Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössisches Finanzdepartement EFD
Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Hauptabteilung Direkte Bundessteuer,
Verrechnungssteuer, Stempelabgaben

Direkte Bundessteuer

Bern, 17. Dezember 2009

Kreisschreiben Nr. 27

Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Inhaltsverzeichnis

1. Gegenstand des Kreisschreibens ... 2
2. Der Beteiligungsabzug ... 2
2.1. Grundsatz ... 2
2.2. Subjektive Voraussetzungen ... 3
2.3. Objektive Voraussetzungen ... 3
2.3.1. Steuerhoheit ... 3
2.3.2. Beteiligungen ... 3
2.3.3. Erforderliches Ausmass der Beteiligung ... 4
2.4. Beteiligungserträge ... 4
2.4.1. Ausschüttungen ... 4
2.4.2. Kapitalgewinne ... 5
2.5. Gestehungskosten von Beteiligungen ... 5
2.5.1. Ermittlung ... 5
2.5.2. Abschreibungen ... 6
2.6. Nettoertrag aus Beteiligungen ... 7
2.6.1. Zusammensetzung des Nettoertrages aus Beteiligungen ... 7
2.6.2. Finanzierungsaufwand ... 7
2.6.3. Verwaltungsaufwand ... 7
2.6.4. Abschreibung im Zusammenhang mit dem Beteiligungsertrag ... 8
2.7. Gesamter Reingewinn ... 8
3. Inkrafttreten ... 8

Anhang: Beispiele 1 - 6

Eidgenössische Steuerverwaltung ESTV
Eigerstrasse 65
3003 Bern
www.estv.admin.ch

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 den Artikeln 62 Absatz 4, 69 und 70 Absatz 4 Buchstabe b des Bundesgesetzes vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG) die Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften wie folgt geändert (Änderungen hervorgehoben):

Art. 62 Abs. 4

[4] Wertberichtigungen und Abschreibungen auf den Gestehungskosten von Beteiligungen, welche die Voraussetzungen nach Artikel 70 Absatz 4 Buchstabe b erfüllen, werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind.

Art. 69 Ermässigung

Die Gewinnsteuer einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ermässigt sich im Verhältnis des Nettoertrages aus den Beteiligungsrechten zum gesamten Reingewinn, wenn die Gesellschaft oder Genossenschaft:

a. zu mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital einer anderen Gesellschaft beteiligt ist;

b. zu mindestens 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven einer anderen Gesellschaft beteiligt ist; oder

c. Beteiligungsrechte im Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hält.

Art. 70 Abs. 4 Bst. b

[4] Kapitalgewinne werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt:

b. wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war; fällt die Beteiligungsquote infolge Teilveräusserung unter 10 Prozent, so kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn nur beansprucht werden, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hatten.

Das vorliegende Kreisschreiben hält die bestehende Praxis zu den Artikeln 69 und 70 DBG und die Praxis zu den Neuerungen nach der Unternehmenssteuerreform II fest.

2. Der Beteiligungsabzug

2.1. Grundsatz

Für Gewinne, die von in- und ausländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften an in der Schweiz steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften ausgeschüttet werden, besteht eine Steuerermässigung nach den Artikeln 69 und 70 DBG (sog. Beteiligungsabzug), sofern die nachstehenden subjektiven und objektiven Voraussetzungen erfüllt sind. Der Nettoertrag aus Beteiligungen wird durch diese Steuerermässigung wie bisher indirekt freigestellt.

Nach Artikel 70 Absatz 1 DBG werden bei der Berechnung der Steuerermässigung auch Kapitalgewinne auf qualifizierten Beteiligungen berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt (Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG).

2.2. Subjektive Voraussetzungen

Der Beteiligungsabzug steht Kapitalgesellschaften und Genossenschaften des schweizerischen Rechts und ausländischen juristischen Personen zu, die den schweizerischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften gleichzustellen sind.

Ausländische Personengesamtheiten ohne juristische Persönlichkeit können den Beteiligungsabzug (Art. 69 und 70 DBG) nicht geltend machen (Endbegünstigte; keine Vermeidung einer Dreifachbelastung nötig). Ausländischen Personengesellschaften steht die Teilbesteuerung der Einkünfte aus Beteiligungsrechten des Geschäftsvermögens nach Artikel 18b DBG zu (KS Nr. 23 vom 17. Dezember 2008).

2.3. Objektive Voraussetzungen

2.3.1. Steuerhoheit

Die Erfüllung der nachstehenden Voraussetzungen obliegt dem Unternehmensteil (Sitz oder Betriebsstätte), der der schweizerischen Steuerhoheit unterstellt ist, für die ihm zurechenbaren Werte.

2.3.2. Beteiligungen

Beteiligungen sind Anteile am Grund- oder Stammkapital von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften sowie Anteile am Gewinn und an den Reserven von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften.

Als Beteiligungen im Sinne der objektiven Voraussetzungen gemäss Artikel 69 DBG gelten insbesondere:

- Aktien;
- Stammeinlagen;
- Genossenschaftsanteile;
- Partizipationsscheine gemäss Artikel 656a OR;
- Genussscheine;
- Anteile am Kapital einer SICAF.

Keine Beteiligungen bestehen insbesondere bei:

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

Die Qualifikation von ausländischen Beteiligungen erfolgt in sinngemässer Anwendung von Artikel 49 Absatz 3 DBG. Die Gründerrechte an einer liechtensteinischen Anstalt mit ungeteiltem Kapital stellen keine Beteiligungsrechte im Sinne der Artikel 69 und 70 DBG dar.

2.3.3. Erforderliches Ausmass der Beteiligung

Auf Ausschüttungen wird die Steuerermässigung gewährt, wenn die Beteiligung mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital der anderen Gesellschaft ausmacht oder 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven begründet oder einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken aufweist.

Kapitalgewinne gelten dagegen nur dann als Beteiligungsertrag, wenn die veräusserte Beteiligung mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals einer anderen Gesellschaft betrug oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründete und während mindestens eines Jahres im Besitz der veräussernden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG).

Fällt die Beteiligungsquote infolge einer Teilveräusserung unter 10 Prozent, so kann die Ermässigung für jeden folgenden Veräusserungsgewinn beansprucht werden, wenn die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor dem Verkauf einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hatten und zuvor eine Beteiligung von mindestens 10 Prozent am Grund- oder Stammkapital oder von mindestens 10 Prozent am Gewinn und an den Reserven veräussert worden ist. Diese Regelung gilt nur für Beteiligungen, die durch Teilveräusserung nach dem 31. Dezember 2010, welche zum Beteiligungsabzug auf dem Veräusserungsgewinn qualifiziert, unter 10 Prozent gefallen sind.

Die Quote von nennwertlosen Beteiligungen berechnet sich i.d.R. aufgrund der anteiligen Ausschüttungen. Im Veräusserungsfall wird die Quote aufgrund der Statuten ermittelt.

Die Stimmrechte, welche durch die gehaltene Beteiligung verliehen werden, stellen kein relevantes Kriterium zur Erlangung der Steuerermässigung dar.

Das erforderliche Ausmass der Beteiligung muss bei Anfall des Beteiligungsertrages oder am Ende der Steuerperiode erfüllt sein. Wird beim Verkauf einer Beteiligung der Bezug des Beteiligungsertrags der Verkäufergesellschaft vorbehalten, wird bei der Berechnung des prozentualen Umfangs der Beteiligung auf die Verhältnisse im Zeitpunkt des Verkaufs abgestellt.

2.4. Beteiligungserträge

2.4.1. Ausschüttungen

Artikel 70 DBG enthält zwar keine positive Aufzählung der Beteiligungserträge, zählt jedoch in Absatz 2 jene Erträge und Gewinne auf, die keine Beteiligungserträge darstellen und damit bei der Berechnung der Steuerermässigung ausser Betracht fallen. Aufgrund des Gesetzeswortlautes und in Anlehnung an die bisherige Praxis zählen zu den Beteiligungserträgen insbesondere:

- Ordentliche Gewinnausschüttungen wie Dividenden, Gewinnanteile auf Stammeinlagen, Zinsen auf Genossenschaftsanteilen;
- ausserordentliche Gewinnausschüttungen, z.B. Anteile am Ergebnis einer Teil- oder Totalliquidation (Liquidationsüberschüsse und Fusionsgewinne);

- Ausschüttungen auf Partizipationsscheinen;
- Ausschüttungen auf Genussscheinen;
- alle übrigen offenen Gewinnausschüttungen;
- verdeckte Gewinnausschüttungen (wie z.B. Zinsen, Entschädigungen für materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter sowie für Dienstleistungen, die sich im Lichte 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 der Beteiligungsabzug 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;
- Kapitalrückzahlungen.

Keine Beteiligungserträge sind insbesondere:

- Erträge, die bei der leistenden in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellen (Art. 70 Abs. 2 Bst. b DBG);
- Liquidationsüberschüsse und Fusionsgewinne, soweit sie auf Wertberichtigungen entfallen oder nach Artikel 62 Absatz 4 DBG hätten aufgerechnet werden müssen;
- Kompensations- oder Ersatzzahlungen aus dem "Securities Lending";
- Gratisaktien.

2.4.2. Kapitalgewinne

Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Beteiligungen (inklusive Erlöse aus dazugehörigen Bezugsrechten) werden bei der Berechnung der Steuerermässigung unter folgenden Voraussetzungen berücksichtigt (Art. 70 Abs. 1 DBG):

- Kapitalgewinne gelten nur in dem Umfang als Beteiligungsertrag, in dem der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt; die Differenz zwischen den Gestehungskosten und dem Gewinnsteuerwert (i.d.R. wieder eingebrachte Abschreibungen) bleibt somit voll steuerbar (Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG; siehe Beispiel Nr. 1 im Anhang).
- Die veräusserte Beteiligung muss mindestens 10 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmachen oder einen Anspruch auf mindestens 10 Prozent des Gewinns und der Reserven einer anderen Gesellschaft begründen (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG). Mehrere Verkäufe im gleichen Geschäftsjahr können dabei zusammengerechnet werden.
- Die veräusserte Beteiligung muss während mindestens zwölf Monaten im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gewesen sein (Art. 70 Abs. 4 Bst. b DBG).
- Artikel 70 Absatz 5 DBG bleibt vorbehalten.

Aufwertungsgewinne, auch die Aktivierung von Gratisaktien, gelten nicht als Beteiligungsertrag (Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG).

2.5. Gestehungskosten von Beteiligungen

2.5.1. Ermittlung

Kapitalgewinne auf Beteiligungen werden bei der Berechnung der Ermässigung nur berücksichtigt, soweit der Veräusserungserlös die Gestehungskosten übersteigt (Art. 70 Abs. 4 Bst. a DBG). Die Gestehungskosten von Beteiligungen sind daher von zentraler Bedeutung. Dabei ist zu beachten, dass für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren, die Gewinnsteuerwerte (Buchwert zuzüglich als Gewinn versteuerte stille Reserven) zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gestehungskosten gelten (Art. 207a Abs. 2 DBG). Für jede Beteiligung sind daher ab dem Geschäftsjahr 1997 folgende Werte einzeln aufzulisten und nachzuführen (Beilage zur Steuererklärung):

- Buchwert;
- als Gewinn versteuerte stille Reserve;
- Erwerbsdatum und Erwerbspreis (nur für Beteiligungen, die nach dem 31. Dezember 1996 erworben wurden);
- Erhöhung der Gestehungskosten durch Investitionen nach dem 31. Dezember 1996 (offene Kapitaleinlagen gemäss Art. 60 Bst. a DBG, als Gewinn versteuerte verdeckte Kapitaleinlagen, offene und verdeckte Sanierungszuschüsse, siehe Beispiel Nr. 2 im Anhang);
- Erhöhung der Gestehungskosten durch steuerwirksame Aufwertungen bei Sanierungen gemäss Artikel 670 OR;
- Verminderung der Gestehungskosten durch Desinvestitionen nach dem 31.12.1996 (Abschreibungen im Zusammenhang mit Ausschüttungen Art. 70 Abs. 3 DBG; siehe Beispiel Nr. 3 im Anhang).

Der Gewinnsteuerwert und die Gestehungskosten können pro Beteiligung durchschnittlich oder für jede Erhöhung (Zukauf oder Kapitalerhöhung) einzeln ermittelt werden. Wird der Bestand einer Beteiligung für jede Erhöhung einzeln nachgeführt, steht es der Steuerpflichtigen frei, nach welcher Umschlagsmethode sich im Veräusserungsfall der Kapitalgewinn und der Beteiligungsertrag bemessen (FIFO, LIFO, HIFO).

2.5.2. Abschreibungen

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen nach Artikel 70 Absatz 4 Buchstabe b DBG werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, soweit eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist. Dabei wird die bisherige Praxis zur Überprüfung von Rückstellungen analog angewendet. Zur Überprüfung, ob eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist, können beispielsweise folgende Indizien herangezogen werden:

- Der Börsenkurs der Beteiligungsrechte;
- die bei Zukäufen oder Verkäufen der Beteiligungsrechte bezahlten Preise;
- das ausgewiesene, anteilige Eigenkapital der Gesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte Gegenstand der Wertberichtigung sind;
- die kapitalisierten, regelmässig zufliessenden Ausschüttungen. Der Kapitalisierungszinssatz richtet sich nach der Wegleitung zur Bewertung von Wertpapieren ohne Kurswert für die Vermögenssteuer;
- die Bewertung der Beteiligung aufgrund der Praktikermethode (arith. Mittel aus Ertrags- und Substanzwert).

Für Beteiligungen, die vor dem 1. Januar 1997 im Besitz der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft waren, gelten die Gewinnsteuerwerte zu Beginn des Geschäftsjahres, das im Kalenderjahr 1997 endet, als Gestehungskosten (Art. 207a Abs. 2 DBG). Demnach reduzie-

ren Abschreibungen, die vor dem im Kalenderjahr 1997 endenden Geschäftsjahr vorgenommen wurden, die originären Gestehungskosten. Für solche Abschreibungen ist Artikel 62 Absatz 4 DBG nicht anwendbar. Wertberichtigungen, die bisher in Form von Rückstellungen vorgenommen wurden, werden dagegen dem steuerbaren Reingewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 63 Abs. 2 DBG).

Artikel 62 Absatz 4 DBG ist auch anwendbar, wenn die Beteiligungsquote infolge einer Teilveräusserung unter 10 Prozent sinkt und die Beteiligungsrechte am Ende des Steuerjahres vor der Werterholung einen Verkehrswert von mindestens einer Million Franken hatten.

2.6. Nettoertrag aus Beteiligungen

2.6.1. Zusammensetzung des Nettoertrages aus Beteiligungen

Der Nettoertrag aus Beteiligungen entspricht der Summe der einzelnen positiven, d.h. pro Beteiligung ermittelten Netto-Erträge. 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 (siehe Beispiel Nr. 4 im Anhang).

2.6.2. Finanzierungsaufwand

Von den einzelnen Bruttoerträgen aus Beteiligungen ist zunächst der darauf entfallende Finanzierungsaufwand der Steuerperiode in Abzug zu bringen. Als Finanzierungsaufwand gelten Schuldzinsen (einschliesslich Zinsen auf Schulden ohne Gläubigernachweis, jedoch ohne übersetzte Zinsen oder Zinsen auf verdecktem Eigenkapital) 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 nicht beanspruchten Skonto-Offerten der Lieferanten oder die von ihren Kunden beanspruchten Skonti keinen Finanzierungsaufwand im Sinne von Artikel 70 Absatz 1 zweiter Satz DBG dar. Solche Aufwendungen oder Erlösminderungen finden i.d.R ihren Niederschlag direkt und ausschliesslich im betrieblichen Bruttogewinn. Im Mietaufwand sowie in Leasingraten enthaltener Finanzierungsaufwand bleibt ebenfalls unberücksichtigt.

Ist der gesamte Finanzierungsaufwand ermittelt, erfolgt dessen Umlage grundsätzlich nach Massgabe der Gewinnsteuerwerte (steuerlich massgebende Buchwerte) der ertragbringenden Beteiligungen einerseits und der gesamten Aktiven andererseits. Die Gewinnsteuerwerte bemessen sich i.d.R. nach dem Stand am Ende der Steuerperiode. Für Beteiligungen, die während des Geschäftsjahres veräussert wurden, ist der anteilige Finanzierungsaufwand i.d.R. ebenfalls mit einer vollen Jahresquote, bezogen auf den Gewinnsteuerwert im Zeitpunkt der Veräusserung, zu berücksichtigen (siehe Beispiele Nr. 5 und 6 im Anhang).

2.6.3. Verwaltungsaufwand

Die Erträge der einzelnen Beteiligungen sind grundsätzlich um einen pauschalen Beitrag von 5 Prozent zur Deckung des Verwaltungsaufwandes zu kürzen (Art. 70 Abs. 1 DBG). Es handelt sich dabei um eine Pauschale, die stets vom Bruttoertrag (allerdings nach Abzug von Abschreibungen im Zusammenhang mit Beteiligungserträgen gem. Art. 70 Abs. 3 DBG, siehe Ziff. 2.6.4 hienach, sowie nicht rückforderbarer ausländischer Kapitalertragssteuern und anderer direkt zurechenbarer Aufwendungen) zu berechnen ist (siehe Beispiel Nr. 5 im Anhang). Der Nachweis des effektiven tieferen oder höheren Verwaltungsaufwandes bleibt vor-

behalten. Kann die tatsächliche Verursachung nicht nachgewiesen werden, wird der gesamte Verwaltungsaufwand - gleich wie der Finanzierungsaufwand - aufgrund der Gewinnsteuerwerte quotenmässig umgelegt (siehe Beispiel Nr. 6 im Anhang).

2.6.4. Abschreibung im Zusammenhang mit dem Beteiligungsertrag

Wurde in einem bestimmten Geschäftsjahr Beteiligungsertrag erzielt und ergibt sich am Ende desselben Geschäftsjahres die Notwendigkeit, eine Abschreibung auf der betreffenden Beteiligung vorzunehmen, so ist davon auszugehen, dass der Abschreibungsbedarf bei Verzicht auf Gewinnausschüttung entsprechend geringer oder völlig ausgefallen wäre. Bei der Ermittlung des Nettoertrages aus Beteiligung ist daher ein allfälliger Abschreibungsbedarf mit der Gewinnausschüttung zu verrechnen (Art. 70 Abs. 3 DBG). Der steuerpflichtigen Person bleibt es indes unbenommen, den Nachweis zu erbringen, dass der Abschreibungsbedarf nicht in Kausalzusammenhang mit der Gewinnausschüttung steht.

Im Umfang der Verrechnung der Abschreibung mit Beteiligungsertrag liegt eine Desinvestition vor, welche die Gestehungskosten der Beteiligung reduziert (Vermögensumschichtung). Solche Abschreibungen können daher weder Gegenstand einer Aufrechnung gemäss Artikel 62 Absatz 3 DBG noch einer Aufwertung gemäss Artikel 62 Absatz 4 DBG sein.

2.7. Gesamter Reingewinn

Als gesamter Reingewinn im Sinne von Artikel 69 DBG gilt der steuerbare Reingewinn.

3. Inkrafttreten

Dieses Kreisschreiben tritt zusammen mit den Änderungen der Artikel 61 Absatz 4, 69 und 70 Absatz 4 Buchstabe b per 1. Januar 2011 in Kraft und gilt für Erträge aus Beteiligungsrechten, die nach dem 31. Dezember 2010 fällig werden. Es ersetzt das Kreisschreiben Nr. 9 vom 9. Juli 1998.

Anhang zum Kreisschreiben Nr. 27 vom 17. Dezember 2009

Beispiele 1 - 6

Nr. 1: Wieder eingebrachte Abschreibung (Ziff. 2.4.2.)

Angaben über die Beteiligung

Datum	Ereignis	Betrag
1.2.2011	Kauf	100
31.12.2011	Abschreibung	- 20
31.12.2011	Gewinnsteuerwert	80
1.7.2012	Verkauf	120

Berechnung des Beteiligungsertrages

Kapitalgewinn		Beteiligungsertrag	
Veräusserungserlös	120	Veräusserungserlös	120
./. Gewinnsteuerwert	- 80	./. Gestehungskosten	- 100
Kapitalgewinn	40	Beteiligungsertrag	20

Nr. 2: Investition durch Sanierungszuschuss (Ziff. 2.5.1.)

Angaben über die Beteiligung

Datum	Ereignis	Betrag
1.2.2011	Kauf	100
31.12.2012	Abschreibung	- 10
31.12.2012	Gewinnsteuerwert	90
31.12.2013	Sanierungszuschuss	30
1.7.2020	Verkauf	150

Berechnung des Beteiligungsertrages

Kapitalgewinn		Beteiligungsertrag	
Veräusserungserlös	150	Veräusserungserlös	150
./. Gewinnsteuerwert	- 90	./. Gestehungskosten	- 130
Kapitalgewinn	60	Beteiligungsertrag	20

Nr. 3: Desinvestition durch Abschreibung aufgrund einer Substanzdividende (Ziff. 2.5.1.)

Angaben über die Beteiligung

Datum	Ereignis	Betrag
1.2.2011	Kauf	100
31.12.2016	Abschreibung aufgrund einer Substanzdividende 1)	- 30
31.12.2016	Gewinnsteuerwert	70
1.7.2020	Verkauf	150

1) Diese Abschreibung ist steuerlich unwirksam, weil sie den Beteiligungsertrag und die Gestehungskosten kürzt (Art. 70 Abs. 3 DBG).

Berechnung des Beteiligungsertrages

Kapitalgewinn		Beteiligungsertrag	
Veräusserungserlös	150	Veräusserungserlös	150
./. Gewinnsteuerwert	- 70	./. Gestehungskosten	- 70
Kapitalgewinn	80	Beteiligungsertrag	80

Nr. 4: Verluste aus Beteiligungen (Ziff. 2.6.1.)

Angaben über die Erfolgsbestandteile und Berechnung des Nettoertrages aus Beteiligungen

Erfolgsbestandteile	Steuerbarer Reingewinn	Nettoertrag aus Beteiligungen
Nettoertrag Betrieb	1'200	
Nettoertrag Beteiligung A	400	400
Verlust Beteiligung B	- 600	-
Total	**1'000**	**400**

Die Steuerermässigung beträgt somit 40 Prozent (400 : 1'000 x 100 = 40%),

Nr. 5: Berechnung des Nettoertrages aus Beteiligungen / Umlage des Finanzierungsaufwandes (Ziff. 2.6.2.) und pauschale Berechnung des Verwaltungsaufwandes (Ziff. 2.6.3.)

Die X AG ist eine gemischte Holding. Für die aktuelle Steuerperiode (1.1.- 31.12.) liegt folgender steuerlich bereinigter Jahresabschluss vor:

Steuerbilanz der X AG per 31.12.

Aktiven	**Betrag**	**Passiven**	**Betrag**
Umlaufvermögen	3'000	Fremdkapital	10'000
Betriebliches Anlagevermögen	9'000	Aktienkapital	2'000
Beteiligung A [1)]	1'000	Reserven	7'000
Beteiligung B [1)]	3'000	**Jahresgewinn**	**1'000**
Beteiligung C [1)]	4'000		
Total	**20'000**	**Total**	**20'000**

1) 100%-ige Beteiligungen.

Erfolgsrechnung der X AG 1.1. - 31.12.

Aufwand	**Betrag**	**Ertrag**	**Betrag**
Finanzierungskosten	600	Bruttogewinn Betrieb	2'600
Verwaltungsaufwand	800	Beteiligungserträge:	
Abschreibungen Betrieb	1'000	- Beteiligung A	0
Abschr. Beteiligungen:		- Beteiligung B	300
- Beteiligung A	500	- Beteiligung C	700
- Beteiligung B [1)]	100	- Kapitalgewinn Bet. D [2)]	400
Jahresgewinn	**1'000**		
Total	**4'000**	**Total**	**4'000**

1) Steht im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung;

2) 100%-ige Beteiligung; am 31.3. vor Dividendenfälligkeit verkauft; Gewinnsteuerwert: 2'000; Verkaufserlös: 2'400; Gestehungskosten: 2'200.

Gewinnsteuerwerte (steuerlich massgebende Buchwerte) in % des Gewinnsteuerwertes der Gesamtaktiven nach dem Stand am Ende der Steuerperiode:

Aktiven	**Betrag**	**%**
Gesamtaktiven	**20'000**	**100**
Beteiligung A	1'000	5
Beteiligung B	3'000	15
Beteiligung C	4'000	20
Beteiligung D [1)]	2'000	10
Total Anteil Beteiligungen	**10'000**	**50**

1) Gewinnsteuerwert im Zeitpunkt der Veräusserung.

Nettoertrag aus Beteiligungen

Bez.	Bruttoertrag	Abschreibungen [2]	Finanzierungsaufwand	Verwaltungsaufwand [7]	Nettoertrag aus Beteiligungen
A	0	0	[- 30] [3]	0	- [8]
B	300	- 100	- 90 [4]	- 10	100
C	700	0	- 120 [5]	- 35	545
D	200 [1]	0	- 60 [6]	- 10	130
Total	**1'200**	**- 100**	**- 270**	**- 55**	**775**

1) Verkaufserlös von 2'400 ./. Gestehungskosten von 2'200;
2) Nur wenn im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung (Art. 70 Abs. 3 DBG);
3) 5% von 600, kürzt jedoch den Beteiligungsertrag nicht (Verlust);
4) 15% von 600; 5) 20% von 600; 6) 10% von 600;
7) Jeweils 5% vom Bruttoertrag nach Abzug von Abschreibungen gem. Art. 70 Abs. 3 DBG und direkt zurechenbarer Aufwendungen wie nicht rückforderbare ausländische Kapitalertragssteuern;
8) Voll steuerwirksamer Nettoverlust von 530 (Abschreibung: 500; Finanzierungsaufwand: 30); keine Verrechnung mit Nettoertrag aus anderen Beteiligungen.

Nr. 6: Berechnung des Nettoertrages aus Beteiligungen / Umlage des Finanzierungsaufwandes (Ziff. 2.6.2.) und Berechnung des Verwaltungsaufwandes bei Nachweis des effektiven Aufwandes (Ziff. 2.6.3.)

Die X AG ist eine gemischte Holding. Für die aktuelle Steuerperiode (1.1.-31.12.) liegt folgender steuerlich bereinigter Jahresabschluss vor:

Steuerbilanz der X AG per 31.12.

Aktiven	Betrag	Passiven	Betrag
Umlaufvermögen	7'000	Fremdkapital	10'000
Betriebliches Anlagevermögen	5'000	Aktienkapital	1'000
Beteiligung A [1]	1'000	Reserven	5'000
Beteiligung B [1]	3'000	**Jahresgewinn**	**4'000**
Beteiligung C [1]	4'000		
Total	**20'000**	**Total**	**20'000**

1) 100%-ige Beteiligungen.

Erfolgsrechnung der X AG 1.1. - 31.12.

Aufwand	Betrag	Ertrag	Betrag
Finanzierungskosten	600	Bruttogewinn Betrieb	2'000
Verwaltungsaufwand	400	Beteiligungserträge:	
Abschreibungen Betrieb	700	- Beteiligung A	0
Abschr. Beteiligungen:		- Beteiligung B	300
- Beteiligung A	200	- Beteiligung C	700
- Beteiligung B [1]	100	- Kapitalgewinn Bet. D [2]	3'000
Jahresgewinn	**4'000**		
Total	**6'000**	**Total**	**6'000**

1) Steht im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung;

2) 100%-ige Beteiligung; am 31.3. vor Dividendenfälligkeit verkauft; Gewinnsteuerwert: 2'000; Verkaufserlös: 5'000; Gestehungskosten: 2'000.

Die Gewinnsteuerwerte verteilen sich gleich wie im Beispiel Nr. 8:

Beteiligung A: 5%; Beteiligung B: 15% Beteiligung C: 20%; Beteiligung D: 10%.

Nettoertrag aus Beteiligungen

Bez.	Bruttoertrag	Abschreibungen [1]	Subtotal	Verwaltungsaufwand pauschal	Verwaltungsaufwand effektiv [10]
A	0	0	0	0 [2]	[- 20] [6]
B	300	- 100	200	- 10 [3]	- 60 [7]
C	700	0	700	- 35 [4]	- 80 [8]
D	3'000	0	3'000	- 150 [5]	- 40 [9]
Total	**4'000**	**- 100**	**3'900**	**- 195**	**- 180**

1) Nur wenn im Zusammenhang mit der Gewinnausschüttung (Art. 70 Abs. 3 DBG);

2) 5% von 0; 3) 5% von 200; 4) 5% von 700; 5) 5% von 3'000;

6) 5% von 400, kürzt jedoch den Beteiligungsertrag nicht (Verlust); 7) 15% von 400;

8) 20% von 400; 9) 10% von 400.

10) Ohne Nachweis der tatsächlichen Verursachung wird der Verwaltungsaufwand des Gesamtunternehmens aufgrund der Gewinnsteuerwerte quotenmässig umgelegt.