

Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften

1. Allgemeines

Das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG) vom 3. Oktober 2003 ist per 1. Juli 2004 in Kraft getreten. Das Fusionsgesetz 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.

Für die direkte Bundessteuer wird das Fusionsgesetz ab dem 1. Juli 2004 angewandt. Dagegen treten die Umstrukturierungsnormen bei den Staats- und Gemeindesteuern des Kantons Thurgau per 1. Januar 2005 in Kraft.

In der Steuerpraxis des Kantons Thurgau sind unter StP 21 Nr. 1, StP 79 Nr. 1 bis 8, StP 129 Nr. 2 und StP 137 Nr. 1 nur die wichtigsten steuerlichen Folgen aufgeführt. Die Kantonale Steuerverwaltung 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 (vgl. StP 79 Nr. 2), der Spaltung oder der Umwandlung werden stille Reserven einer juristischen Person nach § 79 Abs. 1 StG bzw. Art. 61 Abs. 1 DBG nicht besteuert:

- bei Umwandlung in eine andere juristische Person oder in eine Personenunternehmung (vgl. StP 79 Nr.3);
- bei Auf- oder Abspaltung einer juristischen Person, wenn Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden und die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen (vgl. StP 79 Nr.4);
- beim Austausch von Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder fusionsähnlichen Zusammenschlüssen (vgl. StP 79 Nr.7);
- bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft (vgl. StP 79 Nr. 5).

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

Zwischen inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unter einheitlicher Leitung können gemäss § 79 Abs. 3 StG bzw. Art. 61 Abs. 3 DBG

- direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 % am Grund- oder Stammkapital einer anderen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft;
- Betriebe oder Teilbetriebe;
- Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens;

zu den bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werten übertragen werden (vgl. StP 79 Nr. 6).

Vorbehalten bleiben nach § 79 Abs. 3 Ziff. 1 StG bzw. Art. 61 Abs. 3 DBG die Übertragung auf eine Tochtergesellschaft sowie nach § 79 Abs. 3 Ziff. 2 StG die Übertragung von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Gesellschaft, die nach den §§ 87 oder 88 StG besteuert wird.

3. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz wird nur ausgegangen, 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.

4. Veräusserungssperrfristen

4.1. Übertragung auf eine Tochtergesellschaft

Bei der Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft dürfen gemäss § 79 Abs. 2 StG bzw. Art. 61 Abs. 2 DBG für die auf die Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahre weder die übertragenen Vermögenswerte noch die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der Tochtergesellschaft veräussert werden.

Ansonsten werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den §§ 204 bis 206 StG bzw. Art. 151 bis 153 DBG nachträglich besteuert. Die Tochtergesellschaft kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen.

4.2. Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften

Werden im Fall einer Übertragung nach § 79 Abs. 3 StG bzw. Art. 61 Abs. 3 DBG während der nachfolgenden fünf Jahre die übertragenen Vermögenswerte veräussert oder wird während dieser Zeit die einheitliche Leitung aufgegeben, so werden die übertragenen stillen Reserven im Verfahren nach den §§ 204 bis 206 StG bzw. Art. 151 bis 153 DBG nachträglich besteuert.

Die begünstigte juristische Person kann in diesem Fall entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserven geltend machen. Die im Zeitpunkt der Sperrfristverletzung unter einheitlicher Leitung zusammengefassten inländischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften haften für die Nachsteuer solidarisch.