

Umstrukturierungen von Personenunternehmungen

1. Allgemeines

Das Fusionsgesetz (FusG) vom 03.10.2003 regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse sowie die steuerrechtlichen Folgen von Umstrukturierungen auf der Unternehmensebene (Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit, Gewinnsteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben).

Nicht alle mit dem Fusionsgesetz eingeführten zivilrechtlichen Vorgänge sind steuerneutral. In den betreffenden Steuergesetzen sind die Bedingungen für steuerneutrale Umstrukturierungstatbestände präzisiert und teilweise neu geregelt. Dabei wird der Begriff Umstrukturierung im Steuerrecht nicht zivilrechtlich sondern ergebnisorientiert (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ausgelegt.

In der Steuerpraxis des Kantons Thurgau sind unter StP 21 Nr. 1 sowie StP 79 Nr. 1 bis 8 nur die wichtigsten steuerlichen Folgen aufgeführt. Die Steuerverwaltung Thurgau richtet sich bei der steuerlichen Würdigung von Umstrukturierungen grundsätzlich nach dem Kreisschreiben Nr. 5 vom 1. Juni 2004 der Eidg. Steuerverwaltung. Darin wird ausführlich und anhand von Beispielen dargestellt, wie Umstrukturierungen mit der Einführung des Fusionsgesetzes steuerlich beurteilt werden. Zudem werden die steuerlichen Folgen in Bezug auf Verrechnungssteuer sowie Stempelabgaben (Emissions- und Umsatzabgaben) aufgezeigt.

2. Steuerneutrale Tatbestände

Bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung werden stille Reserven einer Personenunternehmung (Einzelfirma, Personengesellschaft) nach § 21 Absatz 1 StG bzw. Artikel 19 Absatz 1 DBG nicht besteuert:

- bei Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung;
- bei Übertragung eines Betriebs oder eines Teilbetriebs auf eine juristische Person;
- beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen im Sinne von § 79 Absatz 1 StG bzw. Artikel 61 Absatz 1 DBG oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen;

unter der Bedingung, dass die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Zu beachten ist, dass bei der Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person gemäss § 21 Absatz 2 StG bzw. Artikel 19 Absatz 2 DBG für die auf die Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahre eine Veräusserungssperrfrist für Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte gilt.

3. Übertragung Vermögenswerte auf eine andere Personenunternehmung

3.1. Allgemeines

Die Vermögensübertragung ist ein mit dem Fusionsgesetz neu geschaffenes Rechtsinstitut. Danach können im Handelsregister eingetragene Gesellschaften und Einzelunternehmen ihr Vermögen oder Teile davon auf andere Rechtsträger des Privatrechts übertragen.

Die Gesamtheit der im Übertragungsvertrag beschriebenen Vermögenswerte können übertragen werden, ohne dass die für die Einzelübertragung dieser Werte geltenden Formvorschriften eingehalten werden müssen.

Unter die Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung fallen insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände:

- Zusammenschluss mit einer anderen Personenunternehmung;
- Errichtung einer neuen Personengesellschaft („Spaltung“);
- Umwandlung in eine andere Personenunternehmung.

Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

- Verkauf;
- Kapitaleinlage bei Errichtung einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft;
- Austritt eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft und Gründung einer neuen Personenunternehmung;
- Fusion (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften);
- Umwandlung (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften);
- Vermögensübertragung.

Eine Fusion, bei der die Übertragung des Vermögens durch Vermögensübertragung erfolgt, bedingt eine anschliessende Liquidation der übertragenden Gesellschaft.

3.2. Steuerliche Behandlung

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine andere Personenunternehmung, an der die übertragende Person beteiligt ist, erfolgt gemäss § 21 Absatz 1 Ziffer 1 StG bzw. Artikel 19 Absatz 1 lit. a DBG steuerneutral, wenn (kumulativ):

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Dagegen stellt die Übertragung von Vermögenswerten auf eine von der übertragenden Person unabhängigen Personenunternehmung einen Realisationstatbestand dar. Kapitalgewinne aus solchen Veräusserungen zählen zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach § 20 Absatz 2 Ziffer 1 StG bzw. Artikel 18 Absatz 2 DBG.

3.3. Überführung von Geschäfts- ins Privatvermögen

Eine Privatentnahme liegt vor, wenn die Vermögenswerte der übertragenden oder der übernehmenden Personenunternehmung nicht mehr ganz oder nicht mehr vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode).

Ebenfalls eine Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen stellt die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine nichtkaufmännische Kollektivgesellschaft dar (Art. 553 OR; keine selbständige Erwerbstätigkeit).

Kapitalgewinne aus der Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen sind gemäss § 20 Absatz 2 Ziffer 2 StG bzw. Artikel 18 Absatz 2 DBG steuerbar.

3.4. Ausgleichszahlungen

Werden bei Fusionen von Personenunternehmungen Ausgleichszahlungen geleistet, stellen diese - gleich wie Einkäufe neuer Gesellschafter in die stillen Reserven einer Personenunternehmung - bei den Empfängern steuerbare Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit dar.

Der leistende Gesellschafter kann die Ausgleichszahlungen in seiner Steuerbilanz als versteuerte stille Reserven aufführen und steuerwirksam, entsprechend der Zuordnung zu den entsprechenden Aktiven, abschreiben. Handelt es sich um eine Zahlung für Goodwill, kann dieser innert fünf Jahren abgeschrieben werden.

3.5. Vorjahresverluste

Bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben auf eine andere Personenunternehmung können noch nicht verrechnete Vorjahresverluste nicht auf andere Personen übertragen werden.

4. Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person

4.1. Allgemeines

Unter die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs auf eine juristische Person fallen insbesondere folgende Umstrukturierungstatbestände:

- Zusammenschluss mit einer juristischen Person;
- Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;
- Umwandlung der schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft.

Im Fusionsgesetz ist die Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften vorgesehen. Daher erfolgt die Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft entweder durch eine Sacheinlage oder durch eine Vermögensübertragung. Die Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs kann zivilrechtlich somit auf folgende Weise erfolgen:

- Sacheinlage oder Vermögensübertragung;
- Verkauf;
- Fusion (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften);
- Umwandlung (nur für Kollektiv- und Kommanditgesellschaften).

4.2. Steuerliche Behandlung

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, erfolgt nach § 21 Absatz 1 und 2 StG bzw. Artikel 19 Absatz 1 und 2 DBG steuerneutral, wenn (kumulativ):

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- das übertragene Geschäftsvermögen einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt;
- innert den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert werden.

4.3. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich nur auf die übernehmende juristische Person, nicht jedoch auf die übertragende natürliche Person.

Bei der Übertragung auf die schweizerische Betriebsstätte einer ausländischen juristischen Person kann nur vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden. Dazu wird die objektmässige (direkte) Ausscheidungsmethode (vgl. StP 2 Nr. 22) angewandt.

Fällt die Steuerpflicht der übertragenden natürlichen Person in Folge der Umwandlung einer schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft weg, kommt dagegen die Sperrfrist nach § 21 Absatz 2 StG bzw. Artikel 19 Absatz 2 DBG zur Anwendung.

4.4. Betrieb und Teilbetrieb

Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt nur dann vor, wenn (kumulativ):

- die Unternehmung Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen erbringt;
- die Unternehmung über Personal verfügt;
- der Personalaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag steht.

Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt nur dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung.

Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der Anlage von eigenem Vermögen dienen, stellt auch bei einem grossen Vermögen nie einen Betrieb dar.

4.5. Liegenschaften

4.5.1. Grundstückgewinnsteuer

a) Übergangsrecht gemäss § 243 Absatz 1 StG

Bis 31.12.2013 galt bei Grundstücken des Geschäftsvermögens das sogenannte monistische System. Bei Umwandlungen gemäss § 21 Absatz 1 Ziffer 2 StG, die vor dem 31.12.2013 erfolgt sind und bei denen ein Grundstück des Geschäftsvermögens auf die Kapitalgesellschaft überging, wurde die Grundstückgewinnsteuer unter Vorbehalt einer fünfjährigen Veräusserungssperrfrist betreffend die Beteiligungsrechte

an der übernehmenden Kapitalgesellschaft aufgeschoben. Die Sperrfristverletzung führt zu einer Nachbesteuerung, wenn die Beteiligungsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert worden sind.

Bei bis zum 31.12.2013 erfolgten Umwandlungen, bei welchen nach dem 01.01.2014 (Inkrafttreten des dualistischen Systems) eine Verletzung der Sperrfrist erfolgt, wird die Nachbesteuerung des Wertzuwachsgewinns nach wie vor mittels Grundstückgewinnsteuer vorgenommen. Der Grundstücksgewinn kann in der übernehmenden Kapitalgesellschaft in der Steuerbilanz als Erhöhung des Gewinnsteuerwerts der besteuerten Liegenschaft nachgeführt und bei einer späteren Veräusserung geltend gemacht werden.

b) Regelung ab 01.01.2014: dualistisches System

Mit dem per 01.01.2014 vollzogenen Wechsel zum dualistischen System werden auf Liegenschaften des Geschäftsvermögens grundsätzlich keine Grundstückgewinnsteuern mehr erhoben.

Bei im Rahmen einer Umwandlung auf eine juristische Person übertragene Liegenschaften wird die Einkommenssteuer aufgeschoben, soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden. Der Steueraufschub steht unter dem Vorbehalt der Einhaltung einer fünfjährigen Veräusserungssperrfrist betreffend die Beteiligungsrechte an der übernehmenden Kapitalgesellschaft (siehe auch Ziffer 4.6).

4.5.2. Handänderungssteuer

Gemäss § 138 Absatz 3 StG bleiben Handänderungen im Zusammenhang mit Umstrukturierungen im Sinne von § 21 Absatz 1 StG steuerfrei.

Werden während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem über dem übertragenen steuerlichen Eigenkapital liegenden Preis veräussert, erfolgt eine nachträgliche Erhebung der Handänderungssteuer (§ 138 Abs. 3 StG). Die Nachbesteuerung erfolgt bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft als Erwerbzin.

4.6. Verletzung der Veräusserungssperrfrist

Werden Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden juristischen Person innert fünf Jahren nach der Übertragung zu einem über dem anteiligen übertragenen Eigenkapital liegenden Preis veräussert, liegt eine Verletzung der Veräusserungssperrfrist nach § 21 Absatz 2 StG bzw. Artikel 19 Absatz 2 DBG vor.

Dabei ist es unerheblich, ob bereits im Umwandlungszeitpunkt eine Veräusserungsabsicht bestanden hat oder ob erst nach der Umwandlung eingetretene Umstände zur Veräusserung geführt haben.

Die Sperrfrist wird ebenfalls verletzt:

- bei einer Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch eine Kapitalerhöhung, soweit der übertragenden natürlichen Person Leistungen zufließen;
- bei der Veräusserung von Bezugsrechten bei einer Kapitalerhöhung.

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung (Anmeldung beim Handelsregisteramt). Eine rückwirkende Umwandlung ist für den Beginn der Veräusserungssperrfrist unerheblich.

Bei einer Sperrfristverletzung unterliegen die anteiligen übertragenen stillen Reserven der Einkommenssteuer. Bei der übertragenden Person erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren nach den §§ 204 bis 206 StG bzw. Artikel 151 bis 153 DBG (vgl. StP 204 Nr. 1). Es erfolgt aber kein Steuerstrafverfahren, da hier weder eine Steuerhinterziehung noch ein Steuervergehen vorliegt.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren führt zu höheren Gewinnsteuerwerten bei der übernehmenden juristischen Person. Diese kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen.

Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann.

4.7. Keine Verletzung der Veräusserungssperrfrist

Keine Verletzung der Veräusserungssperrfrist liegt vor:

- beim Übergang des Eigentums an Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an der übernehmenden juristischen Person durch Erbgang oder Schenkung;
- bei einem Verkauf zu einem Preis, der das anteilige übertragene Eigenkapital nicht übersteigt.

In einem solchen Fall geht die Veräusserungssperrfrist auf die Erwerber der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte über.

Wandelnde Selbständigerwerbende ihre Unternehmung in eine Aktiengesellschaft um, sind sie gesetzlich verpflichtet, den Verwaltungsratsmitgliedern je eine Aktie zu verkaufen. Ein solcher Verkauf wird ebenfalls nicht als Sperrfristverletzung angesehen und löst daher keine anteilige Nachbesteuerung aus.

4.8. Überführung Geschäftsvermögen in Privatvermögen

Wenn bei der übertragenden Personenunternehmung Vermögenswerte zurückbleiben, die nicht mehr ganz bzw. nicht mehr vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, liegt eine Privatentnahme vor (Präponderanzmethode).

Eine Privatentnahme der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Kapitalgesellschaft liegt vor, wenn (kumulativ):

- ein Betrieb einer Personenunternehmung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird, deren Beteiligungsrechte zum Geschäftsvermögen der übertragenden Personenunternehmung gehören und
- kein Geschäftsbetrieb zurückbleibt.

Eine Erklärung als gewillkürtes Geschäftsvermögen nach § 20 Absatz 3 StG ist hier mangels Erwerb nicht möglich.

Solche Kapitalgewinne aus Überführung vom Geschäftsvermögen ins Privatvermögen sind gemäss § 20 Absatz 2 Ziffer 2 StG bzw. Artikel 18 Absatz 2 DBG steuerbar.

4.9. Vorjahresverluste

Noch nicht verrechnete Vorjahresverluste der übertragenden Personenunternehmung werden auf die übernehmende juristische Person übertragen. Bei der Festsetzung des steuerbaren Reingewinns der juristischen Person können diese als Verlustvortrag in Abzug gebracht werden.

5. Austausch von Beteiligungsrechten bei Umstrukturierungen

Bei Umstrukturierungen von juristischen Personen, insbesondere bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen sowie bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen von Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften kann es zu einem Austausch von Beteiligungsrechten im Geschäftsvermögen natürlicher Personen kommen.

Der Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an Kapitalgesellschaften bei Umstrukturierungen im Sinne von § 79 Absatz 1 StG bzw. Artikel 61 Absatz 1 DBG oder bei fusionsähnlichen Zusammenschlüssen erfolgt in Bezug auf die beteiligte Personenunternehmung nach § 21 Absatz 1 Ziffer 3 StG bzw. Artikel 19 Absatz 1 lit. c DBG steuerneutral, wenn (kumulativ):

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht und
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden.

Die Steuerneutralität gilt auch dann, wenn Beteiligungsrechte gegen Beteiligungsrechte an einer ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgetauscht werden (grenzüberschreitender Beteiligungstausch).

Ausgleichszahlungen für ausgetauschte Beteiligungsrechte im Geschäftsvermögen gehören zu den Einkünften aus selbständiger Erwerbstätigkeit nach § 20 Absatz 1 StG bzw. Artikel 18 Absatz 1 DBG.