

An die kantonalen Verwaltungen für die
direkte Bundessteuer

Kreisschreiben Nr. 17

Steuerermässigung bei Liquidation von Immobiliengesellschaften

1. Inhalt von Artikel 207 DBG

Nach Artikel 207 Absatz 1 und 3 DBG wird die Steuer auf dem Kapitalgewinn, den eine vor Inkrafttreten dieses Gesetzes gegründete Immobiliengesellschaft bei der Überführung ihrer Liegenschaft auf den Aktionär erzielt, um 75 Prozent gekürzt, wenn die Gesellschaft innert fünf Jahren nach Inkrafttreten des DBG aufgelöst wird.

Die Steuer auf dem Liquidationsergebnis, das dem Aktionär zufließt, wird im gleichen Verhältnis gekürzt (Art. 207 Abs. 2 DBG).

2. Begriffliches

a) Immobiliengesellschaft

Nach dem Wortlaut von Artikel 207 DBG haben nur solche Immobiliengesellschaften Anspruch auf die Steuerermässigung, die vor dem Inkrafttreten des DBG gegründet wurden. Für den Begriff der Immobiliengesellschaft sind die Kriterien heranzuziehen, wie sie das Bundesgericht in seiner Rechtsprechung entwickelt hat. Danach gilt als Immobiliengesellschaft eine Aktiengesellschaft, Genossenschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder Kommanditaktiengesellschaft des Obligationenrechts, wenn ihr statutarischer Zweck und/oder die tatsächliche Tätigkeit ausschliesslich oder mindestens zur Hauptsache darin besteht, Grundstücke zu erwerben, zu verwalten, zu nutzen und zu veräussern (vgl. BGE 104 Ia 253). Sie hat deshalb in der Regel folgende Bedingungen kumulativ zu erfüllen:

1. Der Verkehrswert der Liegenschaften) hat mindestens zwei Drittel des Verkehrswertes der Gesamtaktiven zu betragen.
2. Mindestens zwei Drittel des Ertrages müssen aus den obgenannten Tätigkeiten stammen.

Bildet dagegen der Grundbesitz bloss die sachliche Grundlage für einen Fabrikations-, Handels- oder sonstigen Geschäftsbetrieb, so liegt keine Immobilien-, sondern eine Betriebsgesellschaft vor.

Die Bedingungen gemäss Ziffer 1 und 2 müssen sowohl im Geschäftsjahr, welches vor dem 1. **Januar** 1995 abgeschlossen wurde, wie auch in den folgenden Geschäftsjahren bis zum Eintritt der Liquidation erfüllt sein.

b) Liquidation

Eine Steuerermässigung auf dem Kapitalgewinn bei Überführung der Liegenschaft wird nur gewährt, wenn die Immobiliengesellschaft bis zum 31. Dezember **1999** liquidiert sowie im Handelsregister gelöscht wird. Keine Liquidation im Sinne von Artikel 207 DBG liegt bei den Tatbeständen des Artikels 61 DBG (Umwandlungen, Zusammenschlüsse, Teilungen) vor. Ebenso fällt eine Steuerermässigung bei einer Teilliquidation durch Veräusserung bloss einzelner Liegenschaften ausser Betracht.

c) Überführung

Unter Überführung ist die grundbuchliche Übertragung der Liegenschaft zum Verkehrswert ins Privat- oder Geschäftsvermögen des Aktionärs zu verstehen. Sie ist abgeschlossen, wenn mindestens ein bisheriger Aktionär als neuer Eigentümer im Grundbuch erscheint. Erforderlich ist also eine zivilrechtliche Handänderung mit Grundbucheintrag.

d) Verkehrswert

Der Übernahmepreis jeder Liegenschaft hat dem Verkehrswert zu entsprechen, wie er zur Zeit der Überführung unter unabhängigen Dritten festgelegt würde.

e) Aktionär

Unter Aktionären sind insbesondere Inhaber von Beteiligungsrechten an Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Genossenschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung zu verstehen. Dazu gehören sowohl natürliche als auch juristische Personen, die direkt an einer Immobiliengesellschaft oder -Genossenschaften beteiligt sind.

Nicht als Aktionär gilt, wer an einer Gesellschaft nur indirekt beteiligt ist (z.B. ein Aktionär einer Holdinggesellschaft, die an einer Immobiliengesellschaft beteiligt ist).

3. Steuerermässigung

a) Bei der Immobiliengesellschaft

Eine Reduktion der Steuer erfolgt auf dem Nettokapitalgewinn, den die Immobiliengesellschaft aus der Überführung der Liegenschaft(en) auf den Aktionär oder die Aktionäre erzielt. Dieser *Gewinn* entspricht dem um die direkten Kosten gekürzten Kapitalgewinn. Als Kosten gelten die mit der Handänderung und die mit der Überführung verbundenen Abgaben (ohne direkte Steuern und ohne Grundstückgewinnsteuern).

Für Kapital- und Aufwertungsgewinne auf den übrigen Aktiven und Passiven, wie z.B. aus der Auflösung von Rückstellungen für Grossreparaturen, wird keine Steuerermässigung gewährt.

b) Beim Aktionär

Nach Artikel 207 Absatz 2 DBG wird die Steuer auf dem Liquidationsergebnis, das dem Aktionär zufließt, um 75 Prozent gekürzt. Auf vor der Liquidationstätigkeit (OR 742-745) vorgenommenen *Ausschüttungen* sowie auf Teilausschüttungen wird keine Steuerermässigung gewährt. Der steuerbare Liquidationsüberschuss bestimmt sich je nach dem, ob die Beteiligungsrechte der liquidierten Immobiliengesellschaft Bestandteile des Privat- oder Geschäftsvermögens sind:

Privatvermögen

Der Liquidationsüberschuss entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Liquidationsergebnis, das dem Aktionär zufließt, und den bestehenden Kapitalanteilen (Nennwertprinzip).

Geschäftsvermögen

Der Liquidationsüberschuss entspricht dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Liquidationsergebnis, das dem Aktionär zufließt, und dem steuerlich massgebenden Buchwert (Buchwertprinzip), maximal aber dem Nennwert. Kann eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft den Beteiligungsabzug nach Artikel 69 DBG geltend machen, so erübrigt sich die Steuerermässigung.

4. Veranla⁹ungsverfahren

Die Steuerermässigung auf dem Kapitalgewinn und auf dem Liquidationsüberschuss ist von der Immobiliengesellschaft und deren Aktionären zu beantragen. Mit dem Antrag ist der Nachweis für die Berechtigung der Steuerermässigung nach Artikel 207 DBG zu erbringen.

Ist die Vornahme einer definitiven Veranlagung der Immobiliengesellschaft oder der Aktionäre nach der Überführung noch nicht *innert* nützlicher Zeit möglich, so ist die Steuer provisorisch zu beziehen (vgl. Art. 162 DBG). Die Immobiliengesellschaft hat dabei Sicherheit für die volle Steuer auf dem Liquidationsgewinn zu leisten (vgl. Art. 171 DBG).

5. Informationsaustausch

Die für die Veranlagung der Immobiliengesellschaft zuständige Steuerverwaltung meldet der Steuerverwaltung des Wohnsitzkantons des Aktionärs und dem Liegenschaftskanton den Beginn einer Liquidation nach Artikel 207 DBG. Nach ihrem Abschluss teilt diese Steuerverwaltung derjenigen des Wohnsitz- und des Liegenschaftskantons mit, dass die Voraussetzungen für eine Steuerermässigung gegeben sind. Sie nennt zudem die ausgeschütteten Dividenden.

6. Verrechnung⁹ssteuer

Der Liquidationsüberschuss unterliegt der Verrechnungssteuer nach Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe b VStG in Verbindung mit Artikel 20 Absatz 1 VStV. Für ein allfälliges Meldeverfahren haben sich die verrechnungssteuerpflichtigen Gesellschaften mit der Eidg. Steuerverwaltung, Hauptabteilung Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, Sektion Rückerstattung Kantone, in Verbindung zu setzen.

Der Hauptabteilungschef

S. Tanner
(Vizedirektor)

1. Bei der ImmobiliengesellschaftA) Berechnung des Kapitalgewinnes

	<u>Beispiel 1</u>	<u>Beispiel 2</u>	<u>Beispiel 3</u>
Ueberführungswert (Verkehrswert)	10.000.000	10.000.000	10.000.000
./. steuerlicher Buchwert (-)	(8.000.000)	(8.000.000)	(8.000.000)
Rohgewinn	2.000.000	2.000.000	2.000.000
<u>abzüglich direkte Kosten (ohne Steuern)</u>			
./. Handänderungs- und Verschreibungskosten	(100.000)	(100.000)	(100.000)
Kapitalgewinn netto	1.900.000	1.900.000	1.900.000

B) Berechnung des Gesamtgewinnes

Kapitalgewinn netto	1.900.000	1.900.000	1.900.000
Übriger Reingewinn (Reinverlust)	200.000	200.000	(1.000.000)
Gesamter Reingewinn (Reinverlust) vor Steuern	2.100.000	2.100.000	900.000

C) Berechnung der Steuerermässigung

Reingewinn vor Steuern und Verlustanrechnung	2.100.000	2.100.000	900.000
./. anrechenbarer Verlust	0	(1.000.000)	(500.000)
Steuerbarer Reingewinn vor Steuern	2.100.000	1.100.000	400.000

Ermässigung der auf dem steuerbaren Reingewinn geschuldeten Steuer (max. 75 %):

Kapitalgewinn netto x 100 x 0.75			
-----	= %	<u>67,86 %</u>	<u>67,86 %</u>
Gesamter Reingewinn CH vor Verlustanrechnung			<u>75,00 %</u>

Anmerkungen

Zur vereinfachten Berechnung der Steuerermässigung wird der Kapitalgewinn netto vor Steuern ins Verhältnis zum Reingewinn vor Steuern gesetzt. Eine Berücksichtigung der anteilmässigen und an sich abzugsfähigen direkten Steuern würde annähernd zum gleichen Ergebnis führen. Die Steuerermässigung beträgt maximal 75 % des prozentualen Anteils des Kapitalgewinnes am gesamten Reingewinn.

Zur Berechnung der Steuerermässigung wird ein allfällig verrechenbarer Verlustvortrag nicht berücksichtigt. Dies führt zu einer proportionalen Umlage dieses Verlustvortrages auf den Kapitalgewinn und den verbleibenden Reingewinn. Diese proportionale Umlage kann damit begründet werden, dass in der Regel zwischen Verlustvortrag und Kapitalgewinn ein kausaler Zusammenhang besteht.