

Zu den Gestehungskosten im Recht der direkten Bundessteuer

Ausgewählte Aspekte

Dr. iur. Alberto Lissi/David Ryser



Alberto Lissi, Dr. iur., Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte, Partner bei Tax Partner AG, Zürich



David Ryser, Fürsprecher, dipl. Steuerexperte, Partner bei Tax Partner AG, Zürich

Inhalt

1 Einleitung	270	4.3.2 Sanierungen.	274
1.1 Thematik und Problemstellung	270	4.3.3 Verdeckte Kapitaleinlagen.	275
1.2 Abgrenzungen	270	4.3.4 Leistungen der Grossmuttergesellschaft	276
2 Einführung	270	4.3.5 Leistungen der Schwestergesellschaft	277
2.1 Geschichtlicher Hintergrund	270	4.3.6 Erhöhung der Gestehungskosten nicht qualifizierender Beteiligungen	277
2.2 Gesetzliche Grundlagen	271	4.4 Aufwertungen	278
2.3 Verwaltungsanweisungen	271	4.4.1 Allgemeines.	278
3 Begriff und Definition	272	4.4.2 Aufwertungen gemäss Art. 670 OR	278
3.1 Einleitung	272	5 Reduktion der Gestehungskosten	279
3.2 Verwaltungs- und Gerichtspraxis	272	5.1 Übersicht	279
3.3 Materialien und Doktrin	272	5.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung	279
3.4 Kritische Würdigung	273	5.2.1 Allgemeines.	279
4 Erhöhung der Gestehungskosten	273	5.2.2 Sonderfragen	280
4.1 Übersicht	273	5.2.2.1 Abschreibungen auf Beteiligungen, welche den entsprechenden Beteiligungsertrag überschreiten	280
4.2 Erhöhung der Gestehungskosten durch Erwerb	273	5.2.2.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung, welche nicht als Beteiligungserträge besteuert werden.	281
4.2.1 Allgemeines.	273	5.2.2.3 Abschreibung von nach Art. 670 OR aufgewerteten Beteiligungen	281
4.2.2 Sonderfragen	273	5.2.2.4 Reduktion der Gestehungskosten bei aufgeteilten Gestehungs- und Beteiligungswerten	281
4.2.2.1 Einzelermittlung contra durchschnittliche Ermittlung der Gestehungskosten.	273	5.2.2.5 Reduktion von Gestehungskosten nicht quali- fizierender Beteiligungen	282
4.2.2.2 Über- und unterpreislicher Beteiligungserwerb.	273	5.3 Reduktion der Gestehungskosten durch Verkauf	282
4.3 Erhöhung der Gestehungskosten durch Leistungen an die Gesellschaft	274	6 Ergebnisse und Ausblick	282
4.3.1 Allgemeines.	274	Literatur.	283
		Rechtsquellen.	283
		Praxisanweisungen	283
		Materialien	283

1 Einleitung

1.1 Thematik und Problemstellung

Obwohl der Begriff der Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen seit der Umsetzung der Unternehmenssteuerreform 1997 im StHG und DBG gesetzlich festgehalten ist, hat sich in den letzten 15 Jahren erstaunlich wenig Gerichtspraxis dazu ergeben. Diese Tatsache mag auch damit zusammenhängen, dass die ESTV in mehreren Kreisschreiben ausführliche Weisungen dazu herausgegeben und den Begriff der Gestehungskosten damit massgeblich selbst entwickelt hat. Diese Weisungen waren mangels gesetzlicher Definition des Begriffs für die Behörden und die Steuerpraktiker auch dringend nötig und ergeben – bis auf wenige Ausnahmen – aus Sicht der Autoren auch systemgerechte Ergebnisse. Allerdings ist es nicht untypisch, dass gewisse steuerrechtliche Aspekte auch Modeströmungen unterworfen sind, und es ist nicht zu verkennen, dass der Begriff der Gestehungskosten bis vor einigen Jahren kein wichtiges Thema für die Behörden und Steuerpraktiker darstellte. Der Fokus lag vielmehr auf dem Umstrukturierungsrecht und weiteren gesetzlichen Neuentwicklungen.

Die Umsetzung der Unternehmenssteuerreform 2009 und die damit verbundene Reduktion der für den Beteiligungsabzug anwendbaren Schwellenwerte zwang die ESTV, die Kreisschreiben anzupassen, und führte damit zu einer neuen Überprüfung der bisherigen Weisungen. Entsprechend lässt sich seit einigen Jahren feststellen, dass sich auch die für die Steuerveranlagungen zuständigen kantonalen Steuerbehörden wesentlich intensiver als früher mit dem Begriff der Gestehungskosten und den damit zusammenhängenden Fragen auseinandersetzen. Ein Resultat dieser Beschäftigung sind einzelne gerichtliche Entscheide. Zeit also, sich dem Thema wieder näher zu widmen.

1.2 Abgrenzungen

Dieser Beitrag beschränkt sich darauf, den Begriff der Gestehungskosten zu beleuchten, systematisch einzuordnen und die Handlungen zu untersuchen, welche zu einer Erhöhung oder Reduktion derselben führen. Bewusst ausgeklammert bleibt in diesem Beitrag der Einfluss von Umstrukturierungen auf die Gestehungskosten.

2 Einführung

2.1 Geschichtlicher Hintergrund

Der historische Hintergrund und der politische Prozess, der zu den heute geltenden gesetzlichen Grundlagen führte, sind für die Auslegung des Begriffs der Geste-

hungskosten wesentlich. Die Entstehungsgeschichte kann ohne weiteres als gesetzgeberische «Zangengeburt» bezeichnet werden.

Die erste Vernehmlassungsvorlage des Bundesrates zur Unternehmenssteuerreform 1997 enthielt die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne,¹ was aber insbesondere von den Kantonen abgelehnt wurde. Um ihren Kooperationswillen zu unterstreichen, schlugen die Kantone im Gegenzug mehrheitlich die Einführung eines Holdingprivilegs auch für die direkte Bundessteuer vor.²

Anstatt dem Antrag der Kantone zu folgen, forderte der Bundesrat im Rahmen der Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997 die direkte Freistellung der Beteiligungserträge.³ Diese etwas überraschende Wendung wurde mit systematischen Überlegungen sowie Fragen der rationelleren Umsetzung begründet.⁴

Im Nachhinein erweist sich der Verzicht auf die Einführung eines Holdingprivilegs für die direkte Bundessteuer als weitsichtig. Derartige Steuerprivilegierungskonzepte gelten heute international als problematisch. Gleiches gilt für den Vorschlag des Bundesrates zur Einführung einer konsequenten direkten Freistellung der Beteiligungserträge im Sinne einer Spartenrechnung. Beides – sowohl die Abschaffung der kantonalen Holdingprivilegien wie auch die Einführung eines neuen und einheitlichen Konzepts für die Freistellung von Beteiligungserträgen – steht heute im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III zur Diskussion und wird vermutlich in den kommenden 5 Jahren umgesetzt werden.

Diese steuersystematisch sinnvollen Vorschläge des Bundesrates in der Botschaft Unternehmenssteuerreform 1997 erwiesen sich allerdings zur damaligen Zeit als politisch – noch – nicht durchsetzbar. Bereits die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Nationalrates ging mit den bundesrätlichen Anträgen nicht einig und schwenkte auf eine Verbesserung des bestehenden Konzepts des Beteiligungsabzuges ein.⁵ Diese Vorschläge wurden im Grundsatz von den Räten übernommen und stellen die heutigen Rechtsgrundlagen dar. Der dargestellte gesetzgeberische Werdegang und die gewählte Methodik der Ausdehnung des Konzeptes des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne anstatt der direkten Freistellung von Beteiligungserträgen führte – naturge-

1 Publiziert in ST Spezial, Sonderausgabe Nr. 4, 11.1996, 22 ff.

2 Botschaft UStR I, 1180.

3 Botschaft UStR I, 1185 ff.

4 Botschaft UStR I, 1186.

5 Amtl. Bulletin NR, 29.4.1997, 771 (Eugen David).

mäss – zu Komplikationen und Verwerfungen, auf die im Weiteren einzugehen ist.

Das Resultat dieses Gesetzgebungsprozesses und der Wille des Gesetzgebers – soweit überhaupt aus den Materialien erkennbar – kann vereinfacht wie folgt zusammengefasst werden:

- Der Beteiligungsabzug wurde auf Kapitalgewinne von qualifizierenden Beteiligungen ausgedehnt (ursprünglich, ab 1998, Quote von 20 %; ab 2011 Quote von 10 %), allerdings lediglich auf die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Erlös.
- Ausgenommen vom Beteiligungsabzug sind Aufwertungsgewinne auf qualifizierenden Beteiligungen. Dabei soll es keine Rolle spielen, ob es sich um Aufwertungen bis zu den oder über die Gestehungskosten hinaus handelt.⁶
- Abschreibungen auf qualifizierenden Beteiligungen sind steuerlich absetzbar, soweit sie nicht im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen stehen. Allerdings können diese Abschreibungen – sobald nicht mehr gerechtfertigt – bis zu den Gestehungskosten steuerlich wieder zurückgenommen werden.
- Einführung einer Missbrauchsnorm für Transaktionen im Konzern.

Im Ergebnis wollte das Parlament am bisherigen Konzept des Beteiligungsabzuges festhalten und es auf bestimmte Kapitalgewinne auf qualifizierenden Beteiligungen ausdehnen. Ebenfalls wollte es bewusst die steuerliche Wirksamkeit von Abschreibungen auf qualifizierenden Beteiligungen beibehalten.⁷ Im Gegenzug sollten Aufwertungen steuerlich erfasst werden. Allerdings sollten durch diese neuen Vorteile keine Missbrauchsmöglichkeiten entstehen, weshalb die «Zwangsaufwertung» in Art. 62 Abs. 4 DBG und die Konzernumgehungsnorm in Art. 70 Abs. 5 DBG eingeführt wurden.

Sodann lässt sich ohne Weiteres festhalten, dass das Parlament nicht wollte, dass durch die neuen gesetzlichen Vorschriften neue Mehrfachbelastungen entstehen, die sich nicht schon aus dem bisherigen System des Beteiligungsabzuges ergaben. Zwar gibt es dazu in den Materialien keine eindeutigen Aussagen. Eine Annahme, dass der Gesetzgeber neue Doppelbelastungen, die durch diese eindeutig wirtschaftsfreundliche Gesetzesreform entstehen könnten, bewusst in Kauf genommen hätte, ist aber klar abzulehnen.

Diese Analyse der vom Gesetzgeber für die Gesetzesreform definierten Ziele ist für das Verständnis des Begriffs der Gestehungskosten von wesentlicher Bedeutung.

2.2 Gesetzliche Grundlagen

Der Begriff der Gestehungskosten wird im DBG lediglich in 2 Artikeln erwähnt:

- Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG hält fest, dass Kapitalgewinne bei der Berechnung der Ermässigung berücksichtigt werden, «soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt».
- In Art. 62 Abs. 4 DBG wird festgehalten, dass Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, welche die Voraussetzungen nach Art. 70 Abs. 4 Bst. b DGB erfüllen, dem steuerbaren Gewinn zugerechnet werden, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Im Wesentlichen werden diese Bestimmungen in Art. 28 Abs. 1^{bis} und 1^{ter} StHG wiederholt, wobei die Kantone laut dem StHG frei sind, den Beteiligungsabzug auf qualifizierende Beteiligungen auszudehnen. Entsprechend sind Art. 28 Abs. 1^{bis} und 1^{ter} StHG nicht direkt auf das kantonale Recht anwendbar. Allerdings wurde im StHG darauf verzichtet (in Abweichung von Art. 70 Abs. 2 DBG), Aufwertungsgewinne generell als nicht für den Beteiligungsabzug qualifizierend zu definieren. Die Kantone sind in diesem Punkt frei, andere Konzeptionen vorzusehen. So hält z. B. der Kanton Zürich in § 72a Abs. 3 StG ZH ausdrücklich fest, dass «Gestehungskosten nach einer Aufwertung gemäß Art. 670 OR um den dem Beteiligungsabzug unterliegenden Betrag der Aufwertung erhöht und um die vorgenommenen Abschreibungen herabgesetzt werden, soweit diese eine Kürzung der Ermässigung gemäss § 72 Abs. 3 [StG ZH] zur Folge hatten».

2.3 Verwaltungsanweisungen

Mangels Legaldefinition des Begriffs der Gestehungskosten und aufgrund der Knappheit der gesetzlichen Bestimmungen hat die ESTV in umfangreichen Verwaltungsanweisungen und Beispielen ein Verständnis für die Bedeutung und Entwicklung der Gestehungskosten (Erhöhung und Herabsetzung) im Zusammenhang mit dem Beteiligungsabzug entwickelt. Insbesondere die Kreisschreiben über den Beteiligungsabzug⁸, die Umstrukturierungen⁹ sowie die Sanierungen¹⁰ befassen sich mit den entsprechenden Themen.

6 Art. 70 Abs. 2 DBG.

7 Amtl. Bulletin NR, 29.4.1997, 771 (Eugen David).

8 Vgl. KS 9 Beteiligungserträge und KS 27 Beteiligungsabzug.

9 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen.

10 Vgl. KS 32 Sanierung.

3 Begriff und Definition

3.1 Einleitung

Wie bereits erwähnt, fehlt eine Legaldefinition des Begriffs der Gestehungskosten. Nachfolgend sollen die in der Praxis und Doktrin entwickelten Konzeptionen und Definitionen zu diesem Begriff dargelegt und kritisch gewürdigt werden.

3.2 Verwaltungs- und Gerichtspraxis

In den unter Abschn. 2.3 erwähnten Kreisschreiben hat die ESTV ein recht kohärentes Bild davon entwickelt, wie sich der Begriff der Gestehungskosten auswirkt. Einzig die in KS 9 Beteiligungserträge und KS 27 Beteiligungsabzug wiederholt geäußerte Meinung, dass sich die Gestehungskosten bei Aufwertungen von qualifizierten Beteiligungen erhöhen sollen (hierzu mehr weiter unten), fällt aus dem sonst sorgfältig und über Jahre entwickelten Konzept heraus. Die ESTV versucht in ihren Verwaltungsanweisungen nicht, die fehlende Legaldefinition zu ersetzen. Sie verzichtet auf eine Definition des Begriffs der Gestehungskosten und beschränkt sich auf detaillierte Darstellungen und Fallbeispiele. Allerdings wird aus den Ausführungen und Beispielen der ESTV klar, dass sie die Gestehungskosten als ein rein steuersystematisches und funktionales Konzept versteht. Auf eine mögliche wirtschaftliche Auslegung des Begriffs wird in den Verwaltungsanweisungen entsprechend nicht eingegangen. In der Einschätzungspraxis sind – soweit den Autoren bekannt – keine Meinungen der zuständigen kantonalen Steuerbehörden festzustellen, die von derjenigen der ESTV abweichen.

Aus der Gerichtspraxis ist ein interessanter Entscheid des Verwaltungsgerichts des Kantons Schwyz vom 27.10.2011 zu erwähnen.¹¹ Das Gericht hat in diesem Fall entschieden, dass die Gewährung eines zinslosen Darlehens einer Mutter- an ihre Tochtergesellschaft eine Erhöhung der Gestehungskosten auf der Beteiligung der Tochtergesellschaft zur Folge hat, obwohl die Zinslosigkeit des Darlehens zuvor zu keinen Gewinnaufrechnungen bei der Muttergesellschaft geführt hatte.

3.3 Materialien und Doktrin

Die öffentlich zugänglichen Materialien geben keine Hinweise für die Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten. Lediglich in den nichtöffentlichen Beratungen der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates wurde kurz – und wenig hilfreich – behauptet, die Begriffe seien im Handels- und Steuerrecht geläufig und repräsentierten die Anschaffungs- und Her-

stellungskosten einer Beteiligung.¹² Entsprechend lassen sich daraus keine eindeutigen Schlüsse ziehen.

Lehre und Doktrin zeigen zur Frage der Definition und Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten ein uneinheitliches Bild. Alle Autoren sind sich allerdings einig, dass der im DBG verwendete Begriff der Gestehungskosten nicht mit dem in Art. 655 OR verwendeten Begriff der «Anschaffungskosten» zu vergleichen oder gar deckungsgleich und dass der Begriff im Wesentlichen aus der Sicht der investierenden Gesellschaft zu betrachten ist.¹³

Bei der Definition des Begriffs im Zusammenhang mit dem Beteiligungsabzug bleibt GRETER ambivalent. Einerseits wird der Begriff durchaus wirtschaftlich verstanden (auch mit Hinweisen auf die in den französischen und italienischen Gesetzestexten verwendeten Formulierungen); gleichzeitig hält GRETER allerdings ausdrücklich fest, was im konkreten Fall als Gestehungskosten zu gelten habe, sei unter funktionalen Aspekten zu entscheiden.¹⁴ Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Aspekte entwickelt GRETER eine Definition, gemäss welcher die Gestehungskosten entsprechen:¹⁵

«der Gesamtheit aller Güter und Leistungen, die von der Beteiligungsgesellschaft anlässlich des Erwerbs der Beteiligung und während der Besitzdauer eingesetzt werden, soweit sie im Verwendungszeitpunkt hinsichtlich des Werts der Beteiligung einen zukünftigen Nutzen erwarten lassen und während der Besitzdauer nicht durch Desinvestitionen wieder reduziert werden».

Diese Definition erweist sich für die praktische Anwendung des Begriffs allerdings als wenig hilfreich und wird auch von GRETER nicht weiterentwickelt.

REICH folgt im Gegensatz zu GRETER einer ausschliesslich funktionalen Definition der Gestehungskosten.¹⁶ Auch TADDEI¹⁷ übernimmt die gleiche Konzeption, während sich GLAUSER ausschliesslich einem betriebswirtschaftlichen Konzept verschreibt.¹⁸

11 VGr SZ 27.10.2011, StE 2012 B 72.22 Nr. 16.

12 Dazu GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 194.

13 Vgl. bspw. GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 197 f.; DUSS/VON AH/RUTISHAUSER, Art. 28 StHG N 84.

14 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 199.

15 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 199.

16 REICH, Art. 61 DBG N 155.

17 TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 117, 137.

18 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 218 ff.

3.4 Kritische Würdigung

Dem Begriff der Gestehungskosten genauere materielle Konturen zu geben, erscheint äusserst komplex. Wie dargelegt führt eine betriebswirtschaftlich orientierte Auslegung des Begriffs kaum zu dienlichen Ergebnissen. Vielmehr hat – im Sinne der Praxis der ESTV – der steuersystematische Charakter der Gestehungskosten in den Mittelpunkt zu rücken. Die Gestehungskosten haben funktional gesehen eine Scharnierfunktion zwischen dem – im Sinne des Massgeblichkeitsprinzips – handelsrechtlichen Buchwert und der Steuerfreiheit des Kapitalgewinns in der Beteiligungsgesellschaft. Dieser Ansatz hat zur Folge, dass der Gestehungskostenbegriff aus der Perspektive der Beteiligungsgesellschaft auszuliegen ist. Aus der Funktion der Gestehungskosten ist zugleich abzuleiten, dass Erhöhungen oder Reduktionen der Gestehungskosten grundsätzlich eine Anpassung des Gewinnsteuerwertes der relevanten Beteiligung voraussetzen, die es aus steuersystematischer Sicht auszugleichen gilt. Anpassungen der Gestehungskosten sind im Allgemeinen mit einem Abgang oder Zugang eines bei der Beteiligungsgesellschaft gewinnsteuerlich erfassten Vermögenswertes verbunden, welcher zugleich den Gewinnsteuerwert der jeweiligen Beteiligungen – im Sinne eines Aktivtausches – tangiert.

4 Erhöhung der Gestehungskosten

4.1 Übersicht

Die Gestehungskosten erhöhen sich sowohl durch Leistungen an den Veräusserer der Beteiligung im Zeitpunkt des Erwerbs als auch durch Leistungen des Beteiligungsinhabers an die Gesellschaft während der Haltezeit. Auf diese 2 Konstellationen wird nachfolgend eingegangen.

4.2 Erhöhung der Gestehungskosten durch Erwerb

4.2.1 Allgemeines

Die Gestehungskosten nehmen im Zeitpunkt des Erwerbs einer Beteiligung im Umfang des Entgelts an den Veräusserer zu. Die Gestehungskosten entsprechen grundsätzlich dem Kaufpreis der Beteiligung bzw. der Leistung, die für den Erwerb der Beteiligung an den Veräusserer erbracht werden musste. Aus systematischer Sicht ergeben sich dabei keine Bedenken, entsprechen doch die Gestehungskosten dem Gewinnsteuerwert der erworbenen Beteiligung.

Erfasst sind damit nicht nur Kosten für den Erwerb der *Beteiligungsrechte* selbst, sondern auch bspw. für den Erwerb von Bezugsrechten zur Erhöhung der eigenen

Beteiligungsquote im Rahmen einer Kapitalerhöhung oder für den Erwerb von Optionen.

Als *Leistungen* kommen Barleistungen und Naturalleistungen in Frage. Die Erbringung einer Naturalleistung führt zu einer Realisierung allfälliger stiller Reserven der leistenden Gesellschaft, so dass die Gestehungskosten – wie der Steuerwert der erworbenen Beteiligung – dem Verkehrswert der erbrachten Naturalleistung entsprechen.

4.2.2 Sonderfragen

4.2.2.1 Einzelermittlung contra durchschnittliche Ermittlung der Gestehungskosten

Für Zwecke der Feststellung der Gestehungskosten ist jede Beteiligung einzeln zu betrachten.¹⁹

Nach der Praxis der ESTV können die Gestehungskosten pro Beteiligung zudem durchschnittlich oder pro Zukauf oder Kapitalerhöhung separat geführt werden.²⁰

Diesem Ansatz der ESTV ist zuzustimmen. Bei den Gestehungskosten geht es aus systematischer Sicht nicht um die Frage der Einlagen in eine erworbene Kapitalgesellschaft. Es geht auch nicht um die Frage, was die Kapitalgesellschaft von ihren Beteiligungen erhält, was eine konsolidierte – einheitliche, gesellschaftsbezogene – Betrachtungsweise aufdrängen würde. Bei den Gestehungskosten steht vielmehr die Perspektive der Beteiligungsgesellschaft im Vordergrund. Wie dargelegt wurde, üben die Gestehungskosten eine Scharnierfunktion zwischen dem handelsrechtlichen Buchwert und der Steuerfreiheit des Kapitalgewinns in der Beteiligungsgesellschaft aus.

4.2.2.2 Über- und unterpreislicher Beteiligungserwerb

Besonderheiten ergeben sich bei entgeltlichen Beteiligungsübertragungen im Konzernverhältnis. Konkret stellt sich die Frage der Handhabung eines überpreislichen oder unterpreislichen Beteiligungserwerbs, welcher nicht zum für die Gewinnsteuer massgebenden Steuerwert erfolgt und folglich nicht in den Genuss des steuerlichen Umstrukturierungsrechts gelangt.²¹

Liegt der Erwerbspreis, den eine Tochtergesellschaft bspw. an ihre Muttergesellschaft leistet, über oder unter dem Verkehrswert der Beteiligung, so liegt eine geldwerte Leistung oder eine verdeckte Kapitaleinlage vor. Entsprechen die Gestehungskosten grundsätzlich dennoch

¹⁹ LOCHER, Art. 70 DBG N 46.

²⁰ KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1. Dies hat bspw. auch für Beteiligungszunahmen infolge von Fusionen zu gelten.

²¹ Wie eingangs festgehalten, werden Umstrukturierungen von der vorliegenden Arbeit nicht abgedeckt.

dem aufgebrachten – zu hohen oder zu tiefen – Kaufpreis? Aus rein betriebswirtschaftlicher Perspektive – welche von den Autoren abgelehnt wird – wäre dies grundsätzlich zu bejahen, hat doch die erwerbende Gesellschaft gerade diese Mittel für den Erwerb der Gesellschaft investiert. Eine derartige Lösung greift jedoch zu kurz.

Das nachfolgende Zahlenbeispiel soll die Situation veranschaulichen, bei welcher die entgeltliche Beteiligungsübertragung von der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft über dem Verkehrswert erfolgt (Kauf über dem Verkehrswert):

Verkehrswert der Beteiligung	100
Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der zu übertragenden Beteiligung (bei der Muttergesellschaft)	70
Kaufpreis (in bar) für die Beteiligung	150

Obwohl die Tochtergesellschaft 150 zahlt, darf sie die Beteiligung maximal zum Verkehrswert von 100 verbuchen. Die Differenz von 50 zwischen dem Verkehrswert und dem Kaufpreis gilt als verdeckte Gewinnausschüttung. Die Gestehungskosten der Beteiligung betragen ebenfalls 100, hat doch die Tochtergesellschaft bloss diesen Betrag für den Erwerb der Beteiligung aufgebracht, während 50 eine geldwerte Leistung darstellen.

Ähnliche Überlegungen ergeben sich im Zusammenhang mit unterpreislichen Übertragungen von Beteiligungen von der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft, sofern diese – bspw. weil der Kaufpreis unter dem Gewinnsteuerwert liegt – nicht als Umstrukturierungssachverhalt qualifiziert.

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass aus steuersystematischen Gründen selbst im Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs Abweichungen vom Grundsatz bestehen, dass die Gestehungskosten dem bezahlten Erwerbspreis entsprechen. Diese Abweichungen beruhen sowohl auf dem Konzept der Gestehungskosten als auch auf der dogmatischen Einbettung von unter- und überpreislichen Leistungen im Konzern.

4.3 Erhöhung der Gestehungskosten durch Leistungen an die Gesellschaft

4.3.1 Allgemeines

Kapitaleinlagen der Beteiligungsgesellschaft in die Tochtergesellschaft lösen gemäss Art. 60 Bst. a DBG – sowohl im Zeitpunkt der Gründung als auch während des Haltens derselben – keine Gewinnsteuerfolgen bei der Tochtergesellschaft aus. Als solche führen sie jedoch zur Erhöhung der Gestehungskosten. Dies gilt unbestritten bei Kapitaleinlagen zum Verkehrswert, d. h. bei Einlagen

von Vermögenswerten, auf welchen keine stillen Reserven verhaftet sind.²² Die Erhöhung der Gestehungskosten erfolgt diesfalls im Umfang des Verkehrswertes der Kapitaleinlage.

Nachfolgend soll anhand besonderer Fallkonstellationen geprüft werden, inwiefern Abweichungen von diesem allgemeinen Grundsatz geboten sind.

4.3.2 Sanierungen

Die ESTV hat mit dem KS 32 Sanierung ihre Praxis zu den Gestehungskosten präzisiert. Die ESTV unterscheidet bei Sanierungsleistungen (inklusive Forderungsverzichten)²³ der Gesellschafter zwischen echten Sanierungserträgen, welche bei der sanierungsbedürftigen Gesellschaft gewinnsteuerwirksam sind, und unechten Sanierungsgewinnen, welche als Zuschüsse gewinnsteuerneutral sind. Bei Ersteren, welche auf Ebene der Beteiligungsgesellschaft steuerwirksam abgeschrieben werden können, schliesst die ESTV eine Erhöhung der Gestehungskosten aus. Die zweite Kategorie von Sanierungsleistungen führt zu einer Erhöhung der Gestehungskosten, und zwar unabhängig von einem allfälligen Abschreibungsbedarf der Beteiligung.²⁴

Ohne an dieser Stelle auf die umstrittene Frage einzugehen, ob bspw. Forderungsverzichte des Aktionärs überhaupt als echte Sanierungsgewinne gelten sollen, ist festzuhalten, dass es zutreffend ist, darauf abzustellen, ob die Leistung der Beteiligungsgesellschaft gewinnsteuerlich als Kapitaleinlage iSv Art. 60 Bst. a DBG qualifiziert.²⁵ Handelt die leistende Person in ihrer Funktion als Beteiligungsinhaberin, führt dies im Sinne der vorangehenden Ausführungen zu einer Erhöhung der Gestehungskosten. Der im Zusammenhang mit sanierungsbedürftigen Gesellschaften resultierende Abschreibungsbedarf ist gewinnsteuerlich anzuerkennen. Dem steht aus systematischer Sicht nichts entgegen. Wie noch gezeigt werden soll, haben Abschreibungen keine Auswirkungen auf die Gestehungskosten. Vielmehr werden diese bei einer zukünftigen gewinnbringenden Beteiligungsveräusserung «wiedereingebracht» bzw. steuerlich erfasst.²⁶

22 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1, wonach offene Kapitaleinlagen gemäss Art. 60 Bst. a DBG zu einer Erhöhung der Gestehungskosten führen.

23 Dazu zählt die ESTV Kapitaleinlagen nach Art. 60 Bst. a DBG sowie – unter bestimmten Voraussetzungen und in Anlehnung an die Bundesgerichtspraxis – Forderungsverzichte (vgl. KS 32 Sanierung, Ziff. 3.1 Bst. b, c).

24 KS 32 Sanierung, Ziff. 4.1.1.2 Bst. a.

25 So auch DELL'ANNA/RIEDER, Kapitalgewinne auf Beteiligungen bei Sanierungen, 650.

26 Vgl. nachfolgend Abschn. 5.2.2.1.

4.3.3 Verdeckte Kapitaleinlagen

Eine Kapitaleinlage gilt als verdeckt, wenn sie in der handelsrechtlichen Bilanz der empfangenden Gesellschaft nicht offengelegt bzw. verbucht wird. Anders als offene Kapitaleinlagen treten verdeckte Kapitaleinlagen in der handelsrechtlichen Buchhaltung der empfangenden Gesellschaft nicht in Erscheinung.²⁷ Die verdeckte Kapitaleinlage wird auch als das symmetrische Gegenstück der verdeckten Gewinnausschüttung gesehen. Vorausgesetzt werden ein Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung, welches seinen Grund im Beteiligungsverhältnis hat, sowie die Erkennbarkeit für die Gesellschaftsorgane.²⁸

Nach der Praxis der ESTV führt die verdeckte Kapitaleinlage einer Muttergesellschaft in eine Tochtergesellschaft zur Besteuerung der stillen Reserven bei der Muttergesellschaft, sofern nicht ein Umstrukturierungstatbestand nach Art 61 DBG greift.²⁹ Die als Gewinn besteuerte verdeckte Kapitaleinlage führt zur Erhöhung der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft.³⁰

Diese Praxis ist in der Lehre umstritten. Insbesondere REICH³¹ und GLAUSER³² sehen in diesem Vorgang keinen Realisationstatbestand. Dazu fehle eine gesetzliche Grundlage. Insbesondere sei ein *e contrario*-Schluss aus Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG – wonach die Übertragung zum Gewinnsteuerwert von Betrieben, Teilbetrieben und Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft steuerneutral möglich ist – nicht statthaft.³³ Auch Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG – wie dies die ESTV zu behaupten scheint³⁴ – diene nicht als Rechtsgrundlage der Besteuerung, sei doch diese Norm bloss für geldwerte Leistungen bzw. Gewinnvorwegnahmen und nicht auf verdeckte Kapitaleinlagen anwendbar.³⁵

Für Zwecke der Ermittlung der Gestehungskosten ist von Bedeutung, dass die Lehre den Verlust an Besteuerungssubstrat bei der Muttergesellschaft infolge Verneinung

der Realisation stiller Reserven teilweise durch eine funktionale Interpretation des Begriffs der Gestehungskosten zu vermeiden versucht. Die steuerliche Verknüpfung der stillen Reserven wird durch Erhöhung der Gestehungskosten bis zum Verkehrswert der verdeckten Kapitaleinlage erreicht, da dadurch die stillen Reserven auf den eingebrachten Vermögenswerten im Zeitpunkt der Veräusserung der Beteiligung an der empfangenden Gesellschaft besteuert werden.³⁶ Weiter geht GLAUSER, wenn er neben der Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft bei Veräusserung des eingelegten Vermögenswertes durch die Tochtergesellschaft – in sinngemässer Anwendung von Art. 61 Abs. 2 DBG – eine Nachbesteuerung auf Ebene der einlegenden Gesellschaft fordert.³⁷

Die mit der Erhöhung der Gestehungskosten einhergehende Verdoppelung der stillen Reserven (auf Ebene der leistenden Gesellschaft durch Erhöhung der Gestehungskosten sowie – im Grundsatz – auf Ebene der empfangenden Gesellschaft) wird in der Lehre zum Teil in Kauf genommen und teilweise durch eine mögliche gewinnsteuerneutrale Aufdeckung der im Rahmen der verdeckten Kapitaleinlage eingebrachten stillen Reserven auf Ebene der empfangenden Gesellschaft vermieden.³⁸

Gegen das Konzept der Erhöhung der Gestehungskosten hat sich ALTORFER mit der Begründung ausgesprochen, dass damit wieder die dreifache Besteuerung eingeführt werde.³⁹ Auch HÖHN/WALDBURGER betrachten die Erhöhung der Gestehungskosten als nicht angezeigt: Die aus der steuerneutralen verdeckten Kapitaleinlage resultierende mögliche Besteuerungslücke soll – ausser in Fällen von Steuerumgehung – in Kauf genommen werden.⁴⁰

Die Autoren dieses Beitrages teilen die Auffassung, dass eine verdeckte Kapitaleinlage – mangels gesetzlicher

27 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 12.

28 Vgl. bspw. GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 191 f. mit Hinweisen.

29 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.2 sowie 4.4.1.2.1; vgl. bereits KS 9 Beteiligungserträge, Ziff. 2.5.3 vor Inkrafttreten der mit dem Fusionsgesetz geänderten Umstrukturierungsbestimmungen.

30 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1 sowie KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.1.

31 REICH, Art. 61 DBG N 154.

32 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 194 ff., 248 ff., 263 ff. mit Hinweisen.

33 REICH, Art. 61 DBG N 154.

34 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.1.

35 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 253 ff. Siehe auch BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 257.

36 Vgl. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 234; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 261; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 254; REICH, Art. 61 DBG N 155; TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 137 ff. mit ausführlicher Begründung.

37 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 270 ff.

38 GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 284 ff.; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 255; TADDEI, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 170 ff. Auch BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 26 f., sprechen sich für eine steuerneutrale Aufdeckung der stillen Reserven auf verdeckt eingelegten Vermögenswerten aus, jedoch – aus Gründen der Wertekongruenz – nur sofern dieselbe auf Ebene der leistenden Gesellschaft besteuert wurden (unklar bleibt, ob eine Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung an der empfangenden Gesellschaft aus systematischer Perspektive als besteuert gilt).

39 ALTORFER, Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen, 177.

40 HÖHN/WALDBURGER, Steuerrecht (Bd. 2), 609 ff.

Grundlage – zu keiner Besteuerung auf Ebene der leistenden Gesellschaft führt. Es ist zudem nicht einzusehen, weshalb die verdeckte Kapitaleinlage einer Beteiligung nach Ansicht der ESTV keine Realisation der darauf behafteten stillen Reserven auslöst,⁴¹ während sie dies bei sonstigen Vermögenswerten bejaht und sich (nur in diesen Fällen) auf Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG beruft.⁴² Steuersystematisch kann die steuerliche Verknüpfung der stillen Reserven auf Ebene der leistenden Gesellschaft durch eine entsprechende Erhöhung der Gestehungskosten gesichert werden.⁴³ Die blosser Erhöhung der Gestehungskosten – wie von REICH vorgeschlagen – führt allerdings zu einer Verdoppelung der potentiellen Steuerbelastung, welche vom Gesetzgeber bei Einführung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinnen gerade nicht beabsichtigt wurde. Eine Kombination der Erhöhung der Gestehungskosten mit der Möglichkeit der steuerneutralen Aufwertung der eingebrachten stillen Reserven auf Ebene der Tochtergesellschaft entspricht eher dem gesetzgeberischen Willen. Dass bei dieser Lösung die Gestehungskosten steuersystematisch mehr als eine reine Scharnierfunktion zwischen dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung und dem steuerfreien Kapitalgewinn übernehmen,⁴⁴ ist unter Berücksichtigung des Legalitätsprinzips und der Steuersystematik wohl in Kauf zu nehmen.⁴⁵

4.3.4 Leistungen der Grossmuttergesellschaft

Obwohl es die Aufgabe der Gesellschafter ist, die Gesellschaft mit Kapital auszustatten, kommt es in Konzernverhältnissen gelegentlich vor, dass eine Grossmuttergesellschaft Einlagen direkt in eine Enkelgesellschaft

tätigt und dabei die dazwischenstehende Muttergesellschaft übergeht.

Auf Ebene der leistenden Grossmuttergesellschaft bereitet die buch- und gestehungskostenmässige Erfassung dieser Zuschüsse kaum Mühe. Die Grossmuttergesellschaft erhöht den Buchwert der Beteiligung in der Muttergesellschaft und die entsprechenden Gestehungskosten im Umfang der Einlage. Komplexer ist die Lage bei der zwischenstehenden Muttergesellschaft, sofern die Einlage handelsrechtlich in ihren Büchern nicht nachvollzogen wird. Bleiben in diesem Fall die Gestehungskosten der Enkelin-Beteiligung unverändert oder erhöhen sie sich im Umfang der durch die Grossmuttergesellschaft getätigten Einlage? In der Praxis der kantonalen Verwaltungen besteht – soweit ersichtlich – keine einheitliche Antwort zu dieser Frage.

Die publizierte Verwaltungsanweisung der ESTV nimmt zu dieser Fallkonstellation nur indirekt Stellung. Aufschlussreich ist das zum Umstrukturierungsrecht veröffentlichte Beispiel einer steuerneutralen Übertragung eines Gegenstandes des betrieblichen Anlagevermögens von einer Grossmuttergesellschaft in eine Enkelgesellschaft.⁴⁶ Gemäss ESTV führt eine Verletzung der 5-jährigen Sperrfrist nach Art. 61 Abs. 2 DBG zu einer Erhöhung der Gestehungskosten und des Gewinnsteuerwertes der Beteiligung an der Zwischengesellschaft. Zudem können auf Ebene der Zwischengesellschaft der Gewinnsteuerwert sowie die Gestehungskosten der Beteiligung an der Enkelgesellschaft entsprechend erhöht werden. Aus diesem Beispiel ist abzuleiten, dass in der Konzeption der ESTV nur im Falle einer Erhöhung der Gewinnsteuerwerte eine Investition vorliegt, welche zu einer Erhöhung der Gestehungskosten führt.⁴⁷

Dieses Ergebnis ist indirekt auch dem KS 27 Beteiligungsabzug zu entnehmen. Wie dargelegt geht die ESTV davon aus, dass die Gestehungskosten durch offene oder als Gewinn besteuerte Kapitaleinlagen erhöht werden.⁴⁸ Im hier zu analysierenden Sachverhalt handelt es sich aus Sicht der Zwischengesellschaft nicht um eine offene Kapitaleinlage. Sie legt gerade keine bei ihr buchmässig aktivierte Vermögenswerte in die Enkelgesellschaft ein. Es liegt jedoch auch keine besteuerte Kapitaleinlage vor. Der zu analysierende Grossmutterzuschuss wird bei der Muttergesellschaft gewinnsteuerlich gar nicht erfasst. Damit lässt auch das KS 27 Beteiligungsabzug kaum Raum für eine Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung an der Enkelgesellschaft, sofern gleichzeitig

41 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.2.2.1.

42 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.1. Siehe auch GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, 269 f.

43 Nicht zu folgen ist der Ansicht von GLAUSER, wenn er sich für eine Nachbesteuerung nach Art. 61 Abs. 2 DBG im Sinne einer kodifizierten Steuerumgehung äussert (GLAUSER, *Apports et impôt sur le bénéfice*, 270 ff.), da diese Norm als zeitlich beschränktes Korrektiv zur steuerneutralen Reorganisation dient. Eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs dieser Norm im Sinne eines kodifizierten und objektivierten Steuerumgehungsvorbehalts auf sämtliche verdeckten Kapitaleinlagen ist aufgrund des Legalitätsprinzips zu verwerfen.

44 Vgl. dazu Abschn. 3.4 vorstehend.

45 Hingegen ist der unter Abschn. 3.2 erwähnte Entscheid des Verwaltungsgerichts Schwyz vom 27.10.2011 kritisch zu hinterfragen. Das Gericht nimmt eine Erhöhung der Gestehungskosten nicht deshalb vor, um eine Erhöhung der Gewinnsteuerwerte der Beteiligung steuersystematisch auszugleichen. Vielmehr wendet das Gericht den Gestehungskostenbegriff so an, dass dadurch zuvor bei der Muttergesellschaft nicht vorgenommene Aufrechnungen bei der späteren Veräusserung der Beteiligung steuerlich nachgeholt werden können. Eine derartige Ausdehnung des Gestehungskostenbegriffes erscheint in diesem Zusammenhang als nicht geboten.

46 Vgl. KS 5 Umstrukturierungen, Anhang I, Bsp. 15.

47 So auch TADDEI, *Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften*, 251 f.

48 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1.

keine entsprechende Anpassung des Gewinnsteuerwertes derselben erfolgt.

Die Autoren schliessen sich diesem Ergebnis an. Wie dargelegt wurde, steht dem funktionalen Begriff der Gestehungskosten eine Entnahme anlässlich einer Vermögensumschichtung zu Grunde. Mit anderen Worten kann nur dann von einer Erhöhung der Gestehungskosten die Rede sein, wenn die Beteiligungsgesellschaft einen steuerlich erfassten Vermögensgegenstand in die Tochtergesellschaft einlegt und sie dies buchmässig durch einen Aktivtausch nachvollzieht. Nur in diesem Fall bedarf es einer Anpassung der Gestehungskosten, um eine steuerwirksame definitive Abschreibung der Beteiligung in der Tochtergesellschaft zu vermeiden. In der analysierten Fallkonstellation würde die Erhöhung der Gestehungskosten der durch die Muttergesellschaft gehaltenen Beteiligungsrechte – ohne gleichzeitige Erhöhung des Gewinnsteuerwertes – zu einer potentiellen zukünftigen Kapitalgewinnbesteuerung führen, welche der Gesetzgeber gerade vermeiden wollte.

4.3.5 Leistungen der Schwestergesellschaft

Ähnliche Fragestellungen stellen sich im Zusammenhang mit geldwerten Leistungen zwischen zwei Schwestergesellschaften. Ist auf Ebene der gemeinsamen Muttergesellschaften eine Anpassung der Gestehungskosten an den Beteiligungen in den 2 Tochtergesellschaften vorzunehmen?

Aus rein betriebswirtschaftlicher Perspektive wäre bei einer derartigen Leistung, deren «causa» grundsätzlich in den beiden Beteiligungsverhältnissen der gemeinsamen Muttergesellschaft liegt, eine Reduktion der Gestehungskosten der einen Beteiligung mit gleichzeitiger Erhöhung der Gestehungskosten der anderen Beteiligung angezeigt.

Nach der Praxis der ESTV führt eine geldwerte Leistung zwischen Schwestergesellschaften nur insoweit zu einer Anpassung der Gestehungskosten, als die Beteiligung an der leistenden Gesellschaft abgeschrieben werden muss. Die Gestehungskosten dieser Beteiligung sind im Umfang der Abschreibung herabzusetzen und die Gestehungskosten – sowie die Gewinnsteuerwerte – der Beteiligung der empfangenden Gesellschaft im gleichen Ausmass zu erhöhen.⁴⁹

Dieser Praxis ist zuzustimmen. Durch Anwendung der sog. modifizierten Dreieckstheorie⁵⁰ fehlt es auf Ebene der gemeinsamen Muttergesellschaft an der Einlage – im

Sinne eines Aktivtausches – eines steuerlich erfassten Vermögensgegenstandes in die Tochtergesellschaft. Eine Erhöhung der Gestehungskosten der Beteiligung der empfangenden Gesellschaft scheidet folglich aus, soweit im Umfang der Abschreibung der Beteiligung der leistenden Gesellschaft die gemeinsame Muttergesellschaft gewinnsteuerlich keinen – steuerlich sofort wieder einzulegenden – Beteiligungsertrag aus dieser Beteiligung erzielt. Dass sich in dieser Fallkonstellation die Gestehungskosten an der leistenden Gesellschaft nicht reduzieren, ist aus Gründen der Symmetrie bzw. der Vermeidung von Unterbesteuerungen konsequent.

4.3.6 Erhöhung der Gestehungskosten nicht qualifizierender Beteiligungen

Besonders komplex sind die Fragen, inwiefern Gestehungskosten bei nicht qualifizierenden Beteiligungen bestehen und nachzuführen sind und wie sich das Zusammenspiel mit Systemwechselfällen darstellt, d. h. mit solchen Konstellationen, bei denen die von der Beteiligungsgesellschaft gehaltene Beteiligungsquote von unter auf mindestens 10 % steigt.

Wie ist aus Sicht der Gestehungskosten vorzugehen, wenn eine Gesellschaft ein Beteiligungspaket von 5 % hält, welches zu 100 erworben und anschliessend auf 50 abgeschrieben wurde, und diese Position zu einem späteren Zeitpunkt durch Zukauf einer weiteren Quote von 5 % zu einem Verkehrswert von 100 aufstockt?

Bekanntlich geht die ESTV im Falle eines Beteiligungstausches, bei dem eine nicht qualifizierende Beteiligung auf eine qualifizierende Beteiligung übertragen wird, von einer Realisation der stillen Reserven auf den übertragenen Beteiligungsrechten «infolge Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf dem latenten Kapitalgewinn» aus.⁵¹ Es stellt sich damit die Frage, ob in der vorliegend zu prüfenden Konstellation «per analogiam» ebenfalls eine steuersystematische Realisation anzunehmen ist und die stillen Reserven von 50 steuerlich zu erfassen sind, so dass die Gestehungskosten gestützt darauf (erst) ab Erreichen der 10 %-Quote auf 200 festzusetzen sind. Aus Sicht der Autoren ist dies zu verneinen, fehlt doch für eine derartige steuersystematische Abrechnung eine entsprechende gesetzliche Grundlage.

Weiter stellt sich die Frage, ob die durch den Systemwechsel entstandene potentielle Besteuerungslücke durch eine steuerwirksame Aufwertung nach Art. 62 Abs. 4 DBG gefüllt werden kann, was wiederum dazu führen würde, dass die Gestehungskosten ab Erreichen der

49 Vgl. KS 32 Sanierung, Ziff. 4.1.1.2 Bst. b.

50 Vgl. dazu REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 636 ff. mit Verweisen.

51 KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.2.2.6.

10 %-Quote auf 200 festzusetzen wären.⁵² Die Möglichkeit einer derartigen Zwangsaufwertung scheint der Ansicht der ESTV zu entsprechen.⁵³ Dagegen ist einzuwenden, dass der Wortlaut von Art. 62 Abs. 4 DBG klar und eindeutig ist: Wiedereingebracht werden können bloss Abschreibungen, welche auf qualifizierenden Beteiligungen vorgenommen wurden. Zudem wurde die Regelung in Art. 62 Abs. 4 DBG als steuerliche Korrektornorm (in Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips) konzipiert, um mögliche Missbräuche in der Anwendung des Beteiligungsabzugs zu vermeiden.⁵⁴ Dieser Charakter einer Missbrauchsbestimmung dürfte ebenfalls zu einer restriktiven Auslegung der Norm führen. Dies bedeutet, dass eine Zwangsaufwertung, gestützt auf Art. 62 Abs. 4 DBG, im geschilderten Sachverhalt zu verneinen ist. Diese Lösung führt aus steuersystematischen Überlegungen zu keiner Besteuerungslücke. Das potentiell steuerbare Substrat von 50 bleibt dem Fiskus erhalten, da die entsprechende Abschreibung bei der Veräusserung der Beteiligung steuerlich erfasst wird.⁵⁵ Die hier skizzierte Lösung impliziert, dass die Gestehungskosten von Beteiligungsrechten schon vor Erreichen der 10 %-Schwelle festzuhalten und grundsätzlich unverändert für die Periode nach Erreichung der 10 %-Beteiligungsquote weiterzuführen sind.

Dieser Ansatz entspricht am ehesten dem Prinzip, wonach dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Einzelermittlung sowohl der Gewinnsteuerwerte als auch der Gestehungskosten offen steht.⁵⁶ Derselbe Grundgedanke ist zudem Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG zu entnehmen. Nach dieser Norm sollen auch Teilveräusserungen, nachdem die Beteiligungsquote unter die 10 %-Grenze gefallen ist, in den Genuss des Beteiligungsabzugs gelangen (sofern der Verkehrswert der Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf mind. CHF 1 Million beträgt). Damit setzt diese Norm stillschweigend voraus, dass die Gestehungskosten auch nach Unterschreiten der 10 %-Grenze weiterzuführen sind.

Das Führen der historischen Werte in der Zeit vor Erreichen der 10%igen Beteiligungsquote, die Anwendung der allgemeinen Grundsätze zur Erhöhung der Gestehungskosten in dieser Phase und ihre Weiterführung nach Erreichen der qualifizierenden Beteiligungsquote scheinen im Ergebnis am ehesten im Einklang mit dem Legalitätsprinzip und dem funktionalen Gehalt des Gestehungskostenbegriffs zu stehen.

4.4 Aufwertungen

4.4.1 Allgemeines

Aufwertungen bis zum Anschaffungswert haben keinen Einfluss auf die Gestehungskosten.

Dies ist unter einem betriebswirtschaftlich konzipierten Gestehungskostenbegriff von vornherein einleuchtend, da bei buchmässigen Aufwertungen keine Leistungen fliessen.

Wird die steuersystematische und teleologische Funktion bei der Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten in den Vordergrund gestellt, ergibt sich kein anderes Bild. Aufwertungen bis zum Anschaffungswert sind gemäss Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG steuerbar. Dabei handelt es sich um das normative Gegenstück zur Absetzbarkeit der Abschreibungen von Beteiligungen. Da derartige Aufwertungen vorgängige steuerwirksame Abschreibungen wiedereinbringen, wäre es steuersystematisch verfehlt, wenn sie einen Einfluss auf die Gestehungskosten hätten.⁵⁷

4.4.2 Aufwertungen gemäss Art. 670 OR

Nach der Verwaltungspraxis der ESTV zum DBG führen hingegen steuerwirksame Aufwertungen gemäss Art. 670 OR zur Erhöhung der Gestehungskosten.⁵⁸ Da derartige Aufwertungen über die Anschaffungskosten hinaus handelsrechtlich nur im Sanierungsfall zulässig sind, können solche Aufwertungsgewinne meistens mit Vorjahresverlusten verrechnet werden, so dass sie nicht einer effektiven Besteuerung unterliegen.⁵⁹ Durch Erhöhung der Gestehungskosten vermeidet die ESTV, dass Vorjahresverluste mit Aufwertungsgewinnen verrechnet werden (was zu einem höheren Gewinnsteuerwert führt) und dass zu einem späteren Zeitpunkt bei Veräusserung der Beteiligung der jeweilige Jahresgewinn – soweit er nicht Kapitalgewinn aus dem Beteiligungsverkauf darstellt – in

52 Wie noch gezeigt werden soll, führen Aufwertungen nach Ansicht der ESTV zu einer Erhöhung der Gestehungskosten (vgl. Abschn. 4.4 nachfolgend).

53 Vgl. zur Ansicht der ESTV WIDMER, La réduction pour participations ('privilège holding'), 77. Auch dieser Meinung LOCHER, Art. 62 DBG N 44. Gegen eine solche Zwangsaufwertung, wenn die Abschreibung zu einem Zeitpunkt erfolgte, in dem die 10 %-Beteiligungsquote nicht erreicht war, bspw. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Art. 62 DBG N 5, sowie KUHN/KLINGER, Art. 62 DBG N. 25.

54 Vgl. die Ausführungen in Abschn. 2.1 vorstehend. Siehe auch bspw. LOCHER, Art. 62 DGB N 39.

55 Wie noch gezeigt werden soll, führen Abschreibungen grundsätzlich nicht zu einer Reduktion der Gestehungskosten (vgl. Abschn. 5.2.2.1 nachfolgend).

56 Vgl. zur Einzelermittlung der Gestehungskosten Abschn. 4.2.2.1.

57 Wie dargelegt wurde, sind die Kantone frei, anderen Konzeptionen zu folgen. Kommen – wie bspw. im Kanton Zürich – Aufwertungen in den Genuss des Beteiligungsabzugs, haben sie aus steuersystematischen Überlegungen die Erhöhung der Gestehungskosten zur Folge (vgl. Abschn. 2.2 vorstehend).

58 Vgl. KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1.

59 Vgl. statt vieler BRÜLISAUER/HELBING, Art. 67 DBG N 21.

den Genuss des Beteiligungsabzugs gelangt (der auf der Basis der tieferen Gestehungskosten berechnet wird). Die ESTV will damit einen – faktischen – Verlustvortrag über die gesetzlich vorgesehene Zeitlimite hinaus verhindern. Die von der ESTV praktizierte Erhöhung der Gestehungskosten ist in der Lehre zu Recht kritisiert worden, sind doch die Verlustverrechnungsthematik und die Verhinderung der möglichen Ausdehnungen der Verlustvortragsperiode bereits für sämtliche Aktiven in Art. 62 Abs. 3 DBG geregelt.⁶⁰ Aus steuersystematischer Sicht ist ferner festzuhalten, dass die von der ESTV vertretene Erhöhung der Gestehungskosten über den in dieser Arbeit zugrunde gelegten funktionalen Begriff der Gestehungskosten hinausgeht, dem die systemgerechte Überwindung der Differenzen zwischen Kapitalgewinn gemäss Steuerbilanz und steuerbefreitem Kapitalgewinn zugrunde liegt.

5 Reduktion der Gestehungskosten

5.1 Übersicht

Obwohl das Gesetz keine Hinweise darauf macht, dass Gestehungskosten auch reduziert oder herabgesetzt werden können, sind sich Doktrin und Praxis einig, dass sich Gestehungskosten in beide Richtungen entwickeln können. In diesem Zusammenhang kommt allerdings der funktionale, steuersystematische Charakter der Gestehungskosten besonders zur Geltung, wie im Folgenden noch darzustellen ist.

Im Wesentlichen können Gestehungskosten durch 2 Vorgänge reduziert werden: entweder aus Erträgen einer qualifizierenden Beteiligung oder aus der Veräusserung der entsprechenden Beteiligung.

5.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung

5.2.1 Allgemeines

Würde man von einem rein wirtschaftlichen Begriff der Gestehungskosten ausgehen, müsste die Rückführung von Investitionen des Aktionärs durch die Beteiligungsgesellschaft immer zu einer Reduktion der Gestehungskosten führen. Hätte somit eine Gesellschaft im Jahr 1 eine Kapitalerhöhung von 100 an ihre 100%ige Tochtergesellschaft geleistet und würde dieser Kapitalbetrag z. B. im Jahre 4 im Rahmen einer Kapitalherabsetzung oder einer Ausschüttung von Kapitaleinlagereserven an die Muttergesellschaft zurückgeleistet, müsste diese Transaktion zu einer entsprechenden Reduktion der Ge-

stehungskosten führen, und zwar unabhängig davon, ob der Beteiligungsbuchwert bei der Muttergesellschaft durch die Kapitalherabsetzung wertberichtigt werden müsste oder nicht. In dieser Konzeption könnten somit Gestehungskosten durch Kapitalrückzahlungen unter den entsprechenden Gewinnsteuerwert der qualifizierenden Beteiligung fallen, womit in einer späteren Phase eine notwendige Wertberichtigung bis zu den tieferen Gestehungskosten steuerwirksam und ohne späteres Risiko einer Zwangsaufwertung nach Art. 62 Abs. 4 DBG vorgenommen werden könnte. Gleichzeitig ist nach den gesetzlichen Vorgaben unbestritten, dass die Kapitalrückzahlung von 100 bei der Aktionärin als Ertrag vom Beteiligungsabzug profitieren könnte, weil sie nach den anwendbaren Bestimmungen von Art. 70 DBG ohne weiteres als Beteiligungsertrag qualifiziert. Es ist offensichtlich, dass dieses Ergebnis steuersystematisch unbefriedigend ausfällt, da dadurch eine steuerliche Doppelentlastung entstehen könnte.⁶¹

Wie GRETER ausserdem zutreffend darstellt, ist es aus wirtschaftlicher Sicht schwierig festzustellen, was überhaupt als Devestitionsvorgang zu definieren ist, nachdem die Beurteilung bei der leistenden Gesellschaft eine andere sein kann als diejenige bei der erhaltenden Gesellschaft.⁶² So kann die leistende Gesellschaft die Bezahlung einer Substanzdividende als Devestition verstehen, obwohl diese aus akkumulierten Gewinnen geleistet wurde.

Noch schwieriger wird die Anwendung des Konzepts für Beteiligungen, die nicht von der aktuellen Aktionärin gegründet, sondern von einer anderen Partei erworben wurden. Bei diesen Beteiligungen repräsentieren die Gestehungskosten beim Aktionär nicht nur die geleisteten Kapitaleinlagen, sondern in der Regel auch wesentliche Goodwillanteile (also zukünftige Gewinnerwartungen), aber auch – je nach Kaufpreisberechnung – bereits erarbeitete Substanz der Beteiligungsgesellschaft. Durch den wirtschaftlichen Mischcharakter der Gestehungskosten (Kaufpreis und Einlagen) müsste die Devestition aus Sicht des Aktionärs viel weiter verstanden werden als lediglich die Rückzahlung von ursprünglichen Einlagen, was aber der Nachweis einer Devestition für alle Parteien aufwendiger machen würde, ohne das steuersystematische Ergebnis zu verbessern.⁶³

60 Vgl. statt vieler GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 215.

61 Sowohl der Kapitalrückzahlungsbetrag wie auch die mögliche spätere Wertberichtigung bis auf die nun tieferen Gestehungskosten würden zu einer definitiven Steuerentlastung führen.

62 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 206 f.

63 Bspw. Nachweis über die Zeit aller geleisteten Einlagen und Rückzahlungen oder Nachweis der Kaufpreiszusammensetzung aus gekaufter Substanz und Goodwill etc.

Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass eine rein wirtschaftliche Auslegung des Begriffs der Gestehungskosten im Rahmen von Kapital- und Substanzrückführungen zu schwierigen Definitionsfragen und steuersystematisch unbefriedigenden Ergebnissen führen kann, die vom Gesetzgeber kaum gewollt waren.

Zielführender ist hier wiederum die Anwendung einer funktionalen Konzeption der Gestehungskosten. Danach sollen – wie bereits oben festgehalten – die Gestehungskosten die Scharnierfunktion zwischen dem ordentlichen und dem steuerfreien Bereich von qualifizierenden Beteiligungen steuersystematisch möglichst korrekt erfüllen und steuerliche Doppelbelastungen und -entlastungen – soweit sie nicht vom System des Beteiligungsabzuges bereits vorgegeben sind – vermeiden.⁶⁴

Entsprechend ist der von der ESTV verwendete Ansatz,⁶⁵ der von GRETER noch als «einfache Behelfslösung» bezeichnet wurde, steuersystematisch überzeugender. Danach sinken die Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen lediglich im Umfang der Verrechnung der vorgenommenen Abschreibung oder Wertberichtigung der Beteiligung mit dem entsprechenden Beteiligungsertrag.

Die Herabsetzung der Gestehungskosten wird bei dieser Konzeption direkt in Zusammenhang mit Art. 70 Abs. 3 DBG gebracht, wo festgehalten wird, dass «zur Berechnung des Beteiligungsabzuges lediglich Erträge aus einer Beteiligung berücksichtigt werden, soweit auf der gleichen Beteiligung zu Lasten des steuerbaren Reingewinnes keine Abschreibung vorgenommen wurde, die mit diesem Ertrag in Zusammenhang steht».

Entsprechend können sich die Gestehungskosten einer qualifizierenden Beteiligung niemals reduzieren, wenn lediglich eine Abschreibung auf der Beteiligung vorgenommen wird und nicht in der gleichen Periode ein Ertrag aus der gleichen Beteiligung erzielt wird. Fallen somit Abschreibung und Ertrag nicht in die gleiche Steuerperiode, können die Gestehungskosten nicht herabgesetzt werden, und das auch dann nicht, wenn ein wirtschaftlicher Konnex zwischen den Vorgängen dargestellt werden könnte. Diese Verzerrung ist allerdings in Kauf zu nehmen und stellt keine neuentstehende systemwidrige Doppelbelastung dar. Das Konzept des Beteiligungsabzuges, wie es vom Gesetzgeber vorgegeben wurde, hat schon immer ähnliche Verzerrungen in Kauf genommen.⁶⁶

Das von der ESTV vorgeschlagene System scheint auf den ersten Blick stimmig. Danach können Abschreibungen auf qualifizierenden Beteiligungen nur insoweit zu Gestehungskostenreduktionen führen, wie diese Abschreibungen sich nicht steuerwirksam – durch Verrechnung mit dem entsprechenden Beteiligungsertrag gegen anderen voll steuerbaren Ertrag – auswirken konnten. Mit diesem System wird eine mögliche doppelte steuerliche Entlastung vermieden.

Was bleibt, ist die von Art. 70 Abs. 3 DBG vorgegebene, schwer beweisbare Frage, inwiefern eine Abschreibung tatsächlich im Zusammenhang mit einer Dividende steht – eine Tatsache, die sowohl für den Steuerpflichtigen wie für die Steuerbehörden schwierig nachzuweisen ist. Diesbezüglich behilft sich die ESTV mit einer Vereinfachung und stellt die Vermutung auf, dass die Abschreibung auf einer qualifizierenden Beteiligung immer mit dem entsprechenden Beteiligungsertrag in Zusammenhang steht und damit für die Berechnung des Beteiligungsabzuges mit dem Beteiligungsertrag verrechnet werden muss.⁶⁷ Diese Vermutung muss sich aber in der Konsequenz auch auf die Gestehungskostenentwicklung auswirken. Anders ausgedrückt, wenn sich die Vermutung im Rahmen der Veranlagung durchsetzt und die Abschreibung tatsächlich mit dem Beteiligungsertrag verrechnet wird, müssen im Gegenzug die Gestehungskosten auf der entsprechenden Beteiligung auch zwingend im gleichen Umfang reduziert werden.

5.2.2 Sonderfragen

5.2.2.1 Abschreibungen auf Beteiligungen, welche den entsprechenden Beteiligungsertrag überschreiten

Soweit die der Beteiligungsgesellschaft zufließende Dividende die gleichzeitig und deswegen vorgenommene Abschreibung auf dem entsprechenden Beteiligungsbuchwert betragsmässig übersteigt, ergibt die oben dargestellte Systematik ein eindeutiges Ergebnis (Verrechnung der Abschreibung mit dem Beteiligungsertrag und entsprechende Reduktion der Gestehungskosten). Was aber, wenn umgekehrt die Abschreibung den Beteiligungsertrag übersteigt?

Folgt man dem vorgegebenen Konzept, können in einem solchen Fall die Gestehungskosten lediglich im Umfang reduziert werden, wie eine Verrechnung mit dem aus der gleichen Beteiligung erzielten Ertrag möglich ist. Die

64 So auch GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 207.

65 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.6.4.

66 So z. B. ergibt sich häufig dann ein besseres steuerliches Ergebnis, wenn grosse Dividenden aus der gleichen Beteiligung in einer Periode ausgeschüttet werden (anstatt mehrere in verschiedenen Perioden), oder wenn eine Dividende erst dann

ausgeschüttet wird, wenn die Fremdfinanzierung auf der Ebene der empfangenden Gesellschaft vorher zurückgeführt wurde oder vortragbare Verluste mit anderen Gewinnen zuerst verrechnet wurden, bevor eine Dividende ausgeschüttet wird, usw.

67 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.6.4.

«überschiessende» Abschreibung reduziert die Gestehungskosten nicht, weil sich dieser Abschreibungsbestandteil aus steuersystematischer Sicht «steuerwirksam» mit anderen Erträgen hätte verrechnen lassen können.

Wie ist allerdings vorzugehen, wenn aus den Beteiligungen A und B je ein Beteiligungsertrag von 100 erzielt wird, gleichzeitig und kausal auf der Beteiligung A eine Abschreibung des Buchwerts um 150 vorgenommen wird? Ist es insbesondere korrekt, die vorgenommene Abschreibung auf der Beteiligung A auch mit dem Beteiligungsertrag der Beteiligung B im Rahmen der Berechnung des Beteiligungsabzuges zu verrechnen?

Die Antwort fällt negativ aus. Entsprechend ist bei der Berechnung des Beteiligungsabzugs die Abschreibung auf der Beteiligung A lediglich mit einem Betrag von 100 zu berücksichtigen. Die Beteiligungen A und B sind für Zwecke der Gestehungskosten einzeln zu betrachten.⁶⁸ Im Gegenzug ist auch klar, dass der überschüssende Abschreibungsbetrag nicht in der Berechnung des Beteiligungsabzugs berücksichtigt werden darf. Dieses Ergebnis lässt sich auch dem KS 27 Beteiligungsabzug entnehmen, wo die ESTV festhält, dass «[...] der Nettoertrag aus Beteiligungen [...] der Summe der einzelnen positiven, d. h. pro Beteiligung ermittelten Netto-Erträge [entspricht]. Beteiligungen, die ein negatives Ergebnis aufweisen, fallen für die Berechnung der Ermässigung ausser Betracht; die anteiligen Aufwandüberhänge gehen in diesem Fall zu Lasten der steuerwirksamen Inlandfaktoren»⁶⁹.

5.2.2.2 Erträge aus einer qualifizierenden Beteiligung, welche nicht als Beteiligungserträge besteuert werden

Nicht alle Erträge aus einer Beteiligung qualifizieren für den Beteiligungsabzug. Das Gesetz sieht in Art. 70 Abs. 2 DBG insbesondere ausdrücklich vor, dass «Erträge, die bei der leistenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen, nicht für den Beteiligungsabzug qualifizieren». Was geschieht mit den Gestehungskosten einer Beteiligung, wenn bei der Erzielung eines entsprechenden nicht qualifizierenden Ertrages eine gleichzeitige und kausal begründete Wertberichtigung auf der Beteiligung vorgenommen wird?

Aus steuersystematischer Sicht spricht in diesem speziellen Fall nichts für eine Reduktion der Gestehungskosten. Die vorgenommene Abschreibung steht zwar in Verbindung mit dem Ertrag, hat aber nichts mit dem Beteiligungsabzug zu tun. Der Ertrag ist voll steuerpflichtig.

Würde man eine Reduktion der Gestehungskosten auch bei dieser Konstellation annehmen wollen, so würde eine potentielle steuerliche Doppelentlastung entstehen. Ein zukünftiger Wertgewinn auf der Beteiligung könnte mit Beteiligungsabzug realisiert werden.

5.2.2.3 Abschreibung von nach Art. 670 OR aufgewerteten Beteiligungen

Wie bereits weiter oben dargestellt,⁷⁰ fällt die von der ESTV vorgebrachte Idee, dass sich die Gestehungskosten bei entsprechenden Aufwertungen erhöhen, aus dem steuersystematisch sonst stimmig vorgegebenen Rahmen. Diese Idee lässt sich lediglich aus fiskalischen Motiven nachvollziehen und ist damit abzulehnen. Sollte allerdings am Konzept festgehalten werden, müssten im Gegenzug Abschreibungen auf aufgewerteten Beteiligungen (bis zu den ursprünglichen Gestehungskosten) zu einer Reduktion der – künstlich erhöhten – Gestehungskosten führen.

5.2.2.4 Reduktion der Gestehungskosten bei aufgeteilten Gestehungs- und Beteiligungswerten

Wie oben dargestellt, können die Gestehungskosten einer Beteiligung durchschnittlich oder für jede Erhöhung (Zukauf oder Kapitalerhöhung) einzeln ermittelt werden. Damit kann eine Beteiligung in mehreren Konten abgebildet und können die Gestehungskosten pro Konto unterschiedlich ausfallen.

Erfolgt eine Reduktion der Gestehungskosten wegen einer mit einem Beteiligungsertrag verbundenen Abschreibung, stellt sich die Frage, ob diese nach Wahl des Steuerpflichtigen quotall oder individuell auf die einzelnen Positionen zugeordnet werden darf.

Soweit keine Vorzugsaktien vorhanden oder Vorzugsdividenden ausgeschüttet worden sind oder die Generalversammlung nichts anderes beschliesst, muss davon ausgegangen werden, dass der erzielte Beteiligungsertrag auf allen gehaltenen Beteiligungsanteilen proportional erzielt wurde.⁷¹ Entsprechend erscheint es in einer ersten Überlegung folgerichtig, dass sich die vorgenommene Abschreibung proportional auf alle Beteiligungsbestandteile verteilen sollte. Allerdings berücksichtigt diese Schlussfolgerung nicht, dass die Beteiligungsanteile (soweit separat ermittelt) unterschiedliche Buchwerte und Gestehungskosten aufweisen können, weil sie z. B. zu unterschiedlichen Preisen erworben wurden. Naheliegender und sowohl aus wirtschaftlicher als auch aus steu-

68 Vgl. dazu Abschn. 4.2.2.1.

69 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.6.1 und Bsp. 4.

70 Vgl. Abschn. 4.1.10.

71 Keinen anderen Schluss lässt das schweizerische Gesellschaftsrecht zu.

erlicher Sicht zwingend ist somit die Abschreibung prioritär und stufenweise auf diejenigen Beteiligungsanteile zuzulassen, die die höchsten Buchwerte aufweisen. Nur wenn die anteiligen Buchwerte ausgeglichen sind, ist eine proportionale Verteilung der Abschreibung auf die Beteiligungsanteile anzuwenden.

Beispiel: Es bestehen 3 separat geführte, anteilmässig gleich grosse Beteiligungsanteile mit Buchwerten von 150, 100 und 50. Nun muss die gesamte Beteiligung auf einen Wert von 250 abgeschrieben werden. Für diesen Fall ist lediglich der Anteil mit einem Wert von 150 auf ein Niveau von 100 zu korrigieren. Die anderen Beteiligungsbuchwerte und Gestehungskosten bleiben unangetastet. Müsste auf ein Niveau von 230 korrigiert werden, würden in einer nächsten Stufe die beiden höchsten Werte um je weitere 10 abgeschrieben werden etc.

Soweit die Gestehungskosten einer Beteiligung durchschnittlich ermittelt wurden und somit auch nur ein Gewinnsteuerwert vorhanden ist, ergeben sich hingegen keine Differenzierungen.

5.2.2.5 Reduktion von Gestehungskosten nicht qualifizierender Beteiligungen

Die Autoren vertreten die Auffassung, dass Gestehungskosten auch auf nicht qualifizierenden Beteiligungen ermittelt werden müssen.⁷² Aus steuersystematischen Gründen besonders zu behandeln sind allerdings Beteiligungen, deren Ausschüttungen nicht vom Beteiligungsabzug profitieren können (Beteiligungen von weniger als 10 % und mit einem Wert von weniger als CHF 1 Mio.).⁷³

Mit Vorbehalt dieser Einschränkungen können Desinvestitionen auch die Gestehungskosten von Beteiligungen von weniger als 10 % reduzieren.

5.3 Reduktion der Gestehungskosten durch Verkauf

Reduziert sich der Beteiligungsbestand durch Verkauf eines Beteiligungsanteils, ergibt sich auch eine entsprechende Reduktion der Gestehungskosten. Bei durchschnittlicher Ermittlung der Gestehungskosten und des Gewinnsteuerwertes sinken die Gestehungskosten proportional.

Bei Einzelermittlung der Gewinnsteuer- und Gestehungskosten einer Beteiligung steht es dem Steuerpflichtigen im Sinne der Wirtschafts- und Vertragsfreiheit offen, welcher Beteiligungsanteil veräussert werden soll. Die ESTV möchte dabei den Steuerpflichtigen auf eine Umschlagsmethode festlegen (FIFO, LIFO, HIFO etc.),⁷⁴

was aber – mit Vorbehalt des Steuerumgehungsverwurfs – nicht nachvollziehbar ist. Vorbehalten bleibt allerdings in allen Fällen das Massgeblichkeitsprinzip.

Beispiel: Die Beteiligung A wird zu 100 % gehalten. Die Gewinnsteuerwerte für 50 % sind 100. Für die anderen 50 % beträgt der Gewinnsteuerwert 50. Nun werden 50 % der Beteiligung zum Verkehrswert von 100 an eine Drittperson veräussert. Wird lediglich der erste Beteiligungsanteil veräussert, ergibt sich auch handelsrechtlich kein Kapitalgewinn (Einzelermittlung Variante A), weil der Gewinnsteuerwert und der Verkehrswert identisch sind. Hätte man den anderen Beteiligungsbestandteil veräussert, wäre ein Buchgewinn von 50 entstanden (Einzelermittlung Variante B). Möglich wäre schliesslich auch die Realisation eines Kapitalgewinns von 25 (durchschnittliche Ermittlung des Gewinnsteuerwertes).

Keine Bedeutung für die Reduktion der Gestehungskosten hat dabei die Frage, ob für die Gesellschaft ein Kapitalgewinn oder Kapitalverlust aus der Transaktion entsteht und ob ein etwaiger Gewinn dem Beteiligungsabzug unterliegt oder nicht. Der Einfluss eines Verkaufs auf die Veränderung der Gestehungskosten bleibt immer gleich.

6 Ergebnisse und Ausblick

Der Begriff der Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen ist mangels Legaldefinition und dem etwas verunglückten Gesetzgebungsprozess schwer zu fassen. Dabei müssen die Gestehungskosten eine wichtige Scharnierfunktion für die Abgrenzung von Kapitalgewinnen auf qualifizierenden Beteiligungen übernehmen. Rein wirtschaftliche Auslegungsversuche sind nicht zielführend und verkennen die steuersystematische Funktion der Gestehungskosten. Der funktionale Ansatz führt hingegen weitgehend zu kohärenten Resultaten und wird auch von der ESTV bevorzugt. Viele Fragen bleiben aber offen und bedürfen noch weiterer gerichtlicher oder wissenschaftlicher Klärung. Eng verflochten mit der Frage der Erhöhung der Gestehungskosten ist der Begriff der Kapitaleinlage im schweizerischen Gewinnsteuerrecht – ein Begriff, der wiederum wissenschaftlich und in der Gerichtspraxis nicht einheitlich verstanden wird.

Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform III wird die Einführung eines echten Befreiungskonzeptes für Beteiligungserträge und -gewinne erwartet. Allerdings steht der Gesetzgebungsprozess noch in den Anfängen. Ob das systematisch bessere Befreiungskonzept sich nun auch endlich politisch durchsetzen wird, bleibt abzuwarten. Die Chancen sind schwer abzuschätzen, nachdem die Gesetzesarbeiten an der Unternehmenssteuerreform III wegen des Steuerstreits mit der EU zurzeit auf ganz andere Themen fokussiert sind. Die Tage der Gestehungskosten von qualifizierenden Beteiligungen im Sinne des geltenden Rechts könnten aber bereits gezählt sein.

72 Vgl. dazu die Bemerkungen unter Abschn. 4.3.6.

73 Vgl. Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG. Siehe dazu auch die Bemerkungen oben zur Reduktion von Gestehungskosten im Zusammenhang mit Erträgen, die nicht als Beteiligungserträge qualifizieren.

74 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1.

Literatur

- ALTORFER JÜRIG, Die Ausdehnung des Beteiligungsabzuges auf Kapitalgewinne aus wesentlichen Beteiligungen, ST 1998, 165
- BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- DELL'ANNA FABIO/RIEDER BRUNO, Kapitalgewinne auf Beteiligungen bei Sanierungen, ST 1998, 649
- DUSS MARCO/VON AH JULIA/RUTISHAUSER FRANK, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. A., Basel 2002
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice, Genf u. a. 2005
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Zürich 2000
- HÖHN ERNST/WALDBURGER ROBERT, Steuerrecht. Bd. 2, 9. A, Bern u. a. 2002
- KUHN STEPHAN/KLINGER MICHEL, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil, Art. 49-101 DBG, Therwil 2004
- REICH MARKUS, in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG). Art. 1-82, 2. A., Basel 2008
- Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, ASA 54 (1985/86), 609
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Handkommentar zum DBG, 2. A., Zürich 2009
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., Zürich 2013
- TADDEI PASCAL, Die gewinnsteuerneutrale Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, Zürich 2012

WIDMER ANNE, La réduction pour participations ('privilege holding'), Basel 2002

Rechtsquellen

- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- StG ZH, Steuergesetz (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, BG über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VStV, V zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211

Praxisanweisungen

- KS 9 Beteiligungserträge, Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV betr. Auswirkungen des Bundesgesetzes über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 auf die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 9.7.1998)
- KS 5 Umstrukturierungen, Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV betr. Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)
- KS 27 Beteiligungsabzug, Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV betr. Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)
- KS 32 Sanierung, Kreisschreiben Nr. 32 der ESTV betr. Sanierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 23.12.2010)

Materialien

- Botschaft UStR I, Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 (vom 26.3.1997), BBl 1997 II, 1164