

Treuhandexpertenkurs

Umstrukturierungen Teil 1
(Umstrukturierungen
Personengesellschaften)

Lösungen

15. April 2008

Christoph Nef, lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte

Tax Advisors & Associates AG, Gartenstrasse 25, CH-8002 Zürich
Tel +41 (0)44 208 10 10; Fax + 41 (0)44 208 10 20
christoph.nef@taxadvisors.ch; www.taxadvisors.ch

Inhaltsverzeichnis

1.	Fall 1: Einzelfirma wird zur Personengesellschaft	4
1.1	Gründung einer Kollektivgesellschaft (Bareinlage)	4
1.2	Gründung einer Personengesellschaft (Vermögensübertragung)	13
2.	Fall 2: Personengesellschaft wird zur Einzelfirma	15
3.	Fall 3: Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft	19
3.1	Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung der Betriebe).....	19
3.2	Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung des Betriebes).....	23
3.3	Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung Liegenschaften) - Nachbearbeitung	26
3.4	Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung einer Beteiligung) - Nachbearbeitung	29
3.5	Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung eines Betriebes) - Nachbearbeitung	32
3.6	Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Beachtung der Sperrfrist).....	36
4.	Fall 4: Abgrenzungsfragen	40
4.1	Sachverhalt: Steuersystematische Realisation.....	40
4.2	Sachverhalt: Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft.....	42

Generelle Bemerkungen

Die Lösungsansätze berücksichtigen die Judikatur und Gesetzgebung bis Ende 2007.

Im Einzelnen behandelt werden die direkte Bundessteuer, die kantonalen Einkommens- und Gewinnsteuern (nur im Rahmen des StHG), die Grundsteuern (grundsätzlich nur im Rahmen des StHG, sowie vereinzelt im Rahmen kantonaler Grundstückgewinnsteuerordnungen), die Verrechnungssteuer, die eidg. Stempelabgaben und die Mehrwertsteuer. Auf die Sozialabgaben wird nur vereinzelt eingegangen.

Am 1. Juli 2004 ist das Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 (SR 221.301) über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz) in Kraft getreten. Das Fusionsgesetz regelt die zivilrechtlichen Möglichkeiten und Erfordernisse sowie die steuerrechtlichen Folgen von Umstrukturierungen auf der Unternehmensebene. Während die steuerrechtlichen Bestimmungen dieses Gesetzes für die direkte Bundessteuer sofort in Kraft traten, räumt Art. 72e des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) den Kantonen eine Frist von drei Jahren ein, um ihr Steuergesetz an das Fusionsgesetz anzupassen (1. Juli 2007, bzw. betreffend die Handänderungssteuern 1. Juli 2009). Es ist deshalb auf kantonaler Ebene zu prüfen, welche Umstrukturierungen auf Grund der geltenden Bestimmungen der kantonalen Steuergesetze steuerneutral durchgeführt werden können.

Auf die Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform II wird vorliegend noch nicht näher eingegangen, da das Inkrafttreten frühestens auf den 1. Januar 2009 erfolgt (und somit derzeit noch keine Anwendung findet).

Literatur

- Kreisschreiben Nr. 5, 1. Juni 2004: „Umstrukturierungen“
- Gesetze (DGB / VStG / StG / MWSTG / StHG)

1. Fall 1: Einzelfirma wird zur Personengesellschaft

1.1 Gründung einer Kollektivgesellschaft (Bareinlage)

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind zu beachten?

Bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kollektivgesellschaft gibt der bisherige Einzelunternehmer das Alleineigentum am Geschäftsvermögen auf und ist künftig Gesamteigentümer zusammen mit den anderen Gesellschaftern. Gemäss Botschaft wird die Umwandlung umschrieben als Änderung der Rechtsform einer Gesellschaft unter Fortbestand aller vermögens- und mitgliedschaftsrechtlichen Beziehungen (siehe S. 436ff ZK). Die Umwandlung einer Einzelfirma in eine Kollektivgesellschaft ist im Fusionsgesetz nicht vorgesehen (da sowohl die mitgliedschafts- wie auch die vermögensrechtlichen Beziehungen ändern, siehe Art. 53ff FusG).

Bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Kollektivgesellschaft handelt es sich grundsätzlich nicht um einen Umstrukturierungstatbestand sondern um einen Eintritt eines Gesellschafters in eine Einzelfirma („gemischte Umwandlung“, da die Beteiligungsrechte eine wesentliche Änderung erfahren).

Die Umwandlung einer Einzelfirma (übertragender Rechtsträger) in eine Kollektivgesellschaft (übernehmender Rechtsträger) kann grundsätzlich auf folgende Arten erfolgen.

- ü Einerseits dadurch, dass: neue Gesellschafter (Beteiligte) sich mit Kapital am Unternehmen beteiligen (Kapitaleinlage in die zu errichtende Kollektivgesellschaft) oder
- ü durch Vermögensübertragung nach Art. 69-77 FusG (sofern das Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen ist; mittels partieller Universalsukzession, d.h. die Übertragung der Aktiven und Passiven erfolgt, ohne dass die Formvorschriften für die Übertragung der einzelnen Vermögensgegenstände einzuhalten sind, die im Rahmen einer Singularsukzession beachtet werden müssten), oder
- ü der bisherige Inhaber der Einzelfirma einem oder mehreren neuen Gesellschaftern (Beteiligten) einen Anteil an den Aktiven und Passiven des Unternehmens überträgt (Verkauf).

Zivilrechtlich ist die Neugründung der Kollektivgesellschaft erforderlich. Die bisherige Einzelfirma wird liquidiert und durch die Kollektivgesellschaft ersetzt.

2. Bilden Sie die entsprechenden Buchungssätze, wenn sich Maria vollständig in die stillen Reserven einzukaufen hat und die Einlagen in bar erfolgen. Zeigen Sie allenfalls Varianten auf, wie die Bilanzierung bzw. Verbuchung erfolgen kann.

Die gesamten stillen Reserven betragen 1'000'000. Maria soll sich zu einem Drittel, d.h. im Umfang von CHF 333'333 in die stillen Reserven einkaufen.

Variante 1 (Gutschrift auf Konto des Neubeteiligten ohne Auflösung der stillen Reserven):

UV an Kapital Maria	200'000
---------------------	---------

UV an Privat Maria 333'333

Variante 2 (Gutschrift auf Konto des Neubeteiligten mit Auflösung der stillen Reserven):

UV an Kapital Maria 200'000

UV an Kapital Maria 333'333

Goodwill an Kapital Hubert 333'333

Variante 3 (Gutschrift auf Konti beider Beteiligten, das Aufgeld wird zu 2/3 an den Bisher- und zu einem Drittel an den Neubeteiligten überwiesen):

UV an Kapital Maria 200'000

UV an Kapital Maria 333'333

Goodwill an Kapital Hubert 222'222

3. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen für die neu eintretende Gesellschafterin?

Durch den Eintritt in die Einzelfirma (d.h. durch die Umwandlung in eine Kollektivgesellschaft) wird Maria selbständig erwerbstätig nach Art. 18 Abs. 1 DBG.

4. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen für den bisherigen Gesellschafter, wenn Maria sich vollständig in die stillen Reserven einzukaufen hat (allenfalls Varianten je nach Frage 2)?

Variante 1 (Gutschrift auf Konto des Neubeteiligten ohne Auflösung der stillen Reserven):

Bei dieser Variante zeitigt die Verbuchung keine Steuerfolgen, da keine stillen Reserve realisiert werden (bisheriger Gesellschafter erhält weder frei verfügbare liquide Mittel noch erfolgt eine buchmässige Realisierung). Wollen die Gesellschafter jedoch die Besteuerung der Altreserven vermeiden, so kann auf die buchmässige Auflösung der Altreserven verzichtet werden. Es muss diesfalls jedoch vereinbart werden, dass diese Altreserven dem bisher Beteiligten weiterhin allein zustehen sollen (das Aufgeld ist daher dem Privatkonto des Neubeteiligten gutzuschreiben).

Variante 2 (Gutschrift auf Konto des Neubeteiligten mit Auflösung der stillen Reserven):

Bei dieser Variante realisiert der bisher Beteiligte (Hubert Sternhammer) CHF 333'333, welche als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der direkten Bundessteuer unterliegen (Art. 18 DBG).

Variante 3 (Gutschrift auf Konti beider Beteiligten, das Aufgeld wird zu 2/3 an den Bisher- und zu einem Drittel an den Neubeteiligten überwiesen):

Bei dieser Variante realisiert der bisher Beteiligte (Hubert Sternhammer) CHF 222'222, welche als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit der direkten Bundessteuer unterliegen (Art. 18 DBG).

5. Wie ist ein allfälliger Kapitalgewinn allenfalls zu versteuern und wie kann der Besteuerung der stillen Reserven buchhalterisch Rechnung getragen werden?

Ein allfälliger Kapitalgewinn unterliegt der Besteuerung als Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit bei Hubert Sternhammer gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG.

Hubert Sternhammer kann in der Steuerbilanz eine erfolgsneutrale Aufwertung der Aktiven und Erhöhung des Kapitalkontos vornehmen.

6. Welches sind die steuerrechtlichen Probleme aus Sicht der Grundstückgewinnsteuer?

Monistisches System: Die Tatbestände des Steueraufschubs und der Steuerbefreiung bei der Grundstückgewinnsteuer sind beim entgeltlichen Eintritt eines neuen Teilhabers nicht erfüllt. Es findet eine quotenmässige Realisierung der Grundstückgewinnsteuer statt (im Umfange der Fremdquote, hier also 1/3). Die Grundstückgewinnsteuer wird beim bisher Beteiligten (Hubert Sternhammer) erhoben.

Als Grundstückgewinn gilt die Differenz zwischen dem Verkehrswert (Verkaufspreis) und den Anlagekosten (die Differenz zwischen dem allfälligen tieferen Buchwert und den Anlagekosten - die wiedereingebrachten Abschreibungen - werden über die Einkommens- resp. Gewinnsteuer erfasst). Vorliegend veräussert Hubert im Sinne der Grundstückgewinnsteuer 33% am EFH als auch 33% am Betriebsgebäude an Maria. Der Grundstückgewinn auf dem EFH beträgt CHF 66'666 (33% des Grundstückgewinns von CHF 200'000 = Verkehrswert (CHF 1'000'000) – Anlagekosten (CHF 800'000)). Der Grundstückgewinn auf dem Betriebsgebäude beträgt CHF 33'333 (33% des Grundstückgewinns von CHF 100'000 = Verkehrswert (CHF 1'000'000) – Anlagekosten (CHF 900'000)).

[In der Regel wird im Grundsteuerecht nicht auf die Buchwerte abgestellt, sondern es gilt der Wert, den die Parteien dem zu übertragenden Liegenschaftswert beigemessen haben bzw. bei dessen Fehlen der Verkehrswert als Ersatzwert. Werden jedoch die beim Eintritt vorhandenen liegenschaftlichen Mehrwerte zufolge einer entsprechenden Vereinbarung über die Altreserven nicht abgegolten, wird die Grundsteuerpflicht dennoch ausgelöst. Tritt der neue Gesellschafter zu Buchwerten in die Gesellschaft ein, so ist diesfalls für den grundsteuerlich massgebenden Erlös auf den anteiligen Buchwert abzustellen (vgl. Pfenninger Stephan, Grundsteuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, Diss, Zürich 1995).

Dualistisches System: Auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, die Besteuerung erfolgt ausschliesslich durch die Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Deshalb würde im Falle des dualistischen Systems keine Grundstückgewinnsteuer anfallen.

7. Welche Probleme stellen sich aus Sicht der Mehrwertsteuer?

Im Gegensatz zu den Regelungen bei den direkten Steuern kommen für Zwecke der Mehrwertsteuer auch Personengesellschaften als eigenständige Rechtssubjekte in Frage (siehe Art. 21 Abs. 2 MWSTG).

Übertragung des Betriebs der Einzelfirma (übertragender Rechtsträger, Annahme dies Einzelfirma ist mehrwertsteuerpflichtig) auf die zu gründende Kollektivgesellschaft (übernehmender Rechtsträger): Vorliegend stellt sich die Frage der Anwendung des Meldeverfahrens nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG (siehe auch Merkblatt Nr 11, Übertragung im Meldeverfahren).

(a) Grundsatz

Personen die steuerbare Umsätze erzielen haben auf ihren Leistungen an ihre Kunden die Steuer durch Bezahlung an die ESTV zu entrichten. In Fällen, in welchen ganze Vermögenskomplexe übertragen werden (z.B. Fusion, Spaltung etc.) kommt unter den nachfolgenden Bedingungen das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung (Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein):

1. **Steuerbarkeit** der Übertragung
2. **Steuerpflicht aller Beteiligten**
3. Übertragung eines **Gesamt- oder Teilvermögens** (entgeltlich oder unentgeltlich)
4. Vorliegen eines **Reorganisationstatbestandes**.

Vorliegend werden Vermögenswerte der Einzelfirma Hubert Sternhammer auf die neu gegründete Kollektivgesellschaft übertragen. Somit ist die Anwendung des Meldeverfahrens zu prüfen.

Sind an einer Übertragung mehr als zwei Steuerpflichtige beteiligt, so liegt eine Mehrzahl eigenständiger Übertragungen vor, welche gesondert zu prüfen sind. Die genannten Voraussetzungen des Meldeverfahrens sind daher grundsätzlich sowohl im Hinblick auf die Übertragung der Einzelfirma Hubert Sternhammer an die Kollektivgesellschaft sowie grundsätzlich auch auf die Übertragung allfälliger Vermögenswerte als Kapitaleinlage durch Maria zu prüfen.

Bezüglich der Kapitaleinlage gilt es folgendes zu berücksichtigen. Vorliegend erfolgt die Kapitaleinlage von Maria durch Bareinzahlung von CHF 100'000. Die Erweiterung der Einzelfirma durch Aufnahme von Maria als Kollektivgesellschafterin in eine Kollektivgesellschaft erfolgt durch Erstellung eines Gesellschaftsvertrages (Kollektivgesellschaftsvertrag), Es tritt mit anderen Worten lediglich eine Änderung der Beteiligungsverhältnisse ein, was keine mehrwertsteuerlichen Folgen mit sich bringt (Fehlen eines Leistungsaustausches).

Wird eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss FusG durchgeführt (und somit im Handelsregister eingetragen), gelten die 3. und 4. Voraussetzung von vornherein als erfüllt. Wird hingegen eine rechtsformändernde Umwandlung nach FusG durchgeführt (nicht möglich für im Handelsregister eingetragene Einzelfirmen, Art. 53ff FusG), gelangt das Meldeverfahren von vornherein nicht zur Anwendung, denn das Rechts- und Steuersubjekt bleibt dasselbe, so dass überhaupt keine Übertragung stattfindet. Somit ist vorab zu prüfen, ob vorliegend eine solche Transaktion gemäss FusG vorliegt. In Betracht kommt die Vermögensübertragung gemäss FusG, da von Hubert Sternhammer Vermögenswerte aus seiner Einzelfirma an die Kollektivgesellschaft übertragen werden.

(b) Vermögensübertragung

Vorliegend werden sämtliche Aktiven und Passiven der Einzelunternehmung Hubert Sternhammer auf die zu errichtende Kollektivgesellschaft übertragen. Bei der Übertragung handelt es sich hierbei um die Übertragung eines Gesamtvermögens, da alle Aktiven und Passiven der Einzelfirma auf die zu gründende Kollektivgesellschaft übertragen werden. Es handelt sich diesbezüglich somit um eine Vermögensübertragung zur Errichtung einer Kollektivgesellschaft im Sinne des FusG. Wird eine

Transaktion als Vermögensübertragung gemäss FusG durchgeführt (und im HR eingetragen), kann das Meldeverfahren in jedem Fall durchgeführt werden, wenn die Umsätze steuerbar sind und alle Beteiligten steuerpflichtig sind. Es ist daher wie folgt weiterzuprüfen:

(c) Steuerbarkeit der Übertragungen:

Bezüglich der Übertragung der Einzelfirma Hubert Sternhammer kommt die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung nur dann in Frage, wenn es sich bei der Übertragung um eine steuerbare Leistung (Lieferung oder Dienstleistung handelt).

Im Rahmen der Übertragung der Einzelfirma werden Aktiven übertragen, deren Übertragung grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt (so etwa Mobilien, Produktionsanlagen, Rohmaterial etc.).

Bei der Übertragung von im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen verwendeten Liegenschaften (Betriebsgebäude oder Mietobjekte mit Option), welche einem Gesamt- oder Teilvermögen zugeordnet werden können, wird in Abweichung von Art. 18 Ziff. 20 MWSTG stets von einem steuerpflichtigen Umsatz ausgegangen.

Das Betriebsgebäude stellt eine Betriebsliegenschaft dar, deren Übertragung nicht gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG von der Steuer ausgenommen ist. Die Einbringung des beweglichen Anlagevermögens (Produktionsanlagen) sowie der Rohmaterialien, Halb- und Fertigfabrikate (UV) zu den bisher für die Einkommensteuer massgebenden Werten in die Kollektivgesellschaft qualifizieren grundsätzlich als steuerbare Lieferung nach Art. 6 Abs. 1 MWSTG. Die Übertragung vorangehender Vermögenswerte durch Hubert Sternhammer ist somit steuerbar (ohne dass für die Übertragung der Liegenschaft nach Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG optieren muss).

Bezüglich des MFH sind folgende Überlegungen anzubringen. Das MFH wird nur zu 60% geschäftlich genutzt (implizite Option siehe oben) und 40% wird an Dritte vermietet. Sofern für die Vermietung an Dritte (müssen Steuerpflichtige sein) optiert wurde im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. b MWST, ist die Übertragung des MFH durch Hubert Sternhammer somit ebenfalls steuerbar (wäre nicht optiert worden bzw. hätte nicht optiert werden können, da Mieter nicht steuerpflichtig, wäre das Meldeverfahren für die Liegenschaft unseres Erachtens trotzdem anwendbar, entweder da eine Liegenschaft als Ganzes übertragen werden muss oder die Option für jedes Objekt (Wohnung / Büro) einzeln optiert werden kann gemäss Art. 26 Abs. 4 MWSTG).

(d) Nutzungsänderungen

Beim Bezug von Gegenständen und Dienstleistungen kann der Erwerber die angefallene Mehrwertsteuer nur in demjenigen Umfang als Vorsteuer abziehen, als er die erworbenen Vermögenswerte für einen steuerbaren Zweck verwendet. Dabei spielt es für die Berechnung einer allfälligen Vorsteuerabzugskürzung keine Rolle, in welchem Umfang der Veräusserer die veräusserten Vermögenswerte für einen steuerbaren Zweck verwendet hatte. Dasselbe gilt im Endergebnis auch bei einer Übertragung mit Meldeverfahren. Mangels einer tatsächlich anfallenden Vorsteuer kann der Übernehmende zwar keine Vorsteuerabzugskürzung vornehmen, doch hat er im Umfang, in welchem er

die erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen nicht für steuerbare Zwecke verwendet, die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten, wie Artikel 9 Absatz 3 MWSTG ausdrücklich festhält.

Vorliegend ist keine Nutzungsänderung gegeben, da sämtliche Vermögenswerte weiterhin in gleicher Art genutzt werden.

(e) Steuerpflicht aller Beteiligten

Damit das Meldeverfahren Anwendung findet, muss das Gesamt- oder Teilvermögen von einem Steuerpflichtigen an einen andern Steuerpflichtigen übertragen werden. Das Erfordernis der beidseitigen Steuerpflicht ist auch dann erfüllt, wenn der Übernehmende erst durch die Übernahme steuerpflichtig wird oder der Übertragende aufgrund der Vermögensübergabe aus der Steuerpflicht ausscheidet.

Die Einzelfirma Hubert Sternhammer wird vom Steuerpflichtigen Hubert Sternhammer auf die Kollektivgesellschaft übertragen, welche durch die Übernahme der Einzelfirma ebenfalls steuerpflichtig wird. Die Steuerpflicht von Übertragendem und Übernehmendem ist somit gegeben.

(f) Ablauf des Meldeverfahrens

Siehe hierzu Ziffer 3.1 MB 11.

(g) Übrige formelle Anforderungen

Da der Übertragende der ESTV bei der Übertragung mit Meldeverfahren keine Steuer entrichten muss, darf er auch keinen entsprechenden Beleg nach Artikel 37 MWSTG ausstellen; insbesondere darf er beim Kaufpreis (z. B. in Rechnungen oder Verträgen) keinen Hinweis auf die Mehrwertsteuer – also z. B. nicht «inkl. MWST»! – anbringen (Artikel 37 Absatz 4 MWSTG).

Hingegen ist es zulässig und in den meisten Fällen gar sinnvoll, die mehrwertsteuerlichen Belange in dem der Übertragung zugrunde liegenden Vertrag (z. B. Kaufvertrag) zu regeln. Eine Regelung empfiehlt sich übrigens auch hinsichtlich des Nachweises der bisherigen Nutzung.

Wer ein Unternehmen erwirbt, kann nicht dessen frühere Mehrwertsteuernummer übernehmen (Artikel 56 Absatz 1 MWSTG; ausgenommen sind die rechtsformändernden Umwandlungen nach FusG).

Der Vorsteuerabzug nach Artikel 38 MWSTG kann für geschäftlich begründete Leistungen Dritter geltend gemacht werden, sofern die dafür ausgestellten Belege den Anforderungen von Artikel 37 MWSTG genügen. Ein solcher Beleg muss unter anderem den Namen, der im Geschäftsverkehr zulässigerweise verwendet wird, sowie die Adresse des Leistungsempfängers enthalten. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn ein Geschäft übertragen wurde oder wenn Unternehmen fusioniert haben: Die Lieferantenrechnungen (Kreditorenbelege) müssen auf die neue Firma lauten, sobald diese unter der neuen Mehrwertsteuernummer abrechnungspflichtig wird. Rechnungen, die nach Beginn der Abrechnungspflicht des übernehmenden Steuerpflichtigen noch auf den Namen des übertragenden Steuerpflichtigen lauten, werden von der ESTV im Sinne einer Erleichterung als zum Vorsteuerabzug berechtigte Belege gemäss Artikel 37 Absatz 1 MWSTG betrachtet, wenn es sich um Rechnungen handelt, die innert 6 Monaten nach dem Eintrag des Übernehmenden im Handelsregister oder – wo ein

solcher nicht stattfindet – seit dem Vertragsdatum ausgestellt wurden, und die übrigen Voraussetzungen dieser Bestimmung (Artikel 37 Absatz 1 Bst. a sowie Bst. c - f MWSTG) erfüllt sind.

(h) Steuernachfolge / Haftung

Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Der bisherige Steuerschuldner haftet mit dem neuen noch während zwei Jahren seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für die Steuerschulden, welche vor der Übernahme entstanden sind (Artikel 30 Absatz 2 MWSTG).

Bei einer Vermögensübertragung: Die bisherigen Schuldner haften für die vor der Vermögensübertragung begründeten Schulden während dreier Jahre solidarisch mit dem neuen Schuldner (Artikel 75 Absatz 1 FusG). Diese Bestimmung ist nur von Bedeutung, wenn ein Fall der Steuernachfolge überhaupt vorliegt, was bezüglich der Übertragung der Einzelfirma von Hubert Sternhammer auf die Kollektivgesellschaft gegeben sein dürfte. Hubert Sternhammer haftet somit für die Mehrwertsteuerschulden seiner Einzelunternehmung, welche vor Gründung der Kollektivgesellschaft entstanden sind, während dreier Jahre solidarisch mit dem Gesellschaftsvermögen der Kollektivgesellschaft.

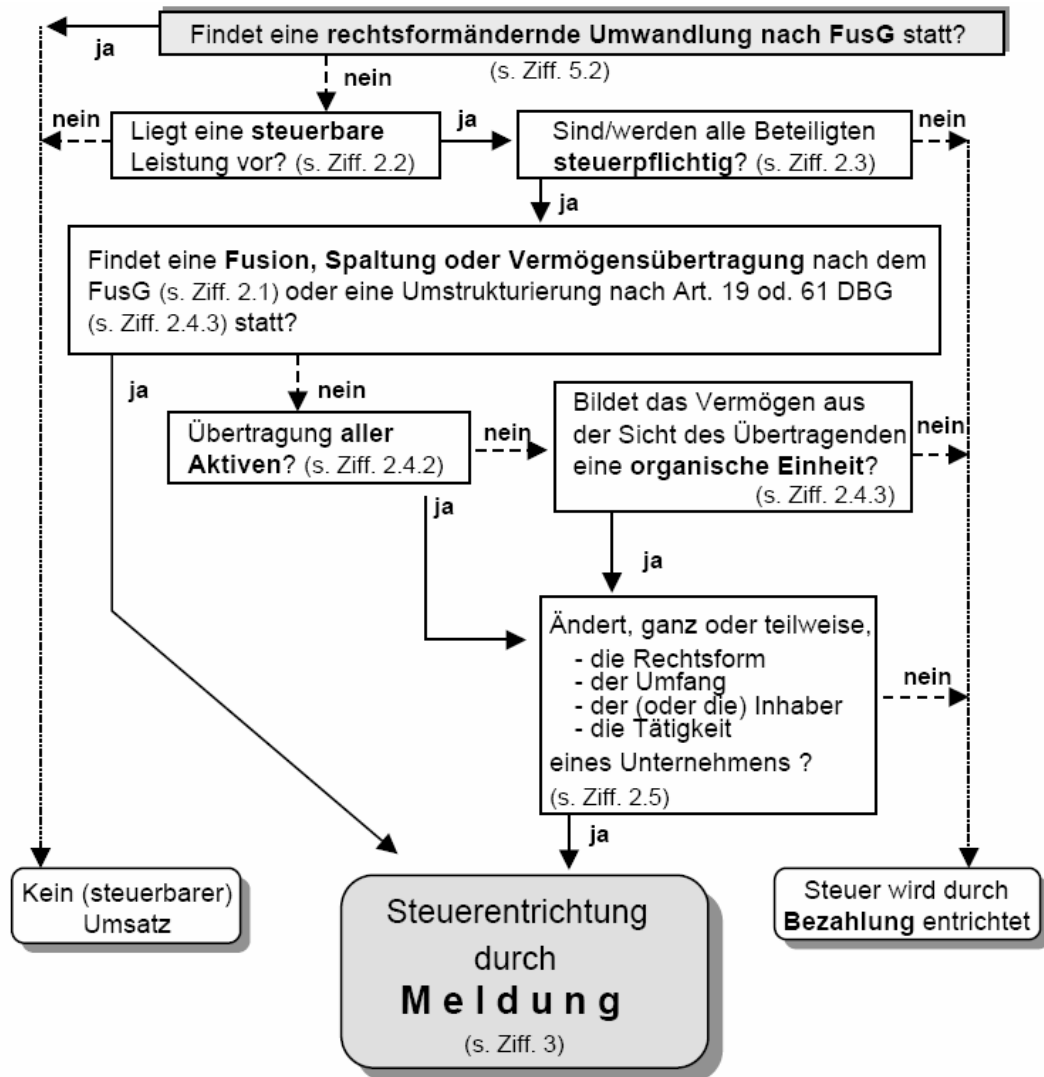
(i) Vorsteuerabzug auf Transaktionskosten

Siehe Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4.

(j) Nichtanwendung Meldeverfahren / unberechtigter Vorsteuerabzug

Ist im Rahmen einer Vermögensübertragung das Meldeverfahren entgegen den Vorgaben in diesem Merkblatt nicht angewendet worden und erfolgte ein MWST-Ausweis auf den Übertragungsbelegen, so ist der Übernehmende trotz Vorliegen eines nach Artikel 37 Absatz 1 MWSTG genügenden Beleges nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Ein allfällig geltend gemachter Vorsteuerabzug wird ihm zurückbelastet. Wurde indessen die Steuer vom Übertragenden nachweislich an die ESTV abgeliefert, kann diese aus verwaltungswirtschaftlichen Gründen von nachträglichen Korrekturmaßnahmen absehen.

Zur Abklärung der Anwendung des Meldeverfahrens kann dabei folgende Checkliste verwendet werden:



8. Wie erfolgt die Verbuchung, wenn Maria sich nur zu einem Drittel in die stillen Reserven einzukaufen hat?

D.h. bei einer Beteiligung an der Personengesellschaft zu einem Drittel wäre bei vollständigem Einkauf in die stillen Reserven ein Einkauf in der Höhe von CHF 333'333 nötig. Maria soll sich aber nur zu einem Drittel dessen einkaufen, also mit CHF 111'111.

Variante 1 (Gutschrift auf Konto des Neubeteiligten ohne Auflösung der stillen Reserven):

UV an Kapital Maria	200'000
UV an Privat Maria	111'111

9. Welche steuerrechtlichen Folgen sind in diesem Fall zu berücksichtigen?

Wollen die Gesellschafter die Besteuerung der Altreserven vermeiden, so kann auf die buchmässige Auflösung der Altreserven verzichtet werden. Es muss diesfalls jedoch vereinbart werden, dass diese

Altreserven dem bisher Beteiligten weiterhin allein zustehen sollen (das Aufgeld ist daher dem Privatkonto des Neubeteiligten gutzuschreiben).

Im Umfang des nicht sich Einkaufen müssen (CHF 222'222) kann eine Schenkung erblickt werden sofern keine Vereinbarung über die Altreserven besteht (d.h. in der Art, dass die CHF 222'222 nach wie vor ausschliesslich dem Hubert Sternhammer zustehen).

10. Maria hat sich nicht in die stillen Reserven einzukaufen und leistet bloss eine Kapitaleinlage von Fr. 200'000.-. Welche vertraglichen Vereinbarungen sind zu treffen, damit keine Steuerfolgen eintreten?

Die Parteien eine Vereinbarung treffen hinsichtlich der Altreserven, in der Art, dass diese ausschliesslich Hubert Sternhammer zustehen.

11. Welches sind die Steuerfolgen, wenn Maria sich nicht in die stillen Reserven einkauft?

Es ergeben sich keine negativen Steuerfolgen für die Zwecke der Einkommensteuern sofern die Parteien eine Vereinbarung treffen hinsichtlich der Altreserven, in der Art, dass diese ausschliesslich Hubert Sternhammer zustehen.

Erfolgt keine Vereinbarung über die Altreserven besteht die Gefahr, dass von einer Schenkung ausgegangen werden kann, da Maria unentgeltlich bereichert wird (im Umfang des Nicht-Einkaufs in die stillen Reserven).

1.2 Gründung einer Personengesellschaft (Vermögensübertragung)

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind bei der Übertragung der Liegenschaft auf die Einzelfirma von Hubert zu beachten?

Die Liegenschaft kann entweder durch Verkauf, durch Sacheinlage oder mittels des Instituts der Vermögensübertragung nach Art. 69ff FusG auf die Einzelfirma Hubert Sternhammer übertragen werden (sofern beide Einzelfirmen im Handelsregister eingetragen sind).

2. Welche steuerrechtlichen Bestimmungen sind bei der Übertragung einer Geschäftsliegenschaft von einer Unternehmung auf eine andere zu beachten?

Gemäss Art 19 Abs. 1 lit. a DBG werden stille Reserven einer Personenunternehmung bei Umstrukturierungen, insbesondere im Fall der Fusion, Spaltung oder Umwandlung, nicht besteuert

ü soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht

ü und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Einkommenssteuerwerte, d.h. Buchwerte gemäss Handelsbilanz zuzüglich allfälliger versteuerter stiller Reserven).

Es gilt jedoch zu beachten, dass diese Bestimmungen nur gelten, sofern die übertragende Person auch an der übernehmenden Personenunternehmung beteiligt ist (Art. 19 Abs. 1 Bst. a DBG).

3. Welche steuerrechtlichen Vorkehrungen sind zu treffen, damit die Übertragung dieser Liegenschaft zu Buchwerten erfolgen kann?

Damit die Liegenschaft steuerneutral übertragen werden kann muss eine Maria sorglos an der Einzelfirma von Hubert Sternhammer beteiligt werden (Umwandlung in Personengesellschaft).

4. Welches sind allenfalls die Steuerfolgen aus Sicht der kantonalen Grundstückgewinnsteuer?

Monistisches System: Gewinn aus der Veräusserung von Grundstücken durch natürliche Personen oder Personengesellschaften unterliegen im monistischen Grundstückgewinnsteuersystem der Grundstückgewinnsteuer.

Nach Art. 12 Abs. 4 Bst. a StHG wird die Besteuerung bei Umstrukturierung aufgeschoben, soweit:

ü soweit die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht

ü und die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Einkommenssteuerwerte, d.h. Buchwerte gemäss Handelsbilanz zuzüglich allfälliger versteuerter stiller Reserven).

Vorliegend ist dies dann der Fall, wenn Maria Sorglos ebenfalls an der neuen Personengesellschaft beteiligt ist. Diesfalls sollte eine steuerneutrale Übertragung möglich sein.

Dualistisches System: Auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, die Besteuerung erfolgt ausschliesslich durch die Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Deshalb würde im Falle des dualistischen Systems keine Grundstückgewinnsteuer anfallen. Sodann, sind keine Steuerfolgen zu vergegenwärtigen, sofern die Voraussetzungen einer steuerneutralen Umstrukturierung (Art. 19 Abs. 1 lit. a DBG) erfüllt sind, was vorliegend dann der Fall ist, wenn Maria Sorglos ebenfalls an der neuen Personengesellschaft beteiligt ist.

5. Welche steuerrechtlichen Bestimmungen sind aus Sicht der Mehrwertsteuer zu beachten?

Wird eine Transaktion als Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung gemäss FusG durchgeführt (und somit im Handelsregister eingetragen), gelten Voraussetzungen der Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens (entgeltlich oder unentgeltlich sowie das Vorliegen eines Reorganisationstatbestandes als erfüllt.

Das Betriebsgebäude stellt eine Betriebsliegenschaft dar, deren Übertragung nicht gemäss Art. 18 Ziff. 20 MWSTG von der Steuer ausgenommen ist. Sofern beide Einzelfirmen mehrwertsteuerpflichtig sind kommt das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung.

(Vorbehalt der Auswirkungen eines Leerstands der Immobilie (gemäss Sachverhalt wird die Liegenschaft in der Einzelfirma von Maria Sorglos nicht mehr verwendet), siehe hierzu Praxismitteilung der ESTV, Hauptabteilung Mehrwertsteuer vom 27. Mai 2003 betreffend: „Präzisierung der Praxis zum Zeitpunkt der Nutzungsänderung bei Leerstand von Immobilien (oder Teilen davon)).

2. Fall 2: Personengesellschaft wird zur Einzelfirma

1. Welches sind die zivilrechtlichen Bestimmungen, die sich aus der Abfindung von Vermögenswerten für den ausscheidenden Gesellschafter ergeben?

Das FusG sieht für den Austritt eines Gesellschafters aus einer Kollektivgesellschaft durch Abfindung mit einzelnen Aktiven einzig das Institut der Vermögensübertragung gemäss Art. 69ff FusG vor (Umwandlung und Spaltung stehen für Einzelfirmen nicht zur Verfügung).

Der Austritt kann auch durch Verkauf erfolgen.

2. Nehmen Sie die entsprechenden Buchungssätze vor.

Der Stillen Reserven der Kollektivgesellschaft betragen CHF 2'200'000. Hiervon gehören Lukas 50%, d.h. CHF 1'100'000. Sein Eigenkapital (Kapital sowie Privat) beträgt CHF 600'000. Total steht ihm aus der Auseinandersetzung also CHF 1'700'000 zu.

Übertragung der Beteiligung an der Wein Import AG:

Beteiligung an Kapital Lukas	400 (Auflösung der stillen Reserven)
Kapital Lukas an Beteiligung	600 (Ausbuchung der Beteiligung)

Übertragung der Beteiligung an der Party Service AG (50%, Wert CHF 300'000) privat gehalten:

Goodwill an Kapital Lukas	300 (Auflösung der stillen Reserven)
---------------------------	--------------------------------------

Variante 1 (Differenz Buchung auf Kommanditeinlage):

Bemerkung: hierbei handelt es sich um eine Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft (wobei Art. 53ff FusG zum Zuge kommen würde). Die Verbuchung auf die Kommanditeinlage kann mit oder ohne Auflösung von stillen Reserven erfolgen

Buchung ohne Auflösung der stillen Reserven:

Kapital Lukas an Kommandite Lukas	400 (Ausbuchung Kapital Lukas)
Privat Lukas an Kommandite Lukas	300 (Ausbuchung Privat Lukas)

Buchung bei Auflösung der stillen Reserven (Differenz Buchung auf Goodwill):

Goodwill an Kapital Lukas	400 (Auflösung stiller Reserven)
Umbuchungen auf Kommanditeinlage:	
Kapital Lukas an Kommandite Lukas	800 (Ausbuchung Kapital Lukas)
Privat Lukas an Kommandite Lukas	300 (Ausbuchung Privat Lukas)

Variante 2 (Differenz Buchung auf Darlehen):

Differenz Buchung auf Goodwill:

Goodwill an Kapital Lukas	400 (Auflösung stiller Reserven)
Kapital Lukas an Darlehen Lukas	800 (Ausbuchung Kapital Lukas)
Privat Lukas an Darlehen Lukas	300 (Ausbuchung Privat Lukas)

3. Wie sieht die Bilanz nach dem Ausscheiden von Lukas aus?

Bilanz SCHNEEBERGER & CO			
(in tausend Franken)			
Umlaufvermögen	900	2'700	Fremdkapital
Betrieb 1	500	700	Betrieb 1
Betrieb 2	400	600	Betrieb 2
		600	Hypotheken 1
		800	Hypotheken 2
Anlagevermögen	500	1'100	Darlehen Lukas
Betrieb 1	200		
Betrieb 2	300	100	Kapital Markus
		200	Privat Markus
Immobilien	2'000		
Betriebsgebäude 1	800		
Betriebsgebäude 2	1'200		
Goodwill	700		
Total	<u>4'100</u>	<u>4'100</u>	Total
Stille Reserven			
- Umlaufvermögen		300	
Betrieb 1	100		
Betrieb 2	200		
- Anlagevermögen		500	
Betrieb 1	300		
Betrieb 2	200		
- Immobilien		1'000	
Betriebsgebäude 1	400		
Betriebsgebäude 2	600		

(Bilanz bei Buchung auf Darlehen)

4. Welches sind die steuerrechtlichen Bestimmungen, die bei der Abfindung zu beachten sind?

Die Abfindung löst die Besteuerung der stillen Reserven aus (steuersystematische Realisation, da Privatentnahme gemäss Art. 18 Abs. 2 DBG, siehe KS Ziffer 3.1.2.2).

5. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen beim ausscheidenden Gesellschafter?

Variante 1 (Differenz Buchung auf Kommanditeinlage):

Buchung ohne Auflösung der stillen Reserven:

Realisation der stillen Reserven auf der Privatentnahme der Beteiligung Wein Import CHF 400'000 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit).

Abfindung mit Beteiligung an Party Service AG (aus Privatvermögen von Markus) führt zu einer Realisation von CHF 300'000 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit).

Die restlichen stillen Reserven von CHF 400'000 bleiben zum jetzigen Zeitpunkt in der Unternehmenssphäre verhängen (Kommanditeinlage (mit einem vertraglich zu vereinbarenden Anspruch auf einen Anteil an den alten stillen Reserven in der Höhe von CHF 400'000) bis diese aufgelöst werden.

Buchung bei Auflösung der stillen Reserven (Differenz Buchung auf Goodwill):

Realisation der stillen Reserven auf der Privatentnahme der Beteiligung Wein Import CHF 400'000 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit).

Abfindung mit Beteiligung an Party Service AG (aus Privatvermögen von Markus) führt zu einer Realisation von CHF 300'000 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit).

Ebenfalls werden die restlichen stillen Reserven realisiert (buchmässige Realisation, durch Umbuchung auf Goodwill an Privat).

Variante 2 (Differenz Buchung auf Darlehen):

Realisation der stillen Reserven auf der Privatentnahme der Beteiligung Wein Import CHF 400'000 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit).

Abfindung mit Beteiligung an Party Service AG (aus Privatvermögen von Markus) führt zu einer Realisation von CHF 300'000 (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit).

Ebenfalls werden die restlichen stillen Reserven realisiert (buchmässige Realisation).

6. Welches sind allenfalls die steuerrechtlichen Folgen beim zurückbleibenden Gesellschafter?

Aus Sicht der Einkommensteuern hat der Austritt für den zurückbleibenden Gesellschafter (Markus Schneeberger) keine Folgen. Allerdings steht im offen, den Goodwill innert fünf Jahren steuerwirksam abzuschreiben (bzw. in diesem Umfang steuerneutral eine Aufwertung auf anderen Aktiven vorzunehmen; Auflösung von stillen Reserven).

7. Welches sind die Steuerfolgen aus Sicht der kantonalen Grundstückgewinnsteuer?

Dualistisches System: Auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, die Besteuerung erfolgt ausschliesslich durch die Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Deshalb würde im Falle des dualistischen Systems keine Grundstückgewinnsteuer anfallen (Steueraufschub nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG).

Monistisches System: Beim Austritt von Lukas findet eine zivilrechtliche Handänderung statt (im Umfang der Fremdquote die Markus anwächst). D.h. Lukas veräussert seinen ideellen Anteil an den Liegenschaften und hat somit die Grundstückgewinnsteuer zu tragen (Grundstückgewinn 50% der Differenz zwischen dem Verkehrswert der Liegenschaften und den jeweiligen Anlagekosten).

8. Welche mehrwertsteuerrechtlichen Bestimmungen sind zu beachten?

Generell sei auf die Ausführungen zu Fall 1 dieser Lösungen verwiesen. Vorliegend stellt sich die Frage ob das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung gelangt oder nicht.

Die Übertragung einer Beteiligung qualifiziert als ausgenommener Umsatz gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWSTG und kann daher nicht im Meldeverfahren übertragen werden.

Sodann führt Lukas keine selbständige Erwerbstätigkeit mehr aus (Aufgabe), weshalb eine Mehrwertsteuerpflicht (als Grundvoraussetzung) des Meldeverfahrens ausser Betracht fällt.

3. Fall 3: Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft

3.1 Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung der Betriebe)

1. Welches sind die zivilrechtlichen Bestimmungen für die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft?

Art. 53-68 FusG regelt die zivilrechtlichen Aspekte der Umwandlung einer Kollektivgesellschaft in eine Aktiengesellschaft. Die Umwandlung kann jedoch auch als Sacheinlage erfolgen.

2. Welches sind die steuerrechtlichen Bestimmungen für die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft?

Direkte Bundessteuer (Einkommenssteuer: Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit):

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, ist nach Artikel 19 Absätze 1 und 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- ü die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- ü die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- ü das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- ü während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer):

Bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person beginnt deren Steuerpflicht grundsätzlich mit dem Eintrag im Handelsregister.

3. Welches sind die wesentlichen Unterschiede zwischen einer Umwandlung und einer Vermögensübertragung?

Unter dem Fusionsgesetz kann nun eine Umwandlung entweder direkt nach Art. 53-68 FUSG oder indirekt nach Art. 69-77 durch das Institut der Vermögensübertragung erfolgen. Die direkte Umwandlung bewirkt nach Art. 53.-68 FusG die Änderung der Rechtsform einer Gesellschaft unter Fortbestand der vermögens- und mitgliedschaftlichen Beziehungen, Es erfolgt somit keine Auflösung des Rechtssubjektivs; vielmehr zieht sich dieses durch eine Änderung des Gesellschaftsvertrages oder der Statuten ein neues Rechtskleid über. Kennzeichnend für eine Umwandlung ist daher, dass bei der Umwandlung nur eine Rechtsträger beteiligt ist, dies im Gegensatz zu einer Vermögensübertragung.

Die Vermögensübertragung ihrerseits ermöglicht Rechtsträgern, die im Handelsregister eingetragen sind, die Übertragung ihres ganzen oder von Teilen ihres Vermögens aufgrund eines schriftlichen Vertrags uno acto mit Aktiven und Passiven. Die Übertragung der Aktiven und Passiven erfolgt, ohne dass die Formvorschriften für die Übertragung der einzelnen Vermögensgegenstände einzuhalten sind, die im

Rahmen einer Singularsukzession beachtet werden müssten. Zudem kann die Vermögensübertragung mit oder ohne Gegenleistung an den übertragenden Rechtsträger erfolgen.

4. Welche Bestimmungen sind aus Sicht der Emissionsabgabe zu berücksichtigen?

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand. Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden.

Vorliegend würde also keine Emissionsabgabe fällig (Freigrenze gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. h StG = CHF 1'000'000)

5. Wie sieht die Eingangsbilanz der Kapitalgesellschaft aus?

New Co AG
(in tausend Franken)

Umlaufvermögen	900	2'700	Fremdkapital
Betrieb 1	500	700	Betrieb 1
Betrieb 2	400	600	Betrieb 2
		600	Hypotheken 1
		800	Hypotheken 2
Anlagevermögen	500	450	Darlehen Markus
Betrieb 1	200	150	Darlehen Markus
Betrieb 2	300		
		300	Aktienkapital
Immobilien	2'000		
Betriebsgebäude 1	800		
Betriebsgebäude 2	1'200		
Beteiligung Wein Import	200		
Total	<u>3'600</u>	<u>3'600</u>	Total

Stille Reserven

- Umlaufvermögen		300
<i>Betrieb 1</i>	100	
<i>Betrieb 2</i>	200	
- Anlagevermögen		500
<i>Betrieb 1</i>	300	
<i>Betrieb 2</i>	200	
- Immobilien		1'000
<i>Betriebsgebäude 1</i>	400	
<i>Betriebsgebäude 2</i>	600	
- Beteiligungen		400

6. Welches sind allenfalls die Steuerfolgen für die Grundstückgewinnsteuer?

Dualistisches System: Auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, die Besteuerung erfolgt ausschliesslich durch die Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Deshalb würde im Falle des dualistischen Systems keine Grundstückgewinnsteuer anfallen (Steueraufschub nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG).

Monistisches System: Die Erhebung von Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung ist an die Regeln der Einkommens- und Gewinnsteuer angepasst worden (siehe Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG i.V.m. Art. 8 Abs. 3 StHG). D.h. bei der Umwandlung der Kollektivgesellschaft wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben:

- ü die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- ü die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- ü das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- ü während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

7. Welche Probleme ergeben sich aus Sicht der Mehrwertsteuer?

Wird eine rechtsformändernde Umwandlung nach FusG durchgeführt (nicht möglich für im Handelsregister eingetragene Einzelfirmen, Art. 53ff FusG), gelangt das Meldeverfahren von vornherein nicht zur Anwendung, denn das Rechts- und Steuersubjekt bleibt dasselbe, so dass überhaupt keine Übertragung stattfindet. Mehrwertsteuerlich zeitigt die Umwandlung also keine Folgen.

8. Es sind die entsprechenden Buchungssätze für die Umwandlung zu bilden.

Kapital Lukas an AK	150
Kapital Lukas an Darlehen Lukas	150
Privat Lukas an Darlehen Lukas	300
Kapital Markus an AK	100
Privat Markus an AK	50
Privat Markus an Darlehen Markus	150

9. Wie sieht das Eigenkapital der neu gegründeten Gesellschaft aus?

Das Eigenkapital beträgt CHF 300'000 und entspricht dem anlässlich der Umwandlung liberierten Aktienkapital der Gesellschaft.

3.2 Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung des Betriebes)

1. Welches sind die zivilrechtlichen Bestimmungen, die zu berücksichtigen sind?

Hierbei handelt es sich um eine Umwandlung kombiniert mit einer Ausgliederung (Spaltung). Der Betriebsteil wird von der Kollektivgesellschaft auf eine Aktiengesellschaft. Die vorgesehene Restrukturierung kann grundsätzlich nach Art. 53-68 FusG erfolgen, d.h. mittels Vermögensübertragung.

2. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen, wenn die beiden Liegenschaften und die Beteiligung an der Wein Import AG nicht auf die neu gegründete Gesellschaft übertragen werden?

Im Folgenden sollen die verschiedenen steuerlichen Problemstellungen im Einzelnen erörtert werden.

(1) Einbringung des Betriebs (Restaurationsbetrieb 1 und 2) in die neu zu gründende AG

Die Übertragenen Vermögenswerte qualifizieren als Betrieb bzw. Teilbetrieb. Deshalb ist, sofern die anderen Kriterien nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG eingehalten werden, eine steuerneutrale Umstrukturierung möglich.

(2) Qualifikation der zurückbleibenden Vermögenswerte

Eine Restriktion ergibt sich aus dem steuersystematischen Realisationstatbestand der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG). Eine solche steuerbare Privatentnahme liegt vor, soweit bei der übertragenden Personenunternehmung Vermögenswerte zurückbleiben und diese nicht mehr ganz oder vorwiegend der selbständigen Erwerbstätigkeit dienen (Präponderanzmethode). Vorliegend muss damit gerechnet werden, dass die zurückbleibenden Vermögenswerte nicht mehr einer selbständigen Erwerbstätigkeit dienen, weshalb es zu einer steuersystematischen Realisation kommt. Sofern dies der Fall ist, bedeutet dies weiter, dass sofern ein Betrieb einer Personenunternehmung auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird, deren Beteiligungsrechte zum Geschäftsvermögen der übertragenden Personenunternehmung gehören (siehe Erläuterungen unten (3)) und bleibt kein Geschäftsbetrieb zurück, liegt eine Privatentnahme der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Kapitalgesellschaft vor. Eine Erklärung als gewillkürtes Geschäftsvermögen (Art. 18 Abs. 2 DBG) ist mangels Erwerb nicht möglich.

(3) Zuordnung der neu zu gründenden Kapitalgesellschaft zum Geschäfts- oder Privatvermögen

Vorab ist Folgendes zu vergegenwärtigen:

Handelt es sich vorliegend um eine Ausgliederung einer Personenunternehmung auf eine juristische Person handelt, d.h. die abzusplattend Vermögenswerte werden auf eine bestehende oder neu zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen, die im Geschäftsvermögen (d.h. von der Personengesellschaft) gehalten wird, so qualifiziert die Beteiligung automatisch als Geschäftsvermögen (mit den entsprechenden Folgen wie unter (2) beschrieben. Handelt es sich vorliegend um eine Abspaltung einer Personenunternehmung auf eine juristische Person, d.h. die abzusplattend Vermögenswerte werden auf eine bestehende oder neu zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen, die

im Privatvermögen gehalten wird (in dem sodann die Abspaltung über die Kapitalanteile ausgebucht wird im Umfang der übertragenen Nettoaktiven), so ist weiter zu prüfen ob nicht andere Argumente für die Zuordnung zum Geschäftsvermögen sprechen.

Die Frage der Zuordnung der durch eine Abspaltung entstehenden Beteiligung zu einer bestimmten Vermögenssphäre kann nicht ausschliesslich über die Herkunft der Mittel oder die Bilanzierung entschieden werden. Für die Zuteilungsfrage ist auf die allgemeinen Kriterien für die Zuordnung von Vermögenswerten zurückzugreifen. Eine Beteiligung kann nicht durch Willensäusserung des Steuerpflichtigen (Bilanzierung) dem Privatvermögen zugeordnet werden, wenn diese nach den allgemeinen Zuordnungsregeln notwendiges Betriebsvermögen darstellt, Soweit zwischen der neu zu gründenden Kapitalgesellschaft und dem Personenunternehmen eine enge wirtschaftliche Beziehung besteht, muss meistens von notwendigem Geschäftsvermögen ausgegangen werden. Ob die Tatsache, dass die Personengesellschaft die Liegenschaften mietet reicht, um darin betriebsnotwendiges Betriebsvermögen zu erblicken, kann nicht abschliessend beurteilt werden (es kann jedoch davon ausgegangen werden, dass das Risiko gross ist dass eine Verknüpfung unterstellt wird, welche ausreicht um die Qualifikation als Geschäftsvermögen zu unterstellen).

3. Welches sind die Steuerfolgen aus Sicht der Emissionsabgabe?

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand.

Vorliegend würde also keine Emissionsabgabe fällig (Freigrenze gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. h StG = CHF 1'000'000)

4. Welches sind die Steuerfolgen aus Sicht der kantonalen Grundstückgewinnsteuer?

Mangels einer zivilrechtlichen Handänderung (die Liegenschaften werden nicht Mitübertragen) greift die Grundstückgewinnsteuer nicht.

5. Welches sind die steuerrechtlichen Fragen aus Sicht der Mehrwertsteuer?

Generell sei auf die Ausführungen zu Frage 1 unter Ziffer 1.1 dieser Lösungen verwiesen. Vorliegend kommt das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung, da die beiden Teilbetriebe (Restaurationsbetrieb1 und 2) übertragen werden.

Dies sofern die neu zu Kollektivgesellschaft für die Umsätze aus Vermietung optiert im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG, was möglich ist, da die Vermietung an (Annahme die Kollektivgesellschaft ist mehrwertsteuerpflichtig) eine steuerpflichtige Person erfolgt).

Erfolgt keine Optierung seitens der Kollektivgesellschaft ist die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten, wie Artikel 9 Absatz 3 MWSTG ausdrücklich festhält.

3.3 Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung Liegenschaften) - Nachbearbeitung

1. Welche zivilrechtlichen Fragen stellen sich bei der Übertragung der beiden Liegenschaften und der Beteiligung an der Wein Import AG in die neu zugründende Gesellschaft?

Die privat gehaltene Beteiligung an der Party Service AG kann im Rahmen einer Sacheinlage oder eines Verkaufs an die zu gründende Aktiengesellschaft übertragen werden.

Was die von der Kollektivgesellschaft gehaltene Beteiligung als auch die Liegenschaft anbelangt können diese mittels Vermögensübertragung nach Art. 69ff. FusG übertragen werden.

Allerdings besteht betreffend die Liegenschaft eine Ausnahme in dem Sinne, dass dennoch eine Beurkundungspflicht besteht. Anders als bei der Spaltung bspw., bei der die einfache Schriftlichkeit des Spaltungsvertrags auch für Grundstücke genügt, und gemäss Art. 104 Abs. 3 FusG lediglich eine Feststellungsurkunde betreffend die Tatsache der erfolgten Spaltung für den Verkehr mit den Grundbuchämtern erstellt werden muss, wird bei der Vermögensübertragung gem. Art. 70 Abs. 2 FusG die Willenserklärung der Parteien beurkundet.

2. Welches sind die steuerrechtlichen Voraussetzungen nach DBG 19 für die Übertragung dieser Vermögenswerte in eine Kapitalgesellschaft?

Gemäss KS Ziffer 3.2.2 gilt folgendes:

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, **deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen** befinden, ist nach Artikel 19 Absätze 1 und 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- ü die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- ü die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- ü das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- ü während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

Dies bedeutet nun, dass sofern es sich vorliegend um eine Abspaltung einer Personenunternehmung auf eine juristische Person handelt, d.h. die abzusplattend Vermögenswerte auf eine bestehende oder neu zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen werden, die im Privatvermögen gehalten wird, so sind die obigen Voraussetzungen zu erfüllen (insbesondere das Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernis).

Sofern es sich jedoch vorliegend um eine Ausgliederung einer Personenunternehmung auf eine juristische Person handelt, d.h. die abzusplattend Vermögenswerte auf eine bestehende oder neu zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen werden, die im Geschäftsvermögen (d.h. von der Personengesellschaft) gehalten wird, so sind die obigen Voraussetzungen bezüglich des Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernis wie auch der Sperrfrist nicht einzuhalten (Umkehrschluss aus KS Ziffer 3.2.2).

3. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen, die aus der Übertragung dieser Vermögenswerte entstehen?

Variante 1 (Abspaltung auf eine juristische Person):

Die übertragenen Vermögenswerte qualifizieren kaum als Teilbetrieb. D.h. eine steuerneutrale Übertragung aus Sicht der direkten Bundessteuer ist nicht möglich und es kommt zu einer steuersystematischen Realisation auf den übertragenen stillen Reserven.

(Ausnahme (es liegt dennoch ein Betrieb vor) gemäss KS Ziffer 3.2.2.3:

Das Halten und Verwalten eigener Immobilien stellt dann einen Betrieb dar, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- ü es erfolgt ein Marktauftritt oder es werden Betriebsliegenschaften an Konzerngesellschaften vermietet;
- ü die Unternehmung beschäftigt oder beauftragt mindestens eine Person für die Verwaltung der Immobilien (eine Vollzeitstelle für rein administrative Arbeiten);
- ü die Mieterträge betragen mindestens das 20-fache des marktüblichen Personalaufwandes für die Immobilienverwaltung¹⁰.
- ü Das Halten und Verwalten von Wertschriften, die lediglich der Anlage von eigenem Vermögen dienen, stellt auch bei einem grossen Vermögen nie einen Betrieb dar.

Variante 2 (Ausgliederung auf eine juristische Person):

Da wie unter Frage 2 erläutert kein Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernis erfüllt sein muss, ist die Umstrukturierung steuerneutral möglich aus Sicht der direkten Bundessteuer.

4. Welches sind die Steuerfolgen für die Emissionsabgabe, wenn die beiden Liegenschaften und die Beteiligung in die Kapitalgesellschaft als Sacheinlage eingebracht werden?

Variante 1 wie Variante 2:

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand.

5. Welches sind die Steuerfolgen aus Sicht der kantonalen Grundstücksgewinnsteuer?

Variante 1 (Abspaltung auf eine juristische Person):

Dualistisch: Besteuerung (d.h. Steuerfolgen wie unter Frage 3)

Monistisch: Die übertragenen Vermögenswerte qualifizieren kaum als Teilbetrieb. D.h. eine steuerneutrale Übertragung ist nach Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG (gleiche Voraussetzungen wie DBG) nicht möglich und es kommt zu einer steuersystematischen Realisation auf den übertragenen stillen Reserven.

Variante 2 (Ausgliederung auf eine juristische Person):

Dualistisch: Steuerneutral (d.h. Steuerfolgen wie unter Frage 3)

Monistisch: Voraussetzungen wie bei Abspaltung, da Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG nur Verweis auf Abspaltung bezogen. Somit kommt es zu einer steuersystematischen Realisation auf den übertragenen stillen Reserven (Differenz Verkehrswert abzüglich Anlagekosten).

6. Welche Überlegungen sind aus Sicht der Mehrwertsteuer zu machen?

Generell sei auf die Ausführungen zu Frage 1 unter Ziffer 1.1 dieser Lösungen verwiesen. Vorliegend stellt sich die Frage ob das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung gelangt oder nicht.

Die Übertragung einer Beteiligung qualifiziert als ausgenommener Umsatz gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWSTG und kann daher nicht im Meldeverfahren übertragen werden.

Bezüglich der Übertragung der beiden Liegenschaften kommt die Erfüllung der Steuerpflicht durch Meldung nur dann in Frage, wenn es sich bei der Übertragung um eine steuerbare Leistung (Lieferung oder Dienstleistung handelt).

Bei den beiden Liegenschaften handelt es sich um Betriebsliegenschaften (überwiegend geschäftlich genutzt). Bei der Übertragung von im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Umsätzen verwendeten Liegenschaften (Betriebsgebäude), wird in Abweichung von Art. 18 Ziff. 20 MWSTG stets von einem steuerpflichtigen Umsatz ausgegangen.

Vorliegend sollte daher (sofern die neu zu gründende Kapitalgesellschaft für die Vermietung der Umsätze optiert im Sinne von Art. 26 Abs. 1 lit. b MWSTG, was möglich ist, da die Vermietung an (Annahme die Kollektivgesellschaft ist mehrwertsteuerpflichtig) eine steuerpflichtige Person erfolgt) das Meldeverfahren nach Art 47 Abs. 3 MWSTG Anwendung finden.

Erfolgt keine Optierung seitens der Kapitalgesellschaft ist die Eigenverbrauchssteuer zu entrichten (von der Kollektivgesellschaft), wie Artikel 9 Absatz 3 MWSTG ausdrücklich festhält.

3.4 Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung einer Beteiligung) - Nachbearbeitung

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind bei der Einbringung der beiden Beteiligungen zu beachten?

Die privat gehaltene Beteiligung an der Party Service AG kann im Rahmen einer Sacheinlage oder eines Verkaufs an die zu gründende Aktiengesellschaft übertragen werden.

Was die von der Kollektivgesellschaft gehaltene Beteiligung anbelangt kann diese mittels Vermögensübertragung nach Art. 69ff. FusG übertragen werden.

2. Welche steuerrechtlichen Fragen stellen sich bei der Einbringung dieser beiden Beteiligungen zu Buchwerten in die Kapitalgesellschaft?

Generell:

Gemäss KS Ziffer 3.2.2 gilt folgendes:

Variante 1: Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, **deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen** befinden, ist nach Artikel 19 Absätze 1 und 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- ü die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- ü die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- ü das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- ü während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

Dies bedeutet nun, dass sofern es sich vorliegend um eine Abspaltung einer Personenunternehmung auf eine juristische Person handelt, d.h. die abzuspaltenden Vermögenswerte auf eine bestehende oder neu zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen werden, die im Privatvermögen gehalten wird, so sind die obigen Voraussetzungen zu erfüllen (insbesondere das Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernis).

Variante 2: Sofern es sich jedoch vorliegend um eine Ausgliederung einer Personenunternehmung auf eine juristische Person handelt, d.h. die abzuspaltenden Vermögenswerte auf eine bestehende oder neu zu gründende Kapitalgesellschaft übertragen werden, die im Geschäftsvermögen (d.h. von der Personengesellschaft) gehalten wird, so sind die obigen Voraussetzungen bezüglich des Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernis wie auch der Sperrfrist nicht einzuhalten (Umkehrschluss aus KS Ziffer 3.2.2).

Lösungsansatz:

Variante 1:

Vorliegend ist zu prüfen ob die Voraussetzungen einer steuerneutralen Quasifusion erfüllt sind oder nicht.

Bei der Quasifusion erfolgt keine rechtliche Verschmelzung zweier oder mehrerer Gesellschaften, sondern lediglich eine enge wirtschaftliche und beteiligungsrechtliche Verflechtung der zusammengeschlossenen Gesellschaften.

Die Quasifusion ist im Zivilrecht nicht geregelt.

Eine Quasifusion liegt für alle in diesem Kreisschreiben behandelten Steuern dann vor, wenn die übernehmende Gesellschaft nach der Übernahme mindestens 50 Prozent der Stimmrechte an der übernommenen Gesellschaft hält und den Gesellschaftern an der übernommenen Gesellschaft höchstens 50 Prozent des effektiven Wertes der übernommenen Beteiligungsrechte gutgeschrieben oder ausbezahlt wird. Eine Quasifusion bedingt somit eine Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft unter Ausschluss der Bezugsrechte der bisherigen Gesellschafter und einen Aktientausch der Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft.

Vorliegend können die Voraussetzungen als erfüllt gelten.

Die Einbringung der Beteiligung an der Wein Import AG zu Buchwerten in die neu zu gründende Kapitalgesellschaft ist steuerneutral möglich (Wechsel Geschäftsvermögen zu Geschäftsvermögen).

Die Einbringung der privat gehaltenen Party Service AG (Annahme qualifiziert als Privatvermögen, daher Wechsel PV in GV) ist unter dem Blickwinkel der Transponierung zu prüfen.

Variante 2:

Die Einbringung der Wein Import AG zu Buchwerten in die neu zu gründende Kapitalgesellschaft ist steuerneutral möglich (Wechsel Geschäftsvermögen zu Geschäftsvermögen). Bei der Einbringung der Party Service AG in die neu zu gründende Kapitalgesellschaft muss folgendes berücksichtigt werden. Die Einbringung der privat gehaltenen Party Service AG (Annahme qualifiziert als Privatvermögen, daher Wechsel PV in GV) ist unter dem Blickwinkel der Transponierung zu prüfen.

3. Welches sind die Steuerfolgen für die Emissionsabgabe?

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand.

4. Welches sind die Steuerfolgen für die Verrechnungssteuer?

Wird bei der Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, ein Betrieb oder Teilbetrieb zu einem über dem Verkehrswert liegenden Preis gegen Gutschrift oder Anteile am Grund- oder Stammkapital der übernehmenden Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft eingebracht, so erzielt die übertragende natürliche Person in diesem Umfang Vermögensertrag. D.h. sofern die Beteiligung an der Party Service AG über dem Verkehrswert eingebracht würde, würde die Differenz (Einbringungswert abzüglich Verkehrswert) als geldwerte Leistung qualifizieren.

5. Welche Fragen stellen sich aus Sicht der Mehrwertsteuer?

Die Übertragung einer Beteiligung qualifiziert als ausgenommener Umsatz gemäss Art. 18 Ziff. 19 MWSTG. Das Meldeverfahren ist daher nicht anwendbar. Betreffend Vorsteuerabzugsberechtigung der mit der Übertragung zusammenhängenden Kosten sei auf die Praxisänderungen ab 1. Januar 2005 Ziff. 2.4. verwiesen (das Vorsteuerabzugsrecht besteht jedoch nur insofern die neu zu gründende Gesellschaft mehrwertsteuerpflichtig wird).

3.5 Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Einbringung eines Betriebes) - Nachbearbeitung

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind für diese Umwandlung zu beachten?

Die Umstrukturierung kann als Austritt eines Gesellschafters mit gleichzeitiger Umwandlung des übertragenen Betriebsteils in eine Kapitalgesellschaft verstanden werden (Realteilung der Personengesellschaft mit gleichzeitiger Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft). Hierbei kann die Transaktion grundsätzlich gemäss Art. 69ff FusG (als Vermögensübertragung) vorgenommen werden.

2. Welche steuerrechtlichen Probleme stellen sich aus Sicht der direkten Steuern?

(1) Auseinandersetzungsbilanzen

Bilanz SCHNEEBERGER & CO (NACH RESTRUKTURIERUNG)
(in tausend Franken)

Umlaufvermögen	500	1'400	Fremdkapital
Betrieb 1	500	700	Betrieb 1
		600	Hypotheken 1
		100	Schuld Markus*
Anlagevermögen	500	300	Kapital Lukas
Betrieb 1	200	300	Privat Lukas
Guthaben Schneeb. AG	300 ***	100	Kommandite Markus**
Immobilien	800		
Betriebsgebäude 1	800		
Beteiligung Wein Import	300		
Total	<u>2'100</u>	<u>2'100</u>	Total

<i>Stille Reserven</i>		
- Umlaufvermögen		100
<i>Betrieb 1</i>	100	
- Anlagevermögen		300
<i>Betrieb 1</i>	300	
- Immobilien		400
<i>Betriebsgebäude 1</i>	400	
- Beteiligungen		300

* Ausgleichszahlung für Anteil stille Reserven von 100 (da nur 1'000 übertragen wurden, Markus jedoch 1'100 zustehen)

** Umwandlung Kapital (Kollektivgesellschaft in Kommanditgesellschaft) in Kommandite 100 (=25% Beteiligung am Kapital der umgewandelten Kommanditgesellschaft)

*** Die Nettoaktiven des übertragenen Betriebes 2 betragen 500 (=400+300+1'200-600-800), das EK von Markus beträgt 300 (Kapital 100 / Privat 200), wobei das Kapital in eine Kommandite umgewandelt wurde; d.h. nur 200 stehen ihm eigentlich zur Übertragung bereit 500 wurden aber effektiv übertragen, somit hat die Kommanditgesellschaft noch ein Guthaben gegenüber der Kommanditgesellschaft von 300 (zuviel übertragene Nettoaktiven).

Bilanz Schneeberger AG
(in tausend Franken)

Umlaufvermögen	400	1'750	Fremdkapital
Betrieb 2	400	600	Betrieb 2
		800	Hypotheken 2
		300	Schuld Schneeb. & Co*
		50	Darlehen Markus**
Anlagevermögen	300	150	AK
Betrieb 2	300		
Immobilien	1'200		
Betriebsgebäude 2	1'200		
Total	<u>1'900</u>	<u>1'900</u>	Total

Stille Reserven

- Umlaufvermögen		200
<i>Betrieb 2</i>	200	
- Anlagevermögen		200
<i>Betrieb 2</i>	200	
- Immobilien		600
<i>Betriebsgebäude 2</i>	600	

* Da lediglich ein AK von 150 vorgesehen ist kann der Rest des Privatkontos als Darlehen eingebracht werden.

** Die Nettoaktiven des übertragenen Betriebes 2 betragen 500 (=400+300+1'200-600-800), das EK von Markus beträgt 300 (Kapital 100 / Privat 200), wobei das Kapital in eine Kommandite umgewandelt wurde; d.h. nur 200 stehen ihm eigentlich zur Übertragung bereit 500 wurden aber effektiv übertragen, somit schuldet die AG der Kommanditgesellschaft noch 300 (zuviel übertragene Nettoaktiven).

(2) Steuerrechtliche Probleme

(a) Voraussetzungen der Steuerneutralität der Spaltung / Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft

Die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, ist nach Artikel 19 Absätze 1 und 2 DBG steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- ü die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- ü die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- ü das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- ü während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

(b) Weiterbestehen der Beteiligung mittels Kommanditeinlage von 25% (Umwandlung Kollektivgesellschaft in Kommanditgesellschaft)

Die Umwandlung des Kapitals von CHF 100'000 in eine Kommandite im selben Umfang ist steuerneutral möglich und löst keine Besteuerung aus.

(c) Ausgleichszahlung

Der Ausgleich der stillen Reserven von 100'000 durch Umbuchung auf das Darlehen (im Rahmen der Aufwertung der Beteiligung) an Markus löst die Besteuerung aus.

3. Welche Bestimmungen gelten für die Emissionsabgabe?

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen. Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand.

Vorliegend würde also keine Emissionsabgabe fällig (Freigrenze gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. h StG = CHF 1'000'000)

4. Ist die kantonale Grundstückgewinnsteuer geschuldet?

Dualistisches System: Auf Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Geschäftsvermögens wird keine Grundstückgewinnsteuer erhoben, die Besteuerung erfolgt ausschliesslich durch die Erhebung der Einkommens- bzw. Gewinnsteuer. Deshalb würde im Falle des dualistischen Systems keine Grundstückgewinnsteuer anfallen (Steueraufschub nach Art. 19 Abs. 1 lit. b DBG).

Monistisches System: Die Erhebung von Grundstückgewinnsteuern im Zusammenhang mit einer Umstrukturierung ist an die Regeln der Einkommens- und Gewinnsteuer angepasst worden (siehe Art. 12

Abs. 4 lit. a StHG i.V.m. Art. 8 Abs. 3 StHG). D.h. bei der Umwandlung der Kollektivgesellschaft wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben:

- ü die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- ü die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- ü das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- ü während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

5. Welche Probleme stellen sich aus Sicht der Mehrwertsteuer?

Generell sei auf die Ausführungen zu Frage 1 unter Ziffer 1.1 dieser Lösungen verwiesen. Vorliegend kommt das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG zur Anwendung, da ein Teilbetrieb (Restaurationsbetrieb 2) übertragen wird.

3.6 Umwandlung der Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Beachtung der Sperrfrist)

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen stellen sich bei der Gründung der Aktiengesellschaft?

Mit dem FusG wurde die Umwandlung von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften zivilrechtlich geregelt und ist neu mittels blosser Rechtsformänderung möglich (Art 53-68 FusG). Der steuerrechtliche Vorgang der Umwandlung kann als sog. „übertragende“ Umwandlung zusätzlich auf dem Wege der Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG) erfolgen.

2. Welche gesetzlichen Bestimmungen sind in Bezug auf die Sperrfrist zu beachten?

Art. 19 Abs. 1 lit. b i.V.m. Art. 19 Abs. 2 bestimmt, dass die übertragenen, un versteuerten stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151 -153 DBG) besteuert werden, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem Preis verkauft werden, der über dem steuerlichen Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung liegt. Die Besteuerung erfolgt immer nur anteilmässig entsprechend der Quote der veräusserten Beteiligungsrechte. Dies ist auch dann der Fall, wenn mehr als 50 Prozent der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte veräussert werden.

Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten (Art. 19 Abs. 2 DBG). Die übernehmende juristische Person kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist die übernehmende juristische Person bereits rechtskräftig veranlagt, kann ihr das Revisionsverfahren (Art. 147-149 DBG) gewährt werden. Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der innert fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann. Falls die Mehrwerte in der Handelsbilanz ausgewiesen werden (Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz), sind diese den offenen Reserven gutzuschreiben.

Die Veräusserungssperrfrist beginnt am Tag der Eigentumsübertragung. Bei der Umwandlung einer Personenunternehmung in eine juristische Person beginnt die Veräusserungssperrfrist mit der Anmeldung beim Handelsregisteramt. Eine rückwirkende Umwandlung ist für den Beginn der Veräusserungssperrfrist bedeutungslos. Die Veräusserungssperrfrist endet fünf Jahre nach der Anmeldung im Handelsregister.

Der Übergang des Eigentums an den Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechten an der übernehmenden juristischen Person durch Erbgang oder Schenkung sowie der Verkauf zu einem Preis, der das anteilige übertragene Eigenkapital (Kapital der juristischen Person) nicht übersteigt, stellt keine Sperrfristverletzung dar. In einem solchen Fall geht die Veräusserungssperrfrist auf die Erwerber der Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte über. Wird dagegen zu einem über dem anteiligen übertragenen Eigenkapital liegenden Preis veräussert, wird stets über die gesamten übertragenen stillen Reserven anteilig abgerechnet.

Diese Bestimmungen des DBG gelten grundsätzlich auch hinsichtlich des Steueraufschubs bei der Grundstückgewinnsteuer (ebenfalls 5 jährige Sperrfrist, siehe Art. 8 Abs. 3bis StHG).

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG (Emissionsabgabe) wird über den Mehrwert (stille Reserven) nachträglich abgerechnet, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahre die Beteiligungsrechte veräussert werden.

Die Umsatzabgabe kennt mangels klarer gesetzlicher Regelungen keine Sperrfrist (siehe Ziff. 2.4.2 KS)

3. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen aus Sicht der direkten Steuern und der Grundstückgewinnsteuer bei den 5 Varianten?

Direkte Bundessteuer (Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit):

Variante I: Keine Sperrfristverletzung und keine nachträgliche Abrechnung über die stillen Reserven (bei Markus), da unentgeltliche Übertragung (Schenkung)

Variante II: Keine Sperrfristverletzung und keine nachträgliche Abrechnung über die stillen Reserven (bei Markus), da der Verkaufspreis das Eigenkapital nicht übersteigt.

Variante III: Verletzung der Sperrfrist, da eine Veräusserung über dem anteiligen Eigenkapital erfolgt. Wird zu einem über dem anteiligen übertragenen Eigenkapital liegenden Preis veräussert, wird stets über die gesamten übertragenen stillen Reserven anteilig abgerechnet. Vorliegend ist somit auf 50% der stillen Reserven bei Markus abzurechnen (da 50% der Beteiligungsrechte veräussert werden)

Die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Beteiligung und dem Verkaufspreis unterliegt beim leitenden Mitarbeiter der Einkommensteuer (Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit / Mitarbeiterbeteiligung) sowie den Sozialabgaben.

Variante IV: Keine Veräusserung der Beteiligungsrechte (Kapitalerhöhung), keine Sperrfristverletzung, da dem bisher beteiligten keine Leistung zufließt.

Variante V: Veränderung der Beteiligungsverhältnisse jedoch keine Veräusserung der Beteiligungsrechte, da dem bisher Beteiligten keine Leistung zufließt (Kapitalerhöhung).

Die Differenz zwischen dem Verkehrswert der Beteiligung und der Kapitaleinlage (Nominalwert) unterliegt beim leitenden Mitarbeiter der Einkommensteuer (Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit / Mitarbeiterbeteiligung) sowie den Sozialabgaben.

Direkte Bundessteuer (Gewinnsteuer):

Verletzung der Sperrfrist (**Variante III**): Eine Abrechnung über die stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151-153 DBG) führt zu höheren Gewinnsteuerwerten (Art. 19 Abs. 2 DBG). Die übernehmende juristische Person kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist die steuerpflichtige juristische Person bereits rechtskräftig veranlagt, kann ihr das Revisionsverfahren (Art. 147-149 DBG) gewährt werden. Soweit die stillen Reserven nicht lokalisiert werden können, liegt Goodwill vor, der innert

fünf Jahren steuerwirksam abgeschrieben werden kann. Vorliegend ist somit auf 50% der stillen Reserven abzurechnen (da 50% der Beteiligungsrechte veräussert werden).

Grundstückgewinnsteuer (betrifft Variante III):

Dualistisches System: Keine Grundstückgewinnsteuerfolgen, da es sich bei den liegenschaftlichen Werten um Geschäftsvermögen handelt, welche ausschliesslich mit der Einkommens- resp. Gewinnsteuer erfasst werden.

Monistisches System: Sofern die Voraussetzungen des Art. 8 Abs. 3 i.V.m. Art. 8 Abs. 3bis StHG nicht eingehalten werden (Sperrfristverletzung) fällt auch ein Steueraufschub wie vorgesehen in Art. 12 Abs. 4 Bst. a. StHG dahin. Mithin würde auf dem anteiligen Grundstücksgewinn (Markus veräussert seinen ideellen Anteil an den liegenschaftlichen Werten rückwirkend auf den Umwandlungszeitpunkt hin) die Grundstückgewinnsteuer erhoben.

4. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen aus Sicht der Emissionsabgabe?

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen (siehe KS Ziffer 3.2.6).

Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand.

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG ist die Umwandlung über den Mehrwert (stille Reserven) nachträglich abgerechnet, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahre die Beteiligungsrechte veräussert werden.

Der Übergang des Eigentums an den Beteiligungsrechten durch Erbgang, Schenkung oder andere unentgeltliche Rechtsgeschäfte, einschliesslich steuerneutraler Umstrukturierungen, stellt keine Sperrfristverletzung dar. Dies gilt auch für entgeltliche Übertragungen, sofern der Preis das übertragene Eigenkapital nicht übersteigt.

Variante I: Keine Emissionsabgabe geschuldet, da unentgeltliche Übertragung (Schenkungen)

Variante II: Keine Emissionsabgabe geschuldet, da der Verkaufspreis das Eigenkapital nicht übersteigt.

Variante III: Verletzung der Sperrfrist, da eine Veräusserung über dem anteiligen Eigenkapital erfolgt. Aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 lit. e StG („soweit“) ist abzuleiten, dass nur anteilmässig über die Emissionsabgabe abzurechnen (siehe Ziffer 3.2.6 KS sowie Beispiel Nr. 2 und 3 KS). Damit korrespondiert die Regelung bei der Emissionsabgabe mit derjenigen bei den Einkommenssteuern.

Variante IV: Keine Veräusserung der Beteiligungsrechte (Kapitalerhöhung), keine Sperrfristverletzung, da dem bisher beteiligten keine Leistung zufließt. Kapitalerhöhung von CHF 200'000 unterliegt der

Emissionsabgabe von 1% (sofern kein Umstrukturierungstatbestand geltend gemacht werden kann oder die Freigrenze von CHF 1'000'000 bereits erschöpft ist).

Variante V: Veränderung der Beteiligungsverhältnisse jedoch keine Veräusserung der Beteiligungsrechte, da dem bisher Beteiligten keine Leistung zufließt (Kapitalerhöhung), keine Sperrfristverletzung. Kapitalerhöhung von CHF 100'000 unterliegt der Emissionsabgabe von 1% sofern die Freigrenze von CHF 1'000'000 erschöpft ist.

5. Welches sind allfällige Steuerfolgen bei der Verrechnungssteuer?

Es sind keine Verrechnungssteuerfolgen zu beachten. Die Verletzung der Sperrfrist bezieht sich auf den Zeitpunkt der Umwandlung, d.h. einen Zeitpunkt zudem die Gesellschaft noch nicht der Verrechnungssteuer unterlag.

6. Welche Bedeutung haben die Sperrfristen für die Mehrwertsteuer?

Die Sperrfristverletzung löst keine negativen Mehrwertsteuerfolgen aus (siehe Merkblatt Nr 11 Ziffer 2.4.3). Es bleibt noch anzufügen, dass bei einer rechtsformändernden Umwandlung nach Art. 53ff FusG das Meldeverfahren von vornherein nicht zur Anwendung gelangt, denn das Rechts- und Steuersubjekt bleibt dasselbe, so dass überhaupt keine Übertragung stattfindet.

4. Fall 4: Abgrenzungsfragen

4.1 Sachverhalt: Steuersystematische Realisation

1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind zu beachten?

Die Übertragung der Einzelfirma von Peter Zumstein auf die Einzelfirma seiner Tochter kann zivilrechtlich nach Fusionsgesetz nicht im Rahmen einer Spaltung (siehe Art. 30 FusG) erfolgen sondern muss sich des Instituts der Vermögensübertragung bedienen (siehe Art. 69ff FusG).

Die Übertragung der Einzelfirma von Peter Zumstein auf die Einzelfirma seiner Tochter kann jedoch auch durch Verkauf erfolgen.

2. Welche steuerrechtlichen Bestimmungen sind bei dieser Nachfolgeplanung zu beachten?

Gemäss Art 18 Abs. 2 DBG löst eine Übertragung der Aktiven und Passiven der Einzelfirma Peter Zumstein die Realisierung der stillen Reserve bei Peter Zumstein aus, sofern die Übertragung zu einem Wert über den buchmässigen Nettoaktiven erfolgt.

Erfolgt die Übertragung der Einzelfirma Peter Zumstein zu Buchwerten auf die Einzelfirma der Tochter und bilanziert diese die übertragenden Vermögenswerte zu Buchwerten (was vorliegend der Fall ist) keine Einkommenssteuern (aus selbständiger Erwerbstätigkeit aus) sofern weiter die Steuerpflicht in der Schweiz besteht (siehe Art. 19 Ab. 1 lit. a DBG). Allerdings qualifiziert die Übertragung von Vermögenswerten auf eine unabhängige Personenunternehmung als Realisationstatbestand gemäss Ziffer 3.1.2.1 KS. Dies kann nur umgangen werden in dem sie sich zu einer Personengesellschaft zusammenschliessen.

Es gilt jedoch zu beachten, dass die Übertragung zum Buchwert auf die Tochtergesellschaft – entweder unentgeltlich oder zum Buchwert der Nettoaktiven – als Schenkung bzw. gemischte Schenkung qualifiziert, welche grundsätzlich die Schenkungssteuer auslöst (die meisten Kantone sehen jedoch von der Erhebung der Schenkungssteuer im Verhältnis der Eltern zu den Kindern ab).

3. Welche steuerrechtlichen Konsequenzen sind bei der kantonalen Grundstückgewinnsteuer zu erwarten?

Die Übertragung der Einzelfirma (sofern darin liegenschaftliche Werte enthalten sind) von Peter Zumstein auf die Einzelfirma seiner Tochter qualifiziert als zivilrechtliche Handänderung, welche grundsätzlich die Grundstückgewinnsteuer auslöst.

Sofern eine steuerlich privilegierte Umstrukturierung nach Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG vorliegt (d.h. Peter Zumstein beteiligt sich an der EU seiner Tochter; Bildung einer Personengesellschaft), kann allenfalls von einem Steueraufschub profitiert werden.

4. Ergeben sich aus Sicht der Mehrwertsteuer Probleme, die zu beachten sind?

Es stellt sich die Frage ob die Steuer durch Meldung entrichtet werden kann nach Ar. 47 Abs. 3 MWSTG. Betreffend die allgemeinen Bedingungen der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens wird auf die detaillierten Erläuterungen unter Frage 1.1 verwiesen.

Sofern es sich sowohl bei der Einzelfirma als auch bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft um ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen handelt ist die Steuerpflicht mittels Meldung zu erfüllen (siehe auch MB 11 Ziffer 2.4.2, „Übertragung im Meldeverfahren“).

Wer ein Unternehmen mit Aktiven und Passiven übernimmt, tritt in die steuerlichen Rechte und Pflichten des übernommenen Unternehmens ein. Der bisherige Steuerschuldner haftet mit dem neuen noch während zwei Jahren seit der Mitteilung oder Auskündigung der Übernahme solidarisch für die Steuerschulden, welche vor der Übernahme entstanden sind (Artikel 30 Absatz 2 MWSTG).

Wird eine Transaktion nach dem FusG durchgeführt, gelten folgende Haftungsbestimmungen: Bei einer Vermögensübertragung: Die bisherigen Schuldner haften für die vor der Vermögensübertragung begründeten Schulden während dreier Jahre solidarisch mit dem neuen Schuldner (Artikel 75 Absatz 1 FusG).

4.2 Sachverhalt: Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft

1. Welche zivilrechtlichen Fragen stellen sich aus Sicht des Fusionsgesetzes?

Die Übertragung der Einzelfirma von Peter Zumstein auf die Kapitalgesellschaft seiner Tochter kann zivilrechtlich nach Fusionsgesetz nicht im Rahmen einer Fusion erfolgen sondern muss sich des Instituts der Vermögensübertragung bedienen (siehe Art. 69ff FusG).

Die Übertragung der Einzelfirma auf die Kapitalgesellschaft, kann jedoch auch mittels Sacheinlage oder durch Verkauf erfolgen.

2. Welche Bestimmungen sind aus Sicht der direkten Steuern zu beachten?

Gemäss Artikel 19 Absätze 1 und 2 DBG ist die Übertragung von Geschäftsvermögen auf eine juristische Person, deren Beteiligungsrechte sich im Privatvermögen befinden, steuerneutral, soweit kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind (siehe auch KS Ziffer 3.2.2.1):

- ü die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
- ü die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
- ü das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
- ü während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert (Sperrfrist).

Zudem gilt es zu beachten, dass die übertragenen, unbesteuerten stillen Reserven im Nachsteuerverfahren (Art. 151 -153 DBG) besteuert werden, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte zu einem Preis verkauft werden, der über dem steuerlichen Eigenkapital im Zeitpunkt der Übertragung liegt (Art. 19 Abs. 2 DBG). D.h. ein Verkauf zu Buchwerten (Eigenkapital der Einzelfirma im Zeitpunkt der Umstrukturierung) bzw. eine Schenkung im Nachgang an die Umstrukturierung beeinträchtigt die Steuerneutralität nicht.

3. Ist die Emissionsabgabe auf dieser Einbringung geschuldet?

Nach Artikel 9 Absatz 1 Buchstabe e StG beträgt die Emissionsabgabe bei der Begründung von Beteiligungsrechten im Rahmen einer Umwandlung einer Personenunternehmung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft 1 Prozent des Nennwerts. Die übertragenen stillen Reserven sind von der Steuer ausgenommen (siehe KS Ziffer 3.2.6).

Die Reduktion der Bemessungsgrundlage für die Emissionsabgabe bei Fusionen, Spaltungen oder Umwandlungen wird jedoch nur dann gewährt, wenn der bisherige Rechtsträger während mindestens fünf Jahren bestand.

Im Weiteren ist über den Mehrwert nachträglich anteilmässig abzurechnen, soweit während den der Umstrukturierung nachfolgenden fünf Jahren Beteiligungsrechte veräussert werden. Der Übergang des Eigentums an den Beteiligungsrechten durch Erbgang, Schenkung oder andere unentgeltliche Rechtsgeschäfte, einschliesslich steuerneutraler Umstrukturierungen, stellt keine Sperrfristverletzung dar.

Dies gilt auch für entgeltliche Übertragungen, sofern der Preis das übertragene Eigenkapital nicht übersteigt.

4. Welche Überlegungen sind aus Sicht der Grundstückgewinnsteuer zu machen?

Sofern das Geschäftsvermögen der Einzelfirma Peter Zumstein ebenfalls liegenschaftliche Werte enthält und diese ebenfalls mit übertragen werden (also keine Privatentnahme vorliegt) ist mit folgenden grundsteuerlichen Konsequenzen zu rechnen.

Gemäss Art. 12 Abs. 4 lit. a StHG i.V.m. Art. 8 Abs. 3 StHG, d.h. bei der Übertragung der Einzelfirma wird die Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich nicht erhoben, wenn:

1. die Steuerpflicht besteht in der Schweiz fort;
2. die bisher für die Einkommenssteuer massgeblichen Werte werden übernommen;
3. das übertragene Geschäftsvermögen stellt einen Betrieb oder Teilbetrieb dar;
4. während den der Umwandlung nachfolgenden fünf Jahren werden die Beteiligungs- oder Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft nicht veräussert.

5. Welche Steuerfragen sind bei der Mehrwertsteuer abzuklären?

Es stellt sich die Frage ob die Steuer durch Meldung entrichtet werden kann nach Ar. 47 Abs. 3 MWSTG. Betreffend die allgemeinen Bedingungen der Anwendbarkeit des Meldeverfahrens wird auf die detaillierten Erläuterungen unter Frage 1.1 verwiesen.

Sofern es sich sowohl bei der Einzelfirma als auch bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft um ein mehrwertsteuerpflichtiges Unternehmen handelt ist die Steuerpflicht mittels Meldung zu erfüllen (siehe auch MB 11, „Übertragung im Meldeverfahren“).