Übrige Reserven

Randziffer 443: Die Erhöhung der Teilbesteuerung auf 70% für Geschäfts- wie Privatvermögen wird auf den 1.1.2010 eingeführt.

5.1.3.4 Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht

+++ Schlagzeilen +++

Eine steuerbare Realisierung stiller Reserven findet statt, wenn die Steuerpflicht endet (z.B. infolge Wegzugs aus der Schweiz)¹⁶. Umgekehrt wird bei Beginn der Steuerpflicht infolge Zuzugs eine steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven, die im Ausland erwirtschaftet worden sind, zugelassen. In Art. 61a DBG werden die Voraussetzung für eine steuerneutrale Aufdeckung stiller Reserven bei Beginn der Steuerpflicht wie folgt aufgezählt:

- Nicht aufgedeckt dürfen stille Reserven einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft aus Beteiligungen von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft.
- Die Beendigung einer Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG wird dem Beginn einer Steuerpflicht gleichgestellt.
- Die aufgedeckten stillen Reserven sind jährlich zum Satz abzuschreiben, der für Abschreibungen auf den betreffenden Vermögenswerten steuerlich angewendet wird (siehe Merkblatt A-1995 der ESTV für geschäftliche Betriebe).
- Der aufgedeckte selbst erschaffene Mehrwert (Goodwill) ist innert zehn Jahren abzuschreiben.

a) Grundsatz

Die Aufdeckung stiller Reserven vollzieht sich nicht in der Handelsbilanz. Es handelt sich lediglich um eine steuerliche Korrektur (Steuerbilanz). Eine steuerneutrale Aufdeckung von stillen Reserven ist gegeben

- bei Beginn der Steuerpflicht¹ aufgrund Zuzugs aus dem Ausland,
- beim Ende der Steuerbefreiung nach Art. 56 DBG.

Nach Art. 61a Abs. 1 DBG steht es den Unternehmen bei Beginn der Steuerpflicht frei, die vorhandenen stillen Reserven nach Massgabe des Verkehrswertes steuerfrei zu realisieren. Dabei werden Betriebe, Teilbetriebe und Funktionen¹⁷ als Ganzes bewertet. Die steuerfreie Aufdeckung der stillen Reserven hat im Sinne von Art. 125 Abs. 3 DBG spätestens bis zur Abgabe der Steuererklärung zu erfolgen.¹⁸ Die bei Beginn der Steuerpflicht gewählte Bewertungsmethode zur Berechnung des Mehrwertes ist beizubehalten und auch am Ende der Steuerpflicht ebenfalls anzuwenden (siehe auch Art. 61b Abs. 1 DBG und hinten, Abschnitt 5.3.2.2 Bst. b).

b) Realisation

Die stillen Reserven einschliesslich der selbst geschaffenen Mehrwerte werden nur in der Steuerbilanz aufgedeckt. Voraussetzung ist, dass die steuerlich realisierten stillen Reserven in einer Zeit entstanden sind, in der diese stillen Reserven einer ausländischen Steuerhoheit bzw. einer Steuerbefreiung unterworfen waren.

Stille Reserven auf qualifizierten Beteiligungen im Sinne von Art. 69 Bst. a und b DBG dürfen nicht aufgedeckt werden.

¹⁶ Siehe Abschnitt 5.3.2.2 Bst. b

¹⁷ Unter Funktionen werden Verkaufstätigkeiten, Dienstleistungen usw. verstanden. Dazu gehören auch der originärer = selbstgeschaffener Goodwill oder der Mehrwert, unabhängig davon, ob dieser handelsrechtlich aktivierungsfähig ist oder nicht. Bei einzelnen Aktiven ist bei der Festsetzung des Verkehrswertes vom Drittvergleich auszugehen. Bei der Bewertung des Unternehmens, des Betriebs oder Teilbetriebs sowie der Funktionen ist weder der Substanzwert der Beteiligungen noch ein allfälliger Beteiligungsertrag in die Berechnung einzubeziehen (siehe auch 1.2.3.4 Bst. b).

¹⁸ Ausweis des steuerlichen Eigenkapitals.

Beispiel

Die Forschungslaboratorium AG verlegt per 1.1. den Sitz vom Ausland in die Schweiz. Dabei werden auch die technischen Einrichtungen in die Schweiz transportiert. Über diese Sachanlagen ist folgende bekannt:

- Verkehrswert gemäss einer steuerlich zu akzeptierenden Drittbewertung CHF 1'000'000.-
- Buchwert = Gewinnsteuerwert beim Zuzug CHF 10'000.-

Die Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem Gewinnsteuerwert kann in der Steuerbilanz aufgedeckt werden. Der Nachweis der Preisdifferenz obliegt der Gesellschaft. Es handelt sich hierbei um eine Gewinnkorrektur auf einem Vermögenswert, um eine steuerneutrale Aufdeckung von stillen Reserven in der Höhe von CHF 990'000.-.

Gemäss Art. 61a Abs. 3 DBG werden stille Reserven soweit möglich den einzelnen Aktiven zugeordnet. Diese sind in steuerrechtlicher Hinsicht jährlich nach den geltenden Abschreibungssätzen abzuschreiben, gegebenenfalls auch unter Einhaltung des Niederstwertprinzips.

Beispiel Fortsetzung

Steuerlich zulässige Abschreibung im Zuzugsjahr gemäss Merkblatt A 1995 der EStV für geschäftliche Betriebe: 40% von CHF 1'000'000.- = CHF 400'000.-, im Folgejahr 40% auf den restlichen CHF 600'000.- usw.

Die handelsrechtlich vorgenommene Abschreibung vom Buchwert ist jährlich an die steuerlich vorgenommene Abschreibung anzurechnen.

Handelt es sich um aufgedeckte Mehrwerte, die nicht einzelnen Aktiven zugeordnet werden können¹⁹, so sind diese nach Art. 61a Abs. 4 DBG innert 10 Jahren unter Berücksichtigung des bereits genannten Niederstwertprinzips abzuschreiben.²⁰

5.1.3.5 Kapitaleinlageprinzip für börsenkontierte Unternehmen (KER)

In Art. 20 Abs. 4 und 5 DBG sowie in Art. 5 Abs. 1^{ter - sexes} VStG werden Rückzahlungsregeln im Zusammenhang mit dem Kapitaleinlageprinzip für börsenkontierte Unternehmen beschrieben. Unternehmen, die an schweizerischen Börsen kotiert sind, können Reserven aus Kapitaleinlagen nur noch dann steuerfrei an die Aktionärinnen und Aktionäre zurückzahlen, wenn sie mindestens im gleichen Umfang steuerbare Dividenden ausschütten.

Diese neuen Regeln beim Kapitaleinlageprinzip gelten ausschliesslich für Gesellschaften, die an einer schweizerischen Börse kotiert sind. Für nicht kotierte Unternehmen bleibt alles beim Bisherigen. Insbesondere ist die steuerfreie Rückzahlung von Kapitaleinlagereserven an die Aktionäre weiterhin möglich, auch wenn keine ordentliche Dividende ausgeschüttet wird.

Schüttet nun eine KER bei der Rückzahlung von Reserven aus Kapitaleinlagen nicht mindestens im gleichen Umfang übrige Reserven aus, so ergeben sich folgende steuerlichen Konsequenzen: Die Rückzahlung ist im Umfang der halben Differenz zwischen der Rückzahlung und der Ausschüttung der übrigen Reserven steuerbar, höchstens aber im Umfang der in der Gesellschaft vorhandenen, handelsrechtlich ausschüttungsfähigen übrigen Reserven.

Beispiel Variante 1

Die Lala AG ist an der schweizerischen Börse kotiert. Sie verfügt über CHF 300'000.- Reserven aus Kapitaleinlagen und über CHF 500'000.- übrige, handelsrechtlich ausschüttbare Reserven. Sie schüttet aus den Reserven

¹⁹ Z.B. Goodwill.

²⁰ Der selbst geschaffene und nur in der Steuerbilanz ausgewiesene Mehrwert bei steuerneutralen Umstrukturierungen nach Art. 61 Abs. 1 Bst. b und d und Abs. 3 ist miteinzubeziehen.

aus Kapitaleinlagen CHF 200'000.- und aus den übrigen, handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven CHF 200'000.- an ihre Aktionäre aus.

Die Lala AG hat mit ihrer Ausschüttung die in Art. 20 Abs. 4 DBG und Art. 5 Abs. 1^{ter} VStG beschriebenen Anforderungen erfüllt. Es ergibt sich für die Ausschüttung aus den Reserven aus Kapitaleinlagen keine steuerlichen Konsequenzen. Die an die Aktionäre vorgenommene Ausschüttung aus den Kapitaleinlagereserven erfolgt auf Stufe der Einkommenssteuer steuerfrei, diese aus den übrigen Reserven steuerbar (unter Beachtung der Teilbesteuerung). Auf der Ausschüttung aus den übrigen Reserven ist die Verrechnungssteuer geschuldet.

Beispiel Variante 2

Die Lala AG ist an der schweizerischen Börse kotiert. Sie verfügt über CHF 300'000.- Reserven aus Kapitaleinlagen und über CHF 500'000.- übrige, handelsrechtlich ausschüttbare Reserven. Sie schüttet aus den Reserven aus Kapitaleinlagen CHF 200'000.- und aus den übrigen, handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven CHF 100'000.- an ihre Aktionäre aus.

Die Lala AG hat mit ihrer Ausschüttung die in Art. 20 Abs. 4 und Art. 5 Abs. 1^{ter} VStG beschriebenen Anforderungen nicht erfüllt. Sie hat im Vergleich zwischen der Ausschüttung aus den Reserven aus Kapitaleinlagen und Ausschüttung aus den übrigen Reserven CHF 100'000.- weniger aus den übrigen Reserven an die Aktionäre ausgeschüttet. Nach der Ausschüttung beläuft sich der Bestand an den übrigen, handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven noch auf CHF 400'000.-. Aufgrund dieser Konstellation ergibt sich folgende steuerliche Konsequenz:

Die Ausschüttung aus den Reserven aus Kapitaleinlagen von CHF 200'000.- erfolgt auf Stufe der Einkommenssteuer nur in Höhe von CHF 150'000.- steuerfrei an die Aktionäre²¹. Die Ausschüttung aus den übrigen Reserven sowie die Ausschüttung aus den Kapitaleinlagereserven in Höhe von CHF 50'000.- unterliegen der Verrechnungssteuer.

Beispiel Variante 3

Die Lala AG ist an der schweizerischen Börse kotiert. Sie verfügt über CHF 300'000.- Reserven aus Kapitaleinlagen und über CHF 20'000.- übrige, handelsrechtlich ausschüttbare Reserven. Sie schüttet aus den Reserven aus Kapitaleinlagen CHF 200'000.- an ihre Aktionäre aus. Aus den übrigen, handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven wird keine Ausschüttung vorgenommen.

Die Lala AG hat mit ihrer Ausschüttung die in Art. 20 Abs. 4 und Art. 5 Abs. 1^{ter} VStG beschriebenen Anforderungen nicht erfüllt. Sie hat im Vergleich zwischen der Ausschüttung aus den Reserven aus Kapitaleinlagen und Ausschüttung aus den übrigen Reserven CHF 200'000.- weniger aus den übrigen Reserven an die Aktionäre ausgeschüttet. Der Bestand an den übrigen Reserven beläuft sich auf CHF 20'000.-. Aufgrund dieser Konstellation ergibt sich folgende steuerliche Konsequenz:

Die Ausschüttung aus den Kapitaleinlagereserven erfolgt auf Stufe der Einkommenssteuer in Höhe von CHF 180'000.- steuerfrei an die Aktionäre. CHF 20'000.- werden besteuert (unter Beachtung der Teilbesteuerung)²². Die CHF 20'000.- unterliegen der Verrechnungssteuer.

Art. 20 Abs. 4 DBG ist nicht anwendbar auf die unter Art. 20 Abs. 5 DBG beschriebenen Tatbestände im Rahmen von Umstrukturierungen und der Liquidation der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft²³.

²¹ Die Differenz zwischen der Ausschüttung aus Kapitaleinlagereserven und übrige Reserven beträgt CHF 100'000.- Davon wird die Hälfte besteuert. Die CHF 50'000.- sind betraglich weniger als der nach Ausschüttung vorhandene Bestand an übrigen Reserven.

²² Die Differenz zwischen der Ausschüttung aus Kapitaleinlagereserven und übrige Reserven beträgt CHF 200'000.-. Davon wird die Hälfte besteuert, höchstens aber im Umfange der noch vorhandenen übrigen, handelsrechtlich ausschüttbaren Reserven. Im vorliegenden Falle beläuft sich die steuerbare Ausschüttung aus den Reserven aus Kapitaleinlagen auf CHF 20'000.-.

²³ Siehe auch Art. 5 Abs. 1^{ter} und Abs. 1^{quater} VStG

Nach Art. 6 DBG und Art. 5 Abs. 1^{sexies} VStG gelten die oben beschriebenen Regeln sinngemäss auch für Reserven aus Kapitaleinlagen, die für die Ausgabe von Gratisaktien oder für Gratisnennwerterhöhungen verwendet werden. Es ist somit nicht möglich, dass Kapitaleinlagen steuerfrei in Aktienkapital umgewandelt und dann auch steuerfrei ausgeschüttet werden können.

5.3.1 Gratisnennwerterhöhungen zulasten Reserven

Zweiter Absatz, dritter Bolle (Absatzeinzug): Korrektur Artikelverweis «.....Sind nicht mehr als 20 Aktionäre vorhanden, so kann nach **Art. 24 Abs. 1 Bst. b** (und nicht Bst. c) und Abs. 2 VSTV....»

5.3.2 Kapitalentnahme bei Liquidation und Sitzverlegung

5.3.2.2 Sitzverlegung

+++ Schlagzeilen +++

Die Sitzverlegung der juristischen Person wird steuerlich wie folgt behandelt:

- Durch die Sitzverlegung der juristischen Person in einen anderen Kanton werden keine stillen Reserven realisiert.
- Beim Wegzug aus der Schweiz (Sitzverlegung ins Ausland) liegt ein steuersystematischer Realisationstatbestand der stillen Reserven vor. In diesem Fall erfolgt eine analoge Gewinnbesteuerung in der juristischen Person wie bei der Liquidation. Auch bei der Verrechnungssteuer ist die Sitzverlegung ins Ausland der Liquidation gleichgestellt. Im Gegensatz zur Liquidation werden beim blossen Wegzug aus der Schweiz dem Gesellschafter keine Mittel ausgeschüttet, d.h. dort treten auf Stufe der Einkommenssteuer keine Steuerfolgen auf.

a) Sitzverlegung in einen anderen Kanton

Die Sitzverlegung (bzw. Verlegung der tatsächlichen Verwaltung) in einen andern Kanton erfolgt nach Art. 60 Bst. b DBG steuerneutral, soweit die Gewinnsteuerwerte beibehalten werden und keine Veräusserung (echte Realisation stiller Reserven) bzw. keine Aufwertung (buchmässige Realisation) vorgenommen wird. Mit anderen Worten können stille Reserven steuerneutral von einem Kanton in den andern transferiert werden. Selbstverständlich können die Steuerbehörden des Wegzugskantons überprüfen, ob bestehende stille Reserven steuerlich (noch) zulässig sind. Falls nicht, erfolgt eine entsprechende Gewinnaufrechnung.²⁴

b) Besteuerung der stillen Reserven am Ende Steuerpflicht

Das unter Ziffer 1.3.1.4 Gesagte gilt spiegelbildlich auch für die Besteuerung der stillen Reserven am Ende der Steuerpflicht.

Nach Art. 61b Abs. 1 DBG ist am Ende der Steuerpflicht über alle stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts steuerlich abzurechnen.²⁵

Als Ende der Steuerpflicht gelten nach Art. 61b Abs. 2 DG

- die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte,
- der Übergang zu einer Steuerbefreiung nach Artikel 56
- sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

Soweit ein Wegzug in das Ausland vorliegt und weiterhin eine wirtschaftliche Zugehörigkeit zur Schweiz infolge Liegenschaftsbesitzes besteht, erfolgt nach steuersystematischen Grundsätzen keine Besteuerung der auf der Liegenschaft vorhandenen stillen Reserven. Im Falle einer Liquidation erfolgt eine entsprechende Abrechnung

²⁴ Beispielsweise kann der Wegzugskanton die Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen, die handelsrechtlich belassen worden sind, besteuern.

²⁵ Art. 58 Abs. 1 Bst. c zweiter Satz wurde aufgehoben und an diese Stelle tritt Art. 61b DBG. Im materiellen änderte sich bei Sitzverlegung in das Ausland nichts. Folgende Fussnoten sind entsprechend zu korrigieren: 520 und 522.

Diese Regelung beziehen sich nur auf die Gesellschaft, nicht etwa auf eventuelle Einkommenssteuerfolgen für die Beteiligten! Von den Steuerfolgen der Liquidation²⁶, nämlich

- Realisation stiller Reserven auf der Ebene der Gesellschaft, und
- Kapitaleinlageprinzip für die Einkommenssteuer auf der Ebene der Beteiligten,
- Anwendung des Kapitaleinlageprinzips für die Verrechnungssteuer,

treten bei der Sitzverlegung ins Ausland nur die erste und die dritte Steuerfolge auf:

- Auf der Ebene der Gesellschaft findet eine steuersystematische Realisation statt. Die stillen Reserven werden besteuert²⁷, und zwar zusammen mit einem allfälligen ordentlichen Gewinn in der letzten Steuerperiode vor dem Wegzug.
- Auch bei der Verrechnungssteuer wird die Sitzverlegung ins Ausland der Liquidation gleichgestellt.²⁸ Das bedeutet, dass die Verrechnungssteuer auf allen offenen Gewinnreserven und allen stillen Reserven anfällt. Dies deshalb, weil die Substanz, die bei einer Ausschüttung an die Beteiligten der Verrechnungssteuer unterstanden hätte, durch die Verlagerung ins Ausland der Verrechnungssteuer entzogen wird. Sind die Beteiligten zur Rückforderung berechtigt, und nicht mehr als 20 an der Zahl, kann das Meldeverfahren in Anspruch genommen werden.²⁹

Beispiel 505 Variante

Die Lala AG weist folgende vereinfachte (steuerlich zu akzeptierende) Bilanz aus:

Aktiven	CHF	Passiven	CHF
Betriebsaktiven	1'280'000	Fremdkapital	400'000
(keine Liegenschaften)		Aktienkapital	500'000
		Reserven aus Kapitaleinlagen	100'000
		Übrige Reserven	200'000
		Ordentlicher Jahresgewinn	80'000
Bilanzsumme	1'280'000	Bilanzsumme	1'280'000

Hauptaktionär ist Peter Trinkert, im Inland wohnhafter Alleinaktionär, der die Aktien im Privatvermögen hält. Der Sitz der Gesellschaft soll ins Ausland verlagert werden. Der Verkehrswert der Betriebsaktiven beläuft sich auf CHF 1'500'000.-. In der Differenz zum Gewinnsteuerwert sind somit stille Reserven vorhanden:

Verkehrswert	CHF	1'500'000
Gewinnsteuerwert	CHF	1'280'000
Stille Reserven	CHF	220'000

Mit dem Auslandswegzug werden die stillen Reserven von CHF 220'000.- realisiert, d.h. mit der Gewinnsteuer erfasst³⁰. Die Verrechnungssteuer ist auf dem ganzen Liquidationsüberschuss geschuldet, d.h. nicht nur auf den realisierten stillen Reserven, sondern auch auf dem bereits vorhandenen offenen Zuwachskapital (CHF 280'000.-, sich zusammensetzend aus den übrigen Reserven CHF 200'000.- und dem ordentlichen Jahresgewinn CHF 80'000.-). Das Meldeverfahren ist anwendbar, weil keine Steuerumgehung vorliegt und lediglich ein einziger Aktionär vorhanden ist, dessen Wohnsitz sich im Inland befindet.

²⁶ Vgl. vorne, Abschnitt 5.3.2.1.

²⁷ Art. 58 Abs. 1 Bst. c und Art. 80 Abs. 2 DBG.

²⁸ Vgl. Art. 4 Abs. 2 VStG.

²⁹ Vgl. Art. 24 Abs. 1 Bst. d und Abs. 2 VStV unter dem Vorbehalt, dass keine Steuerumgehung vorliegt.

³⁰ Abzüglich einer allfälligen Steuerrückstellung für die darauf geschuldeten Steuern.

6.1.1.5 Juristische Personen: Kapitaleinlagen

Bei der Aufgabe 36 ist der Verlustvortrag unter den Aktiven zu streichen.