

Umstrukturierungen und Steuern

Werden ein Personenunternehmen oder eine juristische Person umstrukturiert, stellt sich die zentrale Frage, ob dadurch Steuern ausgelöst werden. Allgemein formuliert ist somit zu prüfen, ob ein Umstrukturierungsvorgang eine Besteuerung auslöst oder ob nicht Rechtsgrundlagen vorhanden sind, gestützt auf die eine Besteuerung aufgeschoben werden kann oder eine Steuerbefreiung zur Anwendung gelangt.

Üblicherweise strebt ein Unternehmen an, betrieblich motivierte Umstrukturierungen nicht oder nur moderat durch Steuern irgendwelcher

Art zu belasten. Weil dem Unternehmen im Rahmen einer Umstrukturierung

in aller Regel kein Geld zufließt, ist das unmittelbare Bezahlen von Steuern in den meisten Fällen entweder unerwünscht oder gar nicht tragbar. Vor diesem Hintergrund ist vor Umsetzung jeder geplanten Reorganisation zu prüfen, ob und gegebenenfalls welche Steuerfolgen zu gewärtigen sind. Zu diesem Zweck sind sämtliche Steuerarten, die bei der Umsetzung einer Umstrukturierung irgendwie zur Anwendung gelangen könnten, im Sinn einer Checkliste zu prüfen.

Umstrukturierungen können in verschiedenen Ausgestaltungen vorkommen. Die zivilrechtlichen Grundlagen sind im Wesentlichen im Fusionsgesetz geregelt. Allerdings ist die steuerrechtliche Konzeption nicht deckungsgleich mit der zivilrechtlichen. Während sich das Zivilrecht – über die Systematik des Fusionsgesetzes – nach der Methodik eines Numerus clausus richtet, ist für den steuerrechtlichen Umstrukturierungsbegriff eine Generalklausel massgebend. So spricht etwa das Einkommens- und Gewinnsteuerrecht allgemein

von «Umstrukturierungen», was im Zivilrecht (Fusionsgesetz) nicht der Fall ist.

Im Steuerrecht kommt eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zur Anwendung. Die zivilrechtliche Vorgehensweise ist grundsätzlich nicht massgebend. Ob steuerlich eine Umstrukturierung vorliegt, entscheidet sich normalerweise aufgrund eines Vergleichs des Zustands vor mit demjenigen nach vollzogener Massnahme. Der (zivilrechtliche) Weg ins Ziel ist nicht von ausschlaggebender Bedeutung.

Explizite Erwähnung findet dieser Grundsatz im Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juli 2004 «Umstrukturierungen», das die geltende Verwaltungspraxis zu den einzelnen steuerlichen Umstrukturierungsarten detailliert wiedergibt.

In der Regel sind mehrere Steuerarten betroffen

Die Voraussetzungen, damit Umstrukturierungen steuerneutral durchgeführt werden können, sind je nach Ausgestaltung der Umstrukturierung und der Steuerart verschieden.

Die praktische Analyse setzt häufig bei der **Einkommens- und Gewinnsteuer** an. Ausser bei formwechselnden Umwandlungen (z.B. von einer GmbH in eine AG) werden bei praktisch allen Umstrukturierungsformen Aktiven und Passiven von einem Steuersubjekt auf ein anderes übertragen. Hinsichtlich der Einkommenssteuer, soweit Geschäftsvermögen betroffen ist, und der Gewinnsteuer steht dabei die Frage im Zentrum, ob die betroffenen Vermögenswerte Mehrwerte in Form stiller Reserven beinhalten und ob diese realisiert werden und damit umgehend zur Besteuerung gelangen. In aller Regel ist das Bestreben, die Erhebung von Einkommens- und Gewinnsteuern auf stillen Reserven aufzuschieben und die Steuerfaktoren zu unveränderten Werten vom übertragenden auf den übernehmenden Rechtsträger zu transferieren. Dies schliesst im Einzelfall nicht aus, auf einen Steueraufschub zu verzichten, bspw. wenn Verlustvorträge

zu verfallen drohen oder stille Reserven in einem Kanton mit verhältnismässig tiefer Steuerbelastung zur Realisierung und Besteuerung gelangen. Werden die realisierten

Vermögenswerte im Rahmen einer Umstrukturierung in einen anderen Kanton mit einer vergleichsweise hohen Steuerbelastung verschoben, könnten die steuerlich inzwischen auf den Verkehrswert «aufgewerteten» Vermögenswerte in diesem anderen Kanton gegebenenfalls wieder abgeschrieben werden. Dadurch liesse sich im Modellfall und gesamthaft durch Nutzung eines Steuersatzgefälles eine Steuerersparnis erzielen.

Reorganisationen können zudem **Verkehrs-/Transaktionssteuern** auslösen. Werden bspw. Liegenschaften oder Urkunden im Sinn des Stempelabgabegesetzes «bewegt», sind die Auswirkungen im Bereich der Grundsteuern (Grundstückgewinn- und Handänderungssteuern) sowie der Umsatzabgabe zu beachten.

Ferner werden im Zusammenhang mit Reorganisationen bisweilen geldwerte Leistungen im Sinn der **Verrechnungssteuer** ausgerichtet. Daraus können Überwälzungspflichten (gekoppelt mit Liquiditätsfragen) oder gar definitive Steuerbelastungen entstehen.

Schliesslich können Reorganisationen zu offenen oder verdeckten Kapitaleinlagen führen, weshalb zu klären ist, ob eine Umstrukturierungshandlung allenfalls die **Emissionsabgabe** auslösen könnte.

Sofern die Voraussetzungen hinsichtlich aller Steuerarten erfüllt sind, lassen sich Transaktionen unter dem Titel «Umstrukturierung» vollziehen, ohne dass unmittelbar Steuern anfallen (via Aufschiebung oder endgültige Befreiung).

Steuerneutralitätsvoraussetzungen für sämtliche Umstrukturierungsformen

Ungeachtet der Umstrukturierungsart (Fusion, Umwandlung,

Spaltung usw.) wird zweierlei vorausgesetzt: 1. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz; 2. Übertragung von Aktiven und Passiven zu den für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten. Anschliessend ist im Einzelfall zu definieren, welche Art von Umstrukturierung aus steuerlicher Sicht vorliegt. Auf diese Weise lassen sich spezifische Zusatzvoraussetzungen zur Steuerneutralität prüfen. Diese Folgeanalyse wird in der Praxis mit Vorteil mechanisch pro Steuerart vorgenommen. Eine wichtige Bemerkung, die ebenfalls für sämtliche Umstrukturierungen gilt: Nicht jede Besteuerung von stillen Reserven hat tragische finanzielle Auswirkungen. Der Grund ist der, dass die bei der einen Gesellschaft besteuerten stillen Reserven bei einer anderen Gesellschaft steuerlich berücksichtigt werden und zwar in der Form sog. versteuerter stiller Reserven, auf denen ausserbuchhalterisch wieder abgeschrieben werden kann. Je nach Gut, auf dem stille Reserven zur Besteuerung gelangen, wirkt die bei der anderen Gesellschaft mögliche Abschreibung sehr schnell steuerentlastend (zum Beispiel bei der privilegierten Warenreserve oder bei Goodwill). Auch diesem Aspekt ist unbedingt Rechnung zu tragen.

Einkommenssteuer

Stille Reserven einer **Personenunternehmung** (d.h. natürliche Personen mit Geschäftsvermögen – Einzelunternehmen – oder Personengesellschaften) werden im Wesentlichen dann nicht besteuert, wenn sie nicht ins Privatvermögen überführt werden. Erfolgt zudem eine Umwandlung in eine juristische Person, ist ein (Teil-) Betrieb zu übertragen. Die Anteilsrechte, bspw. Aktien, der umgewandelten juristischen Person dürfen überdies nicht vor Ablauf von fünf Jahren zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert werden, da ansonsten eine Nachbesteuerung von stillen Reserven eintritt (inkl. Sozialversicherungsabgaben).

Gewinnsteuer

Stille Reserven einer **juristischen Person** werden unter Beachtung der beiden oben erwähnten allgemeinen Voraussetzungen bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen nicht besteuert.

Bei Spaltungen ist allerdings speziell zu beachten, dass das **doppelte (Teil-) Betriebserfordernis** zu erfüllen ist: Einerseits müssen ein oder mehrere (Teil-) Betriebe übertragen werden. Andererseits ist erforderlich, dass die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen (Teil-) Betrieb weiterführen. Zudem muss ein angemessenes Eigenkapital übertragen werden. Vorteilhaft ist, dass mangels Sperrfrist Beteiligungsrechte unmittelbar im Anschluss an eine Spaltung veräußert werden können. Damit lassen sich nach einer Spaltung verzögerungslos potenziell steuerfreie private Kapitalgewinne auf Stufe der Anteilsinhaber realisieren.

Unter **Ausgliederung** wird die Übertragung von (Teil-) Betrieben oder von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine **inländische Tochtergesellschaft** verstanden. Entgegen der Spaltung wird das doppelte Betriebserfordernis nicht verlangt, was jedoch nicht bedeutet, dass das Thema «Betrieb» komplett vom Tisch ist. Im Rahmen einer Ausgliederung können beispielsweise auch einzelne Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft übertragen werden. Ein solcher Gegenstand erfüllt die Voraussetzung «**betriebliches Anlagevermögen**» nur dann, wenn er nach der Übertragung einem Betrieb dient und die übernehmende Tochtergesellschaft diesen Betrieb auch weiterführt. Im Gegensatz zur Spaltung unterliegt die Ausgliederung jedoch einer zweifachen fünfjährigen **Veräußerungssperrfrist**, von der sowohl die übertragenen Vermögenswerte als auch die Beteiligungsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft betroffen sind. Es besteht damit steuerlich ein wesentlicher Unterschied, ob eine juristische Person vertikal (Aufteilung

einer Gesellschaft in zwei oder mehrere Parallel- oder Schwestergesellschaften) oder horizontal (Aufteilung einer Gesellschaft in eine Mutter- und eine oder mehrere Tochtergesellschaften) gespalten wird. Je nach dem kommen die Regeln der Spaltung (vertikaler Schnitt) oder der Ausgliederung (horizontaler Schnitt) zur Anwendung.

Mit dem Instrument der **Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften** können qualifizierende Beteiligungen und Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens innerhalb des Konzerns steuerneutral übertragen werden (bspw. via Buchwertverkauf). Im zweiten Fall muss die übernehmende Gesellschaft einen Betrieb aufweisen und diesen auch weiterführen. Weiter erforderlich ist, dass die beiden involvierten Gesellschaften unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst («konzerniert») sind. Wie bei der Ausgliederung, ist bei der Konzernübertragung eine zweifache fünfjährige **Veräußerungssperrfrist** zu beachten. Diese umfasst einerseits den Fortbestand des Konzernverhältnisses und andererseits das Eigentum an den übertragenen Aktiven. Die Konzernübertragung bzw. die Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften bietet attraktive Gestaltungsmöglichkeiten innerhalb einer Gruppe, indem selbst einzelne (betriebliche) Vermögenswerte, wie z.B. Immaterialgüterrechte, Maschinen und Liegenschaften steuerneutral zum jeweils massgebenden Gewinnsteuerwert auf **Mutter- und Schwestergesellschaften** transferiert werden können.

Folgende ergänzende Hinweise sind zu dieser interessanten und attraktiven Umstrukturierungsform anzubringen:

- Der Fokus bezüglich des Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernisses liegt auf den übertragenen Aktiven und Passiven. Das bedeutet, dass der zurückbleibende Teil im Gegensatz zur Spaltung keinen Betrieb mehr aufweisen muss (nur einfaches

Betriebserfordernis). Auf diese Weise lassen sich beispielsweise Betrieb und Immobilien unter dem Dach einer Holding auf steuerneutrale Weise separieren, indem der Betrieb auf eine neue Gesellschaft abgespalten wird.

- Aufgrund eines Urteils des Bundesgerichts vom 11. März 2019 (2C_34/2018) wurden die für eine steuerneutrale Spaltung einer Holding bestehenden Vorschriften gelockert, womit eine solche Umstrukturierung einfacher vollzogen werden kann. Mit einer späteren Spaltung der Holding lässt sich eine unter dem Dach der Holding vorgängig vollzogene Separierung von Betrieb und Immobilien bis ins Privatvermögen des Aktionärs hinein nachvollziehen, was den späteren steuerneutralen Verkauf der einen oder anderen Holdingbeteiligung aus dem Privatvermögen ermöglicht. Auch aus einer solchen Holdingspaltung resultieren keine steuerlichen Sperrfristen, d.h. ein steuerfreier Verkauf der einen oder anderen (Holding-) Beteiligung ist unmittelbar nach der Spaltung möglich.

Grundsteuern

Sofern im Bereich der direkten Steuern (Einkommens- und Gewinnsteuer) eine Umstrukturierung anerkannt ist, bei der Grundstücke die Hand ändern, führt dies dazu, dass die **Grundstückgewinnsteuer aufgeschoben** wird. Bei den **Handänderungssteuern** tritt basierend auf Art. 103 des Fusionsgesetzes eine **Befreiung** ein.

Verrechnungssteuer

Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer gewinnsteuerlich anerkannten Umstrukturierung in die Reserven einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, sind von der Verrechnungssteuer ausgenommen. Vorausgesetzt wird für die

Steuerneutralität stets, dass das Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt (z.B. Vermeidung der Schaffung von Gratisaktien, Nennwerterhöhungen oder Reserven aus Kapitaleinlagen). Es ist stets zu prüfen, ob eine allenfalls trotzdem entstehende Verrechnungssteuerpflicht im Meldeverfahren erfüllt werden kann.

Stempelabgaben

Wird im Zusammenhang mit Umstrukturierungen bspw. von Aktiengesellschaften Aktienkapital begründet oder erhöht, tritt eine Ausnahme von der **Emissionsabgabe** ein. Demgegenüber fällt bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft die Abgabe an (grundsätzlich reduziert auf den Betrag des nominellen Aktienkapitals).

Bei einer gewinnsteuerlich anerkannten Umstrukturierung wird sodann die Übertragung steuerbarer Urkunden von der **Umsatzabgabe** ausgenommen. Gleichermassen ausgenommen werden Übertragungen steuerbarer Urkunden innerhalb des Konzerns sowie jegliche Übertragung von Beteiligungen von mind. 20 % auf in- oder ausländische Konzerngesellschaften.

System- oder Statuswechselfälle

Durch eine Umstrukturierung konnten bis Ende 2019 Vermögensverschiebungen von einer ordentlich besteuerten Gesellschaft in eine kantonale privilegiert besteuerte Einheit (Holding-, Verwaltungs- oder gemischte Gesellschaft) oder umgekehrt stattfinden. In solchen Fällen des System- oder Statuswechsels stellte sich die Frage, was mit den stillen Reserven zu geschehen hatte. Die Kantone verfügten in dieser Frage über einen grossen Freiraum und sahen unterschiedliche Lösungen vor (sofortige Besteuerungen, Steueraufschübe usw.). Aufgrund der Tatsache, dass diese steuerlichen Sondernormen/Privilegien per 31. Dezember 2019 abgeschafft wurden, reduzieren sich systematische Abrechnungen über stille

Reserven massiv.

Verlustvorträge

Die Anerkennung von Umstrukturierungen führt im Bereich der direkten Steuern dazu, dass aus dem übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb stammende Verlustvorträge auf den übernehmenden Rechtsträger transferiert werden; vorbehalten bleiben Missbrauchsfälle. Die Aufteilung bestehender steuerlicher Verlustvorträge orientiert sich am Verursacherprinzip.

Im Kontext von Verlustvorträgen ist auch darauf zu achten, dass gewisse Umstrukturierungen für den Aktionär heikel sein können. So schlägt beispielsweise eine sog. **Sanierungsfusion** (in der eine gesunde Gesellschaft mit einer sanierungsbedürftigen Schwestergesellschaft verschmolzen wird) in aller Regel einkommensteuerlich bis ins Privatvermögen des Aktionärs durch (basierend auf der sog. Dreieckstheorie). Dieser steuerliche «Durchschlag» nach oben unterbleibt in der Regel nur dann, wenn sich die Beteiligungsrechte der beiden fusionierenden Schwestergesellschaften im Eigentum einer juristischen Person befinden; hier kommt die sog. modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung. In all diesen Fällen von Sanierungsfusionen ist stets auch an die Verrechnungssteuer zu denken.

Zeitliches

Umstrukturierungen basieren meist auf handelsrechtlich massgebenden Abschlüssen. Eine prominente Ausnahme bildet die Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften, wenn einzelne Aktiven und nicht Betriebe oder Teilbetriebe transferiert werden: Diese Umstrukturierungsform ist nicht zwingend an einen bestimmten Stichtag gebunden. Die zivilrechtlichen Umstrukturierungsmassnahmen können zeitlich jedoch erst nachgelagert umgesetzt werden. Das Bedürfnis und das Ziel sind, dass die steuerliche Wirksamkeit der Massnahme mit dem zugrundeliegenden Abschlussstichtag zusammenfällt. Dem

wird dadurch Rechnung getragen, dass eine rückwirkende Umstrukturierung steuerlich dann anerkannt wird, wenn die erforderliche Handelsregisteranmeldung innerhalb von sechs Monaten nach dem gewählten Bilanzstichtag erfolgt und die Anmeldung ohne Weiterungen zum Eintrag geführt hat. In diesem Fall können die buchhalterischen und steuerlichen Wirkungen der Umstrukturierung auf den gewählten Stichtag zurückbezogen werden.

Fazit

Umstrukturierungsvorhaben müssen stets unter dem Aspekt aller möglichen Steuerfolgen geprüft werden. Ist man in der Lage, konkrete Transaktionen unter steuerliche Umstrukturierungstatbestände zu subsumieren, ist häufig eine wesentliche Zielsetzung (Steueraufschub oder -befreiung) erreicht. Nichtsdestotrotz bleibt im Einzelfall zu prüfen, ob eine teilweise oder vollständige Realisierung stiller Reserven nicht vorteilhafter wäre.

Zentral ist, dass jede Umstrukturierung mit genügendem zeitlichem Vorlauf, gewissenhaft und vor allem auch umfassend geplant, konzipiert und umgesetzt wird. Oftmals sieht man vollzogene Umstrukturierungen, bei denen ein dereinstiger Exit (z.B. Verkauf von Aktien mit dem Ziel der Realisation eines privaten steuerfreien Kapitalgewinns) nicht oder ungenügend berücksichtigt wurde. Vor diesem Hintergrund kümmert sich der sorgfältige Experte nicht nur um den unmittelbaren Vollzug der Umstrukturierung, sondern stellt auch sicher, dass damit kein Verlust an aktueller oder zukünftiger Flexibilität einhergeht.

Autoren

Thomas Kunz
Partner dipl. Steuerexperte Geschäftsbereich
Steuerberatung



Mathias Josi
Vizedirektor dipl. Steuerexperte Geschäftsbereich
Steuerberatung

Lesezeit: 15 Min
April 2020



Download PDF