



Tottikonstraße 49
CH-6371 Stans
eMail: consultor@t-online.de
home: www.consultor.de

Infobrief Schweiz
Gesellschaftsrecht
Fach 3

Stans, April 2004

Sehr geehrte Damen und Herren!

Schweiz: Einführung des neuen Fusionsgesetzes aus steuerlicher Sicht

Das Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung („Fusionsgesetz, FusG“) wurde in der Schlussabstimmung der eidgenössischen Räte am 3.10.2003 verabschiedet. Die Referendumsfrist läuft bis zum 22.1.2004. Wird das Referendum nicht ergriffen, tritt das neue Fusionsgesetz voraussichtlich am 1.7.2004 in Kraft. Mit der Einführung des Fusionsgesetzes werden auch zahlreiche Änderungen in weiteren Gesetzen notwendig. Insbesondere im Steuerrecht wird der Gesetzgeber Anpassungen vornehmen, auf welche wir im vorliegenden Beitrag eingehen werden. Bei unseren Ausführungen halten wir uns an die von den eidgenössischen Räten am 3.10.2003 verabschiedete Version.



1. Bisherige Rechtslage

Das geltende Recht regelt die Fusion nur für die Aktiengesellschaft (Art. 748 f. des Schweizerischen Obligationenrecht, OR), die Kommanditaktiengesellschaft (Art. 770 Abs. 3 OR) und die Genossenschaft (Art. 914 OR). Eine rechtsformübergreifende Fusion ist allein für die Fusion zwischen Aktiengesellschaften und Kommanditaktiengesellschaften (Art. 750 und 770 Abs. 3 OR) vorgesehen. Die Praxis der Handelsregisterbehörden lässt die Fusion von Gesellschaften unterschiedlicher Rechtsform, sowie die Umwandlung einer Gesellschaft in eine andere Rechtsform unter bestimmten Voraussetzungen zu. Das Bundesgericht hat diese liberale Praxis zumindest für die Umwandlung einer GmbH in eine Aktiengesellschaft bestätigt. Trotzdem: Es fehlen umfassende gesetzliche Regelungen im Privatrecht.



Steuerrechtlich sind die Auswirkungen des Fusionsgesetzes weniger gewichtig. Dies deshalb, weil Umstrukturierungen heute nicht nach ihrer privatrechtlichen Abwicklung, sondern nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt beurteilt werden.

Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen von Unternehmen können daher schon seit langem meist ohne hemmende Steuerschranken vollzogen werden.

Das geltende Steuerrecht hat sich im Bereich Umstrukturierungen deshalb recht gut bewährt. Allerdings besteht Reformbedarf unter anderem in den Bereichen „Konzernsteuerrecht“, Sperrfristenregelung und Betriebserfordernis. Reformlücken werden nun parallel zur Einführung des Fusionsgesetzes teilweise geschlossen.



2. Ziel des Gesetzes

Das Fusionsgesetz regelt die privatrechtlichen Aspekte der Anpassung von rechtlichen Strukturen durch Fusion, Spaltung und Umwandlung von Gesellschaften umfassend – soweit es in einzelnen Fragen nicht auf andere Gesetze verweist – abschließend.

Anliegen des Gesetzgebers war, die erforderliche Rechtssicherheit und Transparenz bei den entsprechenden Transaktionen zu schaffen und dabei die Interessen der Gläubiger, der Arbeitnehmer sowie von Gesellschaften mit Minderheitsbeteiligungen zu wahren.

Ein wichtiges Ziel aus steuerlicher Sicht war die Erleichterungen von Strukturanpassungen innerhalb von Konzernen.



3. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

Fusion, Spaltung und Umwandlung von Unternehmen sind im geltenden Steuerrecht im Grundsatz so geregelt, dass Umstrukturierungen im Regelfall ohne Steuerfolgen durchgeführt werden können, sofern die bisher für die Einkommens- und Gewinnsteuer maßgebenden Werte übernommen werden und die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht.

3.1 Umstrukturierungstatbestände

Art. 19 sowie Art. 61 rev. DBG sind neu offener gefasst. Umstrukturierungen sind nun generell steuerneutral. Die möglichen Umstrukturierungstatbestände sind nicht abschließend geregelt. Umstrukturierungen zwischen Personenunternehmen und juristischen Personen sind uneingeschränkt privilegiert. Neu sind auch Umstrukturierungstatbestände erfasst, welche Stiftungen und Vereine betreffen.

3.2 Voraussetzungen der Steuerneutralität bei Umstrukturierungen

An den einzelnen Voraussetzungen für die Steuerneutralität hat sich im Vergleich zum bisherigen Recht nichts Wesentliches geändert. Es wurden nur Anpassungen respektive Ergänzungen vorgenommen.

Auch nach revidiertem Recht werden bei Umstrukturierungen, namentlich bei der Fusion, bei der Spaltung und der Umwandlung die stillen Reserven nicht besteuert.

- *Soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht.* Das Erfordernis der fortgesetzten Steuerpflicht ist auch erfüllt, wenn die übernehmende Gesellschaft den übernommenen Betrieb in der Schweiz nur noch als Betriebsstätte weiter führt; und
- *die bisher für die Gewinnsteuer maßgebenden Werte übernommen werden.* Ohne Folgen für die Steuerneutralität einer Umstrukturierung wird es in Zukunft möglich sein, nicht alle Gewinnsteuerwerte zu übernehmen. So können beispielsweise Aufwendungen einzelner Aktiva vor der Umstrukturierung vorgenommen werden. Es versteht sich von selbst, dass diese Aufwertungen zu besteuern sind.

3.2.1 Fusionen

Wie bis anhin kann steuerneutral fusioniert werden. Bei Fusionen (Vereinigung von zwei oder mehreren Gesellschaften durch Vermögensübertragung ohne Liquidation) muss weder eine Sperrfrist noch das Kriterium der Fortsetzung des wirtschaftlichen Engagement beachtet werden.

3.2.2 Spaltungen

Unter Spaltung wird die Übertragung von Vermögensteilen einer Gesellschaft gegen Gewährung von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten an der oder den die Vermögensteile übernehmenden Gesellschaften an die Gesellschaft verstanden. Bei der sogenannten Aufspaltung wird die übertragende Gesellschaft aufgelöst, und ihr Vermögen geht in Teilen auf mindestens zwei andere Gesellschaften über (Art. 29 Buchst. A FusG). Bei der Abspaltung werden ein oder mehrere Teile des Vermögens einer Gesellschaft auf andere übertragen, wobei die übertragende Gesellschaft bestehen bleibt (Art. 29 Buchst. B FusG).

Damit Auf-respektive Abspaltungen (wie auch Umwandlungen von Personen- in Kapitalgesellschaften) steuerneutral durchgeführt werden können, muss der bisherige Unternehmensträger auch nach der Umstrukturierung eine beherrschende Stellung einnehmen (Erfordernis des sogenannten wirtschaftlichen Engagements). Das Problem wird weiterhin bei der herrschenden Stellung liegen: Die Frage ist, ob sich diese auf Grund des unternehmerischen Einsatzes und der persönlichen Leistung oder strikt auf Grund des Beteiligungsverhältnisses erfassen lässt. Die Steuerverwaltung wird diesbezüglich vermutlich eine restriktive Haltung einnehmen und wie bis anhin, auf den Grad der Beherrschungsmöglichkeit abstellen.

Das Betriebserfordernis wird bei Auf- oder Abspaltungen weiterhin verlangt. Nach wie vor wird auch der Begriff des Betriebs im Gesetz nicht abschließend definiert. Eine fallbezogene Qualifikation wird sich weiterhin aufdrängen.

Erfreulich ist, dass die Sperrfristenregelung bei Auf-respektive Abspaltungen nicht mehr gilt. Fraglich ist hingegen, was mit Sperrfristen bei Spaltungen passiert, welche vor Inkrafttreten des Fusionsgesetzes durchgeführt wurden, die jedoch noch nicht abgelaufen sind. Offen ist auch, ob der Fiskus in der Praxis wieder eine Sperrfrist mit der Begründung der Steuerumgehung einführt.

Die Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine inländische Tochtergesellschaft (sog. Ausgliederung) kann im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Buchst. d rev. DBG ebenfalls steuerneutral stattfinden. Im Gegensatz zur Auf-respektive Abspaltung ist bei der Ausgliederung die fünfjährige Sperrfrist (siehe im Detail Ausführungen unter Punkt 2.2.3) gemäß Art. 61. Abs. 2 rev. DBG zu beachten.

3.2.3 Umwandlungen

Im Gegensatz zur Spaltung, wo eine Sperrfrist gänzlich entfällt, führt das rev. DBG explizit eine Sperrfristenregelung bei der Umwandlung (Änderung der Rechtsform einer Gesellschaft unter Fortbestand ihrer Rechtsverhältnisse, Art. 53 FusG) ein.

Diese befasst sich mit der Frage des zeitlichen Beurteilungshorizonts der Steuerneutralität. Sie regelt, in welchen Fällen die übertragenen stillen Reserven im Sinne von Art. 151-153 rev. DBG nachbesteuert werden. Neu ist die durch die bisherige Praxis auf fünf Jahre festgelegte Sperrfrist explizit im Gesetz verankert (Art. 19 Abs. 2 rev. DBG).

Es handelt sich um eine sogenannte objektivierte Frist, was bedeutet, dass die Gründe, welche zu einer allfälligen Änderung der Beteiligungsverhältnisse führen, irrelevant sind. Erfolgt eine Veräußerung der neuen Beteiligungsrechte innert fünf Jahren nach der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, werden die stillen Reserven nachbesteuert. Immerhin wird lediglich eine anteilmäßige Besteuerung der stillen Reserven im Umfang der veräußerten Beteiligungsrechte vorgenommen.

Betreffend das Erfordernis des wirtschaftlichen Engagements siehe die diesbezüglichen Ausführungen unter Spaltungen.

3.3 Vermögensübertragung

Die neuen Regeln, insbesondere Art. 61 Abs. 3 rev. DBG, bedeuten einen ersten Schritt hin zu einem Konzernsteuerrecht. Betriebe, Teilbetriebe oder andere Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens können neu ohne Abrechnung über die stillen Reserven zu Gewinnsteuerwerten auf Konzerngesellschaften übertragen werden.

Steuerneutralität ist jedoch nur zwischen inländischen Kapitalgesellschaften gegeben, wenn Stimmenmehrheit respektive eine einheitliche Leitung der beteiligten Gesellschaften durch eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft gegeben ist. Handelt es sich bei der Übertragung zu Buchwerten um eine Beteiligung, so muss eine maßgebende Beteiligung (mindestens 20 Prozent) vorliegen.

Die Personengesellschaften können im Sinne von Art. 19 Abs. 1 Buchst. a rev. DBG einzelne Vermögenswerte auf eine andere Personengesellschaft steuerneutral übertragen.

Wie bei der Umwandlung einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft gilt bei der Vermögensübertragung bezüglich Steuerneutralität eine fünfjährige, objektivierte Sperrfrist.

3.4 Ersatzbeschaffung

Die bisherige Ersatzbeschaffungsklausel, wonach stille Reserven auf eine Ersatzobjekt mit gleicher Funktion übertragen werden können, galt explizit nur für Gegenstände des betriebsnotwendigen Anlagevermögens. Vermögensteile, die dem Unternehmen nur als Vermögensanlage dienen, konnten nicht von dieser Regel profitieren.

Mit der Einführung von Art. 64 Abs. 1 bis rev. DBG wird die Ersatzbeschaffungsklausel erweitert. Danach können stille Reserven auch auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräußerte Beteiligung mindestens 20 Prozent des Grund- oder Stammkapitals der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der veräußernden Gesellschaft war.

4. Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuer der Kantone und Gemeinden (StHG)

Das Steuerharmonisierungsgesetz wird analog zum Bundesgesetz über die direkte bundessteuer angepasst. Insoweit wirkt sich das Fusionsgesetz auch auf die kantonalen Gesetze aus. Betreffend die Voraussetzungen auf kantonaler Ebene bei Umstrukturierungen vgl. die Ausführungen zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer.

Den Kantonen wurde eine Frist von 3 Jahren gewährt, innert welcher die kantonalen Gesetze anzupassen sind.

☞☞☞☞

5. Grundsteuern

5.1 Grundstückgewinnsteuern

Die Voraussetzungen der Steuerneutralität bei der Grundstückgewinnsteuer sind an die geltenden Regeln bei der allgemeinen Einkommens- und Gewinnsteuer angepasst. Die oben dargelegten Änderungen wirken sich demnach sinngemäß auch bei der Grundstückgewinnsteuer aus (es liegt somit keine wesentlichen Änderungen zum bisherigen Recht vor).

5.2 Handänderungssteuern

Nach langer Debatte konnte sich das Parlament nun auf eine Harmonisierung auch hinsichtlich der Befreiung des Handänderungssteuern bei Umstrukturierungen einigen. Nach Art. 103 FusG ist die Erhebung von kantonalen und kommunalen Handänderungsabgaben bei Umstrukturierungen im Sinne von Art. 8 Abs. 3 StHG sowie Art. 24 Abs. 3 und 3 StHG nicht mehr zulässig.

Allerdings wird den Kantonen diesbezüglich eine Übergangsfrist von fünf Jahren nach Inkrafttreten des Fusionsgesetzes zugestanden.

☞☞☞☞

6. Bundesgesetz über die Stempelabgaben (StG)

6.1 Emissionsabgabe

Der bisherige Art. 6 Abs. 1 Buchst. a rev. StG beschränkte die Befreiung von der Emissionsabgabe auf die Umstrukturierung von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Bei der Umstrukturierung von Einzelfirmen, Handelsgesellschaften ohne juristische Persönlichkeit, Vereinen, Stiftungen oder Unternehmen des öffentlichen Rechts geschaffene Beteiligungsrechte sind zwar grundsätzlich weiterhin steuerbar, werden aber privilegiert besteuert. Gemäss Art. 9 Abs. 1 Buchst. e rev. StG gilt die privilegierte Besteuerung, sofern der bisherige Rechtsträger bereits während mindestens fünf Jahren bestand und die neuen Beteiligungsrechte innerhalb der fünf der Umstrukturierungen folgenden Jahren nicht veräußert werden.

Die Privilegierung liegt darin, dass die Emissionsabgabe nicht mehr vom meist höheren Verkehrswert, sondern neu vom Nennwert erhoben wird.

Die bisherige Freigrenze kann weiterhin geltend gemacht werden (zur Zeit CHF 250 000).

6.2 Umsatzabgabe

Werden steuerbare Urkunden im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung (Art. 61 Abs. 1 rev. DBG) respektive im Zusammenhang mit dem „Konzernsteuerrecht“ (Art. 61 Abs. 3 rev. DBG) oder mit der Ersatzbeschaffung von Beteiligungen (Art. 64 Abs. 1 bis rev. DBG) übertragen, so ist dies Transaktion von der Umsatzabgabe im Sinne vom Art. 14 Abs. 1 Buchst. i und rev. StG befreit. Im Weiteren ist die Sacheinlage von Urkunden zur Liberierung von in- oder ausländischer Aktien (neu), Stammeinlagen von GmbH's, Genossenschaften, Partizipationsscheinen und Anteilen am Anlagefonds von der Umsatzabgabe ausgenommen.

☞☞☞☞

7. Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG)

Art. 5 Abs. 1 Buchst. a rev. VStG wurde insofern geändert, als die einzelnen Umstrukturierungstatbestände nicht mehr explizit im Gesetz erwähnt werden. Der Besteuerungsaufschub wird gewährt, sofern nebst der Reservenübertragung eine Umstrukturierung nach Art. 61 rev. DBG vorliegt. Es erfolgt eine Angleichung an das DBG.

☞☞☞☞

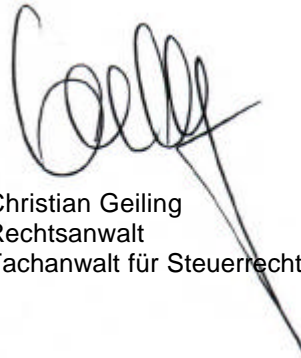
8. Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG)

Bei der Mehrwertsteuer wurden keine Änderungen vorgenommen. Umstrukturierungen können aus Sicht der Mehrwertsteuer – sofern die Voraussetzungen erfüllt sind – wie bis anhin im Sinne von Art. 47 Abs. 3 MWSTG im Meldeverfahren erledigt werden.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich jederzeit sehr gerne zur Verfügung!

Mit freundlichem Gruß

Consultor Unternehmensberatungs GmbH
durch



Christian Geiling
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht