



# Fallstricke im Zusammenhang mit Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG

Stefan Gebert, Hauptabteilungsleiter Juristische Personen



# Grundsätze für eine Abschreibung / Wertberichtigung einer Beteiligung

- Zur Bewertung von Beteiligungen kommen grundsätzlich verschiedene Methoden in Frage (reine Ertragswertmethode inkl. DCF-Methode, reine Substanzwertmethode, Mittelwert- oder Praktiker-methode).
- Bei der Bewertung von Beteiligungen werden zunehmend international verbreiteten Methoden (DCF-Methode) der Vorrang eingeräumt (BGE 2C\_309/2013 vom 18.09.2013).
- Eine Abschreibung oder Wertberichtigung einer Beteiligung unter den Substanzwert ist grundsätzlich ausgeschlossen.



# Grundsätze für eine Abschreibung / Wertberichtigung einer Beteiligung

- Nach dem Kauf einer Beteiligung ist bei der Bewertung gemäss gängiger Praxis der Formelwert wie beim Kauf im Sinne der Stetigkeit weiterzuführen (Ausnahmen bei der Anpassung von Verrechnungspreisen oder Geschäftsübertragungen).
- Bei einer erworbenen Beteiligung kann nicht ein Teil des Kaufpreises als Goodwill separat bilanziert und abgeschrieben werden (BGE 2C\_309/2013 vom 18.09.2013).
- Der Nachweis für einen allfälligen Abschreibungs- oder Wertberichtigungsbedarf liegt bei der steuerpflichtigen Person.



# Anwendung von Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG

- Wertberichtigungen und Abschreibungen werden gemäss Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG bei qualifizierenden Beteiligungen (> 10 Prozent) dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.
- Gemäss Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG und Art. 91 Abs. 2 lit. a StG werden Kapitalgewinne bei der Berechnung des Beteiligungsabzuges nur berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt.



# Anwendung von Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG

- Gemäss KS Nr. 27 der ESTV, Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften, Ziff. 2.5.2, muss bei Anwendung von Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung vorliegen.
- Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG sind auch anwendbar, wenn die Beteiligungsquote infolge einer Teilveräusserung unter 10% sinkt und die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor der Werterholung einen Verkehrswert von mind. Fr. 1 Mio. hatten.



# Ermittlung der Gestehungskosten

## Erhöhung der Gestehungskosten

- (Zu-)Kauf von Beteiligungen (wenn vor 1.1.1997 erworben, gilt der Gewinnsteuerwert per 1.1.97)
- offene Kapitaleinlagen
- Ungenügende Verzinsung des Darlehens an die Tochtergesellschaft
- verdeckte, als Gewinn besteuerte Kapitaleinlagen
- offene und verdeckte (Sanierungs)-Zuschüsse
- Übernahme von Aufwand der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft
- Fehlende Verrechnung von Leistungen der Muttergesellschaft zu Gunsten der Tochtergesellschaft (z.B. Management-Fee's).

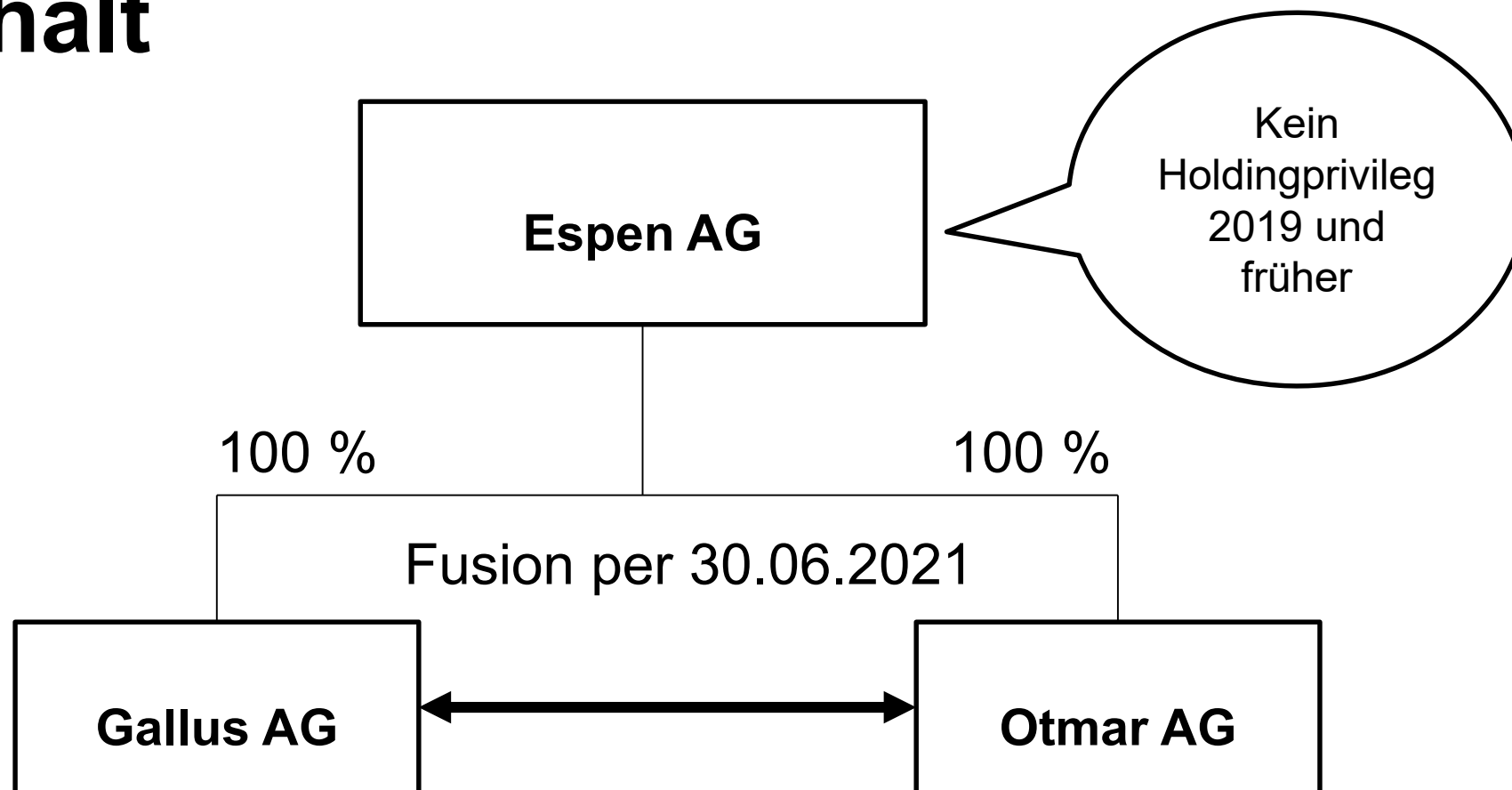
## Verminderung der Gestehungskosten

- Abschreibungen im Zusammenhang mit einer Substanzdividende
- Abschreibungen infolge Kapitalrückzahlung (soweit geschäftsmässig begründet)
- Teilveräusserungen (anteilmässige Gestehungskosten)



# 1. Fall aus der Praxis

## Sachverhalt



Beteiligung	Gewinnsteuerwert	Gestehungskosten Bund und Kanton	Verkehrswert
<i>vor Schwesterfusion</i>			
Gallus AG	100'000	5'000'000	100'000
Otmar AG	10'000'000	10'000'000	20'000'000
<i>nach Schwesterfusion</i>			
<b>Total</b>	<b>10'100'000</b>	<b>15'000'000</b>	<b>20'100'000</b>

# 1. Fall aus der Praxis

## Lösung

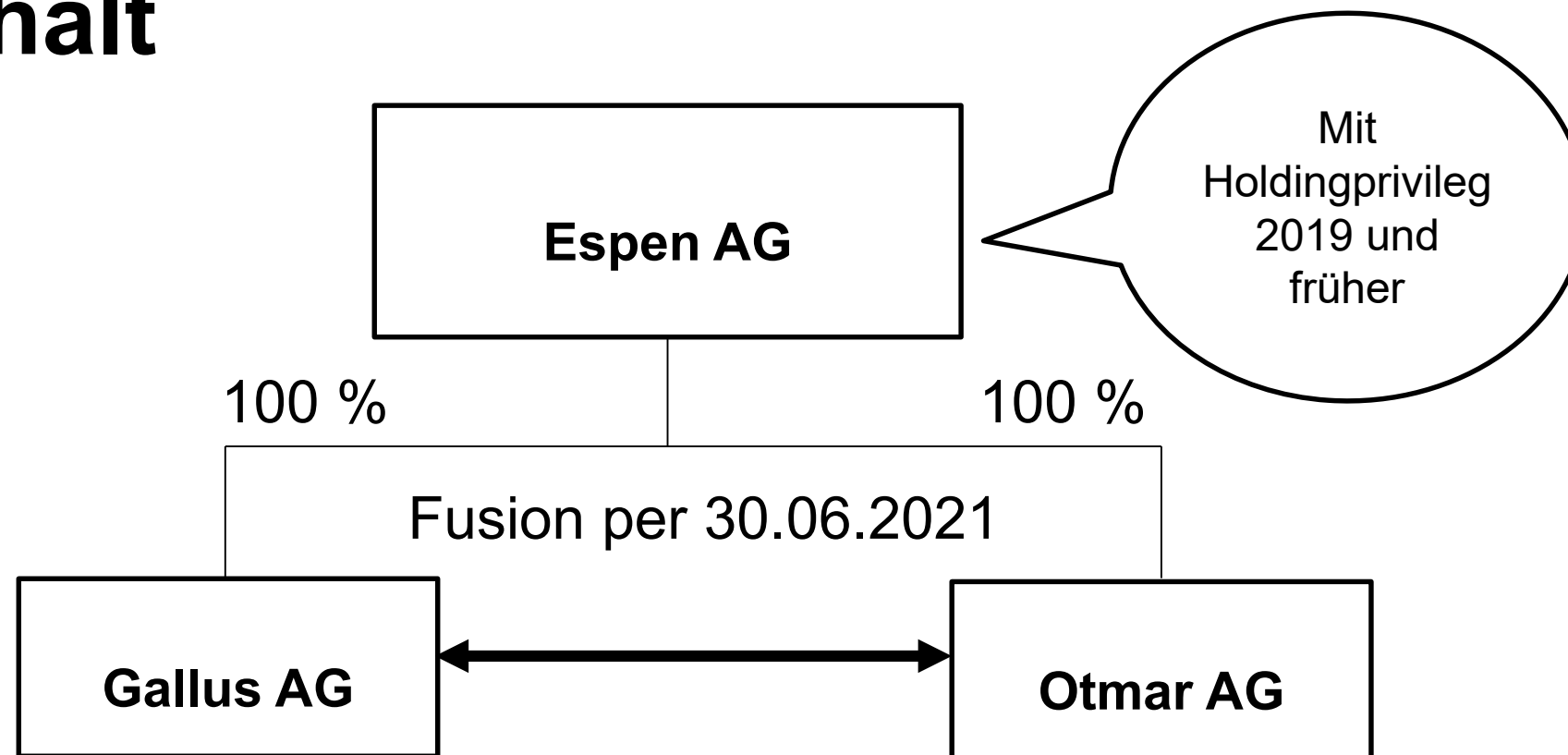
- Bei der Espen AG werden nach der Fusion die Gewinnsteuerwerte und die Gestehungskosten der Gallus AG und der Otmar AG addiert.
- Der Gewinnsteuerwert der fusionierten Gesellschaft beträgt Fr. 10.1 Mio. und die Gestehungskosten Fr. 15.0 Mio.
- Aufgrund des höheren Verkehrswertes der fusionierten Gesellschaften (Fr. 20.1 Mio.) ist die Werthaltigkeit gegeben und die Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und den Gestehungskosten in der Höhe von Fr. 4.9 Mio. wird im Zeitpunkt der Fusion dem steuerbaren Gewinn der Espen AG zugerechnet.





# 2. Fall aus der Praxis

## Sachverhalt



Beteiligung	Gewinnsteuerwert	Gestehungskosten Bund	Gestehungskosten Kanton	Verkehrswert
<i>vor Schwesterfusion</i>				
Gallus AG	100'000	5'000'000	100'000*	100'000
Otmar AG	10'000'000	10'000'000	10'000'000	20'000'000
<i>nach Schwesterfusion</i>				
<b>Total</b>	<b>10'100'000</b>	<b>15'000'000</b>	<b>10'100'000</b>	<b>20'100'000</b>

\* Weil die Abschreibung bzw. Wertberichtigung der Gallus AG unter dem Holdingprivileg entstanden und deshalb bei der Kantonssteuer «ins Leere gefallen» ist, werden gemäss Praxis des Kantons St.Gallen die Gestehungskosten per 01.01.2020 auf den tieferen Verkehrswert reduziert.



# 2. Fall aus der Praxis

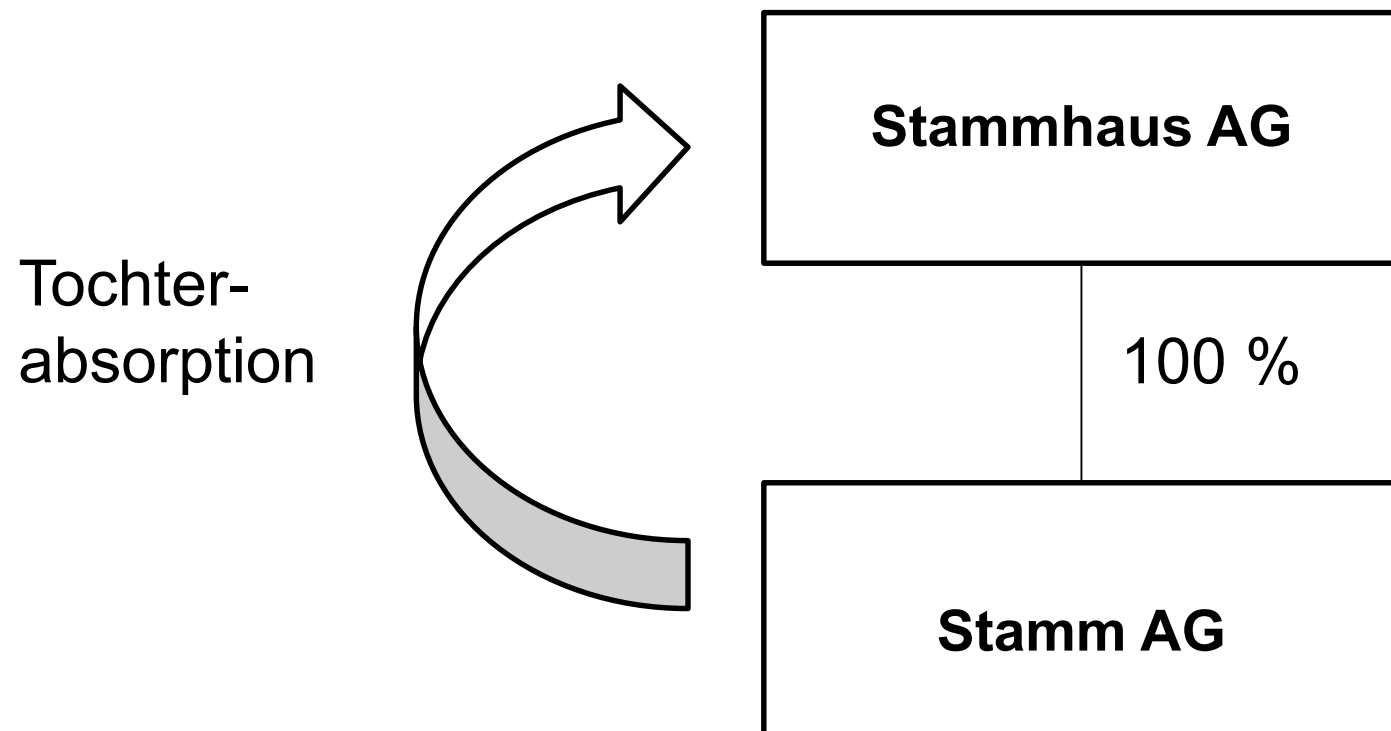
## Lösung

- **Direkte Bundessteuer:**  
Aufgrund des höheren Verkehrswertes der fusionierten Gesellschaften (Fr. 20.1 Mio.) wird die Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und den Gestehungskosten von Fr. 4.9 Mio. dem steuerbaren Gewinn der Espen AG zugerechnet.
- **Kantonssteuer:**  
Weil die Gestehungskosten der Gallus AG infolge Statuswechsel reduziert wurden, sind der Gewinnsteuerwert sowie die Gestehungskosten identisch und es ergeben sich keine Steuerfolgen.  
(Hinweis: bei einer Aufwertung in der Handelsbilanz wird auf dem steuerbaren Gewinn von Fr. 4.9 Mio. der Beteiligungsabzug gewährt und die Gestehungskosten erhöhen sich auf Fr. 15.0 Mio.)



# 3. Fall aus der Praxis

## Sachverhalt



<b><i>Eigenkapital</i></b>	
Aktienkapital	100'000
Gewinnreserven	700'000
<b><i>Eigenkapital</i></b>	<b><i>800'000</i></b>

<b>Beteiligung</b>	<b>Gewinnsteuerwert</b>	<b>Gestehungskosten</b>	<b>Verkehrswert</b>
<i>vor Tochterabsorption</i>			
Stamm AG	500'000	700'000	1'000'000

# 3. Fall aus der Praxis

## Lösungsvariante 1

- Prüfung in der letzten Veranlagung vor der Fusion, ob die Abschreibung oder Wertberichtigung noch geschäftsmässig begründet ist (KS Nr. 5 der ESTV, Umstrukturierung, Ziff. 4.1.5.2.5).
- Da im vorliegenden Fall aufgrund des Verkehrswertes von Fr. 1 Mio. eine Werterholung stattgefunden hat, wird die Differenz zwischen Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten von Fr. 200'000 dem steuerbaren Gewinn zugerechnet (Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG) und der Gewinnsteuerwert entsprechend erhöht.
- Auf dem steuerlichen Fusionsgewinn von Fr. 100'000 kann der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden.



# 3. Fall aus der Praxis

## Lösungsvariante 2

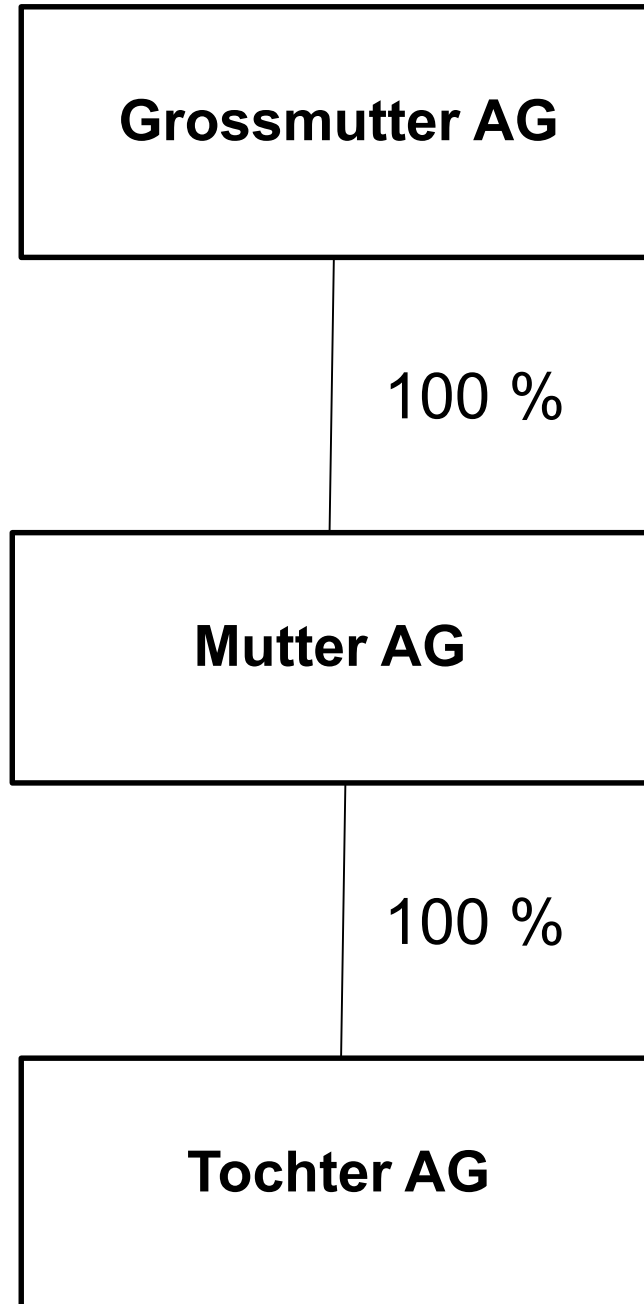
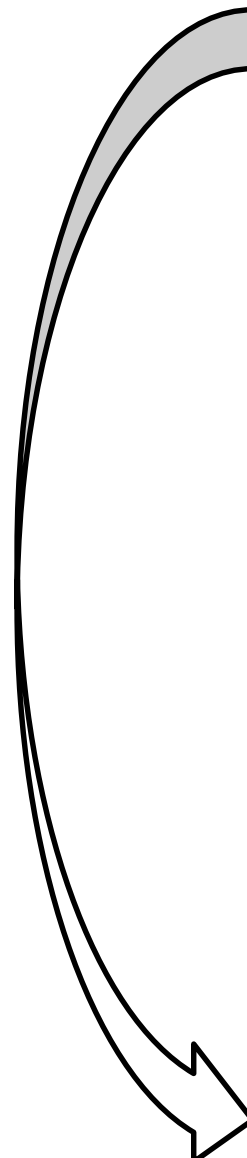
- Gemäss Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG und Art. 91 Abs. 2 lit. a StG werden Kapitalgewinne bei der Berechnung des Beteiligungsabzuges nur berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt.
- Im vorliegenden Fall entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der Stamm AG ein Buchgewinn von Fr. 300'000 (Differenz Eigenkapital Stamm AG Fr. 800'000 und Gewinnsteuerwert der Beteiligung Stamm AG in der Stammhaus AG Fr. 500'000). Bei der Berechnung des Beteiligungsabzuges werden aber aufgrund der höheren Gestehungskosten nur Fr. 100'000 (Differenz Gestehungskosten Fr. 700'000 und Gewinnsteuerwert Fr. 500'000 = Fr. 200'000 wiedereingebrachte Abschreibungen) einbezogen.



# 4. Fall aus der Praxis

## Sachverhalt

Zuschuss  
Fr. 400'000



<b>Beteiligung Mutter AG</b>	
Gewinnsteuerwert	500'000
Gestehungskosten	500'000
Verkehrswert	2'000'000

<b>Beteiligung Tochter AG</b>	
Gewinnsteuerwert	1
Gestehungskosten	300'000
Verkehrswert	1



# 4. Fall aus der Praxis

## Lösung (1)

- Steuerfolgen Grossmutter AG
  - Erhöhung Gewinnsteuerwert Beteiligung Mutter AG um Fr. 400'000 auf neu Fr. 900'000  
(Buchung: Beteiligung Mutter AG / Flüssige Mittel).
  - Erhöhung Gestehungskosten um Fr. 400'000 auf neu Fr. 900'000.



# 4. Fall aus der Praxis

## Lösung (2)

- Steuerfolgen Mutter AG
  - Der Zuschuss erhöht den Verkehrswert der Beteiligung Tochter AG auf neu Fr. 400'001.
  - Die wiedereingebrachten Abschreibungen von Fr. 299'999 werden aufgrund von Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG dem steuerbaren Gewinn zugerechnet (Gewinnsteuerwert neu Fr. 300'000).
  - Die Gestehungskosten der Beteiligung Tochter AG bleiben unverändert bei Fr. 300'000.
- Steuerfolgen Tochter AG
  - Durch den Zuschuss entsteht kein steuerbarer Gewinn gem. Art. 60 lit. a DBG und Art. 83 Abs. 1 lit. a StG.





# Empfehlungen

- Gemäss interner Praxis werden Veränderungen von Gestehungskosten jährlich überprüft und dokumentiert.
- Um unerwartete Steuerfolgen möglichst zu vermeiden, sind allfällige Auswirkungen von Art. 62 Abs. 4 DBG und Art. 85 Abs. 3 StG v.a. bei Umstrukturierungen zu prüfen und in einem allfälligen Ruling aufzuführen.
- Bei Unklarheit über die Höhe der Gestehungskosten steht die zuständige Veranlagungsperson gerne zur Verfügung.





# **Ermässigung Kapitalsteuer gemäss Art. 97 Abs. 2 StG StB 96 Nr. 1**



# Ermässigung Kapitalsteuer

## **Kapitalsteuersatz (Art. 99 Abs. 1 StG):**

Einfache Steuer 0,2 ‰ einheitlich für alle juristischen Personen  
x 302 ‰ Steuerfuss = 0,604 ‰

## **Ermässigungen (Art. 97 Abs. 2 StG):**

Eigenkapital, das auf folgende Aktiven entfällt:

1. für die Patentbox qualifizierende Immaterialgüterrechte
2. Beteiligungen
3. konzerninterne Darlehen

Die Ermässigung beträgt 100% im Verhältnis der Gesamttaktiven und erfolgt in der Bemessungsgrundlage (direkte Freistellung).

Die Gewinnsteuer wird weiterhin an die Kapitalsteuer angerechnet (Art. 99 Abs. 2 StG).



# Ermässigung Kapitalsteuer

- Beim Vergleich der qualifizierenden Positionen (Beteiligungen, Patente, konzerninterne Darlehen) zu den Gesamtaktiven ist auf die Gewinnsteuerwerte gemäss Steuerbilanz abzustellen.
- Zu berücksichtigen sind die Gesamtaktiven vor Dividendenabgang.



# Beteiligungen

- Für die Ermässigung gelten die Beteiligungsrechte gemäss Art. 90 StG: mind. 10% Beteiligung oder mind. Fr. 1 Mio. Verkehrswert.
- Im Kanton St.Gallen fand die Ermässigung der Kapitalsteuer bis 31.12.2019 indirekt mittels Beteiligungsabzug statt.
- Ab 1.1.2020 gilt die direkte Freistellung.



# Konzerninterne Darlehen

## Definition Begriff «Konzern»

- Eine Konzernobergesellschaft muss die Konzerngesellschaften durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung zusammenfassen (Art. 963 OR).
- Beim Begriff Konzerngesellschaft wird auf das KS Nr. 5 der ESTV, Umstrukturierungen: Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften, Ziff. 4.5, abgestellt. Eine Beherrschung wird angenommen, wenn die Konzernobergesellschaft direkt oder indirekt über 50 Prozent oder mehr der Stimmrechte verfügt oder die Gesellschaften auf andere Weise unter einheitlicher Leitung zusammenfasst.
- Gesellschaften, welche nicht durch eine Konzernobergesellschaft gehalten werden, können in Bezug auf Konzerndarlehen nicht von der ermässigten Kapitalsteuer profitieren.
- Darlehen an Aktionäre der Konzernobergesellschaft (natürliche Personen) qualifizieren nicht für die Ermässigung.



# Konzerninterne Darlehen

## Definition Begriff «Darlehen»

- Die Grenze zwischen lang- und kurzfristigen Guthaben und Verbindlichkeiten liegt in der Regel bei einem Jahr bzw. einem Geschäftszyklus (HWP IV.2.7.1, Seite 147).
- Daher qualifizieren nur langfristige Guthaben (mind. 12 Monate), welche im Anlagevermögen bilanziert sind, von der ermässigten Kapitalbesteuerung.
- Kurzfristige Darlehen, Kontokorrente und Guthaben aus Lieferung und Leistung (Umlaufvermögen) sind von der ermässigten Besteuerung ausgeschlossen.
- Sollte ein langfristiges Guthaben (mind. 12 Monate) irrtümlich im Umlaufvermögen bilanziert sein, kann das Darlehen auch für die Ermässigung berücksichtigt werden, wenn der Nachweis der Langfristigkeit (Vertrag) erbracht wird und im Folgejahr eine Umbuchung stattfindet.



# Konzerninterne Darlehen

## Allgemeine Grundsätze

- Die Ermässigung wird auf sämtlichen Konzerndarlehen des Anlagevermögens gewährt (Up-Stream-, Down-Stream und Cross-Stream Darlehen innerhalb des Konzerns).
- Es findet keine Nettobetrachtung von Aktiv- und Passivdarlehen statt (keine Verrechnung).
- Darlehen im Kreis oder andere absonderliche Gestaltungen werden auf Steuerumgehung geprüft.





# Patente oder vergleichbare Rechte

- Patente gemäss Art. 83<sup>bis</sup> StG qualifizieren für eine ermässigte Kapitalbesteuerung.
- Der Mehrwert aus einem Patentboxeintritt ist zwar Gegenstand des steuerbaren Eigenkapitals, qualifiziert an sich aber nicht als Patent und demzufolge auch nicht für eine Ermässigung der Kapitalsteuer.



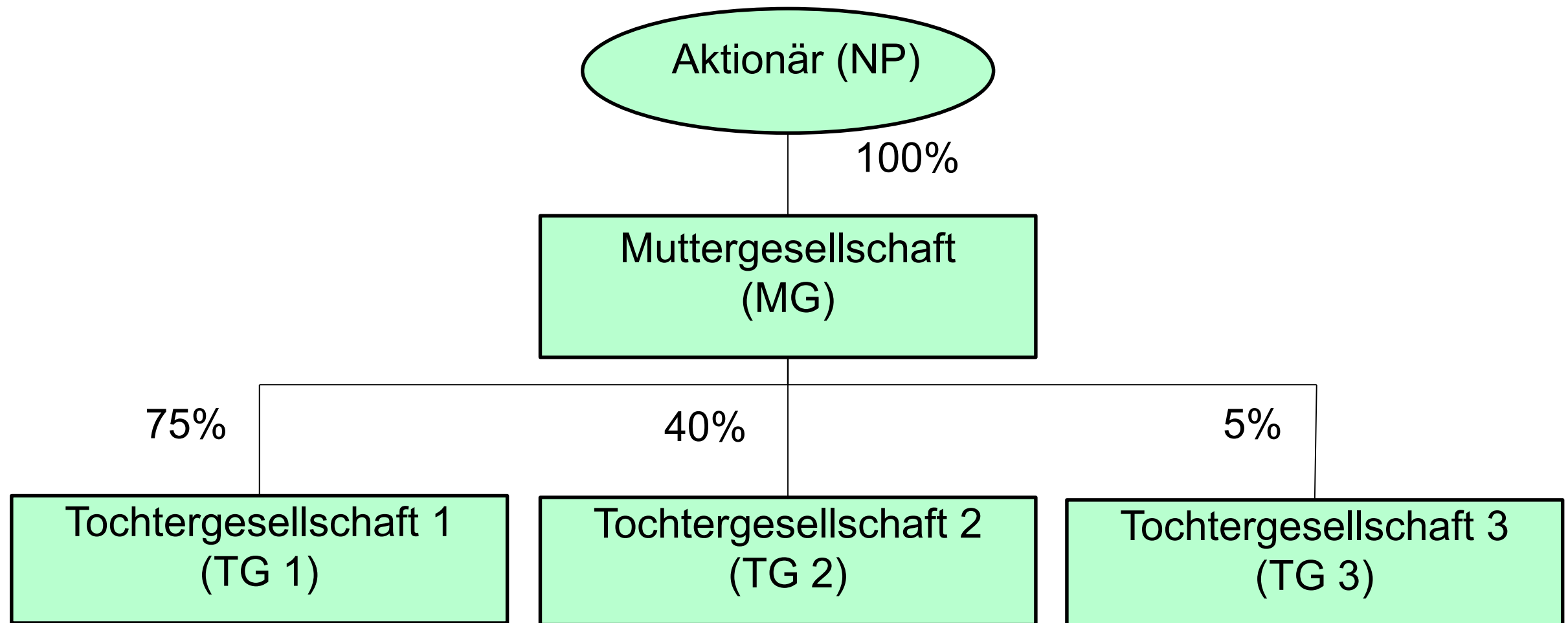


# Ermässigung Kapitalsteuer

## Fallbeispiel



# Fallbeispiel, Ausgangslage



# Fallbeispiel, Aufgabenstellung

## Handelsbilanz der MG per 31.12.2020

Aktiven		Passiven	
<u>Umlaufvermögen</u>			
Flüssige Mittel	3'000'000	Fremdkapital	5'000'000
KK-Darlehen TG 1	1'500'000	Eigenkapital	35'000'000
Ford. aus L&L TG 1	750'000		
<u>Anlagevermögen</u>			
Konzerndarlehen TG 1	10'000'000		
Konzerndarlehen TG 2	4'000'000		
Darlehen Aktionäre (NP)	2'175'000		
Beteiligung TG 1 (75%)	1'000'000		
Beteiligung TG 2 (40%)	750'000		
Beteiligung TG 3 (5%)	500'000*		
Patente	16'250'000		
Sachanlagen	75'000		
	<b>40'000'000</b>		<b>40'000'000</b>

\* Buchwert entspricht dem Verkehrswert



# Fallbeispiel, Lösung (1)

Handelsbilanz der MG per 31.12.2020			
Aktiven		Passiven	
<u>Umlaufvermögen</u>			
Flüssige Mittel	3'000'000	Fremdkapital	5'000'000
KK-Darlehen TG 1	1'500'000	Eigenkapital	35'000'000
Ford. aus L&L TG 1	750'000		
<u>Anlagevermögen</u>			
Konzerndarlehen TG 1	10'000'000		
Konzerndarlehen TG 2	4'000'000		
Darlehen Aktionäre (NP)	2'175'000		
Beteiligung TG 1 (75%)	1'000'000		
Beteiligung TG 2 (40%)	750'000		
Beteiligung TG 3 (5%)	500'000*		
Patente	16'250'000		
Sachanlagen	75'000		
	<b>40'000'000</b>		<b>40'000'000</b>

\* Buchwert entspricht dem Verkehrswert



# Fallbeispiel, Lösung (2)

Folgende Positionen qualifizieren nicht für die ermässigte Kapitalsteuer:

- Aktiven im Umlaufvermögen: kurzfristige Forderungen
- Darlehen TG 2: Minderheitsbeteiligung < 50%
- Darlehen Aktionäre: kein Konzerndarlehen, sondern Darlehen an die Aktionäre (nat. Personen) der Konzernobergesellschaft
- Beteiligung TG 3: Beteiligungsverhältnis < 10% und Verkehrswert < Fr. 1 Mio.



# Fallbeispiel, Lösung (3)

Konzerndarlehen TG 1	10'000'000
Beteiligung TG 1 (75%)	1'000'000
Beteiligung TG 2 (40%)	750'000
Patente	16'250'000
Zwischentotal	28'000'000

$\frac{28'000'000 \times 100}{40'000'000}$	= 70%
ermässigttes Eigenkapital 70% x 35'000'000	24'500'000

<b>Berechnung des steuerbaren Eigenkapitals</b>	
Eigenkapital (nach Gewinnverwendung)	35'000'000
./. Ermässigung des Eigenkapitals	24'500'000
<b>steuerbares Eigenkapital</b>	<b>10'500'000</b>





# Ermässigung Kapitalsteuer



## Deklaration in der Steuererklärung





# Ermässigte Kapitalsteuer

## Deklaration – neues Formular JP 4.2

 		<b>Ermässigung Eigenkapital (Art. 97 Abs. 2 StG)</b> Geschäftsjahr vom:                      bis:		<a href="http://www.steuern.sg.ch">www.steuern.sg.ch</a> <b>Formular JP 4.2</b>	
Kanton St.Gallen					
Sitzgemeinde					
Registernummer					
Steuerpflichtige					
					Fr.
<b>1 Berechnung Ermässigung des Eigenkapitals (Art. 97 Abs. 2 StG)</b>					
Gewinnsteuerwert der konzerninternen Darlehen					+
Gewinnsteuerwert der Beteiligungen (gem. Art. 90 Abs. 1 StG)					+
Gewinnsteuerwert der Patente und vergleichbaren Rechte (gem. Art. 83 <sup>bis</sup> StG)					+
<b>1.1 Zwischentotal</b>					
Gewinnsteuerwert der Gesamtaktiven					
Eigenkapital					
<b>Ermässigungssatz</b> (Zwischentotal / Gewinnsteuerwert der Gesamtaktiven x 100)					%
<b>1.2 Ermässigung des Eigenkapitals</b> (Ermässigungssatz / 100 x Eigenkapital)					Fr.
Übertrag auf das Hauptformular (Formular JP 1a), Ziffer 22					



# Ermässigte Kapitalsteuer Deklaration – neue Ziffer 22

<b>KAPITAL UND RESERVEN</b>		<b>Code</b>	<b>Am Ende des Geschäftsjahres Fr.</b>
<b>14</b>	<b>Einbezahltes Grund- oder Gesellschafterkapital</b>	500	
<b>15</b>	<b>Offene Reserven (nach Gewinnverwendung)</b>		
15.1	Gesetzliche Kapitalreserve	510	
15.2	Gesetzliche Gewinnreserve	511	
15.3	Freiwillige Gewinnreserven	512	
15.4	Übrige: (siehe Wegleitung)	518	
<b>16</b>	<b>Gewinnvortrag (+) / Verlustvortrag (-)</b> (Hertrag von Ziffer 13.10)	520	
<b>17</b>	<b>./. Eigene Kapitalanteile</b>	525	-
<b>18</b>	<b>Eigenkapital laut Handelsbilanz</b> (Summe Ziffern 14 bis 17)	530	
<b>19</b>	<b>Eigene Kapitalanteile (Wert laut Steuerbilanz / Gewinnsteuerwert)</b>	535	
<b>20</b>	<b>Als Gewinn versteuerte stille Reserven</b> (siehe Wegleitung)		
-			
-			
-			
-		540	
<b>21</b>	<b>Verdecktes Eigenkapital</b> (siehe Wegleitung)	550	
<b>22</b>	<b>./. Ermässigung des Eigenkapitals in Fr.</b> (Art. 97 Abs. 2 StG) <span style="float: right;">Formular JP 4.2</span>	559	-
<b>23</b>	<b>Gesamtes steuerbares Eigenkapital</b> (Summe Ziffern 18 bis 21)	560	
<b>24</b>	<b>Auf das Ausland entfallender Anteil</b> Steuerausscheidung: eigene Aufstellung <span style="float: right;">Formular JP 6</span>	565	-
<b>25</b>	<b>In der Schweiz steuerbares Eigenkapital</b>	570	
<b>26</b>	<b>Auf andere Kantone entfallender Anteil</b> Steuerausscheidung: eigene Aufstellung oder <span style="float: right;">Formular JP 6</span>	575	-
<b>27</b>	<b>Im Kanton St.Gallen steuerbares Eigenkapital</b>	580	

