

# **Treuhandexpertenkurs**

## **Umstrukturierungen Teil 3**

### **(Umstrukturierungen Juristische Personen)**

**[Fusionen / Spaltungen / Ausgliederungen / Vermögensübertragungen]**

Lösungen

20. Mai 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](mailto:christoph.nef@taxadvisors.ch); [www.taxadvisors.ch](http://www.taxadvisors.ch)

---

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Fall 1: Absorption: Mutter übernimmt Tochter mit Aktiven und Passiven .....</b>	<b>4</b>
1.1	Variante I: Anschaffungswert entspricht dem Buchwert .....	4
1.2	Variante II: Anschaffungswert ist höher als der Buchwert .....	4
1.3	Variante III: Anschaffungswert ist tiefer als Buchwert .....	6
<b>2.</b>	<b>Fall 2: Abspaltung einer Schwestergesellschaft .....</b>	<b>7</b>
2.1	Aufgabenstellung 2.1 .....	7
2.2	Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 2.2 .....	18
<b>3.</b>	<b>Fall 3: Gründung einer Tochtergesellschaft .....</b>	<b>23</b>
3.1	Aufgabenstellung 3.1 .....	23
3.2	Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 3.2 .....	30

## Generelle Bemerkungen

### Generelle Bemerkungen

Die Lösungsansätze berücksichtigen die Judikatur und Gesetzgebung bis Ende 2007 (die Unternehmensteuerreform II ist noch nicht berücksichtigt).

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 kantonalen Grundstücksgewinnsteuerordnungen), 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.

### Literatur

- Kreisschreiben Nr. 5, 1. Juni 2004: „Umstrukturierungen“
- Zusammenfassung Umstrukturierungen

## 1. Fall 1: Absorption: Mutter übernimmt Tochter mit Aktiven und Passiven

### 1.1 Variante I: Anschaffungswert entspricht dem Buchwert

#### Wie erfolgt die Besteuerung des Fusionsgewinns?

Entsteht durch die Übernahme der Aktiven und Passiven der übertragenden Gesellschaft ein Buchgewinn (Differenz anteiliger Aktivenüberschuss zum tieferen Buchwert der Beteiligung an übertragenden Gesellschaft), so ist dieser Bestandteil des steuerbaren Reingewinnes (Art. 61 Abs. 5 DBG), wobei der Beteiligungsabzug gewährt wird (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.4.1 Bst. b).

Entsteht durch die Fusion ein Buchverlust (Differenz zwischen dem Aktivenüberschuss zu Buchwerten der übernommenen Gesellschaft und dem höheren Buchwert der untergegangenen Beteiligungsrechte), so kann dieser steuerlich nicht abgezogen werden (Art. 61 Abs. 5 DBG). Dies gilt nur für unechte Fusionsverluste, d.h. wenn die stillen Reserven und der Goodwill der übernommenen Gesellschaft den Buchverlust kompensieren. Echte Fusionsverluste dagegen haben ihre Ursache in einer Überbewertung der Anteile an der Tochtergesellschaft und können deshalb steuerlich geltend gemacht werden.

Vorliegend beträgt der Fusionsgewinn CHF 2'320'000 [AK + Reserven – Buchwert Beteiligung (welcher zudem den Anschaffungskosten, d.h. den Gestehungskosten entspricht)]. Dieser ist grundsätzlich steuerbar gemäss Art. 61 abs. 5 DBG. Allerdings kann der Beteiligungsabzug geltend gemacht werden. (**Beteiligungsertrag, soweit der Erlös die Gestehungskosten übersteigt**). Die Eidg. Steuerverwaltung vertritt mithin die Ansicht, dass der Beteiligungsabzug nur in dem Umfang gewährt wird, als der Aktivenüberschuss die Gestehungskosten übersteigt. Dabei wird allerdings eine Vermischung zwischen Dividende (Ausschüttung) und Kapitalgewinn vorgenommen (richtigerweise müsste die wiedereingebrachte Abschreibung über Art. 62 Abs. 4 DBG korrigiert werden; „Aufwertungszwang“).

### 1.2 Variante II: Anschaffungswert ist höher als der Buchwert

#### Wie erfolgt die Besteuerung des Fusionsgewinns?

Gemäss Sachverhalt lautet der Buchwert auf CHF 2'000'000, die ursprünglichen Anschaffungskosten (Gestehungskosten) betragen CHF 3'000'000 (Annahme Erwerb 1998 wie unter Variante I). Die Differenz kann auf folgenden Gegebenheiten beruhen:

- (a) In der Zwischenzeit (d.h. nach dem 31.12.1996) wurde eine Abschreibung (evtl. Wertberichtigung) vorgenommen, welche keinen Einfluss auf die Gestehungskosten hat, oder
- (b) Es erfolgte eine Verminderung der Gestehungskosten durch Desinvestition nach dem 31.12.1996 (bspw. Abschreibung im Zusammenhang mit Ausschüttung nach Art. 70 Abs. 3 DBG; siehe Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.1 Bst. f).

Der Fusionsgewinn beträgt buchhalterisch nach wie vor CHF 2'320'000.

Die Eidg. Steuerverwaltung vertritt nun (siehe Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.4.1 Bst. b). die Ansicht, dass der Beteiligungsabzug nur in dem Umfang gewährt wird, als der Aktivenüberschuss die Gestehungskosten übersteigt. Dies hat für die Konstellationen (a) sowie (b) folgende Steuerfolgen:

- (a) Nur CHF 1'320'000 unterliegen dem Beteiligungsabzug. Die Differenz von CHF 1'000'000 (Buchwert von CHF 2'000'000 zu Gestehungskosten von CHF 3'000'000) unterliegt vollumfänglich der Besteuerung (wiedereingebrachte Abschreibung).
- (b) Sofern die Abschreibung aufgrund einer Substanzdividende (CHF 1'000'000) erfolgte, hat dies ebenfalls zur Folge, dass die Gestehungskosten von CHF 3'000'000 um CHF 1'000'000 auf CHF 2'000'000 vermindert wurden. Somit unterliegt der gesamte Fusionsgewinn in der Höhe von CHF 2'320'000 dem Beteiligungsabzug (Differenz Gestehungskosten (CHF 2'000'000) und Aktivenüberschuss von CHF 4'320'000).

Dabei wird allerdings eine Vermischung zwischen Dividende (Ausschüttung) und Kapitalgewinn vorgenommen (siehe Reich). Beim Fusionsgewinn handelt es sich nämlich vielmehr um einen Beteiligungsertrag (Ausschüttung) als um einen Kapitalgewinn, d.h. kein Veräusserungserlös. Gemäss Reich wäre vielmehr richtig bei Beteiligungen von mind. 20% die Besteuerung der wiedereingebrachten Abschreibungen über die Anwendung von Art. 62 Abs. 4 zu vollziehen (siehe unten). Danach muss die Beteiligung im Zuge der Absorption auf die Gestehungskosten aufgewertet werden (Aufwertungszwang).

Anzumerken bleibt, dass Abschreibungen auf Altbeteiligungen (vor dem 1. Januar 1997 vorgenommen), können auch mit dem Gestehungskostenprinzip nicht wieder eingebracht werden, da für die Festlegung der Gestehungskosten dieser Beteiligungen auf die Gewinnsteuerwerte zu Beginn des Geschäftsjahres abgestellt wird, das im Kalenderjahr 1997 endete.

Bei Abschreibungen auf Beteiligungen unter 20%, kann sodann kein Aufwertungszwang erwirkt werden, einzig mittels des Kapitalrückzahlungsprinzips (kein Beteiligungsabzug auf Kapitalrückzahlungen) könnten diese erfasst werden. Dieses Prinzip wurde jedoch mit der Unternehmenssteuerreform 1997 (Beteiligungsabzug) abgeschafft, da gemäss Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.4.1 Bst. f auf Kapitalrückzahlungen als Ausschüttungen qualifizieren.

Gemäss KS 5 Ziffer 4.1.5.2.5 wird neu zu dieser Problematik Folgendes vermerkt. Wertberichtigungen sowie Abschreibungen auf Beteiligungen von mindestens 20 Prozent werden dem steuerbaren Gewinn zugerechnet, soweit sie nicht mehr begründet sind (Art. 62 Abs. 4 DBG). Dies trifft zu, soweit eine nachhaltige Werterholung der Beteiligung eingetreten ist. Durch die Absorption gehen die Beteiligungsrechte an der Tochtergesellschaft unter. Bei der Veranlagung zur letzten Steuerperiode vor der Fusion ist deshalb zu prüfen, inwieweit allfällige Abschreibungen oder Rückstellungen auf der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft noch geschäftsmässig begründet sind (Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.2).

### 1.3 Variante III: Anschaffungswert ist tiefer als Buchwert

#### Wie erfolgt die Besteuerung des Fusionsgewinns?

Die Gestehungskosten betragen grundsätzlich CHF 1'000'000, da die Aufwertung nach dem 1.1.1997 erfolgte.

Die Aufwertung kann auf folgenden Gegebenheiten beruhen

- (a) Aufwertungsgewinn nach Art. 70 Abs. 2 Bst. c DBG (welcher nicht als Beteiligungsertrag qualifiziert und damit auch keine Veränderung der Gestehungskosten mit sich zieht), oder
- (b) Es erfolgte eine Erhöhung der Gestehungskosten durch Vorgänge im Sinne des Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998 [Ziff. 2.5.1 Bst. b (als Gewinn versteuerte stille Reserve, d (Investition im Sinne von offenen oder als Gewinn versteuerten verdeckten Kapitaleinlagen), e (steuerwirksame Aufwertungen bei Sanierungen)].

Der Fusionsgewinn beträgt buchhalterisch nach wie vor CHF 2'320'000.

Die Eidg. Steuerverwaltung vertritt nun (siehe Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.4.1 Bst. b). die Ansicht, dass der Beteiligungsabzug nur in dem Umfang gewährt wird, als der Aktivenüberschuss die Gestehungskosten übersteigt. Dies hat für die Konstellationen (a) sowie (b) folgende Steuerfolgen:

- (a) Der volle Fusionsgewinn in der Höhe von CHF 2'320'000 unterliegt dem Beteiligungsabzug. Für die Berechnung des Beteiligungsabzugs wäre sodann von einem Beteiligungsertrag von CHF 3'320'000 auszugehen [Differenz Aktivenüberschuss zu Gestehungskosten (welche CHF 1'000'000 betragen)].
- (b) Sofern die Aufwertung (CHF 1'000'000) im Sinne des Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.1 Bst. b, d oder e erfolgte, hat dies ebenfalls zur Folge, dass die Gestehungskosten von CHF 1'000'000 um CHF 1'000'000 auf CHF 2'000'000 erhöht werden. Somit unterliegt der gesamte Fusionsgewinn in der Höhe von CHF 2'320'000 dem Beteiligungsabzug (Differenz Gestehungskosten (CHF 2'000'000) und Aktivenüberschuss von CHF 4'320'000).

**2.** Fall 2: Abspaltung einer Schwestergesellschaft

**2.1 Aufgabenstellung 2.1**

**1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen sind bei der Gründung der Schwestergesellschaft, der Baumaterial AG zu beachten?**

Bei einer Spaltung überträgt eine Gesellschaft Teile ihres Vermögens auf eine andere Gesellschaft. Sie wird dabei in zwei oder mehrere Parallel- oder Schwestergesellschaften aufgeteilt. Im Gegenzug erhalten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Beteiligungsrechte der übernehmenden Gesellschaft. Es handelt sich dabei um eine Art Gegenstück zur Fusion.

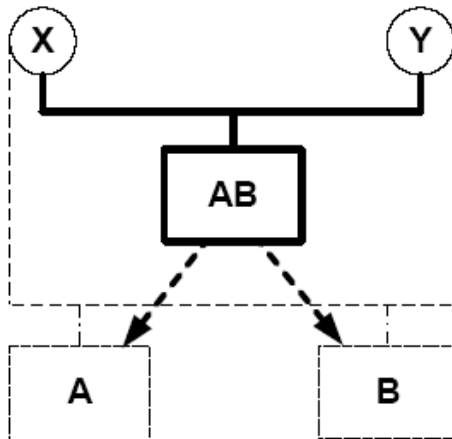
Die Aufteilung in Schwestergesellschaften wird als symmetrische Spaltung und die Aufteilung in Parallelgesellschaften als asymmetrische Spaltung bezeichnet. Bei einer symmetrischen Spaltung bleiben die Beteiligungsverhältnisse an den aus der Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Gesellschaften gleich wie an der gespaltenen Gesellschaft (vorliegend der Fall). Bei einer asymmetrischen Spaltung werden den Gesellschaftern Beteiligungsrechte zugewiesen, die vom Verhältnis ihrer bisherigen Beteiligung abweichen.

Im Weiteren wird unterschieden, ob aus einer Gesellschaft zwei neue Gesellschaften entstehen und die übertragende Gesellschaft untergeht (Aufspaltung) oder ob eine Gesellschaft Vermögenswerte auf eine andere bestehende oder neue Gesellschaft überträgt (Abspaltung, vorliegend der Fall).

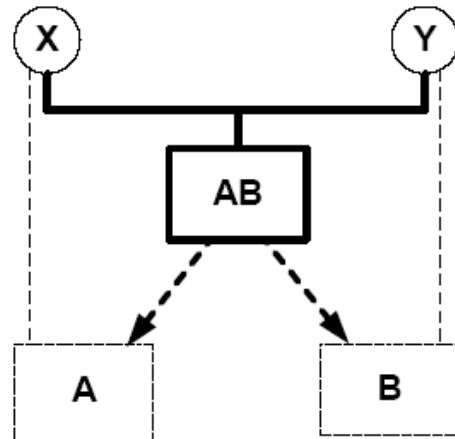
Verständnisses halber sind nachfolgend die zivilrechtlich möglichen Zusammenschlüsse kurz grafisch dargestellt (siehe auch KS Ziffer 4.3.1).

## Aufspaltung (Art. 29 Bst. a FusG; Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG)

Symmetrische Aufspaltung

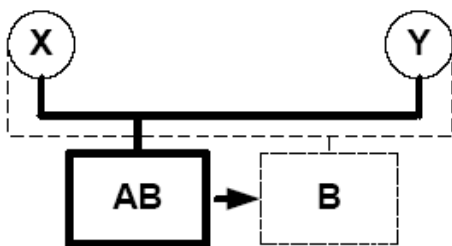


Asymmetrische Aufspaltung

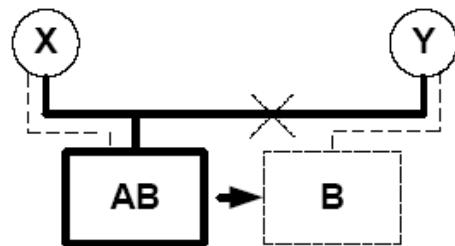


## Abspaltung (Art. 29 Bst. b FusG; Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG)

Symmetrische Abspaltung



Asymmetrische Abspaltung



Das Rechtsinstitut der Spaltung ist mit dem Fusionsgesetz neu ins schweizerische Zivilrecht eingeführt worden für Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Es besteht nun die Möglichkeit, anstelle der bisherigen Verfahren (zweistufig), welche auch weiterhin möglich sind:

- ✓ Sacheinlage- oder Sachübernahmegründung einer Tochtergesellschaft mit anschliessender Übertragung der neuen Beteiligungsrechte auf die Aktionäre – bei einem «Spin-off» geschieht dies ohne, bei einem «Split-off» mit Kapitalherabsetzung der übertragenden Gesellschaft;
- ✓ Übertragung von Aktiven und Verbindlichkeiten des abzuspaltenden Komplexes auf die Aktionäre (Naturaldividende), die ihrerseits die Nachfolgegesellschaft(en) gründen und deren Aktien durch Sacheinlage der erhaltenen Wirtschaftsgüter liberieren;
- ✓ Zeichnung der Aktien der Nachfolgegesellschaft durch die Aktionäre der bisherigen Gesellschaft, welche die abzuspaltenden Aktiven und Verbindlichkeiten zur Liberierung der Aktien der Nachfolgegesellschaft überträgt.

eine Unternehmensteilung in einem Schritt zu vollziehen (sog. direkte Spaltung), d.h. durch

- ✓ Aufspaltung (Art. 29 Bst. a FusG) oder
- ✓ Abspaltung (Art. 29 Bst. b FusG).

Zudem besteht auch die Möglichkeit die Spaltung mittels Vermögensübertragung nach Art. 69ff. FusG zu vollziehen (Übertragung auf eine neu gegründete oder bestehende Gesellschaft).

Die verschiedenen zivilrechtlichen Spaltungsarten unterliegen hinsichtlich der Voraussetzungen der steuerneutralen Reservenübertragung alle den gleichen steuerrechtlichen Bestimmungen.

## 2. Welche gesetzlichen Bestimmungen sind für

- die direkten Steuern
  - die Verrechnungssteuer
  - die Emissionsabgabe
  - die Umsatzabgabe
  - die Grundstückgewinnsteuer
  - die Mehrwertsteuer
- zu beachten?**

### Direkte Steuern

Nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG werden die stillen Reserven einer juristischen Person im Fall einer Spaltung nicht besteuert, soweit kumulativ:

- ✓ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- ✓ die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- ✓ ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden;
- ✓ die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Gemäss KS 5 ist wird zudem von einer unveränderten Weiterführung sowohl des durch Spaltung übertragenen als auch des zurückbleibenden Geschäftsbetriebes abgesehen. Entscheidend ist jedoch das Kriterium des Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernisses. Nach geltender Praxis wird unter den Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ Folgendes verstanden:

- ✓ Betrieb: Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- ✓ Teilbetrieb: Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.

Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt dann vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- ✓ die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- ✓ die Unternehmung verfügt über Personal;
- ✓ der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.

Einem Betrieb können auch nichtbetriebsnotwendige Aktiven mitgegeben werden (z.B. liquide Mittel und Immobilien), sofern der Betrieb nicht nur von untergeordneter Bedeutung ist, nicht nur zum Zwecke einer steuerneutralen Spaltung geschaffen wurde und weitergeführt wird (allgemeiner Vorbehalt der Steuerumgehung).

Für die Gewinnsteuer spielt es keine Rolle, wie der Effekt einer Spaltung zivilrechtlich bewirkt wird (siehe Frage 1), da steuerlich ein sog. "Entnahmetatbestand" vorliegt. M.a.W. wenn im Gesetz nicht ausdrücklich Steuerneutralität vorgesehen ist (Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG) liegt e contrario eine Realisation der stillen Reserven vor (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG).

Auf Stufe der Aktionäre gilt es zu unterscheiden, je nach dem ob die Beteiligungen an den Gesellschaften zum Geschäftsvermögen oder Privatvermögen des Gesellschafters (jur. wie auch nat. Personen) gehören.

Eine gewinnsteuerneutrale Spaltung stellt für die beteiligten **natürlichen Personen** (deren Beteiligungen sich im Privatvermögen befinden) eine steuerneutrale Vermögensumschichtung dar, die an keine Veräußerungssperrfrist gebunden ist. Zu beachten gilt es jedoch, dass Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG der Einkommenssteuer unterliegen, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte an der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Spaltung mit Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Gesellschaft im Umfang des neu geschaffenen Kapitals bei der übernehmenden Gesellschaft).

Bei **juristischen Personen** als Gesellschafter (bzw. bei natürlichen Personen, deren Beteiligungen zum Geschäftsvermögen gehören) liegt bei einer symmetrischen Spaltung eine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor. Ein Austausch von Beteiligungsrechten findet nicht statt. Aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz kommt für die steuerliche Gewinnermittlung zwingend die **modifizierte Dreieckstheorie** zur Anwendung. Die Summe der Gewinnsteuerwerte und der Gestehungskosten der Beteiligungen bleibt unverändert.

#### Verrechnungssteuer

Gemäss Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG (Ausnahmebestimmung) sind die Reserven und Gewinne einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, die bei einer Umstrukturierung nach Art. 61 DBG in die Reserven einer aufnehmenden oder umgewandelten inländischen Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft übergehen, von der Verrechnungssteuer ausgenommen. Dabei wird vorausgesetzt, dass das übertragene Verrechnungssteuersubstrat erhalten bleibt.

Die bei einer Spaltung den Inhabern der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft zukommenden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unterliegen nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG der Verrechnungssteuer, soweit sie nicht zu Lasten des Nennwertes der Beteiligungsrechte an der übertragenden Gesellschaft erfolgen (Spaltung mit Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Gesellschaft im Umfang des neu geschaffenen Kapital bei der übernehmenden Gesellschaft).

### Emissionsabgabe

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, von der Emissionsabgabe ausgenommen. Eine abgabebefreite Spaltung setzt – gleich wie bei der Gewinnsteuer – voraus, dass ein oder mehrere Betriebe übertragen werden und dass die nach der Spaltung bestehenden Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Eine Veräusserungssperrfrist für die Beteiligungsrechte an den nach der Spaltung bestehenden Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften besteht nicht. Nicht abgabebefreit ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft(en), der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind.

### Umsatzabgabe

Die mit einer Spaltung verbundene Übertragung steuerbarer Urkunden ist von der Umsatzabgabe ausgenommen (Art. 14 Abs. 1 Bst. i StG).

### 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. 61 Abs. 1 Bst. 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. 24 Abs. 3 StHG). D.h. bei der Spaltung wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben, sofern:

- ✓ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- ✓ die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- ✓ ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden;
- ✓ die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

### Mehrwertsteuer

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 (vorliegend symmetrische Spaltung) 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**.

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.

**3. Die Aktiven und Passiven des Bereichs Baumaterial sind auf die neu gegründete Gesellschaft zu übertragen. Bilden Sie die entsprechenden Buchungssätze aus Sicht der Keller AG und aus Sicht der Baumaterial AG.**

Die Buchungen bei der Keller AG lauten (mit Kapitalherabsetzung):

Abspaltungskonto an UV Baumaterial	3'700
Abspaltungskonto an BW AV Baumaterial	4'000
Abspaltungskonto an Immobilien Baumaterial	1'000
KFk Baumaterial an Abspaltungskonto	1'800
LFk Baumaterial an Abspaltungskonto	3'000
AK an Abspaltungskonto	500
Reserven an Abspaltungskonto	3'400

Die Buchungen bei der Baumaterial AG lauten (mit Kapitalherabsetzung):

UV Baumaterial an Eröffnungskonto	3'700
BW AV Baumaterial an Eröffnungskonto	4'000
Immobilien Baumaterial an Eröffnungskonto	1'000
Eröffnungskonto an KFk Baumaterial	1'800
Eröffnungskonto an LFk Baumaterial	3'000
Eröffnungskonto an AK	500
Eröffnungskonto an Reserven	3'400

Die Buchungen bei der Keller AG lauten (Variante I ohne Kapitalherabsetzung):

Abspaltungskonto an UV Baumaterial	3'700
Abspaltungskonto an BW AV Baumaterial	4'000
Abspaltungskonto an Immobilien Baumaterial	1'000
KFk Baumaterial an Abspaltungskonto	1'800
LFk Baumaterial an Abspaltungskonto	3'000
Reserven an Abspaltungskonto	3'900

Die Buchungen bei der Baumaterial AG lauten (Variante 1 ohne Kapitalherabsetzung):

UV Baumaterial an Eröffnungskonto	3'700
BW AV Baumaterial an Eröffnungskonto	4'000
Immobilien Baumaterial an Eröffnungskonto	1'000
Eröffnungskonto an KFk Baumaterial	1'800

Eröffnungskonto an LFk Baumaterial	3'000
Eröffnungskonto an AK	500
Eröffnungskonto an Reserven	3'400

4. Es ist die Eingangsbilanz der neu gegründeten Baumaterial AG darzustellen.

<b>Bilanz BAUMATERIAL AG</b>			
<b>(in tausend Franken)</b>			
Umlaufvermögen	3'700	1'800	Kurz. Fremdkapital
-Baumaterial			- Baumaterial
Bew. Anlagevermögen	4'000	3'000	Langf. Fremdkapital
-Baumaterial			- Baumaterial
Immobilien	1'000	500	Aktienkapital
-Baumaterial		3'400	Offene Reserven
Total	<u>8'700</u>	<u>8'700</u>	Total

5. Es ist die Bilanz der Keller AG nach der Abspaltung des Baumaterialbereichs darzustellen.

<b>Bilanz KELLER AG</b>				
<b>(in tausend Franken)</b>				
Umlaufvermögen	2'300	3'000	Kurz. Fremdkapital	
-Baubereich	1'500		- Baubereich	2'400
-Immobilien	800		- Immobilien	600
Bew. Anlagevermögen	9'000	21'000	Langf. Fremdkapital	
-Baubereich	8'000		- Baubereich	6'000
-Immobilien	1'000		- Immobilien	15'000
Immobilien	24'000	11'300	Aktienkapital	1'500
-Betriebsgebäude	4'000		Ges. Reserven	400
- Immobilien	20'000		Offene Reserven	8'600
			Gewinnvortrag	800
Total	<u>35'300</u>	<u>35'300</u>	Total	

(mit Aktienkapitalherabsetzung)

<b>Bilanz KELLER AG</b>				
<b>(in tausend Franken)</b>				
Umlaufvermögen	2'300	3'000	Kurz. Fremdkapital	
-Baubereich	1'500		- Baubereich	2'400
-Immobilien	800		- Immobilien	600
Bew. Anlagevermögen	9'000	21'000	Langf. Fremdkapital	
-Baubereich	8'000		- Baubereich	6'000
-Immobilien	1'000		- Immobilien	15'000
Immobilien	24'000	11'300	Aktienkapital	2'000
-Betriebsgebäude	4'000		Ges. Reserven	400
- Immobilien	20'000		Offene Reserven	8'100
			Gewinnvortrag	800
Total	35'300	35'300	Total	

Variante I (ohne Aktienkapitalherabsetzung)

- 6. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen für die involvierten Partner (Aktionäre der Keller AG, Keller AG sowie Baumaterial AG) aus der vorgenommenen Abspaltung für die**
- direkten Steuern
  - die Verrechnungssteuer
  - die Emissionsabgabe
  - die Grundstückgewinnsteuer
  - die Mehrwertsteuer

Direkte Steuern

(a) Gewinnsteuer (Keller AG) / (Baumaterial AG)

Gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG kann die Spaltung grundsätzlich steuerneutral erfolgen, da vorliegend die Kriterien erfüllt sind:

- ✓ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (vorliegend erfüllt, Annahme die Baumaterial AG hat ihren Sitz ebenfalls in der Schweiz und die übernommene Tätigkeit wird dort weiterhin ausgeübt)
- ✓ die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (erfüllt, Annahme: es werden keine Gewinnsteuerwerte verändert);
- ✓ ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden (Annahme: der Bereich Baumaterial stellt einen Teilbetrieb dar im Sinne des KS 5);

- ✓ die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen (sowohl die Keller AG, welche den Baubereich und den Immobilienbereich führt als auch die Baumaterial AG erfüllen dieses Kriterium).

(b) Einkommensteuern der Aktionäre (Hans Keller / Peter Keller / Erbengemeinschaft Keller)

Grundsätzlich zeitigt die Spaltung für die Aktionäre keine negativen Einkommenssteuerfolgen.

Zu beachten gilt es jedoch, dass Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG der Einkommenssteuer unterliegen (Variante I, Gratisnennwerterhöhung im Umfang von 500).

#### Verrechnungssteuer

Grundsätzlich zeitigt die Spaltung für die Aktionäre keine negativen Verrechnungssteuerfolgen (Art. 5 Abs. 1 Bst. a VStG).

Die bei einer Spaltung den Inhabern der Beteiligungsrechte an der übernehmenden Gesellschaft zukommenden Gratisaktien und Gratisnennwerterhöhungen unterliegen nach Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG der Verrechnungssteuer (Variante 1: 500 bei der Keller AG, sofern die Steuer nicht überwältzt wird, erfolgt die Umrechnung ins Hundert). Die Verrechnungssteuer kann sodann zurückgefordert werden bei korrekter Deklaration des Nennwertzuwachses in der Steuererklärung.

#### Emissionsabgabe

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, von der Emissionsabgabe ausgenommen

Nicht abgabebefreit ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft(en), der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabeumgehung erfüllt sind. Vorliegend (aufgrund des Bilanzbildes) kann jedoch nicht von einer Abgabeumgehung ausgegangen werden.

#### Grundstückgewinnsteuer

Da die Voraussetzungen einer Gewinnsteuerneutralen Umstrukturierung nach Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG erfüllt sind (siehe oben unter Direkte Steuern), greift die Ausnahmebestimmung von Art. 12 Abs. 4 lit. a. StHG i.V.m. Art. 24 Abs. 3 StHG. D.h. die Umstrukturierung sollte somit keine Grundstückgewinnsteuerfolgen auslösen.

#### Mehrwertsteuer

Vorliegend wird der Bereich Baumaterial übertragen. Das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG kommt unter den nachfolgenden Bedingungen somit 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**.

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 (d.h. diese sind vorliegend erfüllt, Annahme Spaltung nach Art. 29 Bst. b FusG).

Vorliegend werden sämtliche Aktiven und Passiven des Bereichs Baumaterial übertragen. Bei der Übertragung handelt es sich hierbei um die Übertragung eines Teilvermögens, da alle Aktiven des Bereichs Baumaterial übertragen werden.

Bezüglich der Übertragung des Baumaterialbereichs 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 des Baumaterialbereichs kann angenommen werden, dass Aktiven übertragen werden, deren Übertragung grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt (so etwa UV, bewegliches Anlagevermögen sowie Betriebsliegenschaft).

Das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG sollte vorliegend zum Zug kommen.

**7. Die Beteiligungsrechte der Baumaterial AG werden unmittelbar nach der Abspaltung an die BKS verkauft. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen auf der Stufe der Baumaterial AG?**

Auf Stufe der Baumaterial AG zeitigt der Verkauf keine Steuerfolgen. Auf eine gesetzliche Verankerung einer Veräusserungssperrfrist für die aus einer Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Beteiligungsrechte an der spaltenden Gesellschaft wurde bewusst verzichtet. Das Verhalten der Gesellschafter soll nach dem Willen des Gesetzgebers keine Auswirkungen auf die Gewinnsteuer haben (siehe KS Ziff. 4.3.2.3).

**8. Welches sind allenfalls die Steuerfolgen für die drei Aktionäre?**

Bei den Aktionären der Baumaterial AG handelt es sich ausschliesslich um natürliche Personen. Unter der Annahme, dass die jeweiligen Beteiligungsrechte an der Baumaterial AG nicht Geschäftsvermögen darstellen bzw. keiner der involvierten Personen als gewerbsmässiger Wertschriftenhändler qualifiziert sind allfällige Gewinne aus dem Verkauf gemäss Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei.

**9. Die Baumaterial AG wird unmittelbar nach der Abspaltung der BKS fusioniert. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen auf der Stufe der Baumaterial AG sowie der Keller AG?**

Auf Stufe der Baumaterial AG zeitigt die Fusion keine Steuerfolgen (sofern die Voraussetzungen nach Art 61 Abs. 1 erfüllt sind). Auf der Stufe der Keller AG zeitigt die Fusion ebenfalls keine Steuerfolgen (sofern diese steuerneutral möglich ist), da auf eine gesetzliche Verankerung einer Veräusserungssperrfrist für die aus einer Spaltung hervorgehenden oder verbleibenden Beteiligungsrechte an der spaltenden Gesellschaft bewusst verzichtet wurde. Das Verhalten der Gesellschafter soll nach dem Willen des Gesetzgebers eben gerade keine Auswirkungen auf die Gewinnsteuer haben (siehe KS Ziff. 4.3.2.3).

**10. Welches sind allenfalls die Steuerfolgen für die drei Aktionäre?**

Die anschliessende Fusion zeitigt auf Stufe der Aktionäre grundsätzlich keine negativen Steuerfolgen sofern es sich um eine steuerneutrale Fusion im Sinne von Art 61 Abs. 1 Bst. b DBG handelt.

Vorbehalten bleibt die Besteuerung allfälliger Gratisaktien / Gratisnennwerterhöhungen die nach Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG steuerbar sind.

## 2.2 Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 2.2

1. Wie sehen die Bilanzen der drei Gesellschaften (Keller AG, Bau AG, Baumaterial AG) nach der Abspaltung aus, wenn die beiden neu gegründeten Gesellschaften je ein Aktienkapital von Fr. 500'000.- haben?

<b>Bilanz KELLER AG</b>			
<b>(in tausend Franken)</b>			
Umlaufvermögen	800	600	Kurz. Fremdkapital
- Immobilien			- Immobilien
Bew. Anlagevermögen	1'000	15'000	Langf. Fremdkapital
- Immobilien			- Immobilien
Immobilien		1'000	Aktienkapital
- Baubereich	4'000	9'400	Offene Reserven
- Baumaterial	1'000	800	Gewinnvortrag
- Immobilien	20'000		
Total	<u>26'800</u>	<u>26'800</u>	Total

(mit Aktienkapitalherabsetzung)

<b>Bilanz Baumaterial AG</b>			
<b>(in tausend Franken)</b>			
Umlaufvermögen	3'700	1'800	Kurz. Fremdkapital
- Baumaterial			- Baumaterial
Bew. Anlagevermögen	4'000	3'000	Langf. Fremdkapital
- Baumaterial			- Baumaterial
		500	Aktienkapital
		2'400	Offene Reserven
Total	<u>7'700</u>	<u>7'700</u>	Total

<b>Bilanz Bau AG</b>			
<b>(in tausend Franken)</b>			
Umlaufvermögen	1'500	2'400	Kurz. Fremdkapital
-Baubereich			- Baubereich
Bew. Anlagevermögen	8'000	6'000	Langf. Fremdkapital
-Baubereich			
		500	Aktienkapital
		600	Offene Reserven
Total	<u>9'500</u>	<u>9'500</u>	Total

## 2. Welche besonderen Probleme stellen sich im Fall der Verselbständigung der Liegenschaften?

Entscheidend für eine steuerneutrale Spaltung in drei Gesellschaften ist die Frage ob es sich beim Liegenschaftsbereich um einen Betrieb bzw. Teilbetrieb im Sinne von Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG handelt.

Wäre dem nicht so, so käme es zu einer Besteuerung der stillen Reserven auf den Liegenschaften auf Stufe der Keller AG.

## 3. Welches sind die Voraussetzungen für das Vorliegen einer echten Unternehmensteilung?

Nach Artikel 61 Absatz 1 Buchstabe b DBG werden die stillen Reserven einer juristischen Person im Fall einer Spaltung nicht besteuert, soweit kumulativ:

- ✓ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht;
- ✓ die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden;
- ✓ ein oder mehrere Betriebe oder Teilbetriebe übertragen werden;
- ✓ die nach der Spaltung bestehenden juristischen Personen einen Betrieb oder Teilbetrieb weiterführen.

Gemäss KS 5 ist wird zudem von einer unveränderten Weiterführung sowohl des durch Spaltung übertragenen als auch des zurückbleibenden Geschäftsbetriebes abgesehen. Entscheidend ist jedoch das Kriterium des Betriebs- bzw. Teilbetriebserfordernisses. Nach geltender Praxis wird unter den Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“ Folgendes verstanden:

- ✓ Betrieb: Organisatorisch-technischer Komplex von Vermögenswerten, welcher für die unternehmerische Leistungserstellung eine relativ unabhängige, organische Einheit darstellt.
- ✓ Teilbetrieb: Kleinster für sich lebensfähiger Organismus eines Unternehmens.

Ein Betrieb oder Teilbetrieb liegt dann vor, wenn kumulativ folgende Erfordernisse erfüllt sind:

- ✓ die Unternehmung erbringt Leistungen auf dem Markt oder an verbundene Unternehmen;
- ✓ die Unternehmung verfügt über Personal;
- ✓ der Personalaufwand steht in einem sachgerechten Verhältnis zum Ertrag.

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.

**4. Welche steuerrechtlichen Probleme ergeben sich, wenn die Voraussetzungen nach DBG 61 nicht erfüllt sind?**

Direkte Steuern

(a) Gewinnsteuer (Bau AG) / (Baumaterial AG)

Für die Bau AG sowie die Baumaterial AG ergeben sich keine negativen Gewinnsteuerfolgen, da bei diesen Gesellschaften die Voraussetzungen von Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG erfüllt sind.

(b) Gewinnsteuer (Keller AG)

Vorliegend sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG nur teilweise erfüllt, da die übertragende Gesellschaft (Keller AG) das Betriebserfordernis nach der Abspaltung des Betriebes nicht mehr erfüllt. Die übertragende Keller AG realisiert aufgrund der wirtschaftlichen (ergebnisorientierten) Betrachtungsweise einen Liquidationsgewinn im Umfang der bei ihr verbleibenden stillen Reserven von 30'000 (Umkehrschluss aus Art. 61 Abs. 1 Bst. b i.V.m. Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG)

Die Keller AG kann allerdings eine entsprechende als Gewinn versteuerte stille Reserve geltend machen.

(c) Einkommensteuern der Aktionäre (Hans Keller / Peter Keller / Erbengemeinschaft Keller)

Vorliegend sind die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Unternehmensteilung gemäss Art. 61 Abs. 1 Bst. b DBG nur teilweise erfüllt, da die übertragende Gesellschaft (Keller AG) das Betriebserfordernis nach der Abspaltung des Betriebes nicht mehr erfüllt. Für diesen Teil der Spaltung liegt für die Aktionäre, als Gesellschafter keine steuerneutrale Vermögensumschichtung vor.

Die Aktionäre erhalten aus der Abspaltung aufgrund der wirtschaftlichen (ergebnisorientierten) Auslegung von Spaltungsvorgängen die offenen und stillen Reserven der Keller AG (9'400 und 800 und 30'000 = 40'200) und legt diese anschliessend wieder in die Keller AG (mit der neuen Funktion als

Vermögensverwaltungsgesellschaft) ein. Die Aktionäre realisieren somit einen Teilliquidationsüberschuss aus der Beteiligung an der Keller AG (Art. 20 Abs. 1 Bst. c DBG). Um eine Mehrfachbelastung bei ihnen zu vermeiden, können diese jedoch die sogenannte «modifizierte Dreieckstheorie» beantragen. Danach entfällt bei den Aktionären die Besteuerung einer Ausschüttung, sofern die Beteiligungsrechte an der Gesellschaft, die keinen Betrieb weiterführt (Keller AG), nicht innert 5 Jahren veräussert werden. Damit eine Besteuerung im Nachsteuerverfahren (Art. 151 – 153 DBG) möglich ist, haben die Aktionäre einen entsprechenden Revers einzureichen.

#### Verrechnungssteuer

Es liegt keine steuerneutrale Umstrukturierung nach Artikel 61 DBG vor. Artikel 5 Absatz 1 Buchstabe a VStG findet deshalb keine Anwendung. Die Verrechnungssteuer stellt jedoch - im Unterschied zur direkten Bundessteuer - auf den zivilrechtlichen Vorgang (Abspaltung des Betriebes) ab. Die geldwerte Leistung von

22'400 (die auf die Baumaterial AG übertragenen offenen und stillen Reserven)

15'600 (die auf die Bau AG übertragenen offenen und stillen Reserven)

unterliegt der Verrechnungssteuer (Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG; Art. 20 Abs. 1 VStV). Leistungsempfängerin und Rückerstattungsberechtigte ist aufgrund der Direktbegünstigungstheorie die Baumaterial AG bzw. die Bau AG. Die Verzinsung des Verrechnungssteuerbetrages richtet sich nach Artikel 16 VStG.

#### Emissionsabgabe

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Spaltungen begründet oder erhöht werden, sind von der Emissionsabgabe ausgenommen (Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG).

Die Emissionsabgabe stellt - im Unterschied zur direkten Bundessteuer - auf die Begründung der neuen Beteiligungsrechte (Abspaltung des Betriebes) ab. Da keine gewinnsteuerneutrale Spaltung vorliegt, ist die Emissionsabgabe auf dem Nennwert der Bau AG bzw. der Baumaterial AG von je 500, abzüglich der Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

#### Grundstückgewinnsteuer

Es findet keine zivilrechtliche Handänderung statt, weshalb eine Besteuerung mit der Grundstückgewinnsteuer grundsätzlich nicht möglich ist.

#### Mehrwertsteuer

Vorliegend wird der Bereich Baumaterial sowie der Baubereich übertragen. Das Meldeverfahren nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG kommt unter den nachfolgenden Bedingungen somit 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**.

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 (d.h. diese sind vorliegend erfüllt, Annahme Spaltung nach Art. 29 Bst. b FusG).

Vorliegend werden sämtliche Aktiven und Passiven des Bereichs Baumaterial wie auch des Bereichs Bau übertragen. Bei der Übertragung handelt es sich hierbei um die Übertragung eines Teilvermögens, da alle Aktiven des Bereichs Baumaterial bzw. Bau übertragen werden.

Bezüglich der Übertragung des Baumaterialbereichs bzw. Bau 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 des Baumaterialbereichs kann angenommen werden, dass Aktiven übertragen werden, deren Übertragung grundsätzlich der Mehrwertsteuer unterliegt (so etwa UV, bewegliches Anlagevermögen sowie Betriebsliegenschaft). Das gleiche kann für den Baubereich angenommen werden.

Das Meldeverfahren (zweimal) nach Art. 47 Abs. 3 MWSTG sollte vorliegend zum Zug kommen.

### 3. Fall 3: Gründung einer Tochtergesellschaft

#### 3.1 Aufgabenstellung 3.1

##### 1. Welche zivilrechtlichen Bestimmungen gelten für die Gründung einer Tochtergesellschaft nach dem Fusionsgesetz?

Bei einer Ausgliederung überträgt eine Gesellschaft Vermögenswerte in Form von Betrieben, Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine andere Gesellschaft, an der sie sich beteiligt oder bereits beteiligt ist.

Bei einer Tochterausgliederung werden Vermögenswerte auf eine neue oder eine bereits bestehende Gesellschaft ausgegliedert, an der ausschliesslich die übertragende Gesellschaft beteiligt ist. Die Ausgliederung von Vermögenswerten auf eine Gesellschaft, an der sich eine oder mehrere andere Gesellschaften beteiligen (Fusionsausgliederung; „Joint Venture“), hat die gleichen Steuerfolgen wie eine Tochterausgliederung.

Die Ausgliederung von Vermögenswerten ist im FusG nicht separat geregelt. Die Übertragung kann zivilrechtlich auf folgende Weise erfolgen:

- ✓ Sacheinlage;
- ✓ Verkauf;
- ✓ Vermögensübertragung (Art. 69-77 FusG).

##### 2. Welche steuerrechtlichen Bestimmungen sind bei der Gründung einer Tochtergesellschaft aus Sicht

- der direkten Steuern
  - der Verrechnungssteuer
  - der Emissionsabgabe
  - der Grundstückgewinnsteuer
- zu beachten?

##### Direkte Steuern

Verdeckte Kapitaleinlagen führen grundsätzlich zu einer Besteuerung der auf eine Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven und zu einer entsprechenden Erhöhung des Gewinnsteuerwertes und der Gestehungskosten der Beteiligung (Art. 58 Abs. 1 Bst. c DBG; Kreisschreiben der ESTV Nr. 9 vom 9.7.1998, Ziff. 2.5.3c).

Die Übertragung von Vermögenswerten auf eine Tochtergesellschaft ist im Sinne einer Ausnahme steuerneutral, soweit kumulativ:

- ✓ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- ✓ die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- ✓ es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- ✓ es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine inländische Tochtergesellschaft handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- ✓ während den der Ausgliederung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht veräussert werden (Art. 61 Abs. 2 DBG).

Betreffend die Betriebe / Teilbetriebe gelten die gleichen Abgrenzungsregeln wie für die Spaltung (vgl. Aufgabe 1 vorne). Im Unterschied zur Spaltung ist es nicht erforderlich, dass nach der Ausgliederung bei der übertragenden Gesellschaft (Muttergesellschaft) ein Betrieb verbleibt.

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 der Sicht der übernehmenden Gesellschaft vorzunehmen. Es ist somit erforderlich, dass die übernehmende inländische Tochtergesellschaft nach der Übertragung einen Betrieb weiterführt.

#### Verrechnungssteuer

Nicht betroffen.

#### Emissionsabgabe

Nach Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG sind von der Emissionsabgabe ausgenommen:

Beteiligungsrechte, die in Durchführung von Beschlüssen über Fusionen oder diesen wirtschaftlich gleichkommende Zusammenschlüsse, Umwandlungen und Spaltungen von Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung oder Genossenschaften begründet oder erhöht werden.

Die Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens auf eine Tochtergesellschaft (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG) gilt als Umstrukturierung (bisheriger Begriff: „horizontale Spaltung“).

Die für die Gewinnsteuer geltenden Voraussetzungen für eine steuerneutrale Ausgliederung gelten auch für die Emissionsabgabe. Sie gelten auch dann, wenn ausländische Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens auf eine schweizerische Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft ausgliedern.

Nicht abgabebefreit ist derjenige Teil des neu geschaffenen nominellen Kapitals der übernehmenden Gesellschaft(en), der das minimal erforderliche Eigenkapital nach dem Kreisschreiben der ESTV Nr. 6 vom 6. Juni 1997 betreffend verdecktes Eigenkapital (Art. 65 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften übersteigt, sofern die Merkmale der Abgabenumgehung erfüllt sind.

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), vorbehältlich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet.

#### 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. 61 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. 24 Abs. 3 und Abs. 3ter StHG). D.h. bei der Umwandlung der Ausgliederung wird die Grundstückgewinnsteuer nicht erhoben sofern:

- ✓ die Steuerpflicht in der Schweiz fortbesteht (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- ✓ die bisher für die Gewinnsteuer massgeblichen Werte übernommen werden (Art. 61 Abs. 1 DBG);
- ✓ es sich bei den übertragenen Vermögenswerten um Betriebe, Teilbetriebe oder Gegenstände des betrieblichen Anlagevermögens handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- ✓ es sich bei der übernehmenden Gesellschaft um eine inländische Tochtergesellschaft handelt (Art. 61 Abs. 1 Bst. d DBG);
- ✓ während den der Ausgliederung nachfolgenden fünf Jahren die übertragenen Vermögenswerte oder die Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft nicht veräussert werden (Art. 61 Abs. 2 DBG).

### **3. Welches sind die buchhalterischen Massnahmen bei der Keller AG und den drei neu gegründeten Tochtergesellschaften (Bau AG, Baumaterial AG sowie Immobilien AG)?**

Die Buchungen bei der Keller AG lauten:

Ausgliederungskonto an UV Baumaterial	3'700
Ausgliederungskonto an BW AV Baumaterial	4'000
KFk Baumaterial an Ausgliederungskonto	1'800
LFk Baumaterial an Ausgliederungskonto	3'000
Beteiligung Baumaterial an Ausgliederungskonto	2'900
Ausgliederungskonto an UV Baubereich	1'500

Ausgliederungskonto an BW AV Baubereich	8'000
KFk Baumaterial an Ausgliederungskonto	2'400
LFk Baumaterial an Ausgliederungskonto	6'000
Beteiligung Baubereich an Ausgliederungskonto	1'100
Ausgliederungskonto an UV Immobilien	800
Ausgliederungskonto an BW AV Immobilien	1'000
Ausgliederungskonto an Immobilien	25'000
KFk Baumaterial an Ausgliederungskonto	600
LFk Baumaterial an Ausgliederungskonto	15'000
Beteiligung Baumaterial an Ausgliederungskonto	11'200

Die Buchungen bei der Baumaterial AG lauten:

UV Baumaterial an Eröffnungskonto	3'700
BW AV Baumaterial an Eröffnungskonto	4'000
Eröffnungskonto an KFk Baumaterial	1'800
Eröffnungskonto an LFk Baumaterial	3'000
Eröffnungskonto an AK	500
Eröffnungskonto an Reserven	2'400

Die Buchungen bei der Bau AG lauten:

UV Baubereich an Eröffnungskonto	1'500
BW AV Baubereich an Eröffnungskonto	8'000
Eröffnungskonto an KFk Baubereich	2'400
Eröffnungskonto an LFk Baubereich	6'000
Eröffnungskonto an AK	500
Eröffnungskonto an Reserven	600

Die Buchungen bei der Immobilien AG lauten:

UV Immobilien an Eröffnungskonto	800
BW AV Immobilien an Eröffnungskonto	1'000
Immobilien an Eröffnungskonto	25'000
Eröffnungskonto an KFk Immobilien	600
Eröffnungskonto an LFk Immobilien	15'000
Eröffnungskonto an AK	500
Eröffnungskonto an Reserven	10'700

4. Wie sieht die Bilanz der Keller AG nach der Umstrukturierung aus?

<b>Bilanz KELLER AG</b> (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen			Kurz. Fremdkapital
- Immobilien			- Immobilien
Bew. Anlagevermögen			Langf. Fremdkapital
			-
Beteiligungen		2'000	Aktienkapital
- Bau AG	1'100	12'400	Offene Reserven
- Baumaterial	2'900	800	Gewinnvortrag
- Immobilien AG	11'200		
<b>Total</b>	<u>15'200</u>	<u>15'200</u>	<b>Total</b>
	<u><u>15'200</u></u>	<u><u>15'200</u></u>	

5. Wie sehen die Bilanzen der drei neu gegründeten Tochtergesellschaften aus?

<b>Bilanz baumaterial AG</b> (in tausend Franken)			
Umlaufvermögen	3'700	1'800	Kurz. Fremdkapital
-Baumaterial			- Baumaterial
Bew. Anlagevermögen	4'000	3'000	Langf. Fremdkapital
-Baumaterial			- Baumaterial
		500	Aktienkapital
		2'400	Offene Reserven
<b>Total</b>	<u>7'700</u>	<u>7'700</u>	<b>Total</b>
	<u><u>7'700</u></u>	<u><u>7'700</u></u>	

<b>Bilanz BAU AG</b>			
<b>(in tausend Franken)</b>			
Umlaufvermögen	1'500	2'400	Kurz. Fremdkapital
-Baubereich			- Baubereich
Bew. Anlagevermögen	8'000	6'000	Langf. Fremdkapital
-Baubereich			
		500	Aktienkapital
		600	Offene Reserven
Total	<u>9'500</u>	<u>9'500</u>	Total

<b>Bilanz Immobilien AG</b>			
<b>(in tausend Franken)</b>			
Umlaufvermögen	800	600	Kurz. Fremdkapital
- Immobilien			- Immobilien
Bew. Anlagevermögen	1'000	15'000	Langf. Fremdkapital
- Immobilien			- Immobilien
Immobilien	25'000	500	Aktienkapital
		10'700	Offene Reserven
Total	<u>26'800</u>	<u>26'800</u>	Total

**6. Welches sind die steuerrechtlichen Konsequenzen aus der Gründung der drei Tochtergesellschaften für die direkten Steuern?**

(a) Stufe Aktionäre der Keller AG

Grundsätzlich keine Steuerfolgen (nicht betroffen) auf der Ebene der direkten Bundessteuer.

Für die Staats- und Gemeindesteuern kann die Keller AG fortan das Holdingprivileg beanspruchen (Befreiung von den Staats- und Gemeindesteuern). Durch einen solchen Statuswechsel kann es je nach kantonalem Steuergesetz zu einer steuersystematischen Realisation kommen und damit zu einer Besteuerung von stillen Reserven auf den übrigen Aktiven der neuen Holdinggesellschaft.

(b) Stufe Keller AG

Unter der Annahme, dass die Immobilien als Teilbetrieb bzw. Betrieb) qualifizieren, löst die Ausgliederung keine negativen Steuerfolgen aus.

Sofern die Immobilien jedoch nicht als Betrieb qualifizieren und auch nicht als betriebliches Anlagevermögen so führt dies zu einer Besteuerung der übertragenen stillen Reserven auf Stufe der Keller AG.

(c) Stufe Baumaterial AG

Der Baubereich qualifiziert als Teilbetrieb im Sinne von Art. 61 DBG, weshalb keine direkten Steuerfolgen ausgelöst werden durch diese Ausgliederung.

(d) Stufe Bau AG

Der Baubereich qualifiziert als Teilbetrieb im Sinne von Art. 61 DBG, weshalb keine direkten Steuerfolgen ausgelöst werden durch diese Ausgliederung.

(e) Stufe Immobilien AG

Unter der Annahme, dass die Immobilien als Teilbetrieb bzw. Betrieb) qualifizieren, löst die Ausgliederung keine negativen Steuerfolgen aus.

Sofern die Immobilien jedoch nicht als Betrieb qualifizieren und auch nicht als betriebliches Anlagevermögen so führt dies zu einer Besteuerung der übertragenen stillen Reserven auf Stufe der Keller AG. Die Immobilien AG kann die höheren Gewinnsteuerwerte übernehmen (Art. 61 Abs. 2 DBG). Sie kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist sie 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.

**7. Welches sind die steuerrechtlichen Konsequenzen aus der Gründung der drei Tochtergesellschaften für die Emissionsabgabe und die Verrechnungssteuer?**

Verrechnungssteuer

Nicht betroffen.

Emissionsabgabe

(a) Stufe Baumaterial AG

Steuerneutral möglich gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG (Betriebsteil wird übertragen). Es kann auch nicht von einer Abgabenumgehung ausgegangen werden aufgrund des Bilanzbildes.

(b) Stufe Bau AG

Steuerneutral möglich gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. abis StG (Betriebsteil wird übertragen). Es kann auch nicht von einer Abgabenumgehung ausgegangen werden aufgrund des Bilanzbildes.

(c) Stufe Immobilien AG

Unter der Annahme, dass die Immobilien als Teilbetrieb bzw. Betrieb) qualifizieren, löst die Ausgliederung keine negativen Steuerfolgen aus.

Sofern die Immobilien jedoch nicht als Betrieb qualifizieren und auch nicht als betriebliches Anlagevermögen, so führt dies zu einer Besteuerung der übertragenen stillen und offenen Reserven (inkl. Aktienkapital) auf Stufe der Immobilien AG.

**3.2 Nachbearbeitung: Aufgabenstellung 3.2**

**1. Unmittelbar nach der Gründung wird die Beteiligung an der Bau AG für 15'000'000 verkauft. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen aus dem Verkauf der Beteiligung Bau AG?**

Direkte Bundessteuer (Keller AG)

Die Keller AG erzielt einen Kapitalgewinn in der Höhe von 13'900'000 (Verkaufspreis abzüglich Buchwert). Der Beteiligungsabzug kann nicht geltend gemacht werden, da die Haltedauer von einem Jahr nicht eingehalten wurde.

Sodann für der Verkauf der Beteiligung an der Bau AG nach Art. 61 Abs. 2 DBG bei der Keller AG zu einer vollen Besteuerung der übertragenen stillen Reserven. Die Steuer wird im Nachsteuerverfahren Art. 151-153) erhöhen.

Direkte Bundessteuer (Bau AG)

Die Bau AG ihrerseits kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist sie 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.

### Emissionsabgabe

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), abzüglich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet. Die Abgabeforderung wird 30 Tage nach Verletzung der Sperrfrist zur Zahlung fällig. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

Abgabeschuldnerin bei einer Sperrfristverletzung ist die B AG.

### **2. 50% der Beteiligung an der Baumaterial AG soll für 10'000'000 verkauft werden. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen?**

#### Direkte Bundessteuer (Keller AG)

Die Keller AG erzielt einen Kapitalgewinn in der Höhe von 8'550'000 (Verkaufspreis abzüglich anteiligen Buchwerts). Der Beteiligungsabzug kann grundsätzlich geltend gemacht werden, sofern die Haltedauer von einem Jahr eingehalten wurde.

Sodann für der Verkauf der Beteiligung an der Bau AG nach Art. 61 Abs. 2 DBG bei der Keller AG zu einer anteilmässigen Besteuerung der übertragenen stillen Reserven. Die Steuer wird im Nachsteuerverfahren Art. 151-153) erhöhen.

#### Direkte Bundessteuer (Baumaterial AG)

Die Baumaterial AG ihrerseits kann die Auflösung solcher versteuerter stillen Reserven durch höhere Abschreibungen geltend machen, soweit diese geschäftsmässig begründet sind. Ist sie 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.

### Emissionsabgabe

Bei Verletzung der im DBG vorgesehenen Veräusserungssperrfrist bei der Ausgliederung von Betrieben oder Teilbetrieben sowie von Gegenständen des betrieblichen Anlagevermögens (Art. 61 Abs. 2 DBG) ist die Emissionsabgabe anteilmässig auf dem Verkehrswert des übertragenen Aktivenüberschusses (Aktienkapital, offene Reserven und Gewinnvortrag sowie stille Reserven inkl. Goodwill), abzüglich einer allfälligen Freigrenze nach Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe h StG, geschuldet. Die Abgabeforderung wird 30 Tage nach Verletzung der Sperrfrist zur Zahlung fällig. Die Verzinsung des Abgabebetrages richtet sich nach Artikel 29 StG.

- 3. Unmittelbar nach der Gründung wird die Beteiligung an der Bau AG mit einer im gleichen Bereich tätigen unabhängigen Gesellschaft fusioniert. Welches sind die steuerrechtlichen Folgen aus der Fusion der Beteiligung Bau AG?**

Eine nachfolgende steuerneutrale Umstrukturierung der Tochtergesellschaft (Art. 61 DBG) stellt keine Sperrfristverletzung dar. Die Veräußerungssperrfrist erstreckt sich in einem solchen Fall auf die Ersatzgüter bzw. auf die bei der Muttergesellschaft ausgetauschten Beteiligungsrechte.