

NEWSLETTER

Mai 2004

S C H E L L E N B E R G W I T T M E R

Rechtsanwälte

Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung: Steuerrechtliche Aspekte

Am 3. Oktober 2003 hat die Bundesversammlung das Fusionsgesetz (Fusionsgesetz, FusG) verabschiedet, das am 1. Juli 2004 in Kraft treten wird. Als Ergänzung zu unserem im März erschienenen Newsletter zu den gesellschafts- und vertragsrechtlichen Aspekten stellen wir nachfolgend die wichtigsten Steueraspekte dar.

1 Einleitung

Anders als im privatrechtlichen Bereich, in welchem das Fusionsgesetz eine tiefgreifende Neuordnung des Umstrukturierungsrechts mit sich bringt, bewegen sich die steuerrechtlichen Bestimmungen des Fusionsgesetzes im Grossen und Ganzen im Rahmen der bisherigen Praxis. Umwandlungen, Zusammenschlüsse und Spaltungen von Unternehmen können nämlich bereits nach bisherigem Recht steuerneutral vollzogen werden. Dennoch führt das Fusionsgesetz auch aus steuerrechtlicher Sicht zu einigen Änderungen, die – insgesamt betrachtet – die Umstrukturierung von Unternehmen weiter erleichtern. Zu nennen sind etwa der Wegfall der Sperrfrist bei Auf- und Abspaltungen oder die erweiterten Möglichkeiten der konzerninternen Vermögensübertragung. Da das Privat- und das Steuerrecht unterschiedliche Regelungsaufgaben haben, können auch in Zukunft aber nicht sämtliche der im Fusionsgesetz geregelten Tatbestände steuerneutral durchgeführt werden. Von der eigentlichen Reorganisation sind namentlich die Veräusserungsgeschäfte abzugrenzen, die weiterhin Steuerfolgen auslösen können. Nachfolgend stellen wir die steuerliche Behandlung der im Fusionsgesetz geregelten Umstrukturierungsformen dar, wobei wir zunächst die für alle Transaktionsformen geltenden allgemeinen Voraussetzungen erläutern. Danach zeigen wir die bei den einzelnen Umwandlungsformen zusätzlich geltenden besonderen Voraussetzungen der Steuerneutralität auf.

2 Allgemeine Voraussetzungen der Steuerneutralität

Die allgemeinen Anforderungen, die bei allen Umstrukturierungsformen eingehalten werden müssen, damit diese steuerneutral durchgeführt werden können, sind je nach Steuerart verschieden.

Bei der **Einkommens- und Gewinnsteuer** steht die Realisationsproblematik im Vordergrund. Ausser bei den formwechselnden Umwandlungen werden bei allen Formen von Umstrukturierungen Vermögenswerte von einem Rechtsträger auf einen anderen übertragen. Somit stellt sich die Frage, in welchen Fällen dieser Vermögensübergang steuerneutral gestaltet werden kann. Als allgemeine Voraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung verlangt das Gesetz, dass die **Steuerpflicht in der Schweiz** fortbesteht und die **bisherigen Buchwerte** weitergeführt werden. Nicht jede grenzüberschreitende Umstrukturierung führt aber zu einer Abrechnung über die stillen Reserven. Die Voraussetzungen der weiterdauernden Steuerpflicht in der Schweiz ist auch erfüllt, wenn die übernehmende ausländische Gesellschaft den übernommenen Betrieb in der Schweiz als **Betriebstätte** weiterführt.

Für die **Grundstückgewinnsteuer** gelten die gleichen allgemeinen Voraussetzungen der Steuerneutralität wie für die Einkommens- und Gewinnsteuer.

Als echte Neuerung verbietet das Fusionsgesetz den Kantonen die Erhebung von kantonalen und kommunalen **Handänderungssteuern** bei Umstrukturierungen. Zu beachten ist jedoch, dass den Kantonen eine fünfjährige Übergangsfrist für die Umsetzung dieser Bestimmung zugestanden wurde.

Die **Verrechnungssteuer** wird bei Umstrukturierungen nicht erhoben, sofern alle Reserven der untergehenden Gesellschaft



in die Reserven der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen. Demgegenüber ist die Verrechnungssteuer geschuldet, soweit Reserven in Grundkapital der übernehmenden Gesellschaft umgewandelt werden. Zudem führt eine grenzüberschreitende Fusion immer dann zu einer Liquidationsbesteuerung, wenn eine Schweizer Gesellschaft von einer ausländischen Gesellschaft übernommen wird.

Auch im Bereich der **Stempelabgaben** gibt es eine willkommene Neuerung zu vermelden. Im Gegensatz zum heutigen Recht wird bei der Umstrukturierung von Personenunternehmen, Vereinen, Stiftungen und Instituten des öffentlichen Rechts die Emissionsabgabe nicht mehr auf dem Verkehrswert der eingebrachten Betriebe oder Betriebsteile erhoben, sondern lediglich auf dem neu geschaffenen Nennwert. Zu beachten ist jedoch, dass diese Regelung nur dann gilt, wenn das eingebrachte Unternehmen während mindestens fünf Jahren bestanden hat. Zudem darf das eingebrachte Unternehmen bzw. die Beteiligung während fünf Jahren nicht veräussert werden.

Im Bereich der **Umsatzabgabe** sind drei wesentliche Änderungen zu nennen. Zum einen wird neu auch die Liberierung ausländischer Beteiligungsrechte durch Sacheinlage von steuerbaren Urkunden von der Umsatzabgabe befreit, und zum anderen wird die mit einer Umstrukturierung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden vom übertragenden auf das übernehmende oder umgewandelte Unternehmen von der Steuerpflicht ausgenommen. Schliesslich werden auch der Erwerb und die Veräusserung von Urkunden im Rahmen von Umstrukturierungen, Ersatzbeschaffungen von Beteiligungen sowie von Übertragungen von massgeblichen Beteiligungen auf eine in- oder ausländische Konzerngesellschaft von der Abgabe befreit.

Im Bereich der **Mehrwertsteuer** sind keine Änderungen vorgesehen. Nach wie vor ist aber zu beachten, dass bei der Übertragung von Aktiven und Passiven im Zuge von Unternehmensumstrukturierungen das Meldeverfahren obligatorisch ist.

3 Betriebserfordernis und Sperrfrist

3.1 Betriebserfordernis

Bei manchen Umstrukturierungsformen wird als transaktions-spezifische Voraussetzung das sogenannte **Betriebserfordernis** verlangt. In diesen Fällen kann eine Transaktion nur dann steuerneutral abgewickelt werden, wenn ganze betriebliche Einheiten übertragen werden. Im steuerlichen Sinn ist ein Betrieb oder Teilbetrieb ein organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher im Hinblick auf die unternehmerische Leistungserstellung eine organische Einheit bildet. Auch Beteiligungen kann die Betriebsqualität zuerkannt werden, wenn es sich um Mehrheitsbeteiligungen an Betriebs- oder Handelsgesellschaften handelt.

Eine **Immobilien-gesellschaft** wird dann als Betrieb anerkannt, wenn kumulativ ein Marktauftritt erfolgt, mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien Vollzeit angestellt ist und die Mieterträge der eigenen Immobilien mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung erreichen. Bei einzelnen Umstrukturierungsformen gilt zudem das **doppelte Betriebserfordernis**. Dies bedeutet, dass nach der Übertragung eines Betriebs bzw. Teilbetriebs auf die übernehmende Gesellschaft auch bei der übertragenden Gesellschaft ein Betrieb oder Teilbetrieb zurückbleiben muss.

3.2 Sperrfrist

Als weitere transaktionsspezifische Voraussetzung gilt für einzelne Umstrukturierungsformen eine **Sperrfrist**. Die Sperrfristenregelung besagt, dass während einer bestimmten Zeit nach der erfolgten Umstrukturierung keine Veräusserung der umstrukturierten Objekte erfolgen darf. Dabei gilt jeweils eine objektivierte Betrachtungsweise, d.h. der Grund für die Verletzung der Sperrfrist ist irrelevant. Die Sperrfrist beträgt fünf Jahre und wurde bei Auf- und Abspaltungen gänzlich gestrichen. Sperrfristen sind hingegen bei der Betriebsübertragung von einer natürlichen auf eine juristische Person, sowie bei den konzerninternen Vermögensübertragungen einschliesslich der Ausgliederung zu beachten.

4 Transaktionsspezifische Voraussetzungen der Steuerneutralität

4.1 Fusion

Bei der Fusion müssen, wie bei allen Unternehmensumstrukturierungen, die allgemeinen Voraussetzungen der Steuerneutralität erfüllt sein. Eine Fusion löst demzufolge auf der Stufe der betroffenen Gesellschaften insoweit keine Gewinnsteuern aus, als die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisherigen Buchwerte übernommen werden. Eine sogenannte **Emigrationsfusion**, d.h. eine Fusion mit einer ausländischen Gesellschaft, ist steuerneutral möglich, wenn die Steuerpflicht in einer schweizerischen Betriebsstätte bestehen bleibt. Zu beachten ist jedoch, dass die Verrechnungssteuer anfällt. Die Steuerfolgen einer Fusion für die beteiligten Aktionäre hängen davon ab, ob diese ihre Beteiligungen im **Privatvermögen** oder im Geschäftsvermögen halten. Bei Beteiligungen im Privatvermögen sind sowohl Nennwertzuwächse als auch Ausgleichszahlungen steuerbarer Vermögensertrag, sofern sie nicht mit Nennwertverlusten verrechnet werden können. Sofern die Beteiligten die Beteiligungen im **Geschäftsvermögen** halten, kommt das Buchwertprinzip zur Anwendung. Demgemäss sind Ausgleichsleistungen bzw. Nennwertzuwächse nur dann steuerbar, wenn sie verbucht werden. Bei der **Absorption einer Tochtergesellschaft** ist allfälligen Fusionsgewinnen oder Fusionsverlusten besondere Beachtung zu schenken.

Fusionsgewinne sind weiterhin steuerbar (unter Vorbehalt des Beteiligungsabzuges). Fusionsverluste können demgegenüber nur dann dem Aufwand belastet werden, wenn sie echt und durch keine stillen Reserven abgedeckt sind. Ähnliche Grundsätze gelten für die Übernahme einer Mutter- durch die Tochtergesellschaft. Unter dem Fusionsgesetz ausdrücklich zulässig ist ferner die sogenannte **Sanierungsfusion**. Diese führt zu steuerbarem Beteiligungsertrag, soweit Reserven der übernehmenden Gesellschaft zur Eliminierung des Bilanzverlustes der sanierungsbedürftigen Gesellschaft verwendet werden.

Auch eine **Quasifusion** kann steuerneutral durchgeführt werden. Auf der Ebene der Gesellschaften gibt es keinerlei Steuerprobleme, da beide Rechtssubjekte unverändert weiterbestehen. Auf der Ebene der Beteiligten präsentiert sich die Quasifusion als echtes Veräußerungsgeschäft. Dies bedeutet, dass im Unterschied zur Fusion sowohl Nennwertzuwächse als auch Ausgleichsleistungen bei natürlichen Personen, die ihre Beteiligungen im Privatvermögen halten, steuerfrei sind (besondere Verhältnisse vorbehalten). Im Geschäftsvermögen ist der Beteiligungstausch steuerneutral möglich, sofern die allgemeinen Voraussetzungen der steuerneutralen Umstrukturierung erfüllt sind.

4.2 Spaltung

Der vom Gesetzgeber verwendete Begriff der Spaltung umfasst die Auf- und Abspaltung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Nicht unter den Begriff der Spaltung fällt neu hingegen die Ausgliederung. Die verschiedenen Arten von Spaltungen unterliegen den gleichen steuerrechtlichen Bestimmungen, was namentlich sowohl für symmetrische als auch asymmetrische Spaltungen gilt. Neben den allgemeinen Voraussetzungen verlangt das Fusionsgesetz für eine steuerneutrale Spaltung das **doppelte Betriebserfordernis**. Demgegenüber gibt es **keine Sperrfrist** mehr. Die Beteiligungen an der übertragenden wie der übernehmenden Gesellschaft können unmittelbar nach der Spaltung veräußert werden. Ferner ist der Beteiligungstausch auf Stufe der Gesellschafter insoweit steuerneutral möglich, als keine Nennwerterhöhungen, Ausgleichszahlungen oder, falls die Beteiligungen im Geschäftsvermögen gehalten werden, Buchgewinne resultieren. Spitzenausgleichszahlungen lösen zudem dann keine Steuerfolgen aus, wenn sie von anderen Gesellschaftern und nicht von den Gesellschaften bezahlt werden.

4.3 Umwandlung

Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine juristische Person kann steuerneutral erfolgen, falls die Personengesellschaft einen Betrieb oder Teilbetrieb führt (**Betriebserfordernis**). Dies bedeutet, dass einzelne Aktiven, die keinen Betrieb oder Teilbetrieb darstellen, nicht steuerneutral auf eine Kapitalgesellschaft übertragen werden können. Zudem ist zu beachten, dass für die aus der Umwandlung

hervorgehenden Beteiligungsrechte eine **Veräußerungssperrfrist** von fünf Jahren einzuhalten ist.

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine andere Rechtsform der juristischen Person kann problemlos vollzogen werden. Verlangt werden lediglich die allgemeinen Erfordernisse. Zudem gilt für diese Umwandlungsform keine Sperrfrist.

4.4 Vermögensübertragungen zwischen Personenunternehmen und Kapitalgesellschaften

Der Verwendungszweck der Vermögensübertragung ist sehr vielfältig. Aus zivilrechtlicher Sicht kann sie ihrer Funktion nach sowohl der Reorganisation als auch der Veräußerung dienen. Aus steuerrechtlicher Sicht können indessen nur Vermögensübertragungen, die der Reorganisation dienen, steuerneutral durchgeführt werden. Wo die Grenzlinie zwischen einer steuerneutralen Umstrukturierung und einer steuerbaren Veräußerung verläuft, ist in erster Linie anhand der gesetzlichen Umstrukturierungsnormen zu bestimmen. Enthalten diese keine Antwort auf diese Frage ist auf den allgemeinen Realisationsbegriff zu greifen.

Eine Vermögensübertragung von einem **Einzelunternehmen auf eine Kapitalgesellschaft** unterliegt aus steuerlicher Sicht den gleichen Regeln wie die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft. Eine entsprechende Vermögensübertragung kann demzufolge nur unter den Voraussetzungen steuerneutral abgewickelt werden, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird und dass für die aus der Übertragung hervorgehenden Beteiligungsrechte eine Veräußerungssperrfrist von fünf Jahren eingehalten wird.

Eine Vermögensübertragung von einer **Kapitalgesellschaft auf ein Personenunternehmen** stellt eine Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen dar. Eine solche ist gemäss dem Fusionsgesetz auf der Stufe der Gesellschaft ausdrücklich steuerneutral möglich. Auf Ebene der Gesellschafter wird hingegen die Ausschüttung einer Liquidations- bzw. Naturaldividende unterstellt, die im vollen Umfang der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer unterliegt.

4.5 Vermögensübertragungen auf eine Tochtergesellschaft (Ausgliederung)

Die Steuerfolgen einer Ausgliederung werden im Fusionsgesetz ausführlich geregelt. Eine Ausgliederung kann steuerneutral abgewickelt werden, sofern ein Betrieb, Teilbetrieb oder einzelne Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft, an welcher die übertragende Kapitalgesellschaft zu mindestens 20% beteiligt ist, übertragen wird. Zudem wird eine **fünfjährige Veräußerungssperrfrist** sowohl für die übertragenen Vermögenswerte als auch für die Beteiligung an der Tochtergesellschaft verlangt. Bei der Übertragung von betrieblichem Anlagevermögen ist zu



beachten, dass diese Qualifikation sowohl bei der übertragenen wie übernehmenden Gesellschaft erfüllt sein muss. Auch wenn im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, sind schliesslich auch Beteiligungen steuerfrei übertragbar.

4.6 Vermögensübertragungen im Konzern

Das Fusionsgesetz regelt neu auch die konzerninterne Vermögensübertragung. Im Unterschied zur Ausgliederung (Übertragung von Vermögenswerten von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft) handelt es sich bei der konzerninternen Vermögensübertragung um Übertragungen von der Tochter- auf die Muttergesellschaft oder zwischen Schwestergesellschaften. Die konzerninterne Vermögensübertragung folgt aus steuerrechtlicher Sicht im Grundsatz den gleichen Regeln wie die Ausgliederung. Als Konzern gelten inländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften, die nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind. Konzernintern können wie bei der Ausgliederung Betriebe, Teilbetriebe und Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens steuerneutral übertragen werden. Ausdrücklich im Gesetz geregelt ist auch die Übertragung von Beteiligungen. Steuerneutral sind direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20% am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übertragbar. Die Konsequenz dieser nun weitgehend ermöglichten Vermögensübertragung im Konzern ist, gleich wie bei der Ausgliederung, eine **fünfjährige Veräusserungssperrfrist**, die verletzt wird, wenn innerhalb der Sperrfrist die übertragenen Aktiven veräussert oder die einheitliche Leitung aufgegeben wird. Zu beachten ist, dass der gesamte Konzern wegen Verletzung der Sperrfrist geschuldete Nachsteuer solidarisch haftet. Dieser Umstand muss insbesondere bei Unternehmenskäufen im Zusammenhang mit der Due Diligence Prüfung berücksichtigt werden.

Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, wird auch die grenzüberschreitende Vermögensübertragung soweit steuerneutral durchführbar sein, als eine Steuerpflicht bei einer schweizerischen Betriebsstätte verbleibt.

4.7 Umstrukturierungen von Instituten des öffentlichen Rechts

Das Fusionsgesetz wird auch die Fusion von Instituten des öffentlichen Rechts bzw. ihre Umwandlung in Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Vereinen oder Stiftungen ermöglichen. Ebenso ist auch die Vermögensübertragung durch wie auch auf Institute des öffentlichen Rechts zulässig. Da solche Transaktionen in der Regel einen Wechsel von einem steuerfreien in einen steuerpflichtigen Raum zur Folge hat, ist häufig der Weg einer Verkehrswertübertragung anstelle der bei privatrechtlichen Rechtsträgern üblichen Buchwertübertragung

zu wählen. Nur auf diese Weise ist sichergestellt, dass im steuerfreien Raum entstandene Wertvermehrungen nicht nachträglich beim privatrechtlichen Rechtsträger besteuert werden.

5 Fazit

Das Fusionsgesetz ist aus steuerrechtlicher Sicht zweifelsohne zu begrüssen. Zwar vermögen die neuen Bestimmungen aus konzeptioneller Sicht nicht durchwegs zu überzeugen, sie bringen gegenüber der bereits nach geltendem Recht flexibel ausgestalteten Regelung aber zusätzliche Verbesserungen. Zu nennen sind etwa die erweiterten Möglichkeiten der konzerninternen Vermögensübertragung, welche die Anpassung einer bestehenden Konzernstruktur an die Bedürfnisse des Marktes erleichtern werden.

Kontakte

Unsere Anwälte der Zürcher und Genfer Büros stehen Ihnen gerne zur Verfügung.

I In Zürich:

MICHAEL NORDIN
michael.nordin@swlegal.ch

MADELEINE SIMONEK
madeleine.simonek@swlegal.ch

I In Genf:

PIETRO SANSONETTI
pietro.sansonetti@swlegal.ch

JOELLE ZUMOFFEN FRUTTERO
joelle.zumoffen@swlegal.ch

Löwenstrasse 19
Postfach 6333
CH-8023 Zürich
Tel. +41 (0) 1 215 5252
Fax +41 (0) 1 215 5200

15bis, rue des Alpes
Postfach 2088
CH-1211 Genf 1
Tel. +41 (0) 22 707 8000
Fax +41 (0) 22 707 8001

| www.swlegal.ch