

Umwandlung Personenunternehmen in Kapitalgesellschaft

1. Allgemeines

Stille Reserven einer Personenunternehmung werden gemäss § 21 Abs. 1 StG nicht besteuert bei:

- Umwandlung in eine andere Personenunternehmung oder in eine juristische Person, wenn der Geschäftsbetrieb unverändert weitergeführt wird;
- Unternehmungszusammenschluss durch Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven auf eine andere Personenunternehmung oder juristische Person;
- Aufteilung einer Personenunternehmung durch Übertragung eines in sich geschlossenen Betriebsteiles auf eine andere Personenunternehmung oder juristische Person, wenn der übernommene Geschäftsbetrieb unverändert weitergeführt wird (vgl. StP 21 Nr. 2).

Gemäss § 21 Abs. 2 StG wird aber vorausgesetzt, dass:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- die Beteiligungsverhältnisse während fünf Jahren im Wesentlichen die gleichen bleiben.

Wird ein Geschäftsbetrieb, der bisher in Form eines Personenunternehmens ohne eigene Rechtspersönlichkeit geführt wurde, in der Gestalt einer Kapitalgesellschaft (in der Regel Aktiengesellschaft oder GmbH) und damit einer juristischen Person weitergeführt, liegt eine Änderung der Rechtsform vor.

2. Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft

In der Regel wird die Kapitalgesellschaft durch Sacheinlage gegründet, das heisst die Gesellschaftsanteile werden durch Einlage der Aktiven und Passiven der Personenunternehmung liberiert.

Sachübernahmegründungen werden steuerlich gleich behandelt wie Sacheinlagegründungen, sofern sie in einem Zug erfolgen (vgl. dazu Ziffer 8 nachfolgend).

Obwohl bei einer solchen Umwandlung formal betrachtet der Tatbestand der Privatentnahme gegeben ist, kann die Umwandlung steuerneutral erfolgen, wenn

- der bisherige Geschäftsbetrieb grundsätzlich unverändert weitergeführt wird,
- die Steuerpflicht fortbesteht
- die Beteiligungsverhältnisse während fünf Jahren im Wesentlichen gleich bleiben.

Im Einzelnen gelten die Ausführungen in den Ziffern 3 bis 9.

3. Unveränderte Weiterführung des Geschäftsbetriebes

3.1. Unveränderter Geschäftsbetrieb

Das Erfordernis des unveränderten Geschäftsbetriebs bedeutet nicht, dass der statutarisch vorgesehene Betriebszweck nach der Umwandlung völlig unverändert bleiben muss. Der Geschäftsbetrieb darf den sich wandelnden Marktbedürfnissen angepasst werden, indem ihm Teilbetriebe hinzugefügt oder entzogen werden. Dies ist solange zulässig, als die tatsächliche Geschäftstätigkeit übers Ganze gesehen dem statutarischen Zweck entspricht.

3.2. Übertragung betriebsnotwendiger Wirtschaftsgüter

Der Entzug von Wirtschaftsgütern, die zur spezifischen Leistungserstellung unerlässlich sind, verändert den Betrieb derart, dass die Steuerneutralität seiner Umwandlung entfällt.

Werden betriebsnotwendige Güter dem Betrieb zweckentfremdet, führt dies nicht nur zu einer Besteuerung der stillen Reserven auf diesen Wirtschaftsgütern, sondern zur steuerrechtlichen Liquidation des ganzen Personenunternehmens, da es an einer unveränderten Weiterführung des Geschäftsbetriebes mangelt. Liegenschaften, die betriebsnotwendiges Anlagevermögen darstellen, müssen somit auf die zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen werden, ansonsten keine steuerneutrale Umwandlung mehr angenommen wird.

3.3. Eigenkapitalbasis der Kapitalgesellschaft

Die wirtschaftliche Eigenart des umgewandelten Betriebs soll nicht durch den Entzug des erforderlichen Eigenkapitals verändert werden. Die Aufteilung des Eigenkapitals des Personenunternehmens darf kein Missverhältnis zwischen Grundkapital und Kontokorrent Beteiligungsinhaber ergeben.

Die Berechnung des betriebsnotwendigen Eigenkapitals ist einmal analog der Berechnung des verdeckten Eigenkapitals vorzunehmen (vgl. dazu das Formular zur Berechnung des verdeckten Eigenkapitals StP 95 Nr. 1).

Da das Gesetz die unveränderte Weiterführung verlangt, ist zusätzlich erforderlich, dass mindestens 50 % des ausgewiesenen Eigenkapitals des Personenunternehmens in Gesellschaftskapital umgewandelt wird.

4. Fortbestand der Steuerpflicht im Kanton bzw. in der Schweiz

Die Steuerneutralität setzt voraus, dass die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft nach der Umwandlung in der Schweiz bestehen bleibt.

Besteht keine Steuerpflicht in der Schweiz mehr, werden rückwirkend auf den Umwandlungszeitpunkt sämtliche stillen Reserven der Personenunternehmung abgerechnet und besteuert.

5. Übernahme der Einkommenssteuerwerte

Die Umwandlungsbestimmungen sehen die Übernahme der für die Einkommenssteuer massgebenden Werte vor.

Andererseits sind Aufwertungen handelsrechtlich zulässig, solange sie nicht zu Überbewertungen führen. Aufwertungsgewinne vor und nach der Umwandlung zeitigen daher zwar Einkommens- bzw. Gewinnsteuerfolgen, der Steuerneutralität der Umwandlung stehen sie aber nicht entgegen.

6. Änderung der Beteiligungsverhältnisse innert der fünfjährigen Sperrfrist

Die Beteiligungsverhältnisse müssen im Wesentlichen gleich bleiben. Selbst wesentliche Änderungen der Beteiligungsverhältnisse bleiben jedoch unschädlich, sofern sie z.B. aufgrund einer Schenkung oder eines Erbvorbezuges **unentgeltlich** erfolgen. Dann liegt einkommensteuerrechtlich kein Realisationstatbestand vor; wohl aber ist allenfalls die Schenkungssteuer abzurechnen. Als unentgeltlich sind Änderungen der Beteiligungsverhältnisse zudem anzusehen, wenn Anteile höchstens zum liberierten Nennwert an Dritte veräussert werden.

Nachfolgend wird nur noch die **entgeltliche** Beteiligungsänderung behandelt. Das kantonale Steuergesetz sieht ausdrücklich vor, dass die Beteiligungsverhältnisse während fünf Jahren ab Umwandlungszeitpunkt wesentlich gleich bleiben müssen. Für das Bundesrecht ergibt sich aus der Rechtsprechung des Bundesgerichts eine objektivierte Sperrfrist von fünf Jahren. Das bedeutet, dass es für die Besteuerung der stillen Reserven der früheren Personenunternehmung nicht auf die Gründe ankommt, die zur vorzeitigen Veräusserung geführt haben, sondern einzig auf die Einhaltung der Frist. Dies gilt auch kantonal.

6.1. Nur quotale Änderung der Beteiligungsverhältnisse

Ändert bei der Umwandlung lediglich die Quote, nicht jedoch der betragsmässige Wert der Beteiligung, wird die Steuerneutralität grundsätzlich nicht in Frage gestellt.

Eine nur quotale Beteiligungsänderung liegt z.B. vor bei einer Kapitalerhöhung mittels Bareinkauf Dritter in die stillen Reserven der Gesellschaft (Agioeinlage) und gleichzeitigem Verzicht der bisherigen Anteilsinhaber auf ihr Bezugsrecht. In solchen Fällen realisieren weder die bisherigen Anteilsinhaber Einkommen noch die Kapitalgesellschaft Gewinn. Dies gilt selbst dann, wenn die Kapitalerhöhung die ehemalige Mehrheits- zu einer Minderheitsbeteiligung werden lässt.

Vorbehalten bleiben lediglich Fälle, in denen der Unternehmer seinen massgeblichen Einfluss auf die Führung des neuen Unternehmens aufgibt bzw. dessen unternehmerisches Engagement nur noch als Kapitalanlage zu werten ist. Obwohl hier keine Realisation vorliegt, stellt dieser Vorgang eine Geschäftsveräusserung dar, was zur Abrechnung über sämtliche stillen Reserven führen muss.

6.2. Quotale und wertmässige Änderung der Beteiligungsverhältnisse

Verzichtet der bisherige Personenunternehmer zugunsten eines frei verfügbaren Entgelts auf einen entsprechenden Anteil am Unternehmen, liegt eine Geschäftsveräusserung vor, was der Steuerneutralität der Umwandlung grundsätzlich entgegensteht.

Toleriert werden können jedoch geringfügige wertmässige Änderungen der Beteiligung aufgrund zwingender handelsrechtlicher Vorschriften. Danach sind zur Gründung einer Kapitalgesellschaft mindestens drei Mitglieder erforderlich (Art. 625 Abs. 1 OR). Als minimale wertmässige Verschiebung kann daher z.B. die Übertragung nur einer Aktie pro Neuaktionär angesehen werden.

Darüber hinaus gehende Anteilsveräusserungen lösen die Steuerpflicht aus, wobei aber lediglich anteilig über die stillen Reserven abgerechnet wird. Veräussert der Anteilsinhaber eine Mehrheitsbeteiligung und gibt er gleichzeitig sein unternehmerisches Engagement auf, stellt seine nunmehrige Minderheitsbeteiligung bloss noch eine Kapitalanlage dar. In einem solchen Fall werden sämtliche stillen Reserven im Umwandlungszeitpunkt abgerechnet.

7. Rückwirkende Umwandlung

Liegen zwischen dem Stichtag der Umwandelungsbilanz des Personenunternehmens und der Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Handelsregister nicht mehr als sechs Monate, wird die Umwandlung und damit der Beginn der Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft rückwirkend auf den Bilanzstichtag zugelassen. Wird die Frist überschritten, beginnt die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft ab Eintragsdatum.

8. Sachübernahmegründung

Bei der Sachübernahmegründung werden die Gesellschaftsanteile bar liberiert und der Kaufpreis für die einzubringenden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der Personenunternehmung aus der einbezahlten Geldsumme entrichtet.

Die Sachübernahmegründung wird der Sacheinlagegründung steuerlich gleichgestellt, wenn die Barliberierung der Gesellschaftsanteile und der Unternehmenskauf Zug um Zug vorgenommen werden. Erfolgt der Kauf jedoch zeitlich verzögert, liegt eine Veräusserung bzw. Liquidation der Personenunternehmung mit entsprechender Steuerfolge vor.

9. Folgen des Dahinfallens der Voraussetzungen

Werden dem Unternehmen betriebsnotwendige Wirtschaftsgüter und/oder betriebsnotwendiges Eigenkapital entzogen, stellt dies nicht nur zivilrechtlich, sondern auch steuerrechtlich eine Liquidation dar. Dies führt zur Abrechnung über sämtliche stillen Reserven.

Wird der Sitz der Kapitalgesellschaft nach der Umwandlung in einen andern Kanton (nur bei den Staats- und Gemeindesteuern bis Ende 2000) bzw. ins Ausland (ab 2001 generell) verlegt, erfolgt die einkommenssteuerliche Abrechnung über sämtliche stillen Reserven bezogen auf den Umwandlungszeitpunkt.

Unbesehen der Motive für die Nichteinhaltung der fünfjährigen Sperrfrist ab Umwandlungszeitpunkt ist im Fall der entgeltlichen Veräusserung, die zu einer nicht geringfügigen wertmässigen Änderung der Beteiligungsverhältnisse führt, anteilig über die realisierten stillen Reserven abzurechnen.

Erfolgt innert der Sperrfrist eine Veräusserung von über 50 % der Stimmrechte und wird gleichzeitig das unternehmerische Engagement aufgegeben, findet eine Abrechnung über sämtliche stillen Reserven statt, da die Beteiligung an der neuen Kapitalgesellschaft nur noch als Kapitalanlage zu betrachten ist.

10. Abrechnung stille Reserven bei Wegfall der Voraussetzungen

Muss über stille Reserven abgerechnet werden, werden sie im Nachsteuerverfahren gemäss §§ 204 ff. StG und Art. 151 ff. DBG erfasst, sofern die Veranlagungen der ehemaligen Betriebsinhaber bereits rechtskräftig sind.

Die Kapitalgesellschaft kann die nachbesteuerten stillen Reserven in ihrer Steuerbilanz bei den einzelnen Vermögenswerten (Aufwertung) oder Verbindlichkeiten (Abwertung) oder - sofern eine Zuordnung nicht möglich ist - auf Goodwill nachtragen.

Die Korrektur der Steuerbilanz ist bei der nächsten offenen Veranlagung der Kapitalgesellschaft vorzunehmen. Handelsrechtlich ist eine Aufwertung des Anlagevermögens gestützt auf Art. 665 OR nicht zulässig.