



**Direkte Bundessteuer
Verrechnungssteuer
Stempelabgaben**

Bern, 23. Dezember 2010

Kreisschreiben Nr. 32

Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand des Kreisschreibens.....	3
2.	Begriff der steuerlich anerkannten Sanierungsbedürftigkeit.....	3
3.	Rechtliche Grundlagen.....	3
3.1.	<i>Direkte Bundessteuer</i>.....	3
3.2.	<i>Verrechnungssteuer</i>.....	5
3.3.	<i>Emissionsabgabe</i>.....	5
3.3.1.	Begründung / Erhöhung von Beteiligungsrechten bei Auffanggesellschaften	5
3.3.2.	Freibetrag bei Sanierungen.....	6
3.3.3.	Erlass der Abgabeforderung.....	7
3.3.4.	Sanierung im Zuge der förmlichen Liquidation.....	8
4.	Steuerliche Behandlung von Sanierungsmassnahmen.....	8
4.1.	<i>Definitive Forderungsverzichte (ohne Sanierungsgenusscheine und ohne Besserungsscheine)</i>.....	8
4.1.1.	Direkte Bundessteuer.....	8
4.1.1.1.	<i>Sanierungsbedürftige Gesellschaft</i>	8
4.1.1.2.	<i>Gesellschafter und unabhängige Dritte</i>	9
4.1.1.3.	<i>Leistende Schwester- oder Tochtergesellschaft</i>	11
4.1.2.	Verrechnungssteuer.....	11
4.1.3.	Emissionsabgabe.....	12

4.2.	<i>Forderungsverzichte gegen Ausgabe von Besserungs- oder Sanierungsgenussscheinen</i>	12
4.2.1	Begriffliches.....	12
4.2.1.1.	<i>Besserungsschein</i>	12
4.2.1.2.	<i>Sanierungsgenussschein</i>	12
4.2.2.	Direkte Bundessteuer.....	13
4.2.2.1.	<i>Unternehmensebene</i>	13
4.2.2.2.	<i>Gläubiger</i>	13
4.2.3.	Verrechnungssteuer.....	14
4.2.4.	Emissionsabgabe.....	14
4.3.	<i>Sanierungsfusion</i>	15
4.3.1.	Direkte Bundessteuer.....	15
4.3.1.1.	<i>Ebene fusionierte Gesellschaften</i>	15
4.3.1.2.	<i>Gesellschafter</i>	16
4.3.2.	Verrechnungssteuer.....	17
4.3.3.	Emissionsabgabe.....	18
5.	Inkrafttreten	18

1. Gegenstand des Kreisschreibens

Das Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) bringt erhebliche Vereinfachungen bei der steuerlichen Behandlung von Sanierungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Nach den neuen Bestimmungen im Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG) werden die Begründung von Beteiligungsrechten bei der Übernahme von Betrieben oder Teilbetrieben von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Kapitalverlust im Sinn von Artikel 725 Absatz 1 OR sowie offene und stille Sanierungen von Gesellschaftern oder Genossenschaffern bis zu einem Gesamtbetrag von zehn Millionen Franken von der Emissionsabgabe ausgenommen. Falls dieser Betrag überschritten wird, kann wie bisher der Erlass der Emissionsabgabe nach Artikel 12 StG beantragt werden.

Zudem wurde in Artikel 20 Absatz 3 und Artikel 125 Absatz 3 des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) sowie in Artikel 5 Absatz 1^{bis} des Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 (VStG) die Rückzahlung von Einlagen, Aufgeldern und Zuschüssen von Inhabern der Beteiligungsrechte neu geregelt. Danach werden Kapitaleinlagen von Inhabern von Beteiligungsrechten dem Grund- und Stammkapital gleichgestellt (Kapitaleinlageprinzip).

Das vorliegende Kreisschreiben verschafft einen Überblick über die steuerlichen Auswirkungen verschiedener Sanierungsmassnahmen hinsichtlich direkte Bundessteuer, Stempelabgaben und Verrechnungssteuer.

2. Begriff der steuerlich anerkannten Sanierungsbedürftigkeit

Eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ist sanierungsbedürftig – vorbehalten Artikel 6 Absatz 1 Buchstaben j und k StG – wenn eine echte Unterbilanz vorliegt, das heisst wenn Verluste bestehen und die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft über keine offenen und/oder stillen Reserven verfügt, welche die ausgewiesenen Verluste abdecken. Es gilt eine betriebswirtschaftliche Betrachtungsweise.

3. Rechtliche Grundlagen

3.1. Direkte Bundessteuer

Nach Artikel 67 Absatz 2 DBG können Leistungen zum Ausgleich einer Unterbilanz im Rahmen einer Sanierung mit noch nicht verrechneten Vorjahresverlusten ohne zeitliche Beschränkung verrechnet werden. Solche Verlustverrechnungen sind möglich, soweit die nachfolgend definierten, gesetzlich normierten Tatbestandselemente kumulativ erfüllt sind:

a) Sanierung

Als Sanierung gelten für die direkte Bundessteuer Zuflüsse (Leistungen), die zur Beseitigung oder Reduktion einer echten Unterbilanz getroffen werden.

Keine steuerlich relevante Sanierung liegt vor, wenn ein Verlustvortrag lediglich durch bilanzielle Massnahmen (z.B. Aufwertung von Liegenschaften und Beteiligungen, Auflösung nicht mehr benötigter Rückstellungen, Kapitalherabsetzung ohne gleichzeitige -erhöhung, Rangrücktritt) beseitigt oder reduziert wird.

b) Leistungen

Im Rahmen einer Sanierung erbringen Dritte und/oder Gesellschafter Leistungen. Dabei resultieren Sanierungserträge, welche wie folgt abgegrenzt werden:

- Forderungsverzichte und à-fonds-perdu-Leistungen durch Dritte oder Forderungsverzichte durch Gesellschafter, die Forderungsverzichten von Dritten gleichkommen, sind sogenannte echte Sanierungserträge und damit gewinnsteuerwirksam. Dabei gelten alle zu Lasten des echten Sanierungsertrags vorgenommenen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen als steuerlich erfolgt. Die Sanierungsleistungen können zeitlich unbeschränkt mit Verlusten verrechnet werden (Art. 67 Abs. 2 DBG). Für Aufwertungsgewinne gilt dagegen die zeitlich beschränkte Verlustverrechnung (Art. 67 Abs. 1 DBG).
- Werden Gesellschafter oder Genossenschafter sanierungsbedürftiger Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften durch Kapitalherabsetzungen betroffen oder erbringen sie à-fonds-perdu-Leistungen, entstehen ertragsneutrale, sogenannte unechte Sanierungserträge. Die zu Lasten von unechtem Sanierungsertrag handelsrechtlich vorgenommenen Verlustausbuchungen sowie Abschreibungen und Rückstellungen gelten steuerlich als nicht erfolgt.

Unter dem Kapitaleinlageprinzip gelten der Forderungsverzicht, soweit er unechten Sanierungsertrag darstellt, und die à-fonds-perdu-Leistung durch den Gesellschafter oder Genossenschafter, wenn der Forderungsverzicht bzw. die à-fonds-perdu-Leistung auf Agio verbucht werden, als offene Kapitaleinlage und können steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden. Sofern und soweit die Reserven aus Kapitaleinlagen nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet werden, gelten sie steuerrechtlich als Kapitaleinlage.

c) Kapitaleinlagen

Sanierungsmassnahmen, die Kapitaleinlagen nach Artikel 60 Buchstabe a DBG darstellen, sind als unechte Sanierungserträge zu qualifizieren. Für diese Kapitaleinlagen gilt das Kapitaleinlageprinzip im Sinn von Artikel 20 Absatz 3 DBG sofern die Einlagen, Aufgelder oder Zuschüsse direkt durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verbucht und offen ausgewiesen sind (offene Kapitaleinlagen).

Bei einer Vorteilszuwendung unter Schwestergesellschaften erhalten die Beteiligten aus wirtschaftlicher Sicht einen geldwerten Vorteil von der leistenden Gesellschaft, den sie in die begünstigte Gesellschaft einlegen. Unter dem Kapitaleinlageprinzip qualifizieren Vorteilszuwendungen unter Schwestergesellschaften jedoch nicht als Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen, da sie nicht direkt durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet werden und die übertragenen Mehrwerte in der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft nur als Aufwertung offen gelegt werden können.

d) Unterbilanz

Als Voraussetzung der steuerlich anerkannten Sanierungsbedürftigkeit muss beim betroffenen Unternehmen für die direkte Bundessteuer eine echte Unterbilanz vorliegen. Eine solche ist gegeben, wenn Verluste bestehen und die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft über keine offenen und/oder stillen Reserven verfügt, über welche die ausgewiesenen Verluste ausgebucht werden können.

e) Noch nicht verrechnete Vorjahresverluste

Mit echten Sanierungserträgen sind vorab die ältesten noch nicht verrechneten Vorjahresverluste zu verrechnen.

Soweit die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste sowie die Verluste der Sanierungsperiode die nach der Vornahme von Abschreibungen, Rückstellungen und Wertberichtigungen verbleibenden echten Sanierungserträge übersteigen, können diese im Rahmen der verbleibenden Zeitspanne gemäss Artikel 67 Absatz 1 DBG vorgetragen und verrechnet werden. Eine Verlustnovation, das heisst ein Neubeginn der Verlustverrechnungsperiode nach Artikel 67 Absatz 1 DBG auf den Sanierungszeitpunkt, findet nicht statt.

3.2. Verrechnungssteuer

Nach Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG sind Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft gemäss Artikel 49 Absatz 1 Buchstabe a DBG oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG in die Reserven der aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen, sofern das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt. Im Sanierungsfall (z.B. Schwesterfusion) ist somit stets zu prüfen, ob dieser Ausnahmetext greift.

Wenn Verrechnungssteuersubstrat verloren geht, ist auf den untergehenden Reserven, die nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren, die Verrechnungssteuer geschuldet. Der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kann gestattet werden, die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen, wenn die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft die Voraussetzungen von Artikel 24 VStV, Artikel 26a VStV oder für das internationale Meldeverfahren erfüllt.

3.3. Emissionsabgabe

Mit Artikel 6 Absatz 1 Buchstaben j und k StG wurden zwei neue Bestimmungen über Sanierungen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften geschaffen. Nach diesen Bestimmungen sind die Begründung von Beteiligungsrechten (Auffanggesellschaft) bei der Übernahme von Betrieben oder Teilbetrieben von inländischen Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften mit Kapitalverlust im Sinn von Artikel 725 Absatz 1 OR sowie offene und stille Sanierungen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften bis zu einem Gesamtbetrag von zehn Millionen Franken (Freibetrag) von der Emissionsabgabe ausgenommen.

Durch die Einführung der erwähnten zwei Ausnahmen wurde der Bereich der Sanierung erweitert. Für die nicht unter den Freibetrag fallenden Sanierungsleistungen bleibt – wie bis-her – die Möglichkeit des Erlasses nach Artikel 12 StG bestehen.

3.3.1. Begründung / Erhöhung von Beteiligungsrechten bei Auffanggesellschaften

Nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe j StG ist eine Begründung oder Erhöhung von Beteiligungsrechten, die zur Übernahme eines Betriebes oder Teilbetriebes von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft führt, von der Emissionsabgabe ausgenommen, soweit die nachstehenden Tatbestandselemente kumulativ erfüllt sind:

a) Kapitalverlust

Die abtretende Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Genossenschaft muss einen Kapitalverlust im Sinn von Artikel 725 Absatz 1 des Obligationenrechts (OR) aufweisen, das heisst gemäss letzter Jahresbilanz ist die Hälfte des Kapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr gedeckt.

Den Nachweis, dass der Betrieb oder Teilbetrieb von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Kapitalverlust im Sinn von Artikel 725 Absatz 1 OR stammt, hat die übernehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu erbringen.

b) Betrieb oder Teilbetrieb

Für die Beurteilung, ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, gelten die Kriterien gemäss Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG beziehungsweise Kreisschreiben Nr. 5 "Umstrukturierungen" vom 1. Juni 2004, Ziffer 4.3.2.5. bis 4.3.2.8.

Nicht abgabebefreit ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft, der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem Kreisschreiben ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 „Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“ übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabenumgehung erfüllt sind.

3.3.2. Freibetrag bei Sanierungen

Nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe k StG ist eine offene oder stille Sanierung von der Emissionsabgabe ausgenommen, soweit die nachstehenden Tatbestandselemente kumulativ erfüllt sind:

a) Sanierung

Es muss eine offene oder stille Sanierung vorliegen.

Als offene Sanierungen gelten Herabsetzungen des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit anschliessender (in der Regel gleichzeitiger) Wiedererhöhung (oder Kapitalerhöhungen mit zeitgleicher Herabsetzung) bis maximal zur Höhe des ursprünglichen Kapitals.

Als stille Sanierungen gelten Zuschüsse im Sinn von Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe a StG, die zur Abdeckung von Verlusten führen.

b) Beseitigung bestehender Verluste

Vorhandene Verluste müssen ganz oder teilweise beseitigt werden; die Verrechnung der Zuschüsse mit den bestehenden Verlusten ist zwingend.

c) Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter von gesamthaft 10 Millionen Franken

Bei offenen oder stillen Sanierungen sind die Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter, welche den Betrag von gesamthaft 10 Millionen Franken nicht übersteigen, von der Emissionsabgabe ausgenommen.

Seit Inkrafttreten der Gesetzesänderung über die Stempelabgaben per 1. Januar 2009 steht der Freibetrag von 10 Millionen Franken jeder Gesellschaft zu, ungeachtet allfällig bis am 31. Dezember 2008 erbrachter offener und/oder stiller Sanierungsleistungen.

Im Rahmen dieses Freibetrags ist die Erfüllung der Kriterien für den Erlass der Emissionsabgabe (vgl. dazu Ziff. 3.3.3. hienach) unerheblich.

Der Freibetrag von 10 Millionen Franken ist einmalig, kann sich aber auf mehrere Sanierungen aufteilen.

Wenn der Freibetrag von 10 Millionen Franken überschritten wird, ist ein Erlass der Emissionsabgabe gemäss Artikel 12 StG auf den den Freibetrag übersteigenden Sanierungsleistungen weiterhin möglich, sofern die Abgabepflichtige die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt. Das Gesuch um Erlass der Emissionsabgabe ist wie bis anhin begründet, einen entsprechenden Antrag enthaltend und zusammen mit der Deklaration des abgabebelasteten Tatbestandes einzureichen.

3.3.3. Erlass der Abgabeforderung

Für die Gewährung des vollständigen oder teilweisen Erlasses der Emissionsabgabe muss eine offene oder stille Sanierung vorliegen und die Erhebung der Emissionsabgabe für die sanierungsbedürftige Gesellschaft eine offenbare Härte bedeuten (vgl. Art. 12 StG).

Nach gegenwärtiger Rechtsprechung und Praxis der ESTV sind die Voraussetzungen für den Erlass erfüllt, wenn

- anlässlich der Sanierung Verluste beseitigt werden (eine gewöhnliche Kapitalerhöhung stellt keine Sanierungsmassnahme im Sinn von Art. 6 Abs. 1 Bst. k StG dar; vorbehalten bleibt eine restliche Freigrenze nach Art. 6 Abs. 1 Bst. h StG);
- es sich um eine nachhaltige Sanierung handelt, das heisst der verbleibende Verlust darf das Grundkapital nicht mehr übersteigen;
- keine Reserven (offene oder stille) mehr bestehen;
- die Gesellschaft vor der Sanierung mit genügend Eigenkapital ausgestattet war. In der Regel ist das erforderliche Mindestkapital nach den im Kreisschreiben ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 für die direkte Bundessteuer („Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“) aufgeführten Ansätzen zu berechnen (Differenz zwischen 100 % und den maximal zulässigen fremden Mitteln). Als Grundlage sind in der Regel die letzten drei Jahresrechnungen vor der Sanierung zu verwenden. Der sich ergebende Mittelwert ist dem der Emissionsabgabe grundsätzlich unterworfenen Eigenkapital (Emissionsabgabe entrichtet oder befreit infolge Umstrukturierung) im betreffenden Zeitraum gegenüberzustellen. Den Nachweis hat die abgabepflichtige Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zu erbringen;
- keine Übersanierung vorliegt (Bildung von offenen und/oder stillen Reserven, die insgesamt den ausgebuchten Verlustvortrag übersteigen);
- die ausgewiesenen Verluste, das heisst die Sanierungsbedürftigkeit, nicht auf die Vornahme von verdeckten Gewinnausschüttungen zurückzuführen sind;
- die Gesellschaft im Zeitpunkt der Sanierung nicht inaktiv, das heisst wirtschaftlich liquidiert war;
- die Gesellschaft ihre Tätigkeit nach der Sanierung weiterführt;
- die Gesellschaft sich nicht in Nachlassliquidation oder in Konkurs befindet.

Mit dem Einreichen eines Erlassgesuches anerkennt der Gesuchsteller die betreffende Emissionsabgabepflicht; der Erlass der Emissionsabgabe setzt das Bestehen der Steuerpflicht voraus.

3.3.4. Sanierung im Zuge der förmlichen Liquidation

Erfolgen Zuschüsse (wie Forderungsverzichte, Kapitaleinlagen) der Beteiligten im Zuge der förmlichen Liquidation der begünstigten Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sieht die ESTV von der Erhebung der Emissionsabgabe ab.

4. Steuerliche Behandlung von Sanierungsmassnahmen

4.1. *Definitive Forderungsverzichte (ohne Sanierungsgenusscheine und ohne Besserungsscheine)*

4.1.1. Direkte Bundessteuer

4.1.1.1. *Sanierungsbedürftige Gesellschaft*

a) Forderungsverzichte durch Gesellschafter

Forderungsverzichte durch Gesellschafter sind grundsätzlich gleich zu behandeln wie Forderungsverzichte Dritter. Der Gesellschaft erwächst dadurch ein ertragswirksamer Vermögenszugang. Alle zulasten dieses echten Sanierungsertrags vorgenommenen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen gelten als steuerlich erfolgt.

Im Sinn einer Ausnahme gelten Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen zulasten des durch Forderungsverzicht von Gesellschaftern entstandenen Sanierungsertrags in den beiden folgenden Fällen als steuerlich nicht erfolgt, so dass sie im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften steuerwirksam nachgeholt werden können:

- wenn und soweit Gesellschafterdarlehen vor der Sanierung steuerlich als verdecktes Eigenkapital behandelt wurden;
- bei Gesellschafterdarlehen, die erstmalig oder zusätzlich wegen schlechten Geschäftsganges gewährt wurden und unter den gleichen Umständen von unabhängigen Dritten nicht zugestanden worden wären.

Diese Praxis ist durch das Bundesgericht bestätigt worden (BGE vom 28.9.1989; ASA 59, 551; StE 1990, B 72.16 Nr. 1).

Unter dem Kapitaleinlageprinzip gilt der Forderungsverzicht durch den Gesellschafter, soweit er unechten Sanierungsertrag darstellt und wenn der Forderungsverzicht auf Agio verbucht wird, als offene Kapitaleinlage und kann steuerneutral den Reserven aus Kapitaleinlagen gutgeschrieben werden. Sofern und soweit die Reserven aus Kapitaleinlagen nicht durch die Ausbuchung von handelsrechtlichen Verlustvorträgen vernichtet werden, gelten sie steuerrechtlich als Kapitaleinlage.

b) Forderungsverzichte von Schwester- oder Tochtergesellschaften

Forderungsverzichte von Schwester- oder Tochtergesellschaften, die dem Drittvergleich standhalten und demzufolge geschäftsmässig begründet sind, werden bei der zu sanierenden Gesellschaft oder Genossenschaft als echte Sanierungserträge qualifiziert. Die Verlustverrechnungsperiode kann im Sinn von Artikel 67 Absatz 2 DBG ausgedehnt werden.

Halten die Forderungsverzichte von Schwester- oder Tochtergesellschaften einem Drittvergleich nicht stand, führt dies zu einem unechten Sanierungsertrag. Bei der zu sanierenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft qualifizieren unter dem Kapitaleinlageprinzip solche Zuschüsse unter Schwes-tergesellschaften jedoch nicht als Einlagen in die Reserven aus Kapitaleinlagen, sondern als übrige Reserven, da die Einlagen nicht direkt durch die Inhaber der Beteiligungsrechte geleistet werden. Solche Zuschüsse gelten steuerlich als nicht erfolgswirksam. Die zu Lasten des Sanierungsertrags vorgenommenen Verlustausbuchungen gelten steuerlich als nicht erfolgt.

c) Forderungsverzichte durch unabhängige Dritte

Forderungsverzichte durch unabhängige Dritte, stellen einen erfolgswirksamen Vorgang dar, der als echter Sanierungsertrag zu behandeln ist. Die zu Lasten des Sanierungsertrags vorgenommenen Verlustausbuchungen, Abschreibungen und Rückstellungen gelten als steuerrechtlich erfolgt. Die Verlustverrechnungsperiode kann im Sinn von Artikel 67 Absatz 2 DBG ausgedehnt werden.

4.1.1.2. *Gesellschafter und unabhängige Dritte*

a) Forderungsverzichte durch die Gesellschafter

Beteiligungsrechte im Privatvermögen

Forderungsverzichte, die echten Sanierungserfolg darstellen, sind einkommenssteuerrechtlich nicht abzugsfähige private Kapitalverluste.

Forderungsverzichte, die unechten Sanierungserfolg (Zuschüsse) darstellen, sind steuerneutrale Kapitaleinlagen.

Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen natürlicher Personen

Forderungsverzichte, die echten Sanierungserfolg darstellen, können erfolgs- und steuerwirksam abgeschrieben werden.

Forderungsverzichte, die unechter Sanierungserfolg (Zuschüsse) sind, stellen bei den Gesellschaftern zu aktivierende Investitionen dar. Das steuerbare Einkommen vermindert sich nur im Umfang eines allfälligen Abschreibungsbedarfs.

Beteiligungsrechte juristischer Personen

Forderungsverzichte, die echten Sanierungserfolg darstellen, können erfolgs- und steuerwirksam abgeschrieben werden. Die Gestehungskosten der Beteiligung an der sanierten Gesellschaft werden dadurch nicht erhöht.

Forderungsverzichte, die unechten Sanierungserfolg (Zuschüsse) sind, stellen bei den Gesellschaftern zu aktivierende Investitionen dar. Der steuerbare Gewinn vermindert sich nur im Umfang eines allfälligen Abschreibungsbedarfs. Die Gestehungskosten der Beteiligung an der sanierten Gesellschaft erhöhen sich im Umfang der Kapitaleinlage. Allfällige Abschreibungen reduzieren die Gestehungskosten nicht. Wieder eingebrachte Abschreibungen sind voll steuerbar und berechtigen nicht zum Beteiligungsabzug (Art. 62 Abs. 4 DBG).

b) Forderungsverzichte von Schwestergesellschaften

Beteiligungsrechte im Privatvermögen

Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften, die dem Drittvergleich standhalten und demzufolge geschäftsmässig begründet sind, lösen auf Stufe des Gesellschafters keine Steuerfolgen aus.

Bei Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften, die dem Drittvergleich nicht standhalten, erhält der Gesellschafter einen geldwerten Vorteil aus der Beteiligung an der leistenden Schwestergesellschaft nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG oder Artikel 20 Absatz 1^{bis} DBG, wenn und soweit durch diese Sanierungsleistung übrige Reserven, die nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren, vernichtet werden. Diesen geldwerten Vorteil legt er in die sanierungsbedürftige Gesellschaft ein (Dreieckstheorie).

Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen natürlicher Personen

Bei Sanierungsleistungen, die dem Drittvergleich standhalten, findet die Dreieckstheorie keine Anwendung. Eine allfällige Abschreibung auf der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft führt nicht zu einer Erhöhung der Einkommenssteuerwerte auf der Beteiligung an der sanierten Gesellschaft.

Bei Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften, die dem Drittvergleich nicht standhalten, ergeben sich auf Stufe des Gesellschafters grundsätzlich keine Steuerfolgen. Möglicherweise kann ein Abschreibungsbedarf auf der Beteiligung an der leistenden Tochtergesellschaft bestehen. Wird eine solche Abschreibung vorgenommen, erhöht sich der Einkommenssteuerwert der Beteiligung an der empfangenden Gesellschaft im gleichen Ausmass. Die Umbuchung zwischen den Beteiligungen erfolgt nicht einkommenssteuerwirksam.

Beteiligungsrechte juristischer Personen

Bei Sanierungsleistungen, die dem Drittvergleich standhalten, findet die Dreieckstheorie keine Anwendung. Eine allfällige Abschreibung auf der Beteiligung an der leistenden Gesellschaft führt nicht zu einer Erhöhung der Gewinnsteuerwerte und Gestehungskosten auf der Beteiligung an der sanierten Gesellschaft.

Bei Sanierungsleistungen von Schwestergesellschaften, die dem Drittvergleich nicht standhalten, realisiert die Gesellschafterin (Muttersgesellschaft) bei Anwendung des Buchwert- und Gestehungskostenprinzips keinen steuerbaren Beteiligungsertrag. Möglicherweise kann ein Abschreibungsbedarf (Desinvestition) auf der Beteiligung an der leistenden Tochtergesellschaft bestehen. Wird eine solche Abschreibung vorgenommen, erhöhen sich der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten der Beteiligung an der empfangenden Gesellschaft im gleichen Ausmass. Die Summe der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten beider Beteiligungen bleibt jedoch unverändert und die Umbuchung zwischen den Beteiligungen erfolgt nicht gewinnsteuerwirksam.

c) Forderungsverzichte durch unabhängige Dritte

Forderungen im Privatvermögen

Forderungsverzichte von Personen, welche den Gesellschaftern der zu sanierenden Kapitalgesellschaft nicht nahe stehen, stellen bei den verzichtenden Personen einkommenssteuerrechtlich nicht abzugsfähige private Kapitalverluste dar.

Forderungen im Geschäftsvermögen natürlicher Personen und Forderungen juristischer Personen

Forderungsverzichte von den Gesellschaftern nicht nahestehender Kapitalgesellschaften oder Personenunternehmen stellen bei diesen geschäftsmässig begründeter Aufwand dar.

4.1.1.3. Leistende Schwester- oder Tochtergesellschaft

Forderungsverzichte von Schwester- oder Tochtergesellschaften, die dem Drittvergleich standhalten, werden als geschäftsmässig begründeter Aufwand zum Abzug zugelassen.

Forderungsverzichte von Schwester- oder Tochtergesellschaften, die auf den Beziehungen zum Gesellschafter beruhen, sind nicht geschäftsmässig begründet und werden zum ausgewiesenen Gewinn hinzugerechnet.

Leistungen an Schwester- oder Tochtergesellschaften, die auf Besserungsscheinen (soweit es sich nicht um die Rückzahlung der ursprünglichen Forderung handelt) oder Sanierungsgenusssscheinen (vgl. zu diesen Begriffen Ziff. 4.2.1. hienach) beruhen, unterliegen der Gewinnsteuer. Der Beteiligungsabzug kann nicht geltend gemacht werden.

4.1.2. Verrechnungssteuer

a) Forderungsverzichte durch die Gesellschafter

Zuschüsse, das heisst Leistungen der Gesellschafter oder Genossenschafter ohne Gegenleistung der Gesellschaft oder Genossenschaft, sind grundsätzlich nicht Gegenstand der Verrechnungssteuer.

b) Forderungsverzichte durch Schwestergesellschaften

Leistende Gesellschaft

Leistungen von Schwestergesellschaften, die dem Drittvergleich standhalten, wirken sich bei der Verrechnungssteuer nicht aus.

Halten Leistungen von Schwestergesellschaften dem Drittvergleich nicht stand, unterliegen die Vorteilszuwendungen, sofern diese nicht den Kapitaleinlagereserven belastet wurden, der Verrechnungssteuer. Weil die Sanierung einer notleidenden Gesellschaft Sache des Gesellschafters beziehungsweise Genossenschafters ist, gilt in derartigen Fällen die sogenannte Dreieckstheorie. Die Verrechnungssteuer ist auf den oder die Inhaber der Beteiligungsrechte zu überwälzen. Sofern die Voraussetzungen von Artikel 24 VStV, Artikel 26a VStV oder für das internationale Meldeverfahren erfüllt sind, kann die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden.

Saniertes Unternehmen

Auf Stufe des sanierten Unternehmens wirken sich Zuschüsse durch Schwestergesellschaften bei der Verrechnungssteuer nicht aus.

c) Forderungsverzichte durch unabhängige Dritte

Zuschüsse (Forderungsverzichte) durch unabhängige Dritte sind nicht Gegenstand der Verrechnungssteuer.

4.1.3. Emissionsabgabe

a) Forderungsverzichte durch die Gesellschafter

Nach Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe a StG werden Zuschüsse, welche die Gesellschafter oder Genossenschafter ohne entsprechende Gegenleistung an die Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft erbringen, ohne dass das im Handelsregister eingetragene Gesellschaftskapital oder der einbezahlte Betrag der Genossenschaftsanteile erhöht wird, der Begründung von Beteiligungsrechten im Sinn von Absatz 1 Buchstabe a desselben Gesetzesartikels gleichgestellt. Demgemäss unterliegen alle Zuschüsse der Emissionsabgabe – vorbehältlich des Freibetrags gemäss Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe k StG. Falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist ferner der Erlass der Emissionsabgabe gemäss Artikel 12 StG möglich.

b) Forderungsverzichte durch Schwestergesellschaften

Gestützt auf ein Urteil der Schweizerischen Steuerrekurskommission (heute Bundesverwaltungsgericht) vom 28. Juni 2005 (vgl. VPB 69.125) kann aus der Dreieckstheorie nicht unbedingt auf das Vorliegen von Zuschüssen geschlossen werden. Erweist sich das gewählte Vorgehen jedoch als Abgabeumgehung, ist die Leistung der sanierenden Gesellschaft dem gemeinsamen Inhaber der Beteiligungsrechte zuzurechnen und die Emissionsabgabe auf dem Zuschuss geschuldet. Vorbehalten bleiben die Beanspruchung des Freibetrags gemäss Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe k StG. Falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist ferner der Erlass der Emissionsabgabe gemäss Artikel 12 StG möglich.

c) Forderungsverzichte durch unabhängige Dritte

Zuwendungen durch unabhängige Dritte sind nicht Gegenstand der Emissionsabgabe - vorbehältlich einer allfälligen Abgabeumgehung.

4.2. Forderungsverzichte gegen Ausgabe von Besserungs- oder Sanierungsgenussscheinen

4.2.1 Begriffliches

4.2.1.1. *Besserungsschein*

Ein Besserungsschein liegt vor, wenn die aus der Verpflichtung entlassene Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft dem Gläubiger, welcher an der zu sanierenden Gesellschaft oder Genossenschaft nicht beteiligt ist, das Recht einräumt, im Falle einer Verbesserung ihrer Vermögenslage wieder auf seine Forderung zurückkommen zu können.

4.2.1.2. *Sanierungsgenussschein*

Wenn der Gläubiger definitiv auf seine Forderung verzichtet und die Schuldnerin ihm verspricht, im Falle einer Verbesserung ihrer Vermögenslage, gestützt auf Beschlüsse der Generalversammlung, einen Teil des Gewinns auszuschütten, liegt ein Sanierungsgenussschein vor.

4.2.2. Direkte Bundessteuer

4.2.2.1. Unternehmensebene

a) Besserungsscheine

Das Aufleben sowie eine allfällige Verzinsung der ursprünglichen Schuld der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegenüber den Inhabern der Besserungsscheine stellen einen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, sofern der Forderungsverzicht als echter Sanierungsertrag behandelt wurde. Darüber hinausgehende Leistungen stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

b) Sanierungsgenussscheine

Leistungen aufgrund von Sanierungsgenussscheinen stellen keinen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar, auch wenn der Forderungsverzicht als echter Sanierungsertrag behandelt wurde.

4.2.2.2. Gläubiger

a) Forderungen im Privatvermögen

Besserungsscheine

Forderungsverzichte gegen den Erhalt von Besserungsscheinen stellen einkommenssteuerrechtlich nicht abzugsfähige private Kapitalverluste dar.

Die Rückzahlung der ursprünglichen Schuld der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber von Besserungsscheinen ist steuerfrei, sofern der Forderungsverzicht als echter Sanierungsertrag behandelt wurde. Allfällige Zinsen aus dem ursprünglichen Guthaben gegenüber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft stellen dagegen einen steuerbaren Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 Bst. a DBG) und darüber hinausgehende Leistungen einen steuerbaren Vermögensertrag (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG) dar.

Sanierungsgenussscheine

Forderungsverzichte gegen den Erhalt von Sanierungsgenussscheinen stellen einkommenssteuerrechtlich nicht abzugsfähige private Kapitalverluste dar.

Die Gläubiger erhalten an Stelle ihrer Forderung grundsätzlich ein Gewinnbeteiligungsrecht und realisieren aus späteren Ausschüttungen steuerbaren Vermögensertrag aus Beteiligung.

b) Forderungen im Geschäftsvermögen natürlicher Personen

Gehören die Forderungen, auf welche im Rahmen der Sanierung verzichtet wird, zum Geschäftsvermögen, können sie erfolgs- und steuerwirksam abgeschrieben werden.

Besserungsscheine

Bei Leistungen aus Besserungsscheinen realisieren die Gläubiger grundsätzlich steuerbaren Ertrag. Die Rückzahlung der ursprünglichen Forderung gegenüber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und die darauf entfallenden Zinsen an die Inhaber von Besserungsscheinen stellen einen steuerbaren Kapitalgewinn dar.

Sanierungsgenussscheine

Bei Leistungen aus Sanierungsgenussscheinen realisieren die Gläubiger steuerbaren Beteiligungsertrag.

c) Forderungen juristischer Personen

Gehören die Forderungen, auf welche im Rahmen der Sanierung verzichtet wird, juristischen Personen, können sie erfolgs- und steuerwirksam abgeschrieben werden.

Besserungsscheine

Bei Leistungen aus Besserungsscheinen realisieren die Gläubiger grundsätzlich steuerbaren Ertrag. Die Rückzahlung der ursprünglichen Forderung gegenüber der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft und die darauf entfallenden Zinsen an die Inhaber von Besserungsscheinen stellen einen steuerbaren Kapitalgewinn dar.

Sanierungsgenussscheine

Bei Leistungen aus Sanierungsgenussscheinen realisieren die Gläubiger grundsätzlich steuerbaren Beteiligungsertrag. Die Beteiligungserträge aus Sanierungsgenussscheinen unterliegen bei Kapitalgesellschaften ebenfalls dem Teilhabungsabzug, sofern die Voraussetzungen nach Artikel 69 DBG erfüllt sind.

4.2.3. Verrechnungssteuer

a) Besserungsscheine

Sofern die getroffenen Sanierungsmassnahmen als echte Sanierungserträge im Sinne des DBG qualifizieren, stellen Leistungen der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber von Besserungsscheinen (welche nicht nahestehende Dritte sind) soweit keinen steuerbaren Ertrag dar, als diese Leistungen eine Rückzahlung der wieder auflebenden Verbindlichkeit sowie eine allfällige Verzinsung der ursprünglichen Schuld darstellen. Allenfalls darüber hinaus gehende Vorteilszuwendungen unterliegen demgegenüber als geldwerte Leistungen im Sinn von Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG und Artikel 20 Absatz 1 VStV der Verrechnungssteuer.

b) Sanierungsgenussscheine

Den Inhabern von Sanierungsgenussscheinen wird kein Recht eingeräumt, auf den anlässlich der Sanierung geleisteten Forderungsverzicht zurückzukommen. Sämtliche Leistungen, die auf diesem Teilhabungsrecht beruhen, unterliegen gemäss Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG und Artikel 20 Absatz 2 VStV der Verrechnungssteuer.

4.2.4. Emissionsabgabe

a) Besserungsscheine

Besserungsscheine berechtigen deren Inhaber, unter bestimmten Voraussetzungen auf die im Rahmen einer Sanierung geleisteten Forderungsverzichte zurückzukommen. Es liegen keine Urkunden über Ansprüche auf einen Anteil am Reingewinn oder am Liquidationser-

gebnis gemäss Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a Strich 4 StG vor. Demzufolge unterliegt die Ausgabe von Besserungsscheinen nicht der Emissionsabgabe.

Dies ändert nichts an den Folgen bei der Emissionsabgabe in Zusammenhang mit dem vorausgehenden Forderungsverzicht, das heisst Zuschuss im Sinn von Artikel 5 Absatz 2 Buchstabe a StG (vgl. Ziffer 4.1.3. hievore). Demgemäss unterliegen alle Zuschüsse der Emissionsabgabe, vorbehältlich des Freibetrags gemäss Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe k StG. Falls die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, ist ferner der Erlass der Emissionsabgabe gemäss Artikel 12 StG möglich.

b) Sanierungsgenussscheine

Bei der Ausgabe von Sanierungsgenussscheinen handelt es sich um eine Begründung von Beteiligungsrechten im Sinn von Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a Strich 4 StG, die der Emissionsabgabe unterliegt.

Die Emission von Sanierungsgenussscheinen ist als **unentgeltlich** zu bezeichnen, wenn sie nicht auf einer mit dem Forderungsverzicht verbundenen Verpflichtung der Gesellschaft beruht. Unter diesen Umständen qualifiziert der Forderungsverzicht als eigenständige Leistung, die rechtlich nicht als Gegenleistung für den Erhalt des Sanierungsgenussscheins bezeichnet werden kann. In diesem Fall beträgt die Emissionsabgabe, gestützt auf Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe d StG, drei Franken je Titel.

Als **entgeltlich** erweist sich die Ausgabe von Sanierungsgenussscheinen, wenn darauf zu schliessen ist, dass die involvierten Parteien, das heisst Gläubiger und Schuldner, den Forderungsverzicht und die Emission der Genussscheine als Einheit betrachten. Darauf ist insbesondere zu schliessen, wenn die Anzahl ausgegebener Scheine sich am Umfang der geleisteten Forderungsverzichte orientiert.

Liegt eine **entgeltliche** Ausgabe von Genussscheinen vor, muss der Gesamtbetrag der geleisteten Forderungsverzichte als Zufluss im Sinn von Artikel 8 Absatz 1 Buchstabe a StG bezeichnet werden; die Emissionsabgabe ist folglich auf diesem Betrag zu berechnen; vorbehalten bleibt der Freibetrag gemäss Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe k StG. Wenn der Freibetrag von 10 Millionen Franken überschritten wird, ist ein Erlass der Emissionsabgabe auf dem übersteigenden Betrag gemäss Artikel 12 StG weiterhin möglich, sofern die Abgabepflichtige die Voraussetzungen dazu erfüllt.

4.3. Sanierungsfusion

4.3.1. Direkte Bundessteuer

4.3.1.1. Ebene fusionierte Gesellschaften

a) Absorption einer Tochtergesellschaft („Up-Stream Merger“)

Entsteht durch die Fusion ein Buchverlust (Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss zu Buchwerten der übernommenen Gesellschaft und dem höheren Buchwert der untergegangenen Beteiligungsrechte), so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden (Art. 61 Abs. 5 DBG). Dies gilt nur für unechte Fusionsverluste, das heisst wenn die stillen Reserven und der Goodwill der übernommenen Gesellschaft den Buchverlust kompensieren. Echte Fusionsverluste dagegen haben ihre Ursache in einer Überbewertung der Anteile an der Tochtergesellschaft und können deshalb steuerlich geltend gemacht werden.

Wird eine sanierte Gesellschaft anschliessend absorbiert, müssen sich alle Abschreibungen der übernehmenden Gesellschaft, auch diejenigen auf den aktivierten Sanierungszuschüssen auch im Zeitpunkt der Fusion als geschäftsmässig begründet erweisen (Art. 62 Abs. 4 DBG).

Die übernehmende Muttergesellschaft kann die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste der übertragenen Tochtergesellschaft nach Artikel 67 Absatz 1 DBG grundsätzlich geltend machen.

Die noch nicht verrechneten Vorjahresverluste gehen mit dem Betrieb, auf welchen sie zurückzuführen sind, über. Deshalb ist eine Übernahme der Vorjahresverluste der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft auch möglich, wenn Letztere die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft vorgängig abschreiben musste, oder wenn ein echter Fusionsverlust (geschäftsmässig begründeter Aufwand) anfällt.

Die Übernahme der Verlustvorträge durch die Muttergesellschaft wird jedoch bei Vorliegen einer Steuerumgehung verweigert. Eine solche liegt insbesondere vor, wenn:

- sich die absorbierte Gesellschaft in einem liquidationsreifen Zustand befindet (BGE 2A.583/2003) oder
- der übertragene Betrieb der Tochtergesellschaft kurz nach der Fusion eingestellt wird (BGE 2A.583/2003) oder
- die absorbierte Gesellschaft im Zeitpunkt der Absorption bereits keine Geschäftstätigkeit mehr ausübte (StE 2004, B 72.15.2 Nr. 5).

Eine Steuerumgehung kann auch dann vorliegen, wenn die Abschreibung der Beteiligung auf einen Sanierungszuschuss der übernehmenden Gesellschaft zurückzuführen ist (Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung und anschliessende Abschreibung) und die Absorption kurz darauf erfolgt. In diesem Fall muss diese Abschreibung auf der Beteiligung zum ausgewiesenen Reingewinn der übernehmenden Gesellschaft hinzugerechnet werden.

b) Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften

Die übernehmende Schwestergesellschaft kann die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns noch nicht berücksichtigte Vorjahresverluste der übertragenden Gesellschaft nach Artikel 67 Absatz 1 DBG grundsätzlich geltend machen (Übernahme der Vorjahresverluste). Eine Übernahme der Vorjahresverluste ist jedoch ausgeschlossen, wenn eine Steuerumgehung vorliegt. Eine solche liegt insbesondere dann vor, wenn die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist oder wenn ein durch Fusion übertragener Betrieb kurz nach der Fusion eingestellt wird (siehe dazu KS Nr. 5 ESTV vom 1.6.2004, Umstrukturierungen, 4.1.2.2.4).

4.3.1.2. *Gesellschafter*

a) Absorption einer Tochtergesellschaft („Up-Stream Merger“)

Beteiligungsrechte im Privatvermögen

Beim Gesellschafter ergeben sich keine Steuerfolgen.

Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen natürlicher und Beteiligungsrechte juristischer Personen

Beim Gesellschafter ergeben sich keine Steuerfolgen.

b) Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften

Beteiligungsrechte im Privatvermögen

Übernimmt eine Gesellschaft mit echter Unterbilanz durch Absorption die Aktiven und Passiven einer von den gleichen Gesellschaftern (Privatpersonen) beherrschten Gesellschaft mit Reserven und Gewinnvortrag, so erlangen die Gesellschafter durch diese Sanierung nur dann einen geldwerten Vorteil nach Artikel 20 Absatz 1 Buchstabe c DBG oder Artikel 20 Absatz 1^{bis} DBG, wenn und soweit durch die Fusion übrige Reserven, die nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren, vernichtet werden. Gleiches gilt auch im umgekehrten Fall, soweit übrige Reserven untergehen. Eine echte Unterbilanz ist in dem Umfang gegeben, als die ausgewiesenen Verluste die offenen und stillen Reserven übersteigen. Die modifizierte Dreieckstheorie findet dabei keine Anwendung. Die Fusion der sanierungsbedürftigen Gesellschaft mit einer anderen Gesellschaft lässt sich nur damit erklären, dass beide Gesellschaften in gleichem Umfang von denselben Gesellschaftern beherrscht waren, die dadurch im gleichen Ausmass begünstigt wurden. Mit der fraglichen Umstrukturierungsmassnahme geht latentes Ausschüttungssubstrat auf Gewinnen und übrigen Reserven unter. Deshalb findet beim Gesellschafter eine Abrechnung im Umfang der untergegangenen übrigen Reserven statt, die nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren (BGE 15.8.2000, StE 2001 B 24.4 Nr. 57 = ASA 70, 289; siehe dazu KS Nr. 5 ESTV vom 1.6.2004, Umstrukturierungen, 4.1.4.3.2).

Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen natürlicher Personen

Handelt es sich anlässlich der Sanierungsfusion unter Schwestergesellschaften beim Gesellschafter um eine einfache Gesellschaft, eine Kollektivgesellschaft oder eine Kommanditgesellschaft, so realisiert diese Gesellschaft bei Anwendung des Buchwertprinzips keinen steuerbaren Beteiligungsertrag. Die Einkommenssteuerwerte der Beteiligungen werden addiert und bleiben gesamthaft betrachtet unverändert.

Beteiligungsrechte juristischer Personen

Handelt es sich anlässlich der Sanierungsfusion unter Schwestergesellschaften beim Gesellschafter um eine juristische Person, so realisiert diese Person bei Anwendung des Buchwert- und Gestehungskostenprinzips keinen steuerbaren Beteiligungsertrag. Die Gestehungskosten und die Gewinnsteuerwerte der Beteiligungen werden addiert und bleiben gesamthaft betrachtet unverändert. Allfällige wieder eingebrachte Abschreibungen sind voll steuerbar.

4.3.2. Verrechnungssteuer

a) Absorption einer Tochtergesellschaft („Up-Stream Merger“)

Bei einer Umstrukturierung nach Artikel 61 Absatz 1 DBG ist die Verrechnungssteuer geschuldet, wenn übrige Reserven, die nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren, untergehen, beziehungsweise nicht in die Reserven der aufnehmenden inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG in Verbindung mit Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG). Dies ist bei einer Tochterabsorption dann der Fall, wenn der

Buchwert der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft höher ist als das nominelle Aktienkapital und die Reserven aus Kapitaleinlagen der Tochtergesellschaft.

Sofern der Erwerb der Tochtergesellschaft nicht als Steuerumgehung im Sinn von Artikel 21 Absatz 2 VStG qualifiziert, wird – nach gängiger Praxis der ESTV – die Verrechnungssteuer nicht erhoben. Es ist demzufolge auch kein Meldeverfahren durchzuführen.

b) Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften

Übernimmt die sanierungsbedürftige Gesellschaft die über Reserven verfügende Schwestergesellschaft, gehen Reserven im Umfang der bei der sanierungsbedürftigen Gesellschaft bestehenden Verluste unter (allfällige stille Reserven sind zu berücksichtigen). Weil die Sanierung einer notleidenden Gesellschaft Sache des Gesellschafters ist, gilt in solchen Fällen die sogenannte Dreieckstheorie. Gleiches gilt auch, wenn die Gesellschaft, die über Reserven verfügt, ihre sanierungsbedürftige Schwestergesellschaft übernimmt und dabei Reserven untergehen.

Die Verrechnungssteuer ist auf den untergehenden Reserven (unter Berücksichtigung des Kapitaleinlageprinzips auf den übrigen Reserven) geschuldet und auf den oder die Inhaber der Beteiligungsrechte zu überwälzen. Sofern die Voraussetzungen von Artikel 24 VStV, Artikel 26a VStV oder für das internationale Meldeverfahren erfüllt sind, kann die Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt werden.

4.3.3. Emissionsabgabe

a) Absorption einer Tochtergesellschaft („Up-Stream Merger“)

Erfolgt die Sanierung der Tochtergesellschaft im Hinblick auf die bevorstehende Absorption durch die Mutter, wird auf diesen Leistungen die Emissionsabgabe nicht erhoben. Die Leistung der Muttergesellschaft qualifiziert als Bilanzbereinigung im Zuge des Untergangs der Tochter.

Bei einer Tochterabsorption wird das Grundkapital der übernehmenden Muttergesellschaft in der Regel nicht erhöht. Eine allfällige der Verrechnungssteuer unterliegende Kapitalerhöhung der Muttergesellschaft bis zur Höhe des Grundkapitals der übertragenden Tochtergesellschaft ist nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG von der Emissionsabgabe ausgenommen (Kreisschreiben Nr. 5, Umstrukturierungen, vom 1. Juni 2004, 4.1.5.4).

b) Sanierungsfusion zwischen Schwestergesellschaften

Wenn die sanierungsbedürftige Gesellschaft die gesunde Schwestergesellschaft übernimmt, ergeben sich bei der Emissionsabgabe keine Folgen, weil es sich dabei um einen von der Abgabe ausgenommenen Sachverhalt im Sinn von Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a^{bis} StG handelt. Dies gilt auch für den umgekehrten Fall.

5. Inkrafttreten

Die Artikel 6 Absatz 1 Buchstaben j und k StG sind am 1. Januar 2009 in Kraft getreten. Dieses Kreisschreiben tritt per sofort in Kraft und ersetzt das Kreisschreiben ESTV Nr. 14 vom 1. Juli 1981 („Forderungsverzicht durch Aktionäre im Zusammenhang mit Sanierungen von Aktiengesellschaften“). Die Ausführungen zu den Artikeln 20 Absatz 3 und 125 Absatz 3 DBG und dem Artikel 5 Absatz 1^{bis} VStG treten am 1. Januar 2011 in Kraft.