

Spaltung von Kapitalgesellschaften

1. Allgemeines

Bei einer Spaltung überträgt eine Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen die Gewährung von Beteiligungsrechten an ihre Gesellschafter. Die übertragende Gesellschaft wird dabei in zwei oder mehrere Schwester- oder Parallelgesellschaften aufgeteilt.

Bei der Aufteilung in Schwestergesellschaften (symmetrische Spaltung) bleiben die Beteiligungsverhältnisse an den aus der Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Gesellschaften unverändert. Dagegen werden bei der Aufteilung in Parallelgesellschaften (asymmetrische Spaltung) den Gesellschaftern Beteiligungsrechte zugewiesen, die vom Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung abweichen.

Nach Fusionsgesetz kann eine Spaltung zivilrechtlich wie folgt abgewickelt werden:

- Aufspaltung (Art. 29 lit. a FusG);
- Abspaltung (Art. 29 lit. b FusG);
- Vermögensübertragung auf eine neugegründete oder eine bestehende Schwestergesellschaft (Art. 69 - 77 FusG).

Bei der Aufspaltung entstehen aus der übertragenden Gesellschaft zwei oder mehrere neue Gesellschaften. Die übertragende Gesellschaft geht unter. Dagegen überträgt bei der Abspaltung eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere bestehende oder neue Gesellschaft.

Die Spaltung konnte nach bisherigem Recht zivilrechtlich wie folgt bewirkt werden, was auch nach Inkrafttreten des FusG weiterhin möglich ist:

- Sacheinlage- oder Sachübernahmegründung einer Tochtergesellschaft mit anschliessender Übertragung der neuen Beteiligungsrechte auf die Aktionäre;
- Übertragung von Aktiven und Verbindlichkeiten des abzuspaltenden Komplexes auf die Aktionäre (Naturaldividende), die ihrerseits die Nachfolgesellschaft gründen und deren Aktien durch Sacheinlage der erhaltenen Wirtschaftsgüter liberieren;
- Zeichnung der Aktien der Nachfolgesellschaft durch die Aktionäre der bisherigen Gesellschaft, welche die abzuspaltenden Aktiven und Verbindlichkeiten zur Liberierung der Aktien der Nachfolgesellschaft überträgt.

2. Steuerliche Behandlung

2.1. Grundsatz

Bei Spaltung einer juristischen Person werden gemäss § 79 Absatz 1 Ziffer 2 StG bzw. Artikel 61 Absatz 1 Bst. b DBG die stillen Reserven nicht besteuert, wenn (kumulativ):

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden;

- ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden;
- die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Für die Gewinnsteuer spielt es keine Rolle, wie der Effekt einer Spaltung zivilrechtlich bewirkt wird. Steuerlich liegt nach wie vor ein sogenannter „Entnahmetatbestand“ vor. Dies bedeutet, dass - wenn im Gesetz nicht ausdrücklich Steuerneutralität vorgesehen ist (§ 79 Abs. 1 Ziff. 2 StG bzw. Art. 61 Abs. 1 lit. b DBG) - eine Realisation der stillen Reserven vorliegt.

Damit die Spaltung steuerneutral ist, muss mit dem Betrieb auch ein angemessenes Eigenkapital (Aktienkapital und/oder offene Reserven) übertragen werden. Eine unveränderte Weiterführung des durch Spaltung übertragenen und des zurückbleibenden Geschäftsbetriebs ist nicht erforderlich. Ebenfalls wurde auf die gesetzliche Verankerung einer Veräusserungssperrfrist für die aus einer Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Beteiligungsrechte an der spaltenden Gesellschaft verzichtet.

Eine rückwirkende Spaltung wird steuerlich nur dann anerkannt, wenn die Anmeldung zusammen mit dem Spaltungsbeschluss innerhalb von sechs Monaten nach dem Stichtag der letzten Bilanz beim Handelsregister eingetroffen ist und die Anmeldung ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat.

Nicht als gewinnsteuerneutrale Spaltung wird der Verkauf eines Betriebs an eine Schwestergesellschaft qualifiziert, falls die Beteiligungsrechte im Privatvermögen gehalten werden. Im Konzern ist eine entgeltliche Vermögensübertragung jedoch steuerneutral möglich, wenn sie zwischen inländischen Konzerngesellschaften erfolgt (vgl. StP 79 Nr. 7).

2.2. Gewinnsteuerfolgen einer nicht steuerneutralen Spaltung

Werden die im Gesetz aufgeführten Erfordernisse bei einer Spaltung nicht erfüllt, können sich vorbehaltlich einer Vermögensübertragung nach § 79 Absatz 3 StG bzw. Artikel 61 Absatz 3 DBG folgende Gewinnsteuerfolgen ergeben:

- Die Übertragung erfolgt durch einen Verkauf: Die übertragenen, un versteuerten stillen Reserven werden bei der übertragenden Gesellschaft besteuert. Die übernehmende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.
- Die übertragenen Vermögenswerte stellen keinen Betrieb dar: Die übertragenen, un versteuerten stillen Reserven werden bei der übertragenden Gesellschaft besteuert. Die übernehmende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.
- Das Betriebserfordernis ist für die übertragende Gesellschaft nach der Übertragung nicht mehr erfüllt: Die verbleibenden, un versteuerten stillen Reserven werden bei der übertragenden Gesellschaft besteuert. Die übertragende Gesellschaft kann eine entsprechende, als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.

2.3. Einkommenssteuerfolgen einer nicht gewinnsteuerneutralen Spaltung

Eine nicht gewinnsteuerneutrale Spaltung stellt für den Gesellschafter grundsätzlich einen steuerbaren Entnahmetatbestand dar.

Aufgrund der Dreieckstheorie werden grundsätzlich folgende Erträge aus beweglichem Vermögen nach § 22 Absatz 1 Ziffer 4 StG bzw. Artikel 20 Absatz 1 Bst. c DBG realisiert:

- Erfolgt die Übertragung des Betriebes durch einen unterpreislichen Verkauf, liegt eine Vorteilszuwendung zwischen verbundenen Unternehmen (Schwestergesellschaften) im Umfang der übertragenen stillen Reserven an eine verbundene Unternehmung vor.
- Stellen die durch Spaltung übertragenen Vermögenswerte keinen Betrieb dar, realisiert der Gesellschafter grundsätzlich die mit den Vermögenswerten übertragenen offenen und stillen Reserven.
- Ist das Betriebserfordernis für die übertragende Gesellschaft nach der Spaltung nicht mehr erfüllt, realisiert der Gesellschafter grundsätzlich die offenen und stillen Reserven derjenigen Gesellschaft, die das Betriebserfordernis nicht mehr erfüllt.

Bei der Beurteilung der Steuerfolgen wird die modifizierte Dreieckstheorie angewandt (vgl. Ziff. 9 nachfolgend).

3. Betrieb und Teilbetrieb

Stellen die übertragenden Vermögenswerte keinen Betrieb dar oder erfüllt die übertragende Gesellschaft nach der Übertragung das Betriebserfordernis nicht mehr, so unterliegen die übertragenen bzw. verbleibenden, unversteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft der Gewinnsteuer.

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.

Finanz- und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften gelten dann als Betrieb, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Dienstleistungen an Konzerngesellschaften erbracht;
- die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt tatsächlich mindestens eine Person (Vollzeitstelle) für ihre Dienstleistungen.

Eine Holdingspaltung ist nur dann steuerneutral, soweit die Grundvoraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung und kumulativ die folgenden Erfordernisse erfüllt sind:

- bei den Beteiligungen handelt es sich wertmässig überwiegend um Beteiligungen an aktiven Gesellschaften;
- die Beteiligungen machen mehrheitlich mindestens 20% des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft aus oder ermöglichen auf andere Weise einen massgeblichen Einfluss;
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften nehmen tatsächlich eine Holdingfunktion mit eigenem Personal oder über beauftragte Personen wahr (Koordination der Geschäftstätigkeit mehrerer Tochtergesellschaften; strategische Führung);
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften bestehen weiter.
- jede Holding muss mindestens eine Beteiligung halten.

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. Abschreibungen und Rückstellungen auf übertragenen Beteiligungen

Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 20% werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (§ 77 Abs. 1 Ziff. 1 StG bzw. Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, wenn eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist.

Bei der Veranlagung einer Gesellschaft, die eine Beteiligung zum Gewinnsteuerwert auf eine inländische Konzerngesellschaft durch Spaltung übertragen hat, ist deshalb zu prüfen, inwieweit allfällige Abschreibungen oder Rückstellungen auf dieser Beteiligung noch geschäftsmässig begründet sind.

5. Gestehungskosten einer durch Spaltung übertragenen Beteiligung

Erfolgen im Rahmen einer Auf- oder Abspaltung Beteiligungsübertragungen, bedingt dies eine Fortführung der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der übertragenen Beteiligungen bei der erwerbenden Gesellschaft.

6. Steuerfolgen für die Muttergesellschaft bei einer symmetrischen Spaltung

Für die Muttergesellschaft liegt bei einer symmetrischen Spaltung eine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Ein Austausch von Beteiligungsrechten findet nicht statt. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz kommt für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend die modifizierte Dreieckstheorie zur Anwendung.

Die Summe der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der Beteiligungen bleibt unverändert. Allenfalls ergibt sich aufgrund der Vorteilszuwendung für die Beteiligung an der entreicherten Gesellschaft ein Abschreibungsbedarf. Ein solcher müsste durch eine Aufwertung der Beteiligung an der begünstigten Gesellschaft kompensiert werden.

7. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen (vgl. StP 79 Nr. 1).

8. Veräusserungssperrfrist

Eine gewinnsteuerneutrale Spaltung stellt für die beteiligten natürlichen Personen eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar. Diese ist an keine Veräusserungssperrfrist gebunden.

Ist die Spaltung nicht gewinnsteuerneutral, erhält der Gesellschafter dagegen einen geldwerten Vorteil aus der Beteiligung (vgl. Ziff. 2.3.) an der entreicherten Gesellschaft. In diesem Fall entfällt die Besteuerung der Ausschüttung beim Gesellschafter nur, wenn er zu Händen der Kantonalen Steuerverwaltung einen Revers abgibt, dass er die Beteiligungsrechte an der Gesellschaft nicht innert fünf Jahren veräussert.

Diese modifizierte Dreieckstheorie kommt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn der steuerpflichtige Anteilsinhaber, zusammen mit den betroffenen Gesellschaften, die geldwerte Leistung vor der Transaktion offen legt und zugleich das Gesuch um Anwendung der modifizierten Dreieckstheorie stellt.

Bei Verletzung dieser Frist erfolgt eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren nach §§ 204 - 206 StG bzw. Artikel 151 - 153 DBG.

9. Übernahme von Vorjahresverlusten

Die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste, die auf den übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallen, können bei einer Spaltung auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden.

Wenn eine Steuerumgehung vorliegt, ist eine Übertragung der Vorjahresverluste ausgeschlossen. Eine solche kann insbesondere dann vorliegen, wenn der übertragene Betrieb kurz nach der Spaltung eingestellt wird.

10. Einkünfte aus Beteiligungen

Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen, welche die Inhaber der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft erhalten, unterliegen der Einkommenssteuer. Dies allerdings nur soweit sie nicht zu Lasten des Nennwerts der Beteiligungsrechte an der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Kapitalherabsetzung).

11. Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft

Erfolgt die Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft, wird geprüft, ob die latente Gewinnsteuer auf den übertragenen stillen Reserven untergeht und ob eine Steuerumgehung vorliegt.

Ein solches Vorgehen führt zur Besteuerung der übertragenen, un versteuerten stillen Reserven bei der übertragenden Gesellschaft. Die modifizierte Dreieckstheorie ist bei einer Abspaltung zwecks Sanierung für die beteiligten Gesellschafter nicht anwendbar. Die Gesellschafter realisieren somit die mit den Vermögenswerten übertragenen offenen und stillen Reserven.

12. Handänderungssteuer

Sofern die Bedingungen für eine steuerneutrale Auf- oder Abspaltung nach § 79 Absatz 1 Ziffer 2 StG erfüllt sind, wird die Handänderungssteuer nach § 137 StG auf allfällige Eigentumsübertragungen nicht erhoben (vgl. StP 137 Nr. 1).