

Während neun Jahren konnten Alt-Beteiligungen im Konzern unter Bildung einer unbesteuerten Reserve steuerneutral übertragen werden. Am 31. Dezember 2006 ist diese Reserve steuerneutral aufzulösen. So verschieden die Sachverhalte bei der Übertragung von Beteiligungen und der Bildung der unbesteuerten Reserve waren, so verschieden sind die Lösungsansätze bei der Auflösung dieser Reserve.

JÜRIG ALTORFER

STEUERNEUTRALE AUFLÖSUNG DER UNBESTEUERTEN RESERVE

Nach Art. 207 Abs. 3 DBG

1. EINLEITUNG

Am 31. Dezember 2006 läuft die Übergangsfrist für die unterschiedliche Behandlung von Alt- und Neu-Beteiligungen nach Art. 207a DBG (*Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*) ab. Vom 1. Januar 2007 an werden alle Beteiligungen, welche sich für den Beteiligungsabzug nach Art. 70 Abs. 4 DBG (Kapitalgewinne) qualifizieren, gleich behandelt. Eine provisorische Gleichbehandlung bereits während der Übergangsphase sah Art. 207a Abs. 3 DBG für Umstrukturierungen im Konzern vor, wonach mittels einer sogenannten «unbesteuerten» Reserve die Kapitalgewinne auf Beteiligungsübertragungen im Konzern neutralisiert wurden. Am Ende des Jahres 2006 ist diese unbesteuerte Reserve nun – nach dem Wortlaut des Gesetzes – «steuerneutral» aufzulösen. Darüber, was steuerneutral in diesem Zusammenhang bedeutet, gehen die Meinungen zum Teil auseinander. Hiernach werden die Sachverhalte analysiert und die verschiedenen Lösungsansätze verglichen.

2. ENTSTEHUNGSGESCHICHTE

Unter dem alten Bundessteuerrecht entwickelte sich eine Praxis, welche den Steueraufschub bei der Buchwertübertragung einzelner Aktiven, einschliesslich Beteiligungen, von einer Gesellschaft auf eine von ihr beherrschte Gesellschaft gewährte. Dies galt jedoch nur für die Einbringung in eine schweizerische Gesellschaft, während bei der Übertragung auf eine ausländische Gesellschaft eine steuersystematische Realisation angenommen wurde [1]. In der Literatur wurde bereits vor der Unternehmenssteuerreform 97 von dieser sachwidrigen Einschränkung Abstand genommen. Die

Motion Cottier [2] und die Motion der CVP-Fraktion [3] hatten die Berichtigung der Praxis auf politischer Ebene zum Ziel.

Mit der Unternehmenssteuerreform 97 erfuhren Beteiligungen bei der Übertragung auf ausländische Tochtergesellschaften aufgrund der Ausdehnung des Beteiligungsabzugs auf Kapitalgewinne (Art. 70 DBG) im Ergebnis die gleiche Behandlung wie Beteiligungen, welche bisher auf inländische Tochtergesellschaften übertragen worden waren. Um die Steuerneutralität während der Übergangsfrist bis ins Jahr 2007 auch für die Übertragung von Alt-Beteiligungen zu gewährleisten, wurde Art. 207a Abs. 3 DBG geschaffen. Das darin formulierte Steueraufschubskonzept [4] stimmt weitgehend mit der in der Literatur und in der Motion Cottier bereits vor der Unternehmenssteuerreform 97 formulierten Lösung überein [5]. Ein wesentlicher Unterschied bestand indessen darin, dass nicht nur die Übertragung auf ausländische Tochtergesellschaften, sondern generell die Übertragung auf ausländische Konzerngesellschaften steuerneutral erfolgen sollte. Eine entsprechende Formulierung fügte der Bundesrat nach der Vernehmlassung in seine Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung 1997 ein. Bis zu diesem Zeitpunkt wurden nur Gesetzesänderungen betreffend die Übertragung auf Tochtergesellschaften diskutiert [6]. Im Zuge der parlamentarischen Beratungen wurde zudem vom Erfordernis der Übertragung zum Gewinnsteuerwert abgewichen, und es wurden sämtliche Übertragungsarten erfasst [7].

3. KONZEPT

Die Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert einer Alt-Beteiligung wird bei deren Übertragung auf eine ausländische Konzerngesellschaft in einem ersten Schritt zum steuerbaren Reingewinn der übertragenden Gesellschaft oder Genossenschaft gerechnet. Bei der Übertragung zum Gewinnsteuerwert erfolgt hierzu eine entsprechende Aufrechnung des Gewinnes in der steuerlichen Erfolgsrechnung, während bei einer Übertragung zum Verkehrswert keine steuerlichen Anpassungen notwendig sind. In einem zweiten Schritt kann die übertragende Gesellschaft dann für Steuerzwecke in der Höhe dieser Differenz eine un-



JÜRIG ALTORFER,
DR. OEC. HSG, DIPL.
STEUEREXPERTE,
PARTNER, ALTORFER
DUSS & BEILSTEIN AG,
ZÜRICH
WWW.ADBTAX.CH

besteuerte Reserve bilden und so den steuerbaren Gewinn entsprechend wieder kürzen [8]. Die unbesteute Reserve war ursprünglich als Wertberichtigung (Fremdkapital) vorgesehen [9]. Im Vernehmlassungsverfahren [10] und im Zuge der parlamentarischen Beratungen wurde die offenere Formulierung «unbesteute Reserve» gewählt und klargelegt, dass es sich um eine Eigenkapitalposition handelt oder handeln kann. Die unbesteute Reserve hat die Funktion, bis zum Ablauf der Übergangsfrist den aufgeschobenen Besteuerungsanspruch der schweizerischen Steuerhoheit sicherzustellen, da ein allfälliger Gewinn aus der Veräusserung der übertragenen Beteiligung im Ausland anfele und bestenfalls als entlastbarer Beteiligungsertrag in die Schweiz zurückflösse [11]. Mit diesem Zweck vereinbar ist die Verbuchung des Korrekturbetrages in Form der unbesteuerten Reserve sowohl als Eigenkapital- wie auch als Fremdkapitalposition. Der damit bewirkte Steueraufschub wird durch eine Steuerbefreiung abgelöst, wenn er nicht vor dem Ende der Übergangsfrist dahinfällt, weil entweder (i) die übertragene Beteiligung an einen konzernfremden Dritten veräussert wird, (ii) die Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen wurden, ihre Aktiven und Passiven in wesentlichem Umfang veräussert oder (iii) die Gesellschaft, deren Beteiligungsrechte übertragen wurden, liquidiert wird.

4. AUFLÖSUNG DER UNBESTEUERTEN RESERVE AM 31. DEZEMBER 2006

Die unbesteute Reserve wird gemäss dem letzten Satz von Art. 207a Abs. 3 DBG am 31. Dezember 2006, d. h. am Ende der Übergangsperiode, steuerneutral aufgelöst [12]. Über die Notwendigkeit dieses Satzes gingen die Meinungen in den Diskussionen der *Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates (WAK-SR)* [13] auseinander. Je nach Modellfall ging man davon aus, dass es diesen Satz gar nicht brauche. Es wurde argumentiert, dass die steuerneutrale Auflösung der unbesteuerten Reserve nicht nötig sei, weil es sich ohnehin um eine Eigenkapitalposition handle, die nicht aufgelöst werde, sondern am Ende des Jahres 2006 «eine andere Überschrift» bekomme. Damit hatte man offensichtlich den Verkauf einer Beteiligung zum Verkehrswert an eine Nicht-Tochtergesellschaft im Auge. Für die Einbringung in eine Tochtergesellschaft gehe es mit dem letzten Satz darum, zu klären, ob der durch die steuersystematische Realisation erhöhte Gewinnsteuerwert der Tochterbeteiligung am Ende der Übergangsfrist beibehalten oder wieder auf den ursprünglichen Betrag reduziert werde.

Insgesamt wurde mit Art. 207a Abs. 3 DBG ein *Steueraufschubskonzept* mit einer auf den Zeitpunkt des Ablaufs der Übergangsfrist aufgeschobenen Steuerbefreiung geschaffen. Es ging mit dieser Norm darum, eine in der Lehre und der Politik angeprangerte unsachgemässe Praxis sofort für alle konzerninternen Beteiligungsübertragungen zu beseitigen und nicht darum, den Beteiligungsabzug für Kapitalgewinne auf Alt-Beteiligungen provisorisch anwendbar zu machen; Art. 207a Abs. 3 DBG ist kein Ausnahmetatbestand zu Art. 70 Abs. 4 DBG. Hätte der Gesetzgeber eine Gleichbehandlung mit der Übertragung von Neu-Beteiligungen gemäss Art. 70 Abs. 4 DBG schaffen wollen, hätte er ein Nachbesteuerungs-

konzept gewählt und den Gewinn aus der Übertragung einer Alt-Beteiligung dem Beteiligungsabzug unterstellen können unter Vorbehalt der Veräusserung aus dem Konzernkreis vor dem 1. Januar 2007.

Der Gesetzgeber hat dies nicht getan, sondern eine Lösung gewählt, die vielen kantonalen Regelungen für die Überführung von Beteiligungen oder anderen Vermögenswerten im Rahmen von Steuerstatuswechseln in einen steuerfreien Be-

«Steuerneutrale Auflösung heisst, dass die unbesteute Reserve ohne Auswirkung auf die steuerliche Erfolgsrechnung aufzulösen ist.»

reich entspricht. Diese sehen regelmässig einen Steueraufschub für einen bestimmten Zeitraum (so z. B. ZH 10 Jahre [14]) vor. Nach Ablauf dieser Frist entfällt der Steueraufschub ohne weitere steuerliche Konsequenzen, woraus eine definitive Steuerbefreiung folgt. Der Gesetzgeber hätte im weiteren zur Erfüllung des gleichen Zweckes auch eine Nachbesteuerungslösung nach dem Muster von Art. 61 Abs. 3 und 4 DBG (Beteiligungsübertragung auf inländische Konzerngesellschaft zum Gewinnsteuerwert) wählen können. Auch nach diesem Konzept würde die Übergangsfrist am 31. Dezember 2006 ohne Steuerfolgen ablaufen.

Demgegenüber unterscheiden die Kreisschreiben 10/98, Ziff. 4.3 und 5.3 und 4/05, Ziff. 4.5.2.6 [15], die Übertragung innerhalb eines Konzerns zum Gewinnsteuerwert (Sacheinlage oder Verkauf) vom Verkauf einer Beteiligung innerhalb eines Konzerns zum Verkehrswert.

4.1 Übertragung zum Gewinnsteuerwert im Mutter-Tochter-Verhältnis. Bei der Übertragung zum Gewinnsteuerwert wird gemäss Kreisschreiben 10/98, Ziff. 4.3, die unbesteute Reserve im Mutter-Tochter-Verhältnis steuerneutral aufgelöst, indem sie gegen den Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft ausgebucht wird. D. h. der Gewinnsteuerwert der Tochtergesellschaft entspricht nach dem 31. Dezember 2006 dem Gewinnsteuerwert der während der Übergangsfrist eingebrachten Alt-Beteiligung zuzüglich des Gewinnsteuerwertes der übernehmenden Tochtergesellschaft. Die während der Übergangsfrist vorgenommene steuerliche Aufwertung der Tochtergesellschaft unter gleichzeitiger Bildung einer unbesteuerten Reserve wird am 31. Dezember 2006 auf diese Weise tatsächlich «steuerneutral» rückgängig gemacht (vgl. Beispiel 5.1.). Die unbesteute Reserve bekommt damit keine «andere Überschrift», weil die entsprechende Reserve sowohl handels- wie auch steuerrechtlich ausgebucht wird.

4.2 Übertragung zum Gewinnsteuerwert auf andere Konzerngesellschaften. Bei der Gewinnsteuerwertübertragung auf eine andere als an eine Tochtergesellschaft im Konzern geht gemäss Kreisschreiben 10/98, Ziff. 4.3, die la-

tente Steuerlast bei der Auflösung der unbesteuerten Reserve am 31. Dezember 2006 ohne Auswirkungen auf die Steuerbilanz unter. Tatsächlich gibt es, wie im Beispiel unter Ziff. 5.2 gezeigt, nach einer Gewinnsteuerwertübertragung im Konzern gar keine unbesteuerte Reserve. Der im Rahmen der Übernahme steuerlich resultierende Gewinn und damit das steuerlich im Gegensatz zur Handelsbilanz erhöhte Eigenkapital wird umgehend durch den effektiven Wertabfluss kompensiert. Handels- und Steuerbilanz stimmen während der Übergangsfrist überein: Das handelsrechtliche Eigenkapital entspricht dem steuerrechtlichen. In der Steuerbilanz wird keine separate Reserve ausgewiesen. Am Ende der Übergangsfrist ergibt sich in der Steuerbilanz keine buchmässige Auswirkung. Auch in diesem Fall gibt es keine «andere Überschrift». Trotzdem ist am 31. Dezember 2006 dank der Steuerneutralität des Vorganges dem Zweck der Norm Genüge getan. Dieser Vorgang zeigt exemplarisch auf, dass im Zuge der parlamentarischen Arbeiten Lösungen erarbeitet wurden, welche nicht alle Fälle abzudecken vermögen.

4.3 Verkauf zum Verkehrswert. Wurde die Beteiligung zum Verkehrswert an die ausländische Konzerngesellschaft veräussert, stellt der Ertrag aus der Auflösung der unbesteuerten Reserve am 31. Dezember 2006 gemäss Kreisschreiben 10/98, Ziff. 4.3 und 5.3 und Kreisschreiben 4/05, Ziff. 4.5.2.6, *Beteiligungsertrag* dar und die Reduktion der Gewinnsteuer im Rahmen des Beteiligungsabzuges hat nach Art. 70 Abs. 1 DBG zu erfolgen. Es ist offensichtlich, dass diese Methode nicht steuerneutral ist und damit im Widerspruch zum Wortlaut des Gesetzes, zum Willen des Gesetzgebers und zum Normzweck (Steueraufschub mit definitiver Steuerbefreiung nach Ablauf der Übergangsfrist) steht. Der Beteiligungsabzug eliminiert die Gewinnsteuerfolgen der Reservenauflösung über die steuerliche Erfolgsrechnung nicht, er reduziert sie nur. Bei der Verrechnung mit Verlusten oder Verlustvorträgen bleibt der Beteiligungsabzug sogar ganz ohne Wirkung. Die vom Gesetzgeber gewollte Steuerbefreiung der Reservenauflösung könnte sich nur dann ergeben, wenn bei der Berechnung des Beteiligungsabzuges und bei der Verlustverrechnung folgende Sonderregelungen angewandt würden:

→ Der dem Beteiligungsabzug zu unterstellende Nettobeteiligungsertrag muss dem Bruttobetrag der Reservenauflösung entsprechen, d. h., es dürfen kein Finanzierungsaufwand (mangels zu finanzierender Aktiven) und keine Verwaltungskosten (die Auflösung einer unbesteuerten Reserve verursacht keine derartigen Kosten) in Abzug gebracht werden^[16]. → Ein allfälliger Jahresverlust oder ein verrechenbarer Verlustvortrag dürfen nicht mit dem Beteiligungsertrag aus der Auflösung der unbesteuerten Reserve verrechnet werden.

Auch die Methode gemäss Kreisschreiben 10/98 könnte also theoretisch zum Ziel führen, obwohl sie weder mit dem Wortlaut des Gesetzes noch mit dem Willen des Gesetzgebers übereinstimmt. Mit Blick auf die kantonalen Regelungen ist allerdings anzumerken, dass dies nur in Gesetzen mit proportionalem Gewinnsteuertarif gilt. Bei renditeabhängigem

Tarfbewirkt der Einbezug in die Berechnungsgrundlage für die Gewinnsteuer unter Umständen eine Steuererhöhung für den übrigen Gewinn.

Dem Zweck der Norm und deren Wortlaut entspricht diese Lösung indessen nicht. *Steuerneutralität* im Sinne eines Steueraufschubs mit Steuerbefreiung am Ende der Übergangsfrist ergibt sich nur, wenn der aus der Auflösung resultierende Gewinn bei der Berechnung des steuerlichen Reingewinnes nach Art. 58 ff. DBG eliminiert wird [17]. Nur so bleibt die Auflösung der unbesteuerten Reserve ohne Einfluss auf die Gewinnsteuersituation der die Reserve auflösenden Gesellschaft oder Genossenschaft. Eine solche wirklich steuerneutrale Auflösung der unbesteuerten Reserve sieht das Kreisschreiben 10/98 in Ziff. 4.3 jedoch nur für den Fall des Verkaufs oder der Sacheinlage zum Gewinnsteuerwert vor. Für die in Kreisschreiben 10/98, Ziff. 5.3, vorgebrachte Argumentation, wonach die Veräusserung einer Alt-Beteiligung gleich zu behandeln sei wie der Verkauf einer Neu-Beteiligung, findet sich in den Gesetzesmaterialien keine Stütze. Zudem wird dieses Argument im gleichen Kreisschreiben nicht konsequent angewandt, ergeben sich doch nach einem Gewinnsteuerwertverkauf im Konzern am Ende der Übergangsperiode keine Steuerfolgen [18], obwohl dieser Fall steuerlich gleich zu behandeln wäre.

5. BEISPIELE

5.1 Sacheinlage oder Verkauf zum Gewinnsteuerwert an eine ausländische Tochtergesellschaft. Im Zuge der Übertragung einer Beteiligung zum Gewinnsteuerwert (= steuerlich massgebender Buchwert) auf eine ausländische Tochtergesellschaft wurde in der Steuerbilanz die Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft in Höhe der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der eingebrachten Beteiligung aufgewertet. Gleichzeitig wurde der resultierende Gewinn mittels Bildung einer unbesteuerten Reserve «neutralisiert».

Beispiel

Sacheinlage einer Beteiligung (TG₂) mit einem Gewinnsteuerwert (= Buchwert) von 100 und einem Verkehrswert von 250 in eine ausländische Tochtergesellschaft (TG₁):

Handelsbilanz

Beteiligung ausl. TG₁/Beteiligung TG₂ 100

Steuerbilanz

Beteiligung ausl. TG₁/Kapitalgewinn TG₂ 150

A. o. Aufwand/unbesteuerte Reserve TG₂ 150

oder verkürzt

Beteiligung ausl. TG₁/unbest. Reserve TG₂ 150

Im Ergebnis unterscheiden sich der handelsrechtlich massgebende Buchwert und der Gewinnsteuerwert der Beteiligung um 150. Das handelsrechtliche Eigenkapital entspricht hingegen dem steuerlich massgebenden, da der steuerliche Aufwertungsgewinn durch die Bildung der unbesteuerten Reserve eliminiert wurde.

Die unbesteute Reserve wird am 31. Dezember 2006 steuerneutral aufgelöst, indem sie direkt mit dem Gewinnsteuerwert der Beteiligung verrechnet wird:

Steuerbilanz

Unbesteute Reserve TG₂/Beteiligung ausl. TG₁ 150

Der neue Gewinnsteuerwert entspricht anschliessend dem handelsrechtlich massgebenden Buchwert. Der Gewinnsteuerwert der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft TG₁ wird um den früher aufgerechneten (unrealisierten) Kapitalgewinn reduziert. Diese Lösung sieht auch das Kreisschreiben 10/98 in Ziff. 4.3 vor.

5.2 Verkauf zum Gewinnsteuerwert an eine ausländische Konzerngesellschaft. Im Zuge des Verkaufs einer Beteiligung zum Gewinnsteuerwert an eine ausländische Konzerngesellschaft (nicht Tochtergesellschaft) wurde in der Steuerbilanz ein Gewinn in Höhe der Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der verkauften Beteiligung verbucht. Gleichzeitig wurde dieser Gewinn mittels Bildung einer unbesteuerten Reserve «eliminiert». Da der verkaufenden Gesellschaft jedoch kein Gegenwert zufliesst oder sie keinen Gegenwert in einer anderen Beteiligung erhält, ist zusätzlich der Wertabfluss in Form eines fiktiven Forderungsverzichts (direkt gegen die unbesteute Reserve) zu verbuchen.

Beispiel

Verkauf einer Beteiligung (TG) mit einem Gewinnsteuerwert (= steuerlich massgebender Buchwert) von 100 und einem Verkehrswert von 250 an eine ausländische Konzerngesellschaft:

Handelsbilanz

Verkaufserlös/Beteiligung TG 100

Steuerbilanz

Fikt. Forderung/Kapitalgewinn TG 150

A. o. Aufwand/unbesteute Reserve TG 150

Unbesteute Reserve TG/fikt. Forderung 150

Das handelsrechtliche Eigenkapital entspricht dem steuerlich massgebenden Eigenkapital. Eine unbesteute Reserve besteht nicht, weil die auf der Beteiligung TG vorhandenen stillen Reserven auf eine andere Konzerngesellschaft übertragen wurden und aus der Bilanz der übertragenden Gesellschaft ausgeschieden sind. Am Ende der Übergangsperiode gibt es keine Reserve, die aufzulösen wäre. Das Ergebnis entspricht demjenigen in Kreisschreiben 10/98, Ziff. 4.3, wonach die latente Steuerlast ohne Auswirkungen auf die Steuerbilanz untergeht.

5.3 Verkauf einer Beteiligung zum Verkehrswert an eine ausländische Konzerngesellschaft (Tochter- oder Nicht-Tochtergesellschaft). Beim Verkauf einer Beteiligung zum

Verkehrswert wurde bereits in der Handelsrechnung der gesamte Gewinn realisiert. Es ergab sich beim Gewinn keine Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz. Zur Elimination des Gewinnes wurde erst in einem zweiten Schritt in der Steuerbilanz eine unbesteuerte Reserve gebildet.

Beispiel

Verkauf einer Beteiligung (TG) mit einem Gewinnsteuerwert (= steuerlich massgebender Buchwert) von 100 zum Verkehrswert von 250 an eine ausländische Konzerngesellschaft:

Handelsbilanz

Verkaufserlös/Beteiligung TG	100
Verkaufserlös/Kapitalgewinn TG	150

Handels-/Steuerbilanz

A. o. Aufwand/unbesteuerte Reserve TG	150
---------------------------------------	-----

Das steuerlich massgebende Eigenkapital liegt wegen der Bildung der unbesteuerten Reserve um die Differenz zwischen Verkehrswert und Gewinnsteuerwert (150) der verkauften Beteiligung unter dem handelsrechtlichen Eigenkapital.

Die unbesteuerte Reserve wird ohne erfolgswirksame Massnahme und steuerneutral aufgelöst, indem sie ab dem 1. Januar 2007 zum steuerbaren Eigenkapital gezählt wird und so im Sinne der WAK-SR «eine andere Überschrift» bekommt. Tatsächlich bekommt sie gar keine andere Überschrift. Die offenen Reserven gemäss Handelsrecht werden einfach voll besteuert und nicht mehr durch eine «Minusreserve» in der Steuerbilanz reduziert.

Handels-/Steuerbilanz

Unbesteuerte Reserve TG/«normale» Reserve	150
---	-----

Das Kreisschreiben 10/98 sieht demgegenüber in Ziff. 5.3 vor, dass die unbesteuerte offene Reserve über die steuerliche Erfolgsrechnung erfolgswirksam aufgelöst und in der Steuerbilanz den übrigen offenen Reserven gutgeschrieben wird. Der daraus resultierende Ertrag gelte als Beteiligungsertrag und erhöhe den Beteiligungsabzug [19].

6. FAZIT

Die Unterscheidung von Beteiligungsübertragungen im Konzern in solche zum Verkehrswert und solche zum Gewinnsteuerwert rechtfertigt sich nicht und entspricht weder dem Zweck noch dem Wortlaut von Art. 207a Abs. 3 DBG.

Unabhängig von der Übertragungsart, vom Übertragungswert und von der Position der die Alt-Beteiligung übernehmenden Konzerngesellschaft ist die unbesteuerte Reserve am 31. Dezember 2006 ohne Auswirkung auf die steuerliche Erfolgsrechnung in der Steuerbilanz zu eliminieren. Nur auf diese Weise erfolgt die Auflösung im Sinne des Gesetzgebers «steuerneutral».



Anmerkungen: 1) Duss Marco, Interkantonale und internationale Aspekte der Unternehmensumstrukturierungen, in: Reich Markus/Duss Marco, Unternehmensumstrukturierungen im Steuerrecht, Basel/Frankfurt a.M. 1996, 646 f. auch zum folgenden; Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen, August 1997, 35 ff. 2) Motion Cottier 933642 vom 16.12.1993 betr. «Beseitigung von steuerlichen Hindernissen bei grenzüberschreitenden Beteiligungsumstrukturierungen». 3) Motion vom 25.1.1995 betr. moderne «Unternehmensbesteuerung». 4) Botschaft zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 26.3.1997, BBl 1997, 23 f.; Tanner Samuel, Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, ASA 66 (1997/98) 677. 5) Duss (Anm. 1), 645 ff. 6) Bericht der Arbeitsgruppe Steuern bei Umstrukturierungen (Anm. 1), 35 ff. 7) WAK Ständerat, unveröffentlichtes Protokoll der Sitzungen vom 11./12.9.1997, 16 ff. 8) Vgl. die Beispiele in Ziff. 5. 9) Botschaft zur Reform der

Unternehmensbesteuerung vom 26.3.1997, BBl 1997, 53. 10) Konferenz staatlicher Steuerbeamter, Arbeitsgruppe Veranlagung der Selbständigerwerbenden und der juristischen Personen, Vernehmlassungsvorlage zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. August 1996, 13. 11) Duss Marco/Altorf Jürg, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Basel 2000, Art. 207a N 54. 12) AmtlBull StR 1997, 841. 13) WAK Ständerat, unveröffentlichtes Protokoll der Sitzungen vom 11./12.9.1997, 24, auch zum folgenden. 14) § 75 StG ZH. 15) Der dortige Verweis auf den BGE vom 4. Januar 2004 ist irreführend, da er sich nur auf die Frage der Reservenbildung bezieht, entgegen dem mit dem Zitat suggerierten Anschein nicht aber mit der Auflösung der Reserve. 16) Gl. M. Utzinger Beat, Übertragung von Beteiligungen auf ausländische Konzerngesellschaften, StR 55 (2000) 241 f. 17) Duss/Altorf (Anm. 11), N 56. 18) Vgl. oben

Ziff. 4.2. Im Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vom 10.7.1998 (abrufbar unter: www.estv.admin.ch/data/dvs/index/d/index.htm) wird angeführt, dass damit Verkäufe von Alt-Beteiligungen während der Übergangsperiode gleich behandelt würden wie solche von Neu-Beteiligungen. Dies ist jedoch nicht der Fall. Der Verkauf einer Neu-Beteiligung zum Gewinnsteuerwert an eine ausländische Konzerngesellschaft (Nicht-Tochtergesellschaft) hat steuerlich die Aufrechnung der Differenz zum Verkehrswert zur Folge. Diese Differenz qualifiziert sich als Kapitalgewinn für den Beteiligungsabzug. Demgegenüber sieht das Kreisschreiben ESTV Nr. 10 vor, dass die unbesteuerte Reserve nach dem Verkauf einer Alt-Beteiligung zum Gewinnsteuerwert ohne Auswirkung auf die Steuerbilanz untergeht. Folglich kann also auch die Gleichbehandlung mit dem Verkauf von Neu-Beteiligungen nicht als Argument beigezogen werden. 19) Vgl. oben Ziff. 4.3.

RÉSUMÉ

Dissolution sans incidence fiscale des réserves non imposées

Le délai transitoire concernant la différence de traitement entre participations anciennes et nouvelles aux termes de l'article 207a LIFD expire le 31 décembre 2006. Dès le 1^{er} janvier 2007, toutes les participations qualifiées au titre de la réduction pour participation aux termes de l'article 70 al. 4 (bénéfices en capital) seront soumises au même traitement fiscal. L'article 207a al. 3 prévoyait déjà une égalité de traitement provisoire durant la période transitoire en cas de restructuration d'un groupe: par le biais d'une réserve «non imposée», les bénéfices en capital réalisés sur les transferts de participation se trouvaient fiscalement neutralisés. Fin 2006, cette réserve non imposée devra être dissoute, et ce «sans incidence fiscale». Les avis divergent concernant ce qu'il faut entendre, dans ce contexte, par «sans incidence fiscale». Lors des débats parlementaires, il a été dit qu'en cas de vente d'une participation à une société qui n'est pas une filiale du groupe, il n'était pas nécessaire de procéder à une dissolution sans incidence fiscale des réserves non imposées car, fin 2006, celles-ci seraient dotées d'une «nouvel intitulé». Concernant l'apport dans une filiale, la dernière phrase indique qu'il convient de clarifier si l'accroissement de la valeur fiscale des bénéfices réalisés par la filiale par le biais de la réalisation fiscale est conservé à la fin de la période transi-

toire ou bien ramené au montant originel.

Globalement, l'article 207a al. 3 LIFD permet un report fiscal prolongeant l'exonération jusqu'à expiration de la période transitoire. Cette norme avait pour objectif de mettre un terme, immédiatement et pour tous les transferts de participations au sein d'un même groupe, à une pratique inadaptée et dénoncée tant par la doctrine que par les milieux politiques et non de rendre provisoirement applicable aux anciennes participations la réduction pour participation pratiquée sur les bénéfices en capital. Si sa volonté avait été de créer une égalité de traitement avec le transfert de nouvelles participations, aux termes de l'article 70 al. 4 LIFD, le législateur aurait opté pour un concept d'imposition a posteriori et pu soumettre le bénéficiaire issu du transfert d'une ancienne participation à la réduction pour participation, sous réserve d'aliénation externe au groupe, avant le 1^{er} janvier 2007.

La circulaire 10/98 prévoit que la dissolution des réserves non imposées, après la vente d'une participation à une société externe au groupe, a une incidence sur le résultat et que la réduction pour participation est accordée. L'exonération fiscale de la dissolution des réserves, voulue par le législateur, n'a de cette façon pas lieu. Elle pourrait se faire uni-

quement si, lors du calcul de la réduction pour participation et lors du calcul compensatoire des pertes, les règles spéciales suivantes étaient appliquées:

→ Le produit net de participation servant de base de calcul à la réduction pour participation doit être conforme au montant brut des réserves dissoutes; en d'autres termes, aucune charge de financement (faute d'actifs à financer) ni aucun frais administratif (la dissolution d'une réserve non imposée n'en entraîne pas) ne peuvent être déduits.

→ Les éventuelles pertes apparues au cours de l'exercice ou un report de pertes compensable des exercices précédents ne peuvent donner lieu à un calcul compensatoire avec le produit net de participation résultant de la dissolution des réserves non imposées.

Mais cette solution ne correspond ni à la finalité ni au libellé de cette norme. L'absence d'incidence fiscale au sens d'un report d'imposition avec exonération à expiration de la période transitoire n'est effective que si le bénéficiaire résultant de la dissolution, lors du calcul du bénéfice fiscal net au sens des articles 58 ss LIFD, est éliminé. C'est uniquement de cette manière que la dissolution des réserves non imposées sera sans incidence fiscale en matière d'imposition des bénéfices de la société ou de la coopérative qui dissout des réserves. JA/JA