

Umwandlung von Kapitalgesellschaften

1. Allgemeines

Gemäss Fusionsgesetz (Art. 53 FusG) kann eine juristische Person ihre Rechtsform direkt in eine andere Rechtsform einer juristischen Person ändern. Allerdings ist der direkte Rechtskleidwechsel gemäss Art. 54 FusG nur für bestimmte Rechtsformen zulässig. Es bestehen folgende zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten für Umwandlungen, die nicht direkt möglich sind:

- Vermögensübertragung;
- Liquidation und Sacheinlagegründung.

Für die steuerliche Würdigung massgebend ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise und nicht die zivilrechtliche Gestaltung.

2. Steuerliche Behandlung

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person oder in eine Personenunternehmung ist für die Gewinnsteuer gemäss § 79 Abs. 1 Ziff. 1 StG ab 1. Januar 2005 bzw. Art. 61 Abs. 1 lit. a DBG ab 1. Juli 2004 steuerneutral, wenn (kumulativ):

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

Die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in einen Verein, eine Stiftung oder eine übrige juristische Person ist mit einem Tarifwechsel verbunden (vom Steuersatz nach § 85 StG zu 4% nach § 91 StG bzw. von 8,5% nach Art. 68 DBG zu 4,25% nach Art. 71 DBG). Dieser Tarifwechsel führt zu keiner gewinnsteuerlichen Abrechnung über die stillen Reserven. Infolge des Tarifwechsels erfolgt jedoch eine Beendigung der Steuerpflicht und ein Neubeginn der Steuerpflicht. Deshalb ist die Erstellung und Einreichung eines Abschlusses erforderlich.

3. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die umgewandelte juristische Person. Dieses Erfordernis kann grundsätzlich auch bei einer Sitzverlegung ins Ausland erfüllt sein, wenn die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen juristischen Person zugerechnet werden (vgl. StP 79 Nr. 1).

Bei der Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung bezieht sich der Fortbestand der Steuerpflicht dagegen auf die Steuerpflicht der Gesellschafter und die Fortführung des Betriebs durch eine Personenunternehmung in der Schweiz. Dieses Erfordernis kann grundsätzlich auch bei einer ausländischen Personenunternehmung erfüllt sein, soweit die stillen Reserven der schweizerischen Betriebsstätte verhaftet bleiben und durch die Anwendung der objektmässigen (direkten) Ausscheidungsmethode die Besteuerung der stillen Reserven in der Schweiz gewährleistet ist.

4. Vorjahresverluste

Die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinnes noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste können bei der Umwandlung einer steuerpflichtigen juristischen Person in eine andere juristische Person weiterhin geltend gemacht werden.

Die an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligten natürlichen Personen können allfällige steuerlich noch nicht berücksichtigte Vorjahresverluste der übertragenden juristischen Personen bei der Festsetzung des steuerbaren Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit in Abzug bringen.

5. Einkünfte aus Beteiligungen der Gesellschafter

5.1. Umwandlung in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft

Beteiligten Privatpersonen können bei der Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person Leistungen in Form von Gratisaktien, höherem Nennwert, Ausgleichszahlungen oder anderen geldwerten Vorteilen zu Lasten der Reserven der umgewandelten juristischen Person zufließen.

In diesem Fall liegt bei den beteiligten Privatpersonen im Umfang der zugeflossenen Leistungen ein Beteiligungsertrag vor, welcher der Einkommenssteuer unterliegt.

5.2. Umwandlung in Verein, Stiftung oder übrige juristische Person

Bei der Umwandlung in einen Verein, in eine Stiftung oder in eine übrige juristische Person fällt die latente Steuerlast auf den Ausschüttungen an die Gesellschafter oder Genossenschafter weg. Der Liquidationsüberschuss unterliegt deshalb gleich wie bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personenunternehmung bei den bisherigen beteiligten natürlichen Personen der Einkommenssteuer.

5.3. Umwandlung in eine Personenunternehmung

Bei der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft in eine Personenunternehmung findet eine Liquidation der juristischen Person statt.

Der Liquidationsüberschuss (offene und stille Reserven) unterliegt bei den beteiligten Privatpersonen der Einkommenssteuer.

6. Handänderungssteuer

Sofern die Bedingungen für eine steuerneutrale Umwandlung nach § 79 Abs. 1 StG erfüllt sind, wird die Handänderungssteuer nach § 137 StG auf allfällige Eigentumsübertragungen nicht erhoben (vgl. StP 137 Nr. 1).

7. Grundstückgewinnsteuer

Die Umwandlung von juristischen Personen in Personenunternehmungen ist steuerneutral. Als massgebende Anlagekosten nach § 133 StG gelten die Gewinnsteuerwerte laut Umwandlungsbilanz. Die Haltedauer nach § 136 StG wird mit der Umwandlung nicht unterbrochen.