



Direkte Bundessteuer

Bern, 17. Dezember 2008

Kreisschreiben Nr. 23

Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungen im Geschäftsvermögen und zum Geschäftsvermögen erklärte Beteiligungen

Inhaltsverzeichnis

1.	Gegenstand des Kreisschreibens	3
2.	Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen.....	3
2.1.	<i>Subjektive Voraussetzungen</i>	3
2.2.	<i>Objektive Voraussetzungen</i>	3
2.2.1.	Beteiligungsrechte	3
2.2.2.	Erforderliches Ausmass.....	4
2.2.3.	Haltedauer	5
2.2.4.	Einkünfte aus Beteiligungsrechten.....	5
2.2.4.1	<i>Ausschüttungen</i>	<i>5</i>
2.2.4.2	<i>Veräusserungsgewinne.....</i>	<i>5</i>
2.3.	<i>Netto-Ergebnis aus Beteiligungsrechten.....</i>	6
2.3.1.	Grundsatz	6
2.3.2.	Finanzierungsaufwand	6
2.3.3.	Verwaltungsaufwand	7
2.3.4.	Abschreibungen und Bildung von Rückstellungen	7
2.4.	<i>Steuerfolgen</i>	7
2.4.1.	Besteuerung des Spartenergebnisses aus Beteiligungsrechten.....	7
2.4.1.1	<i>Spartengewinn</i>	<i>7</i>
2.4.1.2	<i>Spartenverlust.....</i>	<i>7</i>
2.4.2.	Durch das Teilbesteuerungsverfahren bedingte steuersystematische Realisationstatbestände	8

3.	Beteiligungsrechte im gewillkürten Geschäftsvermögen	8
3.1.	<i>Grundsatz</i>	8
3.2.	<i>Erklärung von Beteiligungsrechten zum gewillkürten Geschäftsvermögen.....</i>	8
3.3.	<i>Überführung von Beteiligungsrechten vom gewillkürten Geschäfts- ins Privatvermögen.....</i>	9
3.4.	<i>Besteuerung von Beteiligungsrechten im gewillkürten Geschäftsvermögen.....</i>	9
4.	Inkrafttreten	10

Anhang: Beispiele 1 - 5

1. Gegenstand des Kreisschreibens

Mit dem Bundesgesetz vom 23. März 2007 über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) wurde in Artikel 18b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungsrechten des Geschäftsvermögens wie folgt normiert:

¹ *Dividenden, Gewinnanteile, Liquidationsüberschüsse und geldwerte Vorteile aus Aktien, Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaftsanteilen und Partizipationsscheinen sowie Gewinne aus der Veräusserung solcher Beteiligungsrechte sind nach Abzug des zurechenbaren Aufwandes im Umfang von 50 Prozent steuerbar, wenn diese Beteiligungsrechte mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft darstellen.*

² *Die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen wird nur gewährt, wenn die veräusserten Beteiligungsrechte mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren.*

Bereits im Bundesgesetz vom 19. März 1999 über das Stabilisierungsprogramm 1998 war Artikel 18 Absatz 2 DBG wie folgt ergänzt worden:

² *...Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen; Gleiches gilt für Beteiligungen von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, sofern der Eigentümer sie im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklärt.*

2. Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen

2.1. Subjektive Voraussetzungen

Die Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen steht natürlichen Personen zu, welche in der Schweiz auf Grund persönlicher (Art. 3 DBG) oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit (Art. 4 und 11 i.V.m. Art. 7 DBG) steuerpflichtig sind.

Die steuerpflichtige Person (Inhaberin einer Einzelunternehmung oder Teilhaberin an einer Personengesellschaft oder Personen mit Beteiligungsrechten im gewillkürten Geschäftsvermögen) hat für die ihr zurechenbaren Werte die nachfolgenden Voraussetzungen zu erfüllen.

2.2. Objektive Voraussetzungen

2.2.1. Beteiligungsrechte

Beteiligungsrechte sind Anteile am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Als Beteiligungsrechte im Sinn der objektiven Voraussetzungen gemäss Artikel 18b DBG gelten insbesondere:

- Aktien;
- Stammanteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;
- Genossenschaftsanteile;
- Partizipationsscheine;
- Anteile am Kapital einer SICAF.

Keine Beteiligungsrechte bestehen insbesondere bei:

- Genussscheinen und Bezugsrechten;
- Obligationen;
- Darlehen und Vorschüssen;
- hybriden Finanzierungsinstrumenten;
- anderen Guthaben eines an einer Kapitalgesellschaft Beteiligten oder eines Genossenschafters;
- Anteile an kollektiven Kapitalanlagen und diesen gleichzustellenden Körperschaften, z.B. Anteile am Kapital einer SICAV.

Die Qualifikation von ausländischen Beteiligungsrechten erfolgt in sinngemässer Anwendung von Artikel 49 Absatz 3 DBG. Die Gründerrechte an einer liechtensteinischen Anstalt mit ungeteiltem Kapital stellen keine Beteiligungsrechte im Sinn des Artikels 18b DBG dar.

2.2.2. *Erforderliches Ausmass*

Für die Teilbesteuerung kommen nur Beteiligungsrechte in Betracht, die mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausmachen (Eigentum oder Nutzniessung).

Die sich im Besitz von Ehepartnern, eingetragener Partnerinnen und Partnern und Kindern unter elterlicher Sorge, die zusammen veranlagt werden, befindenden Beteiligungsrechte werden zusammengerechnet.

Hält eine steuerpflichtige Person Beteiligungen am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sowohl im Privat- als auch im Geschäftsvermögen, werden diese für die Ermittlung der erforderlichen Quote zusammengerechnet. Die Erträge aus diesen Beteiligungen werden jedoch nicht zusammengerechnet.

Beteiligungsrechte der gleichen Gesellschaft, die indirekt über eine juristische Person oder eine kollektive Kapitalanlage gehalten werden, können dagegen nicht zusammengerechnet werden.

Ausländische Handelsgesellschaften und andere ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit, die nach Artikel 11 DBG besteuert werden, müssen die Mindestquote von 10 % des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft selber erreichen.

Bei den Personengesellschaften erfolgt eine anteilmässige Zuteilung der Beteiligungsrechte an die Beteiligten.

Die erforderliche Quote muss im Zeitpunkt der Realisation der Einkünfte aus den Beteiligungsrechten erfüllt sein. Bei Dividenden ist dies der Zeitpunkt der Fälligkeit. Beim Veräusserungserlös ist dies in der Regel der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts, sofern die Erfüllung nicht von vornherein unsicher ist. Wird beim Verkauf einer Beteiligung der Bezug des Beteiligungsertrags dem Verkäufer vorbehalten, wird bei der Berechnung des prozentualen Umfangs der Beteiligung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Verkaufs abgestellt.

2.2.3. *Haltedauer*

Für die Teilbesteuerung auf Veräusserungsgewinnen muss das veräusserte Beteiligungsrecht bis zum Veräusserungszeitpunkt während mindestens zwölf Monaten im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens gewesen sein.

2.2.4. *Einkünfte aus Beteiligungsrechten*

2.2.4.1 Ausschüttungen

Für die Teilbesteuerung qualifizieren insbesondere folgende Einkünfte aus Beteiligungsrechten:

- Ordentliche Gewinnausschüttungen wie z.B. Dividenden, Gewinnanteile auf Stammeinlagen, Zinsen auf Genossenschaftsanteilen;
- ausserordentliche Gewinnausschüttungen wie z.B. Anteile am Ergebnis einer Teil- oder Totalliquidation;
- Ausschüttungen auf Partizipationsscheinen;
- Ausschüttungen auf Genussscheinen, sofern die Beteiligungsquote mit Beteiligungsrechten der gleichen Gesellschaft erreicht wird;
- alle übrigen offenen Gewinnausschüttungen;
- verdeckte Gewinnausschüttungen (wie z.B. Zinsen, Entschädigungen für materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter sowie für Dienstleistungen, die sich im Licht des Drittvergleichs nicht rechtfertigen lassen), sofern die leistende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eine entsprechende Gewinnaufrechnung erfahren hat. Stammt die verdeckte Gewinnausschüttung aus einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, wird die Teilbesteuerung nur gewährt, wenn die zuständige schweizerische Steuerbehörde zur Einsicht gelangt, dass sie anstelle der ausländischen Steuerbehörde ebenfalls eine Aufrechnung vorgenommen hätte oder wenn eine Verständigungslösung kraft eines Doppelbesteuerungsabkommens vorliegt.

Keine Einkünfte aus Beteiligungsrechten sind insbesondere:

- Erträge, die bei der leistenden in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen;
- Ausgleichszahlungen aus dem "Securities Lending".

2.2.4.2 Veräusserungsgewinne

Für die Teilbesteuerung qualifizieren auch Veräusserungsgewinne auf Beteiligungsrechten, sofern sie mindestens ein Jahr im Eigentum der steuerpflichtigen Person oder des Personenunternehmens waren. Als Veräusserungsgewinne gelten:

- Gewinne aus der Veräusserung (Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem tieferen Einkommenssteuerwert) von Beteiligungsrechten die mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verkörpern sowie dazugehöriger Bezugsrechte. Mehrere Verkäufe im gleichen Geschäftsjahr können dabei zusammengerechnet werden;
- Überführungsgewinne (Differenz zwischen dem Verkehrswert und dem tieferen Einkommenssteuerwert einer Beteiligung) bei einer Überführung von Beteiligungsrechten von mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft vom Geschäfts- ins Privatvermögen;

- buchmässige Aufwertungen (inkl. Verbuchung von Gratisaktien);
- Auflösung von Rückstellungen (Wertberichtigungen) auf Beteiligungen.

Der Einkommenssteuerwert kann pro Beteiligungsrecht durchschnittlich oder für jeden Zu- oder Abgang einzeln ermittelt werden. Wird der Bestand einer Beteiligung für jeden Zu- oder Abgang einzeln nachgeführt, steht es der steuerpflichtigen Person frei, nach welcher Umschlagsmethode sich im Veräusserungsfall der Einkommenssteuerwert bemisst (FIFO, LIFO, HIFO). Die einmal gewählte Methode muss jedoch beibehalten werden.

2.3. Netto-Ergebnis aus Beteiligungsrechten

2.3.1. Grundsatz

Das Netto-Ergebnis aus Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen ist nach kaufmännischen Kriterien zu ermitteln.¹ Zur Ermittlung des Netto-Ergebnisses aus qualifizierenden Beteiligungsrechten ist eine Spartenrechnung zu führen. In dieser Rechnung sind alle qualifizierenden Beteiligungsrechte, d.h. auch ertragslose, zu berücksichtigen.

In die Spartenrechnung fallen sämtliche Einkünfte gemäss Ziffer 2.2.4. aus qualifizierenden Beteiligungsrechten. Zur Ermittlung des Netto-Ergebnisses sind von diesen Einkünften sämtliche den qualifizierenden Beteiligungsrechten zurechenbaren Aufwendungen in Abzug zu bringen.

Als zurechenbare Aufwendungen gelten:

- der Finanzierungsaufwand;
- der Verwaltungsaufwand;
- Abschreibungen;
- Bildung von Rückstellungen (Wertberichtigungen);
- Veräusserungsverluste (Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und dem höheren Einkommenssteuerwert);
- Verluste aus der Überführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen (Differenz zwischen dem Verkehrs- und dem höheren Einkommenssteuerwert).

2.3.2. Finanzierungsaufwand

Von den Einkünften aus Beteiligungsrechten ist zunächst der darauf entfallende Finanzierungsaufwand derselben Steuerperiode in Abzug zu bringen. Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen sowie sonstige Aufwendungen, deren unmittelbare Ursache im steuerlich relevanten Fremdkapital oder auch in faktischen mittel- oder langfristigen Verbindlichkeiten anderer Art liegt. Demgegenüber stellen die von der steuerpflichtigen Person nicht beanspruchten Skonto-Offerten der Lieferanten oder die von ihren Kunden beanspruchten Skonti keinen Finanzierungsaufwand dar. Solche Aufwendungen oder Erlösminderungen finden in aller Regel ihren Niederschlag direkt und ausschliesslich im betrieblichen Bruttogewinn. Im Mietaufwand sowie in Leasingraten enthaltener Finanzierungsaufwand bleibt ebenfalls unberücksichtigt.

Die Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Schuldzinsen erfolgt aufgrund der vom Steuerpflichtigen nachgewiesenen Verwendung der fremden Mittel. Bei selbständiger

¹ Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, BBl **2005** 4797 ff., Ziff. 2.4.

Erwerbstätigkeit wird auf den Geschäftsabschluss abgestellt. Fehlt der Nachweis der Mittelverwendung, erfolgt die Abgrenzung zwischen privaten und geschäftlichen Schuldzinsen nach dem Verhältnis der Aktiven (proportionale Aufteilung nach Verkehrswerten).

Bei den geschäftlichen Schuldzinsen ist der auf die qualifizierenden Beteiligungsrechte des Geschäftsvermögens entfallende Finanzierungsaufwand proportional nach Massgabe der Einkommenssteuerwerte der qualifizierenden Beteiligungsrechte zu den gesamten Aktiven des Geschäftsvermögens zu ermitteln. Die Einkommenssteuerwerte bemessen sich in der Regel nach dem Stand am Ende der Steuerperiode. Für Beteiligungsrechte, die während des Geschäftsjahres veräussert wurden, ist der anteilige Finanzierungsaufwand bezogen auf den Einkommenssteuerwert im Zeitpunkt der Veräusserung zu berücksichtigen.

2.3.3. *Verwaltungsaufwand*

Die Einkünfte der Beteiligungsrechte sind grundsätzlich um einen pauschalen Betrag von 5 Prozent zur Deckung des Verwaltungsaufwandes zu kürzen. Es handelt sich dabei um eine Pauschale, die stets vom Spartenergebnis vor Abzug der Schuldzinsen und des Verwaltungsaufwandes zu berechnen ist. Der Nachweis eines effektiven tieferen oder höheren Verwaltungsaufwandes bleibt vorbehalten.

2.3.4. *Abschreibungen und Bildung von Rückstellungen*

Es sind alle geschäftsmässig begründeten Abschreibungen und Rückstellungsbildungen (Wertberichtigungen) sämtlicher qualifizierenden Beteiligungsrechte zu berücksichtigen.

2.4. **Steuerfolgen**

2.4.1. *Besteuerung des Spartenergebnisses aus Beteiligungsrechten*

Spartengewinn

Der Spartengewinn wird zu 50 Prozent besteuert (siehe Beispiel Nr. 1 im Anhang).

Spartenverlust

Bei einem Spartenverlust muss differenziert werden²:

- Soweit der Spartenverlust auf den Abzug des Finanzierungs- und des Verwaltungsaufwandes zurückzuführen ist, verbleibt er vollumfänglich steuerlich abzugsfähig.
- Soweit der Spartenverlust auf den Abzug von Abschreibungen oder Rückstellungen (Wertberichtigungen) oder auf realisierte Kapitalverluste auf qualifizierenden Beteiligungsrechten zurückzuführen ist, kann er steuerlich nur zur Hälfte berücksichtigt werden.

Bei der Aufteilung des Spartenverlustes werden von den Bruttoeinkünften vorab die Abschreibungen, Rückstellungen (Wertberichtigungen) oder Kapitalverluste auf den qualifizierenden Beteiligungsrechten in Abzug gebracht (siehe Beispiele Nr. 2 und 3 im Anhang).

² Botschaft zum Bundesgesetz über die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen für unternehmerische Tätigkeiten und Investitionen (Unternehmenssteuerreformgesetz II) vom 22. Juni 2005, BBl 2005 4799.

2.4.2. Durch das Teilbesteuerungsverfahren bedingte steuersystematische Realisationstatbestände

Eine steuersystematische Realisation liegt vor, wenn bisher latent steuerbelastete Kapitalgewinne ganz oder teilweise steuerfrei werden. Darunter fällt mit der Regelung von Artikel 18b DBG auch die Übertragung von einzelnen Vermögenswerten auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, an denen Teilhaber der übertragenden Personenunternehmung qualifizierende Beteiligungsrechte halten.

Die Übertragung von einzelnen Aktiven aus dem Geschäftsvermögen auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte sich im Geschäftsvermögen befinden, führt zur Besteuerung von 50 % der übertragenen stillen Reserven. Diese Kapitaleinlage führt zur Erhöhung des Einkommenssteuerwertes der Beteiligungsrechte. Diese Erhöhung entspricht dem Einkommenssteuerwert des übertragenen Aktivums. Damit wird die spätere hälftige Besteuerung der nunmehr auf die Beteiligungsrechte entfallenden stillen Reserve sichergestellt. Die übernehmende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft kann eine entsprechende versteuerte stille Reserve geltend machen (siehe Beispiel Nr. 4 im Anhang).

Auch die Übertragung eines Betriebes oder eines Teilbetriebes auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Geschäftsvermögen einer übertragenden natürlichen Person oder eines Personenunternehmens befinden, führt nach Inkrafttreten von Artikel 18b DBG grundsätzlich zu einer steuersystematischen Realisation. Ein solcher Vorgang stellt jedoch eine Umstrukturierung dar, bei der die übertragenen stillen Reserven nach Artikel 19 Absatz 1 Buchstabe b DBG nicht besteuert werden, sofern die Sperrfrist nach Artikel 19 Absatz 2 DBG eingehalten wird.

3. Beteiligungsrechte im gewillkürten Geschäftsvermögen

3.1. Grundsatz

Natürliche Personen können Beteiligungsrechte von mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft im Zeitpunkt des Erwerbs zum Geschäftsvermögen erklären (Art. 18 Abs. 2 DBG). Zinsen, die auf solche Beteiligungsrechte entfallen, unterliegen nicht der Beschränkung gemäss Artikel 33 Absatz 1 Buchstabe a DBG.

Als Erwerb im Sinne des Gesetzes gelten entgeltliche und teilentgeltliche Eigentumsübertragungen. Nur ein solcher Erwerb kann eine Fremdfinanzierung erfordern und demzufolge Schuldzinsen bewirken. Der Einkommenssteuerwert von Beteiligungsrechten im gewillkürten Geschäftsvermögen entspricht im Zeitpunkt des Erwerbs dem Kaufpreis.

3.2. Erklärung von Beteiligungsrechten zum gewillkürten Geschäftsvermögen

Die Erklärung von Beteiligungsrechten zum Geschäftsvermögen ist nur im Zeitpunkt des Erwerbs möglich. Der Käufer hat die Erklärung der Beteiligungsrechte zum Geschäftsvermögen der Veranlagungsbehörde zusammen mit der ersten Steuererklärung nach dem Beteiligungserwerb abzugeben.

Bestehende Beteiligungsrechte im Privatvermögen können nicht zum gewillkürten Geschäftsvermögen erklärt werden. Bei Zukäufen gleicher Beteiligungsrechte können nur die zusätzlich erworbenen zum Geschäftsvermögen erklärt werden, sofern diese für sich allein mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft verkörpern oder die bisherigen Beteiligungsrechte bereits zum Geschäftsvermögen gehören.

Durch Erbschaft - im Umfang der Erbquote - oder Schenkung übertragene Beteiligungsrechte behalten ihre Qualifikation als Privat- oder Geschäftsvermögen (Steuernachfolge; Art. 12 Abs. 1 DBG). Die bei Erbteilung zusätzlich erworbenen Beteiligungsrechte können dagegen zum Geschäftsvermögen erklärt werden, sofern ihr Umfang mindestens 20 Prozent am Grund- oder Stammkapital beträgt (siehe Beispiel Nr. 5 im Anhang).

Sinkt die Beteiligungsquote an zum Geschäftsvermögen erklärten Beteiligungsrechten durch einen Teilverkauf unter 20 Prozent, kann die Qualifikation der verbleibenden Beteiligungsrechte als Geschäftsvermögen beibehalten werden. Beteiligungsrechte im gewillkürten Geschäftsvermögen, die durch Erbgang auf eine Erbengemeinschaft in ideelle Beteiligungsquoten von unter 20 Prozent zerfallen, gelten weiterhin als Geschäftsvermögen. Werden solche Beteiligungsrechte im Rahmen der Erbteilung veräußert, unterliegen allfällige Kapitalgewinne der Einkommenssteuer.

Artikel 18 Absatz 2 DBG visiert diejenigen Fälle an, in denen der Kauf von Beteiligungsrechten vom Erwerber durch Aufnahme von Darlehen finanziert wird. Beteiligungsrechte, die aus der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person hervorgehen, können daher nicht zum Geschäftsvermögen erklärt werden.

3.3. *Überführung von Beteiligungsrechten vom gewillkürten Geschäfts- ins Privatvermögen*

Die Überführung von Beteiligungsrechten vom gewillkürten Geschäfts- ins Privatvermögen ist jederzeit möglich. Für Beteiligungsrechte, die nur teilweise zum gewillkürten Geschäftsvermögen gehören, ist die Umschlagsmethode zur Bestimmung, welche Beteiligungsrechte im Fall von Teilveräußerungen zuerst veräußert werden (FIFO, LIFO, HIFO), frei wählbar.

3.4. *Besteuerung von Beteiligungsrechten im gewillkürten Geschäftsvermögen*

Die Einkünfte auf Beteiligungsrechten im gewillkürten Geschäftsvermögen zählen steuerrechtlich zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit (Art. 18 Abs. 1 und 2 DBG).

Die Teilbesteuerung richtet sich danach, ob die Voraussetzungen von Artikel 18b DBG erfüllt sind (vgl. Ziff. 2.).

Wertverminderungen auf Beteiligungsrechten im gewillkürten Geschäftsvermögen können bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens in Abzug gebracht werden (Art. 27 Abs. 2 Bst. a und b DBG). Sind die Wertverminderungen nicht definitiv, können sie nur im Sinne einer Rückstellung geltend gemacht werden (Art. 29 Abs. 1 Bst. c DBG). Eine solche Rückstellung wird dem steuerbaren Einkommen zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet ist (Art. 29 Abs. 2 DBG).

4. Inkrafttreten

Dieses Kreisschreiben tritt zusammen mit Artikel 18b DBG per 1. Januar 2009 in Kraft und gilt für Einkünfte aus Beteiligungsrechten, die nach dem 31. Dezember 2008 fällig werden. Es ersetzt das Kreisschreiben Nr. 1 vom 19. Juli 2000.

Anhang zum Kreisschreiben Nr. 23 vom 16. Dezember 2008

Beispiel Nr. 1: Spartenrechnung - Spartengewinn

Einzelunternehmung X

Betriebliche Aktiven	2'750	Fremdkapital	2'500
Beteiligung X AG (100 %)	1'000	Kapital	1'500
Beteiligung Y AG (5 %)	250		
Total Aktiven	4'000	Total Passiven	4'000

Erfolgsrechnung	Aufwand	Ertrag	Sparte Beteiligungen
Betrieblicher Ertrag		2'000	
Beteiligungsertrag:			
- Dividenden ¹		110	100
- Gewinne aus Veräusserungen			
- Überführungsgewinne			
- Buchmässige Aufwertungen			
- Auflösung Rückstellungen			
Übriger Ertrag		80	
Betrieblicher Aufwand	1'600		
Finanzierungsaufwand	100		
Direkter Beteiligungsaufwand:			
./. Abschreibungen			
./. Bildung Rückstellungen			
./. Veräusserungs- / Überführungsverluste			
übriger Aufwand	250		
Erfolg (Gewinn/Verlust)	240		
Total	2'190	2'190	100
Umlage Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand			
./. Finanzierungsaufwand	100*(1000/4000)		- 25
./. Verwaltungsaufwand	5 % von 100		- 5
Spartenerfolg (Gewinn/Verlust)			70

Erfolgsaufteilung	Erfolg
Gesamterfolg	240
./. Beteiligungserfolg	- 70
Betriebserfolg (Gewinn/Verlust)	170
+ Beteiligungsgewinn	35
./. Beteiligungsverlust 50 %	0
./. Finanzierungs- und Verwaltungsaufwandüberschuss 100 %	0
Steuerbarer Erfolg (Gewinn/Verlust)	205

¹100 von X AG; 10 von Y AG

Beispiel Nr. 2: Spartenrechnung - Spartenverlust

Einzelunternehmung X

Betriebliche Aktiven	2'750	Fremdkapital	2'500
Beteiligung X AG (100 %)	1'000	Kapital	1'500
Beteiligung Y AG (5 %)	250		
Total Aktiven	4'000	Total Passiven	4'000

Erfolgsrechnung	Aufwand	Ertrag	Sparte Beteiligungen
Betrieblicher Ertrag		2'000	
Beteiligungsertrag:			
- Dividenden ¹		120	90
- Gewinne aus Veräusserungen			
- Überführungsgewinne			
- Buchmässige Aufwertungen			
- Auflösung Rückstellungen			
Übriger Ertrag		80	
Betrieblicher Aufwand	1'600		
Finanzierungsaufwand	100		
Direkter Beteiligungsaufwand:			
./. Abschreibungen ²	70		- 70
./. Bildung Rückstellungen			
./. Veräusserungs- / Überführungsverluste			
übriger Aufwand	250		
Erfolg (Gewinn/Verlust)	180		
Total	2'200	2'200	20
Umlage Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand			
./. Finanzierungsaufwand	100*(1000/4000)		- 25
./. Verwaltungsaufwand	5 % von 20		- 1
Spartenerfolg (Gewinn/Verlust)			- 6

Erfolgsaufteilung	Erfolg
Gesamterfolg	180
./. Beteiligungserfolg	6
Betriebserfolg (Gewinn/Verlust)	186
+ Beteiligungsgewinn	0
./. Beteiligungsverlust 50 %	0
./. Finanzierungs- und Verwaltungsaufwandüberschuss 100 %	- 6
Steuerbarer Erfolg (Gewinn/Verlust)	180

¹90 von X AG; 30 von Y AG

²70 auf X AG

Bei der Aufteilung des Spartenverlustes wird von den Bruttoeinkünften von 90 vorab die Abschreibung von 70 auf der Beteiligung X AG in Abzug gebracht. Vom verbleibenden Ertrag werden der Finanzierungsaufwand von 25 und der anteilige Verwaltungsaufwand von 1 abgezogen. Der so ausgewiesene Spartenverlust ist vollumfänglich abzugsfähig.

Beispiel Nr. 3: Spartenrechnung - Spartenverlust

Einzelunternehmung X

Betriebliche Aktiven	2'750	Fremdkapital	2'500
Beteiligung X AG (100 %)	1'000	Kapital	1'500
Beteiligung Y AG (5 %)	250		
Total Aktiven	4'000	Total Passiven	4'000

Erfolgsrechnung	Aufwand	Ertrag	Sparte Beteiligungen
Betrieblicher Ertrag		2'000	
Beteiligungsertrag:			
- Dividenden ¹		120	
- Gewinne aus Veräusserungen			
- Überführungsgewinne			
- Buchmässige Aufwertungen			
- Auflösung Rückstellungen			
Übriger Ertrag		80	
Betrieblicher Aufwand	1'600		
Finanzierungsaufwand	100		
Direkter Beteiligungsaufwand:			
./. Abschreibungen ²	70		- 70
./. Bildung Rückstellungen			
./. Veräusserungs- / Überführungsverluste			
übriger Aufwand	250		
Erfolg (Gewinn/Verlust)	180		
Total	2'200	2'200	- 70
Umlage Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand			
./. Finanzierungsaufwand	100*(1000/4000)		- 25
./. Verwaltungsaufwand	5 % von 0		0
Spartenerfolg (Gewinn/Verlust)			- 95

Erfolgsaufteilung	Erfolg
Gesamterfolg	180
./. Beteiligungserfolg	95
Betriebserfolg (Gewinn/Verlust)	275
+ Beteiligungsgewinn	0
./. Beteiligungsverlust 50 %	- 35
./. Finanzierungs- und Verwaltungsaufwandüberschuss 100 %	- 25
Steuerbarer Erfolg (Gewinn/Verlust)	215

¹0 von X AG; 120 von Y AG

²70 auf X AG

Der Spartenverlust von 95 stammt aus einer Abschreibung von 70 und den Finanzierungskosten von 25. Es sind deshalb nur 60 abziehbar (50 % von 70 und 100 % von 25).

Beispiel Nr. 4: Übertragung einzelner Aktiven aus dem Geschäftsvermögen auf eine Kapitalgesellschaft

Einzelunternehmer X hält im Geschäftsvermögen neben den flüssigen Mitteln und den betrieblichen Aktiven sämtliche Beteiligungsrechte an der X AG sowie eine Liegenschaft. Mittels Sacheinlage überträgt er die Liegenschaft zum Einkommenssteuerwert auf die X AG.

Bilanz der Einzelunternehmung X **vor** der Übertragung der Liegenschaft:

Einzelunternehmung X			
Flüssige Mittel	500	Fremdkapital	2'500
Betriebliche Aktiven ¹	1'500	Kapital	1'000
Beteiligung X AG ¹	1'000		
Liegenschaft ²	500		
Total Aktiven	3'500	Total Passiven	3'500

¹ Stille Reserven: 0

² Stille Reserven: 800

Die Übertragung der Liegenschaft von der Einzelunternehmung X auf die X AG führt zur Besteuerung von 400. Dies entspricht der Hälfte der übertragenen stillen Reserven auf der Liegenschaft. Der Einkommenssteuerwert der Beteiligungsrechte X wird um den Einkommenssteuerwert der übertragenen Liegenschaft von 500 erhöht. Die übernehmende X AG kann in der Steuerbilanz eine besteuerte stille Reserve von 400 geltend machen.

Bilanz der Einzelunternehmung X **nach** der Übertragung der Liegenschaft:

Einzelunternehmung X			
Flüssige Mittel	500	Fremdkapital	2'500
Betriebliche Aktiven ¹	1'500	Kapital	1'000
Beteiligung X AG ²	1'500		
Total Aktiven	3'500	Total Passiven	3'500

¹ Stille Reserven: 0

² Stille Reserven: 800

Steuerbilanz der X AG **nach** der Übertragung der Liegenschaft:

X AG			
Flüssige Mittel	400	Fremdkapital	500
Betriebliche Aktiven	1'100	Kapital	1'500
Liegenschaft ¹	900	Versteuerte stille Reserve auf Liegenschaft	400
Total Aktiven	2'400	Total Passiven	2400

¹ Unversteuerte stille Reserven: 400

Ein Jahr nach der Übertragung der Liegenschaft verkauft der Einzelunternehmer X die Beteiligung an der X AG zum Verkehrswert von 2'300.

Gemäss Artikel 18b DBG wird der Veräusserungsgewinn von 800 (Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkommenssteuerwert) nach Abzug der zurechenbaren Aufwendungen zu 50 % besteuert.

Gesamthaft werden bei der Übertragung der Liegenschaft und dem späteren Verkauf der Beteiligungsrechte 800 besteuert. Dies entspricht den stillen Reserven auf der Liegenschaft vor der Übertragung von der Einzelunternehmung X auf die X AG. Ohne die Besteuerung der Hälfte der übertragenen stillen Reserven auf der Liegenschaft bei der Übertragung würde der bisher latent steuerbelastete Kapitalgewinn von 800 zur Hälfte steuerfrei.

Beispiel Nr. 5: Gewillkürtes Geschäftsvermögen - Erwerb bei Erbteilung

Annahme: Erblasser X hielt 100 % Beteiligung X AG im Privatvermögen.

Beteiligung X AG	Nennwert	Verkehrswert
	200'000	4'000'000

Erben	Erbquoten	Nennwert	Verkehrswert
A	25 %	50'000	1'000'000
B	25 %	50'000	1'000'000
C	25 %	50'000	1'000'000
D	25 %	50'000	1'000'000

A erwirbt im Rahmen der Erbteilung von B, C und D drei 25-%ige Beteiligungen an der X AG zum Verkehrswert und erklärt diese im Zeitpunkt des Erwerbs jeweils vollumfänglich zum Geschäftsvermögen.

Privatvermögen		Geschäftsvermögen	
25 %	Nennwertprinzip	75 %	Buchwertprinzip
1'000'000	50'000	3'000'000	3'000'000

Die Beteiligung verbleibt im Umfang der Erbquote von 25 % im Privatvermögen und unterliegt weiterhin dem Nennwertprinzip. Der Erwerb der zusätzlichen Beteiligung von 75 % im Rahmen der Erbteilung berechtigt dagegen, die Beteiligung in diesem Umfang zum Geschäftsvermögen zu erklären. Im vorliegenden Beispiel wird von dieser Wahlmöglichkeit Gebrauch gemacht. Dies führt zu einem Wechsel vom Nennwertprinzip zum Buchwertprinzip. Die Veranlagungsbehörde hat deshalb zu prüfen, ob die Merkmale der indirekten Teilliquidation erfüllt sind.

Dem Steuerpflichtigen steht es jedoch frei, nur einen einzelnen "Zukauf" - beispielsweise den Erwerb der 25-%igen Beteiligung von seinem Miterben B - und nur in einem Umfang von mindestens 20 % zum Geschäftsvermögen zu erklären.

Spartenrechnung gemäss Kreisschreiben Nr. 23 vom 17. Dezember 2008

Bilanz

Betriebliche Aktiven		Fremdkapital	
Beteiligung X AG		Kapital	
Beteiligung Y AG			
Total Aktiven	0	Total Passiven	0

Erfolgsrechnung	Aufwand	Ertrag	Sparte Beteiligungen
Betrieblicher Ertrag			
Beteiligungsertrag:			
- Dividenden			
- Gewinne aus Veräusserungen			
- Überführungsgewinne			
- Buchmässige Aufwertungen			
- Auflösung Rückstellungen			
Übriger Ertrag			
Betrieblicher Aufwand			
Finanzierungsaufwand			
Direkter Beteiligungsaufwand:			
./ Abschreibungen			
./ Bildung Rückstellungen			
./ Veräusserungs- / Überführungsverluste			
übriger Aufwand			
Erfolg (Gewinn/Verlust)	0	0	
Total	0	0	0
Umlage Finanzierungs- und Verwaltungsaufwand:			
./ Finanzierungsaufwand	0	x Verhältnis der Aktiven	#DIV/0!
./ Verwaltungsaufwand	5% von	0	0
Spartenerfolg (Gewinn/Verlust)			#DIV/0!

Erfolgsaufteilung	Erfolg
Gesamterfolg	0
./ Beteiligungserfolg	#DIV/0!
Betriebserfolg (Gewinn/-Verlust)	#DIV/0!
+ Beteiligungsgewinn	#DIV/0!
./ Beteiligungsverlust 50%	0
./ Finanzierungs- und Verwaltungsaufwandüberschuss 100%	#DIV/0!
Steuerbarer Erfolg (Gewinn/Verlust)	#DIV/0!