



56 Nr. 1 Umstrukturierungen

1. Allgemeines

Die meisten Umstrukturierungen von juristischen Personen stellen einen Entnahmetatbestand und somit einen steuerlichen Realisationstatbestand dar. Liegt ein solcher vor, können stille Reserven einer Unternehmung grundsätzlich besteuert werden.

Auf den 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG) in Kraft getreten und hat eine Erweiterung der zivilrechtlichen Möglichkeiten von Umstrukturierungen mit sich gebracht. Die steuerrechtlichen Bestimmungen zielen darauf ab, diese zivilrechtlichen Möglichkeiten von Umstrukturierungen nicht zu behindern und haben daher zahlreiche Ausnahmetatbestände normiert: Sind die entsprechenden Voraussetzungen gegeben, ist eine Transaktion trotz Vorliegen einer steuerlichen Realisation im Sinne eines Steueraufschubes ausnahmsweise steuerneutral möglich.

Diese Ausnahmetatbestände sind gesetzlich verankert (§§ 26 und 56 StG bzw. Art. 19 und 61 DBG) und im Kreisschreiben EStV Nr. 5 vom 1. Juli 2004 detailliert ausgeführt worden. Gemäss diesen Ausführungen sind sämtliche Umstrukturierungen mit einer Rückwirkung bis zu maximal sechs Monaten nach dem Stichtag der Übernahmebilanz möglich (Zeitpunkt der Anmeldung beim Handelsregister, welche ohne irgendwelche Weiterungen zum Eintrag geführt hat).

Wird eine Umstrukturierung aus Sicht der Staats- und Gemeindesteuer (§ 56 StG) gemäss den nachfolgenden Ausführungen als steuerneutral qualifiziert, so ergeben sich auch keine Steuerfolgen bei der Grundstückgewinnsteuer (§ 73 lit. g^{bis} StG) und bei der Handänderungssteuer (§ 82 Abs. 1 lit. h StG).

2. Fusion

2.1 Begriffe

Zusammenschluss mit Verschmelzung:

- echte Fusion (Auflösung ohne Liquidation (Universalsukzession), Austausch der Anteilsrechte an der übernommenen Gesellschaft gegen solche der übernehmenden Gesellschaft)
- *Absorption* (die eine Gesellschaft wird von der anderen übernommen)
- *Kombination* (die bisher bestehenden Unternehmen werden zu einer neuen zusammengeschlossen)
- unechte Fusion (Auflösung mit Liquidation (Singular- bzw. partielle Singularsukzession), Einlage von Sachwerten gegen Anteilsrechte, Liquidation der übernommenen Gesellschaft und Ausschüttung der Anteile)

Zusammenschluss ohne Verschmelzung:

- Quasifusion / fusionsähnlicher Zusammenschluss (keine Auflösung der bisherigen Rechtsträger, Sacheinlage einer beherrschenden Beteiligung gegen Anteilsrechte der aufnehmenden Gesellschaft)

Unter einer Fusion im steuerlichen Sinn versteht man einen Zusammenschluss mit Verschmelzung (echte und unechte Fusion; nicht aber Quasifusion), d.h. einen Zusammenschluss durch die Übertragung sämtlicher Aktiven und Passiven einer oder mehrerer anderer Gesellschaften auf eine andere Gesellschaft mit anschliessender oder gleichzeitiger Auflösung der übertragenen juristischen Personen.

Steuerrechtlich sind die zivilrechtlichen Unterschiede zwischen echter und unechter Fusion ohne Bedeutung. Beide Fusionsformen werden steuerlich gleich behandelt.

2.2 Steuerrechtliche Behandlung der Fusion

2.2.1 Stufe Gesellschaften

Fusionen zwischen juristischen Personen sind steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Gewinnsteuerwerte übernommen werden;



- und die Steuerpflicht in der Schweiz weiter besteht.

Das Erfordernis des Fortbestandes der Steuerpflicht in der Schweiz bezieht sich auf die übernehmende Gesellschaft. Vom Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz kann nur dann ausgegangen werden, wenn bei der internationalen Steuerauscheidung sichergestellt ist, dass die übertragenen stillen Reserven weiterhin uneingeschränkt der Schweiz zugewiesen werden.

Nicht verlangt werden:

- gleichbleibende Beteiligungsverhältnisse;
- Betriebserfordernis;
- Fortführung des wirtschaftlichen Engagements der bisherigen Beteiligten;
- Sperrfrist für die Veräusserung der Anteile auf Stufe der Beteiligten.

Massgeblich für die Beendigung der Steuerpflicht der untergehenden Gesellschaft ist der Zeitpunkt der Übertragung von Aktiven und Passiven auf die übernehmende Gesellschaft. Rückwirkende Fusionen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Übernahmebilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

Erfolgt eine Fusion nicht zum Zeitpunkt des normalen Geschäftsabschlusses, so wird bei der übernehmenden Gesellschaft trotzdem das Kapital für das ganze Geschäftsjahr besteuert (bei der übernommenen bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Steuerpflicht). Dies hat eine doppelte Besteuerung des Kapitals bis zum Zeitpunkt der Fusion zur Folge (= allgemeine Praxis¹).

Die übernehmende Gesellschaft hat die von der übernommenen Gesellschaft geschuldeten Steuern zu entrichten (§ 13 Abs. 2 StG).

Verlustvorträge können übernommen werden, soweit keine Steuerumgehung vorliegt. Eine Steuerumgehung ist z.B. dann gegeben, wenn die übertragende Gesellschaft wirtschaftlich liquidiert oder in liquide Form gebracht worden ist (Mantelhandel), oder wenn ein durch die Fusion übertragener Betrieb kurz nach der Übertragung eingestellt wird. Mit Urteil vom **4. Januar 2012 (2C_351/2011)** hat das Bundesgericht Präzisierungen zur Anerkennung der Verlustverrechnung von Schwestergesellschaften geschaffen: Angesichts der grundsätzlichen Zulässigkeit der Übernahme einer Gesellschaft in Liquidation durch Fusion (Art. 5 Abs. 1 FusG), kann auch dem Erfordernis der Betriebsübernahme und -fortführung keine wesentliche Bedeutung zukommen. Entscheidend ist nicht in erster Linie der Stand der Liquidation und ob im Zeitpunkt der Fusion bei der annektierten Gesellschaft ein funktionierender Geschäftsbetrieb noch vorhanden ist, sondern, ob für die Fusion betriebswirtschaftliche Gründe vorliegen.

2.2.2 Stufe Gesellschafter

2.2.2.1 Anteile im Privatvermögen

Auch bei Vorliegen einer auf Stufe Gesellschaften steuerneutralen Fusion können auf Stufe Gesellschafter als Privatpersonen Steuerfolgen entstehen: Bei einer Fusion erzielen beteiligte Privatpersonen in dem Umfang Beteiligungsertrag, als ihnen höherer Nennwert, Ausgleichszahlungen oder andere geldwerte Vorteile zu Lasten der übrigen Reserven der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zufließen. Nennwertgewinne und -verluste sowie Gewinne und Verluste von Reserven aus Kapitaleinlagen können miteinander und gegenseitig verrechnet werden (Ziffer 5.2.1 KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip).

2.2.2.2 Anteile im Geschäftsvermögen

Auf der Stufe der Beteiligten treten keine Steuerfolgen ein, wenn sich die Beteiligungsrechte der von der Fusion betroffenen Gesellschaften im Geschäftsvermögen von natürlichen oder juristischen Personen befinden (Buchwertprinzip). In diesen Fällen kann der infolge der Fusion notwendige Austausch von Beteiligungsrechten steuerneutral erfolgen.

¹ gemäss Markus Reich in seinem Vortrag «Umgestaltung von Kapitalunternehmen» vom 10. Juli 2002



2.3 Besonderheiten verschiedener Fusionsarten

2.3.1 Fusion unabhängiger Gesellschaften

Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft, an der die übernehmende Gesellschaft bisher nicht beteiligt war, ein Buchgewinn, liegt eine erfolgsneutrale Kapitaleinlage (Fusionsagio) vor. Ein Buchverlust (Fusionsdisagio) ist ebenfalls gewinnsteuerneutral.

Das Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitaleinlage dar, als es aus einbezahltem Grund- oder Stammkapital oder bestehenden Reserven aus Kapitaleinlagen der übernommenen Gesellschaft stammt.

2.3.2 Fusion verbundener Gesellschaften (Schwestergesellschaften)

Übernimmt eine Gesellschaft mit echter Unterbilanz durch Absorption die Aktiven und Passiven einer von den gleichen Gesellschaftern (Privatpersonen) beherrschten Gesellschaft mit Reserven und Gewinnvortrag, so erlangen die Gesellschafter durch diese Sanierung eine geldwerte Leistung im Umfang der untergehenden Reserven/Gewinnvortrag, die nicht als Reserven aus Kapitaleinlagen qualifizieren (Anwendung der reinen Dreieckstheorie). Gleiches gilt auch im umgekehrten Fall. Eine solche Fusion einer Gesellschaft mit echter Unterbilanz mit einer anderen Gesellschaft zulasten von deren Reserven und Gewinnvorträgen (= latentes Ausschüttungssubstrat) lässt sich nur damit erklären, dass beide Gesellschaften in gleichem Masse von denselben Gesellschaftern begünstigt wurden. Werden die Beteiligungen hingegen im Geschäftsvermögen natürlicher Personen oder von juristischen Personen gehalten, realisieren diese keinen steuerbaren Beteiligungsertrag. Die Gestehungskosten und Gewinnsteuerwerte der Beteiligungen werden addiert und bleiben gesamthaft betrachtet unverändert.

2.3.3 Absorption einer Tochtergesellschaft (Up-Stream Merger)

Ein Fusionsgewinn (Differenz zwischen dem Buchwert der Beteiligung bei der Muttergesellschaft und dem buchmässigen Aktivenüberschuss bei der Tochtergesellschaft) unterliegt der Gewinnsteuer mit Beteiligungsabzug (Ausnahme: wiedereingebrachte Abschreibungen). Dieser Fusionsgewinn bildet steuerlich gesehen eine Gewinnreserve (KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Ziffer 5.2.3).

Ein echter Fusionsverlust (aufgrund Überbewertung der Tochteranteile, keine stille Reserven bei der Tochter) kann zu Lasten der Erfolgsrechnung ausgebucht und steuerlich geltend gemacht werden.

Ein unechter Fusionsverlust (stille Reserven bei Tochtergesellschaft vorhanden) ist nicht abziehbar (§ 56 Abs. 5 StG bzw. Art. 61 Abs. 5 DBG). Wird dieser als Goodwill aktiviert, beträgt der Gewinnsteuerwert «null» (Minusreserve im Umfang des Goodwills). Künftige Abschreibungen auf dem Goodwill werden steuerlich aufgerechnet.

Debt push down: Darunter versteht man die Verrechnung der Finanzierungskosten eines Unternehmenskaufs mit Gewinnen der Zielgesellschaft. Ohne eine nachträgliche Absorption der übernehmenden mit der übernommenen Gesellschaft fallen die entsprechenden Schuldzinsen oftmals dort an, wo sie steuerlich suboptimal sind (Bsp. die Schuldzinsen müssen bei der übernehmenden Gesellschaft aus Dividendeneinnahmen finanziert werden, womit steuerlich privilegierter Beteiligungsertrag «normalen» Aufwand kompensiert). Mit der fusionsweisen Zusammenlegung wird erreicht, dass die fraglichen Schuldzinsen vom operativen Ergebnis der übernommenen Gesellschaft in Abzug gebracht werden können. Gemäss Praxis BL wird dieses Vorgehen als Steuerumgehung betrachtet und die Schuldzinsen werden nach der Fusion bis zur Tilgung der Schuld nicht zum Abzug zugelassen (Ausnahme: die Fusion ist aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt, wenn z.B. zwei aktive Betriebsgesellschaften fusioniert haben; zur Praxis in der Schweiz vgl. auch: Thomas Kunz, Holdingstatus: Update betreffend steuerlicher Sonderfragen StR 2011, 734 ff., 740-743).

2.3.4 Übernahme einer Muttergesellschaft durch ihre Tochtergesellschaft (Reverse Merger / Down-Stream Merger)

Die Differenz zwischen den übertragenen Aktiven (ohne die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft) und Passiven stellt ein steuerneutrales Fusionsagio oder -disagio dar.

Ein allfälliges Fusionsagio stellt nur in dem Umfang eine ausweisbare Reserve aus Kapitaleinlage dar, soweit es dem einbezahlten Grund- oder Stammkapital und den bestehenden Reserven aus Kapitaleinlagen



der übernommenen Muttergesellschaft entspricht und das bereits bestehende Aktienkapital und die Reserven aus Kapitaleinlagen der Tochtergesellschaft übersteigt (vgl. auch KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Ziffer 5.2.4).

2.3.5 Fusionsähnlicher Zusammenschluss (Quasifusion)

Es findet keine rechtliche Verschmelzung statt. Für die übernehmende und die übernommene Gesellschaft ist eine Quasifusion grundsätzlich steuerneutral. Für Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, die im Rahmen einer Quasifusion Beteiligungsrechte an der übernommenen Gesellschaft übertragen, können sich Gewinnsteuerfolgen (Aufwertungen) ergeben.

Eine Quasifusion mit zeitnahe (d.h. innert fünf Jahren nach dem Übernahmeangebot) Absorption wird steuerlich wie eine Fusion beurteilt. Dadurch kann auf Stufe der natürlichen Personen ein privater Kapitalgewinn (Verkauf) als steuerbarer Vermögensertrag qualifiziert werden (KS EStV Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 4.1.7.3.2).

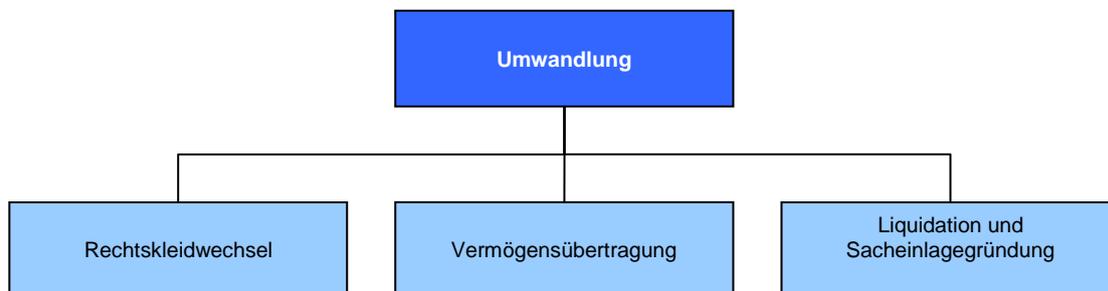
Werden im Rahmen einer Quasifusion Beteiligungsrechte in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht, qualifiziert die gesamte Sacheinlage als offene Kapitaleinlage. Der die Erhöhung des Grund- oder Stammkapitals übersteigende Teil dieser offenen Kapitaleinlage kann in der Handelsbilanz als Reserve aus Kapitaleinlage ausgewiesen werden. Dabei ist aber die Regelung der **Transponierung** in Artikel 20a Abs. 1 Bst. b DBG zu beachten (KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Ziffer 5.2.5).

3. Umwandlung

(für weitere Ausführungen siehe KS EStV Nr. 5 vom 1. Juni 2004, S. 47 ff.)

3.1 Begriffe

Die Umwandlung kann zivilrechtlich als Rechtskleidwechsel, Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG) oder als Liquidation und Sacheinlagegründung ausgestaltet sein. Das zivilrechtliche Vorgehen ist für die steuerliche Würdigung nicht massgebend.



3.2 Steuerrechtliche Behandlung der Umwandlung

3.2.1 Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person

Zivilrechtlich ist der Rechtskleidwechsel für Umwandlungen zwischen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften und für die Umwandlung einer Genossenschaft ohne Anteilschein in einen Verein resp. eines Vereins in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft möglich.

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine andere juristische Person ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

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

Rückwirkende Umwandlungen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Umwandlungsbilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.



Führt die Umwandlung dazu, dass den beteiligten natürlichen Personen (im Privatvermögen) Gratisaktien, höhere Nennwerte, grössere Reserven aus Kapitaleinlagen oder Ausgleichszahlungen aus den Reserven der juristischen Person zufließen, so stellen diese Leistungen steuerbaren Vermögensertrag dar.

3.2.2 Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung

Zivilrechtlich ist eine direkte Umwandlung (Rechtskleidwechsel) nicht möglich. Es findet eine Übertragung von Aktiven und Passiven statt. Gleichzeitig wird die übertragende Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft liquidiert.

Die Umwandlung einer juristischen Person in eine Personenunternehmung ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

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

Rückwirkende Umwandlungen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Umwandlungsbilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.

Der Liquidationsüberschuss (offene und stille Reserven) unterliegt bei den Beteiligungen im Privatvermögen bei den Gesellschaftern der Einkommenssteuer.

3.2.3 Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person (Kreisschreiben EStV Nr. 5 vom 1. Juni 2004, Ziff. 3.2)

Zivilrechtlich kann eine Personenunternehmung durch Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung in eine juristische Person umgewandelt werden. Für Handelsgesellschaften (= Kollektiv- und Kommanditgesellschaften) bestehen darüber hinaus die Möglichkeiten der Fusion mit einer juristischen Person (Art. 3-22 FusG) und der Umwandlung nach Art. 53-68 FusG.

Die Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Einkommenssteuer massgebenden Werte übernommen werden;
- das übertragene Geschäftsvermögen einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt;
- während fünf Jahren (Sperrfrist) seit der Umwandlung die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert werden.

Erfordernisse für einen Betrieb siehe Kapitel 4.3 «Betrieb und Teilbetrieb».

Rückwirkende Umwandlungen sind bis zur maximalen Dauer von sechs Monaten möglich (Stichtag der Umwandlungsbilanz gegenüber dem Handelsregistereintrag).

Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.

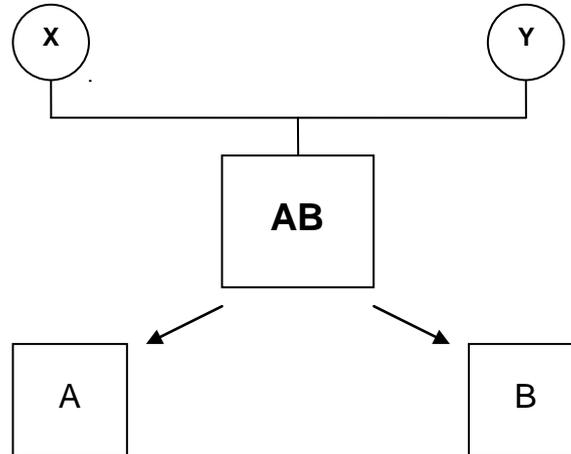
4. Spaltung

(für weitere Ausführungen siehe KS EStV Nr. 5 vom 1. Juni 2004, S. 59 ff.)



4.1 Begriffe

Die Spaltung kann zivilrechtlich als Aufspaltung (zwei neue Gesellschaften entstehen, übertragende Gesellschaft geht unter), als Abspaltung (Betrieb oder Teilbetrieb wird auf eine neue oder bestehende Gesellschaft übertragen und übertragende Gesellschaft bleibt bestehen) oder als Vermögensübertragung abgewickelt werden.



Symmetrische Spaltung:

X und Y sind nach der Spaltung von AB an beiden Gesellschaften A und B im gleichen Verhältnis wie vor der Spaltung beteiligt.

Asymmetrische Spaltung:

Nach der Spaltung wird A von X zu 100 % und B von Y zu 100 % gehalten.

4.2 Steuerrechtliche Behandlung der Spaltung

Eine Spaltung einer juristischen Person ist steuerneutral möglich, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die gewinnsteuermassgeblichen Wert übernommen werden;
- ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden, und die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Die Steuerneutralität der Spaltung setzt voraus, dass mit dem Betrieb ein angemessenes Eigenkapital übertragen wird. Bei der Beurteilung der Angemessenheit des Eigenkapitals können die Regeln zur Berechnung des verdeckten Eigenkapitals angewandt werden (KS EStV Nr. 6 vom 6. Juni 1997). Falls kein angemessenes Eigenkapital übertragen wird, liegt ein Verkauf vor (Steuerfolgen siehe nachfolgend).

Falls keine steuerneutrale Spaltung vorliegt, ist auf Stufe Gesellschafter zu prüfen, ob im Umfang der besteuerten stillen Reserven eine Besteuerung erfolgt (echte Dreieckstheorie) oder ob von der Besteuerung abgesehen werden kann (modifizierte Dreieckstheorie).

4.3 Betrieb und Teilbetrieb

4.3.1 Allgemeine Voraussetzungen

Nach Kreisschreiben EStV Nr. 5 vom 1. Juni 2004 liegt ein «Betrieb» oder «Teilbetrieb» vor, wenn folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmungen;
- Unternehmung verfügt über Personal;
- Personal steht in sachgerechtem Verhältnis zum Ertrag.

4.3.2 Immobiliengesellschaften



Das *Halten und Verwalten eigener Immobilien* stellt 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.

Falls das Betriebserfordernis nicht erfüllt ist, hat die Spaltung beim Vorliegen von stillen Reserven auf Liegenschaften grundsätzlich Steuerfolgen. Im Kanton Basel-Landschaft, welcher das monistische System bei der Grundstückgewinnsteuer anwendet, sind hierbei folgende Besonderheiten zu beachten:

- 1) Bei Nichterfüllung des Betriebserfordernisses ergeben sich in der betreffenden Gesellschaft in jedem Fall Ertragssteuerfolgen in Höhe der wieder eingebrachten Abschreibungen, vorausgesetzt, dass stille Reserven in dieser Höhe vorhanden sind.
- 2) Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer kann jedoch nur erhoben werden, wenn eine Liegenschaft übertragen wird. Mit anderen Worten ist bei der verbleibenden Gesellschaft auch bei Fehlen des Betriebserfordernisses in jedem Fall keine Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer geschuldet. Bei der übernehmenden Gesellschaft können sich in diesem Fall jedoch bei Vorliegen von stillen Reserven Grundstückgewinnsteuerfolgen ergeben; auch die Handänderungssteuer ist mangels Steuerneutralität der Umstrukturierung geschuldet.

4.3.3 Vermögensverwaltungs- und Holdinggesellschaften

Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der Anlage von eigenem Vermögen dienen, stellt auch bei einem grossen Vermögen nie einen Betrieb dar.

Eine Vermögensverwaltungs- oder Holdinggesellschaft wird nur unter folgenden Voraussetzungen als Betrieb anerkannt (Voraussetzungen kumulativ):

- bei den Beteiligungen handelt es sich wertmässig überwiegend um Beteiligungen an aktiven Gesellschaften;
- die Beteiligungen machen mehrheitlich mindestens 10 % des Grund- oder Stammkapitals oder 10 % am Gewinn und an den Reserven der anderen Gesellschaften aus oder ermöglichen auf andere Weise einen massgeblichen Einfluss (z.B. durch einen Aktionärsbindungsvertrag);
- die nach der Spaltung bestehenden Gesellschaften halten je mindestens zwei qualifizierte Beteiligungen an aktiven Gesellschaften;
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften nehmen tatsächlich eine Holdingfunktion mit eigenem Personal oder über beauftragte Personen wahr;
- die nach der Spaltung bestehenden Holdinggesellschaften bestehen weiter.

Steuerfolgen können sich ergeben, falls stille Reserven vom Bereich der ordentlichen Besteuerung in den steuerfreien Bereich der Holdinggesellschaft übertragen werden. Diese werden grundsätzlich gleich wie beim Statuswechsel beurteilt (Aufschublösung auf Aktiven des Anlagevermögens mit einer Sperrfrist von fünf Jahren; Abrechnung auf stillen Reserven von Gütern des Nettoumlaufvermögens wie z.B. Debitoren mit stillen Reserven auf der Wertberichtigung; vgl. [63 Nr. 1](#)).

4.3.4 Finanzgesellschaften und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften

Finanzgesellschaften und Immaterialgüterverwertungsgesellschaften führen dann einen Betrieb, wenn sie ihre Dienstleistungen am Markt oder den Konzerngesellschaften erbringen, und durch eigenes oder beauftragtes Personal tatsächlich mindestens eine Vollzeitstelle dafür beansprucht wird, die Dienstleistungen der Unternehmung zu erbringen.



4.4 Praxisüberblick über die Steuerfolgen von Spaltungen auf Stufe Aktionär wie auch auf Stufe der Gesellschaften

4.4.1 Steuerfolgen auf Stufe Gesellschaften, falls Voraussetzungen Spaltung nicht erfüllt

	Besteuerung		Geltendmachung versteuerte Reserve	
	Wer	Was	Wer	Umfang
Übertragung durch Verkauf	übertragende Gesellschaft	übertragene unbesteuerter stille Reserve	übernehmende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve
Übertragenes Vermögen stellt keinen Betrieb dar	übertragende Gesellschaft	übertragene unbesteuerter stille Reserve	übernehmende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve
Übertragende Gesellschaft stellt nach der Übertragung keinen Betrieb mehr dar	übertragende Gesellschaft	verbleibende unbesteuerter stille Reserve	übertragende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve
Abspaltung zwecks Sanierung der übernehmenden Gesellschaft	übertragende Gesellschaft	übertragene unbesteuerter stille Reserve	übernehmende Gesellschaft	nachbesteuerte stille Reserve

4.4.2 Steuerfolgen auf Stufe Aktionär

4.4.2.1 Beteiligung im Privatvermögen (natürliche Person)

- steuerneutrale Vermögensumschichtung
- falls Voraussetzungen der Spaltung nicht erfüllt: echte Dreieckstheorie, modifizierte Dreieckstheorie auf Antrag (Revers = Veräußerungsverbot für fünf Jahre) falls keine Sanierung (Verkäufe; Nichtbetriebe)

4.4.2.2 Beteiligung im Geschäftsvermögen (natürliche und juristische Person)

- steuerneutrale Vermögensumschichtung
- Kompensation Abschreibungsbedarf durch Aufwertung (symmetrische Spaltung)
- falls Voraussetzungen der Spaltung nicht erfüllt: modifizierte Dreieckstheorie zwingend

5. Ausgliederung (Übertragung auf eine Tochtergesellschaft)

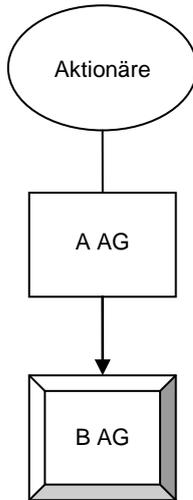
(KS EStV Nr. 5 vom 1. Juni 2004, S. 68 ff.)

5.1 Begriffe

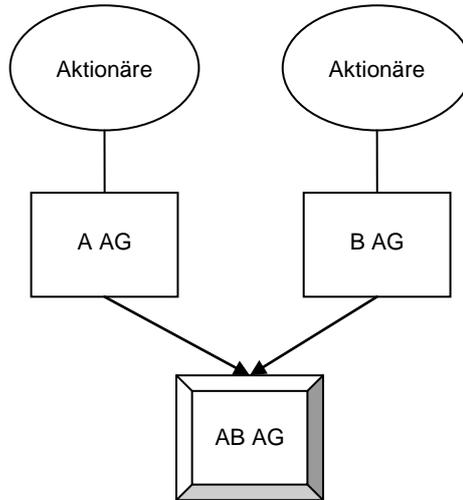
Die Übertragung kann zivilrechtlich als Sacheinlage, Verkauf oder Vermögensübertragung erfolgen.



Tochterausgliederung



Fusionsausgliederung (Joint Venture)



5.2 Steuerrechtliche Behandlung der Ausgliederung

Die stillen Reserven einer juristischen Person werden bei der Übertragung auf eine Tochtergesellschaft nicht besteuert, soweit kumulativ:

- die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handelt;
- es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine inländische Tochtergesellschaft handelt, an der die übertragende Gesellschaft zu mindestens 20 % beteiligt ist;
- während den der Ausgliederung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht veräussert werden.

Erfordernisse für einen Betrieb siehe Kapitel 4.3 «Betrieb und Teilbetrieb».

Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens. Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Tochtergesellschaft einen Betrieb weiterführt.

Verlustvorträge können grundsätzlich übernommen werden.

5.3 Veräusserungssperrfrist

Bei einer Verletzung der Sperrfrist erfolgt die Besteuerung im Nachsteuerverfahren. Grundlage sind die übertragenen stillen Reserven; die Besteuerung erfolgt immer nur anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte bzw. entsprechend der Veräusserung der übertragenen Vermögenswerte (dies ist auch der Fall, wenn mehr als 50 % der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Tochtergesellschaft veräussert werden).

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren führt zu höheren Gewinnsteuerwerten bei der Tochtergesellschaft. Falls diese schon rechtskräftig veranlagt ist, kann ihr das Revisionsverfahren gewährt werden. Die besteuerten stillen Reserven können entweder lokalisiert, d.h. einzelnen Aktiven (durch Aufwertung) zugeordnet werden. Falls dies nicht möglich ist, liegt ein Goodwill vor, der innert fünf Jahren abgeschrieben werden kann.



Keine Verletzung der Sperrfrist liegt vor bei:

- Ersatzbeschaffung der übertragenen Vermögenswerte durch die Tochtergesellschaft oder eine nachfolgende steuerneutrale Umstrukturierung der Tochter.
- einer quotalen Veränderung der Beteiligungsverhältnisse durch Kapitalerhöhung bei der Tochtergesellschaft, falls der Muttergesellschaft keine Leistungen zufließen (falls die Muttergesellschaft z.B. bei diesem Vorgang Bezugsrechte veräussert; in diesem Fall würde anteilmässig abgerechnet).

5.4 Ausgliederung von Beteiligungen

Eine Beteiligung von mindestens 10 % kann steuerneutral zum Gewinnsteuerwert auf eine inländische Tochtergesellschaft von mindestens 10 % übertragen werden. Eine Veräusserungssperrfrist besteht nicht.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven findet statt, falls:

- die übertragenen Beteiligungsrechte weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital oder weniger als 10 % am Gewinn und an den Reserven betragen.
- die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft über dem bisherigen Gewinnsteuerwert bilanziert werden.

Die Abrechnung führt zu einem höheren Reingewinn bei der Muttergesellschaft und zu einer versteuerten stillen Reserve bei der Tochter. Ein Beteiligungsabzug bei der Mutter ist wegen § 59 Abs. 3 lit. b StG bzw. Art. 70 Abs. 2 lit. c DBG (indirekte Aufwertung einer Beteiligung) nicht möglich (KS EStV 5/2004, Ziff. 4.4.2.2.6).

Zu den kantonalen Steuern bei Holdinggesellschaften vgl. [63 Nr. 1](#).

6. Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften

Für die Steuerneutralität von Übertragungen zwischen inländischen Konzerngesellschaften (Mutter- oder Schwestergesellschaften) sind folgende Voraussetzungen kumulativ notwendig:

- Fortbestand der Steuerpflicht in der Schweiz bei der übernehmenden Gesellschaft
- Übertragung zwischen inländischen Konzerngesellschaften
- Übertragung von im Gesetz abschliessend aufgeführten Vermögenswerten: direkt oder indirekt gehaltene Beteiligungen von mindestens 20 %, Betriebe oder Teilbetriebe, Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens

Als Folge dieser steuerneutralen Übertragung sind zwei Sperrfristen einzuhalten. Innerhalb von fünf Jahren nach Übertragung:

- dürfen die übertragenen Vermögenswerte nicht veräussert werden, und
- muss das Konzernverhältnis (einheitliche Leitung) aufrechterhalten bleiben.

Damit in diesem Zusammenhang inländische Konzerngesellschaften vorliegen, wird verlangt, dass die übertragende und die übernehmende Gesellschaft von einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft beherrscht werden (i.d.R. Halten von mindestens 50 % der Stimmrechte). Zudem muss sowohl die übertragende wie auch die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz oder die tatsächliche Verwaltung in der Schweiz haben.

Erfordernisse für einen Betrieb siehe Kapitel 4.3 «Betrieb und Teilbetrieb».

Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens sind solche, die dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dienen. Umlaufvermögen und finanzielles Anlagevermögen bilden nicht Gegenstand des betrieblichen Anlagevermögens. Die Beurteilung der übertragenen Vermögenswerte ist aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Gesellschaft einen Betrieb weiterführt.

Vorjahresverluste können unter dem Vorbehalt der Steuerumgehung mit dem übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb übertragen werden.



7. Austausch von Beteiligungsrechten im Vermögen juristischer Personen bei Umstrukturierungen

Der Austausch von Beteiligungs- und Mitgliedschaftsrechten anlässlich von Umstrukturierungen oder von fusionsähnlichen Zusammenschlüssen ist für eine beteiligte Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft steuerneutral, soweit:

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

Die Bedingungen sind nicht erfüllt, wenn Beteiligungsrechte von weniger als 10 % gegen Beteiligungsrechte von mehr als 10 % übernommen werden (Statuswechsel für den Beteiligungsabzug auf latentem Kapitalgewinn) oder wenn die übertragenen Beteiligungsrechte bei der übernehmenden Gesellschaft zu einem höheren Gewinnsteuerwert bilanziert werden.

8. Ersatzbeschaffung von Beteiligungen (vgl. 32 Nr. 1)

Beim Ersatz von Beteiligungen können die stillen Reserven auf eine neue Beteiligung übertragen werden, sofern die veräusserte Beteiligung mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital oder 10 % am Gewinn und an den Reserven der anderen Gesellschaft ausmacht und als solche während mindestens eines Jahres im Besitze der Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war.

Findet die Ersatzbeschaffung nicht im gleichen Jahr statt, kann im Umfang der stillen Reserven eine Rückstellung gebildet werden, welche innert angemessener Frist, d.h. drei Jahren aufzulösen ist.

Falls die Voraussetzungen im Zeitpunkt der Veräusserung der Beteiligung erfüllt sind, kann auf dem nicht reinvestierten Teil der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden.

Weiterführende Dokumentationen (die entsprechenden Links finden Sie [hier](#))

- BGE vom 4. Januar 2012 (2C_351/2011)
- KS EStV Nr. 29 vom 9. Dezember 2010, Kapitaleinlageprinzip
- KS EStV Nr. 5 vom 1. Juni 2004