

Zusammenschluss mit Verschmelzung (Fusion)

1. Allgemeines

Bei einem Unternehmenszusammenschluss mit Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften liegt entweder eine echte oder eine unechte Fusion vor.

Bei einer echten Fusion werden die Aktiven und Passiven auf die übernehmende Gesellschaft durch eine Universalsukzession übertragen. Die übertragende Gesellschaft wird ohne Liquidation aufgelöst.

Dagegen findet bei der unechten Fusion eine Vermögensübertragung durch Singularsukzession (OR Art. 181) oder partielle Universalsukzession (Art. 69 - 77 FuSG) statt. Die übertragende Gesellschaft muss durch Liquidation aufgelöst werden.

Die Übertragung der Aktiven und Passiven erfolgt zivilrechtlich auf folgende Weise:

- Absorption (Art. 3 Abs. 1 lit. a FusG, echte Fusion);
- Kombination (Art. 3 Abs. 1 lit. b FusG, echte Fusion);
- Vermögensübertragung (Art. 69 - 77 FusG, unechte Fusion);
- Liquidation (unechte Fusion).

Bei der Absorptionsfusion werden eine oder mehrere Gesellschaften aufgelöst, wobei deren Vermögen auf eine bestehende Gesellschaft übergehen.

Dagegen werden bei der Kombination zwei oder mehrere Gesellschaften aufgelöst, wobei deren Vermögen auf eine neu zu gründende Gesellschaft übergehen.

Für die steuerliche Würdigung ist die Ausgangslage und das Endresultat der Transaktion und nicht die zivilrechtliche Abwicklung entscheidend. Daher haben die echte und die unechte Fusion die gleichen Steuerfolgen.

2. Steuerliche Behandlung

Bei einer Fusion können gemäss § 79 Abs. 1 StG die unversteuerten stillen Reserven ab 1. Januar 2005 bzw. Art. 61 Abs. 1 DBG ab 1. Juli 2004 auf die übernehmende Gesellschaft gewinnsteuerneutral übertragen werden, wenn (kumulativ):

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

3. Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz

Das Erfordernis des Fortbestands der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die übernehmende Gesellschaft.

Dieses Erfordernis kann grundsätzlich auch bei der Absorption durch eine ausländische Gesellschaft erfüllt sein, wenn die übertragenen Aktiven und Passiven einer schweizerischen Betriebsstätte einer ausländischen juristischen Person zugerechnet werden (vgl. StP 79 Nr. 1).

4. Vorjahresverluste

Die übernehmende Gesellschaft kann die bei der Berechnung des steuerbaren Reingewinns noch nicht berücksichtigten Vorjahresverluste der übertragenden Gesellschaft geltend machen.

Wenn eine Steuerumgehung vorliegt, ist die Übernahme der Vorjahresverluste dagegen ausgeschlossen. Eine Steuerumgehung liegt vor, wenn:

- die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (Mantelhandel, vgl. StP 72 Nr. 3);
- ein durch Fusion übertragener Betrieb kurz nach der Fusion eingestellt wird.

5. Verwendung eigener Beteiligungsrechte

Gewinnsteuerfolgen treten ein, wenn für die Abfindung der Anteilsinhaber der untergehenden Gesellschaft eigene Beteiligungsrechte verwendet werden, deren Rückkauf nicht zu einer Besteuerung geführt hat.

Die Differenz zwischen dem Gewinnsteuerwert und dem Verkehrswert der eigenen Beteiligungsrechte stellt in diesem Fall entweder einen steuerbaren Gewinn oder einen geschäftsmässig begründeten Aufwand dar.

Die Differenz zwischen dem Verkehrswert der für die Abfindung der Anteilsinhaber verwendeten eigenen Aktien und deren Nennwert wird wie eine Barabfindung behandelt. Diese unterliegt bei den beteiligten Privatpersonen der Einkommenssteuer.

6. Einkünfte aus Beteiligungen der Gesellschafter

Beteiligten Privatpersonen können bei einer Fusion Leistungen in Form von höherem Nennwert, Ausgleichszahlungen oder anderen geldwerten Vorteilen zu Lasten der Reserven der übernehmenden Gesellschaft zufließen.

In diesem Fall liegt bei den beteiligten Privatpersonen im Umfang der zugeflossenen Leistungen ein Beteiligungsertrag vor, welcher nach § 22 Ziff. 4 StG bzw. Art. 20 Abs. 1 lit. c DBG als Ertrag aus beweglichem Vermögen der Einkommenssteuer unterliegt.

7. Quasifusion

Eine Quasifusion führt zu keiner rechtlichen Verschmelzung, sondern lediglich zu einer stimmrechtmässigen Beherrschung (mindestens 50 % der Stimmrechte) der übernommenen Gesellschaft. Sie bedingt eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch der Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft.

Sowohl für die übernehmende als auch für die übernommene Gesellschaft ist die Quasifusion in der Regel gewinnsteuerneutral.

Nennwerterhöhungen und Ausgleichszahlungen stellen in der Regel für den Aktionär Veräusserungserlös dar. Handelt es sich um Beteiligungen im Privatvermögen entfällt die Besteuerung (steuerfreier privater Kapitalgewinn).

Eine Quasifusion mit zeitnaher Absorption (innert fünf Jahren nach dem Übernahmeangebot) wird der Fusion gleichgestellt und führt zu den gleichen Steuerfolgen wie

eine direkte Absorption. Allfällige Nennwerterhöhungen oder Ausgleichszahlungen werden in einem solchen Fall bei den beteiligten Privatpersonen als steuerbarer Beteiligungsertrag qualifiziert.

8. Handänderungssteuer

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