

Schriften zum Steuerrecht

Markus Reich · Madeleine Simonek (Hrsg.)

Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften

Pascal Taddei

Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsübersicht	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Literaturverzeichnis	XIX
Verzeichnis der Materialien und anderen Quellen	XXXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXXVII

Kapitel I	Einleitung	1
1.	Gegenstand und Abgrenzung	1
2.	Aufbau	2
3.	Allgemeine Qualifikationen	3
3.1	Qualifikation als Ausgliederung	3
3.2	Qualifikation als entgeltlicher und tauschähnlicher Vorgang	4
3.3	Qualifikation als verdeckte Kapitaleinlage	5
3.4	Qualifikation als massgebliche Beteiligung	5
3.5	Qualifikation als Tochtergesellschaft	8
1. Teil	Privatrechtliche Übertragungsformen und buchhalterische Handhabung	9
Kapitel II	Privatrechtliche Übertragungsformen	11
1.	Allgemeines	11
2.	Die drei Arten der Übertragung	12
2.1	Vermögensübertragung nach Art. 69 ff. FUSG	12
2.1.1	Form und Inhalt des Übertragungsvertrags	12
2.1.2	Eintragung in das Handelsregister und deren Wirkung	14
2.1.3	Schutz der Gesellschafter und Gläubiger	15
		IX

2.2	Sacheinlage	17
2.3	Kaufvertrag	18
Kapitel III	Buchhalterische Handhabung	21
1.	Einleitende Bemerkungen	21
2.	Rechnungslegungsrecht des Obligationenrechts	21
2.1	Funktion der Rechnungslegung	21
2.2	Ausgewählte Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung	23
2.2.1	Grundsätze der Wahrheit, Vollständigkeit und Klarheit	23
2.2.2	Grundsätze der Realisation, Imparität und Periodizität	24
2.2.3	Grundsatz der Vorsicht	26
2.2.4	Ausgewählte Grundlagen der Bewertung	26
2.2.4.1	Allgemeine Bewertungsvorschrift	26
2.2.4.2	Ausgewählte Bewertungsvorschriften des Aktienrechts	27
2.2.4.3	Stille Reserven	28
2.2.4.4	Nicht aktivierte immaterielle Anlagen (inkl. Goodwill)	29
3.	Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften	31
3.1	Verbuchung bei einem einzigen Anteilsinhaber	31
3.1.1	Ausgangslage	31
3.1.2	Ausgabe von neuen Beteiligungsrechten	32
3.1.2.1	Verbuchung bei der übertragenden Gesellschaft	32
3.1.2.2	Verbuchung bei der empfangenden Gesellschaft	35

3.1.3	Ohne Ausgabe von Beteiligungsrechten	38
3.1.4	Zulässigkeit einer nachträglichen erfolgsneutralen Aufdeckung der stillen Reserven (inkl. Goodwill)	40
3.2	Verbuchung bei mehreren Anteilshabern	46
3.2.1	Ausgangslage	46
3.2.2	Konstellation 1: keine Entreicherung der übertragenden Gesellschaften	46
3.2.3	Konstellation 2: Entreicherung der übertragenden Gesellschaft	47
4.	Änderungen infolge der Entwicklung der Rechnungslegung in der Schweiz	50
4.1	Einleitende Bemerkungen	50
4.2	Ausgewählte Neuerungen	51
4.2.1	Stille Reserven sind weiterhin zulässig	51
4.2.2	Massgeblichkeitsprinzip bleibt bestehen	52
4.3	Schlussfolgerung	53
2. Teil	Gewinnsteuerrechtliche Beurteilung	55
Kapitel IV	Grundsätze der gewinnsteuerneutralen Übertragung von stillen Reserven	57
1.	Konzeption bis zur Einführung des Fusionsgesetzes	57
1.1	Unterschiedliche Konzeptionen der Lehre	57
1.2	Konzeption der Praxis	62
1.3	Allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften und Umstrukturierungsnormen	63
1.4	Stellungnahme	63
2.	Konzeption nach der Einführung des Fusionsgesetzes	65
2.1	Zielsetzung der Gesetzesrevision	65
2.1.1	Einleitende Bemerkungen	65
		XI

2.1.2	Inhaltliche Übereinstimmung mit Doktrin und Praxis	65
2.1.3	Grösstmögliche Verhinderung der Vereitelung der zivilrechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten	66
2.1.4	Grösstmögliche Erleichterung der steuerneutralen Reservenübertragung	67
2.2	Allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften und Umstrukturierungsnormen	67
2.2.1	Auffassung der ESTV und Lehrmeinungen	67
2.2.2	Stellungnahme	71
Kapitel V	Grundsätze der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften	77
1.	Ausgewählte verfassungsrechtliche Grundsätze	77
1.1	Legalitätsprinzip	77
1.2	Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit	82
1.3	Verhältnismässigkeitsprinzip	87
1.4	Prinzip von Treu und Glauben	88
1.5	Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung	90
2.	Massgeblichkeit der Jahresrechnung	92
2.1	Einleitende Bemerkungen	92
2.2	Materielle Massgeblichkeit	93
2.3	Formelle Massgeblichkeit	93
2.4	Schutzwirkung	94
2.4.1	Schutzwirkung zugunsten des Steuerpflichtigen	94
2.4.2	Schutzwirkung zulasten des Steuerpflichtigen	95
3.	Steuerrechtliche Korrekturvorschriften	95
3.1	Zielsetzung	95
3.2	Erfordernis der gesetzlichen Grundlage	96

3.3	Gesetzliche Korrekturvorschriften zulasten des Steuerpflichtigen	97
3.3.1	Übersicht	97
3.3.2	Der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge	99
3.3.2.1	Sinn und Zweck von Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG	99
3.3.2.2	Gewinnvorwegnahme	102
3.3.2.3	Aufwertungsgewinn	104
3.3.2.4	Wegzugsbesteuerung	104
3.3.3	Weitere Gewinnausweistatbestände	107
3.3.3.1	Terminologie	107
3.3.3.2	Ablehnung einer steuerrechtlichen (echten) Realisation	108
3.3.3.3	Steuersystematische Gewinnausweistatbestände	110
3.4	Korrekturvorschriften zugunsten des Steuerpflichtigen	111
3.4.1	Mit gesetzlicher Grundlage	111
3.4.2	Ohne gesetzliche Grundlage	112
4.	Steuerungsumgehung	112
5.	Der Gestehungskostenbegriff	116
Kapitel VI	Steuerneutralität gemäss den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften	119
1.	Bei der übertragenden Gesellschaft	119
1.1	Steuerrechtliche Korrekturvorschriften zulasten der übertragenden Gesellschaft	119
1.1.1	Ausgangspunkt: Massgeblichkeit der Jahresrechnung	119
1.1.2	Keine Gewinnvorwegnahme	119
1.1.3	Keine weiteren Tatbestände gemäss Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG	122
1.2	Keine weiteren Gewinnausweistatbestände	123

1.2.1	Ablehnung einer steuerbegründenden echten Realisation	123
1.2.2	Ablehnung einer beteiligungsabzugsbedingten Aberkennung der Steuerneutralität	128
1.2.2.1	Praxis der ESTV	128
1.2.2.2	Anwendung eines funktionalen Gestehungskostenbegriffs zur Behebung der Systemwidrigkeit	131
1.2.3	Übertragung auf eine ausländische Tochtergesellschaft	140
1.2.3.1	Übertragung einer massgeblichen Beteiligung	140
1.2.3.2	Übertragung von sonstigen Vermögenswerten	141
1.2.4	Keine Aufrechnung infolge einer Verletzung der Buchwertverknüpfung	145
1.2.4.1	Auffassung der ESTV und Lehrmeinungen	145
1.2.4.2	Stellungnahme	148
1.2.5	Übertragung auf eine privilegiert besteuerte bzw. steuerbefreite Tochtergesellschaft	155
1.3	Keine steuerbegründende Wirkung der Ausgliederungsnormen	159
1.4	Steuerumgehung	162
1.4.1	Allgemeiner Steuerumgehungstatbestand	162
1.4.2	Keine Zwangsaufwertung gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG	166
2.	Bei der empfangenden Tochtergesellschaft	170
2.1	Grundsatz: gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der stillen Reserven (inkl. Goodwill)	170
2.2	Ablehnung einer Kongruenz der Werte	173
2.2.1	Lehrmeinungen und Praxis	173

2.2.2	Stellungnahme	175
2.3	Die Bedeutung des Massgeblichkeitsprinzips bei der Offenlegung der stillen Reserven	180
2.3.1	Zulässigkeit der Aufdeckung in der Handelsbilanz	180
2.3.2	Zulässigkeit der Aufdeckung in der Steuerbilanz	182
2.4	Zeitpunkt der gewinnsteuerneutralen Aufdeckung der übertragenen stillen Reserven	186
2.4.1	Praxis und Lehrmeinungen	186
2.4.2	Stellungnahme	189
Kapitel VII	Steuerneutralität gemäss den Ausgliederungsnormen	194
1.	Voraussetzungen für die gewinnsteuerneutrale Reservenübertragung	194
1.1	Fiskalische Verknüpfung	194
1.1.1	Einleitende Bemerkungen	194
1.1.2	Fortbestand der Steuerpflicht	194
1.1.3	Fortführung der Gewinnsteuerwerte	196
1.2	Transaktionsspezifische Voraussetzungen	198
1.2.1	Qualifikation als inländische Tochtergesellschaft	198
1.2.2	Betrieb oder Teilbetrieb	199
1.2.2.1	Allgemeines	199
1.2.2.2	Qualifikation als Betrieb und Teilbetrieb	200
1.2.2.3	Weiterführung eines Betriebs oder Teilbetriebs	203
1.2.2.4	Sonderfälle	205
1.2.2.4.1	Immobilien	205
1.2.2.4.2	Finanz und Immaterialgüterverwertung	206
1.2.2.4.3	Holdinggesellschaft	206

1.2.3	Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens	207
1.2.3.1	Allgemeines	207
1.2.3.2	Qualifikation als Anlagevermögen	208
1.2.3.3	Betrieblicher Charakter des Anlagevermögens	210
1.2.4	Sperrfrist	214
1.2.4.1	Allgemeines	214
1.2.4.2	Beginn der Sperrfrist bzw. Zeitpunkt der Nachbesteuerung	215
1.2.4.3	Nachbesteuerung infolge Veräußerung und entsprechende Bildung einer versteuerten stillen Reserve	216
1.2.4.4	Beurteilung des Sperrfristenkonzepts	219
2.	Übernahme von Verlustvorträgen	221
3.	Abgrenzung zur Konzernübertragung	223
4.	Beurteilung der Notwendigkeit der Ausgliederungsnormen	224
Kapitel VIII	Vergleich der Gesteuungskostenkonzeption mit der Konzeption der ESTV	227
1.	Übertragung von Vermögenswerten (exkl. massgeblicher Beteiligungen)	227
2.	Übertragung von massgeblichen Beteiligungen	231
Kapitel IX	Besondere Aspekte	236
1.	Übertragung durch mehrere Anteilinhaber	236
1.1	Einleitende Bemerkungen	236
1.2	Konstellation 1: keine Entreicherung der übertragenden Gesellschaften	236

1.3	Konstellation 2: Entreichung der übertragenden Gesellschaft	238
1.3.1	Beurteilung gemäss den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften	238
1.3.2	Beurteilung gemäss den Konzernübertragungsnormen	240
2.	Übertragung auf Enkelgesellschaften	241
2.1	Allgemeines	241
2.2	Buchhalterische Handhabung	242
2.2.1	Einleitende Bemerkungen	242
2.2.2	Bei der übertragenden Grossmuttergesellschaft (A AG)	244
2.2.3	Bei der Zwischengesellschaft (B AG)	245
2.2.4	Bei der empfangenden Enkelgesellschaft (C AG)	246
2.3	Steuerneutralität gemäss den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften	247
2.3.1	Bei der übertragenden Grossmuttergesellschaft (A AG)	247
2.3.2	Bei der Zwischengesellschaft (B AG)	249
2.3.3	Bei der empfangenden Enkelgesellschaft (C AG)	252
2.4	Steuerneutralität gemäss den Ausgliederungsnormen	254
Kapitel X	Zusammenfassung	255
1.	Beurteilung bei der übertragenden Gesellschaft	255
2.	Beurteilung bei der empfangenden Gesellschaft	262